jusline®
»» Recht. Schnell

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

# TE Vwgh Erkenntnis 1992/9/22 89/14/0112

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.09.1992

**Index**

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

**Norm**

ABGB §1175;
BAO §188 Abs1;
BAO §192;
EStG 1972 §1 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs2;
GmbHG §49 Abs1;
GmbHG §54;
GmbHG §55 Abs2;
GmbHG §84;
GmbHG §89;
GmbHGNov 1980 Art4 §1 Abs1;
GmbHGNov 1980 Art4 §1 Abs3;
GmbHGNov 1980 Art4 §1 Abs5 Z1;
GmbHGNov 1980 Art4 §1 Abs5 Z2;
GmbHGNov 1980 Art4 §1 Abs5;
GmbHGNov 1980 Art4 §2 Abs1;
HGB §105;
HGB §161;
KStG 1966 §18;
KStG 1966 §19 Abs1;
StruktVG 1969 Art2;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr Schubert sowie die Hofräte Dr Hnatek, Dr Karger, Dr Baumann und Mag Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr Cerne, über die Beschwerde des Dr W

in A, vertreten durch Dr H, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat I, vom 13. Februar 1989, Zl 30.115-3/89, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1981, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 3.035 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer ist deutscher Staatsbürger mit Hauptwohnsitz in Frankfurt am Main. Seit dem Jahr 1974 ist er in A in Österreich gemeldet und bewohnte in den Jahren 1976 bis 1982 - insbesondere an Wochenenden und im Urlaub - Teile des ihm dort vermieteten Einfamilienhauses.

Der Beschwerdeführer war an der (österreichischen) O-GmbH beteiligt, die im Jahr 1969 mit dem Sitz in K mit einem Stammkapital von 100.000 S gegründet worden ist.

Im Jahr 1971 erwarb die O-GmbH eine Liegenschaft in A und errichtete darauf ein Einfamilienhaus, von dem sie dem Beschwerdeführer Teile in den Jahren 1976 bis 1982 vermietete (vgl die obigen Ausführungen).

Im Jahr 1977 wurde das Stammkapital der O-GmbH auf 900.000 S erhöht, wobei der Anteil des Beschwerdeführers ca 75 % betrug. Der restliche Anteil stand im Eigentum der Gattin des Beschwerdeführers, die Geschäftsführerin der O-GmbH war.

Am 26. März 1979 beantragte die Geschäftsführerin die Eintragung der Sitzverlegung der O-GmbH von K nach A. Mit Beschluß vom 14. April 1980 des Landes- als Handelsgericht Innsbruck wurde der diesbezügliche Antrag abgewiesen.

Mit Notariatsakt vom 27. Dezember 1979 wurde eine Herabsetzung des Stammkapitals der O-GmbH auf 450.000 S beschlossen, wobei das herabgesetzte Stammkapital an die Gesellschafter zurückbezahlt werden sollte. Am selben Tag erfolgte der Antrag auf Eintragung der BEABSICHTIGTEN Herabsetzung des Stammkapitals der O-GmbH beim Landes- als Handelsgericht Innsbruck. Die diesbezügliche Eintragung erfolgte jedoch am 19. Mai 1980 durch das Kreis- als Handelsgericht St Pölten.

Nach durchgeführtem Aufgebotsverfahren gemäß § 55 Abs 2 GmbHG beantragte die Geschäftsführerin der O-GmbH am 31. Dezember 1980 beim Kreis- als Handelsgericht St Pölten die Registrierung der Herabsetzung des Stammkapitals sowie die der Sitzverlegung nach A. Die entsprechenden Eintragungen erfolgten am 22. Jänner 1981 (Kapitalherabsetzung) und am 4. März 1981 (Sitzverlegung) im Handelsregister des Kreis- als Handelsgericht St Pölten bzw am 17. Februar 1981 im Handelsregister des Landes- als Handelsgericht Innsbruck.

Im Jahresabschluß der O-GmbH zum 31. Dezember 1979 wurde das herabgesetzte Stammkapital von 450.000 S ausgewiesen. Der frei gewordene Betrag von 450.000 S wurde einer Rücklage zugeführt, die im Folgejahr gegen das Verlustvortragskonto aufgelöst wurde.

Am 19. März 1982 beschlossen die Gesellschafter der O-GmbH, diese "durch Übertragung ihres Vermögens auf die Gesellschafter unter gleichzeitiger Errichtung einer Erwerbsgesellschaft nach bürgerlichem Recht (Nachfolgeunternehmen), nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes auf der Grundlage der Bilanz zum 30. 9. 1981 unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Artikel IV § 1 des Bundesgesetzes vom 2. Juli 1980, Bundesgesetzblatt

Nummer 320/80, und des Artikel II des Strukturverbesserungsgesetzes umzuwandeln, wobei die Gesellschafter an der Erwerbsgesellschaft nach bürgerlichem Recht im Verhältnis ihrer derzeitigen Stammeinlagen an der O-GmbH beteiligt sind... ." Das Eigentum an der Liegenschaft in A und dem darauf errichteten Einfamilienhaus solle anteilsmäßig in das Privatvermögen der Gesellschafter übergehen. Die Registrierung der Umwandlung erfolgte am 21. April 1982.

Mit Vertrag vom 14. Mai 1982 schenkte die Gattin des Beschwerdeführers diesem ihren Anteil an der Liegenschaft in A.

Im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der GesBR für das Jahr 1981 wurde erklärungsgemäß ein Übergangsgewinn infolge Wechsel der Gewinnermittlungsart - Entnahme der Liegenschaft in A - in der Höhe von 834.672 S abzüglich eines laufenden Verlustes in der Höhe von 57.747 S festgestellt. Diese Einkünfte

seien nach § 37 EStG 1972 tarifbegünstigt zu versteuern.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1981 beantragte der Beschwerdeführer die anteilige Berücksichtigung von Verlusten aus der Tätigkeit der O-GmbH. Das Finanzamt versagte unter Hinweis auf die vom Beschwerdeführer erklärte beschränkte Steuerpflicht den Verlustvortrag.

Mit Berufung wandte der Beschwerdeführer ein, der Ausschluß des Verlustvortragsrechtes bei beschränkter Steuerpflicht gelte bei Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigungen des Art IV § 1 des BG vom 2. Juli 1980, BGBl Nr 320/1980 (in der Folge: GmbH-Novelle 1980), und des Art II StruktVG nicht.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung stellte das Finanzamt nochmals auf die Nichtanwendbarkeit des § 18 EStG 1972 bei beschränkter Steuerpflicht ab.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nahm der Beschwerdeführer zu den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung nicht Stellung.

Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung wies die belangte Behörde die Berufung ab. Die steuerlichen Begünstigungen des Art IV § 1 Abs 1 bis 4 der GmbH-Novelle 1980 könnten nach Abs 5 Z 2 leg cit dann nicht in Anspruch genommen werden, wenn das Stammkapital der umgewandelten Gesellschaft nach dem 31. Dezember 1979 durch Kapitalherabsetzung auf einen Betrag von weniger als 500.000 S herabgesetzt worden sei. Gemäß § 49 Abs 2 GmbHG werde die Kapitalherabsetzung erst mit Eintragung im Handelsregister wirksam. Der Stichtag 31. Dezember 1979 beziehe sich daher auf den Tag der Eintragung der durchgeführten Kapitalherabsetzung im Handelsregister. Da die Herabsetzung des Stammkapitals der O-GmbH von 900.000 S auf 450.000 S vor dem 31. Dezember 1979 lediglich beschlossen worden sei, sei die in Art IV § 1 Abs 5 Z 2 leg cit genannte Frist nicht gewahrt. Die Kapitalherabsetzung sei, wie sich aus dem Gesellschafterbeschluß vom 27. Dezember 1979 ergebe, auch nicht zum Zwecke der Sanierung vorgenommen worden, weswegen der letzte Satz der zuletzt erwähnten Bestimmung nicht anwendbar sei. Die belangte Behörde stellte weiters fest, der Beschwerdeführer sei entgegen der Ansicht des Finanzamtes unbeschränkt steuerpflichtig, weil er in A einen Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs 1 BAO innehabe. Schließlich vertrat die belangte Behörde die Ansicht, sie sei zwar an die Feststellungen im gemäß § 188 BAO erlassenen Bescheid betreffend die GesBR gebunden, wonach auf den Beschwerdeführer für das Jahr 1981 ein nach § 37 EStG 1972 zu versteuernder Veräußerungsgewinn von 597.378 S entfalle. Der Feststellungsbescheid enthalte aber keinen der Rechtskraft fähigen Ausspruch, ob die Umwandlung der O-GmbH den Bestimmungen des Art IV GmbH-Novelle 1980 entsprochen habe. Diese Rechtsfrage sei erst in dem den Beschwerdeführer betreffenden Einkommensteuerverfahren zu lösen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Art IV § 1 Abs 5 Z 2 GmbH-Novelle 1980 sei unter Berücksichtigung zahlreicher analoger Bestimmungen des Steuerrechts dahingehend auszulegen, daß der gesetzliche Endtermin gewahrt sei, sofern nur die Handelsregistereingabe rechtzeitig vor diesem Endtermin überreicht worden sei, auch wenn die Durchführung der Maßnahme erst nach dem gesetzlichen Endtermin erfolgt sein sollte. Zu verweisen sei auf die zahlreichen einschlägigen Bestimmungen des StruktVG. Darüber hinaus sei eine Rückzahlung der Stammeinlage an die Gesellschafter nicht erfolgt, sondern es sei der so frei gewordene Betrag zur Sanierung des Unternehmens, nämlich zur Abdeckung von Verlusten, verwendet worden. Die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides ergebe sich insbesondere aus der Außerachtlassung der Bindungswirkung des dem gegenständlichen Veranlagungsverfahren zugrunde liegenden rechtskräftigen Feststellungsbescheides betreffend die GesBR. Der Beschwerdeführer erachtet sich vor allem im Recht auf Berücksichtigung von Verlusten der O-GmbH im Wege des Verlustvortrages verletzt.

Die Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift, die Beschwerde möge als unbegründet kostenpflichtig abgewiesen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1) ZUR FRAGE DER ANWENDABARKEIT DES ART II StruktVG:

Art IV § 1 Abs 2 in Verbindung mit Abs 1 GmbH-Novelle 1980 sieht für Kapitalgesellschaften, die gemäß Art III §§ 2 und 4 leg cit zur Kapitalerhöhung verpflichtet sind, die Möglichkeit der Umwandlung unter sinngemäßer Anwendung des UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf eine GesBR im Wege der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge vor (vgl Art III § 10 leg cit).

Art IV § 1 Abs 3 GmbH-Novelle 1980 iVm Art II StruktVG bestimmt, der Abzug von Verlusten gemäß § 18 Abs 1 Z 4 EStG

1972 und von Fehlbeträgen gemäß § 6 Abs 3 GewStG 1953, die vor der Umwandlung entstanden sind, könne von den Rechtsnachfolgern mit jenem Betrag in Anspruch genommen werden, der sich aus dem Ausmaß ihrer Beteiligung an der umgewandelten Gesellschaft im Zeitpunkt der Umwandlung ergibt und der dem Betrieb zugerechnet werden kann.

Die genannten Vorschriften finden jedoch gemäß Art IV § 1 Abs 5 Z 2 GmbH-Novelle 1980 keine Anwendung, wenn das Stammkapital der Gesellschaft nach dem 31. Dezember 1979 durch Kapitalherabsetzung auf einen Betrag von weniger als 500.000 S herabgesetzt worden ist. Eine Kapitalherabsetzung zum Zwecke der Sanierung einer sanierungsbedürftigen Gesellschaft ohne Rückzahlung von Stammeinlagen ist davon ausgenommen.

Der allgemeine Ausschließungstatbestand nach Art IV § 1 Abs 5 Z 2 GmbH-Novelle 1980 soll verhindern, daß sich Gesellschaften durch Kapitalherabsetzung die steuerbegünstigte Umwandlungsmöglichkeit schaffen können. Der genannte Wortlaut läßt darauf schließen, daß für den in Abs 5 Z 2 leg cit genannten Stichtag der Tag der Eintragung der Kapitalherabsetzung im Handelsregister maßgeblich ist. Der Gesetzgeber hat in dieser Bestimmung an den Begriff der Kapitalherabsetzung angeknüpft; diese wird nach abgeschlossenem Aufgebotsverfahren (vgl § 55 Abs 2 GmbHG) erst mit Registrierung wirksam (vgl § 49 Abs 1 leg cit). Die bloße Anmeldung zum Handelsregister vor dem 31. Dezember 1979 ist nicht ausreichend. Dies zeigt sich auch daran, daß der Gesetzgeber in dem für die steuerlichen Begünstigungen relevanten Art IV GmbH-Novelle 1980 - im Gegensatz zu der hier auszulegenden Bestimmung des § 1 Abs 5 Z 2 leg cit - in § 1 Abs 1, § 1 Abs 5 Z 1 und in § 2 Abs 1 leg cit expressis verbis auf die Anmeldung zum Handelsregister abgestellt hat (vgl Reich-Rohrwig, GmbH-Recht, 771 f; Wiesner, Die steuerlichen Begleitmaßnahmen zur GmbH-Novelle, ÖStZ 1980, 150; Vanas, Probleme mit Artikel IV der GmbH-Novelle, aaO, 236).

Im vorliegenden Fall wurde der Kapitalherabsetzungsbeschluß am 27. Dezember 1979 gefaßt; am selben Tag wurde der Antrag auf Registrierung der beabsichtigten Kapitalherabsetzung gestellt. Die Eintragung der Kapitalherabsetzung in das Handelsregister erfolgte am 22. Jänner 1981. Da für die Regelung des Art IV § 1 Abs 5 Z 2 GmbH-Novelle 1980 der letztgenannte Zeitpunkt maßgeblich ist, wurde der allgemeine Ausschließungstatbestand verwirklicht.

Eine Ausnahme vom allgemeinen Ausschließungstatbestand bildet die Kapitalherabsetzung zu Sanierungszwecken ohne Rückzahlung von Stammeinlangen. Der Gesellschafterbeschluß vom 27. Dezember 1979 sah jedoch eine Rückzahlung des herabgesetzten Stammkapitals aus Mitteln der Gesellschaft vor. Dem Beschwerdeführer wurde somit - nach Registrierung der Kapitalherabsetzung - ein durchsetzbarer Anspruch gegenüber der O-GmbH auf teilweise Rückzahlung der Stammeinlagen eingeräumt. Die Ausnahmeregelung des Art IV § 1 Abs 5 Z 2 letzter Halbsatz GmbH-Novelle 1980 kommt daher im vorliegenden Fall - unabhängig von der allfälligen tatsächlichen Verwendung bzw Verrechnung des herabgesetzten Stammkapitals - nicht zum Tragen.

Im Ergebnis ist der Tatbestand des Art IV § 1 Abs 5 Z 2 GmbH-Novelle 1980 verwirklicht. Daher sind die steuerlichen Begünstigungen des Art IV § 1 Abs 1 bis 4 GmbH-Novelle 1980, insbesondere Abs 3 in Verbindung mit Art II StruktVG, nicht zu gewähren. Es liegt keine steuerliche Gesamtrechtsnachfolge vor. Bei der umgewandelten O-GmbH hätte es zu einer Besteuerung nach den §§ 18 und 19 Abs 1 KStG 1966 kommen müssen. Im Rahmen dieser den Grundsätzen der Liquidationsbesteuerung folgenden Besteuerung hätte den in Streit stehenden Verlusten Rechnung getragen werden müssen. Im Rahmen der Einkommensbesteuerung des Beschwerdeführers als Gesellschafter der "nachfolgenden" GesBR sind diese Verluste grundsätzlich nicht zu berücksichtigen.

2) ZUR FRAGE DER BINDUNGSWIRKUNG NACH § 192 BAO:

Im vorliegenden Fall ist der Einkommensteuerbescheid des Beschwerdeführers als Gesellschafter einer GesBR angefochten. Der diesem Bescheid zugrunde liegende Feststellungsbescheid geht - wie oben dargestellt - unrichtigerweise von der Anwendbarkeit der Steuerbegünstigungen des Art IV § 1 Abs 1 bis 4 GmbH-Novelle 1980 aus und ist in Rechtskraft erwachsen. Die festgestellten Einkünfte resultieren im wesentlichen aus den realisierten stillen Reserven der Liegenschaft in A. Bei richtiger Auslegung des Gesetzes hätte es zu keiner (positiven) Einkünftefeststellung kommen dürfen. Da aber der dem in Streit stehenden Einkommensteuerbescheid zugrunde liegende Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus der GesBR in Rechtskraft erwachsen ist, stellt sich die Frage nach der Bindungswirkung gemäß § 192 BAO.

§ 192 BAO ordnet ua an, daß die in einem Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen zugrunde gelegt werden müssen. Ein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften spricht bindend nicht nur über die Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte und deren Aufteilung auf die Beteiligten ab, sondern auch über die persönliche und

sachliche Steuerpflicht dem Grunde nach (vgl das hg Erkenntnis vom 27. Oktober 1976, 491/76, Slg Nr 5036/F).

Im vorliegenden Fall besteht daher eine Bindungswirkung hinsichtlich der sachlichen Steuerpflicht, somit in Ansehung der Gesamtrechtsnachfolge der GesBR bzw des Beschwerdeführers als deren Gesellschafter. Das ändert aber nichts daran, daß der gemäß § 188 BAO erlassene Bescheid keinen Verlust feststellte und auch in keiner Weise über die Vortragsfähigkeit eines Verlustes absprach. Daher hat bezüglich des Überganges des Verlustvortrages eine eigenständige Beurteilung nach Art IV § 1 Abs 3 GmbH-Novelle 1980 in Verbindung mit Art II StruktVG bzw nach Art IV § 1 Abs 5 GmbH-Novelle 1980 im Einkommensteuerverfahren zu erfolgen, wie es auch dem Wesen des Verlustvortrages als einer das Einkommen und nicht die Einkünfte berührende Sonderausgabe entspricht.

3) Der Beschwerdeführer rügt die Verletzung von Verfahrensvorschriften, ohne konkret auszuführen, in welchem Punkt der festgestellte Sachverhalt von der belangten Behörde aktenwidrig angenommen worden sein soll, noch welche Ermittlungen vermißt werden, wodurch ein im Spruch anders lautender Bescheid ergehen hätte können. Der Verwaltungsgerichtshof konnte auch von sich aus keine Verletzung von Verfahrensvorschriften feststellen.

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

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 104/1991.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1992:1989140112.X00

**Im RIS seit**

26.11.2001

**Zuletzt aktualisiert am**

22.09.2008

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at