

TE Vwgh Erkenntnis 2004/10/21 2000/13/0080

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.10.2004

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

53 Wirtschaftsförderung;

Norm

KStG 1966 §22 Abs2 Z1;

StruktVG 1969 §1 Abs2;

StruktVG 1969 §1 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde der C AG in W, vertreten durch Gaier, Mayer & Comp. Gesellschaft m.b.H., Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1040 Wien, Schwindgasse 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat IV, vom 17. März 2000, Zl. RV/190-11/16/91, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Mit Sacheinlagevertrag vom 12. Juni 1987 brachte eine ungarische Bank ihre Wiener Zweigniederlassung als Gesamtsache mit allen Aktiven und Passiven auf Grundlage einer Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 1986 unter Anwendung der Bestimmungen des Art. I § 1 Abs. 2 und 5 StruktVG in die neu gegründete beschwerdeführende Aktiengesellschaft ein. In der Einbringungsbilanz war bei den Passiven ein Gewinnvortrag in Höhe von S 3,718.407,23 ausgewiesen, der aus dem Jahresgewinn der Wiener Zweigniederlassung resultierte. Nachdem am 1. Juli 1987 das Erlöschen der Firma der eingebrachten Wiener Zweigniederlassung der ungarischen Bank infolge der Einbringung in die beschwerdeführende Aktiengesellschaft eingetragen worden war, wurde in einer außerordentlichen Hauptversammlung der Aktionäre der beschwerdeführenden Aktiengesellschaft vom 9. Oktober 1987 über die Verwendung des Reingewinnes aus der Bilanz zum 31. Dezember 1986 der Beschluss auf Ausschüttung einer Dividende in Höhe von S 3,5 Mio. gefasst.

Ob der von dieser Ausschüttung erfasste Gewinnanteil einer Besteuerung nach dem ermäßigten Steuersatz des § 22

Abs. 2 KStG 1966 zugänglich ist, stellt die Rechtsfrage dar, um deren Beantwortung der Streit des Beschwerdefalles geht.

Die belangte Behörde hat diese Frage im angefochtenen Bescheid mit der Begründung verneint, dass es für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes am Vorliegen einer Ausschüttung einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft fehle. Bis zum Ablauf des 31. Dezember 1986 sei die ungarische Bank mit ihrer Wiener Betriebsstätte beschränkt steuerpflichtig gewesen. Da nach § 22 Abs. 2 Satz 2 KStG 1966 Ausschüttungen jenem Wirtschaftsjahr zuzurechnen seien, für das sie gewährt werden, seien für die Möglichkeit einer Besteuerung nach dem begünstigten Steuersatz die im Jahre 1986 vorliegenden Umstände maßgeblich. Eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft könne den ermäßigten Körperschaftsteuersatz nicht in Anspruch nehmen. Im Jahr 1986, dem die Ausschüttung nach § 22 Abs. 2 Satz 2 KStG 1966 zuzurechnen sei, habe die ungarische Bank mit ihrer Wiener Zweigniederlassung den Tatbestand, welcher die Begünstigung des ermäßigten Steuersatzes auslöse, nicht verwirklichen können. Aus der Bestimmung des § 1 Abs. 4 StruktVG sei für die beschwerdeführende Partei deswegen nichts zu gewinnen, weil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 1989, 88/14/0183, Slg. NF Nr. 6.445/F) das Einkommen der übertragenden Gesellschaft bis zum Ablauf des "Verschmelzungstichtages" so zu ermitteln sei, als ob der Vermögensübergang und die Auflösung der übertragenden Gesellschaft noch nicht erfolgt wären. Das bis dahin von der übertragenden Gesellschaft erzielte Einkommen bleibe Einkommen der auch als Steuersubjekt bis zu diesem Zeitpunkt bestehenden übertragenden Gesellschaft und sei als solches für sie steuerlich zu erfassen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde vertritt die beschwerdeführende Aktiengesellschaft demgegenüber wie schon im Verwaltungsverfahren die Auffassung, dass die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 22 Abs. 2 KStG 1966 nur an das Vorliegen handelsrechtlicher Voraussetzungen, nämlich an einen den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss und an die Deckung des Ausschüttungsbetrages im Handelsbilanzgewinn anknüpfe. Da die handelsrechtlichen Vorschriften im vorliegenden Fall erfüllt seien, dürfe der offenen Ausschüttung die Anwendung des Steuersatzes nach § 22 Abs. 2 KStG 1966 nicht verwehrt werden. In Konsequenz des handelsrechtlichen Anknüpfungspunktes und der damit verbundenen steuerlichen Vermögenszurechnung zum Einbringungsstichtag sei auch die Frage der unbeschränkten Steuerpflicht für die ausschüttende Gesellschaft zu bejahen. Die behördliche Rechtsansicht habe zur Folge, dass durch eine "steuerrechtliche Fiktion" die tatsächlich durch die Beschwerdeführerin durchgeführte Ausschüttung als handelsrechtlich nicht mögliche Ausschüttung der seinerzeitigen Zweigniederlassung der ungarischen Bank angesehen werde. Ein im Wege der Einbringung auf die Beschwerdeführerin übergegangener Gewinn dürfe nicht in einen solchen der übertragenden Gesellschaft umgedeutet werden. Denn die Fiktion der steuerlichen Rückwirkung umfasse den vollen Übergang des Vermögens auf die übernehmende Gesellschaft und damit neben allen übrigen Wirtschaftsgütern auch die Rücklagen und Gewinnvorräte sowie den Gewinn des bilanzierten Geschäftsjahres, welcher bei der übertragenden Gesellschaft nicht habe ausgeschüttet werden können und daher als Gewinn der übernehmenden Gesellschaft anzusehen sei, der zum halben Körperschaftsteuersatz ausgeschüttet werden könne (Hinweis auf Helbich, Umgründungen⁴, 295). Es habe die belangte Behörde die beschwerdeführende Gesellschaft als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt; sie könne ihr die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes mit dem Argument der seinerzeit bestandenen beschränkten Steuerpflicht der ungarischen Bank nicht rechtens verwehren. Die Abgabenfestsetzung für das Jahr 1986 sei der unbeschränkt steuerpflichtigen Beschwerdeführerin gegenüber erfolgt. Die Bestimmung des § 22 Abs. 2 Satz 2 KStG 1966 diene der eindeutigen Zuordnung von Ausschüttungen zur jeweiligen Veranlagungsperiode und damit zur Klärung der Frage, für welchen Veranlagungszeitraum die Tarifbestimmung zur Anwendung gelange, sie treffe aber keine Aussage darüber, auf welchen Zeitraum bei der Beurteilung der Voraussetzungen für eine begünstigte Ausschüttung abzustellen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Nach § 22 Abs. 2 Z. 1 KStG 1966 ermäßigte sich die Körperschaftsteuer auf die Hälfte des sich nach Abs. 1 ergebenden Betrages,

1. soweit unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Kreditgenossenschaften offene Ausschüttungen

a) auf Gesellschafts- oder Genossenschaftsanteile mit einem den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss,

b) auf Genussrechte (§ 8 Abs. 3) gleichzeitig mit einem den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Beschluss über die Verwendung des Reingewinnes

vornehmen. Dabei waren Ausschüttungen dem Wirtschaftsjahr zuzurechnen, für das sie gewährt worden sind. Nachträgliche Ausschüttungen für bereits abgelaufene Wirtschaftsjahre waren dem Wirtschaftsjahr zuzurechnen, das der Beschlussfassung unmittelbar vorausgeht.

§ 19 Abs. 2 KStG 1966 sah für den Übergang des Vermögens einer Kapitalgesellschaft durch einen Verschmelzungsakt vor, dass der beim Übergang sich ergebende Gewinn für die Besteuerung insoweit ausscheidet, als folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Das Vermögen einer inländischen Kapitalgesellschaft muss als Ganzes auf eine andere inländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft übergehen;
2. es muss sichergestellt sein, dass dieser Gewinn später der Körperschaftsteuer unterliegt.

Nach Art. I § 1 Abs. 1 StruktVG war § 19 Abs. 2 KStG 1966 im Falle einer Verschmelzung von Kapitalgesellschaften nach bundesgesetzlichen Bestimmungen auch dann anzuwenden, wenn und soweit bei der übernehmenden Gesellschaft eine Kapitalerhöhung u. a. deswegen unterbleibt, weil (lit. c) die übertragende Gesellschaft Anteile an der übernehmenden Gesellschaft besitzt.

Gemäß Art. I § 1 Abs. 2 erster Satz StruktVG war § 19 Abs. 2 KStG 1966 auch anzuwenden, wenn u.a. eine inländische Kapitalgesellschaft einen Betrieb oder Teilbetrieb oder die gesamte Beteiligung im Sinne des § 10 KStG 1966 (Schachtelbeteiligung) an einer inländischen Kapitalgesellschaft als Sacheinlage in u.a. eine inländische Kapitalgesellschaft einbringt und die übrigen Voraussetzungen des § 19 Abs. 2 KStG 1966 vorliegen, wobei Art. I § 1 Abs. 1 StruktVG sinngemäß galt. Nach dem zweiten Satz des Art. I § 1 Abs. 2 StruktVG galt dies auch, wenn eine ausländische Gesellschaft, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, einen inländischen Betrieb oder Teilbetrieb oder die gesamte Beteiligung im Sinne des ersten Satzes einbringt.

Art. I § 1 Abs. 3 StruktVG ordnete an, dass aus einer Verschmelzung oder Einbringung im Sinne der Abs. 1 und 2 entstehende Buchgewinne oder Buchverluste bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens und des Gewerbeertrages der übernehmenden Gesellschaft außer Ansatz bleiben.

Art. I § 1 Abs. 4 StruktVG schließlich bestimmte, dass die einer Verschmelzung oder Einbringung im Sinne des Abs. 1 und 2 zu Grunde zu legende Bilanz der übertragenden Gesellschaft auf einen Zeitpunkt aufgestellt sein muss, der höchstens neun Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung oder Einbringung im Handelsregister liegt und zu dem ein Jahresabschluss aufgestellt wurde. Das Einkommen und das Vermögen der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft waren so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang und die Auflösung der übertragenden Gesellschaft bereits mit Ablauf des Tages erfolgt wären, zu dem diese Bilanz aufgestellt ist. Das Gleiche galt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bei der Gewerbesteuer.

Der Regelungsgehalt des Art. I § 1 Abs. 4 StruktVG bezog sich vollinhaltlich auch auf Einbringungen im Sinne des Art. I § 1 Abs. 2 StruktVG. Der Eintritt der Rechtsfolgen des StruktVG setzte auch im Falle einer Einbringung nach Art. I § 1 Abs. 2 dieses Gesetzes die gesonderte Erstellung einer Einbringungsbilanz zum unverändert bleibenden Regelbilanzstichtag der übertragenden Gesellschaft voraus, in welcher die Wertansätze für den eingebrachten Betrieb, Teilbetrieb oder die Schachtelbeteiligung in zeitlicher, umfänglicher und wertmäßiger Hinsicht vorgegeben wurden (siehe das hg. Erkenntnis vom 2. Juni 2004, 2003/13/0155, mit weiteren Nachweisen).

In dem von der belangten Behörde ins Treffen geführten Erkenntnis vom 17. Oktober 1989, 88/14/0183, Slg. NF Nr. 6.445/F, hat der Verwaltungsgerichtshof zur Bestimmung des § 1 Abs. 4 StruktVG Folgendes ausgeführt:

"Der normative Gehalt des § 1 Abs. 4 zweiter Satz StruktVG ist aus der Sicht der Ertragsbesteuerung in einer rückwirkenden zeitlichen Abgrenzung der Betriebsvorfälle zu erblicken:

'Geschäfte' und Veränderungen im Betriebsvermögen, welche bei der übertragenden Gesellschaft vor Ablauf des Verschmelzungs- (Bilanz)stichtages stattfanden, bleiben Betriebsvorfälle der übertragenden Gesellschaft. Erst mit Ablauf des Verschmelzungsstichtages - in einer gedanklich letzten Sekunde - ist der Vermögensübergang auf die

übernehmende Gesellschaft und die (abgabenrechtliche) Auflösung der übertragenden Gesellschaft zu unterstellen. Bis zum Ablauf des Verschmelzungstichtages (bis zur gedanklich letzten Sekunde) ist jedoch, wie das Gesetz zeigt, das Einkommen der übertragenden Gesellschaft so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang und die Auflösung der übertragenden Gesellschaft noch nicht erfolgt wären. Das bis dahin von ihr erzielte Einkommen ist (bleibt) daher Einkommen der auch abgabenrechtlich (als Steuersubjekt) bis zu diesem Zeitpunkt bestehenden übertragenden Gesellschaft und ist als solches für diese Gesellschaft steuerlich (durch Abgabefestsetzung oder Einkunftsfeststellung) zu erfassen."

Vor dem Hintergrund dieses Verständnisses von der Rückwirkungsbestimmung des § 1 Abs. 4 Satz 2 StruktVG ist unter Bedachtnahme auf die Anordnung der Bestimmung des § 22 Abs. 2 Satz 2 KStG 1966, wonach Ausschüttungen dem Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind, für das sie gewährt worden sind, die rechtliche Beurteilung der belangten Behörde im Beschwerdefall nicht als rechtswidrig zu erkennen. Ein sowohl formal als auch inhaltlich dem Handelsrecht entsprechender Gewinnverteilungsbeschluss, welcher eine wesentliche gesetzliche Voraussetzung für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 22 Abs. 2 KStG 1966 darstellt (siehe die hg. Erkenntnisse vom 16. September 2003, 97/14/0163, vom 24. Februar 1993, 92/13/0118, und vom 7. August 1992, 89/14/0160), liegt im Beschwerdefall gewiss vor, worin der beschwerdeführenden Partei beizupflichten ist. Nichts ändert dies allerdings daran, dass es sich bei dem ausgeschütteten Gewinn um einen solchen handelte, der nicht von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft, sondern von einer beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft mit ihren inländischen Einkünften erwirtschaftet worden war, was einer Inanspruchnahme des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes für die Ausschüttung eines solchen Gewinns entgegenstand (siehe hiezu das ebenso von der belangten Behörde zitierte hg. Erkenntnis vom 21. Jänner 1987, 85/13/0101).

Der von der beschwerdeführenden Partei für die Besteuerung des im Jahre 1987 ausgeschütteten Gewinns des Jahres 1986 reklamierten Anwendung des Hälftesteuersatzes nach § 22 Abs. 2 KStG 1966 stand der Umstand entgegen, dass das Tatbestandselement der Vornahme einer offenen Ausschüttung durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft für den in Rede stehenden Gewinn des Jahres 1986 unverwirklicht blieb. Die Einbringung des inländischen Betriebes der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft in die unbeschränkt steuerpflichtige beschwerdeführende Aktiengesellschaft im Jahre 1987 machte den von der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft mit ihrem inländischen Betrieb im Jahre 1986 erwirtschafteten Gewinn rechtlich noch nicht zu einem solchen, der einer Ausschüttung durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft im Sinne des § 22 Abs. 2 Z. 1 KStG 1966 zugänglich werden konnte.

Die Beschwerde erwies sich damit als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 21. Oktober 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2000130080.X00

Im RIS seit

18.11.2004

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at