

# TE Vwgh Erkenntnis 2005/3/31 2000/15/0002

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.03.2005

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/08 Sonstiges Steuerrecht;

## Norm

KStG 1988 §7 Abs5;

UmgrStG 1991 §10 Z1 litc idF 1993/818;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2000/15/0003

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerden 1. des M in W (2000/15/0002), und 2. des D in W (2000/15/0003), beide vertreten durch Dr. Rudolf Beck und Dr. Richard Krist, Rechtsanwälte-Partnerschaft in 2340 Mödling, Freiheitsplatz 8, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, ad 1. vom 19. März 1998, GZ. ESt/015-16/14/98, ad 2. vom 30. April 1997, GZ. ESt/035- 16/14/97, jeweils betreffend Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 2 BAO, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Jeder Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

1. Die Beschwerdeführer sind Brüder. Sie haben im Jahr 1990 je ein Viertel der Geschäftsanteile an der F. GmbH vom Alleingesellschafter erworben. Im Dezember 1993 haben sie je ein weiteres Viertel der Geschäftsanteile an dieser GmbH übernommen. Die F. GmbH hat im Jahr 1991 Verluste im Betrag von S 2,154.362,- und im Jahr 1993 in Höhe von S 56,651.734,- erwirtschaftet.

Mit Notariatsakt vom 20. September 1994 wurde die F. GmbH nach den Vorschriften des dritten Abschnittes des Umwandlungsgesetzes in die F. Handels GmbH & Co KG umgewandelt.

2. Die Beschwerdeführer haben in ihrer Einkommensteuererklärung 1994 unter den Sonderausgaben Verlustvorträge als Rechtsnachfolger der F. GmbH geltend gemacht. Die geltend gemachten Sonderausgaben haben sich aus 25 % der Verluste der Jahre 1990 und 1991 und von 49 % der Verluste aus dem Jahr 1993 der F. GmbH zusammengesetzt.

In den Einkommensteuerbescheiden 1994 hat das Finanzamt die Sonderausgaben insofern anerkannt, als vom Verlust der F. GmbH im Jahr 1991 25 % und vom Jahr 1993 49 % anerkannt worden sind.

3. Mit den angefochtenen Bescheiden hat die belangte Behörde die Einkommensteuerbescheide 1994 der Beschwerdeführer gemäß § 299 Abs. 2 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. Die belangte Behörde hat den - eingangs dargestellten - unstrittigen Sachverhalt ihrer Beurteilung zu Grunde gelegt. Sie hat ausgeführt, bei Umwandlungen von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften seien den Rechtsnachfolgern die übergehenden Verluste in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe ihrer Beteiligung ergebe. Der Verlustvortrag aus den Verlusten der F. GmbH sei von den Beschwerdeführern erstmals 1994 geltend zu machen. Die Beschwerdeführer könnten nur jene Verluste anteilig geltend machen, die nach ihrem jeweiligen Anteilserwerb entstanden seien, sohin ab 1991. Die Beschwerdeführer seien in den Jahren 1991 bis 1993 an der F. GmbH nur zu 25 % beteiligt gewesen. Soweit das Finanzamt daher für das Jahr 1993 einen Verlustvortrag im Ausmaß von 49 % der Verluste der F. GmbH angenommen habe, liege eine Rechtswidrigkeit der Einkommensteuerbescheide 1994 vor. Die Bescheide seien daher aufzuheben gewesen. Im Bereich des § 299 BAO komme dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem der Rechtssicherheit zu. Da die Rechtswidrigkeit der Bescheide keinesfalls als geringfügig anzusehen sei, seien sie aufzuheben gewesen.

4. Der Verwaltungsgerichtshof hat die vom Verfassungsgerichtshof nach der Ablehnung deren Behandlung mit Beschluss vom 28. September 1999, B 730/98, bzw. B 1429/97, antragsgemäß zur Entscheidung abgetretenen Beschwerden wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges verbunden und darüber erwogen:

§ 10 Z. 1 lit. b und c Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) regeln die auf die Rechtsnachfolger übergehenden Verluste. Diese Bestimmungen, in der anzuwendenden Fassung, BGBl. Nr. 818/1993, lauten wie folgt:

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

1.a) ...

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.

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

-

die Kapitalerhöhung innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes,

-

Erwerbe von Todeswegen und

-

Erwerbe eines unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Hauptgesellschafters vor der verschmelzenden Umwandlung,

erworben worden sind, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilserwerb begonnen haben."

Nach § 10 Z. 1 lit. b leg. cit. gehen die steuerlichen Verluste in dem im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch bestehenden Verhältnis der Anteile an der umgewandelten Körperschaft auf den Rechtsnachfolger über. Von diesem anteilmäßigen Übergang statuiert die lit. c der zitierten Bestimmung eine

Ausnahme. Sind die Anteile im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben worden, sollen darauf entfallende Verluste - von bestimmten Gegenausnahmen abgesehen - nur insoweit abzugsfähig sein, als sie in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilerwerb begonnen haben.

Da im Beschwerdefall keiner der im Gesetz vorgesehenen Fälle einer Gegenausnahme vorliegt, greift die Regelung des § 10 Z. 1 lit. c leg. cit. Die Beschwerdeführer haben nämlich ihre Anteile an der F. GmbH - in zwei Tranchen - als Einzelrechtsnachfolger vom damaligen Alleingesellschafter erworben.

Streit herrscht über die Bedeutung der Anordnung, "sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilerwerb begonnen haben". Die belangte Behörde geht vom Wortlaut dieser Regelung aus, wonach nur jene Verluste auf die Rechtsnachfolger übergehen, die in Wirtschafts(kalender-)Jahren entstanden sind, die nach dem Anteilerwerb begonnen haben. Die Beschwerdeführer hätten Anteile an der F. GmbH im Jahr 1990 von 25 % und im Dezember 1993 von weiteren 25 % erworben, sodass die Verluste der F. GmbH in den Jahren 1991 und 1993 zu jeweils 25 % auf die Beschwerdeführer übertragungsfähig seien.

Die Beschwerdeführer hingegen vertreten die Auffassung, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise diese Anordnung so auszulegen sei, dass das Wirtschaftsjahr nicht erst mit 1. Jänner des Jahres nach dem Anteilerwerb beginne, sondern bereits am Tage nach der Übernahme des Anteiles. Sie hätten in der ersten Dezemberwoche 1993 weitere 25 % Anteile an der F. GmbH erworben. Bei Erstellung der Bilanz hätte sich gezeigt, dass bestimmte Aktiva abzuwerten gewesen seien. Die Abwertung sei auf Grund werterhellender Tatsachen, die nach dem Bilanzstichtag hervorgetreten seien, vorzunehmen gewesen. Aus ihrer Sicht sei daher der Verlust nach der Übernahme der Anteile entstanden.

Soweit sich die Beschwerdeführer zur Auslegung des § 10 Z. 1 lit. c UmgrStG auf eine "wirtschaftliche Betrachtungsweise" berufen, ist ihnen Folgendes zu entgegnen:

§ 7 Abs. 5 KStG 1988 lautet:

"Gewinnermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr".

Im Beschwerdefall stimmte das der Gewinnermittlung zu Grunde zu legende Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr überein.

An diesen Begriff des Wirtschaftsjahres knüpft § 10 Z. 1 lit. c UmgrStG an. Eine davon abweichende Beurteilung, wie sie den Beschwerdeführern vorschwebt, im Sinne einer "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" dahingehend, dass darunter auch nur Tage, Wochen oder Monate zu verstehen wären, scheidet aus. Im gegenständlichen Fall ist der Verlust der F. GmbH des Jahres 1993 für das vom 1. Jänner bis zum 31. Dezember 1993 (Umwandlungsstichtag) dauernde Wirtschaftsjahr zu ermitteln gewesen. In Bezug auf durch Einzelrechtsnachfolge im Laufe des Jahres 1993 erworbene Beteiligungen kann daher nach dem klaren Wortlaut des § 10 Z. 1 lit. c leg. cit. ein im Wirtschaftsjahr 1993 entstandener Verlust (im Ausmaß dieses Beteiligungserwerbes) nicht auf den Einzelrechtsnachfolger übergehen. Daran vermag die von den Beschwerdeführern angesprochene wirtschaftliche Betrachtungsweise nichts zu ändern.

Auch der Hinweis der Beschwerdeführer, nach dem Bilanzstichtag habe sich gezeigt, dass eine Abwertung auf Grund werterhellender Umstände vorzunehmen sei, führt die Beschwerde nicht zum Erfolg:

Wernerhellende Umstände, die nach dem Bilanzstichtag zu Tage treten, betreffen Tatsachen, die vor dem Bilanzstichtag eingetreten sind. Sie sind daher für den Gewinn/Verlust des abgelaufenen Jahres mitbestimmend, im Beschwerdefall also für den Gewinn/Verlust des Jahres 1993. Die in diesem Jahr von der F. GmbH erwirtschafteten Verluste sind aber nach dem oben Gesagten (nur) zu jeweils 25 % auf die Beschwerdeführer übergegangen.

Die Beschwerden erweisen sich daher als unbegründet und waren gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 31. März 2005

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2005:2000150002.X00

**Im RIS seit**

06.05.2005

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)