

TE Vwgh Erkenntnis 2013/3/20 2009/13/0046

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.03.2013

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/08 Sonstiges Steuerrecht;

Norm

KStG 1988 § 8 Abs 4 Z 2;

UmgrStG 1991 § 10 Z 1 lit b;

UmgrStG 1991 § 10 Z 1 lit c;

1. KStG 1988 § 8 heute
2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994
15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Kail und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des L in W, vertreten durch Mag. Kristina Silberbauer, Rechtsanwältin in 1010 Wien, Rathausstraße 5/3, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 30. Mai 2008, GZ RV/0921- W/05, RV/1738-W/06, betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erwarb im Juni 1997 24 % und im Juli 1999 die restlichen 76 % der Anteile an einer GmbH und wandelte diese rückwirkend zum 1. Jänner 1999 in ein Einzelunternehmen um.

Einziger Streitpunkt des vorliegenden Verfahrens ist die - mit dem angefochtenen Bescheid weitgehend verweigte - Berücksichtigung von Verlusten der GmbH in den Jahren 1997 bis 1999 bei der Festsetzung der Einkommensteuer des Beschwerdeführers für die Streitjahre. Der Beschwerdeführer vertrat dazu in der Berufung die Ansicht, § 10 Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) sei verfassungswidrig, argumentierte in der Berufungsverhandlung auch im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation und erhob gegen den nunmehr angefochtenen Bescheid zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Einziger Streitpunkt des vorliegenden Verfahrens ist die - mit dem angefochtenen Bescheid weitgehend verweigte - Berücksichtigung von Verlusten der GmbH in den Jahren 1997 bis 1999 bei der Festsetzung der Einkommensteuer des Beschwerdeführers für die Streitjahre. Der Beschwerdeführer vertrat dazu in der Berufung die Ansicht, Paragraph 10, Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) sei verfassungswidrig, argumentierte in der Berufungsverhandlung auch im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation und erhob gegen den nunmehr angefochtenen Bescheid zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 24. Februar 2009, B 1275/08-7, die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab. Begründend führte er u.a. aus, der Gesetzgeber sei von Verfassungs wegen nicht verhalten, eine für den Mantelkauf vorgesehene Begünstigung auf den rechtlich und wirtschaftlich durchaus anders gelagerten Fall der Umwandlung zu erstrecken.

Mit der für das verwaltungsgerichtliche Verfahren ergänzten Beschwerde macht der Beschwerdeführer - wie schon im Verwaltungsverfahren - geltend, er habe das Unternehmen übernommen und saniert und dabei Arbeitsplätze erhalten. Angestrebt wird im Wege einer verfassungskonformen Interpretation die Einbeziehung der in § 8 Abs. 4 Z 2 dritter Satz KStG 1988 vorgesehenen Ausnahme vom Wegfall des Verlustabzugs beim Mantelkauf in die Verweisung des § 10 UmgrStG auf § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 in dem Sinn, dass die in § 10 Z 1 lit. c UmgrStG vorgesehene Verringerung des Ausmaßes der für das Übergehen von Verlusten auf den Rechtsnachfolger maßgebenden Beteiligung - über die in der Bestimmung selbst vorgesehenen Ausnahmen hinaus - auch dann nicht eintreten soll, wenn die Rechtsnachfolge im (übertragenen) Sinn der in § 8 Abs. 4 Z 2 dritter Satz KStG 1988 für den Mantelkauf getroffenen Regelung der Sanierung des Unternehmens und der Erhaltung der Arbeitsplätze diene. Mit der für das verwaltungsgerichtliche Verfahren ergänzten Beschwerde macht der Beschwerdeführer - wie schon im Verwaltungsverfahren - geltend, er habe das Unternehmen übernommen und saniert und dabei Arbeitsplätze erhalten. Angestrebt wird im Wege einer verfassungskonformen Interpretation die Einbeziehung der in Paragraph 8, Absatz 4, Ziffer 2, dritter Satz KStG 1988 vorgesehenen Ausnahme vom Wegfall des Verlustabzugs beim Mantelkauf in die Verweisung des Paragraph 10, UmgrStG auf Paragraph 8, Absatz 4, Ziffer 2, KStG 1988 in dem Sinn, dass die in Paragraph 10, Ziffer eins, Litera c, UmgrStG vorgesehene Verringerung des Ausmaßes der für das Übergehen von Verlusten auf den Rechtsnachfolger maßgebenden Beteiligung - über die in der Bestimmung selbst vorgesehenen Ausnahmen hinaus - auch dann nicht eintreten soll, wenn die Rechtsnachfolge im (übertragenen) Sinn der in Paragraph 8, Absatz 4, Ziffer 2, dritter Satz KStG 1988 für den Mantelkauf getroffenen Regelung der Sanierung des Unternehmens und der Erhaltung der Arbeitsplätze diene.

Der Verwaltungsgerichtshof hat darüber nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

§ 10 UmgrStG in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung lautet in den hier wesentlichen Teilen: Paragraph 10, UmgrStG in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung lautet in den hier wesentlichen Teilen:

"§ 10. § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

"§ 10. Paragraph 8, Absatz 4, Ziffer 2, des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

1. a) Für Verluste der übertragenden Körperschaft ist § 4 Z 1 lit. a, c und d anzuwenden. 1. a) Für Verluste der übertragenden Körperschaft ist Paragraph 4, Ziffer eins, Litera a, c und d anzuwenden.

b) Übergehende Verluste sind den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen. b) Übergehende Verluste sind den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß Paragraph 18, Absatz 6, des Einkommensteuergesetzes 1988 oder Paragraph 8, Absatz 4, Ziffer 2, des Körperschaftsteuergesetzes 1988 in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen.

c) Das Ausmaß der nach lit. b maßgebenden Beteiligungen verringert sich um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge, ausgenommen c) Das Ausmaß der nach Litera b, maßgebenden Beteiligungen verringert sich um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge, ausgenommen

(...)

erworben worden sind, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilserwerb

begonnen haben."

§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 lautet: Paragraph 8, Absatz 4, Ziffer 2, KStG 1988 lautet:

1. "(4) Absatz 4, Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen:

(...)

2. Der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988. Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden." 2. Der Verlustabzug im Sinne des Paragraph 18, Absatz 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988. Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden."

Die im Einzelnen unterschiedlich gestalteten Regelungen über den Wegfall des Verlustabzugs beim Mantelkauf in § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 (vgl. dazu das von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren erwähnte hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2005, 2002/15/0079, VwSlG 8094/F) und über die Verringerung des Ausmaßes der Zurechnung von Verlusten an Einzelrechtsnachfolger in § 10 Z 1 lit. b und c UmgrStG (vgl. dazu das im angefochtenen Bescheid zitierte Erkenntnis vom 31. März 2005, 2000/15/0002, 0003) werden durch den Einleitungssatz der zuletzt erwähnten Bestimmung nicht in einer Weise verknüpft, die zu dem vom Beschwerdeführer gewünschten Auslegungsergebnis führen könnte. Was in § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 angeordnet ist, findet nach dem ersten Satz des § 10 UmgrStG auf den vorliegenden Sachverhalt nur "nach Maßgabe" der folgenden Bestimmungen Anwendung, zu denen auch die - ihrerseits nicht auf das KStG 1988 verweisende - Regelung des Ausmaßes gehört, in dem Verluste auf Rechtsnachfolger übergehen. Die im Einzelnen unterschiedlich gestalteten Regelungen über den Wegfall des Verlustabzugs beim Mantelkauf in Paragraph 8, Absatz 4, Ziffer 2, KStG 1988 vergleiche , dazu das von der

Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren erwähnte hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2005, 2002/15/0079, VwSlG 8094/F) und über die Verringerung des Ausmaßes der Zurechnung von Verlusten an Einzelrechtsnachfolger in Paragraph 10, Ziffer eins, Litera b, und c UmgrStG vergleiche , dazu das im angefochtenen Bescheid zitierte Erkenntnis vom 31. März 2005, 2000/15/0002, 0003) werden durch den Einleitungssatz der zuletzt erwähnten Bestimmung nicht in einer Weise verknüpft, die zu dem vom Beschwerdeführer gewünschten Auslegungsergebnis führen könnte. Was in Paragraph 8, Absatz 4, Ziffer 2, KStG 1988 angeordnet ist, findet nach dem ersten Satz des Paragraph 10, UmgrStG auf den vorliegenden Sachverhalt nur "nach Maßgabe" der folgenden Bestimmungen Anwendung, zu denen auch die - ihrerseits nicht auf das KStG 1988 verweisende - Regelung des Ausmaßes gehört, in dem Verluste auf Rechtsnachfolger übergehen.

Dass der angefochtene Bescheid in Anwendung der so verstandenen Normlage dem Gesetz entspricht, zieht der Beschwerdeführer nicht in Zweifel. Er meint, ein anderes Verständnis sei verfassungsrechtlich geboten, und führt dazu in der ergänzten Beschwerde aus, ohne Übertragung der auf Sanierungszwecke und die Erhaltung von Arbeitsplätzen Bezug nehmenden Ausnahme vom Wegfall des Verlustabzuges beim Mantelkauf auf den Regelungsgegenstand des § 10 Z 1 lit. b und c UmgrStG wäre "die Verfassungsrechtswidrigkeit der Verlusteinschränkungen des § 10 Z 1 lit c UmgrStG offenkundig". Dieses verfassungsrechtliche Argument hat der Verfassungsgerichtshof in der Begründung seines Ablehnungsbeschlusses ausdrücklich verworfen. Dass der angefochtene Bescheid in Anwendung der so verstandenen Normlage dem Gesetz entspricht, zieht der Beschwerdeführer nicht in Zweifel. Er meint, ein anderes Verständnis sei verfassungsrechtlich geboten, und führt dazu in der ergänzten Beschwerde aus, ohne Übertragung der auf Sanierungszwecke und die Erhaltung von Arbeitsplätzen Bezug nehmenden Ausnahme vom Wegfall des Verlustabzuges beim Mantelkauf auf den Regelungsgegenstand des Paragraph 10, Ziffer eins, Litera b, und c UmgrStG wäre "die Verfassungsrechtswidrigkeit der Verlusteinschränkungen des Paragraph 10, Ziffer eins, Litera c, UmgrStG offenkundig". Dieses verfassungsrechtliche Argument hat der Verfassungsgerichtshof in der Begründung seines Ablehnungsbeschlusses ausdrücklich verworfen.

Die demnach unbegründete Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die demnach unbegründete Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

Wien, am 20. März 2013

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2013:2009130046.X00

Im RIS seit

26.04.2013

Zuletzt aktualisiert am

18.07.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at