

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

08.02.2007

Geschäftszahl

2006/15/0044

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Schilhan, über die Beschwerde der V-Bank AG in L, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 30. September 2004, GZ. RV/0765-L/04 und RV/0766-L/04, betreffend

u. a. Körperschaftsteuer für das Jahr 2001, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Die beschwerdeführende Bank ist Rechtsnachfolgerin der G-GmbH, die bis zum Jahr 2001 eine Landwirtschaft betrieben hat. Nach Verkauf aller zur Führung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erforderlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen, wurde die G-GmbH mit Vertrag vom 6. Dezember 2001 zum 31. Oktober 2001 mit der beschwerdeführenden AG verschmolzen. Die zum Verschmelzungstichtag erstellte Schlussbilanz der G-GmbH weist auf der Aktivseite lediglich Kundenforderungen, Wertpapiere, Rechnungsabgrenzungsposten und Bankguthaben sowie auf der Passivseite u.a. die Position "sonstige unbesteuerter Rücklagen" in Höhe von 21,874.082 S auf.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die durch die Veräußerungen aufgedeckten stillen Reserven (teilweise) einer Rücklage gemäß § 12 EStG 1988 zugeführt worden waren. In rechtlicher Hinsicht vertrat der Prüfer dazu die Ansicht, auf Grund der Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen komme die Bildung einer Übertragungsrücklage nicht in Betracht, weil es an einem Betrieb fehle, in dessen Rahmen "Übertragungen" stattfinden könnten. Die in der Schlussbilanz zum 31. Oktober 2001 in Höhe von 21,874.082 S gebildete Rücklage sei gewinnerhöhend aufzulösen.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht des Prüfers an und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen entsprechend geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2001.

In der dagegen erhobenen Berufung wendete die Beschwerdeführerin ein, dass das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. November 1991, 91/14/0188, in dem die Übertragung von stillen Reserven als betriebsbezogene Maßnahme angesehen worden sei, zur Besteuerung einer natürlichen Person ergangen sei. Denke man den entscheidenden Grundgedanken dieses Erkenntnisses - Vorhandensein eines Restbetriebes - weiter, gelange man im Bereich der Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 zum Ergebnis, dass auch "bei Betriebsveräußerungen Maßnahmen nach § 12 EStG" möglich seien. Vom Gesamtbetrieb aus gesehen, handle es sich "bei der Veräußerung daher um die Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter". Nach Ansicht von Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz. 33 zu § 12, sei eine Übertragung stiller Reserven wohl zwischen mehreren Teilbetrieben eines Gewerbebetriebes, nicht jedoch zwischen zwei Betrieben derselben natürlichen Person möglich. Die Übertragung stiller Reserven zwischen mehreren Betrieben ein und derselben Personengesellschaft oder Körperschaft werde von den Autoren hingegen als zulässig bezeichnet.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens führte die belangte Behörde sachverhaltsbezogen aus, die G-GmbH habe die

wesentlichen Betriebsgrundlagen ihres schon länger bestehenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mit folgenden Kaufverträgen veräußert:

) Kaufvertrag vom 23. März 2001: Verkauf von Grundstücken im Gesamtausmaß von 494.828 m² um 30 Mio. S an G.K.

) "Fahnriskaufvertrag" vom 15. Mai 2001: Verkauf sämtlicher zum landwirtschaftlichen Betrieb gehörender Fahnriskaufverträge an den Landwirt M.K. um 4 Mio. S zuzüglich Umsatzsteuer, sowie Kaufvertrag vom selben Tag betreffend die Veräußerung von Grundstücken im Ausmaß von 101.283 m² um 11 Mio. S an M.K.

) Kaufvertrag vom 7. August 2001: Verkauf von Grundstücken im Ausmaß von 472.975 m² um 41 Mio. S an Landwirt M.K.

) Kaufvertrag vom 12. September 2001 betreffend die Veräußerung eines "neu gebildeten" Grundstückes im Ausmaß von 10.000 m² um 4 Mio. S an F.S.

Zum 31. Oktober 2001 habe die G-GmbH eine Schlussbilanz erstellt, die der Verschmelzungsbilanz gemäß § 2 Abs. 5 UmgrStG entsprochen habe. In dieser Bilanz sei eine Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG 1988 in Höhe von 21.874.082 S betreffend die stillen Reserven aus der Veräußerung des Gutsbetriebes eingestellt worden. Die Rücklage sei von der Beschwerdeführerin fortgeführt worden.

Seit 1996 sei die Bildung einer Übertragungsrücklage im Falle einer (Teil)Betriebsveräußerung nach § 12 Abs. 3 EStG 1988 nicht mehr zulässig. Die Beschwerdeführerin habe das Vorliegen einer Betriebsveräußerung verneint und in der Veräußerung der Wirtschaftsgüter auch keine Betriebsaufgabe mit der Begründung erblickt, dass bei Kapitalgesellschaften immer ein "Restbetrieb" verbleibe. Auf Grund der Übertragung des Betriebes auf mehrere Erwerber, liege keine Betriebsveräußerung vor. Da keine abgrenzbaren Teile des Gesamtunternehmens, sondern die wesentlichen Grundlagen des Gutsbetriebes veräußert worden seien, liege auch keine Teilbetriebsveräußerung vor.

Eine Kapitalgesellschaft könne - so die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid weiter - sowohl einen als auch mehrere Betriebe aufweisen und gegebenenfalls jeden dieser einzelnen Betriebe aufgeben oder veräußern. Eine Betriebsaufgabe liege vor, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebes veräußert werden. In diesem Fall sei grundsätzlich eine Liquidation vorzunehmen. Im Beschwerdefall seien alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Gutsbetriebes an verschiedene Erwerber veräußert worden. Durch den Abverkauf sei der Betrieb nach Ansicht der belangten Behörde spätestens im Zeitpunkt September 2001 als aufgegeben anzusehen. Bei den an die beschwerdeführende AG mittels Verschmelzungsvertrag übertragenen Wirtschaftsgütern (Wertpapiere und Forderungen) handle es sich um Vermögensteile, die keinen "Betrieb" mehr gebildet hätten. Auch die im Verschmelzungsvertrag verwendete Terminologie, wonach die Vertragsparteien das "Vermögen" unter Ausschluss der Abwicklung auf die übernehmende AG übertragen, spreche dafür, dass die G-GmbH infolge der Betriebsaufgabe und der offenkundigen Absicht, keinen neuen Betrieb mehr zu führen, nach § 19 KStG abzuwickeln gewesen wäre.

Entgegen dem Berufungsvorbringen könne auch dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. November 1991, 91/14/0188, nicht entnommen werden, dass bei Kapitalgesellschaften immer ein "Restbetrieb" verbleibe. Dem Erkenntnis sei ein anders gelagerter Sachverhalt, nämlich die Veräußerung eines bloßen Teilbetriebes, zu Grunde gelegen. Im Beschwerdefall seien hingegen alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert worden und kein Teilbetrieb verblieben.

Im Falle einer Betriebsaufgabe durch einen Einzelunternehmer sei die Rechtslage durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Oktober 2001, 2001/14/0111, klargestellt. Mit der Betriebsaufgabe sei eine allenfalls vorhandene Übertragungsrücklage aufzulösen. Der Sinn der Rücklage bestehe in der Ermöglichung von Neuinvestitionen im selben Betrieb. Eine Förderung anderer Betriebe sei in der Regelung nicht mitbedacht. Aus der Rechtsprechung und dem Gesetzeszweck ergebe sich nach Ansicht der belangten Behörde, dass aus der Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert im Zuge der Betriebsaufgabe keine Übertragungsrücklage mehr gebildet werden dürfe. Wenn schon die bereits gebildete Übertragungsrücklage bei Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung aufgelöst werden müsse, widerspräche deren Bilanzierung aus Betriebsaufgabeerlösen vollends dem Gesetzeszweck des § 12 EStG 1988.

Auch für Kapitalgesellschaften könne nichts anderes gelten:

Nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 habe die Einkommensermittlung auch bei Körperschaften nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes zu erfolgen. Abweichungen ergäben sich nur, wenn Spezialbestimmungen des KStG anderes vorsähen. Bezüglich der Bildung und Auflösung einer Übertragungsrücklage lägen im Bereich des KStG keine speziellen Regelungen vor. Auch Kapitalgesellschaften könnten eine Betriebsaufgabe durchführen. Was ein "Betrieb" sei, bestimme sich nicht nach der Rechtsform des Tätigen.

Handelsrechtlich könne es bei Kapitalgesellschaften zwar getrennte Buchhaltungen für verschiedene Geschäftszweige geben, der Jahresabschluss sei aber einheitlich (in einer Bilanz) zu erstellen. Darin seien die verschiedenen Tätigkeitsbereiche zusammenzufassen. Investitionsbegünstigungen würden für den "einheitlichen handelsrechtlichen Betrieb" bilanziert. Die Steuerrechtsordnungen hätten nämlich schon früh Vorsorge dafür getroffen, dass im Zuge der Erstellung der Steuerbilanzen die verschiedenen Tätigkeiten nicht wiederum aufgeteilt werden müssen und deshalb die Einkünfte bei buchführungspflichtigen Körperschaften der

Einkunftsart Gewerbebetrieb zugeordnet. Daraus werde von manchen Fachautoren auf das Vorliegen eines einheitlichen Gewerbebetriebes geschlossen. Die belangte Behörde schließe sich jedoch der von Zierler (ÖStZ 2004, 9ff) vertretenen Rechtsansicht an, wonach durch die Bestimmung des § 7 Abs. 3 KStG 1988 kein eigenständiger Einkünftebegriff geschaffen werde. Denn es wäre dogmatisch inkonsistent, in einzelnen Bereichen - nämlich im Falle der Liebhaberei und bei Umgründungsfällen - vom Bestehen einzelner (für sich zu betrachtender) Betriebe auszugehen, im Übrigen (im Bereich der Investitionsbegünstigungen) aber auch Betriebe, die in verschiedene Einkunftsarten fielen, als ein Ganzes zu betrachten. Eine derartige Auslegung würde bei Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften darüber hinaus zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Erstere könnten stille Reserven nicht auf andere Betriebe übertragen, während dies bei Kapitalgesellschaften möglich wäre.

Doch selbst für den Fall, dass auf Grund der Bestimmung des § 7 Abs. 3 KStG 1988 sämtliche Tätigkeiten einer Körperschaft als "ein Gewerbe(gesamt)betrieb zu werten" wäre, käme eine Rücklagenbildung gegenständig nicht in Betracht, weil die Verschmelzung erst nach der Aufgabe des Gutsbetriebes erfolgt sei und daher im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe noch kein Bankbetrieb "existiert" habe.

Die G-GmbH habe den einzigen bestehenden Betrieb vor der Verschmelzung mit der Beschwerdeführerin aufgegeben. Da der Gutsbetrieb auf Grund der durchgeführten Aufgabe keiner Begünstigung mehr habe teilhaftig werden können, hätten die stillen Reserven aus der Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht in eine Rücklage nach § 12 EStG 1988 übertragen werden dürfen.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 EStG 1988 können - bei Erfüllung bestimmter weiterer Voraussetzungen - die bei der Veräußerung von Anlagevermögen aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens abgesetzt werden. Gemäß Abs. 7 leg. cit. können die stillen Reserven im Jahr der Aufdeckung einer steuerfreien Rücklage zugeführt werden, soweit eine Übertragung im selben Wirtschaftsjahr nicht erfolgt.

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, wurde § 12 Abs. 3 EStG 1988 neu gefasst und erstmals die ausdrückliche gesetzliche Anordnung getroffen, dass "die Übertragung stiller Reserven, die aus der Veräußerung von (Teil-)Betrieben oder von Beteiligungen an Personengesellschaften stammen" nicht zulässig ist.

Schon zur Rechtslage vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 und zu § 12 EStG 1972 (der Vorgängerbestimmung des § 12 EStG 1988) wurde von der Verwaltungspraxis die Ansicht vertreten, dass stille Reserven, die aus der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen entstehen, nicht gemäß § 12 leg. cit. übertragbar sind. Dies wurde aus der Funktion des § 12 leg. cit. als einer Bestimmung abgeleitet, die Rationalisierungsmaßnahmen in einer bestehenden betrieblichen Einheit ermöglichen soll (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz. 17 zu § 12).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem zum EStG 1972 ergangenen Erkenntnis vom 26. November 1991, 91/14/0188, zu dieser Frage ausgeführt, dass eine Übertragung stiller Rücklagen bei Veräußerung des ganzen Betriebes von vornherein nicht in Betracht kommt, weil es danach an einem Betrieb des Steuerpflichtigen fehlt, in dem Wirtschaftsgüter noch angeschafft oder hergestellt werden könnten, auf deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten die stille Rücklage übertragbar wäre. Hat ein Steuerpflichtiger mehrere selbständige Betriebe, ist - wie der Verwaltungsgerichtshof in dem genannten Erkenntnis weiter ausgeführt hat - eine Übertragung von in einem Betrieb zur Auflösung gelangenden stillen Rücklagen auf für einen anderen Betrieb angeschaffte Anlagegüter nicht zulässig. Bei der Bestimmung handle es sich um eine Gewinnermittlungsvorschrift, die als solche nur anwendbar sei, wenn die Voraussetzungen im selben Betrieb erfüllt seien. Da alle Wirtschaftsgüter eines Teilbetriebes zugleich auch solche des Gesamtbetriebes sind, sprach der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis 91/14/0188 aus, dass die Übertragung von Rücklagen aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes des Teilbetriebes auf Wirtschaftsgüter des Gesamtbetriebes (seiner anderen Teilbetriebe) zulässig ist und die Teilbetriebsveräußerung der Übertragung stiller Rücklagen nicht entgegensteht.

Dass im Falle der Veräußerung eines Betriebes keine Übertragungsmöglichkeit der dabei aufgedeckten stillen Reserven besteht, wurde von der Lehre auch aus der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 abgeleitet. Nach dieser Anordnung ist die Übertragung nur zulässig, wenn das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sieben Jahre zum Anlagevermögen dieses Betriebes gehört hat. Daraus folge, dass die Übertragung nur im Rahmen desselben Betriebes zulässig ist (vgl. Doralt, EStG2, Tz. 13 zu § 12).

Keinen Zweifel unterlag nach Lehre und Verwaltungspraxis zu § 12 EStG 1972 und § 12 EStG 1988 in der Fassung vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996, dass der Fall der Betriebsaufgabe im Bezug auf die Übertragung stiller Reserven nicht anders als der Fall der Betriebsveräußerung zu beurteilen ist (vgl. Rebhahn, RdW 1986, 350; Doralt, RdW 1991, 305). Ob der Betrieb (die wesentlichen Betriebsgrundlagen) an einen oder mehrere Erwerber übertragen werden, ändert nichts daran, dass in beiden Fällen eine Übertragung der stillen Reserven auf Anlagegüter desselben Betriebes nicht (mehr) möglich ist und daher die zur Betriebsveräußerung angestellten Erwägungen in gleicher Weise gelten.

Dafür, dass mit der ausdrücklichen gesetzlichen Statuierung des Ausschlussstatbestandes der Betriebsveräußerung durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 entgegen der bisherigen Auslegungspraxis nunmehr eine Übertragung für den Fall der Betriebsaufgabe ermöglicht werden sollte, fehlen jegliche Anhaltspunkte. In den Gesetzesmaterialien zur Änderung des § 12 Abs. 3 EStG 1988 durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 wird vielmehr erläutert, dass die Übertragbarkeit stiller Reserven, die anlässlich einer Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen aufgedeckt werden, sowohl in sachlicher als auch in zeitlicher Hinsicht eingeschränkt werden sollen. Diese Maßnahmen würden einerseits positive budgetäre Auswirkungen haben und andererseits die Reservenübertragung in Richtung echter Ersatzbeschaffungen von Ausrüstungsinvestitionen lenken. Entgegen der "bisherigen Judikatur" des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 26. November 1991, 91/14/0188, sollen stille Reserven, die aus der Veräußerung von (Teil-)Betrieben stammen, von der Übertragbarkeit ausgeschlossen werden (vgl. 72 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP).

Bei der Bestimmung des § 12 EStG handelt es sich um eine Steuerbegünstigung, die durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen wird. Daraus folgt, dass auch Körperschaften die gegenständliche Steuerbegünstigung nur unter denselben Voraussetzungen geltend machen können wie andere dem Regime des EStG unterliegende Steuerpflichtige.

Gegenständlich ist unbestritten, dass im Jahr 2001 alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des von der G-GmbH unterhaltenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes veräußert wurden. Zum Beschwerdevorbringen, der Gutsbetrieb sei nicht an einen einzigen Erwerber übertragen worden, sodass der Begriff der "Betriebsveräußerung" nicht erfüllt sei, ist - wie oben ausgeführt - auf den Zweck der Steuerbegünstigung hinzuweisen, Ersatzbeschaffungen im aufrechten Betrieb zu fördern. Durch die Neufassung der Bestimmung des § 12 Abs. 3 EStG 1988 durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 wurde diesem Zweck entsprechend der Ausschlussgrund der "Veräußerung des (Teil-)Betriebes" ausdrücklich gesetzlich verankert. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass auch die Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Erwerber der Reservenübertragung entgegensteht. Dass nach der Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen die in der Bilanz zum 31. Oktober 2001 angeführten restlichen Vermögenswerte zurückgeblieben sind und diese zufolge der Bestimmung des § 7 Abs. 3 KStG 1988 als Betriebsvermögen der Körperschaft gelten, vermittelt solcherart den Anspruch auf die gegenständliche Steuerbegünstigung nicht. Bei dieser Sach- und Rechtslage kann dahingestellt bleiben, ob die Bestimmung des § 7 Abs. 3 KStG 1988 einen "universellen Einkunfts begriff für Kapitalgesellschaften" begründet.

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

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung, BGBl. II Nr. 333/2003. Wien, am 8. Februar 2007