

8575

Kapitalverkehrsteuerg; denkunmögliche Anwendung des § 7 Abs. 1 Z. 2 in Verbindung mit § 24 BAO

Erk. v. 16. Juni 1979, B 421/77

Der Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

I. Die bf. AG mit dem Sitz in Linz versorgt die Bevölkerung u. a. mit Elektrizität und Wärme und dient dem öffentlichen Verkehr. Sie wurde am 12. November 1975 durch die Stadt Linz und die SBL-Stadtbetriebe Linz Ges. m. b. H. mit einem Grundkapital von 200 Mill. S gegründet. Zu diesem Zweck war am 11. November 1975 zwischen den Gründern durch Notariatsakt ein Treuhandvertrag folgenden Inhaltes abgeschlossen worden:

„Zweitens: Um die zwingenden gesetzlichen Bestimmungen des § 2 Abs. 2 des Aktiengesetzes zu erfüllen, übernimmt die Firma SBL-Stadtbetriebe Linz Gesellschaft mbH vom Grundkapital einen Teilbetrag von S 10 000 (eine auf den Inhaber lautende Aktie im Nennbetrag von S 10 000), jedoch nur als Treuhänder der Stadt Linz.

Drittens: Die Firma SBL-Stadtbetriebe Linz Gesellschaft mbH erklärt daher ausdrücklich, den obigen Teilbetrag des Grundkapitals beziehungsweise die oben beschriebene Aktie an der oben beschriebenen neu zu gründenden Aktiengesellschaft auf Kosten und Rechnung der Stadt Linz zu übernehmen und verpflichtet sich weiters, diese Beteiligung nach Gründung der Gesellschaft, beziehungsweise nach Eintragung derselben im Handelsregister, unentgeltlich an die Stadt Linz abzutreten.

Viertens: Die Stadt Linz hingegen verpflichtet sich, die Firma SBL-Stadtbetriebe Linz Gesellschaft mbH hinsichtlich aller, sich aus dieser treuhändigen Beteiligung ergebenden etwaigen Forderungen und Haftungen unverzüglich klag- und schadlos zu halten.“

Am 21. November 1975 trat die SBL, deren alleinige Gesellschafterin die Stadt Linz ist, ihre Aktie der Stadt vereinbarungsgemäß ab.

Für die in mehreren Raten erfolgten Einzahlungen auf das Grundkapital beantragte die bf. Gesellschaft die Befreiung von der Gesellschaftsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 Kapitalverkehrsteuerg (KapVerkStG). Diesem Begehren trug das Finanzamt nicht Rechnung: es schrieb mit Bescheid vom 16. Juni 1976 für den noch am 12. November 1975 eingezahlten Betrag von rund 50 Mill. S eine Steuer in der Höhe von 1 000 150 S vor. Die Gesellschaftsanteile hätten im Zeitpunkt der Einzahlung noch nicht ausschließlich der Stadt Linz gehört, und eine Berücksichtigung des Treuhandvertrages scheide zufolge Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Betrachtungsweise aus.

Die dagegen erhobene Berufung, die insbesondere geltend machte, daß die Beteiligung der SBL zufolge des Treuhandverhältnisses nicht einmal in deren Büchern aufscheine, blieb erfolglos. Die Finanzlandesdirektion für OÖ pflichtete im angefochtenen Bescheid vom 6. September 1977 der Auffassung des Finanzamtes bei, das Gesetz erfasse rechtliche Gestaltungsformen des Kapitalverkehrs und knüpfe an Rechtsvorgänge („Formaltatbestände“) an, so daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht angebracht oder zumindest in den Hintergrund gedrängt (VwGH vom 27. April 1964, 1217/63), die Anwendung des § 24 Abs. 1 lit. c BAO ausgeschlossen und das Wirtschaftsgut dem Treuhänder zuzurechnen sei; die mittelbare Beteiligung einer Gebietskörperschaft reiche zur Steuerbefreiung nicht aus (VwGH vom 4. März 1971, 779/70 u. a.).

In der dagegen erhobenen Beschwerde wird die Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Unversehrtheit des Eigentums durch denkumögliche Gesetzesanwendung gerügt; auch liege eine exzessive Besteuerung vor, wenn der Abgabebetrag mehr als das Hundertfache des Wertes jener treuhänderischen Anteilsrechte ausmache, deren Vorhandensein der Steuerfreiheit entgegenstehe. Eine solche Regelung wäre ferner sachfremd und verletze das Gleichheitsrecht, weil die Bevorzugung von Versorgungsbetrieben in der Hand von Gebietskörperschaften gegenüber solchen in privater Hand nur aus Gründen gerechtfertigt sei, die in der tatsächlichen Beherrschung durch die Gebietskörperschaft lägen. Unterstelle man etwa den Fall, daß eine Gebietskörperschaft nur Treuhänder einer Privatperson sei, so zeige sich die Unhaltbarkeit einer formalen Betrachtungsweise.

II. Die Beschwerde ist begründet.

1. Gemäß § 2 KapVerkStG, DRGBl. 1934 I, 1058, sind Gegenstand der Gesellschaftssteuer u. a. der Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber (Z. 1) und Leistungen von Gesellschaftern auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung (Z. 2). Die Steuer beträgt 2% des Geldbetrages der Gegenleistung für den Erwerb oder des Wertes der steuerpflichtigen Leistung des Gesellschafters (§§ 8, 9). Steuerschuldner ist die Kapitalgesellschaft (§ 10 Abs. 1).

Von der Besteuerung sind nach § 7 Abs. 1 u. a. die in § 2 bezeichneten Rechtsvorgänge bei Gesellschaften ausgenommen,

„2. die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen (Versorgungsbetriebe), wenn die Anteile an der Gesellschaft ausschließlich dem Reich (Bund) einem Land, einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einem Zweckverband gehören und die Erträge der Gesellschaft ausschließlich diesen Körperschaften zufließen.“

Sinn dieser Begünstigung ist offenkundig die Förderung der Errichtung und des Betriebes von Versorgungsunternehmen der beschriebenen Art, bei denen wegen ausschließlicher Zurechnung zur betreffenden

Gebietskörperschaft mindestens privates Gewinnstreben ausgeschlossen ist.

Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschrift sind nicht vorgebracht worden und unter dem Blickwinkel des vorliegenden Beschwerdefalles auch nicht entstanden. Zu prüfen ist mithin lediglich, ob die bel. Beh. durch Verweigerung der Begünstigung einen so schweren Fehler begangen hat, daß er einer Gesetzlosigkeit gleichzuhalten wäre.

2. Das ist der Fall.

a) Die Behörde nimmt an, der Wortlaut des § 7 Abs. 1 Z. 2 KapVerkStG sei (arg. „gehören“) so klar, daß er die Heranziehung weiterer Interpretationsbehelfe erübrige. Sie beruft sich dabei auf die Rechtsprechung des VwGH, der im Erk. vom 4. März 1971, 779/70, die Gründung einer Ges. m. b. H. durch ein Bundesland und eine zur Gänze in dessen Hand befindliche AG nicht als begünstigt angesehen und dabei ausgesprochen hat, eine mittelbare Beteiligung genüge für die Steuerbefreiung deshalb nicht, weil der Gesetzgeber sonst anstelle des Wortes „gehören“ die Worte „beteiligt ist“ verwendet hätte.

Im vorliegenden Fall geht es indessen — wie die Beschwerde richtig sieht — nicht um die Frage, ob es für die Steuerbefreiung genügt, wenn Gesellschaftsanteile einer Gesellschaft zustehen, die ihrerseits einer Gebietskörperschaft gehört. Es ist daher auch nicht zu prüfen, inwieweit allgemein auf die Beteiligungsverhältnisse an einer Gesellschaft durchgegriffen werden kann. Zu beantworten ist vielmehr nur die Frage, ob die von der SBL übernommene Aktie angesichts des Treuhandverhältnisses i. S. des § 24 Abs. 1 lit. c BAO der Stadt Linz als Treugeber zugerechnet werden muß.

Nach dieser Gesetzesstelle werden Wirtschaftsgüter, die zur treuen Hand für einen Treugeber erworben worden sind, dem Treugeber zugerechnet, soweit in den Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmt ist. Auch und gerade wenn also die Zurechnung an den Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft wegen der grundsätzlichen Selbständigkeit der juristischen Person nicht in Betracht kommt, kann ein Treuhandverhältnis i. S. des § 24 BAO von Bedeutung sein.

b) An § 24 BAO gemessen ist jedoch die Verweigerung der Steuerbefreiung einer Gesetzlosigkeit gleichzuhalten.

Die Wortwahl in § 7 Abs. 1 Z. 2 KapVerkStG kann gegen eine Anwendung des § 24 BAO schon deshalb nicht ins Treffen geführt werden, weil diese Generalklausel für ihren Anwendungsbereich die Zurechnung an den Treugeber auch im Hinblick auf die Begriffe Eigentum oder Vermögen (auf die durch Wendungen wie „gehören“ verwiesen ist) gebietet. Daß aber der Sinn des Befreiungstatbestandes eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ausschliesse, kann der VfGH nicht finden. Die These der bel. Beh., der sonst im Steuerrecht allgemein zu beachtende Grundsatz der

wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) sei im Kapitalverkehrssteuerrecht schlechthin unbeachtlich, ist in dieser Allgemeinheit unbegründet. Kein Abgabenrechtsgebiet ist von vornherein zur Gänze von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgeschlossen (vgl. Reeger — Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 110 ff., und Die Bundesabgabenordnung⁵, 30 f., sowie Gassner, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, 34 f.; zum KapVerkStG vgl. auch Torgler, „Wirtschaftliches Eigentum“ im Steuerrecht, ÖStZ 1972, 58 ff., 75). Da § 7 Abs. 1 Z. 2 KapVerkStG seiner Funktion nach gerade auf wirtschaftliche Merkmale, nämlich darauf abstellt, daß der wirtschaftliche Erfolg des Unternehmens ausschließlich die Gebietskörperschaft trifft, ist auch die Anwendung des § 24 BAO geboten. Nach Sinn und Zweck der Regelung wäre es schlechthin unverständlich, wenn infolge der Notwendigkeit mindestens zweier Gründer (§ 2 Abs. 2 AktienG) die in § 7 KapVerkStG beabsichtigte Förderung von Versorgungsunternehmen bei Errichtung einer Gesellschaft niemals zum Tragen kommen könnte. Daß die steuerbaren Tatbestände selbst formalrechtlicher Natur sind, hat mit dem Inhalt der Befreiungsvorschrift nichts zu tun.

Die Verweigerung einer gesetzlichen Steuerbegünstigung stellt einen Eingriff in das Eigentumsrecht dar (Slg. 6158/1970 mit weiteren Nachweisen). Da sie hier in denkum möglicher Anwendung des Gesetzes erfolgte, wurde die bf. Gesellschaft im Recht auf Unversehrtheit des Eigentums verletzt.

Der Bescheid ist daher aufzuheben.

8576

GSVG; § 66 Abs. 2 verstößt gegen das Gleichheitsgebot

Erk. v. 18. Juni 1979, G 11/79 (vgl. Kundmachung BGBl. 327/1979)

§ 66 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Sozialversicherung der in der gewerblichen Wirtschaft selbständig Erwerbstätigen, BGBl. Nr. 560/1978, wird als verfassungswidrig aufgehoben.

Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 30. November 1979 in Kraft.

Frühere Vorschriften treten nicht wieder in Kraft.

Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung im Bundesgesetzblatt verpflichtet.

Entscheidungsgründe:

I. Mit Erk. Slg. 8446/1978 hob der VfGH u. a. § 47a Abs. 2 des Gewerblichen Selbständigen-PensionsversicherungsG, BGBl. 292/1957,