

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Gerhard Kohler STB GmbH, 1050 Wien, Schönbrunner Straße 53, vom 19. Dezember 2006 gegen 1.) den gemäß § 299 BAO idgF erlassenen Bescheid über die Aufhebung des am 23. November 2006 erlassenen Einkommensteuerbescheides 2005 und 2.) den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2005 des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 11. Dezember 2006 nach der am 3. Mai 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung gegen den gemäß § 299 BAO idgF erlassenen Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 (23. November 2006) wird stattgegeben.

Der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 (23. November 2006) wird aufgehoben.

2. Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2005 (11. Dezember 2006) scheidet aus dem Rechtsbestand aus.

3. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2005 (11. Dezember 2006) wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Einkommensteuerbescheid 2005 (23. November 2006) sind die als Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung erklärten € 83.611,47 mit dem gemäß § 37 EStG 1988 ermäßigten Steuersatz besteuert worden.

Nach Erlassung des Einkommensteuerbescheid 2005 (23. November 2006) hat das Finanzamt festgestellt, dass das in Raten ausbezahlte Veräußerungsentgelt nicht € 83.611,47 sondern € 63.612,50 betragen hat und dass der Berufungsverwerber (Bw.) Zinsen iHv € 19.998,97 auch als Einnahmen aus der Veräußerung einer Beteiligung erklärt hat.

Am 11. Dezember 2006 hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2005 (23. November 2006) gemäß § 299 BAO idgF aufgehoben und hat seinen Aufhebungsbescheid wie folgt begründet:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO idgF kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.“

„Da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.“

„Auf die Begründung des ersetzenenden Einkommensteuerbescheides 2005 wird verwiesen.“

Mit dem nach der Bescheidaufhebung erlassenen Einkommensteuerbescheid 2005 (11. Dezember 2006) sind € 63.612,50 mit dem gemäß § 37 Abs 1 EStG 1988 ermäßigten Steuersatz und die den Einkünften aus Kapitalvermögen zugeordneten Zinsen iHv € 19.998,97 mit dem Normalsteuersatz (§ 33 EStG 1988) besteuert worden.

In seiner Bescheidbegründung hat das Finanzamt nach Verweis auf § 299 Abs. 2 BAO ausgeführt:

„In den Veräußerungsraten enthaltene Zinsen sind nicht den Einkünften aus der Veräußerung der Beteiligung zuzuordnen, sondern stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. Der auf diese Zinsen entfallende Betrag unterliegt daher nicht dem begünstigten Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG.“

Den am 11. Dezember 2006 erlassenen Aufhebungsbescheid und den nach der Bescheidaufhebung erlassenen Einkommensteuerbescheid 2005 hat der Bw. angefochten (Berufung, 19. Dezember 2006).

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung werde in der Bescheidbegründung nur die RZ 7309 der ESt-Richtlinien wiederholt, die auf keine Rechtsprechung verweise. Es sei verfassungswidrig, wenn in einem Fall einer Veräußerung zwei finanziell gleich gelagerte Fälle unterschiedlich behandelt werden. In einem Fall werde der Veräußerungserlös auf 10 Jahre verteilt ausbezahlt und der aushaftende Betrag mit 4 % verzinst, wie dies beim Verkauf durch den Bw. der Fall gewesen sei; im anderen Fall werden die Zinsen gleich in die Raten eingerechnet, es werde also der Gesamtbetrag verzinst und dann auf 10 Jahre verteilt gleichmäßig ausbezahlt.

Im ersten Fall werde vom Finanzamt die an sich mit der Ratenzahlung untrennbar verbundenen Zinszahlungen steuerlich nicht begünstigt; im anderen Fall werde die nicht trennbaren Zinszahlungen mit den Ratenzahlungen gemeinsam dem halben Steuersatz unterworfen. Dies führe aber zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis. Daher werde der Antrag gestellt, den Aufhebungsbescheid ersatzlos zu streichen und den Einkommensteuerbescheid 2005 wieder in Kraft zu setzen: „*Widrigenfalls auch gegen die Kürzung der Werbungskosten durch die erfolgte Prüfung Berufung erhoben werden müsste. Denn mit der Prüfung wurde die Besteuerung des Jahres 2005 einvernehmlich geregelt, ein Abgehen davon würde auch gegen Treu und Glauben verstößen*“ (Zitat/Bw.).

Aus dem Veranlagungsakt:

- **Ad „Veräußerungserlös“:**

Der in der/den Bescheidbegründung/en und in der Anfechtungserklärung/Berufung angesprochene Veräußerungserlös ist in Abs. V eines Abtretungsvertrages vereinbart worden, den der Bw. mit der P-AG abgeschlossen hat.

Vertragsgegenstand ist der 100% - Geschäftsanteil des Bw. an der N-GmbH. gewesen, von dem der Bw. 35 % abgetrennt und mit Stichtag 1. Juli 2003 an die P-AG abgetreten hat.

Abs V. des Abtretungsvertrages lautet:

„Das Abtretungsentgelt beträgt € 636.125,00; die Bezahlung des Abtretungsentgeltes erfolgt auf 10 Jahre in 20 gleich hohen Halbjahresraten, jeweils fällig am 1. März und am 1. September jeden Jahres, erstmals am 1. September 2003, wobei der jeweils aus haftende Betrag mit 4 % per anno zu verzinsen und auf ein vom Bw. namhaft zu machendes Konto einzuzahlen ist.“

- **Ad „Vereinbarung/Werbungskosten“:**

Im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 11. Dezember 2006 werden die Arbeitsmittel und sonstige Werbungskosten iHv jeweils € 0,00 angesetzt (vgl. Ausdruck der Bescheidgrundlagen [Einkommensteuerakt 2005, Seite 17]).

Die vom Bw. angesprochene Vereinbarung/Werbungskosten ist anlässlich einer die Umsatzsteuer für die Monate Jänner 2006 bis September 2006 betreffenden Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO getroffen worden.

Im Arbeitsbogen/Außnenprüfung befindet sich ein mit 23. November 2006 datierter Aktenvermerk, worin unter anderem die Rede davon ist, dass es sich bei den für die als „VK 2005“ bezeichneten Aufwendungen um solche handle, die der Tätigkeit des Bw. als Vizepräsident zuzuordnen seien. In dieser Funktion sei der Bw.

In der über FinanzOnline eingebrochenen Einkommensteuererklärung 2005 werden unter anderem Ausgaben für Arbeitsmittel iHv € 1.300,00 und sonstige Werbungskosten iHv € 7.500,00 erklärt.

Zu diesen Ausgaben hat der Prüfer im Arbeitsbogen notiert, dass sie den Funktionsgebühren zuzuordnen seien und in Summe € 8.800,00 betragen. Von diesen € 8.800,00 seien lt. Absprache mit dem Steuerberater des Bw. € 4.000,00 als pauschale Kürzung abzuziehen und € 4.800,00 als Werbungskosten anzuerkennen.

Berufungsverhandlung:

In der Berufungsverhandlung wiederholen Steuerberater und Finanzamtvertreter ihr bisheriges Vorbringen; der bisher vorgebrachte Sachverhalt wird nicht ergänzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die im ggstl. Berufungsverfahren angefochtenen Bescheide sind ein gemäß § 299 BAO idgF erlassener Aufhebungsbescheid und der nach dieser Bescheidaufhebung erlassene Einkommensteuerbescheid.

▪ **Berufung gegen den Aufhebungsbescheid (11. Dezember 2006):**

Strittig ist, ob ein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 299 BAO idgF vorliegt, wenn die in der Bescheidbegründung sinngemäß zitierte RZ 7309 (1. Satz) der Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 2000 nicht zur Ermittlung der Einkünfte aus einer Beteiligungsveräußerung angewendet wird.

Nach geltender Rechtslage kann die Abgabenbehörde erster Instanz einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist (§ 299 Abs 1 BAO idgF).

Aufhebungsgrund nach § 299 Abs 1 BAO idgF ist ausschließlich die inhaltliche Rechtswidrigkeit eines Bescheidspruches.

Ein Bescheidspruch ist inhaltlich rechtswidrig, wenn der entscheidungsrelevante Sachverhalt nicht vollständig bekannt ist, einem unrichtigen Gesetzestatbestand unterstellt oder der richtig heran gezogene Gesetzestatbestand falsch ausgelegt wird.

Die inhaltliche Rechtswidrigkeit ist nach der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Bescheidaufhebung zu beurteilen.

Den im ggstl. Berufungsverfahren angefochtenen Aufhebungsbescheid hat das Finanzamt am 11. Dezember 2006 erlassen; die Zulässigkeit dieser Bescheidaufhebung ist daher nach der Sach- und Rechtslage zum Stichtag 11. Dezember 2006 zu beurteilen.

Zum Stichtag 11. Dezember 2006 ist von folgender Sachlage auszugehen:

Der Bw. ist Alleingesellschafter einer GmbH gewesen. Mit Wirksamkeit 1. Juli 2003 hat der Bw. 35% seiner GmbH-Anteile abgetreten. Die in Pkt. V des Abtretungsvertrages als Abtretungsentgelt vereinbarten € 636.125,00 sind in Raten zu zahlen, „*wobei der jeweils aushaftende Betrag mit 4 % per anno zu verzinsen und auf ein vom Bw. namhaft zu machendes Konto einzuzahlen ist*“.

Zum Stichtag 11. Dezember 2006 ist von folgender Rechtslage auszugehen:

Gemäß § 37 Abs 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz u.a. für Einkünfte auf Grund von Beteiligungen im Sinne des § 37 Abs 4 EStG 1988 auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes.

Zu den Einkünften auf Grund von Beteiligungen im Sinne des § 37 Abs 4 EStG 1988 gehören auch Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft, an der der Verkäufer der Anteile innerhalb der letzten 5 Jahre mit mehr als einem Prozent beteiligt war (§ 31 EStG 1988, § 37 Abs 1 EStG 1988 iVm § 37 Abs 4 Z 2 lit b EStG 1988).

Im ggstl. Berufungsverfahren ist nicht strittig, dass die in Raten zu zahlenden € 636.125,00 mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern sind; strittig ist, ob die Zinsen, die gemäß Pkt. V des Abtretungsbetrages für den jeweils aushaftenden Betrag zu zahlen sind, mit dem gemäß § 37 Abs 1 EStG 1988 ermäßigten Steuersatz oder dem in § 33 EStG 1988 normierten Steuersatz zu besteuern sind.

Zur Beantwortung der Rechtsfrage, mit welchem Steuersatz die Zinsen, die gemäß Pkt. V des Abtretungsbetrages für den jeweils aushaftenden Betrag zu zahlen sind, zu besteuern sind, ist folgende Rechtslage heranzuziehen:

Mit dem gemäß § 37 Abs 1 EStG 1988 ermäßigten Steuersatz sind Einkünfte aus der **Veräußerung** von GmbH-Anteilen zu besteuern.

Eine „*Veräußerung*“ im Sinne des Einkommensteuerrechtes ist die entgeltliche Übertragung des zivilrechtlichen (oder wirtschaftlichen) Eigentums durch Verkauf. Zum Veräußerungserlös gehören der Verkaufspreis und alle geldwerten Vorteile und Rechte, die der Verkäufer als Entgelt für die Übertragung des zivilrechtlichen (oder wirtschaftlichen) Eigentums erhält (Doralt, EStG¹⁰, § 31, Tz 81, 156).

Den Verkaufspreis, den der Bw. als Entgelt für die Abtretung eines 35%igen GmbH-Anteils erhalten soll, haben Verkäufer und Käufer in Pkt. V des Abtretungsvertrages vereinbart. Dieser Verkaufspreis besteht aus der Zahlung von € 636.125,00 in Raten und aus einem Betrag, der durch Verzinsung des jeweils aushaftenden Abtretungsentgelt-Restbetrages mit 4% berechnet wird.

Da die Vertragsparteien den Verkaufspreis für die GmbH-Anteile und die Zahlungsmodalitäten im Abtretungsvertrag vereinbart haben, sind auch die Zahlungsmodalitäten Bestandteil der Kaufpreisvereinbarung. Die Zinsen gehören damit zum Verkaufspreis, den der Bw. als Entgelt für die Abtretung von 35% seiner GmbH-Anteile erhalten hat und sind – wie die in Raten zu zahlenden € 636.125,00 – mit dem gemäß § 37 Abs 1 EStG 1988 ermäßigten Steuersatz zu besteuern Einnahmen aus der GmbH-Anteilsveräußerung.

Mit der im Einkommensteuerbescheid 2005 (11. Dezember 2006) getroffenen Entscheidung, Zinsen iHv € 19.998,97 den Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzuordnen und gemäß § 33 EStG 1988 zu besteuern, ist das Finanzamt offensichtlich einer zT befürworteten, zT abgelehnten, Lehrmeinung gefolgt, die auch in RZ 7309 (1. Satz) der EStR 2000 vertreten wird.

RZ 7309 (1. Satz) der EStR 2000 in der am 11. Dezember 2006 geltenden Fassung lautet:

„Sind in den Raten Zinsen enthalten, sind diese nicht bei Ermittlung der Veräußerungseinkünfte zu berücksichtigen, sondern den nicht begünstigten Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zuzurechnen“.

Zum vorzit. Auslegungsbehelf ist vorweg festzuhalten, dass sich der VwGH in seiner ständigen Rechtsprechung nicht dazu geäußert hat, ob die vom Bundesministerium für Finanzen in Rz 7309 (1. Satz) der EStR 2000 und von einem Teil der Lehre vorgenommene Trennung in einen begünstigten (abgezinsten) Kaufpreis und einen nicht begünstigten Zinsenanteil zulässig oder abzulehnen ist (Doralt, EStG¹⁰, § 37, Tz 86). Da Rz 7309 (1. Satz) der EStR 2000 keine authentische Interpretation des Willens des Gesetzgebers enthält, hat der Unabhängige Finanzsenat der in diesem Auslegungsbehelf vertretenen Rechtsmeinung nicht zu folgen.

Davon abgesehen ist die in Rz 7309 (1. Satz) der EStR 2000 geäußerte Rechtsmeinung auch deshalb abzulehnen, weil sie - auf den ggstl. Sachverhalt bezogen - § 31 EStG 1988 und § 37 Abs 1 EStG 1988 iVm § 37 Abs 4 Z 2 lit b EStG 1988 inhaltlich rechtswidrig auslegt:

Im ggstl. Berufungsfall ist die Zahlung von Zinsen Teil der Kaufpreisvereinbarung; die Zinsen gehören damit zum Verkaufspreis, den der Bw. als Entgelt für die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an den GmbH-Anteilen erhält. Würde man diese Zinsen bei Ermittlung der Veräußerungseinkünfte nicht berücksichtigen, stünde diese Vorgangsweise in Widerspruch zu jener Rechtsprechung, die den „Veräußerungserlös“ als Summe all dessen definiert, das der Verkäufer als Entgelt für die Eigentumsübertragung erhält.

Nach den Recherchen des Unabhängigen Finanzsenates liegen der in Rz 7309 (1. Satz) der EStR 2000 geäußerten Rechtsmeinung vermutlich VwGH-Erkenntnisse wie bspw. das Erkenntnis VwGH 24.2.2004, 99/14/0250, zugrunde, worin der VwGH u.a. über die Besteuerung von Zinsen aus Fremdfinanzierungen entschieden hat.

Nach der Sachlage im ggstl. Berufungsverfahren hat der Unabhängige Finanzsenat nicht über die Besteuerung von Zinsen aus Fremdfinanzierungen sondern über die Besteuerung von Zinsen, die Bestandteil einer Kaufpreisvereinbarung sind, zu entscheiden:

Rz 7309 (1. Satz) der EStR 2000 ist deshalb eine zu einem Sachverhalt geäußerte Rechtsmeinung, der sich in einem wesentlichen Punkt vom Sachverhalt im ggstl. Berufungsfall unterscheidet und ist daher auf den Sachverhalt im ggstl. Berufungsfall nicht anwendbar.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend entscheidet der Unabhängige Finanzsenat:

Zinsen, die Bestandteil einer Kaufpreisvereinbarung sind, gehören zum Veräußerungserlös und sind gemäß § 37 Abs 1 EStG 1988 zu besteuern.

Sind die Zinsen gemäß § 37 Abs 1 EStG 1988 zu besteuern, ist der Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides 2005 (26. November 2006) inhaltlich rechtsrichtig gewesen, da die Zinsen damals bei Ermittlung der Veräußerungseinkünfte berücksichtigt und gemäß § 37 Abs 1 EStG 1988 besteuert worden sind.

Ein inhaltlich rechtsrichtiger Bescheid ist nicht gemäß § 299 Abs 1 BAO idgF aufhebbar: Die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 (26. November 2006) ist daher nicht zulässig gewesen.

▪ **Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 (11. Dezember 2006):**

Liegen die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung nicht vor, ist der Aufhebungsbescheid aufzuheben und das Verfahren tritt in den Stand zurück, in dem es sich vor der Erlassung des Aufhebungsbescheides befunden hat (§ 299 Abs 3 BAO idgF). Der mit dem Aufhebungsbescheid verbundene Sachbescheid scheidet aus dem Rechtsbestand aus.

Rechtsfolge der Aufhebung des am 11. Dezember 2006 erlassenen Aufhebungsbescheides ist daher, dass der am 11. Dezember 2006 erlassene Einkommensteuerbescheid 2005 aus dem Rechtsbestand ausscheidet.

Eine Berufung, die gegen einen aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Bescheid gerichtet ist, ist nicht (mehr) zulässig und ist gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO idgF zurückzuweisen.

Nach dieser Rechtslage hat der Unabhängige Finanzsenat die Berufung gegen den am 11. Dezember 2006 erlassenen Einkommensteuerbescheid 2005 zurückzuweisen.

Wien, am 3. Mai 2007