

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache Bf. 1080 Wien, über die Beschwerde vom 9. September 2011 gegen den gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 3. August 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Dieses Erkenntnis ergeht im fortgesetzten Verfahren nachdem die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS Datum1) durch den Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27. April 2016 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben wurde (VwGH Datum2).

Dadurch gilt die Berufung vom 9. September 2011 gegen den vorläufigen Bescheid betreffend die Einkommensteuer 2009 wieder als unerledigt.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 9 B-VG tritt das Bundesfinanzgericht (BFG) an die Stelle des UFS und ist daher für die Entscheidung zuständig.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO ist die anhängige Berufung durch das BFG als Bescheidbeschwerde iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit Schriftsatz vom 14. Juli 2016 wurde der in der Berufung (nunmehr: Beschwerde) gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgezogen.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren die Berücksichtigung von Verlustabzügen im Zusammenhang mit einer durchzuführenden Wegzugsbesteuerung bei Wegzug in einen Staat der Europäischen Union gemäß § 31 Abs. 2 Z 2 EStG idF bis 31.12.2010 (vor BudgetbegleitG 2011 BGBL I 111/2010).

Folgender Sachverhalt lag der Berufungsentscheidung zugrunde:

Zum Stichtag 30. September 2009 wurden die im Privatbesitz des Beschwerdeführers (Bf.) gehaltenen 50% Anteile an der GmbH in die Ltd., eingebracht.

Die grenzüberschreitende Einbringung der Anteile in eine ausländische Kapitalgesellschaft war daher im Jahr 2009 gem. § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 als wegzugsbedingte Veräußerung der Beteiligung zu behandeln. Da durch die Einbringung der Anteile in eine ausländische Körperschaft ein Umstand vorlag, der zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich des veräußerten Anteiles an der GmbH führte, lag ein Anwendungsfall der Wegzugsbesteuerung vor.

Grundsätzlich begründet der Wegzug die Steuerpflicht für Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen und es entsteht zum Zeitpunkt des Wegzuges auch die Steuerschuld.

Die in Rede stehenden Kapitalanteile wurden jedoch in eine in einem Staat der Europäischen Union gelegene Körperschaft eingebracht.

Infolge der mit dem AbgÄG 2004 unionsrechtskonform neu geregelten Wegzugsbesteuerung ist in solch einem Fall, trotz grundsätzlich gegebener Steuerpflicht, aufgrund des in der Steuererklärung des Bf. für das Jahr 2009 gestellten Antrages, über die durch den Wegzug entstehende Steuerschuld mittels Bescheid nur abzusprechen. Die Steuerschuld ist jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung nicht festzusetzen.

Der zum 30. September 2009 ermittelte Unternehmenswert betrug unstrittig insgesamt Euro 4.729.923,00. Daraus ergab sich eine Bewertung der 50%-Anteile von Euro 2.364.961,50.

Die Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung betragen somit nach Abzug der Anschaffungskosten der Beteiligung von Euro 17.500,00 einen Wert von Euro 2.347.461,50.

Mit der nunmehr aufgehobenen Berufungsentscheidung (BE) war die Berufung vom 9.9.2011 als unbegründet abgewiesen worden.

In der BE war entschieden worden, dass nur die Festsetzung der Steuerschuld bis zum Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses (spätere Veräußerung außerhalb des EU/EWR-Raumes oder sonstiges Ausscheiden des Vermögens aus der übernehmenden Körperschaft) aufgeschoben werde. Die Berechnung des Einkommens im Wegzugsjahr habe aber "nach den allgemein gültigen gesetzlichen Bestimmungen" zu erfolgen, was gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 die Berücksichtigung von Sonderausgaben und damit auch des Verlustabzuges erfordere.

Dagegen habe sich die beim VwGH eingebrachte Beschwerde gerichtet.

Wenn der VwGH, wie im gegenständlichen Fall, einer Beschwerde gem. Art. 131 B-VG stattgegeben hat, so sind die Verwaltungsgerichte und Verwaltungsbehörden gem. § 63 Abs. 1 VwGG verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Der VwGH begründete seine Entscheidung u.a. wie folgt:

§ 31 EStG 1988 in der im vorliegenden Fall noch anzuwendenden Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, lautet auszugsweise:

"§ 31. (1) 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 Veräußerer Anteile unentgeltlich erworben, tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war.

(2) Als Veräußerung gelten auch

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

Bei Wegzug

*- in einen anderen Staat der Europäischen Union oder
- in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, sofern eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht,
ist aufgrund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid abzusprechen, die Steuerschuld jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung nicht festzusetzen. Als Wegzug gelten alle Umstände im Sinne des ersten Satzes.*

Ein späterer Wegzug

*- in einen Staat, der nicht der Europäischen Union angehört oder
- in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich nicht besteht,
gilt als Veräußerung. Die Veräußerung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der BAO. Zwischen Wegzug und Veräußerung eingetretene Wertminderungen sind höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Wegzug zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden. § 205 BAO ist nicht anzuwenden."*

Das Gesetz ordnet den Abspruch über "die durch den Wegzug entstandene" Steuerschuld und die Nichtfestsetzung derselben ("die Steuerschuld", was sich auf "die durch den Wegzug entstandene" bezieht) bis zur "tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung" an.

Dies erfordert, wie das Finanzamt in Einklang mit den auf die hier noch maßgebliche Fassung der Bestimmung bezogenen Einkommensteuerrichtlinien (deren Rz 6683g) darlegte, eine Berechnung der Einkommensteuer zunächst mit und sodann ohne Einbeziehung der fingierten Veräußerung, somit auf der Basis zweier verschiedener Bemessungsgrundlagen, sowie die Festsetzung der Steuer auf der Basis der niedrigeren Bemessungsgrundlage und einen zur dieser Festsetzung hinzutretenden, in sie noch nicht einzubeziehenden "Abspruch" über "die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld". Das Gesetz spricht auch von einer "Bemessungsgrundlage bei Wegzug" als Obergrenze für die spätere Berücksichtigung von Wertminderungen, womit hier nicht das Einkommen (vgl. Ritz, BAO5, § 198 Tz 17), sondern nur der fingierte Veräußerungsgewinn im Wegzugsjahr gemeint sein kann, dessen Feststellung für den Fall des späteren Eintritts des rückwirkenden Ereignisses der erkennbare Zweck des "Abspruches" über eine nicht "festzusetzende" Steuerschuld ist.

Der dem Beschwerdeführer zugestellte und von der belangten Behörde - mit einer Abänderung zum Nachteil betreffend eine geringere Höhe der noch unverbraucht gewesenen Verluste, woraus ein höheres Einkommen und ein höherer Nichtfestsetzungsbetrag resultierten - bestätigte Bescheid kombinierte die Bemessungsgrundlage der Berechnung mit Veräußerung (Einkommen von rund EUR 1.590.000,--) mit der Festsetzung einer Einkommensteuer von EUR 0,00 (ohne Feststellung der Bemessungsgrundlage von rund EUR 5.600,--) und dem Ausspruch der Nichtfestsetzung von rund EUR 390.000,-- als Differenz der berechneten Einkommensteuern (identisch mit dem höheren Betrag, weil die Berechnung ohne Veräußerung eine Einkommensteuer von EUR 0,00 ergeben hatte).

Eine solche Kombination einer Festsetzung der Einkommensteuer ohne Veräußerung mit einer Feststellung des Einkommens mit Veräußerung nimmt in der Feststellung des Einkommens den ungewissen Eintritt des rückwirkenden Ereignisses vorweg und entspricht daher nicht dem Gesetz. Der vom Gesetzgeber gewählten Konstruktion wird nur eine das rückwirkende Ereignis vor seinem Eintritt noch ausklammernde Abgabenbemessung unter Feststellung auch einer entsprechend geringeren Bemessungsgrundlage gerecht, was in einem Fall wie dem vorliegenden auch dem strittigen Verbrauch von Verlustabzügen (vgl. zur diesbezüglichen Bindungswirkung das Erkenntnis vom 26. November 2015, 2012/15/0038, m.w.N.) durch den noch nicht realisierten Gewinn entgegensteht. Für die Vorschreibung der Einkommensteuer 2009 war das Einkommen im angefochtenen Bescheid nur auf der Basis der Einkünfte ohne Ansatz der der Wegzugsbesteuerung unterliegenden Einkünfte zu ermitteln und auch nur in Bezug auf diese Einkünfte von rund EUR 30.000,-- der Verlustvortrag als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Daneben war - für den Fall des Eintritts des rückwirkenden Ereignisses - der im Gesetz vorgesehene, aber noch nicht mit einer Steuerfestsetzung zu verbindende Abspruch "über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld" vorzunehmen.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Aufgrund der Bindungswirkung bedarf die Entscheidung des BFG hinsichtlich der Berechnung und Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2009 keiner über die Ausführungen des VwGH hinausgehenden Begründung mehr.

Das **Einkommen für das Jahr 2009** wird auf Basis der Einkünfte ohne Ansatz der der Wegzugsbesteuerung zu unterziehenden Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung ermittelt.

Ein Verlustvortrag wird als Sonderausgabe nur in Bezug auf die so ermittelten Einkünfte berücksichtigt und zwar iHv Euro 21.933,27.

Die Berechnung ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Nichtfestsetzung der Steuerschuld:

Gemäß § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in der bis 31.12.2010 gF ist des weiteren aufgrund des gestellten Antrages über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld abzusprechen. Die Steuerschuld ist jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung, d. h. bis zum Eintritt des rückwirkenden Ereignisses, noch nicht festzusetzen.

Die Berechnung ist dem weiteren Beilageblatt zu entnehmen.

Verlustabzug:

Hinsichtlich der Höhe der aus den Vorjahren bestehenden Verluste wird folgendes festgestellt.

Der in der Steuererklärung des Bf. angeführte Verlustabzug von Euro 787.280,96 ist abzuändern.

Aufgrund der aus den Jahren 2005 und 2006 resultierenden Verluste und den in den Jahren 2007 und 2008 bei Ermittlung der Jahreseinkommen verbrauchten Teile der vortragsfähigen Verluste, verbleibt für das Jahr 2009 bzw. die Folgejahre zur Verrechnung ein Betrag von Euro 718.955,47.

Der Beschwerde war Folge zu geben und der angefochtene Bescheid über die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2009 war abzuändern.

Die Entscheidung war spruchgemäß zu treffen.

Zulässigkeit einer Revision

Die Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen und aktuellen Rechtsprechung des VwGH ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des VwGH auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Insbesondere wird darauf hingewiesen, dass die vorliegende Entscheidung entsprechend dem Erkenntnis des VwGH 2013/13/0038 im fortgesetzten Verfahren erfolgt ist.

Wien, am 22. Juli 2016