

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch E-GmbH, vom 12. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 12. Februar 2004 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erzielte im Jahr 2001 neben Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, selbstständiger Arbeit, Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte in Höhe von 37.102.461,00 S. In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung gab der Bw an, die sonstigen Einkünfte resultierten aus der Veräußerung der Beteiligung von GmbH Anteilen gemäß § 31 EStG. Konkret handle es sich um einen Nachbesserungsbetrag gemäß dem Abtretungsvertrag der Anteile an der K-GmbH in Höhe von 39.000.000 S abzüglich Anwalts- und Prozesskosten in Höhe von 1.897.539 S, woraus sich in Summe ein Überschuss der sonstigen Einkünfte in Höhe von 37.102.461 S ergibt. Diese sonstigen Einkünfte deklarierte der Bw in seiner Einkommensteuererklärung als "im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltene Sanierungs-, Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne zur Ermittlung der Verlustvortragsgrenze gemäß § 2 Abs. 2 b" unter der Kennziffer 419.

Mit Bescheid vom 12. Februar 2004 ließ das FA bei Erstellung des Einkommensteuerbescheides 2001 das Begehr des Bw, für die sonstigen Einkünfte in Höhe

von 37.102.461 S im Sinne des § 2 Abs. 2 b Z 3 die Vortragsgrenze nicht anzuwenden, unberücksichtigt.

Dagegen er hob der Bw mit Schreiben vom 18. August 2003 das Rechtsmittel der Berufung mit der Begründung, er habe im Jahr 2001 einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 37.102.461 S erzielt, und es sei der Verlustabzug gemäß den Einkommensteuerrichtlinien (RZ. 4533b) nicht mit 75 % zu begrenzen, sondern mit 100 % abzusetzen.

In einem Aktenvermerk vom 27. August 2003 wurde festgehalten, dass der steuerlichen Vertretung gegenüber die Ansicht mitgeteilt wurde, die Regelung des § 2 Abs. 2 EStG (100 % Verlustausgleich bei Veräußerungen) habe nur für die ersten drei Einkunftsarten Geltung, nicht jedoch für Veräußerungen von GmbH-Anteilen.

Mit Schreiben vom 1. September 2003 wurde (unter Hinweis auf das Telefonat) die Berufung zurückgenommen, worauf die Berufung mit Bescheid vom 2. September 2003 als gegenstandslos erklärt wurde.

Der Bw. bracht mit Schreiben vom 23. Dezember 2003 nach verlängerter Rechtsmittelfrist gegen den Bescheid vom 2. September 2003 betreffend Gegenstandsloserklärung der Berufung das Rechtsmittel der Berufung ein, mit folgender Begründung:

"Die Bestimmung des § 2b 3 zweiter Teilstrich EStG stellt eine Ungleichbehandlung von Veräußerungsgewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften und der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften dar."

Das FA wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Jänner 2004 als unbegründet ab mit folgender Begründung:

"Als Folge der Zurücknahme hat die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung mit Bescheid als gegenstandslos zu erklären. Dieser Bescheid gemäß § 256 Abs. 3 BAO stellt daher lediglich einen formellen Akt dar, hat den endgültigen Verlust des Rechtsmittels zur Folge und steht somit einer erneuten Einbringung einer Berufung entgegen (VwGH vom 6.5.1971, 227/70)."

Mit Schreiben vom 6.2.2004 stellte der Bw den Antrag, "den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 23. Juli 2003 gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben" mit der Begründung, in den Einkünften aus Kapitalvermögen sei ein Betrag in Höhe von 66.049,44 S enthalten, bei dem es sich nicht um eine Dividende, sondern um eine Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 EStG handle. Um diesen Betrag seien die Kapitaleinkünfte zu kürzen. Eine Kopie der Ertragnisgutschrift wurde beigelegt. Das steuerpflichtige Einkommen verringere sich somit auf 8.121.580,56 S.

Das FA nahm das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2001 von Amts wegen wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2001 und verminderte

hierbei die Einkünfte aus Kapitalvermögen um den Betrag an Einlagenrückzahlungen in Höhe von 66.049,44 S. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen wurden daher nunmehr mit 101.667 S (anstatt bisher 167.716 S) angesetzt.

Gegen diesen Bescheid erhab der Bw das Rechtsmittel der Berufung mit folgender Begründung:

Für den Verlustabzug sei offenbar die Vortragsgrenze des § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 angewendet worden. Nach Zitierung des Gesetzeswortlautes dieser Bestimmung wies der Bw darauf hin, dass sich aus dem Gesetzeswortlaut ergebe, dass die Vortragsgrenze nur bei Veräußerungsgewinnen im Sinne des § 24 EStG nicht angewendet werde. Bei den dem Bw zugeflossenen Einkünften aus der Veräußerung von Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG handle es sich um eine Kaufpreisrestzahlung. Der Bw habe 75 % seiner in seinem fünfundneunzigprozentigen Eigentum befindlichen Anteile im Jahr 1992 veräußert. Im Rahmen des Veräußerungsvertrages seien Nachbesserungsvereinbarungen getroffen worden, welche bei Eintreten verschiedener Bedingungen seitens des Käufers zur erfüllen gewesen seien. Im Jahr 1996 habe er seine restlichen Anteile veräußert und sich im Jahr 2001 mit dem Käufer über eine Zahlung hinsichtlich der Nachbesserungsvereinbarung geeinigt. Weiters führte er aus, dass die GmbH, deren Anteile veräußert wurden, aus einem Einzelunternehmen entstanden seien, welches in die GmbH eingebracht worden sei.

Der Bw habe somit offensichtlich einen Betrieb veräußert, welcher zufälligerweise in Form einer Kapitalgesellschaft und nicht in Form einer Mitunternehmerschaft geführt wurde. Wäre die GmbH weiterhin Einzelunternehmen gewesen, bzw. wäre das Unternehmen in Form einer Personengesellschaft weitergeführt worden, oder hätte der Bw die GmbH vor der Veräußerung auf eine Personengesellschaft umgewandelt, wäre selbstverständlich die Vortragsgrenze hinsichtlich des Veräußerungsgewinnes nicht angewendet worden.

Die Beschränkung der Nichtanwendung der Vortragsgrenze nur auf jene Fälle, in denen im Einkommen Einkünfte im Sinne des § 24 enthalten sind, scheine sachlich ungerechtfertigt. Sinnvoll sei die Bestimmung für jene Fälle, bei welchen in einer Personengesellschaft Verluste entstanden sind und aus der selben Gesellschaft ein Veräußerungsgewinn entsteht. Gemäß § 2 Abs. 2b Z 3 genüge es aber, dass auch Einkünfte im Sinne des § 24 EStG aus der Veräußerung von anderen Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in Einkommen enthalten sind, um die Vortragsgrenze nicht anzuwenden.

Dass bei Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft die Vortragsgrenze angewendet wird, stelle eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung dar.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 2b EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000 (gem. § 124b Z 45 idF BGBl. I Nr. 142/2000 ab 1. 1. 2001 bzw. ab dem Veranlagungsjahr 2001 anzuwenden) sind bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind. Dabei gilt Folgendes:

1. In vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, können nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.
2. Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.
3. Insoweit in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind
 - Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens in Folge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind, oder
 - Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen, weiters Liquidationsgewinne,sind die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze nicht anzuwenden.

Nach § 31 Abs. 1 EStG, BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996 (gem. § 124b Z 57 idF BGBl. I Nr. 2/2001 ab 1. 1. 2001 anzuwenden) gehören zu den sonstigen Einkünften 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.

Abs. 2 leg.cit. bestimmt: 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. Maßnahmen des Steuerpflichtigen, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Anteiles im Sinne des Abs. 1 führen.

(3) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen

- dem Veräußerungserlös (Abs. 1) oder
- dem Abwicklungsguthaben (Abs. 2 Z 1) oder
- dem gemeinen Wert der Anteile (Abs. 2 Z 2)

einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

Gem. Abs. 6 sind die Abs. 1 bis 5 nicht anzuwenden, soweit die veräußerte Beteiligung zu einem Betriebsvermögen gehört oder wenn es sich um ein Spekulationsgeschäft (§ 30) handelt.

Gemäß § 24 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl.Nr. 201/1996 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung
 - des ganzen Betriebes
 - eines Teilbetriebes
 - eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist
2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Nach § 24 Abs. 2 EStG 1988 ist Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass dem Bw. Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 in der oa. Höhe zugeflossen sind.

Strittig ist lediglich die Frage, ob auch im Fall der Veräußerung von Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 die Ausnahmebestimmung des § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 (Nichtanwendung der Verrechnungs- bzw. Vortragsgrenze) anzuwenden ist.

Der Bw. führt in seiner Berufung vom 11. März 2004 aus, dass sich aus dem Gesetzeswortlaut ergäbe, dass die Vortragsgrenze nur bei Veräußerungsgewinnen im Sinne des § 24 EStG nicht angewendet wird. Er habe jedoch offensichtlich einen Betrieb veräußert, welcher zufälligerweise in Form einer Kapitalgesellschaft und nicht in Form einer Mitunternehmerschaft geführt wurde. Weiters wies er darauf hin, dass die Beschränkung der Nichtanwendung der Vortragsgrenze nur auf jene Fälle, in denen im Einkommen Einkünfte im Sinne des § 24 enthalten sind, sachlich ungerechtfertigt erscheine. Insbesondere stelle eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung dar, dass bei Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft die Vortragsgrenze angewendet wird.

Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 2 Abs. 2b Z. 3 EStG ist die Vortragsgrenze nur bei Vorliegen der taxativ aufgezählten Fälle (Sanierungsgewinne, Veräußerungs- und Aufgabegewinne sowie Liquidationsgewinne), also nur für betriebliche Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3, nicht anzuwenden.

Die Veräußerung von (im Privatvermögen gehaltenen) Beteiligungen im Sinn des § 31 EStG wird in § 2 Abs. 2b Z. 3 EStG nicht angeführt. Einkünfte iSd § 31 EStG sind den Einkünften iSd § 29 EStG (§ 2 Abs. 3 Z 7 EStG), somit den Überschusseinkünften zuzuordnen, womit sich zwingend die Anwendung der für den außerbetrieblichen Bereich geltenden Grundsätze der Einkünfteermittlung ergibt (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, II, Tz 3 zu § 31).

Grundsätzlich ist die Veräußerung von Privatvermögen steuerlich irrelevant. Nach der für die außerbetrieblichen Einkunftsarten geltenden Quellentheorie bleiben Wertänderungen und Ergebnisse aus der Veräußerung der Einkunftsquelle bei der Ermittlung der Einkünfte außer Ansatz.

§ 31 soll die Einmalbesteuerung von Gewinnen aus Kapitalgesellschaften sicherstellen und aufgespeicherte Gewinne, die auf Ebene des Anteilseigners noch nicht erfasst wurden, im Zeitpunkt der Veräußerung der Besteuerung zuführen.

Die Veräußerung von Beteiligungen im Sinn des § 31 EStG unterliegt gem. § 37 Abs. 1 iVm § 37 Abs. 4 Z 2 lit b EStG dem Hälftesteuersatz. Die Anwendung des halben Steuersatzes ist damit zu begründen, dass die Gewinne auf Ebene der Körperschaft bereits mit Körperschaftssteuer vorbelastet sind und im Zuge der Ausschüttung bzw. Veräußerung auf Ebene des Anteilseigners nochmals der Besteuerung unterworfen werden (Kanduth-Kristen in taxlex 2006, 52 ff.).

Dass Einkünfte iSd § 29 EStG nicht zu den Gewinneinkünften zählen und sich daran Rechtsfolgen knüpfen, hat der VwGH bereits im Erkenntnis vom 19.3.1985, 84/14/0139 betont.

Der Berufungsschrift ist zu entnehmen, dass der Bw. zwar die Anwendung der Vortragsgrenze auf Einkünfte iSd § 31 EStG als mit dem Gesetzeswortlaut im Einklang stehend betrachtet, jedoch die fehlende sachliche Rechtfertigung dieser steuerlichen Behandlung geltend macht und dagegen verfassungsrechtliche Bedenken äußert.

Die steuerliche Vertreterin hat in diesem Zusammenhang sowohl dem FA, als auch dem UFS gegenüber den Gang zum Höchstgericht (VfGH) angekündigt.

Zum Argument des Bw., er habe einen Betrieb veräußert, welchen er zufälliger Weise in Form einer Kapitalgesellschaft und nicht in Form einer Mitunternehmerschaft geführt habe, ist festzuhalten, dass es dem Bw. grundsätzlich frei gestanden wäre, durch entsprechende Rechtsformgestaltung die gewünschten Rechtsfolgen herbeizuführen (vgl. VfGH vom 3.3.1987, G 170/86, ÖStZB 1987, 394). In diesem Erkenntnis hat der VfGH den Standpunkt vertreten, der Beschwerdeführer hätte die Wahl gehabt, zu dem für ihn gesamthaft günstigeren System der Gewinnermittlung des Betriebsvermögensvergleichs überzugehen.

Für die Einkünfte gem. § 31 EStG gilt zwar – wie oben dargestellt - eine ausnahmsweise festgelegte Steuerpflicht (obwohl die veräußerte Beteiligung zum Privatvermögen gehört), andererseits werden Einkünfte iSd § 31 EStG in § 37 Abs. 4 Z 2 lit. b ausdrücklich als unter den Hälftesteuersatz gemäß § 37 fallend angeführt.

Auf Grund verschiedener Bestimmungen des EStG sind betriebliche Einkünfte einerseits und außerbetriebliche Einkünfte andererseits steuerlich unterschiedlich zu behandeln.

Zur unterschiedlichen Behandlung betrieblicher und außerbetrieblicher Einkunftsarten hat der Verfassungsgerichtshof bspw. in seinem Erkenntnis vom 10.12.1992, B 1044/91 Folgendes ausgeführt:

"Der Verfassungsgerichtshof kann der belangten Behörde nicht entgegentreten, wenn sie annimmt, dass der Gesetzgeber die Möglichkeit des Verlustabzuges auch im EStG 1988 auf die drei betrieblichen Einkunftsarten (Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit und Gewerbebetrieb) beschränkt hat. Das Gesetz enthält keine Bestimmung, die für nicht betriebliche Einkünfte anstelle der Überschussrechnung (§ 2 Abs. 4 EStG 1988) den Betriebsvermögensvergleich erlauben würde. Dem Vermieter oder Verpächter ist der Übergang zum Betriebsvermögensvergleich daher nicht möglich und der Verlustabzug bleibt daher versagt. Der Gesetzgeber hat ein der Einkunftsart angepasstes System der Berücksichtigung von Werbungskosten geschaffen (vgl. § 28 EStG 1988). Aus dem Blickwinkel des vorliegenden Beschwerdefalles hegt der Verfassungsgerichtshof jedenfalls keine Bedenken, dass die für Vermietung und Verpachtung vorgesehene Berücksichtigung von Werbungskosten - abgesehen vielleicht von Härtefällen - unzureichend wäre. Den für die

bilanzierenden Steuerpflichtigen vorgesehenen Verlustabzug auch hier vorzusehen ist der Gesetzgeber durch den Gleichheitssatz daher nicht gehalten."

Zu diesem Thema hat sich der VfGH weiters im Erkenntnis vom 7.3.1997, B 2370/94 wie folgt geäußert:

"Der wesentliche Unterschied zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkunftsarten besteht aber nun darin, dass die betrieblichen Einkunftsarten dem Prinzip der Reinvermögenszugangstheorie folgen, nach der jeder Vermögenszugang zu versteuern ist, während im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten - von Ausnahmen abgesehen – nur die aus der Steuerquelle fließenden Einnahmen bei der Einkunftsermittlung berücksichtigt werden (Quellentheorie; vgl. W. Doralt - Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Band I, 4. Aufl., 1989, 55)."

Auch im gegenständlichen Fall sieht der UFS aus den angeführten Gründen keine Veranlassung, die Bestimmung des § 2 Abs. 2b Z. 3 EStG anders zu interpretieren, als dies der klare Wortlaut des Gesetzes vorschreibt, nämlich dass die Vortragsgrenze nur im Fall des Vorliegens von Sanierungsgewinnen, Veräußerungs- und Aufgabegewinnen sowie Liquidationsgewinnen nicht anzuwenden ist. Eine Anwendbarkeit dieser Ausnahmebestimmung auf Einkünfte, die dem Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten zuzurechnen sind, ist im Gesetz nicht vorgesehen.

Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.6.2000, B 294/00 die Meinung geäußert hat, dass die in § 117 Abs 7 Z2 EStG getroffene Regelung auch für einen außerordentlichen Ertrag aus den Forderungsverzichten im Gefolge des Zwangsausgleiches gelte, auch wenn dieser nicht als Aufgabegewinn im spezifisch steuerrechtlichen Verständnis (des § 24 EStG 1988) anzusehen und dieser Ertrag aus Gründen der verfassungskonformen Behandlung einem "Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinn" gleichzuhalten ist.

Denn anders als im Fall des zitierten Erkenntnisses des VfGH hat der Bw. außerbetriebliche Einkünfte bezogen, weshalb diesem Erkenntnis ein mit jenem des gegenständlichen Falles nicht vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde liegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 6. März 2006