

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

21.07.1993

Geschäftszahl

91/13/0228

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Oberkommissarin Dr. Büsser, über die Beschwerde der XY-Aktiengesellschaft in W, vertreten durch Dr. F, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat III) vom 30. September 1991, GZ. 6/2-2327/88-02, betreffend Gewerbesteuermaßbetrag 1983, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 11.630,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist umsatz- und gewerbesteuerlicher Organträger der PP GmbH. Die PP GmbH (übernehmende Gesellschaft) ist Rechtsnachfolgerin der mit ihr zum 1. Juli 1982 gemäß Art. I § 1 Abs. 1 lit. a StruktVG verschmolzenen IdCH GmbH (übertragende Gesellschaft). In der Gewerbesteuererklärung für das Jahr 1983 beantragte die Beschwerdeführerin als Organträger der PP GmbH die Berücksichtigung von gewerbesteuerlichen Fehlbeträgen (S 40,186.906,--) der IdCH GmbH aus den Jahren vor der Verschmelzung.

Das Finanzamt wies diesen Antrag in der Berufungsvorentscheidung mit der Begründung ab, vororganschaftliche Fehlbeträge könnten nicht vorgetragen werden.

In der Berufung brachte die Beschwerdeführerin ergänzend vor, die Organschaft mit der PP GmbH habe in all den Jahren, in denen die gewerbesteuerlichen Fehlbeträge der IdCH GmbH (1980:

S 149.049,--; 1981: S 26,492.803,--; 1982: S 13,545.054,--) eintraten, bestanden. Da gemäß Art. I § 1 Abs. 5 StruktVG die gewerbesteuerlichen Fehlbeträge auf die übernehmende Gesellschaft (PP GmbH) übergangen und diese kein eigenes Gewerbesteuersubjekt sei, müßten die Fehlbeträge dem Organträger zugerechnet werden.

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung hinsichtlich der Anerkennung der Gewerbesteuerfehlbeträge ab. Als Begründung führte sie an, die Gewerbesteuerfehlbeträge der IdCH GmbH gingen mit der Verschmelzung verloren, weil die PP GmbH (Organgesellschaft) kein Gewerbesteuersubjekt sei.

In der Beschwerde gegen diese Berufungsentscheidung wird deren inhaltliche Rechtswidrigkeit geltend gemacht.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 6 Abs. 3 GewStG 1953 i.d.F. BGBl. Nr. 442/1972 wird der Gewerbeertrag bei Gewerbetreibenden, die den Gewinn durch Bestandsvergleich auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln, um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des Gewerbeertrages für die fünf vorangegangenen Wirtschaftsjahre ... ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrages für die vorangegangenen Wirtschaftsjahre gekürzt worden sind.

Nach § 1 Abs. 2 Z. 2 GewStG 1953 i.d.F. BGBl. Nr. 442/1972 gilt ein Unternehmen, das dem Willen eines anderen Unternehmens derart untergeordnet ist, daß es keinen eigenen Willen hat, als Betriebsstätte dieses

Unternehmens. Eine Kapitalgesellschaft ist dem Willen eines gewerblichen Unternehmens derart untergeordnet, daß sie keinen eigenen Willen hat (Organgesellschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in dieses Unternehmen eingegliedert ist.

Gemäß Art. I § 1 Abs. 5 StruktVG i.d.F. BGBl. Nr. 563/1980 tritt bei Verschmelzungen ... die übernehmende Gesellschaft als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung der übertragenden Gesellschaft ein. Der Abzug ... von Fehlbeträgen gemäß § 6

Abs. 3 des Gewerbesteuergesetzes 1953, BGBl. Nr. 2/1954, die bei der übertragenden Gesellschaft vor der Verschmelzung ... entstanden sind, kann von der übernehmenden Gesellschaft insoweit in Anspruch genommen werden, als jene Vermögensteile, Betriebe oder Teilbetriebe, die die ... Fehlbeträge verursacht haben, übertragen werden.

1.) Die Berufungsbehörde leitet aus § 1 Abs. 2 Z. 2 GewStG 1953 ab, daß durch die Begründung der Organshaft die Eigenschaft der Organgesellschaft (PP GmbH) als Steuersubjekt verloren gehe; Organgesellschaften gelten nur noch als Betriebstätten des Organträgers. Vororganschaftliche Fehlbeträge einer Organgesellschaft gingen mit dem Untergang dieser Körperschaft als Gewerbesteuersubjekt verloren. An dieser Beurteilung ändere auch Art. I § 1 Abs. 5 StruktVG nichts. Da die PP GmbH eine gewerbsteuerlich nicht selbständige juristische Person sei, könnten die Gewerbesteuerfehlbeträge der IdCH GmbH bei der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht werden.

Diesen Ausführungen ist entgegenzuhalten, daß die PP GmbH als Organgesellschaft im Rahmen der Gewerbesteuer ihre Eigenschaft als Steuersubjekt nicht verloren hat. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 8. September 1992, 89/14/0021, ausführte, sind Organgesellschaft und Organträger zivilrechtlich und wirtschaftlich selbständige Gesellschaften, deren Betriebsergebnisse zusammengerechnet werden. Es wird zwar nur beim Organträger ein Gewerbesteuermeßbetrag festgestellt; entscheidend ist jedoch, daß die durch die Organshaft verbundenen Unternehmen getrennte Bilanzen erstellen, welche für die Heranziehung zur Körperschaftsteuer und damit für die Gewerbesteuer maßgebend sind. Der im § 1 Abs. 2 Z. 2 GewStG 1953 verwendete Begriff "Betriebsstätte" erfüllt im Gewerbesteuerrecht in der Hauptsache die Funktion, den belasteten Gemeinden Anteile am einheitlichen Steuermeßbetrag eines Gewerbebetriebes zu sichern. Unter Berücksichtigung dieses Gesetzeszweckes kann aus dem Begriff "Betriebsstätte" somit nicht gefolgert werden, daß die Begründung einer Organshaft jedenfalls zum Verlust der gewerbsteuerlichen Rechtspersönlichkeit führt.

Aufgrund der ausdrücklichen Normierung im Art. I § 1 Abs. 5 zweiter Satz StruktVG gehen die gewerbsteuerlichen Fehlbeträge der IdCH GmbH auf die PP GmbH als übernehmende Gesellschaft über. Diese Bestimmung ist - wie die Beschwerdeführerin unter Berufung auf Wiesner (Bestand und Zukunft des Strukturverbesserungsrechtes, in: FS Stadler, Bilanz und Rechnungswesen, 1981, 347), Quantschnigg (Die ertragssteuerliche Behandlung der Verschmelzung im Strukturverbesserungsrecht, in: FS Bauer, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, 1986, 271) und Helbich (Umgründungen 3. Auflage, 1975, 241) zutreffend anmerkt - eine Ausnahme vom Grundsatz, daß das Recht zum gewerbsteuerlichen Verlustabzug nur jener Person zusteht, die den Verlust erlitten hat (siehe auch Gassner, Steuerliche Rechtsnachfolge und Strukturverbesserungsrecht, in: FS Helbich, Strukturverbesserung - Praxis und Recht, 1990, 39). Insofern liegt eine Durchbrechung des Grundsatzes der Subjektidentität vor (vgl. Doralt/Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I 4. Auflage, 1989, 267). Die PP GmbH als Organgesellschaft ist somit bei der Ermittlung ihres Ertrages berechtigt, die Gewerbesteuerfehlbeträge der IdCH GmbH insoweit vorzutragen, als diese durch ihren eigenen Ertrag gedeckt sind.

Da die belangte Behörde dies verkannt hat, mußte der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben werden.

2.) Die Beschwerdeführerin argumentiert demgegenüber, die Fehlbeträge der übertragenden IdCH GmbH wären gemäß Art. I § 1 Abs. 5 StruktVG zu organschaftlichen Verlusten der übernehmenden PP GmbH geworden und müßten daher kraft zwingender Einkommenszurechnung beim Organträger (Beschwerdeführerin) berücksichtigt werden.

Mit diesen Ausführungen verkennt die Beschwerdeführerin die Rechtslage. Ein Ausgleich mit dem Ertrag der Beschwerdeführerin ist nicht zulässig, weil die Ausnahmeregelung des Art. I § 1 Abs. 5 StruktVG insoweit keine Zurechnung normiert. Die Ansicht der Beschwerdeführerin liefe darauf hinaus, vororganschaftliche Fehlbeträge der IdCH GmbH mit einem Ertrag der Beschwerdeführerin als Organträger zu verrechnen. Dies käme jedoch einer rückwirkenden Organshaft gleich und widerspricht deren konstitutiver Natur (vgl. das Erkenntnis vom 8. September 1992, 89/14/0021).

Der Hinweis auf Art. I § 1 Abs. 5 StruktVG bewirkt keine Änderung dieser Beurteilung. Gemäß Art. I § 1 Abs. 5 erster Satz StruktVG tritt die übernehmende Gesellschaft als abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolgerin in die Rechtsstellung der übertragenden Gesellschaft ein. Vor der Verschmelzung mit der PP GmbH stand die IdCH GmbH in keinem Organschaftsverhältnis zur Beschwerdeführerin. Die PP GmbH als übernehmende Gesellschaft konnte daher auch nicht in eine solche Organshaft eintreten. Die Beschwerdeführerin ist somit keineswegs im Wege der PP GmbH als Organgesellschaft berechtigt, die gewerbsteuerlichen Fehlbeträge der

IdCH GmbH mit den eigenen Erträgen zu verrechnen. Ebenso wenig findet die Ansicht der Beschwerdeführerin in Art. I § 1 Abs. 5 zweiter Satz StruktVG ihre Deckung. Diese Bestimmung normiert, daß gewerbsteuerliche Fehlbeträge der übertragenden Gesellschaft (IdCH GmbH) von der übernehmenden Gesellschaft in Anspruch genommen werden können. Übernehmende Gesellschaft ist aber die PP GmbH und nicht die Beschwerdeführerin. Aus Art. I § 1 Abs. 5 zweiter Satz StruktVG kann daher auch nicht geschlossen werden, daß der Beschwerdeführerin die Verluste der IdCH GmbH zuzurechnen sind.

3.) Obwohl der Verwaltungsgerichtshof somit in der Frage der Berücksichtigung der gewerbsteuerlichen Fehlbeträge der übertragenden Gesellschaft beim Organträger nicht den Standpunkt der Beschwerdeführerin teilt, war der angefochtene Bescheid dennoch aus den in Punkt 1 genannten Gründen wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Von der Durchführung der von der Beschwerdeführerin beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

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