



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, W., vertreten durch BDO Auxilia Treuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1010 Wien, Kohlmarkt 8-10, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Dem Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg wurde von der Großbetriebsprüfung Klagenfurt Folgendes mitgeteilt: Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der F.GmbH. (ehemals A.GmbH.) wurde festgestellt, dass der Abgabepflichtige Bw (VNR X) wohnhaft in K.Gasse, im Jahr 2004 seine Geschäftsanteile an der F.GmbH. um Euro 1.918.591,00 verkauft hat. Die Vereinbarung über den Verkauf wurde am 30.01.2004 geschlossen (siehe Fax vom 6.9.2004).

Die Veräußerung von Beteiligungen ist gemäß § 31 Abs.1 EStG 1988 steuerpflichtig, weshalb die entsprechende Einkommensteuervorauszahlung festzusetzen ist.

Dem o.a. Fax waren die Vereinbarung vom 30.01.2004 zwischen Bw und der F.AG und ein Firmenbuchauszug vom 6.Sept. 2004 beigelegt.

In der Vereinbarung wurde u.a. Folgendes festgehalten:

"Der Abtretende (Bw) und die Erwerberin (F.AG) haben am 29.12.1999 einen Optionsvertrag über 10% der Geschäftsanteile an der damaligen A.GmbH., der heutigen F.GmbH. abgeschlossen. Mit Notariatsakt vom 30.12.2003 hat der Abtretende die Option angenommen.

Der Abtretende und die Erwerberin halten fest, dass der Abtretungspreis gemäß § 4 des Optionsvertrages einvernehmlich und entsprechend den vertragsgemäß heranzuziehenden Berechnungsgrundlagen mit € 1.918.591,- festgelegt wird. Mit Bezahlung dieses Abtretungspreises geht der von dem Optionsvertrag umfasste Geschäftsanteil zur Gänze auf die Erwerberin über."

Der Firmenbuchauszug zeigt den 10% Anteil von dem Bw. in Höhe von € 89.400,00,-.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 wurden wie folgt die Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen gemäß § 37 EStG berechnet:

Abtretung Anteile F.GmbH (vormals A.GmbH) Abtretungsvertrag vom 30. Jänner 2004)	
Veräußerungserlös	1.918.591,00
abzüglich Anschaffungskosten	-3.633,64
abzüglich Werbungskosten (Beratungskosten im Zusammenhang mit dem Verkauf der Beteiligung)	-4.832,64
Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen	1.910.124,72

Es erging der Einkommensteuerbescheid 2004. Die sonstigen Einkünfte wurden in der erklärten Höhe von € 1.910.124,72 mit dem halben Steuersatz gemäß § 37 Abs.1 EStG besteuert.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wurde Berufung eingebracht. Begründend wurde ausgeführt:

"Unsere Berufung richtet sich gegen die Besteuerung von Einkünften aus der Veräußerung von Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG (sonstige Einkünfte) in Höhe von € 1.910.124,72. Diese Einkünfte wurden als Differenz zwischen dem erzielten Veräußerungserlös für die Beteiligung und den tatsächlichen (historischen) Anschaffungskosten der Beteiligung ermittelt.

Die Besteuerung dieser Einkünfte im vollen Umfang der Differenz zwischen dem erzielten Veräußerungserlös und den tatsächlichen (historischen) Anschaffungskosten der Beteiligung widerspricht unseres Erachtens aus den nachfolgend angeführten Gründen dem Gleichheitsgrundsatz und ist daher verfassungswidrig.

Die gegenständlichen Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG stammen aus der Veräußerung eines 10% Geschäftsanteiles an der F.GmbH. (vormals A.GmbH .) durch unseren Klienten, Herrn Bw, mit Abtretungsvertrag vom 30. Dezember 2003 (wobei die Abtretung erst mit der Bezahlung des Kaufpreises im Februar 2004

rechteinwirksam geworden ist). Unser Klient, Herr Bw, war ursprünglich zu 100% an dieser Gesellschaft beteiligt (seit 1973). In der Folge hat Herr Bw seine Beteiligung an dieser Gesellschaft durch Anteilsveräußerung bzw. durch die Übertragung von Anteilen an die von ihm begründete Bw Privatstiftung auf 10% reduziert. Herr Bw ist daher seit Anfang 1999 an der Gesellschaft nur mehr mit einem Anteil von 10% beteiligt.

Auf Grund der damaligen, im Jahr 1999 geltenden Rechtslage (§ 31 EStG idF vor dem KMOG, BGBl. I 2001/2) konnte Herr Bw daher davon ausgehen, dass er diese Beteiligung nach Ablauf einer Frist von 5 Jahren (§ 31 Abs.1 EStG) steuerfrei veräußern kann.

In der Folge wurde durch das KMOG in § 31 Abs.1 EStG die Grenze für die Steuerpflicht bei der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von über 10% auf 1% abgesenkt. Diese Änderung ist gemäß § 124 b Z 57 EStG auf alle Veräußerungsvorgänge nach dem 31. Dezember 2000 anzuwenden. Ergänzend dazu enthält diese Bestimmung allerdings folgende Übergangsregelung:

"Hat der Veräußerer oder bei unentgeltlichem Erwerb der Rechtsvorgänger die Anteile vor dem 1. Jänner 1998 angeschafft und war er nach dem 31. Dezember 1997 bis zum 31. Dezember 2000 zu nicht mehr als 10% beteiligt, kann an Stelle der Anschaffungskosten der gemeine Wert der Anteile zum 1. Jänner 2001 angesetzt werden. Der Ansatz des gemeinen Wertes ist bei Anteilen, die nur auf Grund des § 20 Abs.5 des Umgründungssteuergesetzes als Anteile im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes gelten, nicht zulässig."

Durch die zitierte Übergangsbestimmung soll für die dargestellten Fälle erreicht werden, dass bei bis zu 10%igen Beteiligungen die bis Ende 2000 angesammelten und bei einer späteren Veräußerung nach bisheriger Rechtslage steuerfreien stillen Reserven auch bei einer nach der neuen Rechtslage steuerpflichtigen Veräußerung nach dem 31.12.2000 durch die Möglichkeit des Ansatzes des gemeinen Wertes zum 31.12.2000 an Stelle der Anschaffungskosten nicht besteuert werden (und somit steuerfrei bleiben). Damit soll eine Rückwirkung der erwähnten Verschärfung der Besteuerung nach § 31 EStG (Herabsetzung der Beteiligungsgrenze für die steuerfrei Veräußerung nach 10% auf unter 1%) und damit ein verfassungsrechtlich bedenklicher Vertrauensschaden abgedeckt werden.

Sachlich nicht begründbar und damit auch verfassungsrechtlich bedenklich ist in diesem Zusammenhang allerdings der Umstand, dass die Übergangsbestimmung nur auf jene veräußernde Gesellschafter anzuwenden sind, die ab 1.1.1997 und bis 31.12.2000 zu nicht mehr als 10% beteiligt gewesen sind (vgl dazu ausführlich Muszynska, ÖStZ 2002/105). Ein Gesellschafter, der am 1.1.1997 mit zB 20% beteiligt gewesen ist und kurze Zeit danach seine Beteiligung auf 10% reduziert hat (um sie später – nach damaliger Rechtslage – steuerfrei veräußern zu können), bleibt nämlich vom Vorteile der Übergangsbestimmung

ausgeschlossen.

Da Herr Bw am 1.1.1997 an der gegenständlichen Gesellschaft (F.GmbH, vormals A.GmbH .) noch mit mehr als 10 % beteiligt gewesen ist, ist die gegenständliche Übergangsbestimmung auch im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Der Einkommensteuerbescheid 2004 stützt sich damit bei der Besteuerung der Einkünfte nach § 31 EStG auf eine voraussichtlich verfassungswidrige, weil hinsichtlich ihrer Einschränkung sachlich nicht begründbare Bestimmung (vgl ausführlich Muszynska, ÖStZ 2002/105). Die Verfassungswidrigkeit der Bestimmung könnte uE dadurch beseitigt werden, dass in der zitierten Übergangsbestimmung die Wortfolge "und war er nach dem 31.Dezember 1997 bis zum 31.Dezember 2000 zu nicht mehr als 10 % beteiligt" aufgehoben wird. Die Übergangsbestimmung hätte danach folgenden Wortlaut (der aufzuhebende Satzteil wird durchgestrichen dargestellt):

"Hat der Veräußerer oder bei unentgeltlichem Erwerb der Rechtsvorgänger die Anteile vor dem 1.Jänner 1998 angeschafft ~~und war er nach dem 31.Dezember 1997 bis zum 31.Dezember 2000 zu nicht mehr als 10% beteiligt~~, kann an Stelle der Anschaffungskosten der gemeine Wert der Anteile zum 1.Jänner 2001 angesetzt werden. Der Ansatz des gemeinen Wertes ist bei Anteilen, die nur auf Grund des § 20 Abs.5 des Umgründungssteuergesetzes als Anteile im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes gelten, nicht zulässig."

Wir stellen daher den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2004 aufzuheben und die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nach § 31 EStG unter Berücksichtigung der Übergangsbestimmung des § 124 b Z 57 EStG (Ansatz des gemeinen Wertes zum 1.1.2001 an Stelle der historischen Anschaffungskosten) vorzunehmen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 31 Abs.1 EStG id bis 2000 geltend Fassung gehören zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 10% beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt war. Hat der Veräußerer Anteile unentgeltlich erworben, so tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 10% beteiligt war.

Durch das Kapitalmarktoffensive-Gesetz 2000 (ab 2001) wurde § 31 Abs.1 EStG in folgender Weise geändert:

Zu den sonstigen Einkünften gehören 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. Hat der Veräußere Anteile unentgeltlich erworben, tritt die Steuerpflicht dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war (BGBl I 2001/2 ab 2001, siehe ergänzend § 124b Z 57).

§ 124 b Z 57 EStG: § 31 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 2/2001 ist auf Veräußerungsvorgänge nach dem 31. Dezember 2000 anzuwenden. Hat der Veräußerer oder bei unentgeltlichem Erwerb der Rechtsvorgänger die Anteile vor dem 1. Jänner 1998 angeschafft und war er nach dem 31.12.1997 bis zum 31. Dezember 2000 zu nicht mehr als 10 % beteiligt, kann an Stelle der Anschaffungskosten der gemeine Wert der Anteile zum 1. Jänner 2001 angesetzt werden. Der Ansatz des gemeinen Wertes ist bei Anteilen, die nur auf Grund des § 20 Abs. 5 des Umgründungssteuergesetzes als Anteile im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes gelten, nicht zulässig."

Im gegenständlichen Fall war der Bw. laut Ausführungen in der Berufung seit Anfang 1999 an der Gesellschaft nur mehr mit einem Anteil von 10 % beteiligt.

Auf Grund der damaligen, im Jahr 1999 geltenden Rechtslage (§ 31 EStG idF vor dem KMOG, BGBl I 2001/2) konnte der Bw. davon ausgehen, dass er diese Beteiligung nach Ablauf einer Frist von 5 Jahren steuerfrei veräußern könne.

Die Absenkung des maßgeblichen Beteiligungsausmaßes auf mindestens ein Prozent erfolgte mit dem KMOG (BGBl I 2001/2). Die Neuregelung ist auf alle Veräußerungsvorgänge nach dem 31.12.2000 anzuwenden. (§ 124b Z 57). Die Veräußerung von Anteilen im Ausmaß von 1% im Jahr 2001 erfüllt den Tatbestand des § 31 Abs. 1 daher unabhängig vom Beteiligungsausmaß und der daran anknüpfenden Steuerhängigkeit in den Vorjahren.

Die Entsteuerung der bei Beteiligungen bis 10% vor 2001 nicht steuerhängigen stillen Reserven durch Aufwertung auf den gemeinen Wert (§ 124b Z 57 zweiter Satz) knüpft insbesondere an die Anschaffung der Beteiligung vor 1998 an; die Übergangsregelung kann daher eine materielle Rückwirkung in einzelnen Konstellationen nicht vermeiden (mit verfassungsrechtlichen Bedenken Muszynska, ÖStZ 2002,65) (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 31, Tz 25 ff)

Im vorliegenden Fall hat der Bw. die Beteiligungen zwar schon vor dem 1.1.1998 erworben, jedoch ist er erst seit Anfang 1999 nur mehr mit einem Anteil von 10% beteiligt. Für die o.a.

Entsteuerung müssen beide in § 124b Z 57 EStG angeführten Voraussetzungen kumulativ vorliegen.

Diese vorliegenden Gegebenheiten wurden von dem Bw. auch nicht in Frage gestellt. Auch wurde in der Berufung ausgeführt, dass die Übergangsbestimmung im vorliegenden Fall nicht anwendbar ist. Der Bw. führte in der Berufung jedoch aus, dass die Stichtagsregelung "nach dem 31.Dezember 1997 bis 31.Dezember 2000" verfassungsrechtlich bedenklich sei und sich der Einkommensteuerbescheid 2004, der den Veräußerungsgewinn besteuert, auf eine voraussichtlich verfassungswidrige, weil hinsichtlich ihrer Einschränkung sachlich nicht begründbare Bestimmung stützte.

Es ist jedoch nicht Aufgabe des UFS die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen zu prüfen. Selbst wenn die Bestimmung verfassungswidrig sein sollte, konnte dies im gegenständlichen Verfahren nicht berücksichtigt werden, weil der UFS an das in Art. 18 Abs.1 B-VG verankerte Legalitätsprinzip gebunden ist.

Die Berufung war abzuweisen.

Wien, am 25. Juli 2006