

TE Vwgh Erkenntnis 2014/10/2 2012/15/0083

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 02.10.2014

Index

21/03 GesmbH-Recht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §30;

EStG 1988 §31;

GmbHG §6 Abs2;

GmbHG §6 Abs3;

GmbHG §75 Abs2;

1. EStG 1988 § 30 heute
2. EStG 1988 § 30 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 30 gültig von 24.12.2025 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 30 gültig von 01.07.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
5. EStG 1988 § 30 gültig von 01.09.2023 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
6. EStG 1988 § 30 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
7. EStG 1988 § 30 gültig von 01.07.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
8. EStG 1988 § 30 gültig von 01.01.2020 bis 30.06.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
9. EStG 1988 § 30 gültig von 15.08.2018 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
10. EStG 1988 § 30 gültig von 01.01.2016 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
11. EStG 1988 § 30 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
12. EStG 1988 § 30 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
13. EStG 1988 § 30 gültig von 30.12.2014 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
14. EStG 1988 § 30 gültig von 15.12.2012 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
15. EStG 1988 § 30 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
16. EStG 1988 § 30 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
17. EStG 1988 § 30 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
18. EStG 1988 § 30 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
19. EStG 1988 § 30 gültig von 27.06.2006 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
20. EStG 1988 § 30 gültig von 27.06.2001 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
21. EStG 1988 § 30 gültig von 06.01.2001 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
22. EStG 1988 § 30 gültig von 28.04.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 21/2000
23. EStG 1988 § 30 gültig von 15.07.1999 bis 27.04.2000 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000

24. EStG 1988 § 30 gültig von 01.12.1993 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993

25. EStG 1988 § 30 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

1. EStG 1988 § 31 heute
2. EStG 1988 § 31 gültig ab 01.04.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
3. EStG 1988 § 31 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010
4. EStG 1988 § 31 gültig von 24.05.2007 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
5. EStG 1988 § 31 gültig von 10.06.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
6. EStG 1988 § 31 gültig von 31.12.2004 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. EStG 1988 § 31 gültig von 06.01.2001 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
8. EStG 1988 § 31 gültig von 01.05.1996 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. EStG 1988 § 31 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
10. EStG 1988 § 31 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
11. EStG 1988 § 31 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

1. GmbHG § 6 heute
2. GmbHG § 6 gültig ab 01.01.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 179/2023
3. GmbHG § 6 gültig von 01.03.2014 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
4. GmbHG § 6 gültig von 01.07.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 109/2013
5. GmbHG § 6 gültig von 01.01.1999 bis 30.06.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 125/1998
6. GmbHG § 6 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 10/1991

1. GmbHG § 6 heute
2. GmbHG § 6 gültig ab 01.01.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 179/2023
3. GmbHG § 6 gültig von 01.03.2014 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
4. GmbHG § 6 gültig von 01.07.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 109/2013
5. GmbHG § 6 gültig von 01.01.1999 bis 30.06.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 125/1998
6. GmbHG § 6 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 10/1991

1. GmbHG § 75 heute
2. GmbHG § 75 gültig ab 01.01.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 10/1991

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 2012/15/0084 E 2. Oktober 2014

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Lorenz, über die Beschwerde des G M in St. M, vertreten durch die CONFIDA Wolfsberg Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 9400 Wolfsberg, Offnerplatzl 1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Klagenfurt, vom 7. März 2012, Zl. RV/0111-K/10, betreffend Einkommensteuer 2007, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 57,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer hat sich mit Abtretungsvertrag vom 8. November 2001 an der IK GmbH mit zwei anderen natürlichen Personen zu je einem Drittel beteiligt. Einer der Mitgesellschafter (und Geschäftsführer der IK GmbH) ist im Jahr 2006 tödlich verunglückt, woraufhin sein Drittelanteil im Rahmen der Verlassenschaft von den beiden verbleibenden Gesellschaftern je zur Hälfte erworben wurde. Der Erwerb erfolgte mit Abtretungsvertrag vom 19. Jänner 2007 zu einem Abtretungspreis von 18.000 EUR; durch den Erwerb der zusätzlichen 16,67 % betrug die Beteiligung des Beschwerdeführers damit insgesamt 50 %.

Nachdem eine geeignete Person für die Übernahme der Geschäftsführung in der Gesellschaft als auch der Anteile der Gesellschaft gefunden wurde, wurden mit Abtretungsvertrag vom 8. Mai 2007 wieder 12,5 % der Gesellschaftsanteile an diese Person abgetreten. Der Abtretungspreis betrug 4.500 EUR.

Der Beschwerdeführer wies in seiner Einkommensteuererklärung für 2007 lediglich Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung aus, weil er - so sein Vorbringen - von einem nichtausgleichfähigen Verlust gemäß § 30 EStG aus der Veräußerung der Beteiligung ausging. Der Beschwerdeführer wies in seiner Einkommensteuererklärung für 2007 lediglich Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung aus, weil er - so sein Vorbringen - von einem nichtausgleichfähigen Verlust gemäß Paragraph 30, EStG aus der Veräußerung der Beteiligung ausging.

Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungsgemäß. Im Zuge einer beim Beschwerdeführer durchgeführten Außenprüfung gemäß § 147 BAO stellte die Prüferin jedoch zusätzlich einen Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf eines Teiles der GmbH-Beteiligung als sonstige Einkünfte fest. Dabei kam sie zu folgendem Ergebnis: Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungsgemäß. Im Zuge einer beim Beschwerdeführer durchgeführten Außenprüfung gemäß Paragraph 147, BAO stellte die Prüferin jedoch zusätzlich einen Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf eines Teiles der GmbH-Beteiligung als sonstige Einkünfte fest. Dabei kam sie zu folgendem Ergebnis:

"Veräußerungsgewinn Beteiligung IK GmbH lt. BP: ...

Berechnung gemäß Rz 6627 EStR:

AK-Entwicklung:

1,00

Abtretungsvertrag vom 8.11. ex K.

- 139.933,95

Einbringung st. Ges. 22.9.2005 mit Kapitalerhöhung um 1000,-

33,33%

- 139.932,95

16,67%

18.000,00

Abtretungsvertrag 19.1.2007 ex Verlassenschaft

50%

- 121.932,95

AK

Verkauf von je 12,5% Anteil am Stammkapital an D 8.5.2007.

Der Verkauf ist - exakt wie im Beispiel in Rz 6627b EStR - zu splitten in einen Teil, der unter § 30 fällt(,) und in einen Teil, der unter § 31 fällt. Der Verkaufspreis ist aufzuteilen im Verhältnis 1 zu 2 (= 16,67 zu 33,33). Der Verkauf ist - exakt wie im Beispiel in Rz 6627b EStR - zu splitten in einen Teil, der unter Paragraph 30, fällt(,) und in einen Teil, der unter Paragraph 31, fällt. Der Verkaufspreis ist aufzuteilen im Verhältnis 1 zu 2 (= 16,67 zu 33,33).

§ 30 (Spekulationsgeschäft) Paragraph 30, (Spekulationsgeschäft)

VP Spek

1.500,00

ein Drittel von 4.500

AK Spek

4.500,00

25%*von 18.000

-3.000,00

nicht ausgleichsfähiger Spekulationsverlust

§ 31:Paragraph 31 :

VP § 31 VP Paragraph 31,

3.000,00

zwei Drittel von 4.500

AK § 31 AK Paragraph 31,

-34.983,24

25%*von -139.932,95

VG § 31 VG Paragraph 31,

37.983,24

Veräußerungsgewinn lt. BP

VG gesamt lt. BP

34.983,24

Probe (ohne Splitting in § 30 und § 31):Probe (ohne Splitting in Paragraph 30 und Paragraph 31,):

VP gesamt

4.500,00

AK gesamt

-30.483,24

25%* von -121.932,95

34.983,24

*die abgetretene 12,5% bezogen auf das Stammkapital entsprechen 25% bezogen auf die gehaltenen Anteile, dh. es wurden 25% der gehaltenen Anteile abgetreten.

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen Einkommensteuer

(802) Einkünfte aus Veräußerung von Beteiligungen § 31 EStG (802) Einkünfte aus Veräußerung von Beteiligungen Paragraph 31, EStG

(Hälftesteuersatz)

Formularbeginn

Zeitraum

Formularende

2007 (Euro)

Vor Bp.

0

Tz. 1 Veräußerung Beteiligung im Jahr 2007

37.983,24

Nach Bp.

37.983,24

(...)"

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Betriebsprüferin und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen den Ergebnissen der Prüfung Rechnung tragenden Bescheid, in dem es Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen (§ 31 EStG) in Höhe von 37.983,24 EUR auswies. Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Betriebsprüferin und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen den Ergebnissen der Prüfung Rechnung tragenden Bescheid, in dem es Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen (Paragraph 31, EStG) in Höhe von 37.983,24 EUR auswies.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer Berufung. Begründend führte er aus, dass der Erwerb der zusätzlichen 16,67 % der Anteile an der IK GmbH von Anfang an nur als vorübergehend geplant gewesen sei und so rasch wie möglich wieder weiter veräußert werden sollte. Nachdem eine geeignete Person für die Übernahme der Geschäftsführung in der Gesellschaft als auch für die Übernahme der Anteile der Gesellschaft gefunden worden sei, seien diese Anteile mit Abtretungsvertrag vom 8. Mai 2007, und somit nicht einmal 4 Monate nach dem Erwerb, wieder größtenteils an diese Person abgetreten worden. Es seien insgesamt 12,5 % der Anteile an den neuen Gesellschafter-Geschäftsführer abgetreten worden. Nachdem die Anschaffungskosten für die erwähnten 16,67 % der Anteile 18.000 EUR betragen hätten, hätten sich für die veräußerten 12,5 % der Anteile anteilige Anschaffungskosten von 13.497,30 EUR ergeben. Da der Abtretungspreis 4.500 EUR betragen habe, ergebe sich somit ein nichtausgleichfähiger Verlust gemäß § 30 EStG in Höhe von 8.997,30 EUR. Die Berechnung dieses nichtausgleichfähigen Spekulationsverlustes ergebe sich aus den Bestimmungen der Rz 6627 und 6627a der Einkommensteuerrichtlinien des Bundesministeriums für Finanzen (EStR). Diese Bestimmungen seien anzuwenden, weil der Verkauf der Anteile eindeutig dem Erwerb der Anteile zuzuordnen sei. Es seien die Anteile nur zum Zweck erworben worden, diese sobald als möglich an einen geeigneten Geschäftsführer und Gesellschafter weiter zu veräußern, weil der Abgabepflichtige in der IK GmbH nie operativ tätig gewesen sei und auch nicht vor gehabt habe, in dieser operativ tätig zu werden. Dies schon aus dem Grund, weil er mit der BK GmbH zeitlich ausgelastet gewesen sei und es ihm gar nicht möglich gewesen wäre, auch in diesem Unternehmen entsprechend operativ tätig zu werden. Dagegen erhob der Beschwerdeführer Berufung. Begründend führte er aus, dass der Erwerb der zusätzlichen 16,67 % der Anteile an der IK GmbH von Anfang an nur als vorübergehend geplant gewesen sei und so rasch wie möglich wieder weiter veräußert werden sollte. Nachdem eine geeignete Person für die Übernahme der Geschäftsführung in der Gesellschaft als auch für die Übernahme der Anteile der Gesellschaft gefunden worden sei, seien diese Anteile mit Abtretungsvertrag vom 8. Mai 2007, und somit nicht einmal 4 Monate nach dem Erwerb, wieder größtenteils an diese Person abgetreten worden. Es seien insgesamt 12,5 % der Anteile an den neuen Gesellschafter-Geschäftsführer abgetreten worden. Nachdem die Anschaffungskosten für die erwähnten 16,67 % der Anteile 18.000 EUR betragen hätten, hätten sich für die veräußerten 12,5 % der Anteile anteilige Anschaffungskosten von 13.497,30 EUR ergeben. Da der Abtretungspreis 4.500 EUR betragen habe, ergebe sich somit ein nichtausgleichfähiger Verlust gemäß Paragraph 30, EStG in Höhe von 8.997,30 EUR. Die Berechnung dieses nichtausgleichfähigen Spekulationsverlustes ergebe sich aus den Bestimmungen der Rz 6627 und 6627a der Einkommensteuerrichtlinien des Bundesministeriums für Finanzen (EStR). Diese Bestimmungen seien anzuwenden, weil der Verkauf der Anteile eindeutig dem Erwerb der Anteile zuzuordnen sei. Es seien die Anteile nur zum Zweck erworben worden, diese sobald als möglich an einen geeigneten Geschäftsführer und Gesellschafter weiter zu veräußern, weil der Abgabepflichtige in der IK GmbH nie operativ tätig gewesen sei und auch nicht vor gehabt habe, in dieser operativ tätig zu werden. Dies schon aus dem Grund, weil er mit der BK GmbH zeitlich ausgelastet gewesen sei und es ihm gar nicht möglich gewesen wäre, auch in diesem Unternehmen entsprechend operativ tätig zu werden.

Die Betriebsprüfung vertrete hingegen die Ansicht, dass die Berechnung der Anteile nach den Bestimmungen der Rz 6627b der EStR zu erfolgen habe. Dieser Rechtsansicht könne nicht gefolgt werden. Die Rz 6627b spreche zwar

davon, dass Anteile an einer GmbH ein einheitliches Wirtschaftsgut darstellten, differenziere jedoch in der Berechnung eines allfälligen Veräußerungsgewinnes. In dem in dieser Randziffer angeführten Beispiel werde dieser in einen allfälligen Spekulationsgewinn und in einen Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen gemäß § 31 EStG unterschieden. Das heiße, dass sich die EStR selbst widersprüchen. Einerseits werde die Ansicht vertreten, dass es sich bei GmbH-Anteilen um ein einheitliches Wirtschaftsgut handle, andererseits werde hinsichtlich der Berechnung eines allfälligen Veräußerungsgewinnes zwischen einem Spekulationsgewinn bzw. einem Spekulationsergebnis und einem Ergebnis aus einer Beteiligungsveräußerung differenziert. Die Betriebsprüfung vertrete hingegen die Ansicht, dass die Berechnung der Anteile nach den Bestimmungen der Rz 6627b der EStR zu erfolgen habe. Dieser Rechtsansicht könne nicht gefolgt werden. Die Rz 6627b spreche zwar davon, dass Anteile an einer GmbH ein einheitliches Wirtschaftsgut darstellten, differenziere jedoch in der Berechnung eines allfälligen Veräußerungsgewinnes. In dem in dieser Randziffer angeführten Beispiel werde dieser in einen allfälligen Spekulationsgewinn und in einen Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen gemäß Paragraph 31, EStG unterschieden. Das heiße, dass sich die EStR selbst widersprüchen. Einerseits werde die Ansicht vertreten, dass es sich bei GmbH-Anteilen um ein einheitliches Wirtschaftsgut handle, andererseits werde hinsichtlich der Berechnung eines allfälligen Veräußerungsgewinnes zwischen einem Spekulationsgewinn bzw. einem Spekulationsergebnis und einem Ergebnis aus einer Beteiligungsveräußerung differenziert.

Das Finanzamt legte dieses Rechtsmittel, ohne eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor. Im Vorlagebericht vom 21. April 2010 führte der Amtsvertreter des Finanzamtes zur steuerlichen Beurteilung von sukzessiv (dh. zu verschiedenen Zeitpunkten und unterschiedlichen Preisen) erworbenen Anteilen an einer GmbH im Lichte der §§ 30 und 31 EStG aus, dass in einem derartigen Fall alle erworbenen Anteile ein einheitliches Wirtschaftsgut bildeten. Sollte in der Folge ein GmbH-Anteil veräußert werden, so sei eine Zuordnung - anders als bei Aktien, deren Bestand hinsichtlich Anschaffungskosten und Anschaffungszeitpunkt lückenlos dokumentierbar sei - wegen der Einheitlichkeit des Wirtschaftsgutes "Geschäftsanteil" und der mangelnden Individualisierbarkeit der verkauften Anteile nicht möglich. Ein Steuerpflichtiger könne nicht selbst bestimmen, welche der zu verschiedenen Zeitpunkten erworbenen Anteile veräußert werden. Vielmehr seien in einem derartigen Fall dem Veräußerungserlös die Anschaffungskosten aller zu verschiedenen Zeitpunkten erworbenen Anteile anteilig gegenüber zu stellen. Sollte ein neu erworbener Anteil innerhalb der Spekulationsfrist verkauft werden, unterliege die anteilige Wertsteigerung der Spekulationsbesteuerung; hinsichtlich des Restbetrages liege eine Beteiligungsveräußerung gemäß § 31 EStG vor. Entgegen den Berufungsausführungen sei dies kein Widerspruch zur Aussage, dass ein einheitliches Wirtschaftsgut vorliege, sondern vielmehr die logische Konsequenz der Erkenntnis, dass die zu verschiedenen Zeiten erworbenen Teile des einheitlichen Wirtschaftsgutes anteilig veräußert werden. Es sei darauf hinzuweisen, dass die alternative Anwendung des FIFO-Verfahrens ein für den Beschwerdeführer noch ungünstigeres Ergebnis zeitigen würde. Das Finanzamt legte dieses Rechtsmittel, ohne eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor. Im Vorlagebericht vom 21. April 2010 führte der Amtsvertreter des Finanzamtes zur steuerlichen Beurteilung von sukzessiv (dh. zu verschiedenen Zeitpunkten und unterschiedlichen Preisen) erworbenen Anteilen an einer GmbH im Lichte der Paragraphen 30 und 31 EStG aus, dass in einem derartigen Fall alle erworbenen Anteile ein einheitliches Wirtschaftsgut bildeten. Sollte in der Folge ein GmbH-Anteil veräußert werden, so sei eine Zuordnung - anders als bei Aktien, deren Bestand hinsichtlich Anschaffungskosten und Anschaffungszeitpunkt lückenlos dokumentierbar sei - wegen der Einheitlichkeit des Wirtschaftsgutes "Geschäftsanteil" und der mangelnden Individualisierbarkeit der verkauften Anteile nicht möglich. Ein Steuerpflichtiger könne nicht selbst bestimmen, welche der zu verschiedenen Zeitpunkten erworbenen Anteile veräußert werden. Vielmehr seien in einem derartigen Fall dem Veräußerungserlös die Anschaffungskosten aller zu verschiedenen Zeitpunkten erworbenen Anteile anteilig gegenüber zu stellen. Sollte ein neu erworbener Anteil innerhalb der Spekulationsfrist verkauft werden, unterliege die anteilige Wertsteigerung der Spekulationsbesteuerung; hinsichtlich des Restbetrages liege eine Beteiligungsveräußerung gemäß Paragraph 31, EStG vor. Entgegen den Berufungsausführungen sei dies kein Widerspruch zur Aussage, dass ein einheitliches Wirtschaftsgut vorliege, sondern vielmehr die logische Konsequenz der Erkenntnis, dass die zu verschiedenen Zeiten erworbenen Teile des einheitlichen Wirtschaftsgutes anteilig veräußert werden. Es sei darauf hinzuweisen, dass die alternative Anwendung des FIFO-Verfahrens ein für den Beschwerdeführer noch ungünstigeres Ergebnis zeitigen würde.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab.

Begründend führte sie nach Wiedergabe verschiedener literarischer Auffassungen aus, der GmbH-Geschäftsanteil

bezeichne die Gesamtheit der mit der Mitgliedschaft verbundenen Rechte und Pflichten und sei übertragbar und vererblich (§ 76 Abs. 1 GmbHG). Inhaber eines Geschäftsanteiles könnten nur namentlich individualisierte Personen sein. In § 75 Abs. 2 GmbHG werde festgelegt, dass jedem Gesellschafter nur ein Geschäftsanteil zustehe. Übernehme ein Gesellschafter nach Errichtung der Gesellschaft eine weitere Stammeinlage, so werde sein bisheriger Geschäftsanteil im Wege der Anwachsung in dem der erhöhten Stammeinlage entsprechenden Verhältnis erhöht. Die Gesellschafter könnten sonach nur je einen Geschäftsanteil übernehmen (§ 6 Abs. 3 GmbHG) und halten (§ 6 Abs. 2 GmbHG). Begründend führte sie nach Wiedergabe verschiedener literarischer Auffassungen aus, der GmbH-Geschäftsanteil bezeichne die Gesamtheit der mit der Mitgliedschaft verbundenen Rechte und Pflichten und sei übertragbar und vererblich (Paragraph 76, Absatz eins, GmbHG). Inhaber eines Geschäftsanteiles könnten nur namentlich individualisierte Personen sein. In Paragraph 75, Absatz 2, GmbHG werde festgelegt, dass jedem Gesellschafter nur ein Geschäftsanteil zustehe. Übernehme ein Gesellschafter nach Errichtung der Gesellschaft eine weitere Stammeinlage, so werde sein bisheriger Geschäftsanteil im Wege der Anwachsung in dem der erhöhten Stammeinlage entsprechenden Verhältnis erhöht. Die Gesellschafter könnten sonach nur je einen Geschäftsanteil übernehmen (Paragraph 6, Absatz 3, GmbHG) und halten (Paragraph 6, Absatz 2, GmbHG).

Während jede Aktie ein eigenes Wirtschaftsgut darstelle, womit jeder Aktionär in der Regel mehrere Wirtschaftsgüter besitze, sei ein GmbH-Anteil als ein einheitliches Wirtschaftsgut zu verstehen. Bei der sukzessiven Anschaffung von GmbH-Anteilen würden somit lediglich ideelle Anteile eines einzigen Wirtschaftsgutes erworben bzw. werde die bereits bestehende Quote erhöht. Der Geschäftsanteil sei damit ein nicht teilbares Wirtschaftsgut. Ähnlich wie beim Erwerb von Miteigentumsanteilen im schlichten Miteigentum würden im Falle eines sukzessiven Erwerbes von GmbH-Anteilen lediglich ideelle, nicht individualisierbare Quoten am einheitlichen Wirtschaftsgut "Geschäftsanteil" erworben. Dies bedeute, dass alte und neue Anteile den Geschäftsanteil bildeten. Daraus folge, dass bei einer Veräußerung ebenso lediglich ideelle Anteile des Wirtschaftsgutes "Geschäftsanteil" zum Verkauf gelangten. Im vorliegenden Fall würden beim Verkauf von 12,5 % der GmbH-Anteile gedanklich sowohl Alt- als auch Neuanteile (ds. jene innerhalb der Spekulationsfrist infolge des vertraglich ausbedungenen Aufgriffsrechtes erworbenen Anteile) im gegebenen Verhältnis veräußert. Diesen Quoten könnten keine konkreten Anschaffungsvorgänge zugeordnet werden; eine Individualisierbarkeit der Anteile komme bei quotenmäßigem Eigentum generell nicht in Betracht.

Gerade das Vorliegen der Individualisierbarkeit eines veräußerten Wirtschaftsgutes (bzw. eines selbständigen Anteiles desselben) bilde aber die Voraussetzung für eine Zuordnung zu einem konkreten Anschaffungsvorgang. Ein Steuerpflichtiger könne daher nur in jenen Fällen, in den eine einwandfreie Zuordnung der veräußerten Wertpapiere (Geschäftsanteile) gegeben bzw. faktisch möglich sei, selbst bestimmen, welche Wertpapiere bzw. Beteiligungen er veräußere. Derartiges sei etwa bei Aktien der Fall, wo zivilrechtlich und auch nach der Verkehrsauffassung jede Aktie für sich ein eigenes gesondert bewertbares Wirtschaftsgut darstelle.

Im vorliegenden Fall bleibe es bereits aufgrund der zivil- bzw. gesellschaftsrechtlichen Konzeption des GmbH-Geschäftsanteiles dem Steuerpflichtigen verwehrt, selbst zu bestimmen, welchen (ideellen) Teil seines Geschäftsanteiles er veräußere. Daher sei eine gewillkürte Aufteilung des Veräußerungsergebnisses in Überschüsse bzw. Verluste aus Spekulationsgeschäften iSd § 30 und solche aus der Veräußerung von Beteiligungen iSd § 31 EStG 1988 nicht möglich. Im vorliegenden Fall bleibe es bereits aufgrund der zivil- bzw. gesellschaftsrechtlichen Konzeption des GmbH-Geschäftsanteiles dem Steuerpflichtigen verwehrt, selbst zu bestimmen, welchen (ideellen) Teil seines Geschäftsanteiles er veräußere. Daher sei eine gewillkürte Aufteilung des Veräußerungsergebnisses in Überschüsse bzw. Verluste aus Spekulationsgeschäften iSd Paragraph 30 und solche aus der Veräußerung von Beteiligungen iSd Paragraph 31, EStG 1988 nicht möglich.

Das erstattete Berufungsvorbringen, wonach stets beabsichtigt gewesen sei, die aufgrund des Aufgriffsrechtes erworbenen Anteile (16,67 % des Stammkapitals) sofort weiter zu veräußern, vermöge aufgrund obiger Ausführungen nicht zu verfangen. Abgesehen davon seien die erworbenen Anteile nicht zur Gänze, sondern lediglich im Ausmaß von 12,5 % des Stammkapitals an den neu eintretenden Gesellschafter übereignet worden. Daher könne auch unter dem Blickwinkel einer von Beginn an intendierten Anteilsveräußerung nicht davon gesprochen werden, dass der Anteilserwerb ausschließlich vom Ziel einer Weiterveräußerung geprägt gewesen sei. Die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Gründe, welche der Weitergabe der Anteile an den Neugesellschafter im übernommenen Ausmaß entgegen gestanden seien, seien zwar durchaus plausibel und nachvollziehbar, täuschten jedoch nicht über die Tatsache hinweg, dass eben über die aufgegriffenen Anteile auch anderweitig disponiert worden sei.

Eine Aufteilung des Veräußerungserlöses nach §§ 30 und 31 EStG anhand der Verhältnisrechnung sei sachgerecht. Eine solche Aufteilung sei vom Finanzamt im bekämpften Bescheid angestellt worden und bestehe über deren rechnerische Richtigkeit zwischen den Streitparteien kein Streit. Eine Aufteilung des Veräußerungserlöses nach Paragraphen 30 und 31 EStG anhand der Verhältnisrechnung sei sachgerecht. Eine solche Aufteilung sei vom Finanzamt im bekämpften Bescheid angestellt worden und bestehe über deren rechnerische Richtigkeit zwischen den Streitparteien kein Streit.

Der von Quantschnigg/Schuch im Einkommensteuer-Handbuch, § 30 Tz 25, vertretenen Ansicht, wonach der Umstand, dass es nur einen einheitlichen Stammanteil gebe, nach der Verwaltungspraxis für steuerliche Zwecke nicht zu beachten sei, vermöge sich die belangte Behörde nicht anzuschließen. Es sei zwar richtig, dass im Steuerrecht gemäß § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgeblich sei. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise sei ein Element der teleologischen Interpretation, welche jedoch nicht geeignet sei, gesellschaftsrechtlich eindeutig ausgestalteten Regelungen zu derogieren. Der von Quantschnigg/Schuch im Einkommensteuer-Handbuch, Paragraph 30, Tz 25, vertretenen Ansicht, wonach der Umstand, dass es nur einen einheitlichen Stammanteil gebe, nach der Verwaltungspraxis für steuerliche Zwecke nicht zu beachten sei, vermöge sich die belangte Behörde nicht anzuschließen. Es sei zwar richtig, dass im Steuerrecht gemäß Paragraph 21, BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgeblich sei. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise sei ein Element der teleologischen Interpretation, welche jedoch nicht geeignet sei, gesellschaftsrechtlich eindeutig ausgestalteten Regelungen zu derogieren.

Abgesehen davon lasse sich gegenständlich mit einer wirtschaftlichen Betrachtung nichts gewinnen. Aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Ausgestaltung eines GmbH-Geschäftsanteiles werde dieser auch nach der Verkehrsauffassung als ein einheitliches Wirtschaftsgut angesehen. Es entspreche daher auch einer wirtschaftlichen Betrachtung, dass mangels Individualisierbarkeit der veräußerten Quote eine explizite Zuordnung bzw. Widmung der veräußerten Anteile nicht vorgenommen werden könne. Eine steuerliche Gleichstellung mit Aktien - jede Aktie für sich repräsentiere ein eigenes (unteilbares) Wirtschaftsgut (vgl. § 8 Abs. 5 AktG) - könne nur für den Geschäftsanteil nach § 75 Abs. 2 GmbHG erfolgen, nicht jedoch für die zur Veräußerung gelangten Bruchteile (Quoten) am Geschäftsanteil. Abgesehen davon lasse sich gegenständlich mit einer wirtschaftlichen Betrachtung nichts gewinnen. Aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Ausgestaltung eines GmbH-Geschäftsanteiles werde dieser auch nach der Verkehrsauffassung als ein einheitliches Wirtschaftsgut angesehen. Es entspreche daher auch einer wirtschaftlichen Betrachtung, dass mangels Individualisierbarkeit der veräußerten Quote eine explizite Zuordnung bzw. Widmung der veräußerten Anteile nicht vorgenommen werden könne. Eine steuerliche Gleichstellung mit Aktien - jede Aktie für sich repräsentiere ein eigenes (unteilbares) Wirtschaftsgut vergleiche , Paragraph 8, Absatz 5, AktG) - könne nur für den Geschäftsanteil nach Paragraph 75, Absatz 2, GmbHG erfolgen, nicht jedoch für die zur Veräußerung gelangten Bruchteile (Quoten) am Geschäftsanteil.

Im Ergebnis sei bei der Veräußerung von sukzessiv angeschafften GmbH-Anteilen eine (theoretische) Unterscheidbarkeit im Sinne einer abstrakt-rechtlichen Individualisierung der Anteile nicht gegeben und bleibe daher mangels Individualisierbarkeit bzw. Zuordenbarkeit der veräußerten Anteile die Möglichkeit der konkreten Zuordnung zu den einzelnen bisher erworbenen Tranchen verwehrt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Wie die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat, handelt es sich beim Geschäftsanteil eines Gesellschafters einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gemäß GmbHG um ein einheitliches Wirtschaftsgut. Das erschließt sich aus den gesellschaftsrechtlichen Regelungen. So können die Gesellschafter nur je einen Geschäftsanteil übernehmen (§ 6 Abs. 3 GmbHG) und halten (§ 6 Abs. 2 GmbHG), und steht gemäß § 75 Abs. 2 GmbHG Wie die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat, handelt es sich beim Geschäftsanteil eines Gesellschafters einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gemäß GmbHG um ein einheitliches Wirtschaftsgut. Das erschließt sich aus den gesellschaftsrechtlichen Regelungen. So können die Gesellschafter nur je einen Geschäftsanteil übernehmen (Paragraph 6, Absatz 3, GmbHG) und halten (Paragraph 6, Absatz 2, GmbHG), und steht gemäß Paragraph 75, Absatz 2, GmbHG

"jedem Gesellschafter ... nur ein Geschäftsanteil zu. Übernimmt

ein Gesellschafter nach Errichtung der Gesellschaft eine weitere Stammeinlage, so wird sein bisheriger Geschäftsanteil in dem der erhöhten Stammeinlage entsprechenden Verhältnisse erhöht." Immer dann, wenn ein Gesellschafter einer GmbH weitere Geschäftsanteile hinzu erwirbt, bilden diese zusammen mit dem bereits gehaltenen Geschäftsanteil einen einheitlichen Anteil, welcher der Summe der übernommenen Stammeinlagen sowohl des alten als auch des dazu erworbenen Geschäftsanteiles entspricht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Juni 1996, 95/16/0256, sowie z.B. Koppensteiner, GmbHG-Kommentar³ § 75 GmbHG Rz 7; Rauter, in Straube, GmbHG § 75 Rz 30). Eine Identifizierbarkeit der einzelnen erworbenen "Tranchen" am einheitlichen Geschäftsanteil besteht nicht. Insofern unterscheidet sich der Erwerb einer GmbH-Beteiligung vom Erwerb einzelner Aktien an einer Aktiengesellschaft, wo die Aktien grundsätzlich einzeln individualisierbar und als selbstständige Wirtschaftsgüter erwerbbar sind (vgl. Kirchmayr, Besteuerung von Beteiligungserträgen 110 f sowie das hg. Erkenntnis vom 21. Mai 2014, 2010/13/0040).ein Gesellschafter nach Errichtung der Gesellschaft eine weitere Stammeinlage, so wird sein bisheriger Geschäftsanteil in dem der erhöhten Stammeinlage entsprechenden Verhältnisse erhöht." Immer dann, wenn ein Gesellschafter einer GmbH weitere Geschäftsanteile hinzu erwirbt, bilden diese zusammen mit dem bereits gehaltenen Geschäftsanteil einen einheitlichen Anteil, welcher der Summe der übernommenen Stammeinlagen sowohl des alten als auch des dazu erworbenen Geschäftsanteiles entspricht vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 26. Juni 1996, 95/16/0256, sowie z.B. Koppensteiner, GmbHG-Kommentar³ Paragraph 75, GmbHG Rz 7; Rauter, in Straube, GmbHG Paragraph 75, Rz 30). Eine Identifizierbarkeit der einzelnen erworbenen "Tranchen" am einheitlichen Geschäftsanteil besteht nicht. Insofern unterscheidet sich der Erwerb einer GmbH-Beteiligung vom Erwerb einzelner Aktien an einer Aktiengesellschaft, wo die Aktien grundsätzlich einzeln individualisierbar und als selbstständige Wirtschaftsgüter erwerbbar sind vergleiche , Kirchmayr, Besteuerung von Beteiligungserträgen 110 f sowie das hg. Erkenntnis vom 21. Mai 2014, 2010/13/0040).

Zur Veräußerung eines sukzessiv erworbenen GmbH-Anteils hat sich der Verwaltungsgerichtshof vor diesem rechtlichen Hintergrund bereits im hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2003, 97/13/0007, betreffend Liquidationsbesteuerung geäußert und sich dabei für den Fall von innerhalb und außerhalb der Spekulationsfrist erworbenen Beteiligungsquoten für eine quotale Besteuerung nach § 30 EStG 1988 einerseits und § 31 EStG 1988 andererseits ausgesprochen (vgl. ebenso bereits das hg. Erkenntnis vom 13. September 1978, 2931/76). Wird demnach ein GmbH-Anteil angeschafft und bildet dieser Anteil zusammen mit früher erworbenen GmbH-Anteilen sodann eine Beteiligung an der GmbH, welche schließlich zur Gänze veräußert wird, so liegt einerseits hinsichtlich des innerhalb der Spekulationsfrist angeschafften und im Rahmen der Gesamtbeteiligung veräußerten GmbH-Anteiles ein Spekulationsgeschäft iSd § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 vor und sind andererseits hinsichtlich des außerhalb der Spekulationsfrist angeschafften GmbH-Anteiles die Bestimmungen des § 31 Abs. 1 bis 5 EStG 1988 anzuwenden.Zur Veräußerung eines sukzessiv erworbenen GmbH-Anteils hat sich der Verwaltungsgerichtshof vor diesem rechtlichen Hintergrund bereits im hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2003, 97/13/0007, betreffend Liquidationsbesteuerung geäußert und sich dabei für den Fall von innerhalb und außerhalb der Spekulationsfrist erworbenen Beteiligungsquoten für eine quotale Besteuerung nach Paragraph 30, EStG 1988 einerseits und Paragraph 31, EStG 1988 andererseits ausgesprochen vergleiche , ebenso bereits das hg. Erkenntnis vom 13. September 1978, 2931/76). Wird demnach ein GmbH-Anteil angeschafft und bildet dieser Anteil zusammen mit früher erworbenen GmbH-Anteilen sodann eine Beteiligung an der GmbH, welche schließlich zur Gänze veräußert wird, so liegt einerseits hinsichtlich des innerhalb der Spekulationsfrist angeschafften und im Rahmen der Gesamtbeteiligung veräußerten GmbH-Anteiles ein Spekulationsgeschäft iSd Paragraph 30, Absatz eins, Ziffer eins, Litera b, EStG 1988 vor und sind andererseits hinsichtlich des außerhalb der Spekulationsfrist angeschafften GmbH-Anteiles die Bestimmungen des Paragraph 31, Absatz eins, bis 5 EStG 1988 anzuwenden.

Diese Betrachtung entspricht auch dem Gesetzeszweck des § 30 EStG 1988, der kurzfristige Veräußerungsgeschäfte im privaten Bereich mit einer besonderen Steuerfolge belegen wollte. Vor diesem Hintergrund ist es nur konsequent, wenn eine (teilweise) Veräußerung eines GmbH-Anteils innerhalb von einem Jahr seit dem letzten Ankauf immer ein anteiliges Spekulationsgeschäft bewirkt, weil das einheitliche Wirtschaftsgut der GmbH-Beteiligung durch den Letztzuwachs innerhalb der Spekulationsfrist anteilig wieder spekulationsverfangen geworden ist.Diese Betrachtung entspricht auch dem Gesetzeszweck des Paragraph 30, EStG 1988, der kurzfristige Veräußerungsgeschäfte im privaten Bereich mit einer besonderen Steuerfolge belegen wollte. Vor diesem Hintergrund ist es nur konsequent, wenn eine

(teilweise) Veräußerung eines GmbH-Anteils innerhalb von einem Jahr seit dem letzten Ankauf immer ein anteiliges Spekulationsgeschäft bewirkt, weil das einheitliche Wirtschaftsgut der GmbH-Beteiligung durch den Letztzuwachs innerhalb der Spekulationsfrist anteilig wieder spekulationsverfangen geworden ist.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 2. Oktober 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2012150083.X00

Im RIS seit

11.02.2015

Zuletzt aktualisiert am

28.06.2018

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at