

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Dr. Anton Egger, Gießhüblerstr. 12, 2344 Maria Enzersdorf, über die Beschwerde vom 13.11.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 17.10.2012, betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 gemäß § 299 BAO zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im Beschwerdefall, ob die durch ein negatives Kapitalkonto der Mitunternehmer im Zeitpunkt der Einbringung negativen Anschaffungskosten bei Löschung der Kapitalgesellschaft zu einem Veräußerungsgewinn führen. Die Beschwerdeführerin (Bf) argumentiert, ein Konkurs falle nicht unter § 31 Abs 4 Z 2 EStG, es gebe weder Veräußerungspreis noch Liquidationserlös, die Aktionäre verlören ihre Anteile zwangsläufig. Für die belangte Behörde ist der Konkurs gemäß § 31 Abs 2 EStG einer Veräußerung gleichzuhalten. In einem Schreiben der Geschäftsführung an die Aktionäre vom 21.9.2010 wird darauf hingewiesen, dass durch die Liquidation der Gesellschaft ein nach § 31 EStG steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn eintrete, weil bei der seinerzeitigen Einbringung die Nachversteuerung des durch Verlustzuweisungen negativen Kapitalkontos unterblieben sei.

Verweise auf Gesetzesstellen beziehen sich auf die im Veranlagungsjahr geltende Fassung, insbesondere vor BGBI I 2010/111.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bf war zunächst als atypisch stille Gesellschafterin an einer GmbH beteiligt. Per 31.12.2006 wurden die Mitunternehmeranteile gegen Gewährung von Aktien in eine AG einbebracht. Zu diesem Zeitpunkt war das Kapitalkonto der Bf negativ. Mit 5/08 wurde über die AG der Konkurs eröffnet, und mit 5/10 wurde die AG im Firmenbuch gelöscht. Es gab unternehmensrechtlich keinen Liquidationsgewinn.

Die Bf war als stille Gesellschafterin derart am Betrieb einer GmbH beteiligt, dass sie nicht nur am laufenden Erfolg sondern auch an den Wertänderungen der Substanz teilnahm. Damit trägt sie ein über den Verlust ihrer Einlage hinausgehendes Unternehmerrisiko, die stille Beteiligung gilt ertragsteuerlich daher als Mitunternehmerschaft (§ 23 Z 2 EStG, vgl. etwa VwGH 27.2.2008, 2005/13/0050). Gegen diese ursprüngliche Qualifikation des eingebrachten Mitunternehmeranteils richtet sich die Beschwerde nicht. Der Mitunternehmeranteil muss auch vorgelegen haben als Anwendungsvoraussetzung des auf die Einbringung angewendeten Art III UmgrStG:

Mitunternehmeranteile können nach Art III UmgrStG in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden (§ 12 Abs 2 Z 2 UmgrStG). Das Einbringungsvermögen ist mit dem Buchwert zu bewerten (§ 16 Abs 1 iVm § 14 Abs 1 UmgrStG), womit sich auf Seiten der Kapitalgesellschaft (§ 18 Abs 1 Z 1 UmgrStG) und auf Seiten der Gesellschafter (§ 20 Abs 2 Z 1 UmgrStG) eine Buchwertfortführung ergibt. Aufgrund des im Einbringungszeitpunkt negativen Kapitalkontos waren somit auch die Anschaffungskosten an den Aktien negativ.

Zu den sonstigen Einkünften gehören auch die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war (§ 31 Abs 1 EStG). Als Veräußerung gilt auch der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung (§ 31 Abs 2 EStG). Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Abwicklungsguthaben einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen (§ 31 Abs 3 EStG).

Zieht man dem klaren Gesetzeswortlaut folgend vom Abwicklungsguthaben von Null (die Bf hat bei Löschung der Gesellschaft weder etwas erhalten noch nachschießen müssen) die negativen Anschaffungskosten ab, ergibt sich mathematisch-logisch ein steuerpflichtiger Einnahmenüberschuss. Diesen Einnahmenüberschuss hat die belangte Behörde zurecht der Besteuerung unterzogen. Diese Rechtsfolge ist auch angesichts des Zwecks des UmgrStG angemessen: Im Einbringungszeitpunkt wurde die Aufdeckung stiller Reserven (aus dem nicht abdeckungspflichtigen negativen Kapitalkonto, vgl. § 24 Abs 2 EStG) lediglich aufgeschoben auf jenen Zeitpunkt, in dem sich die Steuerpflichtige ihres Anteils begibt.

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde einen Bescheid aufheben, wenn sich dessen Spruch als nicht richtig erweist. Diese Voraussetzung war gegeben, wie die obigen Ausführungen zeigen. Dass der Aufhebungsbescheid lediglich das Gesetz zitiert, ohne auf den Aufhebungsgrund und die Ermessensübung einzugehen, schadet seinem Bestand im vorliegenden Fall nicht (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119): Aus der engen Verknüpfung von Aufhebungsbescheid und neuem Sachbescheid geht eindeutig hervor, auf welchen Aufhebungsgrund sich die belangte Behörde gestützt hat (hier: Nichtberücksichtigung eines Veräußerungsgewinnes). Begründungsmängel des Aufhebungsbescheides sind im Rechtsmittelverfahren sanierbar, es darf nur nicht der ursprüngliche Aufhebungsgrund durch einen anderen ersetzt werden (vgl. abermals VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119).

Der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung war der Vorzug vor der Rechtsbeständigkeit zu geben, zumal andere ehemalige Gesellschafter ihre negativen Anschaffungskosten nach § 31 EStG besteuert haben (KM vom 4.9.2012).

Nur ohne ursprüngliche Anwendung des Art III UmgrStG wäre im Liquidationszeitpunkt aufgrund dann positiver Anschaffungskosten an den Aktien ein (mangels anderer § 31-Einkünfte unbeachtlicher) Veräußerungsverlust eingetreten; im Gegenzug wäre dann aber bereits im Einbringungszeitpunkt der Stand des negativen Kapitalkontos, den die Bf nicht abzudecken hatte (§ 24 Abs 2 EStG), einer Besteuerung nach § 24 EStG zu unterziehen gewesen. Aus dem Einwand der Bf, die Liquidation erfolge zwangsweise, ist nichts zu gewinnen. Auch die Heranziehung des § 20 Abs 5 UmgrStG in der Argumentation beider Parteien ist unmaßgeblich, umfasst dieser nicht das Entstehen, sondern den umgründungsbedingten Untergang einer Beteiligung.

Die Revision an den VwGH ist zulässig, weil zur Auswirkung umgründungsbedingt negativer Anschaffungskosten auf einen steuerpflichtigen Gewinn im Zuge der Liquidation eine höchstgerichtliche Rechtsprechung fehlt. Die Rechtsfrage ist auch über den Einzelfall hinaus bedeutend, weil ihrer Lösung nicht nur betreffend den ausgelaufenen § 31 EStG Bedeutung zukommt, sondern auch im Hinblick auf die Nachfolgeregelung des § 27 Abs 6 Z 2 EStG idF ab BGBl I 2010/111).

Wien, am 5. Februar 2015