

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Wiscon Dr. Winterleitner KEG, über die Beschwerde vom 19.2.2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 21.1.2009, und über den Vorlageantrag vom 10.8.2009 gegen die Berufungsvorentscheidung vom 10.7.2009 betreffend Einkommensteuer 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Änderungen sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses bildet.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Beim Beschwerdeführer (Bf) wurde eine Betriebsprüfung über die Jahre 2005-2007 abgehalten. Dabei wurde festgestellt, er habe in den Jahren seiner Verpachtung keine diesbezüglichen Einkünfte erklärt und nur Vorsteuerbeträge geltend gemacht. Feststellungen beschränkten sich auf das Jahr 2007 (nicht erklärte Beteiligungsveräußerung und Vermittlungshonorar). Eine vom Bf beantragte Gegenrechnung von Schäden an seinem Betrieb aus 2006, den er in eine GmbH eingebracht hat, gegen den Veräußerungsgewinn der GmbH wurde vom Finanzamt abgelehnt. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 erhob der Bf am 19.2.2009 Berufung (nunmehr Beschwerde, § 323 Abs 38 BAO) und beantragte die Berücksichtigung eines Verlustvortrages von zumindest 257.000 Euro, da ihm erhebliche Schäden an seinem Gewerbebetrieb entstanden seien, die bisher weder vom Schädiger noch von der Versicherung gedeckt worden seien, was auch künftig nicht zu erwarten sei.

Die Betriebsprüfung bezog dazu dahingehend Stellung, dass der Bf seinen Betrieb (Lokal mit Spielautomaten) in den Jahren 2002-2006 verpachtet gehabt habe und nach einer Klage aus dem Jahr 2005 im Jahr 2006 verwüstet zurückbekommen habe. Ab Mai 2006 habe der Bf das Lokal wieder selbst betrieben. Im Juli 2007 sei eine Einbringung des Betriebes in eine GmbH erfolgt, die am 8.11.2007 um 50.000 Euro veräußert worden sei. Der Bf habe begehrt, den Veräußerungserlös nicht als Gewinn anzusehen, da seine Aufwendungen weit höher gewesen seien. Rechnungen über Aufwendungen seien nicht vorgelegt worden. In der Bilanz des Bf 2007 sei keine Forderung enthalten gewesen und keine Wertberichtigung durchgeführt worden. Verluste gingen „gemäß Rz 654 UmgrSt“ mit dem Betrieb über, könnten daher keinesfalls vom Bf in seiner Einkommensteuererklärung 2007 geltend gemacht werden. Der Bf habe für den Zeitraum ab 2002 auch kein Anlageverzeichnis geführt, das die Werte der verwüsteten Einrichtungsgegenstände belege. Das Lokal sei vom neuen Eigentümer der GmbH erst im Jahr 2008 renoviert und instandgesetzt worden, um den Betrieb fortzuführen. Diese Aufwendungen seien belegmäßig nachgewiesen worden.

Daraufhin gab der Bf mit 29.5.2009 ein Ergänzungsschreiben ab. Er habe das Lokal nach seinem Konkurs 2002 in einem Top-Zustand verpachtet und nach Bewertung durch die Versicherungsgesellschaft auf 563.199 Euro versichert. Der Pächter habe im Juli 2005 die Pachtzahlungen eingestellt, wobei für den Bf ein Verlust von 50.450 Euro entstanden sei. Der Bf habe am 2.8.2005 Räumungsklage eingebracht und das Lokal am 13.3.2006 mit Schlosser, Polizei und Sachverständigen übernommen. Zu diesem Zeitpunkt sei das Lokal komplett zerstört und ausgeräumt gewesen. Der ehemalige Pächter sei deswegen im April 2009 zu zwei Jahren bedingter Haft verurteilt worden. Durch die Verwüstung sei ein weiterer nachweisbarer Schaden am Lokal in Höhe von 257.008,44 Euro entstanden (Schätzung der Versicherung lt. Niederschrift vom 2.9.2009). Der Bf habe sein Lokal notdürftig um 45.096,84 Euro instandgesetzt, um es verkaufen zu können. Beim Verkauf sei der eigentliche Schaden hervorgekommen, da er nur 50.000 Euro erhalten habe. Dieser Betrag bezog sich vorwiegend auf Casino-, Automaten-, Theater- und Große Gastronomiekonzession. Die Schäden habe er erst jetzt geltend machen können, weil sich erst 2009 herausgestellt habe, dass die Schäden aus dem Jahr 2006 nicht ersetzt würden.

Am 10.7.2009 erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung: *„In Bezug auf Verlustvorträge im Sinne des § 18 Abs. 6 EStG gibt es eine betragliche Bindung an die Einkommensteuerbescheide der Vorjahre. Da diese Verluste, wie es sich aus dem Berufungsvorbringen selbst ergibt, nicht in den Bescheiden ausgewiesen werden, können die geltend gemachten Verlustvorträge bei der Veranlagung 2007 nicht berücksichtigt werden. Insoweit das Berufungsvorbringen als Geltendmachung von nachträglichen Betriebsausgaben bzw. Verlusten von Schadensersatzforderungen ausgelegt werden kann, sind diese Forderungsverluste wegen der Einbringung des Unternehmens in eine Gesellschaft mbH nicht im Einkommensteuerverfahren zu berücksichtigen. Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.“*

Am 9.8.2009 stellte der Bf dagegen den Vorlageantrag. Dass die Verluste im Wege der Einbringung auf die GmbH übergegangen seien, sei unrichtig. Der Schaden sei daraus entstanden, dass der Wert der eingebrachten Einzelfirma und in der Folge der Geschäftsanteil von 300.000 auf 50.000 Euro gesunken sei. Diese Beträge ergäben sich aus den beigelegten Unterlagen (Kaufvertragsentwurf vom 4.5.2006 und Kaufvertrag vom 9.11.2007).

Am 2.9.2009 wurde mit dem Bf eine Niederschrift vor der belangten Behörde aufgenommen. Darin wird ergänzend ausgeführt, mittlerweile habe der Bf im Jahr 2009 von der Versicherung 135.000 Euro erhalten. Der Pächter habe die Versicherungsprämien bezahlt, jedoch den Vertrag ohne Wissen des Bf auf eine Bruchteilsversicherung abgeändert. Aus diesem Grund liefere ein Prozess gegen die Versicherung auf ca. 70.000 Euro. Das Lokal sei nach notdürftiger Instandsetzung am 9.5.2006 wieder aufgesperrt worden. Unterlagen (Buchhaltung, Anlageverzeichnis) habe er nicht mehr, weil diese durch die Verwüstung verloren gegangen seien. Es gebe nur einen Pachtvertrag aus 2002, der den damaligen Top-Zustand des Lokals belege.

Einem weiteren Ergänzungsersuchen des Finanzamtes entsprechend hat der Bf mit Schreiben vom 13.1.2012 erklärt, dass er von der Versicherung weitere 30.000 Euro erhalten habe, wovon 17.000 Euro auf Anwaltskosten entfallen seien. Der Rest sei Tilgung noch offener Forderungen aus seinem Konkurs 2002 verwendet worden (zB Restschuld Finanzamt, Krankenkassa). Weitere Zahlungen kämen von der Versicherung nicht mehr. Die Schadenersatzklage gegen den Pächter habe er gewonnen, von den zugesprochenen 254.938,25 Euro habe er bisher 3.000 Euro erhalten. Der Pächter habe im übrigen mit 1,7 Mio Euro Privatkonkurs angemeldet.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf hat sein Lokal ursprünglich selbst betrieben, den Betrieb jedoch im Zuge eines Konkurses eingestellt. In den Jahren 2002-2006 hat der Bf das Lokal verpachtet, wobei er ab Juli 2005 keinen Pachtzins erhalten hat. Nach Einbringung einer Räumungsklage hat er sein Lokal im März 2006 völlig verwüstet und leergeräumt in Anwesenheit von Schlosser, Polizei und Sachverständigen wieder übernommen. Laut Sachverständigengutachten vom 22.3.2006 betrug der Schaden am Inventar 284.061,96 Euro. Die Pachteinkünfte hat der Bf gegenüber dem Finanzamt nicht erklärt. Aufzeichnungen wurden nicht geführt, denn es erscheint unglaublich, dass der Bf laufende Aufzeichnungen im verpachteten Betrieb aufbewahrt hat und diese daher aufgrund der dortigen Verwüstungen nicht mehr vorhanden sind.

Nach Renovierung hat der Bf das Lokal am 9.5.2006 wieder eröffnet und selbst betrieben. Ein Versuch, das Lokal um 300.000 Euro zu verkaufen (Vertragsentwurf vom 4.5.2006) scheiterte. Für das Rumpfwirtschaftsjahr 1.1-31.7.2007 erstellte der Bf eine Bilanz.

Mit Erklärung vom 9.8.2007 errichtete der Bf eine GmbH, wobei das Nennkapital mit einer Bareinlage von 15.000 Euro (davon 7.500 geleistet) und einer Sacheinlage von 20.000 Euro aufgebracht wurde. Die Sacheinlage stellte die Einbringung des vom Bf geführten Lokals dar, die steuerlich zum 31.7.2007 (Stichtag der Einbringungsbilanz) erfolgte. Das positive Einbringungskapital betrug 23.500,12 Euro (Buchwert) und wurde mit dem 20.000 Euro überschreitenden Betrag in die Kapitalrücklage gebucht. Die Gründungskosten werden bis zu 7.000 Euro von der Gesellschaft getragen. Mit Kaufvertrag vom 9.11.2007 wurde die Beteiligung vom Bf um 50.000 Euro verkauft.

Die Forderungen des Bf gegen seinen Schädiger und die Versicherung stehen im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit und sind daher der außerbetrieblichen Sphäre des Bf zuzurechnen. Somit waren sie nicht Betriebsbestandteil und sind auch nicht auf die GmbH im Zuge der Einbringung übergegangen. Sie scheinen auch nicht in der Einbringungsbilanz auf und werden weiter vom Bf betrieben.

2. Begehrter Verlustvortrag

Gemäß § 2 Abs 1 EStG ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Im Jahr 2006 hatte der Bf bis zur Übernahme seines Lokales Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sodann betrieb er das Lokal selbst und hatte Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Einkünfte aus Vermietung waren im Wege der Überschussrechnung (§ 2 Abs 4 Z 2 EStG) zu ermitteln, jene des Gewerbebetriebes wurden im Jahr 2006 im Wege der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3 EStG) ermittelt.

Der Schaden ist beim Bf im März 2006 eingetreten, als sein Lokal verwüstet worden ist. Der Schaden ist in diesem Jahr durch die bei der Übernahme beigezogenen Sachverständigen erhoben worden. In diesem Zeitpunkt hätte der Bf die Möglichkeit gehabt, die Substanzschäden durch Berücksichtigung als außergewöhnliche AfA (§ 16 Abs 1 Z 8 iVm § 8 Abs 4 EStG) bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend zu machen. Die Instandsetzungsmaßnahmen waren auf die neuerliche Betriebseröffnung gerichtet und daher bei seinem Gewinn im Jahr 2006 zu erfassen.

Der Bf irrt, wenn er meint, der Schaden stehe erst dann fest, wenn auch feststehe, in welchem Ausmaß dieser durch Ersatzzahlungen des Schädigers oder der Versicherung tatsächlich gedeckt werden könnte. Beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner bewirkt der Schaden eine Betriebsausgabe, die spätere Schadensdeckung eine Betriebseinnahme, jeweils im Zeitpunkt des Ab- bzw. Zuflusses.

Selbst dann, wenn der Bf den Schaden im Jahr 2006 steuerlich verwertet hätte, stünde ihm dafür kein Verlustvortrag (§ 18 Abs 6, 7 EStG) zu, weil dieser nur im betrieblichen Bereich möglich ist, nicht aber bei den außerbetrieblichen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Selbst im betrieblichen Bereich führte ein Verlustvortrag beim Bf zu keinen steuerlichen Änderungen seiner Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2007, weil ein

allfälliger Verlustvortrag mit der Einbringung am 31.7.2007 gemäß § 21 UmgrStG auf die GmbH übergegangen wäre.

Die Geltendmachung der Ausgaben des Jahres 2006 im Jahr 2007 widerspricht dem Periodenprinzip (§ 2 Abs 1 EStG) und dem Zufluss-Abfluss-Prinzip (§ 19 EStG).

3. Veräußerung der GmbH-Anteile

Das Finanzamt hat die Veräußerung unter den Tatbestand des § 31 EStG (idF 2007) subsumiert, den Veräußerungserlös von 50.000 Euro als Bemessungsgrundlage angesetzt und der Besteuerung zum Halftesteuersatz unterzogen.

§ 31 EStG (idF 2007) ist gegenüber § 30 EStG (idF 2007) subsidiär.

§ 30 EStG idF 2007 lautet auszugsweise:

„(1) Spekulationsgeschäfte sind: 1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

a) Bei Grundstücken [...]

b) Bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs. 1 des Depotgesetzes, bei sonstigen Beteiligungen und Forderungen, nicht mehr als ein Jahr.

(4) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. [...]“

Als Anschaffung ist jeder entgeltliche Vorgang zu werten. Einlagen in Kapitalgesellschaften gelten als Tausch in dem Sinn, dass für sie der gemeine Wert anzusetzen ist, wenn sie nicht unter das UmgrStG fallen (§ 6 Z 14 EStG). Die Anwendbarkeit des Art III UmgrStG bewirkt jedoch nicht, dass kein Anschaffungsvorgang stattfindet, sondern lediglich, dass diesem Anschaffungsvorgang nicht der gemeine Wert (§ 6 Z 14 EStG) zugrunde zu legen ist, sondern der Buchwert des übertragenen Vermögens (§§ 19, 20 UmgrStG).

Die Veräußerung fand im November 2007 statt und somit innerhalb eines Jahres. Damit war der Tatbestand des § 30 EStG erfüllt.

Dem Veräußerungserlös von 50.000 Euro sind die Anschaffungskosten gegenüber zu stellen. Diese setzen sich zusammen aus der vom Bf geleisteten Bareinlage von 7.500 Euro und den Buchwerten (§ 16 Abs 1 UmgrStG) der Sacheinlage (23.500,12 Euro). Der bei Gründungen dieser Größenordnung üblicherweise auftretende Gründungsaufwand ist in dem von der GmbH übernommenen Kostenrahmen (7.000 Euro) jedenfalls gänzlich enthalten, weshalb weitere Erhebungen über den vom Bf getragenen Gründungsaufwand unterbleiben können. Die Bemessungsgrundlage des § 30 EStG beträgt somit 18.999,88 Euro.

Dieser Betrag unterliegt – anders als der vom Finanzamt nach § 31 EStG ermittelte – der vollen Tarifbesteuerung.

Die vom Bf geltendgemachten Verluste können nicht bei den Einkünften gemäß § 30 EStG berücksichtigt werden. Die Zugehörigkeit zu den Vermietungseinkünften des Jahres 2006 wurde bereits erörtert. Die geltend gemachten Schäden stehen damit in Zusammenhang und nicht mit dem Betrieb, schließlich wurden die Schadenersatzforderungen auch nicht auf den Betrieb übertragen und nicht mit diesem in die GmbH eingebracht.

4. Steuernachlass

Das Ergänzungsschreiben des Bf vom 29.5.2009 trägt die Überschrift: „Rechtfertigung für das Ansuchen um Steuernachlass“. Über einen solchen kann im Erkenntnis betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 nicht abgesprochen werden.

Es obliegt dem Finanzamt, im Rahmen des ihm eingeräumten Ermessens gemäß § 206 BAO zu erwägen, ob es von der Festsetzung von Abgaben für die ab 2009 zugeflossenen Versicherungsleistungen aufgrund der unterbliebenen Berücksichtigung der Schäden des Jahres 2006 absieht. Inwieweit sich die mangelnde Offenlegung des Bf dabei auswirkt, ist ebenso von der Abgabenbehörde abzuwägen.

Gleiches gilt für eine allfällige Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten gemäß § 236 Abs 1 BAO.

5. Revision

Zur Behandlung von widerrechtlich entzogenem Anlagegut bei Anwendbarkeit des Zufluss-Abfluss-Prinzips und damit zusammenhängender außergewöhnlicher AfA hat der VwGH bereits in seinem Erkenntnis vom 28.6.1988, 87/14/0118, Stellung bezogen (§ 7 Abs 1 letzter Satz EStG 1972 ist gleichlautend mit § 8 Abs 4 EStG 1988). Das erkennende Gericht bewegt sich mit seiner Entscheidung im Rahmen jenes Erkenntnisses. Wegen der vom Bf vorgetragenen Beschwerdegründe wäre die Revision somit unzulässig.

Allerdings fehlt zur Frage, ob bei unterjähriger Veräußerung nach Einbringung iSd Art III UmgrStG ein Spekulationsgeschäft (§ 30 EStG idF 2007) vorliegt, oder § 31 EStG idF 2007 anzuwenden ist, höchstgerichtliche Rechtsprechung. Daher war die Revision für zulässig zu erklären.

Wien, am 28. Juli 2014

