

# TE Vwgh Erkenntnis 2008/6/25 2005/15/0108

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 25.06.2008

## Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §307 Abs2;  
B-VG Art140;  
EStG 1988 §4 Abs12;  
KStG 1988 §10;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der S AG in S, vertreten durch Treuhand-Salzburg AG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 5020 Salzburg, Kleßheimer Allee 47, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 12. Juli 2005, GZ. RV/0128-S/03, betreffend Körperschaftsteuer 1995 und 1996, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Begründung

1. Mit Bescheid des Finanzamtes vom 24. März 1998 wurde die Körperschaftsteuer der Beschwerdeführerin für das Jahr 1995 veranlagt. Nach Erlassung eines Berichtigungsbescheides vom 28. April 1998 wurde über Berufung der Beschwerdeführerin mit der in Rechtskraft erwachsenen Berufungvorentscheidung vom 13. Oktober 1999 die Körperschaftsteuer 1995 festgesetzt.

Auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Prüfungszeitraum 1995 bis 1998, wonach die Beschwerdeführerin von einer Vermögensverwaltungsgesellschaft m. b.H. in den Jahren 1995 und 1996 Ausschüttungsbeträge erhalten habe, wofür sie zu Unrecht die Befreiungsbestimmung des § 10 KStG 1988 in Anspruch genommen habe, nahm das Finanzamt mit Bescheid vom 5. Februar 2002 das Verfahren hinsichtlich Körperschaftssteuer 1995 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid.

Die Körperschaftsteuer der Beschwerdeführerin für das Jahr 1996 wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 5. Februar 1999 veranlagt. Nachdem die Beschwerdeführerin gegen den gemäß § 295 BAO geänderten Bescheid vom 30. August 2000 betreffend Körperschaftsteuer 1996 Berufung erhoben hatte, erließ das Finanzamt die Berufungsvorentscheidung vom 24. Jänner 2002, womit die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der - zuvor erwähnten - abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte.

2. Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufung der Beschwerdeführerin gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen neuen Sachbescheid betreffend Körperschaftssteuer 1995 und über die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1996. Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, die Beschwerdeführerin habe von einer Vermögensverwaltungsgesellschaft m.b.H. im Jahr 1995 eine Ausschüttung von S 40 Millionen und im Jahr 1996 von S 13.800.000,-

- erhalten und dafür die Befreiungsbestimmung des § 10 KStG 1988 in Anspruch genommen. Sämtliche Anteile an dieser Vermögensverwaltungs GmbH seien zum Zeitpunkt der Ausschüttungen von einem Landesverband treuhändig für die Beschwerdeführerin gehalten worden. Der Vermögensverwaltungs GmbH sei am 15. März 1995 ein Betrag von S 53.373.000,-- gutgeschrieben worden. Dieser Betrag stamme aus der Veräußerung der A.C. GmbH. Die A.C. GmbH sei eine Tochterfirma der S-GmbH gewesen, an der die Beschwerdeführerin wiederum über den Landesverband mit 10 % beteiligt gewesen sei. Die stillen Reserven aus der Veräußerung der A.C. GmbH (Buchgewinn S 533.730.000,--) seien in den Büchern der S-GmbH im Jahr 1994 einer Rücklage gemäß § 12 EStG 1988 zugeführt worden. Im Jahr 1995 habe die S-GmbH zehn Kapitalgesellschaften, darunter auch die mehrfach erwähnte Vermögensverwaltungs GmbH, gegründet, die mit je 10 % des Veräußerungsgewinnes (S 53.373.000) dotiert worden seien. Auf diese Beteiligung sei die Rücklage nach § 12 EStG 1988 übertragen worden. Der Buchwert der Beteiligung betrage daher per Saldo S 0. Im Jahr 1995 sei es zur Auflösung der Kapitalrücklage bei der Vermögensverwaltungsgesellschaft mbH und in der Folge zu den streitgegenständlichen Ausschüttungen gekommen.

Den Streitgegenstand bilde die Frage, ob die Auflösung und Ausschüttung einer Kapitalrücklage in den Streitjahren 1995 und 1996 als steuerfreie Beteiligungserträge zu behandeln seien.

Nach § 10 Abs. 1 KStG 1988 seien Beteiligungserträge von der Körperschaftsteuer befreit. Beteiligungserträge seien u. a. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften in Form von Gesellschaftsanteilen. Die Einlagenrückzahlung von Körperschaften, auch wenn sie im Wege einer Einkommensverwendung erfolge, führe nach dem erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1996 anzuwendenden § 4 Abs. 12 EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201, beim Anteilsinhaber zu einer Minderung und Erhöhung von Aktivposten des Betriebsvermögens. Auf der Ebene der Anteilsinhaber habe die Einlagenrückzahlung eine steuerneutrale Vermögensumschichtung zur Folge. Der mit der Vermögensumschichtung verbundene gesetzliche Begriff der "Minderung und Erhöhung von Aktivposten" beschreibe den Aktivtausch im Wege der Aktivierung einer Forderung in Höhe der Einlagenrückzahlung in Verbindung mit der Absenkung des Beteiligungsansatzes in gleicher Höhe. Dies habe u.a. zur Konsequenz, dass die Anschaffungskosten oder der Buchwert der betreffenden Beteiligung um den rückgezahlten Einlagenbetrag zu mindern seien. Fielen die Anschaffungskosten oder der Buchwert unter S 0, so sei insoweit eine erfolgswirksame Einnahme oder Betriebseinnahme anzusetzen. Die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988 komme nicht zum Tragen.

Mit AbgÄG 1996, BGBl. Nr. 797, sei der erste Satz des § 4 Abs. 12 mit Wirksamkeit ab 31. Dezember 1996 neu gefasst worden. Diese Änderung normiere, dass die Einlagenrückzahlung als Veräußerung (eines Teiles) einer Beteiligung gelte. Mit dieser Gesetzesänderung solle nach den Gesetzesmaterialien der Tatbestand der Einlagenrückzahlung lediglich klar gestellt werden.

Für die Zeit vor dem Inkrafttreten des § 4 Abs. 12 EStG 1988 habe der Verwaltungsgerichtshof zur Frage der Behandlung von offenen Ausschüttungen als Beteiligungserträge der Gesellschafter oder als Einlagenrückzahlung an die Gesellschafter während des Geltungsbereiches des KStG 1988 im Erkenntnis vom 22. März 2000, 96/13/0175, wie folgt Stellung genommen: Die Rückzahlung des in eine Kapitalgesellschaft eingelegten Kapitals führe - anders als die Ausschüttung von erwirtschafteten Gewinnen - nicht zu Kapitalerträgen, sondern zu einer Minderung des Beteiligungsansatzes, auch wenn sie aus handelsrechtlichen Gründen in der äußeren Erscheinungsform einer Gewinnausschüttung erfolge. Diese Entscheidung erkläre die Vorgangsweise für die Zeit von 1989 bis 1995. Im

Erkenntnis vom 23. März 2000, 97/15/0112, habe der Verwaltungsgerichtshof nochmals festgehalten, dass die Rückzahlung des in eine Kapitalgesellschaft eingelegten Kapitals nicht zu Kapitalerträgen, sondern zu einer Minderung des Beteiligungsansatzes führe, auch wenn sie aus handelsrechtlichen Gründen in der äußeren Erscheinungsform einer Gewinnausschüttung erfolge.

Die belangte Behörde komme daher zum Ergebnis, dass die gegenständlichen in den Veranlagungsjahren 1995 und 1996 erfolgten Gewinnausschüttungen, soweit sie die Rückzahlung des eingelegten Kapitals beträfen, grundsätzlich als Einlagenrückzahlung und nicht als Beteiligungserträge zu beurteilen seien und damit die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988 nicht zur Anwendung kommen könne, und zwar 1995 "insbesondere auf Grund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. März 2000, 96/13/0175", und 1996 auch auf Grund des Inkrafttretens des § 4 Abs. 12 EStG 1988.

Die Beschwerdeführerin habe in der Berufung keine Einwendungen gegen die grundsätzliche Behandlung der in eine offene Ausschüttung gekleideten Rückzahlung eingelegten Kapitals als Einlagenrückzahlung und nicht als Beteiligungsertrag erhoben, doch habe sie sich auf § 307 Abs. 2 BAO berufen.

Der Anwendungsbereich des § 307 Abs. 2 BAO sei auf neue Sachbescheide im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens eingeschränkt. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1996 sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO mangels Vorliegens eines rechtskräftigen Körperschaftsteuerbescheides 1996 nicht erfolgt, sondern hätten die Feststellungen der Betriebsprüfung in eine Berufungsvorentscheidung Eingang gefunden. Die Berufung der Beschwerdeführerin auf § 307 Abs. 2 BAO hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 1996 könne daher nicht erfolgreich sein.

Der bekämpfte Körperschaftsteuerbescheid 1995 sei in einem wieder-aufgenommenen Verfahren ergangen. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. März 2000 sei zwischen der Berufungsvorentscheidung betreffend die Körperschaftsteuer 1995 vom 13. Oktober 1999 und der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuerlichen Sachentscheidung vom 5. Februar 2002 ergangen.

Der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassene Körperschaftsteuerbescheid 1995 verweise zu seiner Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung. Im Prüfungsbericht sei ein ausdrücklicher Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22 März 2000, 96/13/0175, nicht enthalten. Der Betriebsprüfungsbericht enthalte aber die Kernaussage des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 22. März 2000 beinahe wortgleich. Es sei daher davon auszugehen, dass das Finanzamt sich bei der Erlassung des neuen Sachbescheides im wieder-aufgenommenen Verfahren auf dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes gestützt habe.

Es sei daher zu prüfen, ob mit diesem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes eine Änderung der Rechtsauslegung im Sinne des § 307 Abs. 2 BAO erfolgt sei.

Hiezu sei zusammenfassend festzuhalten, dass es zur Wortfolge "Gewinnanteile jeder Art" in § 10 Abs. 1 Z. 1 KStG 1988 vor dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. März 2000, 96/13/0175, keine Judikatur gegeben habe. Der Verwaltungsgerichtshof habe demnach in diesem Erkenntnis im Geltungsbereich des KStG 1988 erstmalig seine Rechtsansicht dazu geäußert. Sofern die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor dem Geltungsbereich des KStG 1988 in die Überlegungen, ob eine Änderung der Rechtsauslegung eingetreten sei, miteinbezogen werden solle, könnten die Erkenntnisse vom 12. Februar 1991, 87/14/0136, und vom 11. August 1993, 91/13/0005, obwohl sie zum außerbetrieblichen Bereich natürlicher Personen ergangen seien, berücksichtigt werden, weil sie inhaltlich auch Aussagen für den betrieblichen Bereich enthielten. Im Verhältnis zu diesen Erkenntnissen habe der Verwaltungsgerichtshof seine Rechtsauffassung nicht geändert. Die zu § 22 Abs. 2 KStG 1966 ergangene Judikatur sei mangels Vergleichbarkeit der zu beurteilenden Normen für die Klärung der Streitfrage auf keinen Fall heranzuziehen.

Die Beschwerdeführerin habe auch vorgetragen, bei einer Einlagenrückzahlung, welche die Anschaffungskosten auf Gesellschafterebene übersteige, würden als Konsequenz die Anschaffungskosten der Beteiligung auf Gesellschafterebene ins Negative sinken und es könnte erst bei einer Veräußerung der Beteiligung zu einer Gewinnrealisierung kommen.

Diesen Ausführungen könne nicht gefolgt werden. Angesichts des unklaren Wortlautes des § 4 Abs. 12 EStG 1988 komme den Gesetzesmaterialien besondere Bedeutung zu. Den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zufolge solle § 4 Abs. 12 EStG 1988 offenbar die sonst für Gewinnanteile geltenden Vorschriften verdrängen. Anders sei die

Unanwendbarkeit des § 10 KStG 1988 und der kapitalertragssteuerlichen Vorschriften nicht zu erklären. Der Gesetzgeber verstehe die Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs. 12 EStG 1988 offenbar als "Liquidationsvorgriff". Daher sei die Steuerneutralität auch nur insoweit gegeben, als sich die Einlagenrückzahlung und die Minderung des Beteiligungsansatzes der Höhe nach entsprächen. Ähnlich wie im Falle einer Liquidation sei eine allfällige Differenz steuerpflichtig. Da die Befreiungsvorschrift des § 10 KStG 1988 im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 12 EStG 1988 zurücktrete, handle es sich bei der Einlagenrückzahlung, isoliert betrachtet, auch bei Körperschaften nach allgemein steuerrechtlichen Grundsätzen um eine Betriebseinnahme. Auch in der Literatur (Hinweis auf Lang in SWK 14/1996, Schwarzinger, FJ 1996, 158, Wiesner in RdW 1996, 242, und Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 4 Abs. 12, Tz 2.1.) werde die Auffassung vertreten, dass eine Betriebseinnahme zu realisieren sei, wenn der Buchwert der Beteiligung unter 0 sinke.

Auch vor dem Inkrafttreten des § 4 Abs. 12 EStG 1988 sei nach der Rechtsprechung (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 22. März 2000, 96/13/0175) die Einlagenrückzahlung als "contrarius actus" zur Einlage angesehen worden. Was der Gesellschaft ehemals "societas causa" von den Gesellschaftern zugeflossen sei, zahle die Gesellschaft jetzt an die Gesellschafter zurück. Steuerlich schließen sich Einlagenrückzahlung und Gewinnausschüttung aus. Auch für die Zeit vor dem Inkrafttreten des § 4 Abs. 12 EStG 1988 habe daher zu gelten, dass es, sobald die Einlagenrückzahlung die Höhe des Buchwertes der Beteiligung übersteige und dadurch zu einer Erhöhung des Betriebsvermögens führe, zu einer Gewinnrealisierung eigener Art komme.

Die bekämpften Bescheide seien jedoch insofern abzuändern, als entsprechend den Eventualanträgen der Beschwerdeführerin davon auszugehen sei, dass in der im Veranlagungsjahr 1995 zu berücksichtigenden Gewinnausschüttung von S 40 Millionen ein Beteiligungsertrag im Sinne des § 10 KStG 1988 von S 531.903,46 (Jahresgewinn 1995) und in der im Veranlagungsjahr 1996 zu berücksichtigenden Gewinnausschüttung von S 13.800.000,-- ein Beteiligungsertrag im Sinne des § 10 KStG 1988 von S 455.610,92 (Jahresgewinn 1996) und von S 48.650,01 (Gewinn Rumpfwirtschaftsjahr 1996) enthalten sei. Es sei jeweils nur der verbleibende Restbetrag von S 39.468.096,54 für 1995 und von S 13.295.739,07 als Einlagenrückzahlung zu qualifizieren.

3. Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Die Beschwerdeführerin behauptet, der Besteuerung der als Einlagenrückzahlung qualifizierten Restbeträge und zwar im Veranlagungsjahr 1995 in Höhe von S 39.468.096,54, und im Veranlagungsjahr 1996 in Höhe von S 13.295.739,07, stünde die Einschränkung der Änderungsbefugnis in neuen Sachbescheiden nach § 307 Abs. 2 BAO entgegen. Diese Bestimmung sei weit auszulegen und sei auch auf "Erstverfahren" anzuwenden. Im vorliegenden Fall habe diese Bestimmung daher auch hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1996 zur Anwendung zu kommen.

Die in der Beschwerde angesprochene Regelung des § 307 Abs. 2 BAO ist mit BG BGBI. I 97/2002 mit Wirksamkeit ab 26. Juni 2002 aufgehoben worden und war daher bei Erlassung des angefochtenen Bescheides von der belangten Behörde nicht mehr zu beachten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2005, 2003/14/0050).

Die Beschwerdeführerin bringt in eventu vor, sollte der durch § 307 Abs. 2 BAO gewährleistete Schutz nicht greifen, sei davon auszugehen, dass die Anschaffungskosten ins Negative gesunken seien und es somit erst bei einer Veräußerung der Beteiligung zu einer Gewinnrealisierung kommen könne.

Diesen bereits in der Berufung gestellten Eventualantrag hat die belangte Behörde unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 22. März 2000, 96/13/0175, und die zu diesem Themenkreis erflossene Literatur zutreffend abgelehnt. Es genügt daher, auf diese Ausführungen zu verweisen.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 25. Juni 2008

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2008:2005150108.X00

**Im RIS seit**

22.07.2008

**Zuletzt aktualisiert am**

27.11.2008

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)