



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Berufungswerbers, vom 24. November 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 15. November 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2010	Einkommen	Betrag	Einkommensteuer	xy
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				xy

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) ist Gründungsgesellschafter der 1991 ins Handelsregister eingetragenen Firma AB GmbH (In der Folge kurz GmbH) und an dieser mit 34% beteiligt.

Der Bw war am ursprünglichen Stammkapital von 500.000,00 S mit 170.000,00 S beteiligt. Laut **Firmenbucheintragung** vom 15. Dezember 1998 wurden das Stammkapital auf 11.500.000,00 S und die Stammeinlage des Bw auf 3.910.000,00 S (284.150,78 €) erhöht. Laut Firmenbucheintragung vom 30. September 2009 wurde durch Generalversammlungsbeschluss vom 4. Juni 2009 das Stammkapital auf 200.000,00 € und die Stammeinlage des Bw auf 68.000,00 € herabgesetzt.

Aus dem gemäß § 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988 zu führenden **Evidenzkonto** der GmbH zum 31.12.2009 geht hervor, dass im Jahr 2009 das Stammkapital der GmbH von 835.737,59 € auf 200.000,00 € herabgesetzt und der Herabsetzungsbetrag von 635.737,59 € der Kapitalrücklage zugeführt worden ist. In der Erläuterung wird die Kapitalherabsetzung als eine gemäß § 32 Z 3 EStG bezeichnet. Aus dem Evidenzkonto zum 31.12.2010 ist ersichtlich, dass die genannte Kapitalrücklage im Jahr 2010 von 635.737,59 € auf 485.737,59 € reduziert worden ist und der Abgang von 150.000,00 € damit erläutert, dass es sich hierbei um eine Rückzahlung an Gesellschafter handelt.

Mit **Schriftsatz vom 22. September 2010** teilte die Vertreterin des Bw dem Finanzamt dazu zu einem Mitgesellschafter (MG) sinngemäß im Wesentlichen Folgendes mit:

Die Stammkapitalerhöhung des MG von 250.000,00 S auf 5.750.000,00 S (417.868,80 €) sei mit Generalversammlungsbeschluss vom 8. Oktober 1998 aus gemäß § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988 steuerfreien Gesellschaftsmitteln erfolgt. Die Herabsetzung von 417.868,80 € auf 100.000,00 € sei mit Generalversammlungsbeschluss vom 4. Juni 2009 und damit 10 Jahre nach dessen Erhöhung und deshalb nach § 32 Z 3 EStG 1988 steuerfrei erfolgt.

Die GmbH habe die Kapitalherabsetzung auf 100.000,00 € im Jahresabschluss zum 31.12.2009 nicht zur Auszahlung gebracht, sondern in eine Kapitalrücklage eingestellt. Aus dieser Kapitalrücklage sei am 15. September 2010 ein Betrag von 50.000,00 € an den MG ausbezahlt worden. Die Ausbezahlung dieses Teilbetrages aus der herabgesetzten Stammeinlage unterliege nicht der Kapitalertragsteuer.

Gemäß EStR RZ 2609a bedeute diese Rückzahlung von 50.000,00 € eine über die ursprünglich einbezahlte Einlage von 18.168,21 € (250.000,00 S) hinausgehende Kapitalrückzahlung von 31.831,79 € (50.000,00 € - 18.168,21 €). Diese Rückzahlung unterliege demnach in Höhe von 31.831,79 € gemäß § 31 EStG 1988 als sonstige Einkünfte mit dem Halbsatz der Einkommensteuer.

Da gemäß § 32 Z 3 EStG 1988 Rückzahlungen aufgrund einer Kapitalherabsetzung, die innerhalb von zehn Jahren nach einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 3 Abs. 1 Z 29) erfolgt, steuerpflichtig sind, sei im Umkehrschluss die "Rückzahlung aufgrund einer

Kapitalherabsetzung", die außerhalb von zehn Jahren nach einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln erfolgt, als steuerfrei anzusehen. RZ 2609a stelle daher eine unrichtige Gesetzesauslegung dar, weshalb beabsichtigt sei, diese Einkünfte von 31.831,79 € nicht in die Einkommensteuererklärung 2010 aufzunehmen.

Mit **Schreiben vom 14. Oktober 2010** entgegnete das Finanzamt, dass es die seitens des MG vertretene Rechtsansicht nicht teile:

Eine **Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln** auf Grund des Kapitalberichtigungsgesetzes, BGBl. Nr. 171/1967, wäre steuerlich dem Grunde nach als Ausschüttung an die Gesellschafter mit nachfolgender Wiedereinlage zu werten (Doppelmaßnahme). Um die damit im Jahr der Kapitalberichtigung verbundene Besteuerung natürlicher Personen gemäß § 97 EStG 1988 (Endbesteuerung) zu vermeiden, sei diese Ausschüttung **gemäß § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988 steuerfrei**.

Die gesetzlichen Normen des EStG 1988 (§ 3 Abs. 1 Z 29; § 6 Z 15 und § 32 Z 3) sollten nur die im Sinne der Doppelmaßnahme an sich gebotene sofortige (Ausschüttungs-) Besteuerung der Anteilsinhaber der kapitalberichtigenden Gesellschaft verhindern, **nicht aber zu einer endgültigen Nichtbesteuerung führen** (Hinweis auf Wiesner, in RWZ 2004/25 Heft 4 vom 21.04.2004, Kapitalberichtigung).

Gewinne, die im Wege einer Kapitalberichtigung in Nennkapital umgewandelt werden, verlieren nach Ablauf der zehnjährigen Wartefrist, die Eigenschaft von Gewinnen. Aus § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 ergebe sich, dass sie sich zu Einlagen wandeln, den Stand im Nennkapital-Subkonto erhöhen und für eine Einlagenrückzahlung zur Verfügung stehen. Die Erhöhung der Einlage führe jedoch in diesem Fall nicht zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten beim Gesellschafter. Mangels Veränderung der Anschaffungskosten der Anteile könne sich daher ein Überhang des Rückzahlungsbetrages gegenüber den Anschaffungskosten ergeben, der bei natürlichen Personen gemäß § 31 iVm § 29 Z 2 EStG 1988 als **sonstige Einkünfte** Steuerpflicht auslöse.

Die sonstigen Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung in Höhe von 31.831,79 € seien daher in die Einkommensteuererklärung 2010 aufzunehmen. Dem MG verblieben Anschaffungskosten an der Beteiligung der gegenständlichen GmbH von 0,00 €.

In der am 3. Oktober 2011 mit FinanzOnline elektronisch eingebrachten **Einkommensteuererklärung 2010** erklärte der Bw neben anderen Einkünften auch sonstige aus der Veräußerung von Beteiligungen iSd § 31 EStG 1988, die dem Hälftesteuersatz unterliegen, in Höhe von 37.645,62 €.

Mit **Schreiben vom 3. November 2011** forderte das **Finanzamt** den Bw auf, eine detaillierte Berechnung der sonstigen Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung bzw. der Kapitalrückzahlung vorzulegen.

Mit **Kurzbrief vom 11. November 2011** legte der Bw hierauf dem Finanzamt eine Ermittlung der Einkünfte aus der Kapitalherabsetzung der genannten GmbH aller Gesellschafter vor, wovon die des Bw sinngemäß wiedergegeben wird:

	Bw
Stammkapital vor Herabsetzung	284.150,58 €
Stammkapital nach Herabsetzung	<u>68.000,00 €</u>
Kapitalherabsetzung um	216.150,00 €
davon Kapitalrückzahlung	50.000,00 €
ursprünglich eingezahltes Kapital	<u>-12.354,38 €</u>
steuerpflichtig mit ½ Einkommensteuersatz	37.645,62 €

Mit dem **Einkommensteuerbescheid 2010 vom 15. November 2011** veranlagte das Finanzamt den Bw erklärungsgemäß.

Mit **Schriftsatz vom 24.. November 2011** erhob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 15. November 2010, beantragte sinngemäß, keine (Ansatz mit "NULL") Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen anzusetzen, und begründete dies sinngemäß im Wesentlichen wie folgt:

Im Schriftsatz vom 22. September 2010 habe schon der Mitgesellschafter MG das Finanzamt darauf hingewiesen, dass gemäß § 32 Z 3 EStG die Rückzahlung auf Grund einer Kapitalherabsetzung innerhalb von zehn Jahren nach einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 3 Abs. 1 Z 29) steuerpflichtig ist, weshalb der Steuerpflichtige annehmen könne, die Rückzahlung auf Grund einer Kapitalherabsetzung nach Ablauf von zehn Jahren nach einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln müsste steuerfrei sein. Das Finanzamt habe im Antwortschreiben vom 14. Oktober 2010 unter Hinweis auf Wiesner (RWZ 2004/25) ausgeführt, die Steuerfreistellung in § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988 im Zuge der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln solle zu keiner endgültigen Nichtbesteuerung führen. Der Bw entgegnete, Wiesner weise im genannten Artikel jedoch auf folgende durch das Gesetz ungeklärte Frage hin:

"Offen bleibt bei Wahrung der Versteinerungstheorie die Frage, welche (erhebliche) Bedeutung die 10-Jahresfrist des § 32 Z 3 EStG 1988 hat. Diese Norm und der Hinweis in § 4 Abs. 12 Z 2 EStG könnten ersatzlos gestrichen werden, da in diesem Fall auf Grund der sofort eintretenden evidenzwirksamen Umwandlung des berichtigten Gewinnes in Nennkapital die nachfolgende Kapitalherabsetzung auch in den ersten zehn Jahren nach der Kapitalberichtigung als Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG und damit als Veräußerungstatbestand zu werten wäre. Eine andere Alternative wäre, die 10-Jahresfrist zu streichen und den berichtigten Gewinn zeitlich unbegrenzt als Gewinnausschüttung zu fingieren."

Aus diesen Ausführungen sei ersichtlich, dass der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 32 Z 3 als Rechtsfolge Steuerpflicht bei Rückzahlung einer Kapitalherabsetzung innerhalb von zehn Jahren und Steuerfreiheit nach zehn Jahren ab der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 3 Abs. 1 Z 29) beabsichtigt habe. Der Gesetzesbestimmung entsprechend müsse die Kapitalrückzahlung daher nach Ablauf von zehn Jahren steuerfrei sein.

Die im Schreiben vom 14. Oktober 2010 geäußerte Rechtsansicht des Finanzamtes, die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln führe innerhalb der 10-Jahresfrist zu keiner Einlage und damit hätte die Kapitalherabsetzung nach Ablauf von zehn Jahren eine über die (ursprüngliche) Einlage hinausgehende Kapitalrückzahlung zur Folge, die gemäß § 4 Abs. 12 Z 2 EStG steuerpflichtig wäre, sei eine jedenfalls § 32 Z 3 EStG nicht entnehmbare Gesetzesinterpretation.

Wenn diese Interpretation zutreffend sei, hätte § 32 Z 3 EStG zur Konsequenz, dass eine Kapitalherabsetzung und Auszahlung an den Gesellschafter zu einer höheren Besteuerung führe als eine Gewinnausschüttung. Im gegenständlichen Fall komme es bei der Besteuerung dieser Einlagenrückzahlung nämlich zu einer Steuerbelastung von 30,34%. Erst die Relation der Einkommensteuerbelastung zum Betrag von 37.645,62 € würde bei Einbeziehung des ursprünglichen Kapitalbetrages von 12.354,38 € zu einer niedrigeren Besteuerung von 22,84% führen. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes werde ein Gesellschafter nie einer Kapitalrückzahlung zustimmen, wenn er wie im vorliegenden Fall die Möglichkeit einer Gewinnausschüttung habe.

Schon die Tatsache der Höherbesteuerung zeige, dass die Rechtsauslegung des Finanzamtes unmöglich richtig sein könne. Ein Gesellschafter, der einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln zustimmt und damit das Eigenkapital stärkt, werde im Endeffekt durch eine Höherbesteuerung bestraft, obwohl er auf einen Kapitalertrag durch alternative Veranlagung verzichtet.

Als **Beilage** wurde der Berufung folgende sinngemäß wiedergegebene **Berechnung der Einkommensteuer** ohne die strittigen Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung nach

§ 31 EStG 1988 angeschlossen, der von der Berufungsbehörde zum Vergleich die Berechnung im bekämpften Bescheid gegenüber gestellt wird:

Einkommensteuer 2010 (Beträge in €)	Bescheid	Berufung
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	67.106,57	67.106,57
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	418,91	<u>418,91</u>
Einkünfte aus Veräußerung der Beteiligung	<u>37.645,62</u>	
Gesamtbetrag der Einkünfte	105.171,10	67.525,48
Sonderausgaben	-260,00	-260,00
Kinderfreibeträge § 106a Abs. 1 (220 €)und Abs. 2 (264 €)	<u>-484,00</u>	<u>-484,00</u>
Einkommen	104.427,10	66.781,48
Einkommensteuer für Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes beträgt: $(104.427,10 - 60.000,00) \times 0,5 + 20.235,00$	42.448,55	
Steuer: $(66.781,48 - 60.000,00) \times 0,50 + 20.235,00$		23.625,74
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	42.448,55	23.625,74
Alleinerzieherabsetzbetrag	-494,00	-494,00
Unterhaltsabsetzbetrag	<u>-876,00</u>	<u>-876,00</u>
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	41.078,55	22.255,74
Steuer für den Durchschnittsteuersatz: 41.078,55 Durchschnittsteuersatz $(41.078,55 / 104.427,10 \times 100) = 39,34\%$ Durchschnittsteuersatz 39,34% von 66.781,48 = Hälftesteuersatz 19,67% von 37.645,62 =	26.271,83 <u>7.404,89</u>	
Einkommensteuer	33.676,72	22.255,74

In einer weiteren **Beilage** ermittelte der Bw die **Besteuerung der Kapitalherabsetzung** wie folgt:

Einkommensteuer lt. Bescheid 15.11.2011	33.676,72
Einkommensteuer lt. Berufungsbegehren	<u>22.255,74</u>

Einkommensteuer auf Kapitalrückzahlung	11.420,98
--	-----------

Einkommensteuersatz:

a) auf Gesamtbetrag der Auszahlung	11.420,98/50.000,00 =	22,84%
b) auf reinen Rückzahlungsbetrag (50.000-Stammeinlage 12.354,38=37.645,62)	11.420,98/37.645,62 =	30,34%

Mit **Schreiben vom 20. Jänner 2012** hielt die **Berufungsbehörde** dem Abgabepflichtigen Folgendes vor:

Der mit der Überschrift "Bewertung" versehene § 6 EStG 1988 regelt in der Z 14 lit. a den Tausch in folgender Weise:

Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

§ 6 Z 15 EStG 1988 spezifiziert dies für Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln wie folgt:

Bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 3 Abs. 1 Z 29) sind für die Anteilsrechte und Freianteile jene Beträge anzusetzen, die sich bei Verteilung des bisherigen Buchwertes entsprechend dem Verhältnis der Nennwerte der Anteilsrechte und Freianteile ergeben.

Zorn/Petritz, in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 6 Z 15 EStG 1988 Tz 3, 50. Lfg., (vgl. Doralt/Mayr, EStG 14. Aufl. § 6 Tz 432f) ist dazu Folgendes zu entnehmen:

Durch die Ausgabe der Freianteile kommt es zu keiner Veränderung im Wert der Beteiligung. Es erhöht sich lediglich der Nominalwert der Beteiligung durch die Anhebung des Stammkapitals. Diesem Umstand trägt das Gesetz Rechnung, indem es festlegt, dass für die (alten) Anteilsrechte und die Freianteile jene Beträge anzusetzen sind, die sich bei Verteilung des bisherigen Wertansatzes (Buchwertes) entsprechend dem Verhältnis der Nennwerte für die alten und neuen Anteile ergeben. Es kommt somit zu einer Wertverteilung des bisherigen Buchwertes zwischen Alt- und Neuanteilen.

§ 6 Z 15 sieht somit im Falle einer Kapitalberichtigung die "Spreizung" der Buchwerte (zumeist Anschaffungskosten) der Anteile vor. Im Verhältnis des ursprünglichen Nennkapitals zum erhöhten Nennkapital werden die Buchwerte abgestockt und die Abstockungsbeträge als Buchwerte der neuen Anteile behandelt.

Bei einer Kapitalerhöhung um z.B. 200% wird das bisherige Nennkapital verdreifacht. Der Buchwert ist daher zu einem Drittel auf die vor der Kapitalerhöhung erworbenen Anteilsrechte und zu zwei Drittel auf die neuen Anteilsrechte zu verteilen.

Im gegenständlichen Fall wurde diese Verteilung der Anschaffungskosten ("Spreizung") auf die ursprünglichen Stammanteile des Bw mit einem Nominalwert von 170.000,00 S (12.354,38 €) und die durch die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln 1998 dazu erhaltenen Freianteile im bekämpften Bescheid nicht vorgenommen (vgl. ESTR 2000 Rz 2609a).

Der bekämpfte Bescheid ist daher insoweit rechtswidrig und wird daher in der Berufungsentscheidung (BE) zu Lasten des Bw abzuändern sein:

Stammkapital	Berufungswerber	Bw in €			
1991: 500.000,00 S	170.000,00 S	12.354,38	Kapitalerhöhung § 3 Z 29 auf:		
1998: 11.500.000,00 S	3.910.000,00 S	284.150,78	100%		

Kapitalherabsetzung 2009 auf 200.000,00 €		68.000,00			
Rückzahlung 2010	Auszahlungsbetrag	50.000,00	=17,60 %	von 284.150,78	
	aliquote AK	<u>-2.174,37</u>	=17,60 %	von 12.354,38	
Einkünfte Beteiligungsveräußerung lt. BE		47.825,63			
		€			

Anschließend brachte die Berufungsbehörde dem Abgabepflichtigen die in der Begründung wiedergegebene geänderte Berechnung der Einkommensteuer unter Aufforderung zur Stellungnahme binnen zwei Wochen ab Zustellung zur Kenntnis.

Mit **Schriftsatz** vom **7. Februar 2012** äußerte sich der Bw dazu sinngemäß wie folgt:

Der Darstellung im Schreiben der Berufungsbehörde vom 20. Jänner 2012 könne grundsätzlich gefolgt werden.

Die darin dargestellte Verteilung des aufgestockten Stammkapitals bzw. die Verteilung des Abstockungsbetrages bestärke den Bw in seinem Begehren, dass die Besteuerung des herabgesetzten Stammkapitals unmöglich richtig sein könne, weil der Steuersatz auf den rückbezahlten Stammkapitalanteil nun schon 30,34% betrage. Hätte nämlich das Unternehmen das Stammkapital ursprünglich nicht aufgestockt, hätte es nun nicht abgestockt werden müssen und die Kapitalauszahlung wäre nicht in der Form einer Kapitalrückzahlung erfolgt, sondern eben in der Form einer Gewinnausschüttung, die dann endgültig mit 25% besteuert worden wäre.

Dass das Finanzamt § 32 Z 3 EStG unrichtig auslege, zeige einmal mehr die im zitierten Schreiben richtiggestellte Besteuerungsgrundlage und das Ergebnis hieraus, dass nun im Unternehmen erwirtschaftete Gewinne immer höher besteuert werden, als dies bei direkter Gewinnausschüttung geschehen wäre.

Bedauerlicherweise sei die Berufungsbehörde im Schreiben vom 20. Jänner 2012 auf das Berufsbegehren im Schriftsatz vom "**04.01.2011**" (Zusatz der Berufungsbehörde: Gemeint wohl "**24.11.2011**"), insbesondere auf die von Wiesner, in RWZ 2004 aufgezeigte ungeklärte Gesetzeslage, nicht eingegangen.

Die Berufung werde daher uneingeschränkt aufrechterhalten.

Als Beilage legte der Bw neuerlich die bereits der Berufung angeschlossene Berechnung vor, ohne diese der durch den Vorhalt der Berufungsbehörde im Schreiben vom 20. Jänner 2012 angekündigten Verböserung anzupassen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 3 Abs. 1 Z 29** Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (**ESTG 1988**) ist der Erwerb von Anteilsrechten auf Grund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln von der Einkommensteuer befreit.

Gemäß **§ 32 Z 3 ESTG 1988** gehören zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 auch Rückzahlungen auf Grund einer Kapitalherabsetzung, die innerhalb von zehn Jahren nach einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 3 Abs. 1 Z 29) erfolgt.

Der Befreiungstatbestand des § 3 Abs. 1 Z 29 wurde neu in das ESTG 1988 aufgenommen; über die Motive des Gesetzgebers enthalten weder die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des ESTG 1988 noch der Bericht des Finanzausschusses Näheres. Gäbe es diese Befreiungsvorschrift nicht, bestünde Steuerpflicht nach § 27 Abs. 2 Z 1 ESTG 1988 (Fuchs, in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 3 Tz 32 47. Lfg.)

Gemäß **§ 4 Abs. 12 ESTG 1988** idF des Abgabenänderungsgesetzes BGBl 1996/797, die gemäß **§ 15 Abs. 4 ESTG 1988** bei den nicht betrieblichen Einkünften entsprechend anzuwenden ist, **gilt die Einlagenrückzahlung von Körperschaften, auch wenn sie im Wege einer Einkommensverwendung erfolgt, als Veräußerung einer Beteiligung** (Fettdruck durch die Berufungsbehörde) und führt beim Anteilsinhaber (Beteiligten) sowohl bei einem Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) als auch bei einer Einnahmen - Ausgabenrechnung (§ 4 Abs. 3) nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu einer Minderung und Erhöhung von Aktivposten des Betriebsvermögens:

1. Einlagen im Sinne dieser Vorschrift sind das aufgebrachte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind oder bei Erwerbs und Wirtschaftsgenossenschaften auszuweisen waren einschließlich eines Partizipations- und Genußrechtskapitals im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, sowie jene Verbindlichkeiten denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt.
2. Nicht zu den Einlagen gehören Beträge, die unter § 32 Z 3 fallen oder die infolge einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren haben.
3. Die Körperschaft hat den Stand der Einlagen im Sinne dieser Vorschrift im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen und seine Erhöhungen durch weitere Einlagen und Zuwendungen und Verminderungen durch Ausschüttungen oder sonstige Verwendungen laufend fortzuschreiben. Das Evidenzkonto ist in geeigneter Form der jährlichen Steuererklärung anzuschließen.

Die Novelle zum Abgabenänderungsgesetz 1996, BGBl 1996/797 hat den ersten Satz in § 4 Abs. 12 ESTG 1988 geändert. Die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage 497, BlgNR 20. GP führen dazu aus (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

"Durch die ausdrückliche Bezeichnung der Kapitalrückzahlung als Veräußerungstatbestand soll, in Verbindung mit dem bereits durch das Strukturanpassungsgesetz eingefügten § 15 Abs. 4 dem Tauschgrundsatz des § 6 Z 14 entsprechend, klargestellt werden, dass auch beim Anteilseigner, der die

Anteile im Privatvermögen hält, nach Maßgabe des § 31 steuerpflichtige Einkünfte entstehen, insoweit der Rückzahlungsbetrag die Anschaffungskosten übersteigt."

Der mit der Überschrift "Bewertung" versehene **§ 6 EStG 1988** regelt in der **Z 14 lit. a** den Tausch in folgender Weise:

Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

§ 6 Z 15 EStG 1988 spezifiziert dies für Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln wie folgt:

Bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 3 Abs. 1 Z 29) sind für die Anteilsrechte und Freianteile jene Beträge anzusetzen, die sich bei Verteilung des bisherigen Buchwertes entsprechend dem Verhältnis der Nennwerte der Anteilsrechte und Freianteile ergeben.

Zorn/Petritz, in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 6 Z 15 EStG 1988 Tz 3, 50.

Lfg.,(vgl. Doralt /Mayr, EStG 14. Aufl. § 6 Tz 432f) ist dazu Folgendes zu entnehmen:

Durch die Ausgabe der Freianteile kommt es zu keiner Veränderung im Wert der Beteiligung. Es erhöht sich lediglich der Nominalwert der Beteiligung durch die Anhebung des Stammkapitals. Diesem Umstand trägt das Gesetz Rechnung, indem es festlegt, dass für die (alten) Anteilsrechte und die Freianteile jene Beträge anzusetzen sind, die sich bei Verteilung des bisherigen Wertansatzes (Buchwertes) entsprechend dem Verhältnis der Nennwerte für die alten und neuen Anteile ergeben. Es kommt somit zu einer Wertverteilung des bisherigen Buchwertes zwischen Alt- und Neuanteilen.

§ 6 Z 15 sieht somit im Falle einer Kapitalberichtigung die "Spreizung" der Buchwerte (zumeist Anschaffungskosten) der Anteile vor. Im Verhältnis des ursprünglichen Nennkapitals zum erhöhten Nennkapital werden die Buchwerte abgestockt und die Abstockungsbeträge als Buchwerte der neuen Anteile behandelt.

Bei einer Kapitalerhöhung um z.B. 200% wird das bisherige Nennkapital verdreifacht. Der Buchwert ist daher zu einem Drittel auf die vor der Kapitalerhöhung erworbenen Anteilsrechte und zu zwei Drittel auf die neuen Anteilsrechte zu verteilen.

Im gegenständlichen Fall wurde diese Verteilung der Anschaffungskosten ("Spreizung") auf die ursprünglichen Stammanteile des Bw mit einem Nominalwert von 170.000,00 S (12.354,38 €) und die durch die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmittel 1998 dazu erhaltenen Freianteile im bekämpften Bescheid nicht vorgenommen (vgl. ESTR 2000 Rz 2609a).

In Abänderung des bekämpften Bescheides (Abzug der gesamten Buchwerte von 12.354,38 € als Anschaffungskosten) sind die ursprünglichen Anschaffungskosten der Beteiligung des Bw

von 12.354,38 € auf die ursprüngliche Beteiligung von 170.000,00 S und die dazugekommenen Freianteile von 3,740.000,00 S sohin 284.150,78 € (3,910.000,00 S) aufzuteilen. Auf den vom Bw im Jahr 2010 erhaltenen Rückzahlungsbetrag von 50.000,00 € (17,60% von 284.150,78 €) entfallen daher als **aliquote Anschaffungskosten** nur 17,60% von 12.354,38 € sohin **2.174,37 €**.

Dies wurde dem Bw unter Hinweis auf die zitierte Literatur und die oben wiedergegebene Berechnung mit Vorhalt vom 20. Jänner 2012 angekündigt:

Gemäß **§ 31 Abs. 1 EStG 1988** in der ab 2010 geltenden Fassung BGBl. I 2001/2 gehören zu den sonstigen Einkünften auch solche aus der Veräußerung von Beteiligungen eines Anteiles an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war.

Als Veräußerung gelten nach Abs. 2 leg cit. auch

1. Der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß der Beteiligung und
2. Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Anteiles iSd Abs. 1 führen. ...

Nach Abs. 7 zweiter Satz gilt für Freianteile auf Grund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln § 6 Z 15 (Fettdruck durch die Berufungsbehörde).

Der Bw war an der GmbH mit 50% und somit unbestritten mehr als in der von § 31 EStG 1988 geforderten Mindesthöhe beteiligt. Steuerpflicht besteht dem Grunde nach unzweifelhaft auf Grund der oben zitierten Bestimmungen des § 15 Abs. 4 iVm § 4 Abs. 12 und § 31 EStG 1988. Dies entspricht auch dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers der aus den oben ebenfalls zitierten Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage 497, BlgNR 20. GP, zur Novelle zum Abgabenänderungsgesetz 1996, BGBl 1996/797, klar hervorgeht.

Diese Rechtsauffassung wurde zur vergleichbaren Bestimmung des § 4 Abs. 12 EStG 1988, auf die in § 15 Abs. 4 EStG verwiesen wird, vom Unabhängigen Finanzsenat bereits in der Entscheidung **UFS 25.03.2009, RV/0253-S/04**, unter Hinweis auf diese Bestimmungen, die Erläuternden Bemerkungen und zahlreiche Literaturstellen vertreten.

Strittig war in jenem Fall, ob die im April 2001 beschlossene Herabsetzung des Stammkapitals um 13 Mio. S, die nach Ablauf von vierzehn Tagen nach Durchführung der Kapitalherabsetzung an die Gesellschafter auszuzahlen war, der Steuerpflicht gemäß § 31 EStG 1988 unterliegt (Finanzamt) oder ob der nach Ablauf von zehn Jahren wirksam werdende Einlagentatbestand beim Anteilsinhaber auch zu einer Erhöhung der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten führt und dadurch eine steuerneutrale Rückzahlung der aus einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gebundenen Beträge ermöglicht (Bw).

Dass der gegenständliche Sachverhalt mit jenem der zitierten Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates zu Grunde liegenden Sachverhalt nicht vergleichbar ist, hat der Bw nicht dargetan.

Die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln ist sowohl im gegenständlichen (1998) als auch in jenem vergleichbaren Fall (2001) erst nach Einfügung der Bestimmungen des § 15 Abs. 4 und § 4 Abs. 12 durch das Abgabenänderungsgesetz 1996 in das EStG durchgeführt worden. Der Entscheidung RV/0253-S/04 ist zu entnehmen, dass Beiser (Einlagenrückzahlung, Ecolex Spezial 2000, 20 f., unter Hinweis auf Zorn, in Hofstätter/Reichel, § 4 Abs. 12 EStG, Tz 2.2) darauf hingewiesen hat, dass nicht eine Klarstellung einer schon vor der Novelle bestehenden Rechtslage vorliegt, sondern die ab 31. Dezember 1996 geltende Fiktion in § 4 Abs. 12 erster Satz EStG 1988 eine Anteilsveräußerung kraft gesetzlicher Anordnung unterstellt.

Der Gesetzgeber hat daher zweifelsfrei die Steuerpflicht nach § 31 EStG 1988 iVm § 15 Abs. 4 für Fälle wie den gegenständlichen neu geschaffen. Dem steht die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988, wonach der Erwerb von Anteilsrechten auf Grund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln als solcher steuerfrei gestellt wird, nicht entgegen. In der genannten Entscheidung UFS 25.03.2009, RV/0253-S/04, wird wie von der Berufungsbehörde vertreten, dass sich die Anschaffungskosten nach § 6 Z 15 EStG 1988 auch nach Ablauf der Zehnjahresfrist nicht ändern, weshalb es im Falle der Einlagenrückzahlung mangels entsprechender (erhöhter) Anschaffungskosten bzw. Buchwerte zur Steuerpflicht kommt (Hinweis auf Wiesner, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GS Gassner, Linde Verlag 2005, Seite 532).

Im **Begutachtungsentwurf zum Steuerreformgesetzes 2005** (SWK 2004, 301ff) fanden sich folgende Vorschläge zur Änderung des EStG 1988:

2. In § 3 Abs. 1 lautet die Z 29:

29. Der Erwerb von Anteilsrechten auf Grund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nach dem Kapitalberichtigungsgesetz, soweit sie aus Gewinnen erfolgt.

3. In § 6 Z 15 wird folgender Satz angefügt:

Erfolgen innerhalb der in § 32 Z 3 genannten Frist keine Rückzahlungen durch die kapitalberichtigende Körperschaft, erhöht sich beim Anteilsinhaber oder einem Rechtsnachfolger, der den Anteil mit Buchwertfortführung übernommen hat, der Buchwert der Beteiligung um den Nennbetrag der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln.

Nach den EB dazu (SWK 2004, 303) sollte durch diese Gesetzesänderung eine Überschussbesteuerung nach § 4 Abs. 12 EStG bei einer Anteilsveräußerung vermieden werden.

Weder die im Versendungsentwurf enthaltene Änderung des § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988 noch die vorgeschlagene Erhöhung des Buchwertes der Beteiligung um den Nennbetrag der

Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln im § 6 Z 15 EStG 1988 blieben Teil der Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2005. Die genannten - lediglich vorgeschlagenen - Änderungen wurden als steuersystematisch nicht begründet zurückgezogen. § 3 Abs. 1 Z 29, § 6 Z 15 und § 32 Z 3 EStG 1988 sollen nämlich nur die an sich gebotene sofortige (Ausschüttungs-) Besteuerung des Anteilsinhabers der kapitalberichtigenden Gesellschaft verhindern, nicht aber zu einer endgültigen Nichtbesteuerung führen (Wiesner, in RWZ 2004, 98). Damit erweist sich jedoch die (sinngemäß e contrario) Argumentation des Bw, der Gesetzesgeber gehe von bleibender Steuerfreiheit nach zehn Jahren aus, was eine Erhöhung der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten voraussetzen würde, als verfehlt.

Ob die Bestimmungen des § 32 Z 3 und der entsprechende Hinweis in § 4 Abs. 12 EStG 1988 überflüssig sind, mag dahingestellt bleiben.

Es trifft zu, dass die zwar nur dem Hälftesteuersatz unterliegenden, betraglich jedoch hohen Einkünfte aus der vom Gesetz fingierten Beteiligungsveräußerung den Durchschnittsteuersatz der übrigen Einkünfte auch im gegenständlichen Fall durch diesen "Schatteneffekt" (vgl. Doralt, EStG 10.Aufl., § 37 Tz 104) erhöhen (hier 40,65%). Der Hälftesteuersatz von 20,33% bleibt durch den Höchststeuersatz von 50% (ab 60.000,00 €) jedoch auch im gegenständlichen Fall unter dem Kapitalertragsteuersatz von 25% des § 95 Abs. 1 EStG 1988. Den Abzug von Kapitalertragsteuer hat der Bw weder behauptet noch nachgewiesen.

Für Beteiligungsveräußerungen war im Berufungsjahr 2010 dem noch geltenden System entsprechend auch kein Abzug von Kapitalertragsteuer vorgesehen, weil es sich hier um eine Besteuerung der Wertsteigerung der Quelle und keinen Kapitalertrag i.e.S. handelt (vgl. den ab 1.4.2012 geltenden § 27a EStG 1988). Eine Endbesteuerung mit 25% und Vermeidung des Schatteneffektes ist daher im gegenständlichen Fall nach der hiefür geltenden Rechtslage nicht möglich. Am Rande sei bemerkt, dass dem Nachteil durch den Schatteneffekt bei wirtschaftlicher Betrachtung der Zinsengewinn durch die 10-jährige Stundung der Besteuerung der Kapitalerhöhung gegenüber zu stellen ist.

Aus all diesen Gründen kommt dem Berufungsbegehren keine Berechtigung zu.

Im Einkommensteuerrecht herrscht grundsätzlich das Nettoprinzip. Deshalb sind die durch Spreizung ermittelten aliquoten Anschaffungskosten von den Einnahmen abzuziehen. Insofern ist der bekämpfte Bescheid, der den Abzug von 100% der Anschaffungskosten bei Veräußerung von lediglich 17,60% der Beteiligung zugelassen hat, zu Lasten des Bw abzuändern.

Stammkapital	Berufungswerber	Bw in €			
1991: 500.000,00 S	170.000,00 S	12.354,38	Kapitalerhöhung § 3 Z 29 auf:		
1998: 11.500.000,00 S	3.910.000,00 S	284.150,7	100%		

		8			
Kapitalherabsetzung 2009 auf 200.000,00 €		68.000,00			
Rückzahlung 2010	Auszahlungsbetrag	50.000,00	= 17,60% von 284.150,78		
17,60% von 12.354,38 = aliquote AK		<u>-2.174,37</u>			
Einkünfte Beteiligungsveräußerung lt. BE		47.825,63			
		€			

Berechnung der Einkommensteuer lt. Berufungsentscheidung (BE):

Einkommensteuer 2010 (Beträge in €)	BE
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	67.106,57
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	418,91
Einkünfte aus Veräußerung der Beteiligung	<u>47.825,63</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	115.351,11
Sonderausgaben	-260,00
Kinderfreibeträge § 106a Abs. 1 (220,00 €) und Abs. 2 (264 €)	<u>-484,00</u>
Einkommen	114.607,11
Einkommensteuer für Ermittlung des Durchschnittsteuer-satzes beträgt: $(114.607,11 - 60.000,00) \times 0,5 + 20.235,00$	47.538,56
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	47.538,56
Alleinerzieherabsetzbetrag	-494,00
Unterhaltsabsetzbetrag	<u>-876,00</u>
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	46.168,56
Durchschnittsteuersatz $(46.168,56 / 114.607,11 \times 100) = 40,28\%$	
Durchschnittsteuersatz 40,28% von 66.781,48 =	26.899,58
Hälftesteuersatz 20,14% von 47.825,63 =	<u>9.632,08</u>
Einkommensteuer	36.531,66
Einkommensteuer bisher	<u>33.676,72</u>

Erhöhung	2.854,94
----------	----------

Deshalb war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. Februar 2012