

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

31.03.2004

Geschäftszahl

99/13/0198

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Mag. Heinzl, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde der I Betriebsberatungsges.mbH und Mitgesellschafter in W, vertreten durch Dr. Peter Gattermig, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Renngasse 9, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat Va) vom 16. August 1999, Zl. RV/006-16/05/98, betreffend Gewerbesteuer und Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für das Jahr 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der beschwerdeführenden Partei handelt es sich um eine atypische stille Gesellschaft, welche aus dem Geschäftsherrn, der I-Betriebsberatungs GmbH, und der I-Unternehmensbeteiligungs GmbH als stille Gesellschafterin gebildet wird.

In ihrer Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften sowie in der Gewerbesteuererklärung für 1993 wies die Beschwerdeführerin Einkünfte bzw. einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von rund 3,4 Mio. Schilling aus.

Das Finanzamt veranlagte die Beschwerdeführerin erklärungsgemäß zur Gewerbesteuer und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß fest.

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung nahm das Finanzamt die beiden Verfahren wieder auf und erließ neue Sachbescheide.

In einer gegen die neuen Sachbescheide erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, der in der "Gewinnfeststellung enthaltene steuerfreie Sanierungsgewinn" in Höhe von S 4.979.968,--

sei "bei der Ermittlung des Gewerbeertrages" nicht in Abzug gebracht worden.

In einer Stellungnahme des Prüfers zur Berufung wird darauf hingewiesen, dass weder in der Erklärung über die Feststellung der Einkünfte noch in der Gewerbesteuererklärung ein Sanierungsgewinn angesetzt gewesen sei. Aus der Durchsicht der Beilagen zum Jahresabschluss 1993 ergebe sich, dass die Rückstellung für Pensionsansprüche der Gesellschafter aufgelöst worden und daraus ein außerordentlicher Ertrag in Höhe von S 4.979.968,-- entstanden sei. Zur - erstmals in der Berufung erfolgten - Geltendmachung eines Sanierungsgewinnes werde dahingehend Stellung genommen, dass nach herrschender Lehre und Rechtsprechung eine der Voraussetzungen für einen steuerfreien Sanierungsgewinn das Vorliegen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme sei. Gegenständlich hätten jedoch nur die Gesellschafter auf ihre zukünftigen Pensionsansprüche verzichtet. Alle Gläubiger, welche nicht gleichzeitig auch Gesellschafter gewesen seien, wie z.B. Banken und "verbundene Unternehmen" hätten auf offene Forderungen nicht verzichtet. Auch die "Größenrelation der nachgelassenen Verbindlichkeiten zu den nicht nachgelassenen" sei dergestalt, dass die nicht nachgelassenen Verbindlichkeiten größer seien. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass nur zukünftige Verbindlichkeiten (künftige Pensionszahlungen) nachgelassen worden seien, die die Liquiditätssituation unmittelbar beeinflussenden Verbindlichkeiten (Bankverbindlichkeiten, Lieferverbindlichkeiten, Verbindlichkeiten gegen verbundene Unternehmen) jedoch weiterhin zur Gänze aufrecht geblieben seien. Es

handle sich daher um keinen steuerlich relevanten Sanierungsgewinn, sondern um einen außerordentlichen Ertrag, der der Besteuerung im Rahmen der Mitunternehmerschaft zu unterziehen sei.

In einer Berufungsergänzung wurde ausgeführt, gemäß Protokoll über die ordentliche "Gesellschafterversammlung" der I-Betriebsberatungs GmbH vom 22. November 1993 sei der in der "Gesellschafterversammlung" beschlossene Pensionsverzicht an die Bedingung der notariellen Form gebunden gewesen. Dieser Beschluss sei am 24. März 1994 "rechtskräftig" geworden, sodass die Berücksichtigung des Pensionsverzichts bereits im Geschäftsjahr 1993 unrichtig gewesen sei. Diesbezüglich werde auf § 884 ABGB verwiesen, wonach im Fall, dass die Parteien für einen Vertrag die Anwendung einer bestimmten Form vorbehalten hätten, vermutet werde, dass sie vor Erfüllung dieser Form nicht gebunden sein wollten. Der Pensionsverzicht sei daher erst am 24. März 1994 wirksam geworden und daher erst im Geschäftsjahr 1994 bilanzmäßig zu berücksichtigen. Bezugnehmend auf die Stellungnahme des Prüfers sei festzustellen, dass es unrichtig sei, dass nur die Gesellschafter Verzicht geleistet hätten. Es seien verschiedene Sanierungsmaßnahmen in Erwägung gezogen worden, die "natürlich vorrangig auf den internen Bereich - Mitarbeiter - abgezielt" hätten. Diese Mitarbeiter (keine Gesellschafter) hätten "sowohl durch Teilverzicht der Darlehen, als auch durch Umwandlung in Kapital und durch Neuzufuhr von Kapital" die Hauptlast der Sanierung getragen. Des Weiteren hätten die Mitarbeiter Gehaltsverzicht sowohl rückwirkend als auch zukünftig geleistet und damit nicht nur die laufenden Kosten, sondern auch die Abfertigungsverpflichtung der Gesellschaft reduziert. Nachdem sich der Sanierungszeitraum auf ca. drei Jahre erstreckt habe, dürfe die Beurteilung einer "Fremdmitwirkung" nicht nur mit dem 31. Dezember 1993 begrenzt sein. Als Beilage zu dieser Eingabe wurde das am 18. November 1993 aufgenommene Protokoll über die in der ordentlichen "Gesellschafterversammlung" der I-Betriebsberatungs GmbH vorgelegt. Darunter wurde unter Top 3 festgehalten: Der in der außerordentlichen Gesellschafterversammlung vom 28. Juli 1993 von allen Gesellschaftern und den betroffenen Gesellschaftern beschlossene Pensionsverzicht wird umgehend in notarieller Form errichtet, sodass er bereits in der Bilanz zum 31. Dezember 1993 seinen Niederschlag findet. Gleichfalls beigeschlossen wurde das am 28. Juli 1993 aufgenommene Protokoll über die in der außerordentlichen "Gesellschafterversammlung" der I-Betriebsberatungs GmbH gefassten Beschlüsse, wonach zum dritten Punkt der Tagesordnung festgehalten wurde:

"Zu Punkt 1 - Seite 3 -: (Verzicht - Pensionszusage - Besserungsschein)

Der Verzicht sämtlicher Pensionsanspruchsberechtigter wird angenommen, die Ausgabe von Besserungsscheinen wird abgelehnt."

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, gegen die Qualifikation des in Rede stehenden Betrages als Sanierungsgewinn spreche schon das Fehlen der Sanierungsbedürftigkeit des Betriebes. Dass der Betrieb nicht vor dem Zusammenbruch gestanden sei, vermögen steigende Umsätze sowie die tendenziell positive Ertragsentwicklung in Verbindung mit den Betriebskonten zu indizieren. Wenngleich den bei der Abgabenbehörde eingereichten Abgabenerklärungen für die Jahre 1990 bis 1992 negative Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb zu entnehmen seien, könnten die Positionen "Unverrechnete Leistungen", "Gegebene Darlehen" und "Sonstige Forderungen" mit den dort angeführten Summen sowie die im Anlagevermögen enthaltenen stillen Reserven, auf die in den Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung hingewiesen worden sei, nicht das Vorliegen eines vor dem Zusammenbruch stehenden Betriebes zu belegen. Aus welchen Gründen ein Sanierungsgewinn für das Jahr 1993 bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen in Ansatz zu bringen sein sollte, sei der Aktenlage nicht zu entnehmen, seien doch nur zukünftige Verbindlichkeiten nachgelassen worden, während Verbindlichkeiten gegenüber Banken, Lieferanten und verbundenen Unternehmen "außer Streit" gestanden seien. Wenngleich die in der Berufungsergänzung vorgebrachte Formgebundenheit des in der Generalversammlung vom 22. November 1997 (gemeint wohl 18. November 1993) beschlossenen Pensionsverzichts als Begründung für die bilanzmäßige Berücksichtigung von S 4.979.968,- als Pensionsverzicht erst im Jahr 1994 angeführt werde, spreche gegen die Anerkennung der Bedingung der notariellen Form der Umstand, dass der Verzicht von sämtlichen Pensionsanspruchsberechtigten anlässlich der außerordentlichen Generalversammlung vom 28. Juli 1993 angenommen und die Vorgangsweise für die Sanierung des Unternehmens von den Gesellschaftern anlässlich der ordentlichen Generalversammlung vom 22. (gemeint wohl 18.) November 1993 beschlossen worden sei. Dass der Pensionsverzicht per 31. Dezember 1993 Geltungswirkung entfaltet habe, belege letztendlich auch der - notariell beglaubigte - Gesellschafterbeschluss vom 24. März 1994, wenn mit diesem ausgesprochen werde, dass die Gesellschafter den Verzicht sämtlicher Pensionsanspruchsberechtigten per Beschluss angenommen hätten, womit am 31. Dezember 1993 keine Pensionsansprüche von Gesellschaftern oder Geschäftsführern der Gesellschaft gegenüber der Gesellschaft bestünden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 36 EStG 1988 in der Fassung vor der Novelle BGBl Nr. 201/1996 waren bis zum Jahr 1997 bei der Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen jene Einkommensteile auszuschneiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder

teilweisen Erlasses von Schulden zum Zweck der Sanierung entstanden sind. Gleiches galt nach § 11 Abs. 3 GewStG hinsichtlich der Ermittlung des Steuermessbetrages.

Die Anwendung dieser steuerlichen Begünstigung setzte voraus, dass es sich um den in Sanierungsabsicht vorgenommenen Nachlass betrieblicher Schulden im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen der Gläubiger eines sanierungsbedürftigen Betriebes handelte, wobei die Maßnahmen geeignet sein mussten, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen (vgl. etwas das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 2003, 98/14/0151).

Im Beschwerdefall ging die belangte Behörde vor dem Hintergrund der Bilanzpositionen "Unverrechnete Leistungen", "Gegebene Darlehen" und "Sonstige Forderungen" sowie der in den Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung erwähnten stillen Reserven davon aus, dass schon die Voraussetzung eines sanierungsbedürftigen Betriebes nicht erfüllt gewesen sei.

In der Beschwerde wird dazu erstmals ausgeführt, dass die Eigenmittelquote geringer als 8 % gewesen sei und die "fiktive Schuldentilgungsdauer" mehr als 15 Jahre betragen habe. Wäre das "URG zum Zeitpunkt der Abgabe der Bilanz 1993" schon in Kraft gestanden, wäre ein Bedarf nach Reorganisationsmaßnahmen gegeben gewesen.

Abgesehen davon, dass das Bundesgesetz, mit dem unter anderem das Bundesgesetz über die Reorganisation von Unternehmen (Unternehmensreorganisationsgesetz - URG) geschaffen wurde (Insolvenzrechtsänderungsgesetz 1997 - IRÄG 1997) erst mit BGBl. I Nr. 114/1997 verlautbart wurde, zeigt die Beschwerdeführerin mit diesem Vorbringen schon im Hinblick auf das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltende Neuerungsverbot eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf. Im Verwaltungsverfahren hat die Beschwerdeführerin eine Sanierungsbedürftigkeit in keiner Weise dargetan. In der Berufung hat sich die Beschwerdeführerin vielmehr darauf beschränkt, darauf hinzuweisen, dass der "in der Gewinnfeststellung enthaltene steuerfreie Sanierungsgewinn" nicht berücksichtigt worden sei. In der Berufungsergänzung hat die Beschwerdeführerin neben den Ausführungen betreffend die Pensionsverzichte der Gesellschafter insbesondere darauf hingewiesen, dass neben den Gesellschaftern auch die Mitarbeiter der Gesellschaft "Gehaltsverzicht" geleistet hätten.

Soweit die Beschwerdeführerin der belangten Behörde vorwirft, sie habe keine Feststellungen zur Höhe der Eigenmittelquote und fiktiven Schuldentilgungsdauer sowie zur Frage getroffen, ob und in welchem Umfang die Bankverbindlichkeiten besichert gewesen seien, ist darauf hinzuweisen, dass es dem Steuerpflichtigen obliegt, im Hinblick auf das Erwirken einer abgabenrechtlichen Begünstigung selbst einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Juni 2001, 98/15/0037).

Gleiches gilt für den Beschwerdevorwurf, die belangte Behörde habe keine Feststellungen darüber getroffen, welchen "Inhalt das notarielle Protokoll betreffend die Verzichte auf Pensionsanswartschaften" gehabt habe.

Zum damit angesprochenen Verzicht auf Pensionsanswartschaften wird auch mit dem Vorbringen, unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Bilanzvorsicht dürfe die Wirksamkeit der Auflösung der Pensionsrückstellungen erst im Jahr 1994 "angenommen" werden, weil die Verzichte erst in diesem Jahr durch die "notarielle Fertigung der entsprechenden Unterlagen" durch die Verzichtenden unwiderruflich geworden seien, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufgezeigt. Dem im Verwaltungsverfahren vorgelegten Protokoll der außerordentlichen "Gesellschafterversammlung" vom 28. Juli 1993 ist zum Verzicht sämtlicher Pensionsanspruchsberechtigter zu entnehmen, dass dieser angenommen wird. Dem im Verwaltungsverfahren vorgelegten Protokoll der ordentlichen "Gesellschafterversammlung" vom 18. November 1993 ist zu entnehmen, dass der in der außerordentlichen "Gesellschafterversammlung" vom 28. Juli 1993 von "allen Gesellschaftern und den betroffenen Gesellschaftern beschlossene Pensionsverzicht umgehend in notarieller Form errichtet wird, so dass er bereits in der Bilanz zum 31. Dezember 1993 seinen Niederschlag findet". Dem im Verwaltungsverfahren vorgelegten und mit den Datumsangaben 22., 23. und 27. Dezember 1993, 11. und 13. Jänner 1994 sowie 24. März 1994 versehenen und zu diesen Zeitpunkten unterfertigten Gesellschafterbeschluss, hinsichtlich dessen die Echtheit der Unterschriften am 24. März 1994 notariell beglaubigt wurde, ist zu entnehmen, dass "die Gesellschafter den Verzicht sämtlicher Pensionsanspruchsberechtigter" annehmen und dass "daher am 31. Dezember 1993 keine Pensionsansprüche von Gesellschaftern oder Geschäftsführern der Gesellschaft gegenüber der Gesellschaft bestehen".

Den angeführten Unterlagen kann damit aber in keiner Weise entnommen werden, dass der Verzicht der Gesellschafter "in notarieller Form zu errichten" sei. Bereits am 28. Juli 1993 wurde beschlossen, den - sei es davor oder damit erfolgten - Verzicht sämtlicher Pensionsanspruchsberechtigter anzunehmen. Weder der Umstand, dass danach, nämlich am 18. November 1993, die "Errichtung des Pensionsverzichtes in notarieller Form" erwähnt wird, noch der zwischen dem 22. Dezember 1993 und 24. März 1994 datierte Beschluss, mit welchem abermals die Annahme des Pensionsverzichtes sämtlicher Pensionsanspruchsberechtigter zum Ausdruck gebracht wird (wobei sich die diesbezügliche Beschlussfassung von der Beschlussfassung am 28. Juli 1993 nur dadurch unterscheidet, dass diesmal die Echtheit der Unterschriften der diesen Beschluss fassenden Personen notariell beglaubigt ist), zeigten auf, dass der Pensionsverzicht der Gesellschafter zu seiner zwecks Berücksichtigung in der Bilanz zum 31. Dezember 1993 erforderlichen Rechtswirksamkeit einer besonderen (und erst im Jahr 1994 erreichten) Form bedurft hätte.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBL. II Nr. 333/2003.

Wien, am 31. März 2004