

TE Vwgh Erkenntnis 1994/2/23 92/13/0289

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 23.02.1994

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
21/01 Handelsrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §891;
ABGB §896;
EStG 1972 §24 Abs1 Z2;
EStG 1972 §24 Abs2;
EStG 1972 §36;
EVHGB 04te Art8 Nr1;
GewStG §11 Abs3;

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 Rätin Dr. Büsser, über die Beschwerde 1.) des R, 2.) der S, beide in W, beide vertreten durch Dr. B, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der FLD für Wien, NÖ und Bgld, vom 6. Oktober 1992, GZ. 6/3-3086/92-04, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführenden Ehegatten waren bis zum Jahre 1988 an der P. GmbH & Co KG als Kommanditisten mit einer Kommanditeinlage von je S 200.000,-- beteiligt. Mit "Abtretungsvertrag" vom 21. Oktober 1988 übertrugen die Beschwerdeführer ihre beiden Kommanditbeteiligungen mit Wirksamkeit zum 30. September 1988 an Richard W. um einen Abtretungspreis von je S 1,--.

Die Abtretung der Kommanditanteile stand unter der aufschiebenden Bedingung, daß von den beiden Beschwerdeführern eine Gesellschaftereinlage in Form einer Einzahlung von S 2.500.000,-- abzüglich eines allfälligen Nettonachlasses bezüglich der Forderungen der PA KG und der X.-Sparkasse bis 31. Oktober 1988 getätigter werde.

In der Folge verzichteten die PA KG auf Forderungen aus Lieferungen in der Höhe von (brutto) S 580.153,78 sowie die Vermieter Kurt und Walter P. auf Forderungen in Höhe von S 271.899,--.

In der auf den 30. September 1988 aufgestellten Bilanz der P. GmbH & Co KG wurde eine Überschuldung von S 4,176.165,51 ausgewiesen, wovon S 2,885.845,32 auf den Erstbeschwerdeführer und S 1,290.320,19 auf die Zweitbeschwerdeführerin entfielen. Dieser Überschuldung lagen (nach der Verbuchung der Schuldnnachlässe) noch folgende Verbindlichkeiten zugrunde:

Verbindlichkeiten gegenüber Banken S 3,189.055,15

(davon gegenüber der X.-Sparkasse

S 2,772.124,--)

Sonstige Verbindlichkeiten S 1,255.795,41

Lieferantenverbindlichkeiten S 850.456,66

Rückstellungen S 677.055,--

S 5,972.362,22

Im Abgabenverfahren wurden die Beschwerdeführer aufgefordert, entsprechende Angaben zur Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes zu machen. In einer vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführer eingebrachten Eingabe vom 25. April 1990 wurde hierauf der Veräußerungsgewinn beider Beschwerdeführer auf folgende Weise dargestellt:

Sonja E. Robert E.

Kapital per 30. Sept. 1988 - 1,290.320,19 - 2.885.845,32

Nachschißpflicht lt. Vertrag 1,011.125,04 1,011.125,03

- 279.195,15 - 1,874.720,29

ab Freibetrag gemäß

§ 24 EStG 72 50.000,-- 50.000,--

Veräußerungsgewinn vor

Berücksichtigung der

Wartetastenverluste - 229.195,15 - 1,824.720,29

Errechnung der vertraglichen Nachschußpflicht:

Sonja E. Robert E.

Vertragliche Einzahlungspflicht 1,250.000,-- 1,250.000,--

abzüglich Sanierungsgutschrift

der PA KG - 238.874,96 - 238.874,97

Tatsächliche Nachschußpflicht 1,011.125,04 1,011.125,03

Mit dem Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1988 wurden die Einkünfte der Beschwerdeführer im Sinne der eingebrachten Erklärung sowie der Darstellung des Veräußerungsgewinnes festgestellt.

In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde ausgeführt, die P GmbH & Co KG sei illiquid und überschuldet gewesen, sodaß ein Konkursverfahren unmittelbar zu befürchten gewesen sei. Die Geschäftsbank habe die dringend benötigten Mittel zur Aufrechterhaltung des Betriebes nicht mehr zur Verfügung gestellt. Unter der Patronanz der PA KG sei schließlich ein Nachfolger gefunden worden, der die Gesellschaft gegen die Übernahme eines Teiles der Schulden

erwarb. Bedingung dafür sei jedoch gewesen, daß seitens der Beschwerdeführer Bankschulden über zwei Millionen S privat übernommen wurden, die bisherigen Verpächter auf ihre offenen Forderungen von S 271.899,-- und die PA KG auf die Forderungen von (netto) S 477.749,93 verzichteten. Der Erstbeschwerdeführer habe schließlich einen Bankkredit privat aufgenommen und in die Gesellschaft S 2.022.250,08 eingebracht. Damit errechne sich der Veräußerungsgewinn für den Erstbeschwerdeführer mit S 863.595,24 (Kapitalanteil zum 30. September 1988

- S 2.885.845,32 + S 2.022.250,08) und für die Zweitbeschwerdeführerin mit S 1.290.320,19 (= Kapitalanteil zum 30. September 1988). Weiters wurde beantragt, für jeden Gesellschafter einen Sanierungsgewinn in Höhe von S 374.824,-- zu berücksichtigen.

Zum letztgenannten Berufungsantrag wurde in einer die Berufung ergänzenden Eingabe vom 21. März 1991 ausgeführt, es hätten wohl die Hauptgläubiger, nämlich der Lieferant (PA KG) und die Vermieter, auf rund S 750.000,-- verzichtet; darüberhinaus sei die Sanierung nur deswegen gelungen, weil der Erstbeschwerdeführer durch private Schuldübernahme das Unternehmen von den größten Bankverbindlichkeiten befreit habe. Nur so sei es möglich gewesen, den Bestand des Unternehmens weiterhin zu sichern.

Auf einen entsprechenden Vorhalt legte der Vertreter der Beschwerdeführer am 31. Oktober 1991 eine "Buchungsanzeige" der PA KG vor, in der folgendes ausgeführt war:

"Gemäß der von Ihnen mit unserer Vertriebsleitung getroffenen Vereinbarung erlassen wir Ihnen von den offenen Teilelieferungen 1988 zwecks Sanierung Ihrer Firma einen Betrag von S 580.153,78."

Aus einer entsprechenden Aufgliederung war ersichtlich, daß der Nettobetrag dieser Lieferungsschuld S 477.749,93 betragen hatte.

Weiters wurde in der Eingabe vom 31. Oktober 1991 ausgeführt, die Mietrückstände in Höhe von S 271.899,-- seien von den Vermietern "Kurt P. und Mitgesellschafter", als Sanierungsbeitrag nachgelassen worden.

In den Akten er liegt ferner ein Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. P. vom 31. März 1992 an den steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführer, in denen von Dr. P. "als damaliger Verhandlungsführer" bestätigt wurde, daß die Verhandlungen mit der PA KG, der X.-Sparkasse und den beiden Vermietern äußerst schwierig gewesen seien. Dies habe in erster Linie die X.-Sparkasse betroffen, die eine unnachgiebige Haltung an den Tag gelegt habe, als auch die beiden Vermieter, die ungeachtet ihres Verwandtschaftsverhältnisses durch ihre starre Haltung die Verhandlungen fast zum Scheitern gebracht hätten. Die PA KG sei etwas kulanter gewesen, habe aber den gewährten Nachlaß vom Erfolg der anderen Sanierungsmaßnahmen abhängig gemacht. Wirtschaftlich gesehen sei der Erstbeschwerdeführer (hinsichtlich des Kredites zur Aufbringung der Einlage) Kreditnehmer der Y.-Bank gewesen. Der Umstand, daß auch seine vermögenslose Ehegattin (Zweitbeschwerdeführerin) und die unbeteiligte Tochter als Kreditnehmer und nicht nur als Bürgen aufgeschienen seien, entspreche einer bankmäßigen Sitte. Nach einem angeschlossenen Schreiben der PA KG vom 27. Oktober 1988 erklärte sich diese bereit, einen Nachlaß in Höhe von S 580.000,-- unter der Voraussetzung zu gewähren, daß seitens der übrigen Beteiligten (Beschwerdeführer

ca. S 2.000.000,--, Richard W. ca. S 2.000.000,--, X.-Sparkasse Zinsen ca. S 200.000,--) die entsprechenden Zahlungen bzw. Einlagen erfolgten.

In einem Schreiben des von Richard W. beauftragten Wirtschaftstreuhänders an den steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführer vom 22. April 1992 wurde ausgeführt, die Lieferverbindlichkeiten seien vor dem Schuldennachlaß der PA KG folgendermaßen aufzugliedern gewesen:

PA KG	1.052.416,86
Vermieter P.	271.849,--
Diverse Kleinlieferanten	378.193,58
	1.702.459,44

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid wurde der Berufung teilweise Folge gegeben. In der Begründung wurde die Auffassung vertreten, bei den in Rede stehenden Schuldnachlässen habe es sich um keine allgemeine Sanierungsmaßnahme gehandelt, weil die Forderungen der "nachlassenden" Gläubiger nur rund 18 % der Gesamtverbindlichkeiten betragen hätten. Hinsichtlich der Ermittlung der Anteile am Veräußerungsgewinn wurde in

der Berufungsentscheidung ausgeführt, für beide Beschwerdeführer sei der gleiche Grund für die Aufnahme des Kredites (bei der Y-Bank) vorgelegen. Da die buchmäßige Überschuldung des Erstbeschwerdeführers aber weitaus höher als jene der Zweitbeschwerdeführerin gewesen sei, sei die Einlage von S 2,022.250,08 den beiden Beschwerdeführern nach dem Verhältnis der Überschuldung (69,1 % zu 30,9 %) zuzuordnen.

In der Beschwerde gegen diesen Bescheid werden dessen inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Sanierungsgewinn

Nach der mit "Sanierungsgewinn" überschriebenen Bestimmung des § 36 EStG 1972 sind vor Anwendung des Einkommensteuertarifs jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind. Eine gleichartige Bestimmung enthält § 11 Abs. 3 GewStG 1953.

Die Anwendung der Begünstigungsbestimmungen des § 36 EStG 1972 bzw. § 11 Abs. 3 GewStG 1953 setzt voraus, daß es sich um den in Sanierungsabsicht vorgenommenen Erlaß von Schulden im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen der Gläubiger eines sanierungsbedürftigen Betriebes handelt, wobei die Maßnahmen geeignet sein müssen, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragfähig zu machen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Mai 1993, 92/15/0041, mit weiteren Hinweisen). Bei der erforderlichen Prüfung des Einzelfalles ist dabei maßgeblich, ob der Schulderlaß zur Sanierung des Schuldners geeignet ist. In diesem Sinne dient auch ein bloß teilweiser Schulderlaß dem gesetzlichen Zweck der Sanierung, wenn er zur Sanierung ausreicht (vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Oktober 1990, 90/13/0018, mit weiteren Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung).

Die belangte Behörde ist zu der Auffassung gelangt, im Beschwerdefall liege keine allgemeine Sanierungsmaßnahme vor, wobei sie darauf hinwies, daß die Forderungen der Gläubiger, die den Beschwerdeführern Schulden erlassen haben, lediglich 18 % der gesamten Verbindlichkeiten des Unternehmens ausgemacht hatten. Damit ist die belangte Behörde im Ergebnis im Recht:

Von den - nach den streitgegenständlichen Schuld nachlässen zum 30. September 1988 - noch bestehenden Verbindlichkeiten in Höhe von S 5,295.307,22 entfielen S 3,189.055,15 auf Bankverbindlichkeiten (davon S 2,772.124,- allein auf die X-Sparkasse) und lediglich S 850.456,66 auf verbliebene Lieferantenverbindlichkeiten. Demgegenüber hatte der Hauptlieferant von der Gesamtforderung von S 1,052.416,86 einen Teilbetrag von S 580.153,78 (davon erfolgswirksam der Nettobetrag von S 477.749,93) nachgelassen, wozu noch der Verzicht der Eigentümergemeinschaft P. auf das rückständige Bestandentgelt von S 271.899,- kam. Bei dieser Struktur der Verbindlichkeiten kann aber nicht davon gesprochen werden, daß der Schulderlaß geeignet war, eine Sanierung des Betriebes herbeizuführen. Für die - aus der Bilanz zum 31. Dezember 1988 ersichtliche - Sanierung des Betriebes war vielmehr entscheidend, daß die Vertragspartner des Übergabsvertrages dem Betrieb wesentliche Geldmittel zugeführt haben. So war für die Sanierung entscheidend, daß die Beschwerdeführer selbst - entsprechend ihrer Verpflichtung gegenüber dem Übernehmer Richard W. - die Überschuldung durch eine Einlage von

S 2,022.250,08 teilweise abdeckten. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführer ist der Betrag dieser Einlage bei der Beurteilung der Frage, ob eine Sanierungsmaßnahme getroffen worden ist, nicht einzubeziehen. § 36 EStG bezieht sich auf Einkommensteile, die infolge eines gänzlichen oder teilweisen Schulderlasses, also durch Maßnahmen der Gläubiger, entstanden sind; die nicht erfolgswirksame Einlage der Beschwerdeführer hatte ihre Ursache jedoch in der entsprechenden Vereinbarung mit dem Übernehmer Richard W. Einer Einbeziehung der von den Beschwerdeführern selbst geleisteten Einlage in eine Verhältnisrechnung zwischen Verbindlichkeiten und Schulderlaß steht somit schon der eindeutige Wortlaut des § 36 EStG 1972 entgegen. Für die Abdeckung des verbleibenden Restes der Überschuldung von ebenfalls ca. S 2,000.000,- hatte aber der Übernehmer Richard W. zu sorgen (so betrug die Überschuldung nach der Übernahme der Kommanditanteile zum 31. Dezember 1988 nur mehr S 474.517,69). Für die Sanierung war somit nicht der teilweise Schuld nachlaß von S 477.749,93 zuzüglich

S 271.899,-, sondern vielmehr die keinesfalls als Sanierungsmaßnahme der Gläubiger anzusprechende Einlage der Beschwerdeführer selbst sowie die Übernahme der eine weitere Überschuldung von S 2,000.000,- aufweisenden

Kommmanditanteile durch Richard W. ursächlich. Da somit der teilweise Schuld nachlaß der PA KG und der Miteigentümer Kurt und Walter P. zur Sanierung des Betriebes nicht geeignet war, lag ein begünstigungsfähiger Sanierungsgewinn nicht vor.

Schon deswegen, weil im Beschwerdepunkt, wie ausgeführt, nur die Frage zu lösen war, ob der - allein einen erfolgswirksamen Vorgang darstellende - teilweise Schuld nachlaß nach § 36 EStG 1972 bzw. § 11 Abs. 3 GewStG 1953 begünstigt war, hatte die belangte Behörde dadurch, daß sie Rechtsanwalt Dr. P. nicht über die Wertung der im Zuge der Übergabe getroffenen Maßnahmen als "einheitliches Sanierungspaket" vernommen hatte, keine für den angefochtenen Bescheid wesentlichen Verfahrensvorschriften verletzt.

2. Ermittlung der Veräußerungsgewinne

Der Erstbeschwerdeführer erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht verletzt, daß die Einlage von S 2.022.250,08 "im Rahmen der Veräußerungsgewinnbesteuerung nur diesem und nicht auch der Zweitbeschwerdeführerin" zugerechnet wird.

Nach § 24 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung des Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle ist Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt.

Im beschwerdegegenständlichen Abtretungsvertrag war die Übertragung der beiden Kommmanditbeteiligungen der Beschwerdeführer aufschiebend bedingt durch die Leistung einer "Gesellschaftseinlage seitens der abtretenden Vertragsparteien", somit beider Beschwerdeführer, "in Form der Einzahlung von S 2.500.000,- ... abzüglich eines allfälligen Nettonachlasses". Nach dieser Vereinbarung waren damit beide Beschwerdeführer zur Leistung der in Rede stehenden Einlage gegenüber dem Übernehmer verpflichtet. Verpflichten sich mehrere Personen gemeinsam zu einer (teilbaren) Schuld, so trifft den einzelnen Schuldner letztendlich der jeweilige Anteil an dieser Schuld, sei es, weil von vornherein ein Teilschuldverhältnis im Sinne der §§ 888 f ABGB vorliegt, sei es, weil auch bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses im Sinne des § 891 ABGB bzw. des Art. 8 Z. 1 der 4. EVHGB im Wege des Regreßrechtes nach § 896 ABGB der jeweilige Mitschuldner seinen Anteil zu tragen hat. Daraus folgt aber, daß die in Erfüllung der genannten Bedingung erfolgte Leistung den beiden abtretenden Beschwerdeführern - sollten sie keine andere Vereinbarung getroffen haben - zu gleichen Teilen auf ihren Kapitalanteil anzurechnen war.

Das Vorbringen des Erstbeschwerdeführers, er habe für einen weitaus höheren Betrag als die (gesamte) Einlage persönlich gehaftet, stellt ein vor dem Verwaltungsgerichtshof neues Vorbringen dar und war somit schon deshalb unbeachtlich.

Der weitere Beschwerdeeinwand, die Zweitbeschwerdeführerin sei "damals wie heute" vermögens- und einkommenslos, geht ins Leere, weil für die Erfüllung der die Zweitbeschwerdeführerin treffende Verpflichtung nicht von Bedeutung ist, aus wessen Vermögen die ihr zurechenbaren Leistungen stammen. Ob der Zweitbeschwerdeführerin zur Erfüllung ihrer Verpflichtung Mittel durch eine Schenkung oder durch ein Darlehen zugekommen sind, war für den Beschwerdefall nicht maßgeblich.

Bei der dargestellten Sach- und Rechtslage war auch nicht von Bedeutung, daß nicht nur der Erstbeschwerdeführer, sondern auch die Zweitbeschwerdeführerin sowie die gemeinsame Tochter der Beschwerdeführer als Kreditnehmer des mit der Y.-Bank abgeschlossenen Kreditvertrages zur Aufbringung der Einlage auftraten; dadurch, daß die belangte Behörde den Urkundenverfasser darüber nicht als Zeugen vernommen hat, konnte eine wesentliche Verletzung von Verfahrensvorschriften somit keinesfalls eintreten.

Dadurch, daß die belangte Behörde dem Erstbeschwerdeführer einen höheren Anteil an der dem Veräußerungsgewinn mindernden Einlage zugerechnet hat, wurde der Erstbeschwerdeführer in seinen Rechten nicht verletzt. Die Zweitbeschwerdeführerin hat sich durch die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nicht beschwert erachtet.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen, wobei von der Durchführung der beantragten Verhandlung aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abzusehen war.

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

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1992130289.X00

Im RIS seit

31.10.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at