

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/10/17 99/13/0172

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 17.10.2001

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);  
53 Wirtschaftsförderung;

## Norm

ABGB §6;  
ABGB §7;  
ABGB §8;  
StruktVG 1969 Art1;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. (FH) Mag. iur. Schärf, über die Beschwerde der T Ges.m.b.H. in W, vertreten durch die Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in Wien I, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat IV, vom 30. Juni 1999, GZ RV/147-11/01/94, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 bis 1991, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 4. August 1980 errichtet. Mit Beschlüssen der Generalversammlungen vom 15. September 1989 und 30. Oktober 1989 wurde die T. GmbH, deren Geschäftsanteile zur Gänze im Eigentum der Beschwerdeführerin standen, durch Übertragung ihres Vermögens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge mit Wirkung vom 31. August 1989 auf der Grundlage des Verschmelzungsvertrages vom 15. September 1989 mit der Beschwerdeführerin gegen Aufgabe ihrer Geschäftsanteile nach den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes 1954 "ohne Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Strukturverbesserungsgesetzes" unter Verzicht auf die Liquidation verschmolzen. In der Umwandlungsbilanz zum 31. August 1989 wies die übertragende Gesellschaft einen Verschmelzungswert in Höhe von S 3,730.125,26 aus. Die

Beschwerdeführerin machte in der Bilanz zum 31. Dezember 1989 den Beteiligungsabgang in Höhe von S 14,150.000,-- abzüglich des Verschmelzungswertes von S 3,730.125,26, somit S 10,419.874,74 als Umwandlungsverlust aufwandswirksam geltend.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurde die Abzugsfähigkeit dieses Umwandlungsverlustes mit der Begründung abgelehnt, dass der Umwandlungsvorgang von den Bestimmungen des Art I § 1 Abs 1 Strukturverbesserungsgesetz erfasst und der Buchverlust nach § 1 Abs 3 leg cit deshalb nicht abzugsfähig sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

In seinem Erkenntnis vom 22. Oktober 1997, ZI 93/13/0295, das zu einem dem nunmehrigen Beschwerdefall gleichartigen Sachverhalt ergangen ist, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass der Gesetzeswortlaut des Umwandlungsgesetzes 1954 unter anderem eine so genannte verschmelzende Umwandlung einer "Tochter-GmbH" auf die "Mutter-GmbH" erlaubt, wiewohl das UmwG in erster Linie die Möglichkeit bieten sollte, Handelsunternehmen in der Form von Kapitalgesellschaften unter Ausschluss der Liquidation in Einzelunternehmen, offene Handelsgesellschaften oder Kommanditgesellschaften umzuwandeln. Diesem Hauptzweck habe das Strukturverbesserungsgesetz insofern Rechnung getragen, als in seinem - zeitlich über den 31. Dezember 1975 hinaus nicht mehr verlängerten - Art II unter Hinweis auf das Umwandlungsgesetz die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften oder Einzelunternehmen steuerlich erleichterte. Neben dieser Möglichkeit einer verschmelzenden Umwandlung unter anderem einer Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft (beide in der Rechtsform einer GmbH) unter Ausschluss der Liquidation regle aber auch § 96 GmbH-Gesetz die Vermögensübertragung von einer GmbH auf eine andere GmbH unter Ausschluss der Liquidation, wobei diese Norm auch auf die Vermögensübertragung einer Tochter-GmbH auf die Mutter-GmbH angewendet werden könne, weil - abweichend vom Regelfall - die in § 96 leg cit normierte Gewährung von Gesellschaftsanteilen entfallen könne, wenn die übernehmende Gesellschaft bereits alle Anteile der übertragenden Gesellschaft besitzt. Unter Hinweis auf das hg Erkenntnis vom 21. September 1993, ZI 91/14/0136, wurde in jenem vom 22. Oktober 1997 weiters ausgesprochen, dass bei so genannten Verschmelzungen auf betrieblicher Grundlage kein Wahlrecht zwischen den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen, wonach ein in der betrieblichen Sphäre liegender Geschäftsvorfall grundsätzlich der Steuerpflicht unterliegt bzw steuerwirksam ist, und den Sonderbestimmungen des Strukturverbesserungsgesetzes, gegenständlich konkret dem Art I § 1 Abs 3 StruktVG, wonach derartige Buchverluste außer Ansatz bleiben, bestehe. Dies gelte auch für den Beschwerdefall, auch wenn die Vermögensübertragung iSe verschmelzenden Umwandlung auf das Umwandlungsgesetz und nicht auf das GmbH-Gesetz oder das Aktiengesetz gestützt worden sei, weil Art I § 1 Abs 1 StruktVG ausdrücklich nicht nur auf Verschmelzungen nach den Bestimmungen des neunten Teiles des Aktiengesetzes oder des § 96 GmbH-Gesetz, sondern auch auf solche "eines andere Bundesgesetzes" Bezug nehme. Dass auch eine verschmelzende Umwandlung einer GmbH mit einer GmbH sachlich nur den Sonderfall einer Verschmelzung darstelle, werde ungeachtet des Umstandes, dass sich die Begriffe "Verschmelzung" und "Umwandlung" (verschmelzende Umwandlung) überschneiden, schon daraus deutlich, dass unter Verschmelzung ganz allgemein die Vereinigung von juristischen Personen unter Ausschluss der Liquidation im Wege der Gesamtrechtsnachfolge verstanden werde. Hinzu komme, dass Art I § 1 Abs 1 lit a StruktVG sachlich die Übertragung des Vermögens einer Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft ausdrücklich erfasse.

Die umfangreichen Rechtsausführungen der nunmehrigen Beschwerdeführerin können den Verwaltungsgerichtshof nicht veranlassen, von der dargestellten und in den weiteren hg Erkenntnissen vom 22. Oktober 1997, ZI 93/13/0295, vom 15. Juli 1998, ZI 93/13/0048, und vom 22. März 2000, ZI 99/13/0240, bestätigten Rechtsauffassung abzugehen.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kann dem Art I StruktVG insbesondere nicht entnommen werden kann, dass dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht hinsichtlich der "Inanspruchnahme" der abgabenrechtlichen Begünstigungen des StruktVG zusteht. Die vorliegende Umgründung erfüllte im Sinne des Art I § 1 Abs 1 lit a StruktVG den Tatbestand einer Verschmelzung gegen die Aufgabe von Anteilen an der übertragenden Gesellschaft, was zwingend die Anwendung dieses Artikels des StruktVG auf den in Rede stehenden Vorgang nach sich zog (in diesem Sinne schon das hg Erkenntnis vom 21. September 1993, ZI 91/14/0136). Dem Umstand, dass im gegenständlichen Generalversammlungsbeschluss vom 15. September 1989 die Worte "ohne Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Strukturverbesserungsgesetzes" enthalten waren, kam daher keine Bedeutung zu.

Soweit sich die Beschwerdeführerin auf Bezeichnungen des Handelsrechts und die dazu in der handelsrechtlichen Literatur wiedergegebenen, durchaus nicht einheitlichen Auffassungen über deren Inhalt, insbesondere über den Inhalt der Begriffe Umwandlung, Verschmelzung, verschmelzender Umwandlung beruft, ist ihr zu entgegnen, dass abgabenrechtliche Tatbestände, auch wenn sie einem anderen Rechtsgebiet entnommen sind, nach dem abgabenrechtlichen Bedeutungszusammenhang, nach dem Zweck des jeweiligen Abgabengesetzes und dem Inhalt der einschlägigen Einzelregelung auszulegen sind (vgl zB die hg Erkenntnisse vom 18. November 1993, ZI 92/16/0177, und vom 24. März 1994, ZI 94/16/0026). Im Beschwerdefall ist - wie in den Fällen der oben wiedergegebenen Vorerkenntnisse - allein maßgeblich, ob der Umgründungsfall als eine Verschmelzung von Kapitalgesellschaften "nach den Bestimmungen eines anderen Bundesgesetzes" im Sinne des § 1 Abs 1 StruktVG anzusehen ist oder nicht. Unabhängig vom Inhalt von handelsrechtlichen Bezeichnungen war dies, wie der Verwaltungsgerichtshof dies in den Vorerkenntnissen begründet hat, zu bejahen. Dabei kam es entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin auch nicht auf die - in der Literatur dargestellten - Motive an, die den Gesetzgeber veranlasst hätten, den Hinweis auf "andere Bundesgesetze" in das Gesetz aufzunehmen. Selbst Gesetzesmaterialien sind nämlich nur dann zur Auslegung eines Gesetzes heranzuziehen, wenn der Wortlaut des Gesetzes selbst zu Zweifeln über seinen Inhalt Anlass gibt (vgl zB das hg Erkenntnis vom 7. Oktober 1993, ZI 93/16/0145).

Der Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes steht auch nicht entgegen, dass hinsichtlich von dem Beschwerdefall gleichartigen Sachverhalten, die in der Zeit zwischen 1. Jänner 1969 und 31. Dezember 1975 verwirklicht worden sind, insofern eine Gesetzeskonkurrenz zwischen Art I und Art II StruktVG bestanden hatte. Abgesehen davon, dass der Gesetzgeber der Stammfassung des StruktVG diese Konkurrenz offenbar zunächst nicht erkannt hatte, ist doch in den Erläuterungen zu diesem Gesetz allein von der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder eine Einzelunternehmung sowie von Hindernissen durch die "starre Form der Kapitalgesellschaft" die Rede (vgl 1029 BlgNR 11. GP), und abgesehen davon, dass das Erkennen der Auswirkungen des Art II StruktVG in der Folge dazu führte, dass die Anwendung dieser Bestimmung über den 31. Dezember 1975 hinaus nicht mehr verlängert wurde, war Art II StruktVG auf den Beschwerdefall - ebenso wie auf die Fälle der Vorerkenntnisse - nicht (mehr) anzuwenden. Die Bestimmungen des seinerzeitigen Art II StruktVG hinderten somit in keiner Weise die Subsumtion des vorliegenden Sachverhaltes unter Art I StruktVG, da im Hinblick auf den Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben ausschließlich von der im Zeitpunkt der Verwirklichung des vorliegenden Sachverhaltes maßgeblichen Rechtslage auszugehen war.

Auch die im Art IV § 1 Abs 3 GmbHG-Novelle 1980 angeordnete (Wieder-)Anwendung des Art II StruktVG war zeitlich auf Umwandlungen bis zum 31. Dezember 1986 beschränkt, wozu noch kam, dass die Anwendung des Art II StruktVG auf Fälle beschränkt war, die im Zusammenhang mit der Einführung eines Mindestkapitals von S 500.000,- gestanden waren (vgl Art III §§ 2 und 4 GmbHG-Novelle 1980). Es erübrigte sich damit, auf die Beschwerdeausführungen zur GmbHG-Novelle 1980 näher einzugehen. Ebensowenig war auf die Ausführungen zu § 20 Abs 4 KStG 1988 idF des AbgÄG 1989, BGBl. Nr. 660, einzugehen, weil die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid nicht auf diese Bestimmung gestützt hatte.

Aus den angeführten Gründen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen, wobei von der Durchführung der beantragten Verhandlung aus den Gründen des § 39 Abs 1 Z 6 VwGG abzusehen war.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 17. Oktober 2001

### **Schlagworte**

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Bindung an den Wortlaut des Gesetzes VwRallg3/2/1 Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2

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

ECLI:AT:VWGH:2001:1999130172.X00

### **Im RIS seit**

05.03.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

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