

TE Vwgh Erkenntnis 2014/12/17 2012/13/0126

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 17.12.2014

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/08 Sonstiges Steuerrecht;

Norm

BAO §114 Abs1;
EStG 1988 §12;
EStG 1988 §24 Abs7;
EStG 1988 §24;
EStG 1988 §4 Abs10 Z1 idF 1993/818;
EStG 1988 §4;
UmgrStG 1991 §12;
UmgrStG 1991 §14;
UmgrStG 1991 §16;
UmgrStG 1991 §17;
UmgrStG 1991 §19 Abs2 Z5;
UmgrStG 1991 §20 Abs4 Z1;
UmgrStG 1991 §21;
UmgrStG 1991 Art3;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):Ro 2014/13/0041 E 25. Februar 2015

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 in 1220 Wien, Dr. Adolf Schärf-Platz 2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 13. November 2012, Zl. RV/0147-W/08, betreffend Einkommensteuer 2004, in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 23. November 2012 (mitbeteiligte Partei: I in W), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Der Mitbeteiligte ist selbständiger Versicherungsmakler und Vortragender. Bis 31. Dezember 2004 betrieb er diese Tätigkeiten in Form eines Einzelunternehmens. Er ermittelte seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. Mit Einbringungsvertrag vom 30. Juni 2005 brachte er den Teilbetrieb des Versicherungsmaklers rückwirkend zum 31. Dezember 2004 gemäß Artikel III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) in die I GmbH ein. Im Zuge des - für die Erstellung der Einbringungsbilanz (§ 15 UmgrStG) erforderlichen - Wechsels der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988 erklärte er einen Übergangsverlust.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 2. Oktober 2006 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2004 festgesetzt. Abweichend von der Erklärung des Mitbeteiligten wurde vom (laufenden) Gewinn des Einzelunternehmens lediglich ein Siebentel des erklärten Übergangsverlustes abgezogen.

Der Mitbeteiligte erhob gegen diesen Bescheid Berufung und beantragte, den Übergangsverlust zur Gänze mit dem (laufenden) Gewinn des Einzelunternehmens des Jahres 2004 zu verrechnen und den verbleibenden Übergangsverlust gemäß § 21 UmgrStG auf den Rechtsnachfolger (die I GmbH) übergehen zu lassen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung Folge und änderte den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2004 ab.

Begründend führte die belangte Behörde - nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens - im Wesentlichen aus, bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart sei zwingend nach den gesetzlichen Vorschriften ein Übergangsgewinn bzw. Übergangsverlust zu ermitteln.

Die Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft sei ein entgeltlicher Vorgang, weil für die Hingabe eines Betriebes Gesellschaftsrechte gewährt würden. Sie sei als Veräußerungsgeschäft zu deuten, bei dem gemäß § 24 Abs. 7 EStG 1988 nur deshalb kein Veräußerungsgewinn zu ermitteln sei, weil das UmgrStG eine Buchwertfortführung vorsehe. Da die Einbringung ein Veräußerungsgeschäft sei, komme nicht die allgemeine Regelung des § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 zur Anwendung (Verteilung des Übergangsverlustes auf die nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträume), sondern die speziellere Regelung betreffend die Behandlung von Übergangsgewinnen im Veräußerungsfall. Demnach sei der Übergangsverlust beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen. Der den (laufenden) Gewinn übersteigende Übergangsverlust gehe nach § 21 UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft (die I GmbH) über und könne mit Wirkung ab dem nach dem Einbringungsstichtag beginnenden Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde des Finanzamtes. Geltend gemacht wird im Wesentlichen, die Bestimmung des § 24 Abs. 7 EStG 1988 stelle klar, dass Vorgänge, bei denen das Umgründungssteuergesetz die Buchwertfortführung vorsehe, zu keinem Veräußerungsgewinn nach § 24 EStG 1988 führten. Daraus könne abgeleitet werden, dass das EStG 1988 unterschiedliche steuerliche Folgen für Veräußerungen bzw. Einbringungen, bei denen es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven, und solchen, bei denen es zu einer Buchwertfortführung komme, vorsehe. Die in § 4 Abs. 10 Z 1 letzter Satz EStG 1988 vorgesehene Regelung, wonach bei der Veräußerung von (u.a.) Betrieben der Übergangsverlust entgegen der allgemeinen Regelung nicht zu siebenteln sei, sei nur auf Vorgänge ohne Buchwertfortführung zu beziehen. Die Berücksichtigung des gesamten Übergangsverlustes in einem einzigen Gewinnermittlungszeitraum "entschärfe" die Aufdeckung und Besteuerung von stillen Reserven des Betriebes in einem einzigen Gewinnermittlungszeitraum. Bei Buchwertfortführung trete eine derartige Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven aber nicht ein, sodass diese Regelung nicht angewandt werden könne. Ein ermittelter Übergangsverlust sei in diesem Fall auf sieben Jahre zu verteilen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde - die mitbeteiligte Partei hat sich am verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht beteiligt - erwogen:

§ 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 in der Stammfassung (BGBl. Nr. 400/1988) lautete:

"(10) Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart gilt folgendes:

1. Es ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, daß Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Die Zu- und Abschläge sind beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel, bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes, eines

Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen."

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (621 BlgNR 17. GP 67) wurde hiezu u.a. ausgeführt:

"Im EStG 1972 waren die steuerlichen Folgen des Wechsels der Gewinnermittlungsart nicht unmittelbar geregelt. Sie wurden vielmehr in der Tarifbegünstigung des § 37 Abs. 2 Z 3 EStG 1972 als gegeben vorausgesetzt. Die konkrete Umschreibung der mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart verbundenen steuerlichen Auswirkungen schafft nunmehr auch auf diesem Gebiet klare und eindeutige Besteuerungsgrundlagen.

Zunächst wird die von Lehre und Judikatur bestätigte Verwaltungspraxis verankert, wonach die sonst doppelt oder gar nicht erfolgende Berücksichtigung von Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) durch den Ansatz entsprechender Zu- und Abschläge ausgeschlossen werden soll. Dabei sind die von der Verwaltungspraxis entwickelten Grundsätze zu beachten (Abschn. 16 EStR 1984). Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart wird grundsätzlich nur zu Beginn eines Kalenderjahres möglich sein. Dies ergibt sich daraus, daß es sich beim Begriff Gewinn um eine auf das Wirtschaftsjahr bezogene Größe handelt. Aus diesem Grund kann auch die Gewinnermittlungsart nur jahresbezogen verstanden werden.

Die Zu- und Abschläge sind grundsätzlich beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Eine Sonderregelung besteht für den Wechsel der Gewinnermittlungsart anlässlich der Veräußerung (Aufgabe) eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles (zwingender Übergang auf Betriebsvermögensvergleich beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner sowie bei pauschalierter Gewinnermittlung). Um zu vermeiden, daß der Übergangsgewinn erst nach Abschluß der betrieblichen Tätigkeit wirksam wird, ist ein derartiger Übergangsgewinn beim letzten vor Beendigung der betrieblichen Tätigkeit anfallenden Gewinn zu berücksichtigen."

Mit dem Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818/1993, wurde u. a. § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 geändert; an die Stelle des zweiten Satzes traten folgende Sätze:

"Ergeben die Zu- und Abschläge einen Überschuß (Übergangsgewinn), so ist dieser beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Verlust (Übergangsverlust), so ist dieser, beginnend mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, zu je einem Siebentel in den nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträumen zu berücksichtigen. Bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles sind Übergangsgewinne oder (restliche) Übergangsverluste beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen."

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1237 BlgNR 18. GP 49) wurde hiezu (sowie zur gleichzeitig vorgeschlagenen Änderung des § 37 Abs. 2 Z 3 EStG 1988) u.a. ausgeführt:

"Die bisherigen Regelungen zur Besteuerung von Gewinnen oder Verlusten aus dem Wechsel der Gewinnermittlung erscheinen aus mehreren Gründen problematisch. Die Praxis hat gezeigt, daß - vor allem bei Freiberuflern, bei denen keine Buchführungspflicht besteht - ein Wechsel der Gewinnermittlung vielfach nicht aus betrieblichen Gründen, sondern aus steuerlichen Erwägungen vorgenommen wird. Dabei kann auch das Ausmaß eines Übergangsgewinnes in einem gewissen Rahmen gesteuert werden. Schließlich läßt sich der ermäßigte Steuersatz bei Übergangsgewinnen in der Regel auch nicht mit dem durch das EStG 1988 eingeführten Grundsatz vereinbaren, wonach - von aus steuersystematischen Gründen bestehenden Ausnahmen abgesehen - nur eine massive (= siebenjährige) Zusammenballung stiller Reserven eine Progressionsentlastung rechtfertigt. Nach den Neuregelungen soll der ermäßigte Steuersatz für Übergangsgewinne daher entfallen. Zur Vermeidung von Vorzieheffekten soll der Wegfall des ermäßigten Steuersatzes im Falle eines freiwilligen Wechsels der Gewinnermittlung bereits im Rahmen der Veranlagung 1993 wirksam werden. Dies betrifft auch Übergangsgewinne, die im Rahmen von Umgründungsvorgängen auftreten. Bei zwangsläufigem Wechsel (zB Zustellung eines Bescheides über das Überschreiten der Buchführungsgrenzen im Jahr 1992, Protokollierung eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners im Jahr 1993) soll der ermäßigte Steuersatz im Veranlagungszeitraum 1993 noch erhalten bleiben.

Andererseits sollen Übergangsgewinne, die anlässlich einer Betriebsaufgabe entstehen, unter bestimmten Voraussetzungen begünstigt bleiben. Die Voraussetzungen sind jenen des § 24 Abs. 6 nachgebildet.

Übergangsverluste sollen in Hinkunft nur auf sieben Jahre verteilt wirksam werden. Der Siebenjahreszeitraum beginnt

mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel der Gewinnermittlung. Im Falle einer vorzeitigen Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes sind (restliche) Übergangsverluste (also restliche Siebentel) sofort zu berücksichtigen. Soweit sie weder mit dem letzten laufenden Gewinn noch mit einem allfälligen Übergangsgewinn zu verrechnen sind, sind sie im Rahmen des innerbetrieblichen Verlustausgleiches mit dem Veräußerungsgewinn auszugleichen. Restbeträge sind sodann mit anderen Einkünften auszugleichen und werden schließlich vortragsfähig."

Gemäß § 24 Abs. 7 erster Satz EStG 1988 ist ein Veräußerungsgewinn nicht zu ermitteln, soweit das Umgründungssteuergesetz eine Buchwertfortführung vorsieht.

Die Gewinnermittlungsarten führen im einzelnen Gewinnermittlungszeitraum in der Regel zu unterschiedlichen Ergebnissen; bei einer Totalgewinnbetrachtung decken sie sich jedoch (vgl. Doralt, EStG11, § 4 Tz 394). Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart ist daher durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Juli 2013, 2011/15/0046, mwN). Schon der Gleichheitssatz gebietet, dass kein Vorfall doppelt zu erfassen ist und keiner endgültig unberücksichtigt bleiben darf (vgl. die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes vom 6. Dezember 1983, B 344/82, VfSlg. 9890, und vom 7. März 1990, B 232/89, VfSlg. 12302).

Veräußerung ist die entgeltliche Übertragung des zivilrechtlichen oder auch wirtschaftlichen Eigentums des (Teil-)Betriebes oder Mitunternehmeranteiles in der Regel durch Verkauf, Tausch, Versteigerung, Enteignung, Übernahme der Betriebsschulden ohne andere Gegenleistung oder Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft gegen Ausgabe von Gesellschaftsrechten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Juni 1998, 94/15/0129, VwSlg. 7294/F, mwN). Bei Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft besteht das Entgelt in der Gewährung von Gesellschaftsrechten (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 24 Tz 7).

Im Rahmen einer Einbringung nach Art. III UmgrStG kann eine Gewährung von neuen Anteilen u.a. dann unterbleiben, wenn der Einbringende (wie im vorliegenden Fall) Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft ist (§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG). In diesem Fall ist der nach den §§ 16 und 17 UmgrStG maßgebende Wert der Sacheinlage dem steuerlich maßgebenden Wert der bisherigen Anteile des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft zuzuschreiben (oder von ihm abzuschreiben; § 20 Abs. 4 Z 1 UmgrStG). Auch insoweit ist von einer "Anschaffung" (vgl. Rabel in Wiesner/Hirschler/Mayr, Handbuch der Umgründungen, § 20 Tz 14) und damit auch von einer Veräußerung auszugehen.

Auch bei einer Einbringung zu Buchwerten handelt es sich um einen Veräußerungsakt (vgl. Schwarzingen/Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden3 Artikel III/8-1; Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz, § 12 Tz 73;

vgl. auch aaO § 14 Tz 4; Rabel, aaO, § 12 Tz 42;

Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, Umgründungssteuergesetz4, § 12 Tz 19; Wiesner/Grabner/Wanke, § 4 EStG Anm. 194). § 24 Abs. 7 EStG 1988 sieht dazu vor, dass ein Veräußerungsgewinn nicht zu ermitteln ist, soweit das UmgrStG eine Buchwertfortführung vorsieht; der Gesetzgeber setzt hiemit also voraus, dass der Umstand der Buchwertfortführung nichts daran ändert, dass ein Veräußerungstatbestand vorliegt, es entfällt lediglich die Ermittlung des Veräußerungsgewinns (vgl. hiezu auch das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 1998, 97/15/0197, mwN).

Ausgehend davon, dass auch die Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft nach Art. III UmgrStG als "Veräußerung" zu beurteilen ist (vgl. auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz 85, mit der Gleichstellung von Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe und Betriebseinbringung), sind Übergangsgewinne oder (restliche) Übergangsverluste nach § 4 Abs. 10 Z 1 letzter Satz EStG 1988 - zur Gänze - beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe (hier: Einbringung) zu berücksichtigen; eine Siebentelung des Verlustes hat daher in diesem Fall nicht zu erfolgen. Der nach Verrechnung verbleibende Verlust ist vortragsfähig und geht gemäß § 21 UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft über.

Zutreffend ist zwar das Vorbringen der Beschwerde, dass das EStG unterschiedliche steuerliche Folgen für Einbringungen, bei denen es zu keiner Aufdeckung der stillen Reserven kommt, gegenüber solchen, bei denen es zu einer derartigen Aufdeckung kommt, vorsieht (etwa betreffend die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns). Es ist aber nicht erkennbar, dass § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 eine derartige Differenzierung - etwa aus teleologischen Gründen - zu unterstellen wäre. Insbesondere kann entgegen der Beschwerde nicht gesagt werden, dass die Berücksichtigung des

gesamten Übergangsverlustes in einem einzigen Gewinnermittlungszeitraum dazu dient, die Aufdeckung von stillen Reserven zu "entschärfen", da kein systematischer Zusammenhang zwischen derartigen stillen Reserven und einem Übergangsergebnis besteht. Dies ergibt sich auch daraus, dass ein positives Übergangsergebnis (also ein Übergangsgewinn) jedenfalls sofort (zur Gänze) zu berücksichtigen wäre.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 17. Dezember 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2012130126.X00

Im RIS seit

11.02.2015

Zuletzt aktualisiert am

28.06.2018

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at