

TE Vwgh Erkenntnis 2006/9/21 2003/15/0053

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 21.09.2006

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;

BAO §22;

BAO §24 Abs1 litd;

EStG 1988 §31;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Weiss, über die Beschwerde des Dr. R in D, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates (Außenstelle Feldkirch) vom 15. April 2003, GZ. RV/0215-F/02, betreffend Einkommensteuer für 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Betriebsberater, veräußerte im Streitjahr eine Beteiligung an der I. GmbH. Strittig ist die Steuerpflicht hinsichtlich dieser Veräußerung nach § 29 Z 2 iVm § 31 EStG 1988.

In seiner Einkommensteuererklärung für 1993 erklärte der Beschwerdeführer keine sonstigen Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988. Das Finanzamt veranlachte den Beschwerdeführer zunächst erklärungsgemäß.

In einem am 24. November 2000 zugestellten Schreiben teilte die Großbetriebsprüfung L. dem Finanzamt mit, der Beschwerdeführer habe am 24. Oktober 1991 mittels Notariatsakts ein Nominale von 50.000 S an der I. GmbH um 50.000 S erworben. Zu dieser Zeit sei der Beschwerdeführer bereits zu 10 % an der G. GmbH beteiligt gewesen. Die G. GmbH sei in der Zeit vom 7. September 1991 bis 30. Oktober 1991 zu 20 % an der I. GmbH beteiligt gewesen. Daraus folge, dass der Beschwerdeführer in der Zeit vom 24. Oktober 1991 bis 30. Oktober 1991 an der I. GmbH zu 10 % direkt und zu 2 % indirekt beteiligt gewesen sei. Mittels Notariatsakt vom 7. September 1993 habe der Beschwerdeführer

seinen Nominalanteil von 50.000 S um 980.000 S an die C. GmbH abgetreten. Da der Beschwerdeführer vom 24. Oktober 1991 bis zum 31. Oktober 1991 zu 12 % an der I. GmbH beteiligt gewesen sei, seien die Voraussetzungen für die Steuerpflicht dieser Veräußerung nach § 31 EStG 1988 erfüllt.

Das Finanzamt hielt dem Beschwerdeführer diese Umstände vor und ersuchte ihn, "eine Veräußerungsgewinnermittlung" für diese Beteiligung vorzulegen.

Darauf antwortete der Beschwerdeführer, aus dem Veräußerungspreis von 980.000 S und den Anschaffungskosten von 50.000 S errechne sich der Veräußerungsgewinn mit 930.000 S. Der Beschwerdeführer sei aber der Auffassung, dass durch diese Veräußerung kein steuerlicher Tatbestand erfüllt worden sei. Am 10. Oktober 1991 sei der Beschwerdeführer mit 10 % an der G. GmbH und die G. GmbH mit 30 % an der I. GmbH beteiligt gewesen, sodass die mittelbare Beteiligung des Beschwerdeführers an der I. GmbH durchgerechnet 3 % betragen habe. Weitere Gesellschafter der G. GmbH seien Dipl.-Ing. P. und Mag. G. mit jeweils 10 % gewesen. Von den Gesellschaftern sei beschlossen worden, in der I. GmbH ein Immobilienprojekt zu entwickeln, wobei die C. GmbH zu 70 % und der Beschwerdeführer, Dipl.-Ing. P. und Mag. G. zu je 10 % an der I. GmbH beteiligt sein sollten. Der Beschwerdeführer, Dipl.- Ing. P. und Mag. G. sollten von der G. GmbH jeweils 10 % an der I. GmbH zum Nominale von jeweils 50.000 S erwerben. Bei einer gemeinsamen Besprechung sei die vorbehaltlose Willenseinigung darüber erzielt worden, die formale Abtretung so bald wie möglich durchzuführen. Aus zeitlichen Gründen habe der Beschwerdeführer den Notariatsakt über den Erwerb von Anteilen an der I. GmbH am 24. Oktober 1991 unterzeichnet. Die anderen beiden Gesellschafter seien zu diesem Termin nicht anwesend gewesen und hätten den Notariatsakt sechs Tage später, am 30. Oktober 1991, unterzeichnet. Rein formal betrachtet sei der Beschwerdeführer im Zeitraum 24. Oktober 1991 bis 31. Oktober 1991 mit 10 % direkt an der I. GmbH und mit 2 % indirekt (über die G. GmbH) an der I. GmbH beteiligt gewesen. Die formalrechtliche Betrachtungsweise sei bei der Anwendung des Steuertatbestandes des § 31 EStG jedoch nicht maßgeblich. Anschaffung und Veräußerung erfolge zu jenem Zeitpunkt in dem das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen werde. Dieses Rechtsgeschäft sei bereits vor dem 24. Oktober 1991 zustande gekommen. Wirtschaftlich sei die G. GmbH im Zeitraum 24. Oktober 1991 bis 31. Oktober 1991 nicht mehr an der I. GmbH beteiligt gewesen. Der Beschwerdeführer habe mit der Veräußerung im Jahr 1991 keinen steuerrelevanten Tatbestand verwirklicht.

Das Finanzamt nahm das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1993 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte die Einkommensteuer neu fest. Der Berechnung legte es sonstige Einkünfte in Höhe von 920.000 S zu Grunde. In der Begründung führte das Finanzamt aus, als Veräußerung im Sinne des § 31 EStG 1988 sei die entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums anzusehen. Jedoch sei erst die tatsächliche Übertragung als Veräußerungsvorgang anzusehen. Damit eine Anteilsabtretung wirksam werden könne, bedürfe es gemäß § 76 Abs. 2 GmbHG eines Notariatsaktes. Die Veräußerung der Anteile der übrigen Anteilsinhaber sei erst mit Unterfertigung dieses Notariatsaktes und nicht vor dem 24. Oktober 1991 erfolgt.

Der Beschwerdeführer berief gegen diesen im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheid. Der Sachverhalt stehe außer Streit, Zweifel bestünden aber dahingehend, welcher Zeitpunkt als maßgeblicher Anschaffungs- bzw. Veräußerungszeitpunkt anzusehen sei. Aus der Sicht des Beschwerdeführers sei dies der Zeitpunkt des schuldrechtlichen Rechtsgeschäftes, des Abschlusses des Kaufvertrages. Der Zeitpunkt der sachenrechtlichen Durchführung sei nicht von Bedeutung.

Das Finanzamt entschied über die Berufung mit Berufungsvorentscheidung. In der Begründung führte das Finanzamt aus, ein Vertrag, für den das Gesetz oder der Parteiwille Schriftlichkeit bestimme, komme gemäß § 886 ABGB durch die Unterschrift der Parteien zustande. Der schriftliche Abschluss werde durch gerichtliche oder notarielle Beurkundung ersetzt. Das schuldrechtliche Rechtsgeschäft sei erst am 30. Oktober 1991, mit Unterfertigung des Notariatsaktes, zustande gekommen.

Der Beschwerdeführer beantragte die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei die Übertragung der Anteile gleichzeitig, vor der formalen Abtretung erfolgt, sodass der Beschwerdeführer zu keinem Zeitpunkt zu mehr als 10 % beteiligt gewesen sei. Im Zeitraum vom 24. Oktober 1991 bis 30. Oktober 1991 sei die G. GmbH nicht mehr als wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile an der I. GmbH anzusehen gewesen. Ab der vorbehaltlosen Willenseinigung seien die Gesellschafter bereits wirtschaftliche Eigentümer der I. GmbH. Diese Gesetzesauslegung entspreche dem wirtschaftlichen Konzept des § 31 EStG. Bei rein

zivilrechtlicher Betrachtungsweise wäre es relativ einfach, die Verwirklichung eines Veräußerungstatbestandes nach § 31 EStG zu vermeiden. Sofern Anteile an einer GmbH von einem Treuhänder gehalten würden, würde die entgeltliche Übertragung von einem Treugeber auf den anderen nach dem Bescheid zu Grunde gelegten Konzept nie zur Verwirklichung des Veräußerungstatbestandes führen, da der Treugeberwechsel ohne Errichtung eines Notariatsaktes erfolge.

In einer Ergänzung zum Vorlageantrag übermittelte der Beschwerdeführer eine Erklärung über die Abtretung der Anteile an der I. GmbH "mit Wirkung vom 24. Oktober 1991". In dieser Erklärung bestätigen der Beschwerdeführer, Dipl.-Ing. P., Mag. G. und die I. GmbH, es sei vereinbart worden, dass das wirtschaftliche Eigentum mit 24. Oktober 1991 auf die Käufer übergehe und die Käufer hätten die Eigentumsrechte bereits ab dem 24. Oktober ausgeübt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Als Veräußerungsgeschäft gelte das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft (zB Kaufvertrag), das auf Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums gerichtet ist. Gemäß § 76 GmbHG bedürfe es zur Übertragung von Geschäftsanteilen mit Rechtsgeschäft unter Lebenden eines Notariatsaktes. Dies gelte auch für Vereinbarungen über die Verpflichtung zur künftigen Abtretung eines Geschäftsanteiles (Hinweis auf RWZ 1999, 303). Die Abtretung von GmbH-Geschäftsanteilen ohne gültigen Notariatsakt sei zivilrechtlich unwirksam. Die Unwirksamkeit könne auch durch tatsächliche Erfüllung nicht saniert werden. Es sei zutreffend, dass § 31 EStG 1988 auch einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugänglich sei. Es sei zu prüfen, ob durch die behauptete vorbehaltlose Willenseinigung Dipl.-Ing. P. und Mag. G. schon vor Unterfertigung des Notariatsaktes wirtschaftliche Eigentümer der Anteile an der I. GmbH geworden seien. Der Oberste Gerichtshof habe in einer Entscheidung vom 26. April 1990, 6 Ob 542/90, ausgeführt, dass auch das Verpflichtungsgeschäft der Notariatsaktsform bedürfe. Aus einem formfrei abgeschlossenen Vertrag über die Veräußerung von Anteilen an einer GmbH könne daher nicht auf Erfüllung, das heißt auf Errichtung eines Notariatsaktes geklagt werden. Angesichts dieses Umstandes sei die zwischen dem Beschwerdeführer, Dipl.-Ing. P., Mag. G. und der G. GmbH getroffene Vereinbarung nicht geeignet, wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen der I. GmbH zu vermitteln. Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum sei nur dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums seien, auszuüben in der Lage sei und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer geltend machen könne. Dies treffe im gegenständlichen Fall aber schon deshalb nicht zu, weil die formfreie Vereinbarung offensichtlich nicht einmal den Anspruch auf Abschluss des für die wirksame Abtretung von GmbH-Anteilen erforderlichen Notariatsaktes vermitte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Einkommensteuer unterliegen gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unter anderem sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Zu den sonstigen Einkünften gehören gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31.

§ 31 Abs. 1 und 3 EStG 1988 in ihrer für den Beschwerdefall maßgebenden Fassung (Abs. 1 in der Stammfassung, Abs. 3 in der Fassung des Umgründungssteuergesetzes BGBl. Nr. 699/1991) lauten:

"Veräußerung bestimmter Beteiligungen

§ 31. (1) Zu den sonstigen Einkünften gehören die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft zu mehr als 10 % beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Kapitalgesellschaft, beteiligt war.

(2)

(3) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen

-

dem Veräußerungserlös (Abs. 1) oder

-

dem Abwicklungsguthaben (Abs. 2 Z 1) oder

- dem gemeinen Wert der Anteile (Abs. 2 Z 2)

einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle des Eintritts in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich gilt der gemeine Wert als Anschaffungskosten. Diese Einkünfte sind nur insoweit steuerpflichtig, als sie jenen Teil von 100 000 S übersteigen, der dem veräußerten, liquidierten oder von der Maßnahme nach Abs. 2 Z 2 betroffenen Anteil entspricht."

Unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer im Jahr 1991 einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft (der I. GmbH) um 50.000 S erwarb und im Jahr 1993 diesen Anteil um 980.000 S veräußerte.

Strittig ist, ob der Beschwerdeführer innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung am Grund- oder Stammkapital dieser Gesellschaft zu mehr als 10 % beteiligt war und die Veräußerung des Anteils damit den Tatbestand des § 31 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung erfüllt.

Die belangte Behörde und der Beschwerdeführer gehen übereinstimmend und zutreffend davon aus, dass für die Ermittlung des Beteiligungsausmaßes nach § 31 EStG 1988 das wirtschaftliche Eigentum maßgeblich ist (vgl. Doralt/Kempf, EStG8, Tz 32 zu § 31).

Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers gerät die belangte Behörde mit dem Versuch, zunächst den zivilrechtlichen Inhalt der Vereinbarungen klarzustellen, mit dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise jedoch noch nicht in Widerspruch. Das Gebot wirtschaftlicher Betrachtungsweise schließt die Ermittlung der zivilrechtlich herbeigeführten Rechtsfolgen nicht aus, sondern erfordert sie geradezu. Erst wenn feststeht, welche Rechtsfolgen ein Abgabepflichtiger mit dem von ihm vertraglich gesetzten Tatbestand zivilrechtlich bewirkt hat, ist die nach den §§ 21 ff BAO vorzunehmende Prüfung an der Reihe, welches wirtschaftliche Ergebnis der Abgabepflichtige im Kleid der zivilrechtlichen Rechtsfolgen herbeigeführt hat (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 11. März 1992, 90/13/0230, VwSlg 6.662/F).

Unstrittig trafen die Erwerber der Anteile an der I. GmbH (Mag. G., Dipl.-Ing. P. und der Beschwerdeführer) mit der veräußernden G. GmbH im Oktober 1991 eine formfreie Vereinbarung, wonach ein Notariatsakt errichtet werden sollte und die Erwerber von der G. GmbH jeweils 10 % der Anteile an der I. GmbH erwerben sollten.

Ebenso unstrittig ist, dass am 24. Oktober 1991 ein Notariatsakt errichtet wurde, der den Erwerb von 10 % an der I. GmbH durch den Beschwerdeführer zum Inhalt hatte, und dass der Notariatsakt über den Erwerb der jeweils 10 %-Anteile an der I. GmbH durch Mag. G. und Dipl.-Ing. P. erst am 30. Oktober 1991 errichtet wurde.

§ 76 Abs. 2 GmbHG lautet:

"(2) Zur Übertragung von Geschäftsanteilen mittels Rechtsgeschäftes unter Lebenden bedarf es eines Notariatsaktes. Der gleichen Form bedürfen Vereinbarungen über die Verpflichtung eines Gesellschafters zur künftigen Abtretung eines Geschäftsanteiles. Im Gesellschaftsvertrag kann die Übertragung von weiteren Voraussetzungen, insbesondere von der Zustimmung der Gesellschaft abhängig gemacht werden."

Das zivilrechtliche Eigentum an den Anteilen an der I. GmbH konnte somit frühestens mit der Errichtung des Notariatsaktes am 30. Oktober 1991 von der G. GmbH auf Mag. G. und Dipl.-Ing. P. übergehen.

Fraglich ist, ob das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen an der I. GmbH trotzdem bereits mit Abschluss der formfreien Vereinbarung über die Abtretung der Anteile von der G. GmbH gleichzeitig auf Dipl.-Ing. P., Mag. G. und den Beschwerdeführer übergegangen ist und der Beschwerdeführer damit zu keinem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung, und zwar nicht einmal in einer logischen Sekunde (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0136), wirtschaftlicher Eigentümer von mehr als 10 % der Anteile der I. GmbH war.

Dies ist aus folgenden Gründen zu verneinen:

Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, das heißt auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, 2002/13/0042, mwN).

In welcher Weise die (späteren) Erwerber der GmbH-Anteile solche Befugnisse bereits mit der behaupteten formfreien Vereinbarung hätten ausüben können, hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht vorgebracht. Auch aus den in den vorgelegten Verwaltungsakten enthaltenen Notariatsakten vom 24. und vom 31. Oktober 1991 ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür. Der belangten Behörde kann somit nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn sie angenommen hat, mit der in Rede stehenden formfreien Vereinbarung sei noch kein wirtschaftliches Eigentum an den GmbH-Anteilen auf die späteren Erwerber dieser Anteile übergegangen.

Die Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach ein formungsgültiges Rechtsgeschäft durch spätere Erfüllung geheilt werde, gehen deshalb ins Leere, weil das wirtschaftliche Eigentum eine faktische Verfügungsmacht erfordert. Ob tatsächlich eine Heilung des formungsgültigen Geschäftes stattgefunden hat, kann deshalb dahingestellt bleiben, weil es mindestens bis zum Zeitpunkt der Heilung an einer faktischen Verfügungsmacht gefehlt hätte und diese auch nicht rückwirkend durch die Heilung hätte herbeigeführt werden können.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach mit der formlosen Vereinbarung über die Abtretung der GmbH-Anteile gleichzeitig ein Treuhandverhältnis mit der G. GmbH als Treuhänderin und Mag. G. und Dipl.-Ing. P. als Treugeber und damit wirtschaftliches Eigentum der Treugeber im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. b BAO begründet worden sei, stellt - abgesehen davon, dass es eines Nachweises eines solchen Treuhandverhältnisses in den Verwaltungsakten entbehrt - eine im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof unzulässige Neuerung dar, weshalb darauf nicht eingegangen werden muss.

Die Annahme der belangten Behörde, dass der Beschwerdeführer mit Errichtung des Notariatsaktes am 24. Oktober 1991 eine (teilweise mittelbare) Beteiligung von mehr als 10 % der Anteile an der I. GmbH inne hatte, weil er zu diesem Zeitpunkt 10 % der Anteile an der I. GmbH erwarb und an der zu diesem Zeitpunkt (noch) zu 20 % an der I. GmbH beteiligten G. GmbH beteiligt war, ist somit für nicht rechtswidrig zu befinden. Damit war diese Tatbestandsvoraussetzung des § 31 EStG 1988 erfüllt.

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

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

Wien, am 21. September 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2003150053.X00

Im RIS seit

02.11.2006

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at