jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2003/9/24 99/13/0231

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.09.2003

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
53 Wirtschaftsförderung;

Norm

StruktVG 1969 §1 Abs1;
StruktVG 1969 §1 Abs2;
StruktVG 1969 §8 Abs4;
StruktVG 1969 Art3;
VwRallg;

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 MMag. Ginthör, über die Beschwerde der p Handelsgesellschaft m.b.H. in W, vertreten durch Dr. Hannes Pflaum, Dr. Peter Karlberger und Dr. Manfred Wiener, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Nibelungengasse 1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IV) vom 12. Oktober 1999, Zl. RV/309-11/04/93, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, die Beschwerdeführerin sei mit Gesellschaftsvertrag vom 25. Mai 1987 gegründet worden. Mit Einbringungsvertrag vom 25. September 1989 sei der Betrieb der P. Handels KG gegen Gewährung von durch Erhöhung des Stammkapitals zu schaffenden Geschäftsanteilen an die bisherigen Gesellschafter der P. Handels KG auf Grundlage der Bilanz zum 31. Dezember 1988 gemäß Art. III StruktVG unter Fortführung der Buchwerte rückwirkend zum genannten Stichtag in die Beschwerdeführerin eingebracht worden. In der Bilanz der einbringenden Gesellschaft (P. Handels KG) zum 31. Dezember 1988 sei eine Forderung gegenüber der Beschwerdeführerin unter gewinnmindernder Geltendmachung einer Wertberichtigung in Höhe von 999.999,00 S mit 1,00 S ausgewiesen worden. Dieser Betrag scheine auch in der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 1988 unter der Position "Sonstige Forderungen" mit 1,00 S auf. In der Bilanz der Beschwerdeführerin zum 31. Dezember 1988 sei die

entsprechende Verbindlichkeit gegenüber der P. Handels KG mit 1 Mio S (Kapital) zuzüglich Zinsen für den Zeitraum vom 12. September bis 31. Dezember 1988 in Höhe von 18.082,00 S, demnach mit 1,018.082,00 S, angesetzt gewesen. Bei der Veranlagung für das Jahr 1989 sei der in der Körperschaftsteuererklärung der Beschwerdeführerin für dieses Jahr außerbilanzmäßig zum Abzug gebrachte Betrag in Höhe von 999.999,00 S betreffend die über a.o. Ertrag aufgelöste Verbindlichkeit gegenüber der P. Handels KG wieder hinzugerechnet und auf dieser Grundlage die Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuermessbetrag festgesetzt worden. Das Finanzamt habe diese Vorgangsweise damit begründet, dass kein Tatbestand des Art. I StruktVG, sondern eine Einbringung gemäß Art. III StruktVG vorliege, weshalb die im Art. I leg. cit. vorgesehene steuerneutrale Behandlung von Buchgewinnen nicht gerechtfertigt und die außerbilanzmäßige Kürzung des Ertrages aus der Auflösung der Verbindlichkeit nicht vorzunehmen gewesen sei. Das Berufungsbegehren auf erklärungsgemäße Veranlagung sei damit begründet worden, dass die Steuerneutralität von Buchgewinnen im Falle einer Einbringung nach Art. III StruktVG in der Judikatur und Literatur noch nicht behandelt worden sei und "völlig vergleichbare Einbringungen" nach Art. III StruktVG nicht anders behandelt werden könnten, als Einbringungen nach Art. I leg. cit. In der Berufungsverhandlung sei ergänzend geltend gemacht worden, dass die Forderung der P. Handels KG und die Verbindlichkeit der Beschwerdeführerin mit Ablauf des Einbringungsstichtages 31. Dezember 1988 bereits durch "Confusio zusammengefallen waren" und die Berücksichtigung eines daraus resultierenden Ertrages daher schon im Jahr 1988 hätte erfolgen müssen. Durch die handelsrechtliche Buchung im Jahr 1989 "sei aus der Sicht der Steuerbilanz nur ein Nachziehen in der Handelsbilanz vorgenommen worden".

Es sei unbestritten - so die belangte Behörde weiter in der Begründung des angefochtenen Bescheides -, dass es sich im Beschwerdefall um eine Einbringung eines Betriebes einer Personengesellschaft in das Unternehmen einer Kapitalgesellschaft nach den Bestimmungen des Art. III StruktVG handle und "dass infolge der bei der einbringenden Gesellschaft vorgenommenen aufwandswirksamen Abschreibung der (gegenüber der aufnehmenden Gesellschaft bestehenden) Forderung bei der letztgenannten Gesellschaft (der Bw) ein a.o. Ertrag in Höhe von S 999.999,00 entstanden ist, der von Seiten des Finanzamtes im Streitjahr 1989 dem zuvor von der Bw um diesen Betrag gekürzten Jahresgewinn wieder hinzugerechnet und somit der Besteuerung unterzogen wurde". Durch die Vereinigung des Vermögens der übertragenden Gesellschaft mit der übernehmenden Körperschaft hätten sich gegenseitige Ansprüche mit entsprechenden Verbindlichkeiten aufgehoben. Im Regelfall stünden einander Buchwerte in gleicher Höhe gegenüber, sodass es zu keiner erfolgswirksamen Ausbuchung komme. Das Zusammentreffen von Anspruch und Verbindlichkeit könne jedoch infolge des handelsrechtlichen Mindestwert- und Höchstwertprinzipes zu einem erfolgswirksamen Differenzbetrag führen, wenn z.B. teilberechtigte Forderungen mit "vollen" Verbindlichkeiten zusammenträfen. Bei der übernehmenden Gesellschaft führe dieser Vorgang konsequenterweise zum Wegfall der Verbindlichkeit bzw. zu ihrer erfolgswirksamen Auflösung über a. o. Ertrag. Die steuerneutrale Behandlung eines solchen Confusio-Differenzbetrages werde im Rahmen des StruktVG lediglich aus der für im Zuge von Verschmelzungen bzw. Einbringungen im Sinne der Abs. 1 und 2 des Art. I § 1 entstandene Buchgewinne bzw. Buchverluste geschaffenen Regelung des Art. I § 1 Abs. 3 StruktVG für den Geltungsbereich des Art. I § 1 leg. cit. abgeleitet. Der die vorliegende Einbringung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft betreffende Art. III StruktVG sehe weder eine mit Art. I § 1 StruktVG vergleichbare Regelung zur Behandlung von Buchgewinnen bzw. Buchverlusten vor, noch eine Steuerfreistellung von Confusio-Gewinnen. Dem Erfordernis einer differenzierten Regelung für Confusio-Ergebnisse sei für den Bereich des allgemeinen Steuerrechts durch die Einfügung des vierten Absatzes des § 20 KStG 1988 (KStG-Novelle 1989, BGBl. Nr. 660/1989) entsprochen worden. Mit dieser Norm, die im Beschwerdefall wegen der Geltung der speziellen Bestimmungen des StruktVG nicht anwendbar sei, sei für Umgründungsvorgänge, die nach dem 15. September 1989 zum Handelsregister angemeldet worden seien, eine Regelung für den Confusio-Fall dahingehend geschaffen worden, dass in den Fällen des Unterbleibens der Liquidationsbesteuerung Confusio-Ergebnisse (aus der Vereinigung von Rechten und Pflichten) im Gegensatz zu Buchgewinnen und Buchverlusten bei der Gewinnermittlung des übernehmenden Steuerpflichtigen in Ansatz zu bringen seien. Nach § 8 Abs. 4 zweiter Satz StruktVG sei das Einkommen und das Vermögen des einzubringenden Betriebes und der aufnehmenden Kapitalgesellschaft so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang und die Auflösung des eingebrachten Betriebes bereits mit Ablauf des Tages erfolgt wäre, zu dem die der Einbringung zu Grunde liegende Bilanz aufgestellt wurde. Demnach sei sowohl für die einbringende als auch für die aufnehmende Gesellschaft für das Jahr 1988 zunächst eine voneinander getrennte Gewinnermittlung vorzunehmen gewesen. Eine von der Bilanzierung der Forderung bei der einbringenden Gesellschaft unterschiedliche Behandlung der strittigen Verbindlichkeit in die Bilanz der aufnehmenden Gesellschaft zum 31. Dezember 1988 sei daher nicht zu beanstanden.

Die Beschwerdeführerin habe zwar als Stichtag für die Einbringung den 31. Dezember 1988 gewählt und auch die Einbringungsbilanz rückwirkend auf diesen Stichtag aufgestellt, de facto sei dem Einbringungsvorgang jedoch bei der Vermögensaufstellung der aufnehmenden Gesellschaft der 1. Jänner 1989 zu Grunde gelegt worden. Dies lasse sich daraus ableiten, dass die Beschwerdeführerin die Verbindlichkeit gegenüber der einbringenden Gesellschaft als eine nach dem Willen der Vertragspartner zum Zeitpunkt des Beschlusses der Einbringung sowie der rückwirkenden Erstellung der Einbringungsbilanz mit Ablauf des Stichtages 31. Dezember 1988 bereits aufgelöste, "also nicht mehr existente Gesellschaft unverändert fortführte und deren gewinnerhöhende Auflösung erst mit Wirkung für das Jahr 1989 vornahm".

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Art. I des im Beschwerdefall anzuwendenden StruktVG (BGBl. Nr. 69/1969 idgF) regelt unter dem Titel "Verschmelzung von Körperschaften" im § 1 Abs. 1 Verschmelzungstatbestände nach den Bestimmungen des Aktiengesetzes, des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder nach den Bestimmungen eines anderen Bundesgesetzes sowie im § 1 Abs. 2 u.a. Einbringungen von Betrieben inländischer Kapitalgesellschaften. Soweit eine Verschmelzung oder Einbringung im Sinne des § 1 Abs. 1 und 2 erfolgt ist, bleibt nach § 1 Abs. 3 leg. cit. ein daraus entstehender Buchgewinn oder Buchverlust bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens und des Gewerbeertrages der übernehmenden Gesellschaft außer Ansatz. Voraussetzung ist, dass der Buchgewinn einer gesondert auszuweisenden Rücklage zugeführt wird. Diese Rücklage darf nur zur Deckung von künftigen Verlusten oder zur Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln verwendet werden; wird die Rücklage zu anderen Zwecken verwendet, so ist der Gewinn im Jahre der widmungswidrigen Verwendung in diesem Ausmaß zu erhöhen.

Art. III StruktVG ("Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes in eine Kapitalgesellschaft") enthält in § 8 Sonderbestimmungen für den Fall, dass ein Betrieb oder Teilbetrieb eines Einzelunternehmers oder einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, in eine inländische Kapitalgesellschaft eingebracht wird. Nach § 8 Abs. 4 StruktVG (idF. BGBl. Nr. 570/1982) muss die einer Einbringung gemäß § 8 Abs. 1 zu Grunde zu legende Bilanz des Einbringenden für einen Zeitpunkt aufgestellt sein, der höchstens neun Monate vor der Anmeldung der Kapitalgesellschaft bzw. der Kapitalerhöhung liegt und zu dem ein Jahresabschluss (Bilanz) aufgestellt wurde. Das Einkommen und das Vermögen des einzubringenden Betriebes oder Teilbetriebes und der aufnehmenden Kapitalgesellschaft sind so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang und die Auflösung des eingebrachten Betriebes oder Teilbetriebes bereits mit Ablauf des Tages erfolgt wäre, zu dem diese Bilanz aufgestellt ist. Das Gleiche gilt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bei der Gewerbesteuer.

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen davon aus, dass die vorliegende Einbringung des Betriebes der P. Handels KG einen Anwendungsfall des Art. III StruktVG bildet. Schon mangels Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen nach Art. I § 1 Abs. 1 und 2 StruktVG ist der belangten Behörde darin zuzustimmen, dass kein Anhaltspunkt dafür besteht, durch eine Anwendung der Bestimmung des § 1 Abs. 3 StruktVG den strittigen, im Zuge der Einbringung durch Confusio entstandenen Buchgewinn bei der Beschwerdeführerin außer Ansatz zu lassen (und somit Wertdifferenzen, die bis zum Umgründungsstichtag ergebnis- und damit steuerwirksam waren, als Tangenten steuerfreier Buchgewinne endgültig der Besteuerung zu entziehen). Das laut Beschwerde im Wege einer "verfassungskonformen Interpretation" angestrebte Ergebnis, wonach Confusio-Gewinne auch im Anwendungsbereich des Art. III StruktVG steuerfrei sein sollen, kann bereits deshalb nicht erreicht werden, weil die Grenze jeder Interpretation der Wortlaut des Gesetzes ist und solcherart der vorliegende Einbringungsvorgang nicht unter Art I § 1 Abs. 1 und 2 StruktVG subsumiert werden kann.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem in der Beschwerde u. a. angesprochenen Erkenntnis vom 22. Oktober 1997, 93/13/0295, SlgNr. 7221/F, weiters entgegen den Beschwerdeausführungen nicht "zu Art. II StuktVG" die Steuerneutralität von Buchgewinnen bzw. Buchverlusten festgestellt, sondern nur für den Fall einer verschmelzenden Umwandlung einer Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft nach § 2 Umwandlungsgesetz 1954 die Zuordnung zu Art. I StruktVG (und damit auch die Anwendung des § 1 Abs. 3 leg. cit.) als zutreffend erachtet.

Soweit die Beschwerdeführerin - wie schon in der Berufung - für ihren Standpunkt auch eine Literaturstelle von Wiesner in RdW 1987/10a, 338 ff, ins Treffen führt, ist Folgendes festzuhalten. Der Autor bespricht in seinem Aufsatz unter II.A. ("Verschmelzungen") Ziffer 2. lit. c die Regelung betreffend Confusio in § 1 Abs. 3 StruktVG. Unter B. ("Einbringungen nach Art. I") wird bei Ziffer 2. lit. c "Confusio" darauf hingewiesen, dass A 2.c entsprechend gelte. Unter

C. ("Einbringungen nach Art. III") findet sich unter Ziffer 2. lit. a und lit. b jeweils der abschließende Hinweis "C 2.c. letzter Absatz gilt entsprechend". Warum mit diesem Verweis vom Autor die Ansicht vertreten worden sein sollte, die unter A. (!) Ziffer 2 lit. c besprochene Regelung des § 1 Abs. 3 StruktVG betreffend Confusio sei auch im Fall von Einbringungen nach Art. III anzuwenden, ist nicht nachvollziehbar.

Der Beschwerdeführerin kann auch nicht darin gefolgt werden, dass der gegenständliche Confusio-Gewinn bereits im Jahr 1988 bei ihr steuerlich zu erfassen gewesen wäre. Durch die ausdrückliche Bezugnahme der Wirkungen der Einbringung auf den Ablauf des Tages, zu dem die Bilanz des Einbringenden aufgestellt wird, soll nach § 8 Abs. 4 StruktVG der nahtlose Übergang des Einkommens und des Vermögens des einbringenden Betriebes auf die Kapitalgesellschaft gewährleistet werden. Dies bedeutet aber nicht, dass ein bei der aufnehmenden Gesellschaft infolge einbringungsbedingter Confusio entstandener Buchgewinn nicht erst in dem diesem Vermögensübergang nächstfolgenden Jahresabschluss zu berücksichtigen wäre (vgl. Wiesner, Probleme des Umgründungsstichtages, SWK 1982, A IV, 11 ff).

Der Verwaltungsgerichtshof vermag somit insgesamt nicht zu erkennen, dass der angefochtene Bescheid mit einer Rechtswidrigkeit belastet wäre. Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. September 2003

Schlagworte

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Bindung an den Wortlaut des Gesetzes VwRallg3/2/1 Auslegung Gesetzeskonforme Auslegung von Verordnungen Verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen VwRallg3/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1999130231.X00

Im RIS seit

27.10.2003

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at