jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2005/9/23 2002/15/0028

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.09.2005

Index

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

Norm

B-VG Art7;
EStG 1988 §30;
EStG 1988 §31;
EStG 1988 §6 Z5;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde des T in W, vertreten durch Dr. Norbert Kollerics, Rechtsanwalt in 8010 Graz, Kalchberggasse 1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat I) vom 5. Dezember 2001, GZ. RV-100.96/1-8/96, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1992 und Festsetzung der Einkommensteuer 1992 sowie der Gewerbesteuer 1992 und 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 führte einen Gewerbebetrieb, welchen er in den Abgabenerklärungen für die Streitjahre mit "Handel und Glaserei" bezeichnete. Er ermittelte seinen Gewinn nach § 5 EStG 1988.

Im Gefolge einer Buch- und Betriebsprüfung für die Jahre 1992 bis 1994 hielt der Prüfer in seinem Bericht u.a. (Tz 14 Abs. 2) fest, dass der Beschwerdeführer bisher an der A. Autohaus GmbH mit 250.000 S (10 % des Stammkapitals) beteiligt gewesen sei und ihm im Jahr 1992 die Beteiligung an dieser Gesellschaft des im Jahr 1990 verstorbenen E.S. in Höhe von 500.000 S (20 % des Stammkapitals) im Erbwege zugegangen sei, womit die Beteiligung sodann 750.000 S (30 % des Stammkapitals) betragen habe. Mit 31. Dezember 1992 sei diese Beteiligung mit den Anschaffungskosten von 3,000.000 S in das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers eingebracht und eine Teilwertabschreibung in Höhe von 2,850.000 S vorgenommen worden, worauf die Beteiligung "per 31.12.1992 mit S 150.000,-- zu Buche" gestanden sei. Der Prüfer erkannte die Teilwertabschreibung nicht an. Einerseits sei die Entscheidungsfreiheit über die Aufnahme

gewillkürten Betriebsvermögens nicht gegeben, wenn der Steuerpflichtige es ausschließlich deshalb aufnehme, um einen steuerlichen Vorteil zu erreichen, und diese Aufnahme sonst sinnlos wäre. Andererseits sei der Teilwert der Beteiligung zum Zeitpunkt der Einbringung niedriger gewesen als die Anschaffungskosten und daher anzusetzen. Dementsprechend erhöhte der Prüfer den Gewinn u.a. um den Betrag in Höhe der Teilwertabschreibung von 2,850.000 S, was auch bewirke, dass für das Jahr 1993 kein Fehlbetrag gemäß § 6 Abs. 2 GewStG (Verlustvortrag) aus 1992 (gegenüber bisher 738.960 S) abziehbar sei.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen, nahm das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1992 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte dementsprechend die Einkommensteuer 1992 und gemäß § 296 BAO geändert die Gewerbesteuer 1992 und 1993 fest.

Dagegen berief der Beschwerdeführer mit der Begründung, sowohl die Einlage der Beteiligung als auch die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert seien aus der Bilanz samt Anlageverzeichnis ersichtlich gewesen, welche dem Finanzamt gemeinsam mit den Steuererklärungen vorgelegt worden sei. Weiters seien Beteiligungen im Fall der Einlage in das Betriebsvermögen gemäß § 6 Z 5 EStG 1988 stets mit den Anschaffungskosten zu erfassen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 13. November 1996 ab. Das Finanzamt habe aus der Bezeichnung im Anlagenverzeichnis "A. Autohaus GesmbH" keinen Aufschluss darüber gewinnen können, ob es sich um gewillkürtes oder notwendiges Betriebsvermögen gehandelt habe. Die Anschaffungskosten und die Berechnung der Teilwertabschreibung seien erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt gegeben worden, obwohl Anschaffung und Teilwertabschreibung laut Bilanz am selben Tag erfolgt seien. Da die Beteiligung seit geraumer Zeit im Privatvermögen gehalten worden sei, gehe das Finanzamt davon aus, dass die geltend gemachte Wertminderung schon während dieser Zeit eingetreten sei, was Anschaffungskosten von höchstens 150.000 S ergeben habe.

In seinem Vorlageantrag führte der Beschwerdeführer aus, die Einlagenbewertung mit den Anschaffungskosten und die am selben Tag vorgenommene Teilwertabschreibung seien aus den Beilagen zur Einkommensteuererklärung eindeutig erkennbar gewesen. Daraus hätte unmittelbar ersehen werden können, dass die Wertminderung, welche bereits vor der Einlage erfolgt sei, den Bestimmungen des § 6 Z 5 EStG 1998 entsprechend gewinnmindernd zum Ansatz gebracht worden sei. Die fehlende Darstellung der Ermittlung der Anschaffungskosten und der Berechnung der Teilwertabschreibung rechtfertige keine Wiederaufnahme des Verfahrens, weil beide Ansätze im Rahmen der Betriebsprüfung keine Änderung erfahren hätten. Ergänzend wies der Beschwerdeführer darauf hin, dass die Einlagenbewertung mit niedrigeren als den Anschaffungskosten systemwidrig wäre, weil sie zu einem "Verlorengehen des privaten Vermögensverlustes führen" würde.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Aus den vom Beschwerdeführer zur Einkommensteuererklärung 1992 angeschlossenen Beilagen sei nur ersichtlich gewesen, dass laut Anlagenverzeichnis - Konto "0810 Beteiligungen" eine Beteiligung an einer GmbH bestanden habe, die am 31. Dezember 1992 als Zugang erfasst und gleichzeitig auf den (niedrigeren) Teilwert abgeschrieben worden sei. Dass es sich überhaupt um eine Einlage aus dem Privatvermögen gehandelt habe und nicht um einen unmittelbaren entgeltlichen Erwerb der Beteiligung für das Unternehmen, gehe daraus nicht hervor. Für den Wertansatz in der Bilanz sei aber bedeutsam, ob es sich um eine Einlage oder um eine Anschaffung der Beteiligung gehandelt habe und ob Wertminderungen bei dieser Beteiligung gegebenenfalls in der Privatsphäre oder im betrieblichen Bereich entstanden seien. Auch die Feststellung der Betriebsprüfung, dass es sich dabei um gewillkürtes Betriebsvermögen gehandelt habe, sei eine neue und wesentliche Tatsache, denn soweit gewillkürtes Betriebsvermögen erst durch eine Einlage dem Betrieb gewidmet werde, sei eine schon früher eingetretene Wertminderung bereits im Rahmen der Einlagenbewertung zu berücksichtigen. Für die endgültige und richtige Subsumtion sei die Sachverhaltsdarstellung über das Beteiligungsausmaß erforderlich gewesen, weil solche Beteiligungen, deren Veräußerungen nach § 31 EStG 1988 zu erfassen wären, eine besondere Betrachtung betreffend die Bewertung erforderten. Da weder die Art des Zuganges (Anschaffung oder Einlage) noch das Ausmaß der Beteiligung aus den vom Beschwerdeführer ursprünglich vorgelegten Unterlagen ersichtlich gewesen seien, sei der Sachverhalt im früheren Verfahren keinesfalls so vollständig bekannt gewesen, dass das Finanzamt bei richtiger rechtlicher Subsumtion schon in diesem Verfahren zu den im nunmehr wieder aufzunehmenden Verfahren getroffenen Entscheidungen hätte gelangen können.

Zur Bewertung der eingelegten Beteiligung führte die belangte Behörde aus, dass nach der unzweifelhaften Absicht des Gesetzgebers durch § 6 Z 5 letzter Satz EStG 1988 nur die weitere Steuerhängigkeit der stillen Reserven

gewährleistet sein sollte, nicht die Verlagerung von in der Privatsphäre erlittenen Wertverlusten in die betriebliche Sphäre beabsichtigt gewesen sei. Nach herrschender Rechtsmeinung sei die genannte Bestimmung mittels teleologischer Reduktion auf jene Fälle einzuschränken, in denen der Teilwert der Einlage höher als die Anschaffungskosten sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Den nicht aktenwidrigen Feststellungen der belangten Behörde, aus dem Anlagenverzeichnis sei nur ersichtlich gewesen, dass eine Beteiligung an einer GmbH bestanden habe, die am 31. Dezember 1992 als Zugang erfasst und gleichzeitig auf den Teilwert abgeschrieben worden sei, hält der Beschwerdeführer entgegen, dass durch den Ansatz der Anschaffungskosten, den offenen Ausweis der Teilwertabschreibung und durch Anführen des Zugangsdatums eindeutig offen gelegt worden sei, dass es sich um eine eingelegte Beteiligung im Ausmaß von mehr als 10 % gehandelt habe. Da die Aufnahme in das Betriebsvermögen und die Teilwertabschreibung am selben Tag, dem Bilanzstichtag 31. Dezember 1992, erfolgt seien, habe es sich um eine Einlage handeln müssen, weil bei einer Anschaffung eine Teilwertabschreibung am selben Tag nicht zulässig wäre.

Damit übersieht der Beschwerdeführer, dass er selbst aus den offen gelegten Tatsachen einen Schluss auf das Vorliegen weiterer Tatsachen zieht. Ein Sachverhalt ist aber dann nicht so vollständig bekannt, wenn lediglich von den offen gelegten Tatsachen Schlussfolgerungen auf das Vorliegen weiterer Tatsachen gezogen werden können. Mag das Finanzamt anhand des der Einkommensteuererklärung 1992 angeschlossenen Anlagenverzeichnisses aus der Sicht der anzuwendenden Rechtsnormen auch vermuten haben können, dass es sich um eine Einlage (nicht um eine betrieblich veranlasste Anschaffung) der in Rede stehenden Beteiligung gehandelt hat, hätte es dahingehender Ermittlungen bedurft, welche die mögliche Vermutung zur Gewissheit geführt und bewirkt hätten, dass die Tatsache einer Einlage der Beteiligung bekannt gewesen wäre.

Die Höhe der Beteiligung war bei der von der belangten Behörde vertretenen Rechtsansicht, dass bei einem niedrigeren Teilwert als den Anschaffungskosten dieser niedrigere Teilwert bei einer Einlage anzusetzen sei, unmaßgeblich, weil dies auch bei Beteiligungen unter 10 % zutrifft.

Der belangten Behörde kann daher nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn sie in den vom Prüfer festgestellten Tatsachen, dass die in Rede stehende Beteiligung das Betriebsvermögen im Wege einer Einlage vergrößert habe, eine neue Tatsache iSd § 303 Abs. 4 BAO erkennt, welche dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Abgabenfestsetzung für das Streitjahr 1992 noch nicht bekannt gewesen ist.

2. Sachbescheide:

§ 6 Z 5 EStG 1972 lautete:

"§ 6. Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dienen, gilt folgendes:

.....

5. Einlagen sind mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung, höchstens jedoch mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen."

Zu dieser Rechtslage hat der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 8. November 1977, 1.054/75 und 2.175/77, ausgeführt, wenn für den Zeitpunkt der Einbringung eines Stammanteils nur ein niedrigerer Teilwert gerechtfertigt sei, könne ausschließlich dieser angesetzt werden; eine gleichzeitige Abschreibung auf ihn sei unzulässig.

§ 6 Z 5 EStG 1988 in der für den Beschwerdefall anzuwendenden Stammfassung lautet:

"§ 6. Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt folgendes:

.....

5. Einlagen sind mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind höchstens mit den um Absetzungen für Abnutzung nicht gekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn Gegenstand der Einlage

-

Grundstücke (grundstücksgleiche Rechte) sind, die innerhalb der letzten zehn Jahre,

-

sonstige Wirtschaftsgüter sind, die innerhalb eines Jahres vor dem Zeitpunkt der Zuführung

angeschafft oder hergestellt und nicht außerhalb einer betrieblichen Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften verwendet worden sind. Wurden sie zur Erzielung nicht betrieblicher Einkünfte verwendet, dann sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die berücksichtigten Beträge an Absetzung für Abnutzung oder an begünstigten Abschreibungen von Herstellungsaufwand zu vermindern. Beteiligungen, deren Veräußerung nach § 31 zu erfassen wäre, sind jedoch stets mit den Anschaffungskosten anzusetzen."

Nach den Materialien (621 BlgNR 17. GP, 69) sind die Bestimmungen über die Einlagenbewertung mit dem EStG 1988 inhaltlich neu gefasst worden. Einlagen sollten nicht mehr in jedem Fall mit den niedrigeren historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten sein. In den im Gesetz angeführten Fällen sei vielmehr ausschließlich der höhere Teilwert maßgebend. Durch die an die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anknüpfende Einlagenbewertung sollte sichergestellt werden, dass mit den eingelegten Wirtschaftsgütern verbundene stille Reserven, die vor der Einlage - also in der Privatsphäre - entstanden sind, beim nicht abnutzbaren Anlagevermögen (beim nackten Grund und Boden) insoweit besteuert würden, als dies bei Vorliegen eines Spekulationstatbestandes der Fall wäre. Neu geregelt sollte werden, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur dann um eine Absetzung für Abnutzung bis zum Zeitpunkt der Einlage zu vermindern sind, wenn das Wirtschaftsgut der außerbetrieblichen Einkunftserzielung (insbesondere der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) gedient hat. Im Falle einer vorbetrieblichen Nutzung sollten jene Beträge abzuziehen sein, die bis zur Einlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht worden sind. Außerbetriebliche Sonderabschreibung (insbesondere Zehntelabsetzungen gemäß § 28 Abs. 3 leg. cit.) sollten die Anschaffungskosten ebenfalls mindern. Diese Anordnungen sollten Mehrfachabschreibungen ohne entsprechende Werterhöhung des Anlagegutes vermeiden. Beteiligungen gemäß § 31 leg. cit. sollten jedenfalls mit den Anschaffungskosten anzusetzen sein. Damit sollte die weitere Erfassbarkeit der in der Privatsphäre angesammelten, vor der Einlage nach § 31 leg. cit. steuerhängig gewesenen stillen Reserven gewährleistet sein.

Die belangte Behörde vertrat im angefochtenen Bescheid die Ansicht, der Wortlaut des § 6 Z 5 letzter Satz EStG 1988 sei teleologisch auf jene Fälle zu reduzieren, in denen der Teilwert der eingelegten Beteiligung im Zeitpunkt der Einlage nicht niedriger als die (historischen) Anschaffungskosten sei. Andernfalls würden in der Privatsphäre eingetretene Wertverluste im Wege der (nach der Einlage zu den Anschaffungskosten) erfolgten Teilwertabschreibung steuerlich geltend gemacht werden können, was einer Verlagerung von in der Privatsphäre erlittenen Wertverlusten in die betriebliche Sphäre bedeutete. Dies habe der Gesetzgeber, der nach den Materialien lediglich die weitere Steuerhängigkeit der stillen Reserven habe gewährleisten wollen, nicht beabsichtigt.

Der Beschwerdeführer trägt dagegen vor, dass die Wortinterpretation der Bestimmung des§ 6 Z 5 EStG 1988 ("sind jedoch stets mit den Anschaffungskosten anzusetzen") zu einem klaren Ergebnis führe und der Einlagewert damit jedenfalls (und somit unabhängig vom Teilwert) mit den Anschaffungskosten anzusetzen sei.

Soweit der Beschwerdeführer eine Auslegung im äußerst möglichen Wortsinn begrenzt sieht, übersieht er, dass die belangte Behörde keine Auslegung, insb. keine teleologische Interpretation, sondern eine - das Gegenstück zur Analogie bildende - teleologische Reduktion vorgenommen hat, welche den - zu weit gefassten - Wortsinn einschränkt (siehe etwa Koziol/Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts I11, 31).

Beteiligungen, die innerhalb eines Jahres vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft worden sind (und damit nicht nach § 31 leg. cit., sondern nach den Spekulationstatbeständen des § 30 leg. cit. zu erfassen sind), sind bei der Einlage schon nach der allgemeinen Bestimmung des § 6 Z 5 erster Satz EStG 1988 mit dem Teilwert, höchstens mit den tatsächlichen Anschaffungskosten und damit im Falle eines unter den tatsächlichen Anschaffungskosten liegenden Teilwertes mit diesem zu bewerten. § 6 Z 5 letzter Satz leg.cit. erfasst auch Beteiligungen, deren Anschaffung mehr als

ein Jahr vor der Zuführung liegt. Es wäre unsachlich, in der Privatsphäre eingetretene Wertverluste bei der Einlage spekulationsverfangener Beteiligungen anders zu behandeln als bei der Einlage nach § 31 EStG 1988 zu erfassender Beteiligungen (vgl. Zorn, Einlagenbewertung im EStG 1988, in ÖStZ 1989, 5 ff, insb. 8).

Die den erwähnten Materialien entnehmbare Absicht des Gesetzgebers war dahin gerichtet, die Rechtslage im Zusammenhang mit der Bewertung von Einlagen gegenüber dem EStG 1972 insoweit zu ändern, dass nicht mehr in allen Fällen die Bewertung statt mit dem Teilwert durch die Begrenzung "höchstens" mit den niedrigeren tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfolgen hat. Eine Absicht zur Änderung der Rechtslage für Fälle eines unter den tatsächlichen Anschaffungskosten liegenden Teilwertes ist den Materialien nicht zu entnehmen. Hinsichtlich der Einlage von Beteiligungen sprechen die Materialien ausschließlich in der Privatsphäre angesammelte, vor der Einlage steuerhängig gewesene stille Reserven an, deren weitere Erfassbarkeit durch die Bewertung mit den tatsächlichen Anschaffungskosten statt mit dem höheren Teilwert gewährleistet werden soll. Hinsichtlich in der Privatsphäre eingetretener Wertverluste lassen die Materialien keine Absicht des Gesetzgebers erkennen, die Rechtslage durch das EStG 1988 ändern zu wollen.

Der Verwaltungsgerichtshof gelangt daher zum Ergebnis, dass die Bestimmung des § 6 Z 5 letzter Satz EStG 1988 tatsächlich auf jene Fälle teleologisch zu reduzieren ist, in denen der Teilwert der einzulegenden Beteiligung nicht niedriger als die tatsächlichen Anschaffungskosten ist (vgl. abermals Zorn, aaO, sowie Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 208 zu § 6, und im Ergebnis auch Doralt, EStG I6, Tz 373 zu § 6).

Hinsichtlich der Gewerbesteuer enthält die Beschwerde keine gesonderten Ausführungen.

Da sich die Beschwerde sohin insgesamt als unbegründet erweist, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

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

Wien, am 23. September 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2002150028.X00

Im RIS seit

17.11.2005

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at