jusline®
»» Recht. Schnell

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

# TE Vwgh Erkenntnis 1993/5/19 91/13/0006

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.05.1993

**Index**

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
21/03 GesmbH-Recht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

**Norm**

ABGB §1445;
BAO §115;
EStG 1972 §2 Abs1;
EStG 1972 §37 Abs1;
EStG 1972 §37 Abs2 Z2;
EStG 1972 §37 Abs2 Z3;
GewStG §7 Z6;
GmbHGNov 1980 Art4 §1 Abs4;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Liska und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Oberkommissärin Dr. Büsser, über die Beschwerde des H in W, vertreten durch Dr. P, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat IV, vom 20. November 1990, Zl. 6/1-1356/88-12, betreffend Gewerbesteuer 1986, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 11.720,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer ist Installateur. Er führte den Betrieb bis zum Ende des Jahres 1985 als Geschäftsführer einer Gesellschaft mbH, an welcher er wesentlich beteiligt war. Mit Jahreswechsel wurde diese Gesellschaft mbH auf der Grundlage des Art. IV § 1 des Bundesgesetzes vom 2. Juli 1980, mit dem das Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung geändert wird, BGBl. Nr. 320 (im folgenden: GesmbHG-Novelle 1980), unter Fortführung der Buchwerte in ein Einzelunternehmen umgewandelt. Die in der Bilanz der Gesellschaft mbH zum 31. Dezember 1985 im

Sinne des § 14 Abs. 6 bis 8 EStG 1972 für die Ansprüche des Beschwerdeführers als Geschäftsführer eingestellte Pensionsrückstellung in Höhe von S 2,450.608,-- wurde bei Übernahme der Buchwerte durch das Einzelunternehmen über das Kapitalkonto aufgelöst. Während der Beschwerdeführer in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1986 den aus der Pensionsrückstellung herrührenden Betrag getrennt neben dem Gewinn aus Gewerbebetrieb anführte und dafür den Hälftesteuersatz im Sinne des § 37 Abs. 1 EStG 1972 begehrte, nahm er diesen Betrag in seiner Gewerbesteuererklärung als Gewerbeertrag nicht auf.

Die Frage, ob der aus der Auflösung dieser Pensionsrückstelllung einkommensteuerrechtlich erzielte Gewinn als Gewerbeertrag im Sinne des § 6 Abs. 1 Gewerbesteuergesetz 1953 anzusehen ist, bildet den Streitpunkt des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens.

Das Finanzamt zählte den aus der Auflösung der Pensionsrückstellung resultierenden Betrag dem Gewerbeertrag mit der Begründung zu, daß der mit der Auflösung der Pensionsrückstellung erzielte Gewinn gemäß Art. IV § 1 Abs. 4 GesmbHG-Novelle 1980 als Übergangsgewinn zu behandeln sei, für welchen eine gesetzliche Bestimmung über die Befreiung von der Gewerbesteuer nicht bestehe. In seiner dagegen erhobenen Berufung vertrat der Beschwerdeführer die Auffassung, daß der im Zusammenhang mit einer Umwandlung entstehende Übergangsgewinn nicht aus laufendem Gewerbeertrag erwirtschaftet worden sei, sondern vielmehr eher einem Veräußerungsgewinn gleichgehalten werden müsse, welcher bei ihm als einkommensteuerpflichtigem Nachfolger der Gewerbesteuer nicht unterzogen werden könne. Die Auflösung der Pensionsrückstellung beim Nachfolgeunternehmer habe mit der Änderung der Gewinnermittlungsart, wie sie dem Übergangsgewinn zugrunde liege, sachlich nichts zu tun, im übrigen habe eine Verpflichtung zur Auflösung der Pensionsrückstellung beim Nachfolgeunternehmer gar nicht bestanden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Die Ansicht des Beschwerdeführers, er sei zur Auflösung der Pensionsrückstellung gar nicht verpflichtet gewesen, treffe deswegen nicht zu, weil der Pensionszusage durch die Umwandlung der Gesellschaft in ein Einzelunternehmen mit dem Zusammenfall von Anspruchsberechtigtem und Schuldner die rechtliche Grundlage entzogen worden sei. Habe doch der Beschwerdeführer selbst diese Vorgangsweise in seiner Bilanz eingehalten. Der Hinweis des Beschwerdeführers auf deutsche Rechtsprechung gehe deswegen fehl, weil den in dieser Judikatur entschiedenen Fällen die Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft zugrunde gelegen sei, während im Streitfall kein vom Anspruchsberechtigten verschiedener Schuldner mehr verblieben wäre. Es könne die einkommensteuerrechtliche Behandlung des durch die Auflösung der Pensionsrückstellung erzielten Gewinnes als begünstigter Übergangsgewinn mit einem Veräußerungsgewinn tatsächlich nicht verglichen werden, er stelle vielmehr einen Teil des nach den einkommensteuerlichen Vorschriften zu ermittelnden Gewinnes aus Gewerbebetrieb dar und gehöre demnach auch zum Gewerbeertrag.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde mit dem Antrag, den angefochtenen Bescheid aus dem Grunde der Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben; der Beschwerdeführer erachtet sich seinem gesamten Vorbringen nach in seinem Recht darauf verletzt, für den durch die Auflösung der Pensionsrückstellung entstandenen Gewinn der Gewerbesteuer nicht unterzogen zu werden.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in welcher sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt. Beide Parteien haben im Verlaufe des Verfahrens noch weitere Schriftsätze erstattet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gewerbeertrag ist gemäß § 6 Abs. 1 Gewerbesteuergesetz 1953 der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermitteln ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 7 bis 9 bezeichneten Beträge. Nach § 6 Abs. 2 erster Satz des Gewerbesteuergesetzes 1953 gilt als Gewinn, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu ermitteln ist, der Gewinn im Sinne der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.

Soweit der Beschwerdeführer die Auffassung vorträgt, es hätte die Umwandlung der Gesellschaft mbH in das Einzelhandelsunternehmen die von ihm vorgenommene Auflösung der Pensionsrückstellung gar nicht zwingend erfordert, bestreitet er damit inhaltlich das Vorliegen eines einkommensteuerrechtlichen Gewinnes. Mit dieser Auffassung ist er nicht im Recht. Abgesehen davon, daß der Beschwerdeführer in seiner Einkommensteuererklärung selbst noch von der Erforderlichkeit der gewinnerhöhenden Auflösung der Pensionsrückstellung ausgegangen ist, hat

die belangte Behörde zutreffend erkannt, daß mit Umwandlung der Gesellschaft mbH in das Einzelunternehmen der Pensionszusage durch Zusammenfall von Anspruchsberechtigtem und Schuldner der rechtliche Boden entzogen worden war. Gemäß § 1445 ABGB erlöschen Forderung und Schuld durch Vereinigung von Gläubiger- und Schuldnerstellung in einer Person. Genau dies ereignete sich mit der Umwandlung. Indem durch den Zusammenfall von Schuldner und Gläubiger der Pensionszusage die Schuld des Rechtsnachfolgers der Gesellschaft mbH durch Vereinigung unterging, erwuchs dem Beschwerdeführer im Wegfall der Verbindlichkeit einkommensteuerrechtlich ein Gewinn, welchen das Finanzamt, dem Antrag des Beschwerdeführers entsprechend, gemäß Art. IV § 1 Abs. 4 GesmbHG-Novelle 1980 als Übergangsgewinn im Sinne des § 37 Abs. 2 Z. 3 EStG 1972 dem begünstigten Steuersatz des § 37 Abs. 1 leg. cit. unterzogen hat.

Aus dem Hinweis des Beschwerdeführers auf die von Heidinger, GmbH, Kapitalerhöhung oder Umwandlung, Wien 1986, 106, unter Bezugnahme auf das Urteil des BFH vom 22. Juni 1977, I R 8/75, BStBl 1977, II, 798, referierte Auffassung ist für den Beschwerdeführer nichts gewonnen, weil dem dort entschiedenen Fall die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft zugrunde lag, der sich mit dem Fall der Umwandlung der Kapitalgesellschaft in ein Einzelhandelsunternehmen unter dem Gesichtspunkt der schuldtilgenden Wirkung der Vereinigung von Gläubiger und Schuldner der Pensionszusage nicht vergleichen läßt. Zutreffend weist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid im übrigen darauf hin, daß auch das zitierte Erkenntnis des Bundesfinanzhofes das Erlöschen der Pensionsverpflichtung für den Fall einräumt, daß sich durch die Umwandlung Verpflichtung und Anspruch in einer Person vereinigten. Der Einwand des Beschwerdeführers, daß er mit der Gründung einer Personengesellschaft "durch Hereinnahme weiterer Gesellschafter" die rechtliche Verpflichtung zur Tragung seiner Pensionsansprüche auf andere Personen überbinden könnte, trägt seinen Standpunkt nicht. Diese vom Sachverhalt des Beschwerdefalles losgelöste hypothetische Betrachtung übersieht nämlich, daß die mit der Umwandlung der Kapitalgesellschaft in das Einzelhandelsunternehmen durch Vereinigung untergegangene Schuld nicht wieder aufleben, sondern zivilrechtlich nur neu begründet werden könnte. Ebensowenig kann der Beschwerdeführer der von der belangten Behörde aufgezeigten Vereinigungswirkung des Umwandlungsvorganges mit Erfolg die Behauptung entgegenhalten, daß ihm mangels Erreichens des Pensionsstichtages ein Anspruch gegenüber der Gesellschaft mbH noch gar nicht erwachsen gewesen wäre. Dieses Argument verwechselt den Zeitpunkt des Entstehens eines Anspruches mit jenem seiner Fälligkeit. Eine zur Pensionsrückstellung nach § 14 Abs. 6 EStG 1972 rechtfertigende Pensionszusage muß nach dem ersten Satz dieser Gesetzesstelle schriftlich, rechtsverbindlich und unwiderruflich erfolgen. Nachdem die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens vom Vorliegen einer wirksam erfolgten Pensionszusage an den Beschwerdeführer übereinstimmend ausgehen, war mit dieser Pensionszusage der Anspruch des Beschwerdeführers auf ihre Erfüllung entstanden, ohne daß der erst zu einem späteren Zeitpunkt eintretende Fälligkeitstermin ihrer Erfüllung am Entstehen dieses Anspruches etwas ändern konnte.

Dem Beschwerdeführer ist durch die Umwandlung der Gesellschaft mbH in sein Einzelhandelsunternehmen in Höhe der zuvor gebildeten Pensionsrückstellung für seine Person einkommensteuerrechtlich ein Gewinn demnach entstanden.

Die geltend gemachte Gewerbesteuerfreiheit des aus der Pensionsrückstellung einkommensteuerrechtlich entstandenen Gewinnes leitet der Beschwerdeführer zunächst aus dem Entstehen dieses Gewinnes mit der Begründung ab, daß dieser nach Art. IV § 1 Abs. 4 letzter Satz GesmbHG-Novelle 1980 als Übergangsgewinn im Sinne des § 37 Abs. 2 Z. 3 EStG 1972 zu behandelnde Gewinn tatsächlich eher einem Veräußerungsgewinn vergleichbar sei, lägen doch vor und nach der Umwandlung verschiedene Steuersubjekte vor. Dieser unter Berufung auf Heidinger, a.a.O., 105, vertretenen Auffassung ist nicht beizupflichten. Schon die ausdrückliche gesetzliche Anordnung der Behandlung der im Art. IV § 1 Abs. 4 GesmbHG-Novelle 1980 genannten Gewinne als solche im Sinne des § 37 Abs. 2 Z. 3 des Einkommensteuergesetzes verbietet ihre entgegen diesem Gesetzesbefehl vorgenommene Unterstellung als solche nach § 37 Abs. 2 Z. 2 EStG 1972. Des weiteren widerspricht die Behauptung, daß vor und nach der Umwandlung verschiedene Steuersubjekte vorlägen, der Gesetzeslage deswegen, weil Art. IV § 1 Abs. 3 erster Satz GesmbHG-Novelle 1980 die entsprechende Anwendung der Bestimmungen unter anderem auch der §§ 4 bis 7 im Art. II des Strukturverbesserungsgesetzes auf einen Umwandlungsvorgang der vorliegenden Art normiert; gemäß Art. II § 6 Abs. 3 erster Satz des auf den dem Beschwerdefall zugrunde liegenden Umwandlungsvorgang anzuwendenden Strukturverbesserungsgesetzes tritt aber der Nachfolgeunternehmer abgabenrechtlich als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung der umgewandelten Kapitalgesellschaft ein. Aus dieser vom Beschwerdeführer in seiner ersten

Replik in anderem Zusammenhang zutreffend aufgezeigten Rechtslage erweist sich aber, daß die These von der Verschiedenheit der Steuersubjekte im Umwandlungsfall nach Art. IV § 1 GesmbHG-Novelle 1980 nicht bestehen kann. Die Überlegungen, aus welchen die Gewerbesteuerpflicht für Veräußerungsgewinne in Schrifttum und Rechtsprechung verneint wurde (vgl. Philipp, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz 1953, Tz 6 - 11, sowie die hg. Erkenntnisse vom 11. März 1966, 2038/65, und vom 3. Februar 1970, 1563/68), sind auf den aus der Umwandlung der Gesellschaft dem Beschwerdeführer erwachsenen einkommensteuerrechtlichen Gewinn demnach nicht anwendbar. Erfährt nämlich das Steuersubjekt durch den Umwandlungsvorgang zufolge der angeordneten Rechtsnachfolge keine Veränderung, dann liegt in der Fortführung des Betriebes der Kapitalgesellschaft durch einen Gewinn aus Gewerbebetrieb erzielenden Einzelhandelskaufmann auch keine den Bestand des gewerbesteuerrechtlichen Besteuerungsobjektes beendende Einstellung seiner werbenden Tätigkeit. Der von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid dazu unter Berufung auf Helbich, Umgründungen4, 390, geäußerten Ansicht ist demnach beizupflichten.

Der Beschwerdeführer wendet sich schließlich gegen die Berücksichtigung des Auflösungsbetrages der Pensionsrückstellung zum Gewerbeertrag mit dem Vorbringen, daß die belangte Behörde, welche zutreffenderweise von der wesentlichen Beteiligung des Beschwerdeführers an der Kapitalgesellschaft ab deren Gründung ausgegangen sei, die zur Vermeidung einer doppelten Erfassung des bisher schon hinzugerechneten Betrages der Pensionsrückstellung gebotene "negative Hinzurechnung" des Pensionsrückstellungsbetrages unterlassen habe. Da die Dotierungsbeträge für die Pensionsrückstellung gemäß § 7 Z. 6 Gewerbesteuergesetz 1953 dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet werden mußten, sei der körperschaftsteuerrechtlich zulässige Aufwand damit (für Zwecke der Gewerbesteuer) neutralisiert worden, was bei Wegfall der Pensionsverpflichtung zum Abzug des bisher schon hinzugerechneten Betrages zu führen habe.

Die belangte Behörde tritt diesem Beschwerdevorbringen im Zuge des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens mit der Behauptung entgegen, dieses Vorbringen verstoße gegen das aus § 41 Abs. 1 VwGG abzuleitende Neuerungsverbot, weil es Rechtsausführungen enthalte, deren Richtigkeit nur auf Grund von Feststellungen überprüft werden könnten, die im Verwaltungsverfahren deswegen unterblieben seien, weil der Beschwerdeführer in diesem Verfahren untätig geblieben sei. Die Behörde habe die Anforderung des GesmbH-Aktes vom Finanzamt für Körperschaften und geeignete Nachforschungen in der vom Beschwerdeführer aufgezeigten Richtung unterlassen, da der Beschwerdeführer in dem zur Erlassung des angefochtenen Bescheides führenden Verwaltungsverfahren diese Problematik nicht zur Sprache gebracht habe.

Der Einwand ist unberechtigt, das dargestellte Beschwerdevorbringen widerspricht dem Neuerungsverbot nicht. Wie aus der oben wiedergegebenen Bestimmung des § 6 Abs. 1 Gewerbesteuergesetz 1953 deutlich wird, sind die in den §§ 7 bis 9 dieses Gesetzes angeordneten Hinzurechnungen und Kürzungen zu dem nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu ermittelnden Gewinn determinierender Bestandteil des Gewerbeertrages. Die der Behörde im § 115 BAO aufgetragene Obliegenheit, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von Amts wegen zu ermitteln und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen, mußte es im Beschwerdefall ausschließen, die Höhe des Gewerbeertrages ohne Bedachtnahme auf die in den §§ 7 bis 9 Gewerbesteuergesetz 1953 bezeichneten Beträge allein auf der Basis des einkommensteuerlich ermittelten Gewinnes zu beurteilen. Der Umstand, daß der Beschwerdeführer in seiner Gewerbesteuererklärung den aus der Auflösung der Pensionsrückstellung resultierenden Gewinn nicht aufgenommen hatte, mußte eine Überprüfungspflicht der Behörde in Richtung der vom Beschwerdeführer aufgezeigten "negativen Hinzurechnung" auch dann auslösen, wenn der Beschwerdeführer in seiner Berufung gegen den erstinstanzlichen Bescheid dem behördlichen Standpunkt andere rechtliche Argumente als das nunmehr ins Treffen geführte entgegengesetzt hatte. Mußte die Behörde, ausgehend von der Annahme einer ordnungsgemäßen Besteuerung der Gesellschaft mbH in den Vorjahren, von der Hinzurechnung der gewinnmindernd gebildeten Pensionsrückstellung zum Gewerbeertrag nach § 7 Z. 6 Gewerbesteuergesetz 1953 ausgehen, dann hatte sie angesichts des Umstandes, daß der Beschwerdeführer die aufgelöste Pensionsrückstellung im Streitjahr vom Gewerbeertrag abgezogen hatte, allfällige Zweifel daran, ob die gesetzlich gebotenen Hinzurechnungen in den Vorjahren auch tatsächlich durchgeführt worden waren, selbst zu beseitigen, ohne daß es eines darauf abzielenden Vorbringens des Beschwerdeführers in seiner Berufung bedurfte. Vor allem konnten solche Zweifel, ja selbst ihre Bestätigung im Sinne eines Hervorkommens gesetzwidrig unterlassener Hinzurechnung der Pensionsrückstellung in den Abgabenbescheiden der Vorjahre die Behörde nicht dazu berechtigen, von der - wie im folgenden darzulegen -

gebotenen "negativen Hinzurechnung" allein deswegen Abstand zu nehmen. Eine zugunsten des Abgabepflichtigen allenfalls unterlaufene Gesetzwidrigkeit in der Besteuerung von Vorperioden berechtigte die Abgabenbehörde nämlich nicht dazu, deren Auswirkungen auf dem Wege komplementärer Gesetzwidrigkeit der Besteuerung in der Folgeperiode zulasten des Abgabepflichtigen zu kompensieren. Es bedurfte damit jener Sachverhaltsfeststellungen gar nicht, wegen deren vermeintlicher Erforderlichkeit die belangte Behörde den Rechtsausführungen der Beschwerdeschrift das Neuerungsverbot entgegenzusetzen versucht hat.

Das somit wirksam erstattete Beschwerdevorbringen erweist sich auch als berechtigt. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 13. März 1973, 368/72, klargestellt hat, führt die Einbeziehung einer in den Aufwandsjahren gewerbesteuerlich nicht als Aufwand zu berücksichtigenden Pensionsrückstellung nach ihrer Auflösung in die Ermittlung des Gewerbeertrages zu einer doppelten Ertragsbelastung, welche dem Sinn des Gewerbesteuergesetzes und dem Objektsteuercharakter widerspräche, sodaß die Auflösung der Pensionsrückstellung im Ausmaß des gewerbesteuerlich bereits vorbelasteten Teiles als negative Ertragshinzurechnung nach § 7 Z. 6 Gewerbesteuergesetz 1953 behandelt werden muß (vgl. dazu auch Philipp, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz 1953, Tz 6 - 38, ebenso Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I4, 264, sowie zur Unzulässigkeit doppelter gewerbesteuerlicher Erfassung in den Vorjahren hinzugerechneter Beträge auch das hg. Erkenntnis vom 6. Dezember 1977, 1856/76). Da die in den Vorjahren einkommensteuerlich gewinnmindernd gebildeten Beträge der Pensionsrückstellung für den Beschwerdeführer in der auf Grund des § 7 Z. 6 Gewerbesteuergesetz 1953 gebotenen Weise dem Gewerbeertrag der Gesellschaft m.b.H. hinzugerechnet werden hatten müssen, war der Beschwerdeführer demnach berechtigt, die gewinnerhöhend aufgelöste Pensionsrückstellung im Streitjahr aus dem Grunde der "negativen Hinzurechnung" vom einkommensteuerrechtlich ermittelten Gewinn aus Gewerbebetrieb in der Erklärung des Gewerbeertrages abzuziehen.

Indem die belangte Behörde diese dem Beschwerdeführer zustehende Berechtigung zu Unrecht an die Bedingung der - noch dazu nicht einmal geprüften - Gesetzmäßigkeit der Vorperiodenbesteuerung seiner Gesellschaft m.b.H. geknüpft hat, erweist sich der angefochtene Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1993:1991130006.X00

**Im RIS seit**

21.06.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at