

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/1/29 97/13/0007

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 29.01.2003

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §30 Abs1 Z1 litb;

EStG 1988 §30 Abs1;

EStG 1988 §30 Abs4;

EStG 1988 §31 Abs5 idF 1993/818;

EStG 1988 §31 Abs6 idF 1993/818;

EStG 1988 §31 idF 1993/818;

## 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 des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der I E in W, vertreten durch Dr. Franz Amler und Dr. Michael Schwarz, Rechtsanwälte in 3100 St. Pölten, Brunnngasse 12/2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 3. Dezember 1996, Zl. GA 16- 96/3312/11, betreffend Einkommensteuer für 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Mit ihrer Einkommensteuererklärung für 1994 erklärte die Beschwerdeführerin neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung "lt. Anlage" in Höhe von 162.589 S. Gleichzeitig beanspruchte sie für diese Einkünfte den Hälftesteuersatz. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung schlüsselte sie auf, dass von einem Liquidationserlös von 542.296 S im Jahr 1994 auf die von ihr gehaltenen 91 % der Anteile ein Liquidationserlös(anteil) von 197.396 S hinsichtlich einer "außerhalb der Spekulationsfrist" angeschafften Beteiligung von 36,4 % und ein Liquidationserlös(anteil) von 296.093 S hinsichtlich einer "innerhalb der Spekulationsfrist" angeschafften Beteiligung von 54,6 % entfalle. Unter "§ 30 EStG" errechnete die Beschwerdeführerin von einem "Verkaufserlös"(-anteil) von 296.093 S und dem Abzug der Anschaffungskosten von 50.000 S und von Werbungskosten (Notar usw.) von 4.260,40 S einen Spekulationsgewinn von 241.832,60 S. Unter "§ 31 EStG"

errechnete die Beschwerdeführerin aus einem "Verkaufserlös"(-anteil) von 197.396 S unter Abzug der Anschaffungskosten von 276.640 S einen Veräußerungsverlust von 79.244 S. Diesen Spekulationsgewinn und den Veräußerungsverlust rechnete die Beschwerdeführerin gegeneinander auf und kam zu einer "Summe der sonstigen Einnahmen gemäß § 29 (2) EStG" von 162.588,60 S.

Das Finanzamt bemäß die Steuer in seinem Einkommensteuerbescheid 1994 nach den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und nach sonstigen Einkünften von

241.833 S. Verluste aus Beteiligungsveräußerungen könnten nicht mit Überschüssen aus Spekulationseinkünften ausgeglichen werden, führte das Finanzamt in der Begründung aus.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, es handle sich um ein Veräußerungsgeschäft (Liquidation)". Daher müsse die Ermittlung der Veräußerung der vorliegenden Beteiligung in einer Berechnung vorgenommen werden. Die unterschiedliche Berechnung des Veräußerungsvorganges der Liquidation dürfe nicht dazu führen, dass der einheitliche Vorgang in zwei verschiedene Veräußerungsgeschäfte zerlegt werde; sie müsse zu einer einheitlichen Darstellung des vorliegenden Veräußerungsgeschäftes bei den sonstigen Einkünften führen und es könne nur ein Ergebnis als Veräußerungsgewinn (Verlust) entstehen. Bei der Veräußerung für die einen Anteil von 91 % umfassende Beteiligung der Beschwerdeführerin sei ein Veräußerungsgewinn von 162.589 S gemäß § 29 Z 2 EStG verblieben, welcher "sich gleichzeitig als Spekulationsgewinn gem. § 30 EStG darstellt (kein anteiliger Freibetrag und kein begünstigter Steuersatz gem. § 37 EStG)".

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Erfülle die Veräußerung einer Beteiligung zugleich den Tatbestand eines Spekulationsgeschäftes, so sei der Vorgang unter § 30 EStG 1988 einzureihen (§ 31 Abs. 6 EStG 1988), denn das Spekulationsgeschäft gehe dem Tatbestand der Veräußerung bestimmter Beteiligungen vor. Da die Veräußerung einer Beteiligung innerhalb der Jahresfrist des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 die Anwendung des § 31 leg. cit. ausschließe, sei hinsichtlich des innerhalb der Spekulationsfrist erworbenen und wieder veräußerten GesmbH-Anteiles von 54,6 % ausschließlich ein Spekulationsüberschuss in Höhe von 241.832,60 S gegeben. Der Verlust von 79.244 S, welcher aus der Veräußerung des außerhalb der Spekulationsfrist erworbenen Anteiles von 36,4 % entstanden sei, sei nur mit Überschüssen aus anderen Beteiligungsveräußerungen ausgleichsfähig, nicht aber mit Überschüssen aus Spekulationsgeschäften.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer nur die Einkünfte aus den in dieser Bestimmung aufgezählten Einkunftsarten, darunter - nach § 2 Abs. 3 Z 7 leg. cit. - die sonstigen Einkünfte im Sinne des § 29.

Zu den sonstigen Einkünften im Sinne des § 29 EStG 1988 zählen nach dessen Z 2 die Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31.

Nach dem Abs. 1 des mit "Veräußerung von Beteiligungen" überschriebenen § 31 EStG 1988 in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, gehören zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteiles an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 10 % beteiligt war. Als Veräußerung gilt nach § 31 Abs. 2 Z 1 leg. cit. auch der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung.

Als Einkünfte sind gemäß § 31 Abs. 3 leg. cit. der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös oder dem Abwicklungsguthaben einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Die Einkünfte im Sinne des Abs. 1 und des Abs. 2 Z 1 sind nur insoweit steuerpflichtig, als sie jenen Teil von 100.000 S übersteigen, der u.a. dem veräußerten oder untergegangenen Anteil entspricht.

Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen sind gemäß § 31 Abs. 5 leg. cit. nur mit Überschüssen aus anderen Beteiligungsveräußerungen ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2).

Nach § 31 Abs. 6 EStG 1988 sind die Abs. 1 bis 5 nicht anzuwenden, soweit die veräußerte Beteiligung zu einem Betriebsvermögen gehört oder wenn es sich um ein Spekulationsgeschäft (§ 30) handelt.

Nach § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern als bestimmten Grundstücken und Rechten Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung

nicht mehr als ein Jahr beträgt. Spekulationsgeschäfte liegen nach § 30 Abs. 3 Z 1 leg. cit. nicht vor, soweit die Einkünfte aus den Veräußerungsgeschäften zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören.

Als Einkünfte sind nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2).

In der Beschwerde wird ausgeführt, es sei strittig, "ob es die einkommensteuergesetzlichen Bestimmungen (§§ 29, 30 u. 31) zulassen, dass bei der Besteuerung der untergegangenen GmbH-Beteiligung einer Privatperson auf Grund der Liquidation dieser GmbH der ('innerbetriebliche') Verlustausgleich für den Liquidationsverlustanteil, der außerhalb der Spekulationsfrist liegt, mit dem dieselbe Beteiligung betreffenden Liquidationsüberschussanteil, der innerhalb der Spekulationsfrist anfällt, vorzunehmen ist, oder nicht".

Die Beschwerdeführerin trägt vor, GesmbH-Anteile einer Person würden ein einheitliches Wirtschaftsgut darstellen. Die Auflösung (Liquidation) einer GesmbH und der damit zusammenhängende Untergang eines GesmbH-Anteiles könne daher nur ein Veräußerungsgeschäft darstellen. Die Ermittlung des Überschusses aus diesem Veräußerungsvorgang könne auch nur zu einem einheitlichen Veräußerungsergebnis führen. Deshalb ergebe sich bei der Beschwerdeführerin auf Grund der Liquidation der GesmbH ein Gesamtveräußerungsüberschuss von 162.589 S.

Unstrittig ist, dass 54,6 % der GesmbH-Anteile von der Beschwerdeführerin innerhalb der so genannten Spekulationsfrist des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 angeschafft worden sind. Auch eine im Zuge einer Liquidation erfolgte Veräußerung erfüllt den Tatbestand der Veräußerung im Sinne des § 30 Abs. 1 leg. cit. (vgl. Doralt, EStG II4, Tz 36 zu § 30; und Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 13 zu § 30, sowie Bauer/Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer II2, Tz 39 zu § 19 KStG).

Wird ein Wirtschaftsgut, etwa ein GesmbH-Anteil, angeschafft und bildet dieser Anteil zusammen mit früher erworbenen GesmbH-Anteilen sodann eine Beteiligung an der GesmbH, welche schließlich zur Gänze veräußert wird, so ist die von der belangten Behörde vertretene Ansicht für nicht rechtswidrig zu befinden, dass hinsichtlich des innerhalb der Spekulationsfrist angeschafften und im Rahmen der Gesamtbeteiligung veräußerten GesmbH-Anteiles ein Spekulationsgeschäft iSd § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 vorliegt und hinsichtlich des außerhalb der Spekulationsfrist angeschafften GesmbH-Anteiles die Bestimmungen des § 31 Abs. 1 bis 5 EStG 1988 in der erwähnten Fassung anzuwenden sind (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 13. September 1978, 2931/76, VwSlg 5291/F, und Bauer/Quantschnigg, aaO). Die dafür anzustellende Berechnung der Spekulationseinkünfte hat die für diesen innerhalb der Spekulationsfrist angeschafften GesmbH-Anteil aufgewendeten Anschaffungs- und Werbungskosten einerseits und den Teil des Veräußerungserlöses an der gesamten Beteiligung, welcher dem Anteil der innerhalb der Spekulationsfrist angeschafften GesmbH-Anteile daran entspricht, zu Grunde zu legen (§ 30 Abs. 4 leg. cit.). Gemäß § 31 Abs. 6 EStG 1988 in der angeführten Fassung sind für diesen GesmbH-Anteil die Bestimmungen des § 31 Abs. 1 bis 5 leg. cit. über Beteiligungsveräußerungen nicht anzuwenden. Solcherart erweist sich die Annahme der belangten Behörde als nicht rechtswidrig, dass sich im Beschwerdefall ein Spekulationsgewinn - ausgehend von den von der Beschwerdeführerin in der Beilage zur Einkommensteuererklärung selbst angeführten Beträgen - ergeben hat.

Hinsichtlich der nicht unter den Tatbestand eines Spekulationsgeschäftes fallenden Geschäftsanteile durfte die belangte Behörde eine Veräußerung von Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 annehmen und als Einkünfte aus dieser Veräußerung den Unterschiedsbetrag zwischen dem auf die außerhalb der Spekulationsfrist angeschafften Anteile an der GesmbH-Beteiligung entfallenden Teil des Abwicklungsguthabens einerseits und den für die außerhalb der Spekulationsfrist angeschafften Anteile aufgewendeten Anschaffungskosten andererseits zurückgreifen, was im Beschwerdefall zu einem Verlust aus der Veräußerung (dieses Teiles) der Beteiligung geführt hat.

Somit verbleibt die im Verwaltungsverfahren von der Beschwerdeführerin aufgeworfene Frage, ob der Verlust aus der Veräußerung des einen Beteiligungsanteils gegen den unter die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften zu zählenden Gewinn aus der Veräußerung des anderen Beteiligungsanteiles aufrechenbar ist.

Gemäß § 31 Abs. 5 leg. cit. sind Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen nur mit Überschüssen aus anderen Beteiligungsveräußerungen ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2). Unter letzteren sind aber nach der Gesetzessystematik nur Beteiligungsveräußerungen iSd § 31 leg. cit. zu verstehen, nicht aber die durch § 31 Abs. 6 leg. cit. von der Anwendung des § 31 Abs. 1 bis 5 ausgenommene Veräußerung jener Beteiligungen, die zu einem Betriebsvermögen gehören, oder wenn ein Spekulationsgeschäft vorliegt. Demnach ist der Verlust aus der Veräußerung des Beteiligungsanteiles,

welcher die außerhalb der Spekulationsfrist angeschafften Anteile betrifft, nur mit solchen Überschüssen ausgleichsfähig, die aus anderen Beteiligungsveräußerungen entstehen, auf die §§ 31 Abs. 1 bis 5 leg. cit. anzuwenden sind, nicht aber wenn diese andere Beteiligungsveräußerung eine zum Betriebsvermögen gehörende Beteiligung betrifft oder es sich um ein Spekulationsgeschäft handelt.

Sohin ist die belangte Behörde rechtens zum Ergebnis gelangt, dass der aus der Veräußerung des Beteiligungsanteiles hinsichtlich der außerhalb der Spekulationsfrist angeschafften Anteile an der GesmbH entstandene Verlust nicht mit den aus der Veräußerung (Liquidation) der innerhalb der Spekulationsfrist angeschafften GesmbH-Anteile als Spekulationsgeschäft zu wertenden Überschüssen aufgerechnet werden kann.

Da die Beschwerde eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzeigt, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBI. II Nr. 501/2001.

Wien, am 29. Jänner 2003

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:1997130007.X00

**Im RIS seit**

05.05.2003

**Zuletzt aktualisiert am**

16.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

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