



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende I und die weiteren Mitglieder HLW über die Berufung des M, vertreten durch P, vom 14. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes S, vertreten durch O, vom 25. September 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1) Erhöhung Stammkapital 1988, Umstrukturierungen 1997

Mit Beschluss der Generalversammlung vom 22. September 1988 wurde das Stammkapital der E aus Gesellschaftsmitteln (thesaurierte Gewinne) um ATS 13.000.000,00 erhöht. Mit 29. Dezember 1988 bzw. 26. April 1989 haben die Gesellschafter der E – ME, FM und PE – ihre Beteiligungen an der E in Höhe von ATS 14.000.000,00 an die MB abgetreten, welche in der Folge – bis zu den Umstrukturierungen im Jahr 1997 – alleinige Gesellschafterin der E war. Im Jahr 1997 wurden rückwirkend zum 31. Dezember 1996 folgende Umstrukturierungen vorgenommen:

Die Beteiligung der MB an der E (ATS 14.000.000,00) wurde nach Art III des Umgründungssteuergesetzes (BGBl 1991/699) in die neu gegründete A eingebracht. Das Stammkapital der A betrug ATS 500.000,00 und wurde von den Gesellschaftern (FundGM) wie folgt aufgebracht:

- a) FM ATS 225.000,00 in bar im Nennbetrag von ATS 450.000,00 und
- b) GM ATS 25.000,00 in bar im Nennbetrag von ATS 50.000,00.

In der Folge wurde die A als übertragende Gesellschaft und zugleich Muttergesellschaft der E mit ihrer Tochtergesellschaft als aufnehmende Gesellschaft nach den Bestimmungen des Art I des UmgrStG (BGBL 1991/699) verschmolzen (Down stream Verschmelzung). Eine Kapitalerhöhung bei der aufnehmenden Gesellschaft unterblieb gemäß § 224 Aktiengesetz in Verbindung mit § 96 des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Zur Abfindung erhielten die beiden Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft gemäß § 224 Abs. 3 Aktiengesetz den sich im Besitz der übertragenden Gesellschaft befindlichen Geschäftsanteil an der aufnehmenden Gesellschaft im Verhältnis ihrer an der übertragenden Gesellschaft bestehenden Geschäftsanteile. Die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft verzichteten auf die Gewährung von weiteren Geschäftsanteilen. Als Stichtag für die vorgenommenen Umgründungsmaßnahmen wurde der Ablauf des 31. Dezember 1996 festgelegt.

2) Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz

Im September 2003 erging an den Berufungswerber der Einkommensteuerbescheid des Jahres 2001 in dem Sonstige Einkünfte in Höhe von ATS 11.491.071,00 unter Anwendung der Tarifbegünstigung des § 37 Abs. 1 EStG 1988 der Besteuerung unterzogen wurden. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass im Rahmen der Betriebsprüfung der E hervorgekommen sei, dass im Jahr 2001 vom bestehenden Stammkapital (ATS 14.000.000,00) eine Rückzahlung in Höhe von ATS 13.000.000,00 an die Gesellschafter dieser Kapitalgesellschaft (FundGM) erfolgt sei. Die Höhe des Kapitals dieser Gesellschaft (ATS 14.000.000,00) sei unter anderem aus einer Kapitalerhöhung in Höhe von ATS 13.000.000,00 aus Gesellschaftsmitteln (Gewinnrücklagen) im Jahr 1988 entstanden. Derartige Kapitalaufstockungen würden zwar die Höhe der Anteile erhöhen, nicht jedoch die Anschaffungskosten der Beteiligung des Gesellschafters. Die Anschaffungskosten der Beteiligung seien mit ATS 250.000,00 anzusetzen (50% des einbezahlten Stammkapitals der A , welche als Muttergesellschaft mit der Tochtergesellschaft der E verschmolzen worden sei). Die im Jahr 2001 erfolgte Kapitalrückzahlung sei gleichbedeutend mit einer Abgabe von Anteilen in dieser Höhe, als Anschaffungskosten stünden aber nur ATS 232.142,86 (d. s. 13/14 der Anschaffungskosten von ATS 250.000,00) gegenüber. Der Differenzbetrag unterliege gemäß § 31 EStG der Einkommensteuer und errechne sich wie folgt:

	Anschaffungs- kosten (Buchwert)	Anteile	Rückzahlung	anteilige Anschaffungs- kosten Buchwert	Überschuss
	ATS	ATS	ATS	ATS	ATS
Kapital	250.000,00	14.000.000,00	13.000.000,00	232.142,86	12.767.857,14
davon 90% Anteil	225.000,00	12.600.000,00	11.700.000,00	208.928,57	11.491.071,43

Gegen den Einkommensteuerbescheid wurde berufen und unter anderem ausgeführt, dass im Jahre 1988 aus Gewinnrücklagen eine Kapitalerhöhung bei der E-G durchgeführt worden sei. Im Jahre 1996 sei die Muttergesellschaft der E-G, die A, auf die E-G mittels down-stream-merger verschmolzen worden. Im Jahre 2001 sei bei der E-G eine Kapitalherabsetzung vorgenommen worden, die aus Mitteln der im Jahr 1988 vorgenommenen Kapitalerhöhung stammen würden.

Unstrittig sei, dass es durch die Kapitalberichtigung im Jahr 1988 nach Ablauf der 10-jährigen Beobachtungsfrist des § 32 Z 3 EStG 1988 zu einer Erhöhung des Einlagekontos gekommen sei. Dies ergäbe sich auch aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 12 Z 2 EStG und in der Aussage § 4 Abs. 12 Z 3 wonach der Stand der Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen wären. Die Kapitalberichtigung werde somit bei der E-G im Jahr 1998 wirksam und in diesem Augenblick sei daher das Evidenzkonto nach Ablauf der Zehnjahresfrist entsprechend zu erhöhen. Mit dem Auslaufen der Zehnjahresfrist des § 32 Z 3 EStG sei somit eine Einlage im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG bewirkt worden. Das Evidenzkonto sei, wie bereits erwähnt, entsprechend zu erhöhen.

Das Finanzamt vertrete jedoch die Meinung, dass derartige Kapitalaufstockungen zwar die Anteile, nicht jedoch die Anschaffungskosten der Beteiligung erhöhen würden und daher sei die im Jahr 2001 erfolgte Kapitalrückzahlung gleichbedeutend mit einer Abgabe von Anteilen in eben dieser Höhe, welche die steuerlichen Auswirkungen (Versteuerung von ATS 11.491.071,43) auslösen würden.

Das Finanzamt gehe vermutlich von der Bestimmung des § 6 Z 15 EStG aus, wo es heiße, dass bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln für die Anteilsrechte und Freianteile jene Beträge anzusetzen seien, die sich bei der Verteilung der bisherigen Buchwerte entsprechend dem Verhältnis der Nennwerte der Anteilsrechte und der Freianteile ergeben, wonach es demnach nicht zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung durch den Ablauf der Zehnjahresfrist komme. Durch diese Rechtsansicht werde die gesamte Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 29 in Verbindung mit § 32 Z 3 EStG ad absurdum geführt. Der Wille des Gesetzgebers, nämlich derartige Rückzahlungen auf allen Besteuerungsebenen steuerfrei zu stellen, ergäbe sich unter anderem aus den Ausführungen der Einkommensteuerrichtlinien 2000 RZ 6907 ff und in dem unter RZ 6911 angeführtem Beispiel.

Beispiel	
Kapitalberichtigung aus Gewinnrücklagen im Jahre 00 um	300.000,00
und im Jahre 05 um	200.000,00
Kapitalherabsetzung im Jahr 11 um	300.000,00

Die Kapitalberichtigung des Jahres 05 in Höhe von 200.000,00 sei nachzuversteuern. Eine Zuordnung der Kapitalherabsetzung zur Kapitalberichtigung des Jahres 00 sei nicht möglich. Aus diesem Beispiel ergebe sich, dass jedoch die Kapitalherabsetzung soweit sie außerhalb der Zehnjahresfrist liege, steuerfrei sei.

Dies bestätigen auch die Köst-Richtlinien in RZ 739: *„Die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durch Gewährung von Freianteilen bzw. Gratisaktien (Kapitalberichtigung) nach dem Kapitalberichtigungsgesetz ist nach § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988 als steuerfreie Ausschüttung verbunden mit einer Wiedereinlage in die Gesellschaft zu sehen. Zu einer Nachversteuerung der zunächst steuerfrei gestellten Ausschüttung komme es nach § 32 Z 3 EStG 1988 nur dann, wenn innerhalb einer Frist von zehn Jahren eine ordentliche Kapitalherabsetzung mit Rückzahlung von kapitalberechtigten Gewinnen durchgeführt wird.“* Siehe dazu ESt - Richtlinien 2000 RZ 6907 ff.

Die Systematik des Gleichklanges von Anschaffungskosten und Evidenzkonten ergebe sich beispielhaft auch in anderen Bereichen, wobei stellvertretend Handelsspaltungen, Einbringungen, Bestimmungen des § 20 Abs. 8 UmgrStG, Mitübertragung von außerbetrieblichen Renten (RZ 1011 UmgrStG-Richtlinien) usw. genannt würden.

Auf Grund dieses Gesetzeswillens werde das Finanzamt ersucht, der Berufung stattzugeben.

Die Berufung wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung abgewiesen. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass entgegen den Ausführungen des Parteienvertreters die Rechtsansicht des Finanzamtes, die dem Erstbescheid zu Grunde gelegt worden sei, nicht die Bestimmungen der §§ 3 Abs. 1 Z 29 und 32 Z 3 EStG ad absurdum führen würden. Vielmehr bestimme § 3 Abs. 1 Z 29 EStG, dass der Erwerb von Anteilsrechten auf Grund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln von der Einkommensteuer befreit sei. Diese Bestimmung sei erforderlich, da die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durch Gewährung von Freianteilen gemäß § 27 EStG sonst als Ausschüttung (mit anschließender Wiedereinlage) erfasst werden müsste. Zu einer Nachversteuerung nach § 32 Z 3 iVm § 27 EStG der zunächst steuerfrei gestellten Ausschüttung komme es nur dann, wenn innerhalb einer Frist von zehn Jahren eine Kapitalherabsetzung mit Rückzahlung von kapitalberechtigten Gewinnen durchgeführt werde. Erfolge keine Rückzahlung innerhalb von zehn Jahren, sei eine Gewinnausschüttung nicht mehr denkbar (vgl. dazu auch § 4 Abs. 12 Z 2 EStG, wo ausgeführt werde, dass Beträge solange nicht zu den Einlagen gemäß Z 1 lit. c gehören würden, solange sie nach § 32 Z 3 EStG steuerhängig seien).

Unabhängig von der Versteuerung nach § 27 EStG sei bei Kapitalherabsetzungen jedoch die Bestimmung des § 31 EStG zu beachten. Gemäß § 31 Abs. 1 EStG gehören zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% (10% bis einschließlich der Veranlagung 2000) an der Körperschaft beteiligt gewesen sei. Diese Voraussetzung sei beim Berufungswerber erfüllt, da seit dem Abgabenänderungsgesetz 1996 die über den Beteiligungsansatz hinausgehende Abstockung als Veräußerungsvorgang gelte und dies auch nicht bestritten worden sei.

Gemäß § 30 Abs. 6 EStG seien die Anschaffungskosten von im Privatvermögen gehaltenen (Frei)anteilen nach § 6 Z 15 EStG zu ermitteln. Wie bereits in der Begründung des Erstbescheides zutreffend ausgeführt worden sei, verändere die Ausgabe von Freianteilen im Zuge einer Kapitalberichtigung den Buchwert bzw. die Anschaffungskosten der gesamten Beteiligung auf Gesellschafterebene nicht. Dies bedeute, dass eine steuerneutrale Abstockung nur in Höhe des Beteiligungsansatzes möglich sei. Wird das berichtigte Nennkapital wieder herabgesetzt und rückgezahlt, so komme es zur Steuerpflicht, sobald die Rückzahlung den, auf Grund der Kapitalberichtigung unveränderten Buchwert bzw. die Anschaffungskosten überschreite, wobei im außerbetrieblichen Bereich Steuerpflicht bestehe, wenn - wie hier - die Tatbestandsvoraussetzungen des § 31 EStG erfüllt seien.

Auf Grund der eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen der §§ 30 Abs. 6 und 6 Z 15 EStG sei die Berufung unbegründet und daher abzuweisen gewesen. Erwähnt werde, dass der Berufungswerber zwar die Anwendung der Bestimmung des § 6 Z 15 EStG durch das Finanzamt als ad absurdum beurteile, in der Berufungsschrift jedoch eigene Ausführungen zu § 6 Z 15 EStG gänzlich fehlen würden. Die Besteuerung der Rückzahlung von Gewinnen aus Vorperioden entspreche aber auch der Bestimmung des § 114 BAO, da die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verlange, dass Gewinnausschüttungen nicht über den Umweg einer Kapitalberichtigung (wenn auch nach Ablauf von 10 Jahren) steuerfrei gestellt werden.

Gegen diesen Bescheid wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass auch nach Ansicht des Finanzamtes unstrittig sei, dass die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durch Gewährung von Freianteilen bzw. Gratisaktien (Kapitalberichtigung) nach dem Kapitalberichtigungsgesetz (BGBl. Nr. 171/1967) gemäß § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988 als steuerfreie Ausschüttung, verbunden mit einer Wiedereinlage in die Gesellschaft, zu sehen (KStR RZ 739) sei. Diese Wiedereinlage - im Sinne der Außenfinanzierungstheorie - führe, nach der im § 32 Z 3 genannten zehnjährigen Wartefrist, zu einem Zugang auf dem Nennkapitalsubkonto gemäß dem Evidenzkontenerlass vom „31. 03. 1988“, AÖF Nr 88/1998 (EStR RZ 6909). Bis dahin sei, wie bereits erwähnt, die Rechtsmeinung konform. Die

Bestimmung des § 6 Z 15 EStG führe nach Ansicht des Parteienvertreters die obigen rechtlichen Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 29 in Verbindung mit § 32 Z 3 EStG 1988 ad absurdum, da die Systematik des Gleichklanges von Anschaffungskosten und Evidenzkonten durchbrochen werde. Wie bereits erwähnt, sei es der Wille des Gesetzgebers, derartige Rückzahlungen auf allen Besteuerungsebenen steuerfrei zu stellen, und dies werde unter anderem aus den Ausführungen der EStR 2000 RZ 6907 ff und in dem unter RZ 6911 angeführtem Beispiel dargestellt. Es werde daher auf die Ausführungen in der Berufung vom 14. 11. 2003 verwiesen. Es sei daher nach Ansicht des Parteienvertreters aus systematischen Gründen auch notwendig, dem vorstehenden Zugang auf dem Evidenzkonto zeitgleich auch einen Zugang bei den Anschaffungskosten der Beteiligung zuzugestehen. Nur dadurch werde die steuerneutrale Rückzahlung der aus einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gebundenen Beträge ermöglicht. Der Gesetzgeber habe in seinem nunmehrigen Entwurf zur Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 darauf reagiert und folgende Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 vorgenommen:

„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“.

Weiter wird „zu Ziffer 3. (§ 3 Abs. 1 Z 29, § 6 Z 15)“ ausgeführt, dass mit den Ergänzungen in den beiden Vorschriften eine systematische Glättung erreicht werde. Gegenstand einer Steuerbefreiung aus Anlass einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nach dem Kapitalberichtigungsgesetz BGBl 1967/171 könne nur die Umwandlung von handelsrechtlichen Bilanzgewinnen und Gewinnrücklagen der kapitalberichtigenden Gesellschaft sein, während Kapitalrücklagen, die aus Gesellschaftereinlagen stammen, nicht zu steuerhängigen Gewinnen, sondern zu Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 führen würden. Die Kapitalberichtigung werde ertragssteuerlich als Doppelmaßnahme gesehen, nämlich als Ausschüttung der der Kapitalberichtigung unterworfenen Gewinne in Verbindung mit einer Wiedereinlage der ausgeschütteten Beträge durch die Gesellschafter. Zur Vermeidung dieser Wirkung sehe § 3 Z 29 EStG 1988 eine Befreiung natürlicher Personen als Anteilsinhaber von der Empfängerbesteuerung (Endbesteuerung) vor. Zur Vermeidung von Steuergestaltungen sei diese Befreiung einerseits mit einer Bewertungsvorschrift in § 6 Z 15 EStG 1988 dahingehend verbunden, dass sich der Betrag der Anschaffungskosten der Anteile vor der Kapitalberichtigung durch die Kapitalberichtigung nicht ändere, sondern durch Abstockung der Altanteile und Zurechnung des Abstockungsbetrages zu den neuen Anteilen (Freianteile oder Gratisaktien) nur aufgeteilt werde. Andererseits werde nach § 32 EStG 1988

eine zehnjährige Steuerhängigkeit der kapitalberechtigten Gewinne dahingehend angeordnet, dass jede ordentliche Kapitalherabsetzung mit Rückzahlung steuerlich als Ausschüttung mit Endbesteuerungswirkung gewertet werde. Besteht die kapitalberichtigte Gesellschaft weiter und findet keine Kapitalherabsetzung mit Rückzahlungen statt, wandle sich nach Ablauf der Zehnjahresfrist das durch die Kapitalberichtigung erhöhte Grund- und Stammkapital in "echtes" Kapital. Die nach der oben beschriebenen Doppelmaßnahme vorliegende Wiedereinlage der ausgeschütteten Beträge durch die Gesellschafter müsse daher nunmehr auch steuerlich als Einlage gewertet werden und den Einlagenstand im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 erhöhen. Mit der vorgesehenen Ergänzung des § 6 Z 15 EStG 1988 soll sichergestellt werden, dass dieser nach zehn Jahren wirksam werdende Einlagentatbestand in diesem Jahr beim Anteilsinhaber auch zu einer Erhöhung der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten um den auf ihn entfallenden Betrag der Kapitalberichtigung führe. Eine nachfolgende Kapitalherabsetzung oder Anteilsveräußerung führe in diesem Umfang damit zu keiner Überschussbesteuerung. Besonders zu erwähnen sei, dass diese Gesetzesbestimmung ohne Inkrafttretensbestimmungen, also (sofort) mit Verlautbarung des Gesetzes, gelte. Dem Gesetzesgeber scheine es ein Anliegen zu sein, die bisher nicht verfassungskonforme Situation durch Verlautbarung des obigen Gesetzes ohne Inkraftsetzungsbestimmung sofort zu einer verfassungskonformen zu machen.

Aus diesem Grund werde ersucht der Berufung stattzugeben.

Die Berufung wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz der Rechtsmittelbehörde (Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Salzburg) vorgelegt und der Berufungswerber von der Vorlage verständigt.

3) Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz

Vom Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde unter Hinweis auf § 282 Abs. 1 Z 2 BAO das Verlangen gestellt, dass über die gegenständliche Berufung der Berufungssenat entscheiden möge.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln beruht in handelsrechtlicher Hinsicht auf dem Kapitalberichtigungsgesetz. Gemäß § 2 Abs. 3 Kapitalberichtigungsgesetz können im Jahresabschluss offen ausgewiesene Rücklagen einschließlich eines Gewinnvortrages in Nominalkapital umgewandelt werden. Es können sowohl Kapitalrücklagen als auch Gewinnrücklagen in Nominalkapital umgewandelt werden. Unstrittig ist, dass in

ertragssteuerlicher Hinsicht der Erwerb von Anteilen aufgrund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln als Doppelmaßnahme gilt: eine Kapitalberichtigung ist als Ausschüttung der für den Erwerb der neuen Anteile erforderlichen Mittel mit nachfolgender (Wieder) Einlage der betreffenden Mittel zu sehen. Gemäß § 30 Abs. 6 und § 31 Abs. 7 EStG 1988 wird die – der Theorie der Doppelmaßnahme entsprechende – Einlage nicht als (zusätzliche) Anschaffungskosten für die Neuanteile berücksichtigt. Beide Regelungen verweisen auf § 6 Z 15 EStG 1988, wonach die bisherigen Anschaffungskosten verhältnismäßig auf Alt- und Neuanteile aufzuteilen sind.

Wenn es zu einer Kapitalherabsetzung innerhalb von zehn Jahren nach der steuerfreien Kapitalerhöhung kommt (was im gegenständlichen Verfahren unbestritten nicht vorliegt) sind die Rückzahlungen als außerordentliche Einkünfte im Sinne des § 32 Z 3 EStG 1988 zu erfassen (Kirchmayr, Besteuerung von Beteiligungserträgen, Linde Verlag 2004, Seite 176 ff).

Im Falle einer Kapitalherabsetzung nach Ablauf der Zehnjahresfrist (nach einer Kapitalerhöhung aus thesaurierten Gewinnen) – diese Sachlage liegt im gegenständlichen Verfahren unbestritten vor – ändert sich im Falle einer Rückzahlung die rechtliche Situation dahingehend, dass an Stelle einer fingierten Ausschüttung eine Einlagenrückzahlung vorliegt. Mit Ablauf des zehnten Jahres tritt eine Bestandserhöhung um den Betrag der thesaurierten Gewinne im Nennkapital-Subkonto ein. Da sich allerdings nach § 6 Z 15 EStG 1988 die Anschaffungskosten auch nach Ablauf der Zehnjahresfrist nicht ändern, kann es sowohl bei Berichtigungen von Gewinnen als auch bei Berichtigung von Kapitalrücklagen im Falle der Einlagenrückzahlung mangels entsprechender (erhöhter) Anschaffungskosten bzw. Buchwerte zur Steuerpflicht kommen (siehe Wiesner, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GS Gassner, Linde Verlag 2005, Seite 532, Jakob/Marschner EStG, § 4 Rz 509).

Die im Jahr 1997 vorgenommene Verschmelzung der A (Muttergesellschaft) als übertragende Gesellschaft mit der E (Tochtergesellschaft) als übernehmende Gesellschaft (Down – stream Verschmelzung), hat zu keiner Änderung der Einlagen der Gesellschafter in der A (Muttergesellschaft) geführt. Dies ist insoweit konsequent, als die Einlagen der Gesellschafter der Muttergesellschaft vor und nach der Verschmelzung gleich blieben (siehe Jakob/Marschner EStG, § 4 Rz 518 unter Hinweis auf VwGH vom 1. März 2007, 2004/15/0127). Die durch die Verschmelzung gleichgebliebenen Einlagen der Gesellschafter der Muttergesellschaft (A), welche zugleich die Anschaffungskosten der Gesellschafter darstellten, betrugen insgesamt ATS 250.000,00 und wurden von der Gesellschaftern der Muttergesellschaft (FundGM) wie folgt aufgebracht:

- a) FM, ATS 225.000,00 in bar im Nennbetrag von ATS 450.000,00 und
- b) GM, ATS 25.000,00 in bar im Nennbetrag von ATS 50.000,00.

Strittig ist, ob die am 24. April 2001 beschlossene Herabsetzung des Stammkapitals um ATS 13.000.000,00, welche nach Ablauf von vierzehn Tagen nach Durchführung der Kapitalherabsetzung an die Gesellschafter auszuzahlen war, der Steuerpflicht gemäß § 31 EStG 1988 unterliegt (wie dies die Abgabenbehörde erster Instanz vertritt) 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 (wie dies die Ansicht des Parteienvertreters ist).

Gemäß § 4 Abs 12 EStG 1988 (idF des Abgabenänderungsgesetzes BGBl 1996/797) gilt die Einlagenrückzahlung von Körperschaften, auch wenn sie im Wege einer Einkommensverwendung erfolgt, als Veräußerung einer Beteiligung 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:

„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.“

Nach den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (Punkt 2.5) soll durch die Änderung des ersten Satzes in § 4 Abs. 12 EStG 1988, lediglich klargestellt werden, dass eine Einlagenrückzahlung auf Gesellschafterebene als Veräußerung gilt. Dadurch wird deutlich, dass nicht eine Klarstellung einer schon vor der Novelle bestehenden Rechtslage vorliegt, sondern eine konstitutive Änderung materiellen Rechts. Im Fall einer Einlagenrückzahlung bleiben die Gesellschafter dieselben. Eine Anteilsveräußerung wird tatsächlich nicht vorgenommen. Die Novelle BGBl 1996/797, welche mit 31. Dezember 1996 in Kraft getreten ist, arbeitet ausdrücklich mit einer Fiktion:

„Die Einlagenrückzahlung von Körperschaften gilt als Veräußerung“.

Eine Fiktion im juristischen Sinn ist die gewollte Gleichsetzung des als ungleich Gewussten. Der Gesetzgeber ist sich also im Klaren, dass eine Anteilsveräußerung tatsächlich nicht vorliegt, mit Wirkung ab 31. Dezember 1996 jedoch wird eine Anteilsveräußerung kraft gesetzlicher Anordnung unterstellt. Die Novelle ist somit konstitutiv (Beiser, Einlagenrückzahlung, Ecolex Spezial 2000, Seite 20 f., unter Hinweis auf Zorn in Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn, Kommentar, § 4 Abs. 12 EStG, Tz 2.2).

Somit gelten nach der Novelle BGBl 1996/797 Einlagenrückzahlungen auf Gesellschafterebene als „Veräußerung einer Beteiligung“. Die durch die Kapitalrückzahlung bewirkte „Veräußerung“ gilt, auch wenn die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird, gemäß § 15 Abs. 4 EStG 1988 als Veräußerung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988. Damit ist die Kapitalrückzahlung nach Maßgabe der Einkunftstatbestände der §§ 30 und 31 EStG 1988 zu erfassen. Der (fiktiven) Veräußerung (Kapitalrückzahlung) sind Anschaffungskosten entgegenzuhalten, sodass sich solange kein Einnahmenüberschuss ergibt, als die Anschaffungskosten nicht aufgebraucht sind. Übersteigt die Kapitalrückzahlung die noch nicht aufgebrauchten Anschaffungskosten (die Anschaffungskosten können seit Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetzes 1996 nicht mehr unter Null sinken), so verbleibt ein Einnahmenüberschuss, der – wenn die Voraussetzungen des Spekulationsgeschäftes nach § 30 EStG 1988 oder der Veräußerung bestimmter Beteiligungen nach § 31 EStG 1988 erfüllt sind – steuerlich zu erfassen sind (Zorn in Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn, Kommentar, § 4 Abs. 12 EStG, Tz 2.2, Doralt, EStG11, § 4, Tz 443, Jakom/Marschner EStG § 4, Rz 481). In der außerordentlichen Generalversammlung am 24. April 2001 haben die Gesellschafter der E die Herabsetzung des Stammkapitals durch Rückzahlung von ATS 13.000.000,00 auf ATS 1.000.000,00 beschlossen. Die Rückzahlung erfolgte im Verhältnis der Stammeinlagen (die Auszahlung sollte nach Ablauf von vierzehn Tagen nach Durchführung der Kapitalherabsetzung von der Gesellschaft erfolgen).

Die Novelle des Einkommensteuergesetzes 1988 BGBl 1996/797, welche mit 31. Dezember 1996 in Kraft getreten ist, arbeitet ausdrücklich mit einer Fiktion, wodurch die vorgenommene Einlagenrückzahlung in Höhe von ATS 13.000.000,00 als Veräußerung gilt, auch wenn – wie im gegenständlichen Verfahren – eine Anteilsveräußerung tatsächlich nicht vorgenommen worden ist. Diese (gesetzlich fingierte) Veräußerung der Beteiligung ist bei Vorliegen der Voraussetzungen nach den §§ 30 und 31 EStG 1988 steuerpflichtig.

Gemäß § 31 Abs. 1 Satz 1 und 2 idF BGBl. I Nr. 2/2001 gehören zu den Sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt war.

Voraussetzung für die Anwendung der Bestimmung des § 31 EStG 1988 ist, dass der Abgabepflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung zu 1% Prozent beteiligt gewesen ist. Diese Beteiligungsgrenze von 1% muss innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung erreicht oder überschritten worden sein. Der relevante Zeitraum ergibt sich aus der stichtagsbezogenen Rückrechnung ab dem Veräußerungszeitpunkt. Der Zeitpunkt der Veräußerung ist nach herrschender Meinung analog zu § 30 EStG 1988 der Zeitpunkt des Abschlusses des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäftes, das auf die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums gerichtet ist. Relevant ist der Zeitpunkt der die Einlagenrückzahlung auslösenden Entscheidung (siehe Jakom/Kanduth-Kristen EStG § 31, Rz 17, Büsser in Hofstätter/Reichel, Kommentar, § 31, Tz 11, Doralt, EStG³, § 31, Tz 84).

Die „Veräußerung der Beteiligung“, welche nach der Gründung der A (10. September 1997) und dem Erwerb der Gesellschaftsanteile am 17. September 1997 durch die Einbringung der Beteiligung an der E stattfand, erfolgte am 24. April 2001 (Beschluss der Gesellschafter über die Herabsetzung des Stammkapitals). Der Berufungswerber war in den letzten fünf Jahren vor der „Veräußerung der Beteiligung“ durchgehend zu 90% beteiligt, wie dem Sachverhalt zu entnehmen ist, sodass die im Jahr 2001 vorgenommene Einlagenrückzahlung in diesem Jahr (als Veräußerung der Beteiligung) der Besteuerung gemäß § 31 EStG 1988 unterliegt.

Keine Erhöhung der Anschaffungskosten im Sinne des § 6 Z 15 EStG 1988

Gemäß § 6 Z 15 EStG 1988 sind bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 3 Abs. 1 Z 29) 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.

Die Verschmelzung der A (Muttergesellschaft) auf die E (Tochtergesellschaft) bewirkt die Direktbeteiligung der Gesellschafter der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft. Die

bisherige Zwischenschaltung der Muttergesellschaft entfällt. Die Gesellschafter der Muttergesellschaft haben im Rahmen der Gründung der A ein Kapital in bestimmter Höhe in die Muttergesellschaft einbezahlt. Der Wegfall der Muttergesellschaft im Rahmen der Verschmelzung ändert an der Höhe des einbezahlten Kapitals ihrer bisherigen Gesellschafter nichts. Nach dem Wegfall der Muttergesellschaft gilt für die Gesellschafter der Tochtergesellschaft (bisherige Gesellschafter der Muttergesellschaft) weiterhin, dass sie nur Kapital in jener bestimmten Höhe eingebracht haben. Das Einlagekapital der Tochtergesellschaft nach der Verschmelzung entspricht daher dem bisherigen Einlagekapital bei der Muttergesellschaft (siehe VwGH vom 1. März 2007, 2004/15/0127 unter Hinweis auf Beiser, Einlagenrückzahlung in Handels- und Steuerbilanz, Ecolex Spezial 2000, Seite 84, Schwarzingner/Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden 2.5 Doralt, EStG⁷, § 4 Tz 458).

Dies gilt im gegenständlichen Verfahren entsprechend, bei welchem in zwei Schritten einerseits die Beteiligung der MB an der E in die neu gegründete A eingebracht wurde (erster Schritt) und sodann die A als Muttergesellschaft der E auf die Tochtergesellschaft (E) verschmolzen worden ist (zweiter Schritt). Das Einlagekapital der einzelnen Gesellschaft hat durch diesen Vorgang keine Änderung erfahren, sodass einer Rückzahlung von ATS 13.000.000,00 ein Einlagekapital von ATS 250.000,00 gegenübersteht.

Da sich, wie bereits ausgeführt, die Anschaffungskosten nach § 6 Z 15 EStG 1988 auch nach Ablauf der Zehnjahresfrist nicht ändern, kommt es im Falle der Einlagenrückzahlung mangels entsprechender (erhöhter) Anschaffungskosten bzw. Buchwerte zur Steuerpflicht (siehe Wiesner, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GS Gassner, Linde Verlag 2005, Seite 532).

Der Ansicht des Parteienvertreters, dass der Gesetzgeber in seinem Entwurf zur Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 reagiert und eine Erhöhung des Buchwertes der Beteiligung um den Nennbetrag der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln vorgenommen habe, ist zu erwidern, dass weder die im Versendungsentwurf enthaltene Änderung des § 3 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 Teil der Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2005 waren. Die genannten – lediglich vorgeschlagenen – Änderungen wurden als steuersystematisch nicht begründet zurückgezogen (siehe Wiesner, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GS Gassner, Linde Verlag 2005, Seite 532, FN 60 letzter Satz sowie SWK 2004, Heft 6, Tagesfragen und Tumpel, SWK 10/2004, T 65). Damit geht aber die Argumentation des Parteienvertreters – dem Gesetzesgeber scheine es ein Anliegen zu sein, dass ein nach zehn Jahren wirksam werdender Einlagentatbestand in diesem Jahr beim Anteilsinhaber auch zu einer Erhöhung der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten führe (um mit den Ergänzungen in den beiden Vorschriften (§§ 3 Z 29 und 6 Z 15) eine systematische Glättung zu erreichen) – ins Leere,

weil die im Versendungsentwurf enthaltenen Änderungen als steuersystematisch nicht begründet zurückgezogen wurden. Es ist daher auch zu keiner gesetzlichen Änderung der Bestimmungen der §§ 3 Z 29 und 6 Z 15 EStG 1988 durch das Steuerreformgesetz 2005 gekommen.

Damit ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates klargestellt, dass die nach Ablauf der zehnjährigen Frist vorgenommene Kapitalherabsetzung (der eine Erhöhung aus Gesellschaftsmitteln durch die Berichtigung von Gewinnen vorausgegangen war), die in der Folge zu einer Rückzahlung an die Gesellschafter geführt hat, nach § 31 EStG 1988 als Einlagenrückzahlung der Steuerpflicht unterliegt, weil keine Berichtigung der ursprünglichen Anschaffungskosten (ATS 250.000,00) um den Betrag der Einlage (ATS 13.000.000,00) vorzunehmen ist. Die im Jahr 2001 an den Berufungswerber erfolgte Kapitalrückzahlung (in Höhe von ATS 11.700.000,00) ist gleichbedeutend mit einer Abgabe von Anteilen in dieser Höhe, denen Anschaffungskosten von ATS 232.142,86 (d. s. 13/14 der Anschaffungskosten von ATS 250.000,00) gegenüberstehen. Der Differenzbetrag (ATS 11.491.071,43) unterliegt daher, wie von der Abgabenbehörde erster Instanz bereits richtig errechnet, beim Berufungswerber der Besteuerung gemäß § 31 EStG 1988 (iVm § 37 EStG 1988).

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2001 war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 25. März 2009