jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2004/10/21 2000/13/0136

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.10.2004

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §21 Abs1;
BAO §24;
EStG 1988 §31 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde der L in W, vertreten durch Dr. Renate Steiner, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Weihburggasse 18-20/50, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IA) vom 19. Mai 1999, Zl. RV/151-15/06/95, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1991, 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

Den Streitpunkt im verwaltungsgerichtlichen Verfahren bildet die Besteuerung sonstiger Einkünfte nach § 29 Z 2 iVm § 31 EStG 1988 (Veräußerung bestimmter Beteiligungen).

Im Bericht über eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend u. a. das Streitjahr 1991 wird unter Tz. 13 ("Sonstige Einkünfte ") ausgeführt:

"Mit Gesellschaftsvertrag vom 25. Oktober 1989 wurde die St. Verwaltungsgesellschaft m.b.H. mit Sitz in Wien gegründet. Als Stammkapital der Gesellschaft wurde S 500.000,-- festgelegt und von den Gesellschaftern in folgender Weise übernommen und eingezahlt:

Gesellschafter:

Stammeinlage

%- Anteil am Stamm-Kap.

Dr. G. Sch.

S

202.500,00

40,5

St. Sch.

S

47.500,00

9,5

Dr. C. L.

S

202.500,00

40,5

(Beschwerdeführerin)

S

47.500,00

9,5

S

500.000,00

Am 14. März 1990 wurden Abtretungsverträge errichtet, in denen vereinbart wurde, dass Herr Dr. G.Sch. und Herr Dr. C.L. jeweils von ihren Geschäftsanteilen

S 26.500,-- an Frau St.Sch. und Frau (Beschwerdeführerin) abtreten.

Gesellschafter

Stammeinlage

%- Anteil am Stamm.Kap.

Dr. G. Sch.

S

176.000,00

35,2

St. Sch.

S

74.000,00

14,8

Dr. C. L.

S

176.000,00

35,2

(Beschwerdeführerin)

S

74.000,00

14,8

S

500.000,00

Ebenfalls am 14. März 1990 wurde noch ein weiterer Vertrag abgeschlossen, in dem vereinbart wurde, dass das Stammkapital der Gesellschaft von derzeit S 500.000,-- um S 250.000,-- auf S 750.000,-- erhöht wird. Der gesamte Erhöhungsbetrag von S 250.000 wird unter Verzicht der derzeitigen Gesellschafter auf deren Aufgriffsrecht Frau Dkfm. H. S.-W. mit einem Betrag von S 74.000,-- und Herrn Dipl. Ing. P. S.-W. mit einem Betrag von S 176.000,-- zugelassen. Der Gesellschaftsvertrag wird geändert und lautet nunmehr wie folgt:

Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt nunmehr S 750.000,-- und wird von den Gesellschafter in folgender Weise übernommen und eingezahlt.

Gesellschafter

Stammeinlage

%- Anteil am Stamm.Kap.

Dr. G. Sch.

S

176.000,00

23,46

St. Sch.

S

74.000,00

9,87

Dr. C. L.

S

176.000,00

23,46

(Beschwerdeführerin)

S

74.000,00

9,87

Dipl.Ing. P. S.-W.

S

176.000,00

23,46

Dkfm. H. S.-W.

S

74.000,00

9,87

S

750.000,00

Außerdem haben die Gesellschafter der St. Verwaltungsgesellschaft m.b.H. in einem Umlaufbeschluss am 22.

27. und 28. August 1990 zugestimmt, dass die Gesellschafter Nachschüsse in Höhe von insgesamt S 33.705.000,-- leisten. Frau (Beschwerdeführerin) verpflichtete sich, hievon einen Anteil von

S 3,215.295,00 zu übernehmen.

Am 19. März 1991 haben die Gesellschafter der St. Verwaltungsgesellschaft m.b.H. einen Abtretungsvertrag errichtet und beschlossen, dass die Geschäftsanteile an die C & S I. AG und an die CPB I. Gesellschaft m.b.H. gegen ein Entgelt von S 80,750.000,-- verkauft werden."

Eine bestimmte Beteiligung - so die weiteren Ausführungen im Prüfungsbericht - von mehr als 10 % müsse im Zeitpunkt der Veräußerung nicht mehr bestehen, sie müsse nur innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung einmal bestanden haben. Das Ausmaß des Zeitraumes der bestimmten Beteiligung innerhalb des Fünfjahreszeitraumes sei unerheblich. Wie aus den "vorstehenden Darstellungen ersichtlich, lag zu einem bestimmten Zeitpunkt eine bestimmte Beteiligung vor, weil die darnach folgenden Vorgänge, ohne die zuvorliegenden nicht so stattfinden hätten können".

Im Prüfungsbericht wurden die sonstigen Einkünfte nach§ 31 EStG 1988 ausgehend von Anschaffungskosten von insgesamt 3,515.796 S (d.s. "Geschäftsanteile" 74.000 S, "Nachschüsse" 3,215.295 S und "Zinsen" 226.501 S) und einem Veräußerungserlös lt. Abtretungsvertrag vom 19. März 1991 in Höhe von 7,907.279,50 S unter Berücksichtigung eines anteiligen Freibetrages von 9.860 S mit 4,381.623,50 S ermittelt (diese Einkünfte seien mit dem begünstigten Steuersatz nach § 37 EStG 1988 zu versteuern).

In der gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1991 eingebrachten Berufung wies die Beschwerdeführerin zu dem unter Tz. 13 des Prüfungsberichtes festgestellten Sachverhalt darauf hin, dass am 14. März 1990 alle Gesellschafter (vier persönlich bzw. zwei vertreten durch einen Bevollmächtigten) zu einer Gesellschafterversammlung zusammengekommen seien und der in dieser Gesellschafterversammlung erfolgte Beschluss in weiterer Folge zu den vom Notar angefertigten schriftlichen Ausfertigungen (unter den GZ. 2404, 2405 und 2406) geführt habe. Im Zuge der Eintragung ins Geschäftsregister des beurkundenden Notars seien die erwähnten fortlaufenden Nummern vergeben worden, sodass bei "oberflächlicher Betrachtung" der Eindruck entstehen könnte, "dass der Akt selbst - und allein dieser ist maßgebend - zu unterschiedlichen Zeitpunkten bzw. mehrere getrennte Gesellschafterbeschlüsse hintereinander stattgefunden hätten ohne zu beachten, dass die Gesellschafterversammlung uno actu stattgefunden hat und im Rahmen dieser Gesellschafterversammlung - als einzig willensbildendes Organ einer Kapitalgesellschaft - der Beschluss zur Hereinnahme neuer Gesellschafter und zur Kapitalerhöhung gefasst wurde". Nur durch eine exzessive - wenn auch nur gedankliche - Zerlegung dieses einen willensbildenden Aktes (Gesellschafterversammlung) könne man zu der im Prüfungsbericht geschilderten Beurteilung kommen. Nach der im Abgabenrecht anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei nicht die äußere Erscheinungsform (Eintragung ins Geschäftsregister des Notariats bzw. Nummerierung) des Sachverhaltes maßgebend, sodass keinesfalls der Tatbestand des § 31 EStG 1988 erfüllt sein könne.

Den Ausführungen in der Berufung antwortete der Prüfer in einer Stellungnahme dahingehend, dass die

Beschwerdeführerin mit Abschluss des Vertrages vom 14. März 1990 eine Stammeinlage von 74.000 S (somit 14,8 % des Stammkapitals der St. Verwaltungs GmbH) gehalten habe. Am 14. März 1990 sei weiters noch ein Vertrag abgeschlossen worden, in dem sich die Altgesellschafter zur Aufstockung des Stammkapitals und zur Hereinnahme von zwei neuen Gesellschaftern entschlossen hätten. Der Geschäftsanteil der Beschwerdeführerin werde in diesem Vertrag mit 74.000 S angeführt. Dem Eindruck, den die Berufung verschaffen wolle, nämlich dass die Ordnungszahlen beim Notar rein zufällig entstanden seien, sei entgegenzuhalten, dass in dem Vertrag über die Aufstockung des Stammkapitals die Anteilsverhältnisse vor Abschluss dieses Vertrages bereits klar und eindeutig zugeordnet worden seien und die bestimmte Beteiligung mehr als 10 % (nämlich 14,8 %) ausgemacht habe. Da im Beschwerdefall durch zwei Verträge eindeutig festgelegt worden sei, wie und ab welchem Zeitpunkt die Anteilsverhältnisse den Gesellschaftern zuzuordnen seien, sei auch für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise kein Raum.

Dieser Stellungnahme erwiderte die Beschwerdeführerin, dass ihre Berufung keinesfalls davon ausgehe, dass (wie die Betriebsprüfung meine) die Ordnungszahlen "rein zufällig entstanden wären", sie zeige nur den "realen Sachverhalt" auf. Jede Protokollierung eines Beschlusses einer Gesellschaft erfolge naturgemäß immer nach dem rechtsgestaltenden Akt. Für den Inhalt getroffener Vereinbarungen sei der übereinstimmende Wille der vertragschließenden Parteien ausschlaggebend, wenn auch das Erklärte - "in diesem Falle protokollierte" - objektiv betrachtet etwas anderes bedeuten könne. Für die Steuerpflicht sei nicht das formelle, sondern das wirtschaftliche Eigentum maßgebend. Allein "aus dem Vorgang der späteren Protokollierung in der Schreibabteilung und der damit verbundenen Vergabe der Nummern" habe die Beschwerdeführerin keine Beteiligung in welcher Höhe immer erworben, sodass "zu keiner Zeit" eine Beteiligung von mehr als 10 % vorgelegen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Nach§ 31 Abs. 1 EStG 1988 zählten zu den sonstigen Einkünften 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 gewesen sei. Auf die Dauer dieser Beteiligung innerhalb dieses Zeitraumes komme es nicht an (es genüge auch "eine logische Sekunde"). Selbst eine "uno actu"- Betrachtung, wie sie die Beschwerdeführerin darstelle, könne nicht darüber hinwegtäuschen, dass eine logische Abfolge vorliegen müsse, wie dies die Betriebsprüfung zutreffend ausgeführt habe. Jeder Grundlage entbehre auch die letztlich seitens der Beschwerdeführerin - ohne entsprechende Begründung - aufgestellte Behauptung, es habe zu keiner Zeit eine Beteiligung ihrerseits von mehr als 10 % bestanden.

Die Behandlung der an den Verfassungsgerichtshof gerichteten Beschwerde hat dieser mit Beschluss vom 13. Juni 2000, B 1184/99, abgelehnt. Begründend wies der Verfassungsgerichtshof darauf hin, dass das Vorbringen der Beschwerdeführerin vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (insbesondere zur Unbeachtlichkeit von Härtefällen) angesichts der Zulässigkeit einer schematisch vereinfachenden, nicht auf eine Mindestdauer der Beteiligung abstellenden Lösung die vor ihm behauptete Rechtsverletzung, aber auch die Verletzung eines anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen lasse, dass die Beschwerde keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die antragsgemäß gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG zur Entscheidung abgetretene Beschwerde erwogen:

In der (ergänzten) Beschwerde wird (unter Rechtswidrigkeit des Inhaltes) vorgebracht, im vorliegenden Fall gehe es "ausschließlich um die Frage, ob die zeitliche Dimension der Beteiligung der Beschwerdeführerin an der GmbH auch so kurz sein kann, dass die Dauer im Ergebnis vollkommen vernachlässigt werden kann und daher eine Beteiligung im Ausmaß einer bloß gedachten, sog. logischen Sekunde bereits ausreicht, um den Tatbestand des § 31 Abs. 1 EStG zu erfüllen".

Widersprüchlich zu dieser als "ausschließlich" bezeichneten Streitfrage wird in der Beschwerde allerdings auch eine "rein zufällig" erfolgte Nummerierung der Notariatsakte vorgebracht, die "bei oberflächlicher Betrachtung den Eindruck vermittelt, es wären zu unterschiedlichen Zeitpunkten getrennte Beschlussfassungen erfolgt". In diesem Zusammenhang sei von der Beschwerdeführerin ausdrücklich "unpräzise Sachverhaltsermittlung" geltend gemacht worden. Es wäre daher Aufgabe der belangten Behörde gewesen, durch geeignete Ermittlungsschritte (insbesondere durch die Befragung des die Notariatsakte errichtenden Notars) zu klären, ob tatsächlich - wie von der Beschwerdeführerin behauptet - eine Beschlussfassung "uno actu" stattgefunden habe.

Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass aus dem zu GZ. 2404 protokollierten Notariatsakt vom 14. März 1990 betreffend einen Abtretungsvertrag zwischen Dr. C.L. und der Beschwerdeführerin (und dem mit gleichem Datum abgeschlossenen, zu GZ. 2405 notariell beurkundeten Abtretungsvertrag zwischen Dr. G.Sch. und St.Ch.) sowie dem Notariatsakt über die Beurkundung der Gesellschafterbeschlüsse (sämtlicher Gesellschafter) zur Erhöhung des Stammkapitals der St. Verwaltungs GmbH (GZ. 2406) eindeutig hervorgeht, dass es sich jeweils um getrennte, wenn auch am selben Tag durchgeführte Rechtsakte handelte. Dies ergibt sich allein schon aus der unterschiedlichen rechtlichen Qualität der in Rede stehenden Rechtsgeschäfte (Abtretungsverträge über Geschäftsanteile einerseits und Beschlussfassung über die Erhöhung des Stammkapitals andererseits) und auch aus der Verschiedenheit der an den Rechtsakten jeweils teilnehmenden Personen. Dass die Reihenfolge der "Rechtsakte" auch nicht dem "Zufall" überlassen war, sondern vielmehr dem Willen der Parteien entsprach, konnte die belangte Behörde aus dem tatsächlichen Inhalt der - u.a. auch von der Beschwerdeführerin gefertigten - Notariatsakte entnehmen, zumal der Notariatsakt betreffend (u.a.) den Gesellschafterbeschluss über die Erhöhung des Stammkapitals (GZ. 2406) die Beschwerdeführerin als an dieser Beschlussfassung teilnehmende Gesellschafterin bereits mit dem infolge des Abtretungsvertrages (GZ. 2404) erworbenen Anteil am Stammkapital von insgesamt 74.000 S auswies. Der Verwaltungsgerichtshof vermag somit keinen Verfahrensmangel darin zu erkennen, dass die belangte Behörde die bereits seitens der Betriebsprüfung zu Grunde gelegte "logische Abfolge" der Rechtsakte angenommen hat. Durch welche "geeigneten Ermittlungsschritte" die belangte Behörde zu einer anderen Beurteilung hätte kommen können, zeigt die Beschwerde nicht auf (eine "Befragung des die Notariatsakte errichtenden Notars" hat die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren auch nicht beantragt). Soweit in der Beschwerde geltend gemacht wird, die Notariatsakte vom 14. März 1990 hätten auch in anderer Abfolge stattfinden können, nämlich zuerst Kapitalerhöhung und danach Abtretung der Geschäftsanteile, wodurch die relevante Beteiligungshöhe von mehr als 10 % "niemals - auch nicht eine logische Sekunde lang! - überschritten worden" wäre, ist darauf hinzuweisen, dass der Besteuerung kein fiktives Geschehen, sondern der reale Sachverhalt zu Grunde zu legen ist.

Gemäß § 31 Abs. 1 EStG 1988 gehören zu den sonstigen Einkünften 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, z.B. durch Treuhänder oder durch eine Kapitalgesellschaft, beteiligt war.

Dass es für die steuerliche Zurechnung eines Wirtschaftsgutes, sohin auch eines Anteiles an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 31 Abs. 1 EStG 1988, auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise ankommt, bedeutet entgegen den Beschwerdeausführungen noch nicht, dass der im Wortlaut der genannten Bestimmung konkret festgelegte Zeitraum "innerhalb der letzten fünf Jahre" (ebenso wenig wie die konkret genannte Beteiligungshöhe von 10 %) einer wirtschaftlichen Betrachtung dahingehend zugänglich wäre, dass etwa von der zeitlichen Dimension der Beteiligung her eine Einschränkung erfolgen könnte (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 6 ff zu § 31, sowie Schrottmeyer, Die Besteuerung von Beteiligungsveräußerungen, SWK 2000, S 591). Die belangte Behörde hat somit im angefochtenen Bescheid zutreffend ausgeführt, dass auch eine Beteiligungsdauer "innerhalb der letzten fünf Jahre" von letztlich nur einer "logischen" bzw. "juristischen" Sekunde genügt, um im Rahmen des § 31 Abs. 1 EStG 1988 die (volle) Steuerpflicht auszulösen (vgl. Doralt/Kempf, EStG8, Tz 26 zu § 31, Eilers/R. Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Anm. 110 zur insoweit vergleichbaren Bestimmung des § 17 d EStG, sowie etwa das Urteil des BFH vom 16. Mai 1995, VIII R 33/94, BStBl. II, 870, mwN).

Zu dem in der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof gestellten Ersuchen, einen Antrag auf Aufhebung der Gesetzesstelle des § 31 Abs. 1 EStG 1988 an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, ist auf den oben erwähnten Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes hinzuweisen. Vor dessen Hintergrund - insbesondere unter Berücksichtigung seiner Ausführungen zur Unbeachtlichkeit von Härtefällen - sieht sich der Verwaltungsgerichtshof nicht zu einer Antragstellung nach Art. 140 Abs. 1 B-VG veranlasst.

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

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 21. Oktober 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2000130136.X00

Im RIS seit

12.11.2004

Zuletzt aktualisiert am

21.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at