

TE Vwgh Erkenntnis 1994/10/25 94/14/0075

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.10.1994

Index

21/03 GesmbH-Recht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/08 Sonstiges Steuerrecht;
53 Wirtschaftsförderung;

Norm

EStG 1972 §27 Abs2 Z1;
EStG 1972 §31;
EStG 1988 §27 Abs2 Z1;
EStG 1988 §31;
GmbHGNov 1980 Art4 §2 Abs2;
GmbHGNov 1980 Art4 §2;
Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln 1966 §3;
StruktVG 1969 §8 Abs1;
StruktVG 1969 §8 Abs2;
StruktVG 1969 §8 Abs5;
StruktVG 1969 Art3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Fichtner, über die Beschwerde der E in L, vertreten durch Dr. M, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 18. Februar 1994, Zl. 6/52/4-BK/Mi-1994, betreffend Einkommensteuer 1987 bis 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 12.950,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Anfang 1977 wurde eine GmbH mit einem Stammkapital von

S 200.000,-- gegründet. Von diesem übernahm der Ehemann der Beschwerdeführerin S 90.000,-- (45 %), wobei er S

44.000,-- auf seine Stammeinlage bar einzahlte und für den Rest gemäß Art. III StruktVG sein Einzelunternehmen (Betrieb) zum Buchwert als Sacheinlage einbrachte. Die Beschwerdeführerin übernahm

S 10.000,-- (5 %) gegen Bareinlage. Die restlichen Stammeinlagen zu je S 50.000,-- (25 %) übernahmen die Tochter der Beschwerdeführerin und deren Schwiegersohn. 1984 wurde im Wege der Kapitalberichtigung gemäß Art. III Abs. 5 GmbHGNov 1980 durch Umwidmung des entsprechenden Betrages aus dem im Jahresabschluß zum Jahresende 1983 ausgewiesenen Gewinnvortrag das zur Erreichung des gesetzlichen Mindeststammkapitals von S 500.000,-- nötige Erhöhungskapital aufgebracht. Die Stammeinlage des Ehemannes der Beschwerdeführerin betrug danach S 225.000,-- (45 % des Stammkapitals), die der Beschwerdeführerin S 25.000,-- (5 % des Stammkapitals). Zum Ende der zweiten Jahreshälfte 1986 schenkte der Ehemann der Beschwerdeführerin 20/45 seines Geschäftsanteiles (20 % des Stammkapitals), wodurch sich deren Geschäftsanteil nun auf eine Stammeinlage von 25 % des Stammkapitals belief, den Rest, also 25/45 seines Geschäftsanteiles (25 % des Stammkapitals) schenkte er einem gemeinsamen Sohn. Unmittelbar danach veräußerten die Beschenkten ihre Geschäftsanteile (jeweils also 25 % des Stammkapitals) an eine neu errichtete GmbH, die nach der Tochter und dem Schwiegersohn der Beschwerdeführerin benannt ist. Der Veräußerungserlös der Beschwerdeführerin betrug

S 1.000.000,--, zahlbar ab 1986 in fünf gleich hohen Jahresraten, der des Sohnes der Beschwerdeführerin

S 600.000,--, zahlbar sofort.

Das Finanzamt nahm nach Hervorkommen dieses Sachverhaltes die Einkommensteuerfestsetzungsverfahren der Beschwerdeführerin für die Jahre 1987 bis 1989 wieder auf und behandelte in den neuen Sachbescheiden die in den betreffenden Jahren zugeflossenen Veräußerungserlöse zu 4/5, also zu jenem Anteil des Geschäftsanteiles, der aus der Schenkung durch den Ehemann herrührte (20 % des Stammkapitals), unter unmittelbarer Anwendung des § 31 EStG 1972 als Veräußerung wesentlicher Beteiligungen.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung gegen die betreffenden "Einkommensteuerbescheide" mit der Begründung, sie sei nie wesentlich, also zu mehr als 25 v.H. beteiligt gewesen. In diesem Rechtsmittel beantragte sie, die Bescheide "über die Wiederaufnahme des Verfahrens ersatzlos aufzuheben und die vor der Wiederaufnahme in Geltung befindlichen Bescheide wieder in Kraft zu setzen".

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1989 als unbegründet ab.

Die Beschwerdeführerin erhob dagegen "das Rechtsmittel der Berufung" und beantragte "Vorlage an FLD". Sie verwies neuerdings darauf, daß sie zum Zeitpunkt der Veräußerung "nach den damaligen Bestimmungen des EStG" nicht wesentlich beteiligt gewesen sei. Ein "Durchgriffsrecht auf die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers" sei im Gesetz nicht vorgesehen. Es werde daher beantragt, die Veräußerung als solche einer nicht wesentlichen Beteiligung steuerfrei zu behandeln "und die Steuerbescheide für die Jahre 1987 bis 1989 entsprechend abzuändern".

Im weiteren Berufungsverfahren vertrat die Beschwerdeführerin auf (mündlichen) Vorhalt die Ansicht, daß

-

sofern die Veräußerung der Anteile gemäß Art. III § 8 Abs. 5 StruktVG als Veräußerung wesentlicher Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1972 gelte - nur 51,11 % auf die nach dem Art. III StruktVG (gegen Sacheinlage) erworbenen Anteile entfielen, (auch) jener Teil des Nominales der veräußerten Anteile, der auf die Kapitalerhöhung nach der GmbHGNov entfalle, müsse steuerfrei sein. Zum schriftlichen Vorhalt der belangten Behörde, im Veräußerungserlös der Beschwerdeführerin sei - wie sich aus dem Vergleich mit dem Veräußerungserlös, den der Sohn für den gleich hohen Anteil zur gleichen Zeit erzielt habe, wobei der Unterschied nur in der Leistungsfrist bestehe - eine Verzinsung enthalten, die unter Berücksichtigung von 10 % "Zinseszinsen" (gemeint offenbar: Zinsen und Zinseszinsen) die im Vorhalt für die einzelnen Zuflußjahre errechneten Einkünfte aus Kapitalvermögen ergebe, äußerte sich die Beschwerdeführerin

-

und zwar in der Berufungsverhandlung - nur dahin, daß die Sekundärmarktrendite 1986 bei 7,3 % gelegen sei. Im Hinblick auf den bei Sparbüchern üblichen Abzug von weiteren 1,5 % ergebe sich daher allenfalls ein Zinssatz von höchstens 5,8 %.

Die belangte Behörde wies mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid die Berufung als unbegründet ab und setzte die Einkommensteuer für jedes der Streitjahre neu fest. Sie vertrat die Ansicht, daß die Beschwerdeführerin zwar - unter Berücksichtigung der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 3. März 1992, 91/14/0230, ÖStZB 1992, 761 - an der GmbH nie wesentlich beteiligt gewesen sei. Es finde jedoch Art. III § 8 Abs. 5 StruktVG auf den der Beschwerdeführerin geschenkten Anteil von 20 % des Stammkapitals ungeschmälert Anwendung, dies ungeachtet der seinerzeitigen kombinierten Einlage (S 46.000,-- begünstigte Sacheinlage, S 44.000,-- Bareinlage). Auch die aus der steuerfreien Kapitalerhöhung stammenden Teile seien bei der Berechnung der Höhe der Einkünfte nicht auszuscheiden. Aus dem bereits erwähnten unterschiedlichen Kaufpreis gleichzeitig veräußerter, gleich großer Geschäftsanteile sei zu folgern, daß die Beschwerdeführerin ein Entgelt unter Anrechnung von Zinsen im Hinblick auf die nicht nur kurzfristigen Ratenzahlungen erhalten habe und bei Festsetzung des Entgeltes auf den Umstand Bedacht genommen worden sei, daß die Veräußerung eines "einbringungsgeborenen" Stammanteiles einen steuerpflichtigen Vorgang darstelle, das Entgelt somit deshalb höher festgesetzt worden sei, um "nettomäßig" einen äquivalenten Zufluß für die Gesellschafter zu gewährleisten. Den Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellenden Teil des Veräußerungspreises berechnete die belangte Behörde - im übrigen entsprechend dem schriftlichen Vorhalt - mit 7 % Zinsen und Zinseszinsen vom sinkenden Kapital. Aus dieser Berechnung ist ersichtlich, daß 1986 noch keine Zinsen angesetzt und von dem Zufluß von S 200.000,-- in diesem Jahr (davon S 160.000,-- von dem vom Ehemann als Geschenk erhaltenen Anteil von 20 % des Stammkapitals) das Nominale von S 40.000,-- als Anschaffungskosten und S 100.000,-- Freibetrag in Abzug gebracht wurden, weshalb für 1986 S 20.000,-- steuerpflichtige sonstige Einkünfte verblieben. Ein begünstigter Steuersatz wurde auf die sonstigen Einkünfte nicht angewendet.

Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch diesen Bescheid in ihrem Recht auf gesetzmäßige Festsetzung der Einkommensteuer, insbesondere in ihrem Recht darauf verletzt, für die Veräußerung ihres Geschäftsanteiles keine Einkommensteuer entrichten zu müssen. Sie behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb Bescheidaufhebung.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide erhoben zu haben. Sie beschwert sich vor Gericht auch nicht mit der Begründung, die belangte Behörde hätte vor Erledigung einer Berufung gegen die Wiederaufnahme keine Entscheidung über die neue Steuerfestsetzung treffen dürfen. Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich von Amts wegen nicht veranlaßt, die Berufung der Beschwerdeführerin zumindest auch als gegen die Wiederaufnahmebescheide gerichtet anzusehen. Die Beschwerdeführerin hatte ihr Rechtsmittel einleitend nur als solches gegen die Einkommensteuerbescheide bezeichnet. Daß sie in der Folge einen Berufungsantrag stellte, in dem die Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme begehrt wurde, mußte die belangte Behörde im Beschwerdefall deshalb nicht dazu veranlassen, eine Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide anzunehmen, weil die Beschwerdeführerin ungeachtet des durch die Berufungsvorentscheidung, die lediglich die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide erledigte, gegebenen Anlasses, nie zu erkennen gegeben hat, von der Behörde müsse (vorerst) eine Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide erledigt werden. Die belangte Behörde durfte den Berufungsantrag daher als ein Vergreifen im Ausdruck ansehen.

Gegen die der Beschwerdeführerin vorgehaltene Ansicht der belangten Behörde, ein Teil des "Kaufpreises" entfalle auf Zinsen, hat sich die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren nicht gewendet. Sie trägt gegen die diesem Vorhalt folgende Beweiswürdigung im angefochtenen Bescheid in der Beschwerde nichts vor. Beim Verwaltungsgerichtshof sind von Amts wegen gegen diese Beweiswürdigung Bedenken nicht entstanden. Die Beschwerdeführerin erklärt sich auch nicht dadurch in ihren Rechten verletzt, daß die belangte Behörde die von ihr ermittelten Zinsenbeträge einer Besteuerung als Einkünfte aus Kapitalvermögen zuführte. Auch Bedenken gegen die Richtigkeit dieser rechtlichen Beurteilung sind beim Verwaltungsgerichtshof nicht entstanden. Die Höhe der Zinsen und ihre Berechnung für die einzelnen Steuerjahre werden in der Beschwerde nicht angegriffen. Soweit in dieser nämlich Unklarheit der Berechnungen behauptet wird, bezieht sich der Vorwurf konkretisiert nur auf die Frage, "welcher Veräußerungserlös WELCHEN ANSCHAFFUNGSKOSTEN gegenübergestellt wird". Der Verwaltungsgerichtshof vermag von sich aus eine

Unklarheit der Zinsenberechnung nicht zu erkennen.

Eine Unklarheit der Berechnung liegt entgegen der Beschwerdebegründung aber auch hinsichtlich der von der belangten Behörde berücksichtigten Anschaffungskosten nicht vor. Wie oben dargelegt, ist aus der Berechnung in der Begründung des angefochtenen Bescheides ersichtlich, daß lediglich das Nominale von S 40.000,- als Anschaffungskosten berücksichtigt wurde.

Soweit die belangte Behörde aus der Kaufpreisdifferenz für den Geschäftsanteil der Beschwerdeführerin einerseits und den ihres Sohnes andererseits auch folgerte, es sei damit auf den Umstand Bedacht genommen worden, daß die Veräußerung eines "einbringungsgeborenen" Stammanteiles einen steuerpflichtigen Vorgang darstelle, das Entgelt sei deshalb höher festgesetzt worden, um "nettomäßig einen äquivalenten Zufluß für die Gesellschafter zu gewährleisten", vermag der Verwaltungsgerichtshof dieser Begründung mangels Schlüssigkeit nicht zu folgen. Der belangten Behörde lagen nämlich keine Anhaltspunkte dafür vor, daß der Sohn der Beschwerdeführerin und ihres Ehemannes nicht auch "einbringungsgeborene" Anteile und zwar solche, für die sein Vater durch seinen Betrieb eine gemäß Art. III StruktVG begünstigte Sacheinlage erbracht hatte, durch die Schenkung erworben hat. Insofern lag daher bei der Veräußerung der Geschäftsanteile von Mutter und Sohn kein Unterschied vor, auf den bei der Kaufpreisbemessung Rücksicht hätte genommen werden können.

Zutreffend gehen im Hinblick auf das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 3. März 1992 die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens davon aus, daß die Beschwerdeführerin nie wesentlich im Sinne des § 31 EStG 1972 an der GmbH beteiligt war.

Die Veräußerung des Geschäftsanteiles durch die Beschwerdeführerin konnte daher zur Anwendung der Steuerpflicht nach § 31 EStG 1972 nur im Zusammenhang mit der Fiktion des Art. III § 8 Abs. 5 StruktVG führen. Diese bezieht sich auf die durch eine Sacheinlage gemäß Abs. 1 erworbenen Gesellschaftsanteile.

Es stellt sich daher vorerst die Frage, ob Art. III § 8 Abs. 1 StruktVG überhaupt anwendbar war, wenn der Geschäftsanteil nicht (nur) durch Sacheinlage im Sinne dieser Gesetzesstelle (Betrieb oder Teilbetrieb etc.), sondern (auch) durch andere Einlagen, insbesondere durch Bareinlage erworben wurde. Die belangte Behörde hat dies ohne jede Erörterung gleichsam als selbstverständlich unterstellt, obwohl das Gesetz dem Wortlaut nach nur den Erwerb des Gesellschaftsanteiles durch Sacheinlage regelt.

Ginge man aber davon aus, daß Art. III StruktVG auf den Erwerb des Gesellschaftsanteiles durch eine KOMBINIERT E Einlage nicht anwendbar ist, schlösse dies auch die Anwendbarkeit der Fiktion des Art. III § 8 Abs. 5 StruktVG auf derartige Fälle aus. Der Verwaltungsgerichtshof hält jedoch die Ansicht Neuners (Bemerkung zum Strukturverbesserungsgesetz, ÖStZ 1969, 190 und 194) für zutreffend, daß Art. III StruktVG auch auf kombinierte Einlagen anzuwenden ist, allerdings nur hinsichtlich der Sacheinlage und damit hinsichtlich des durch diese erworbenen Teiles des Gesellschaftsanteiles, wobei es Sache des Gesellschafters ist, welchen Anteil er in der Folge veräußern und welchen er behalten will. Dem Gesetzgeber darf nämlich nicht unterstellt werden, er habe alle jene Fälle von der Begünstigung ausschließen wollen, in denen der Wert der - der Art nach an sich begünstigten - Sacheinlage nicht den Nennwert des zu übernehmenden Gesellschaftsanteiles erreicht, selbst wenn eine Kapitalherabsetzung nicht möglich sein sollte, weil das Nennkapital dem gesetzlichen Mindestkapital entspricht oder sogar auf dieses erhöht werden müßte. Des (umgekehrten) Falles von baren Zuzahlungen der Kapitalgesellschaft bei Unterbleiben einer Kapitalerhöhung hat der Gesetzgeber in Art. III § 8 Abs. 1 lit. c StruktVG besonders und zwar durch eine zahlenmäßige Beschränkung gedacht. Dies war allerdings besonders begründet, zumal einer Kapitalerhöhung rechtliche Hindernisse nicht entgegenstünden. Die - vom Gesetzgeber also nicht gewollte - Regelungslücke hinsichtlich kombinierter Einlagen ist daher nicht durch Umkehrschluß zu schließen, sondern durch Analogie. Der ausschließende Charakter eines Rechtssatzes ist nicht zu vermuten (vgl. Koziol-Welser, Grundriß des bürgerlichen Rechts, I9, 26; zum Vorzug des Analogieschlusses vor dem Umkehrschluß siehe auch Bydlinki in Rummel, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch,

1. Band2, 31 f). Das Gleichheitsgebot (vgl. zur Analogie im Steuerrecht, Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, II2, 168) spricht hier für die oben geschilderte Auslegung des Gesetzes. Wenn Art. III StruktVG daher von durch bestimmte begünstigte Sacheinlagen erworbenen Gesellschaftsanteilen spricht - womit das Gesetz keineswegs an die jeweiligen gesellschaftsrechtlichen Vorschriften insofern anknüpft, als damit etwa nach diesen bestehende Unteilbarkeit von Gesellschaftsanteilen für das Steuerrecht übernommen würde -, sind darunter auch Teile

gesellschaftsrechtlich allenfalls unteilbarer Gesellschaftsanteile zu verstehen, soweit hierfür begünstigte Sacheinlagen geleistet werden. Der Verwaltungsgerichtshof folgt daher auch dem Erlaß AÖF Nr. 180/1969, mit dem Erläuterungen zum Strukturverbesserungsgesetz gegeben wurden, wonach bei gleichzeitiger Leistung von Bareinlagen neben begünstigten Sacheinlagen Art. III des Gesetzes nur hinsichtlich der Sacheinlagen zur Anwendung komme, und der gleichen Ansicht Helbichs (Umgründungen³, 435). Die Vorschriften über die Wertansätze der einzelnen Wirtschaftsgüter des eingebrachten Betriebes bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft (Art. III § 8 Abs. 2 StruktVG) bieten entgegen der Meinung der belangten Behörde keinen Hinweis darauf, nach dem Willen des Gesetzgebers müsse auch jener Teil des Gesellschaftsanteiles, der nicht für eine begünstigte Sacheinlage, sondern für die Bareinlage erworben wurde, der Regel des Art. III § 8 Abs. 5 StruktVG unterworfen werden.

Die belangte Behörde hat daher die Rechtslage insoweit verkannt, als sie den Teil des Geschäftsanteiles der Beschwerdeführerin, den diese von ihrem Ehemann geschenkt erhalten hat, uneingeschränkt der Regel des Art. III § 8 Abs. 5 StruktVG iZm § 31 EStG 1972 unterwarf und nicht nur jenen Teil der Schenkung, der vom Ehemann der Beschwerdeführerin 1977 gegen Sacheinlage erworben worden war. Dafür, daß die Schenkung an die Beschwerdeführerin nämlich seinerzeit nur die gegen (begünstigte) Sacheinlage erworbenen Teile umfaßt habe, dem Sohn jedoch die gegen Bareinlage erworbenen und nur die restlichen, durch die Schenkung an die Beschwerdeführerin noch nicht verbrauchten Teile des gegen (begünstigte) Sacheinlage erworbenen Anteils am Gesellschaftsanteil geschenkt worden seien, bietet der Sachverhalt - wie bereits oben ausgeführt - keine Grundlage.

Soll dem Zweck des Art. III § 8 Abs. 5 StruktVG entsprochen werden, die stillen Reserven der begünstigten Sacheinlage steuerhängig zu halten, darf das Anteilsverhältnis zwischen dem durch begünstigte Sacheinlage erworbenen Teil am Gesellschaftsanteil einerseits und dem durch Bareinlage erworbenen Teil nicht durch Gegenüberstellung der übernommenen Teile der Stammeinlage ermittelt werden, sondern durch Gegenüberstellung des Verkehrswertes der begünstigten Sacheinlage im Zeitpunkt der Einbringung einerseits zur Bareinlage andererseits. Als Anschaffungskosten gemäß § 31 Abs. 3 EStG 1972 des gegen begünstigte Bareinlage erworbenen Teiles darf aber zur Erreichung des erwähnten Gesetzeszweckes nur deren Buchwert angesetzt werden.

Zu beantworten ist im gegebenen Zusammenhang auch die Frage, welche Auswirkung die Verletzung des Äquivalenzprinzipes durch Zuteilung einer unter dem Verkehrswert der begünstigt eingebrachten Sacheinlage liegenden Beteiligung auf die Anwendbarkeit des Art. III StruktVG hat:

Der Verwaltungsgerichtshof hält es in Übereinstimmung mit Helbich (Umgründungen⁴, 480 f) und entgegen der von diesem zitierten Meinung Wiesners für überschießend, von einer Unanwendbarkeit des Art. III StruktVG auszugehen. Die Unausgewogenheit von Wertzuteilungen (zB bei familienhaften Verhältnissen) läßt nämlich eine Beurteilung der inäquivalenten Zuweisung von Geschäftsanteilen als Schenkung an Gesellschafter, die Bareinlagen erbracht haben, und damit auch als unentgeltlichen Erwerb iSd Art. III § 8 Abs. 5 StruktVG durch diese zu.

Der Heranziehung der Beschwerdeführerin nach der zuletzt genannten Gesetzesstelle wäre daher auch die Nichtberücksichtigung des Verkehrswertes des von ihrem Ehemann eingebrachten Betriebes bei Festlegung des Verhältnisses seiner Beteiligung an der GmbH nicht entgegengestanden. Die Beschwerdeführerin wäre allerdings ebenso wie die anderen Gesellschafter, die nur Bareinlagen zu leisten hatten, im Verhältnis ihrer Beteiligung an der GmbH mit dem den Buchwert übersteigenden Verkehrswert der begünstigten Sacheinlage als beschenkt anzusehen gewesen.

Zu Recht beanstandet die Beschwerdeführerin aber auch die Einbeziehung der durch die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (Gewinnvortrag) 1984 nach der GmbHGNov 1980 vom Ehemann der Beschwerdeführerin erworbenen Geschäftsanteile in die Steuerpflicht gemäß Art. III § 8 Abs. 5 StruktVG, die hier die Beschwerdeführerin als Rechtsnachfolger ihres Ehemannes im Fall des unentgeltlichen Erwerbes von durch Sacheinlage gemäß Abs. 1 erworbenen Gesellschaftsanteile trifft. Die auf Grund der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln erworbenen Anteile sind keine durch eine Sacheinlage gemäß Art. III § 8 Abs. 1 StruktVG erworbene Anteile. Der Hinweis der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid auf die durch die Verweisung in Art. IV § 2 Abs. 2 GmbHGNov 1980 bewirkte Anwendbarkeit des § 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 157/1966 stützt die Ansicht der belangten Behörde nicht, weil die verwiesene Vorschrift nur die Verteilung der Anschaffungskosten auf die vor der Erhöhung des

Nennkapitals erworbenen Anteilsrechte einerseits und die auf die neuen Anteilsrechte andererseits regelt, also nichts in der Richtung besagt, daß die neuen Anteile jenes Schicksal der alten Anteile teilten, das sich für diese aus Art. III § 8 Abs. 5 StruktVG ergibt.

In der Gegenschrift vertritt die belangte Behörde ergänzend die Meinung, wirtschaftlich betrachtet seien die Eigenmittel der Gesellschaft, mit denen die Kapitalerhöhung im Jahre 1984 durchgeführt worden sei, auf jene Wirtschaftsgüter zurückzuführen, die zu Beginn des Jahres 1977 bei der Gründung der GmbH in diese eingebracht worden seien. Diese Überlegungen vermögen die Anwendung des Art. III § 8 Abs. 5 StruktVG auf die vom Ehemann der Beschwerdeführerin durch die Kapitalerhöhung 1984 erworbenen Anteile nicht zu stützen. Dem Gesetzgeber kann nicht unterstellt werden, er habe die Anwendbarkeit der zuletzt genannten Vorschrift auf Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln nach der GmbHGNov 1980 davon abhängig machen wollen, ob sich die Gesellschaftsmittel (hier: Gewinnvortrag) noch auf eine Sacheinlage (Betrieb oder Teilbetrieb) zurückführen lassen oder nicht. Wären die mit dem Betrieb oder Teilbetrieb eingebrachten Wirtschaftsgüter etwa längst untergegangen, als der vorgetragene Gewinn erwirtschaftet wurde, könnte wohl keine Rede davon sein, daß die zur Kapitalerhöhung herangezogenen Gesellschaftsmittel noch auf diese Wirtschaftsgüter zurückzuführen seien.

Abgesehen davon wären aber auch von der GmbH ausgeschüttete Gewinne, die vom Gesellschafter anlässlich einer Kapitalerhöhung zur Erwerbung neuer Anteile verwendet werden, unter Umständen auf Wirtschaftsgüter zurückzuführen, die seinerzeit mit der begünstigten Sacheinlage in die Kapitalgesellschaft eingebracht wurden. Daß auch in diesem Fall der anlässlich der Kapitalerhöhung neu erworbene Anteil das Schicksal des alten Anteils gemäß Art. III § 8 Abs. 5 StruktVG teile, behauptet aber auch die belangte Behörde selbst nicht. Auf die Zurückführbarkeit des vorgetragenen oder ausgeschütteten Gewinns auf die mit der Sacheinlage seinerzeit eingebrachten Wirtschaftsgüter kann es daher nicht ankommen.

Erfolgt eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durch Umbuchen von offenen Rücklagen oder Gewinnvorträgen (nominelle Kapitalerhöhung, Kapitalberichtigung), wobei neue Anteile an die Gesellschafter ausgegeben werden, so ist der Vorgang so zu sehen, als hätte die Gesellschaft die erforderlichen Mittel zuerst ausgeschüttet und anschließend von den Gesellschaftern als Einlage erhalten. Bei den Gesellschaftern liegen daher dem Grunde nach Einkünfte vor (vgl. Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Band 14, 230). Die Steuerfreistellung solcher Einkünfte bewirkt nicht automatisch, daß die neuen Anteile das Schicksal der alten gegen Sacheinlage begünstigt erworbenen Anteile im Sinne des Art. III § 8 Abs. 5 StruktVG teilen. Eine derartige Folge hätte der Gesetzgeber, hätte er sie gewollt, anordnen müssen. Dies ist nicht geschehen.

Aus diesen Überlegungen folgt:

Die belangte Behörde hätte daher den Verkehrswert der Sacheinlage des Ehemannes zum Einbringungszeitpunkt zu ermitteln gehabt. Die Beschwerdeführerin hat schon 1977 Anteile am Geschäftsanteil ihres Ehemannes im Ausmaß von 5 % von der Differenz zwischen dem Verkehrswert der Sacheinlage ihres Ehemannes einerseits und dem Buchwert dieser Sacheinlage andererseits unentgeltlich iSd Art. III § 8 Abs. 5 StruktVG erworben. Anteile am Geschäftsanteil des Ehemannes von 20/45 von 45 % dieser Differenz und von 20/45 des Buchwertes der Sacheinlage erwarb sie unentgeltlich durch die Schenkung des Jahres 1986. Der von der Beschwerdeführerin für ihren Geschäftsanteil erzielte Kaufpreis (S 877.442,25) wäre daher durch die Summe aus den genannten Verkehrswertdifferenzanteilen sowie dem Anteil am Buchwert und den gegen Barzahlung erworbenen Teil der Stammeinlage - dieser beträgt:

$$\begin{array}{rcl} \text{S } 44.000 \times 20 & \text{S } 135.000 \times 20 & \\ + \text{S } 25.000,-- & & \\ 45 & 45 & = \text{S } 104.555,55 - \end{array}$$

zu teilen und der Quotient mit der Summe aus den

Verkehrswertdifferenzanteilen und dem erwähnten Buchwertanteil

zu multiplizieren gewesen. Dieser Betrag wäre zur Ermittlung

der Einkünfte gemäß § 31 Abs. 3 EStG 1972 um die bereits

genannten Anschaffungskosten (20/45 des auf die Beteiligung des

Ehemannes vor der Kapitalerhöhung entfallenden Anteiles des

Buchwertes von S 46.000,-- gemäß § 3 des Bundesgesetzes BGBl.

Nr. 157/1966, das sind: S 46.000 x 90 x 20

= S 8.177,78)

225 x 45

zu kürzen gewesen. Der Freibetrag von S 100.000,-- stünde voll zu. Für jedes Steuerjahr wäre der gemäß § 31 Abs. 3 EStG 1972 bzw. für 1989, 1990 gemäß §§ 19, 31, 111, 120 EStG 1988 von den Zuflüssen auf die Einkünfte gemäß § 31 EStG 1972 entfallende Teil zu ermitteln und um den jeweils unverbrauchten Freibetrag zu kürzen gewesen, um so den steuerpflichtigen Betrag aus sonstigen Einkünften zu errechnen.

Die belangte Behörde hat die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid daher im Rahmen des Beschwerdepunktes infolge Verkennung der Rechtslage in ihren Rechten verletzt.

Der Vollständigkeit halber wird zur Frage des begünstigten Steuersatzes aus der Sicht des Abgabenänderungsgesetzes 1985 bei Einkünften im Sinne des § 31 EStG 1972, die in mehreren Jahren verteilt zufließen, auf das hg. Erkenntnis vom 27. April 1994, 93/13/0159, hingewiesen.

Der angefochtene Bescheid mußte daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufgehoben werden.

Die Entscheidung über Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994. Ersatz für Beilagengebühren steht im Hinblick auf § 28 Abs. 5 VwGG nur für eine Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Bescheides zu.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1994140075.X00

Im RIS seit

26.11.2001

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at