

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

16.11.1993

Geschäftszahl

90/14/0076

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Baumann, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Oberkommissarin Dr. Hutter, über die Beschwerde des W in A, vertreten durch Dr. G, Rechtsanwalt in S, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 5. Juli 1989 (Berufungssenat), Zl. B 162-4/89, betreffend Gewerbesteuer 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Gemäß Art. III § 10 und Art. IV § 1 GmbHG-Novelle 1980, BGBl. 320, wurde die G-GmbH in sinngemäßer Anwendung des Umwandlungsgesetzes, BGBl. 187/1954, durch Übertragung auf den Beschwerdeführer als Hauptgesellschafter umgewandelt. Der Umwandlungsbeschluß (§ 3 Abs. 1 UmwG) wurde am 30. Dezember 1986 gefaßt. Die Eintragung der Umwandlung im Handelsregister (§ 5 Abs. 1 UmwG) erfolgte am 2. Jänner 1987. Zivilrechtlich ging mit diesem Stichtag das Vermögen der G-GmbH auf den Beschwerdeführer als Gesamtrechtsnachfolger über.

Die Gewerbesteuer 1986, welche die G-GmbH betrifft, wurde mit dem an den Beschwerdeführer als Rechtsnachfolger der G-GmbH gerichteten Bescheid vom 15. März 1989 festgesetzt.

In der Berufung wird eingewendet, bei der G-GmbH seien in den Jahren 1982 und 1983 vortragsfähige gewerbesteuerliche Fehlbeträge gemäß § 6 Abs. 3 Gewerbesteuergesetz im Ausmaß von S 2.649.424,-- entstanden. Diese würden den Gewerbeertrag 1985 von S 733.824,-- und den im Gewerbesteuerbescheid 1986 ausgewiesenen Gewerbeertrag von S 497.844,-- ausgleichen, sodaß eine Steuerpflicht nicht gegeben sei. Im Jahre 1985 sei zwar neben dem Gewerbeertrag von S 733.824,-- ein Sanierungsgewinn im Sinne des § 11 Abs. 3 GewStG im Ausmaß von S 3.944.147,-- entstanden. Nach der genannten Gesetzesstelle sei aber ein Sanierungsgewinn bei Ermittlung der Besteuerungsgrundlage außer Betracht zu lassen, er könne daher gewerbesteuerliche Fehlbeträge aus den Vorjahren nicht verbrauchen. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 18. Jänner 1983, Zl. 82/14/0113 ausgesprochen, daß die als Sanierungsgewinn zu qualifizierende Vermehrung des Betriebsvermögens steuerlich zur Gänze außer Betracht bleiben müsse, der Sanierungsgewinn daher weder mit einem laufenden negativen Gewerbeertrag noch mit Fehlbeträgen verrechnet werden dürfe. Eine andere Auslegung wäre nicht verfassungskonform, weil sie nicht nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit differenziere.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Der im Jahre 1985 entstandene Sanierungsgewinn sei Teil des Gewerbeertrages und führe zum Verbrauch der Gewerbesteuerfehlbeträge aus den Vorjahren. Nicht einzelne Komponenten des Gewerbeertrages, sondern der Gewerbeertrag als ganzes sei um Fehlbeträge zu kürzen. Erst § 11 Abs. 3 GewStG verwende bei der Definition des Sanierungsgewinnes den Ausdruck "Teile des Gewerbeertrages" und ordne an, daß diese Teile vor Ermittlung des Steuermeßbetrages auszuschneiden seien. Der Berufung könne aber auch deswegen kein Erfolg beschieden sein, weil der Verbrauch der Gewerbesteuerfehlbeträge aus den Jahren 1982 und 1983 bereits Inhalt des unbekämpften gebliebenen Gewerbesteuerbescheides 1985 gewesen sei.

Der Beschwerdeführer erhob zunächst Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof. Mit Beschluß vom 27. Feber 1990, B 998/89-3, wurde die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten. Für das verwaltungsgerichtliche Verfahren wird Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides geltend gemacht.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 6 Abs. 3 Gewerbesteuergesetz wird der Gewerbeertrag bei Gewerbetreibenden, die den Gewinn durch Bestandsvergleich auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln, um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei Ermittlung des Gewerbeertrages für die sieben vorangegangenen Wirtschaftsjahre nach den Vorschriften der §§ 6 bis 9 ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrages für die vorangegangenen Wirtschaftsjahre gekürzt worden sind.

Gemäß § 11 Abs. 3 GewStG sind vor Ermittlung des Steuermeßbetrages jene Teile des Gewerbeertrages auszuschneiden, die durch Vermehrung des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

Der um Fehlbeträge zu kürzende Gewerbeertrag stellt eine einheitliche Größe dar. Die belangte Behörde verweist in ihrer Bescheidbegründung zu Recht darauf, daß nicht einzelne Komponenten des Gewerbeertrages, sondern der Gewerbeertrag als Ganzes um Fehlbeträge zu kürzen ist und erst § 11 Abs. 3 GewStG bei der Definition des Sanierungsgewinnes den Ausdruck "Teile des Gewerbeertrages" verwendet. § 11 Abs. 3 GewStG ordnet an, daß diese Teile vor Ermittlung des Steuermeßbetrages auszuschneiden sind. Die genannte Bestimmung gibt Aufschluß darüber, wie die auszuschneidenden Teile des Gewerbeertrages zu ermitteln sind. Danach sind jene Teile des Gewerbeertrages auszuschneiden, die durch Vermehrung des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind. Die Tarifvorschrift des § 11 Abs. 3 GewStG kann nur so verstanden werden, daß der gemäß den Bestimmungen der §§ 6 bis 10 GewStG ermittelte Gewerbeertrag nur insoweit bei der Steuerbemessung zu berücksichtigen ist, als er einen allfälligen Sanierungsgewinn übersteigt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Jänner 1983, 82/14/0113).

Es ist somit in einer ersten Stufe nach den Bestimmungen der §§ 6 bis 10 GewStG der Gewerbeertrag zu ermitteln. Dabei sind Vermehrungen des Betriebsvermögens, die durch Erlaß von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind, mit allfälligen Verlusten aus anderen Geschäftsfällen auszugleichen (vgl. das zu § 36 EStG 1972 ergangene hg. Erkenntnis vom 25. Mai 1988, 87/13/0138, 87/13/0139). Ein positiver Gewerbeertrag ist bei Zutreffen der Voraussetzung des § 6 Abs. 3 GewStG um Fehlbeträge aus den Vorjahren zu kürzen. Erst als zweite Stufe kommt die Tarifvorschrift des § 11 GewStG zur Anwendung: insoweit in dem nach §§ 6 bis 10 GewStG ermittelten Gewerbeertrag ein Sanierungsgewinn (noch) enthalten ist, ist dieser vor Ermittlung des Steuermeßbetrages auszuschneiden.

Im Beschwerdefall führte daher der Sanierungsgewinn des Jahres 1985 zum Verbrauch der Fehlbeträge im Sinne des § 6 Abs. 3 GewStG aus den Jahren 1982 und 1983.

Wird der Sanierungsgewinn durch den Verlust aus dem laufenden Geschäftsbetrieb verbraucht, so werden Gewerbetreibende mit geringem laufenden Verlust steuerlich gleich behandelt wie Gewerbetreibende mit - maximal bis zum Betrag des Sanierungsgewinnes - höherem laufenden Verlust. Ein derartiges Ergebnis sei nach Ansicht des Beschwerdeführers nicht verfassungskonform, weil es den wirtschaftlich Schwächeren benachteilige. Der Beschwerdeführer erläutert seine Ansicht durch drei Beispiele, die mit jenen übereinstimmen, die Wobisch in ÖStZ 1984, Seite 20, darstellt. Dieser Ansicht ist entgegenzuhalten, daß es der klare Wortlaut des § 11 Abs. 3 GewStG nur zuläßt, zunächst den Gewerbeertrag (aufgrund der Bestimmungen der §§ 6 bis 10 GewStG) zu ermitteln und erst anschließend den im Gewerbeertrag (noch) enthaltenen Sanierungsgewinn auszuschneiden. Der Verwaltungsgerichtshof hegt auch keine Bedenken gegen die Verfassungskonformität des § 11 Abs. 3 GewStG. Der Zweck der Norm liegt - wie auch der Beschwerdeführer ausführt - darin, Sanierungsgewinne nicht zu besteuern. Dem steht aber nicht entgegen, daß Sanierungsgewinne gegebenenfalls geeignet sind, Fehlbeträge und Verluste aus dem laufenden Geschäftsbetrieb aufzubrechen, zumal bei sanierungsbedürftigen Betrieben typischerweise Verluste aufgetreten sind und diese in der Regel mit jenen Schulden zusammenhängen, deren Erlaß zum Sanierungsgewinn führt.

Der Hinweis auf § 11 Nr. 4 des deutschen KStG und den hiezu ergangenen Beschluß des großen Senates des Bundesfinanzhofes vom 15. Juli 1968, GrS. 2/67, Bundessteuerblatt 1968 II, Seite 666, sowie auf die seit 1977 in das deutsche EStG aufgenommene Bestimmung des § 3 Nr. 66 ist schon deswegen nicht zielführend, weil der Wortlaut der genannten Bestimmungen und deren systematische Stellung im Gesetz mit der hier anzuwendenden Norm nicht übereinstimmen.

Gemäß Art. II § 6 Abs. 3 Strukturverbesserungsgesetz in Verbindung mit Art. IV § 1 Abs. 3 GmbHG-Novelle 1980 tritt der Nachfolgeunternehmer abgabenrechtlich als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtstellung der umgewandelten Kapitalgesellschaft ein. Die GmbH ist ab diesem Zeitpunkt nicht mehr Subjekt abgabenrechtlicher Rechte und Pflichten. Sie kann folglich auch nicht mehr Adressat eines abgabenrechtlichen Bescheides sein. Gemäß § 5 Abs. 1 UmwG gehen mit Eintragung der Umwandlung die Aktiven und Passiven der GmbH auf den Nachfolgeunternehmer über. Die GmbH ist damit aufgelöst. Die Eintragung der Auflösung

hat zu unterbleiben. Die Eintragung der Umwandlung im Handelsregister entspricht daher der Löschung der GmbH, weil die GmbH mit der Eintragung der Umwandlung erlischt.

Wird ein Bescheid an eine GmbH gerichtet, die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits im Handelsregister gelöscht ist, handelt es sich um einen Nichtbescheid, weil der behördliche Akt ins Leere gegangen ist (vgl. hg. Beschlüsse vom 7. Februar 1989, 88/14/0243, AnwBl 1990, Seite 646, und 14. Jänner 1986, 85/14/0166, ÖStZ 1986, Seite 103).

Auch im Beschwerdefall war die G-GmbH bereits am 2. Jänner 1987 im Handelsregister gelöscht worden. Der Gewerbesteuerbescheid 1985, der sich ausdrücklich gegen die GmbH und nicht gegen ihren abgabenrechtlichen Gesamtrechtsnachfolger richtet, erging erst im März 1987. Er konnte daher nicht wirksam werden. Schon aus diesem Grunde ist der Beschwerdeführer im Recht, wenn er vorbringt, der Gewerbesteuerbescheid 1985 spreche nicht verbindlich über den Verbrauch von Fehlbeträgen der Vorjahre ab.

Aus den oben genannten Gründen kann der belangten Behörde aber nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie dem Begehren des Beschwerdeführers, die aus den Jahren 1982 und 1983 resultierenden Fehlbeträge bei der Ermittlung des Gewerbeertrages für das Jahr 1986 zu berücksichtigen, im angefochtenen Bescheid nicht entsprochen hat.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991, insbesondere deren Art. III Abs. 2.