

# TE Vwgh Erkenntnis 1993/9/15 91/13/0092

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 15.09.1993

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
21/02 Aktienrecht;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
33 Bewertungsrecht;

## Norm

AktG 1965 §152 Abs1 Z4;  
AktG 1965 §155 Abs2;  
BAO §192;  
BAO §252 Abs1;  
BAO §295;  
BewG 1955 §4;  
BewG 1955 §59;  
BewG 1955 §64 Abs1;  
VwGG §41 Abs1;  
VwGG §42 Abs2 Z1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Liska und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Fellner und Dr. Hargassner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Oberkommissärin Dr. Büsser, über die Beschwerde der X AG in W, vertr durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der FLD für Wien, NÖ und Bgld, Berufungssenat III, vom 20. 3. 1991, Zl. 6/2 - 2170/88-06, betr Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. 1. 1987, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird in seinem Abspruch über den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1987 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben; im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 11.540,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende Aktiengesellschaft beschloß in ihrer außerordentlichen Hauptversammlung vom 10.

Dezember 1986 eine Kapitalerhöhung um S 20,000.000,-- unter Übernahme der auszugebenden Aktien durch den Alleinaktionär, welcher die neuen Aktien am 11. Dezember 1986 mit der Erklärung zeichnete, daß die Zeichnung unverbindlich werde, wenn die Durchführung der Kapitalerhöhung nicht bis zum 31. März 1987 im Handelsregister eingetragen worden sei. Der Kapitalerhöhungsbeitrag wurde auf dem Verrechnungskonto des Alleinaktionärs mit der beschwerdeführenden Aktiengesellschaft zum 31. Dezember 1986 gutgebucht und mit Wirkung vom 8. Jänner 1987 der Beschwerdeführerin überwiesen; die Durchführung der Kapitalerhöhung wurde am 22. Jänner 1987 in das Handelsregister eingetragen. Die bewertungsrechtlich gebotene Beurteilung dieser sich über den Bewertungsstichtag erstreckenden Kapitalerhöhung bildet den Streitpunkt des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens.

In ihrer Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1987 setzte die Beschwerdeführerin unter anderem den Kapitalerhöhungsbeitrag von S 20,000.000,-- einerseits unter dem Titel sonstiger Forderungen bei den Besitzposten und andererseits unter dem Titel der "Einzahlung auf beschlossene Kapitalerhöhung" als Schuldposten an.

Das Finanzamt versagte in seinem Bescheid über den Einheitswert, die Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1987 dem angesetzten Betrag die Anerkennung als Schuldposten mit der Begründung, daß es sich dabei um gewidmetes Eigenkapital handelte. Dem trat die Beschwerdeführerin in ihrer Berufung mit der Auffassung entgegen, daß vor dem Bewertungsstichtag geleistete Einzahlungen auf eine erst nach dem Stichtag durch Eintragung im Handelsregister wirksam gewordene Kapitalerhöhung als Schuldposten zu berücksichtigen seien, wie dies der Bundesfinanzhof ausgesprochen habe. Könne die Gesellschaft doch der Kapitalerhöhung nicht sicher sein, solange sie im Handelsregister noch nicht eingetragen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Gestützt auf die im hg. Erkenntnis vom 13. September 1973, 180/72, zum Ausdruck gebrachte Rechtsauffassung führte die belangte Behörde begründend aus, daß die Beschwerdeführerin gar nicht vorgebracht habe, wegen der im Feststellungszeitpunkt noch nicht erfolgten Eintragung der beschlossenen Kapitalerhöhung ins Handelsregister ernsthaft mit einer gegen sie gerichteten Rückforderung des Kapitalerhöhungsbeitrages gerechnet haben zu müssen. Es sei von der Beschwerdeführerin auch ein anderer Grund für einen tatsächlichen Rückforderungsanspruch ihres Aktionärs nicht behauptet worden und der Aktenlage nach auch nicht erkennbar. Die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Judikate des Bundesfinanzhofes könnten aus näher erläuterten Erwägungen den Standpunkt der Beschwerdeführerin nicht tragen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde mit dem Antrag, den angefochtenen Bescheid aus dem Grunde seiner Rechtswidrigkeit aufzuheben. Die belangte Behörde begeht in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Beschwerdeabweisung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin gegen einen Bescheid des Finanzamtes als unbegründet abgewiesen, mit welchem sowohl der Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1987 festgestellt wurde, als auch, von dieser Feststellung abgeleitet, die Festsetzung von Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1987 erfolgte.

Liegen einem Bescheid Feststellungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, daß die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Da die Berufung der Beschwerdeführerin ausschließlich Einwendungen enthielt, die gegen die Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens gerichtet waren, mußte sie ungeachtet eines Erfolges oder Mißerfolges dieser Einwendungen in jedem Fall insoweit als unbegründet abgewiesen werden, als sie auch die abgeleiteten Abgabenbescheide bekämpfte (vgl. dazu Stoll, Bundesabgabenordnung-Handbuch, 625f). Der angefochtene Bescheid hat im Umfang seines Abspruches über Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent die Beschwerdeführerin in ihren Rechten im Ergebnis somit nicht verletzt (vgl. dazu die einen völlig gleichgelagerten Fall betreffenden Ausführungen im hg. Erkenntnis vom 16. September 1987, 87/13/0003), weshalb die Beschwerde in diesem Umfang gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Über die bekämpfte Einheitswertfeststellung hat der Gerichtshof folgende Erwägungen angestellt:

Gemäß § 64 Abs. 1 BewG 1955 sind zur Ermittlung des Einheitswertes des gewerblichen Betriebes vom Rohvermögen diejenigen Schulden abzuziehen, die mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebes im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Der Begriff der Schulden im Sinne dieser Gesetzesstelle umfaßt alle in Geld meßbaren Verpflichtungen, die einen gewerblichen Betrieb wirtschaftlich belasten, wobei die Fälligkeit der Schuld nicht Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist, wohl aber ihre Entstehung dem Grunde nach (vgl. Twaroch-Frühwald-Wittmann, Kommentar zum Bewertungsgesetz2, Anm. 2 zu § 64).

Der von der Beschwerdeführerin begehrte Ansatz des Kapitalerhöhungsbetrages als Schuldpost unter dem Titel der von ihr bezeichneten Verbindlichkeit verbietet sich schon deswegen, weil die von der Beschwerdeführerin dargestellte Verbindlichkeit zum Bewertungsstichtag noch gar nicht entstanden war. Entstehen konnte die von der Beschwerdeführerin dargestellte Rückzahlungsverbindlichkeit auf Grund der von der Beschwerdeführerin zutreffend erwähnten Bestimmung des § 1435 ABGB erst zu jenem Zeitpunkt, zu welchem der rechtliche Grund, die empfangene Zahlung zu behalten, aufgehört hätte. Nun hatte die Beschwerdeführerin entgegen der von beiden Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens übereinstimmend eingenommenen Auffassung zum Stichtag eine Zahlung noch gar nicht empfangen. Die bloße Gutschrift am Verrechnungskonto des Aktionärs kann der effektiv bewirkten Zahlung nicht gleichgehalten werden, wie dies die Parteien zu unterstellen scheinen; der Eingang der Zahlung aber erfolgte nach dem durch die Aktenlage belegten Beschwerdevorbringen erst mit dem Einlangen des Betrages auf dem Konto der Beschwerdeführerin am 8. Jänner 1987 und somit nach dem Bewertungsstichtag. Aus diesem Grund allein bereits konnte der von der Beschwerdeführerin gesehene Konditionsanspruch ihres Aktionärs im Bewertungszeitpunkt schon rein begrifflich nicht bestanden haben, sodaß sich eine Auseinandersetzung mit den von den Parteien vorgetragenen Argumenten für und wider die bewertungsrechtliche Anerkennbarkeit der dafür angesetzten Schuldpost erübriggt.

Dennoch ist der angefochtene Bescheid rechtswidrig. Es ist der Beschwerdeführerin in der Bekämpfung des von der belangten Behörde gefundenen Ergebnisses nämlich insoweit beizupflichten, als die aus diesem Ergebnis resultierende rechtliche Konsequenz der Zurechnung des vom neuen Aktionär geleisteten Kapitalerhöhungsbetrages an den Altaktionär sachwidrig anmutet. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin bildet die Konstruktion einer Schuldverpflichtung korrespondierender Höhe kein taugliches Mittel zur Vermeidung dieses Ergebnisses. Die sachgerechte Lösung des Problems liegt nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes vielmehr in der Beurteilung der Aktivpostenseite.

Zu deren Beurteilung hat der Verwaltungsgerichtshof den Parteien gemäß § 41 Abs. 1 zweiter Satz VwGG über die von ihm vorläufig angestellten Erwägungen rechtliches Gehör eingeräumt und kommt unter Berücksichtigung der von der belangten Behörde und der Beschwerdeführerin dazu erstatteten Äußerungen zu folgendem Ergebnis:

Zunächst ist vorauszuschicken, weshalb der Verwaltungsgerichtshof sich ungeachtet des Umstandes, daß die Beschwerdeführerin ihr Augenmerk allein der Bekämpfung der - zu Recht - nicht anerkannten Schuldpost zugewendet hatte, dazu in der Lage sieht, die aus der Aufnahme des Forderungsbetrages aus der Kapitalerhöhung unter den Besitzposten resultierende, im folgenden darzustellende Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides wahrzunehmen: Sache des angefochtenen Bescheides war in dem einer erfolgreichen Bekämpfung zugänglichen Umfang die Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens. Schon im Verwaltungsverfahren und auch vor dem Verwaltungsgerichtshof bekämpft die Beschwerdeführerin die steuerliche Zurechnung des vom Aktionär "vorgeleisteten" (rechtlich richtig in Wahrheit: vorzuleistenden) Betrages für die erst nach dem Bewertungsstichtag rechtswirksam gewordene Kapitalerhöhung. Daß sie diese Bekämpfung mit Argumenten unternimmt, die allein auf die Passivseite des Bewertungsproblems abstellen, darf nicht dazu führen, der aus der Betrachtung der Aktivseite resultierenden Berechtigung ihrer Zurechnungsbekämpfung den Erfolg zu verwehren; so gebietet denn eine nicht am Buchstaben des Ausdrucks haftende Interpretation des Beschwerdepunkts dessen Verständnis dahin, daß die Beschwerdeführerin sich durch den angefochtenen Bescheid im Ergebnis in ihrem Recht darauf als verletzt ansieht, sich den für die zum Bewertungsstichtag noch nicht wirksam gewordene Kapitalerhöhung ihr erwachsenen Forderungsbetrag nicht steuerlich zurechnen lassen zu müssen. In diesem Recht ist die Beschwerdeführerin insoweit verletzt, als der Ansatz des ihr für die Kapitalerhöhung vor dem Bewertungsstichtag auf dem Verrechnungskonto des Aktionärs gutgebuchten Betrages unter den Besitzposten aus nachstehenden Gründen verfehlt war:

Das zum Bewertungsstichtag angesetzte Wirtschaftsgut bestand in dem aus der Annahme der Zeichnungserklärung des Aktionärs entstandenen Anspruch der Gesellschaft auf die vom Aktionär nach § 155 Abs. 2 Aktiengesetz 1965 zu

erbringende Leistung. Für die Beurteilung des Erwerbs dieses Wirtschaftsgutes erweist es sich im Lichte der Bestimmungen der §§ 4f BewG 1955 als erforderlich, die Beschaffenheit dieses Wirtschaftsgutes näher zu betrachten.

Gemäß § 152 Abs. 1 Z. 4 Aktiengesetz 1965 muß der Zeichnungsschein den Zeitpunkt enthalten, an dem die Zeichnung unverbindlich wird, wenn nicht bis dahin die Durchführung der Erhöhung des Grundkapitals eingetragen worden ist. Im Beschwerdefall hat die Zeichnung des Aktionärs diesen Beisatz auch enthalten und darin den Termin 31. März 1987 angeführt. Die rechtsgeschäftliche Erklärung des Zeichners war damit ebenso wie das durch Annahme der Zeichnungserklärung durch die Gesellschaft zustande gekommene Rechtsgeschäft zwischen Gesellschaft und Aktionär an die Bedingung geknüpft, daß der Vollzug der Eintragung bis zum 31. März 1987 bewirkt würde.

Ein bedingtes Geschäft ist als eine logisch und rechtlich untrennbare Einheit aufzufassen; nur der Zeitpunkt, in welchem seine Wirkungen beginnen sollen, ist zum Einteilungsgrund und Unterscheidungsmerkmal von Anfangs- und Endbedingung genommen. Ob bei der Setzung einer Bedingung das eine oder das andere gemeint ist, ist eine Auslegungsfrage, wobei das näher Gelegene im allgemeinen die aufschiebende Wirkung ist (vgl. Gschnitzer in Klang, III2, 655). Prüft man die Beschaffenheit der in § 152 Abs. 1 Z. 4 Aktiengesetz vorgesehene Bedingung des Zeichnungsgeschäfts in dieser Weise an der logischen Gestalt des zugrundeliegenden Geschäfts, dann wird deutlich, daß der Erwerb des Anspruchs auf den Zeichnungsbetrag für die Aktien - ungeachtet des Umstandes, daß dieser im voraus zu leisten ist - erst entsteht, sobald innerhalb der in der Zeichnungserklärung genannten Frist die Durchführung der Erhöhung des Grundkapitals eingetragen ist. Die gesetzlich statuierte Vorleistungspflicht des Zeichners ändert daran deswegen nichts, weil sie als solche ja überhaupt keiner Bedingung unterliegt und mit dem Rechtsanspruch der Gesellschaft auf den Zeichnungsbetrag selbst nicht verwechselt werden darf. Nicht das Recht der Gesellschaft, die Leistung zu einem vor ihrer Gegenleistung gelegenen Zeitpunkt zu erhalten, sondern ihr Anspruch auf die Leistung selbst bildet das zu untersuchende Wirtschaftsgut. Dem Erwerb dieses Wirtschaftsgutes aber stand der Umstand, daß die Durchführung der Erhöhung des Grundkapitals noch nicht eingetragen war, in einer Weise entgegen, die es nicht erlaubt, die rechtliche Wirksamkeit dieses Erwerbs schon vor einem Zeitpunkt als eingetreten zu erkennen, zu welchem ein Scheitern der Eintragung der Durchführung der Kapitalerhöhung noch möglich sein konnte. Mußte doch die aus dem Zeichnungsgeschäft erfließende Treubindung der Gesellschaft gegenüber dem Zeichner der Gesellschaft eine die Rückzahlung des Kapitalerhöhungsbetrages hindernde Verfügung über diesen solange verbieten, als das Entstehen einer Rückzahlungspflicht noch zu gewärtigen sein konnte. Daß der Aktionär nicht berechtigt war, die geschuldete Vorleistung seinerseits an eine Bedingung zu knüpfen, wie die belangte Behörde mit dem inhaltlichen Hinweis auf die Bestimmung des § 155 Abs. 2 erster Satz Aktiengesetz 1965 zutreffend einwendet, ändert daran nichts.

Die Position der zur Empfangnahme des vorzuleistenden Kapitalerhöhungsbetrages berechtigten Gesellschaft läßt sich mit jener des Käufers einer unter Eigentumsvorbehalt bis zur Kaufpreiszahlung verkauften Ware vergleichen: Die Wirkung der Übereignung wird bis zur Kaufpreiszahlung hinausgeschoben, die Übereignung erfolgt aufschiebend bedingt (vgl. Spielbüchler in Rummel I2, Rdz 5 zu §§ 357 - 360 ABGB, mit weiteren Nachweisen). Wie dem Verkäufer einer unter Eigentumsvorbehalt verkauften Sache das Recht zusteht, im Verzugsfalle des Käufers mit der Kaufpreiszahlung vom Vertrag zurückzutreten und die unverändert in seinem Eigentum stehende Sache zurückzufordern, so bleibt nach der im Aktiengesetz 1965 vorgeschriebenen Gestaltung des Kapitalerhöhungsvorgangs auch dem Neuaktionär für den Fall, daß die Durchführung der Erhöhung des Grundkapitals nicht bis zu dem nach § 152 Abs. 1 Z. 4 Aktiengesetz 1965 zu nennenden Zeitpunkt eingetragen wird, das Recht gewahrt, seine Leistung zurückzufordern. Umgekehrt ist aber bis zu diesem Zeitpunkt die Aktiengesellschaft berechtigt, die vorgeleistete Zahlung einstweilen zu behalten, wie auch der Vorbehaltssäufer die aufschiebend bedingt übereignete Sache solange behalten darf, als das zugrundeliegende Verpflichtungsgeschäft des Kaufvertrags nicht durch berechtigten Rücktritt des Verkäufers beseitigt wurde.

War demnach während des zwischen Annahme der Zeichnungserklärung und Eintragung der Kapitalerhöhung bestehenden Schwebzustandes die Möglichkeit des Wirksamwerdens des Anspruchserwerbs durch die Gesellschaft noch aufrecht und der aus der Vorleistungspflicht des Neuaktionärs erfließende Rechtsgrund, die vorgeleistete Zahlung einstweilen zu behalten, für die Gesellschaft nicht weggefallen, dann konnte der von der Beschwerdeführerin gewählte kondiktionsrechtliche Ansatz ihren Standpunkt selbst dann nicht tragen, wenn sie zum Stichtag schon im effektiven Besitz der Zahlung gewesen wäre. Wie der Vorbehaltssäufer das Eigentum an der Ware erst mit der

vollständigen Kaufpreiszahlung erwirbt, erwarb aber auch die Beschwerdeführerin den Anspruch auf den vorgeleisteten Kapitalerhöhungsbetrag erst mit der Eintragung der Durchführung der Erhöhung des Grundkapitals innerhalb der in der Zeichnungserklärung gesetzten Frist.

Das unter den Besitzposten angesetzte Wirtschaftsgut der auf die beschlossene Kapitalerhöhung vom Aktionär der Beschwerdeführerin gutgebuchten Forderung war damit in seinem Erwerb vom Eintritt einer als aufschiebend zu beurteilenden Bedingung abhängig, die zum Bewertungstichtag noch nicht eingetreten war. Der Ansatz dieses Wirtschaftsgutes war demnach aus dem Grunde des § 4 BewG 1955 verfehlt. Die vom Verwaltungsgerichtshof alternativ zunächst ebenso erwogene Möglichkeit einer Betrachtung der Vorleistungspflicht des Aktionärs nach den Grundsätzen schwebender Geschäfte kann daher auf sich beruhen.

Die Beschwerde erweist sich in ihrer Bekämpfung des die Einheitswertfeststellung betreffenden Abspruches des angefochtenen Bescheides im Ergebnis somit als berechtigt, weshalb der angefochtene Bescheid in diesem Umfang gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991.

#### **Schlagworte**

Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Entscheidungsrahmen und Überprüfungsrahmen des VwGH Besondere Rechtsgebiete

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1993:1991130092.X00

#### **Im RIS seit**

14.01.2002

#### **Zuletzt aktualisiert am**

22.10.2009

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

© 2026 JUSLINE

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

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