

TE Vwgh Erkenntnis 2016/4/27 2013/13/0038

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.04.2016

Index

E6j;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

62013CJ0657 Verder LabTec VORAB;

BAO §198;

EStG 1988 §27 Abs6;

EStG 1988 §31 Abs2 Z2;

1. BAO § 198 heute

2. BAO § 198 gültig ab 19.04.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. EStG 1988 § 27 heute

2. EStG 1988 § 27 gültig von 01.07.2026 bis 30.06.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2025

3. EStG 1988 § 27 gültig von 01.07.2026 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

4. EStG 1988 § 27 gültig ab 01.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2026

5. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2026 bis 30.06.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2025

6. EStG 1988 § 27 gültig von 24.12.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

7. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2024 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023

8. EStG 1988 § 27 gültig von 22.07.2023 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

9. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

10. EStG 1988 § 27 gültig von 20.07.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

11. EStG 1988 § 27 gültig von 01.03.2022 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022

12. EStG 1988 § 27 gültig von 30.10.2019 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

13. EStG 1988 § 27 gültig von 01.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

14. EStG 1988 § 27 gültig von 01.10.2019 bis 30.09.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

15. EStG 1988 § 27 gültig von 01.10.2019 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2017

16. EStG 1988 § 27 gültig von 15.08.2018 bis 30.09.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

17. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2018 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017

18. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

19. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

20. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015

21. EStG 1988 § 27 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

22. EStG 1988 § 27 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
23. EStG 1988 § 27 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
24. EStG 1988 § 27 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
25. EStG 1988 § 27 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
26. EStG 1988 § 27 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
27. EStG 1988 § 27 gültig von 18.06.2009 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
28. EStG 1988 § 27 gültig von 27.06.2008 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
29. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2008 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2007
30. EStG 1988 § 27 gültig von 24.05.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2007 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 27 gültig von 21.08.2003 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
33. EStG 1988 § 27 gültig von 25.05.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002
34. EStG 1988 § 27 gültig von 27.06.2001 bis 24.05.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
35. EStG 1988 § 27 gültig von 06.01.2001 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
36. EStG 1988 § 27 gültig von 31.12.1996 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
37. EStG 1988 § 27 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
38. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
39. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
40. EStG 1988 § 27 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
41. EStG 1988 § 27 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
42. EStG 1988 § 27 gültig von 30.12.1989 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
43. EStG 1988 § 27 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 31 heute
2. EStG 1988 § 31 gültig ab 01.04.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
3. EStG 1988 § 31 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010
4. EStG 1988 § 31 gültig von 24.05.2007 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
5. EStG 1988 § 31 gültig von 10.06.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
6. EStG 1988 § 31 gültig von 31.12.2004 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. EStG 1988 § 31 gültig von 06.01.2001 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
8. EStG 1988 § 31 gültig von 01.05.1996 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. EStG 1988 § 31 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
10. EStG 1988 § 31 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
11. EStG 1988 § 31 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, Dr. Mairinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Fries, über die Beschwerde des R in G, vertreten durch Dr. Markus Singer, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Weihburggasse 4/1/2/11, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 22. Oktober 2012, Zl. RV/3525-W/11, betreffend Einkommensteuer 2009, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Streitpunkt des vorliegenden Verfahrens ist der Verbrauch von Verlustabzügen im Rahmen der sogenannten Wegzugsbesteuerung bei Wegzug in einen Staat der Europäischen Union gemäß § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010. 1 Streitpunkt des vorliegenden Verfahrens ist der Verbrauch von Verlustabzügen im Rahmen der sogenannten Wegzugsbesteuerung bei Wegzug in einen Staat der Europäischen Union gemäß Paragraph 31, Absatz 2, Ziffer 2, EStG 1988 in der Fassung vor dem

2 Der Beschwerdeführer brachte im Streitjahr 2009 seinen Hälfteanteil an einer österreichischen GmbH in eine zypriotische Gesellschaft ein und beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 die Nichtfestsetzung der Steuerschuld gemäß § 31 Abs. 2 Z 2 zweiter Satz EStG 1988. Seine erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb, Vermietung und Verpachtung sowie Verkäufen von Wertpapieren innerhalb der Spekulationsfrist betrugen in Summe etwa EUR 30.000,--, die der Höhe nach unstrittigen Einkünfte aus der als Veräußerung geltenden Einbringung der Beteiligung etwa EUR 2,350.000,--. "Für" diesen "in den Einkünften enthaltenen Betrag", so der vorgedruckte Text im dafür vorgesehenen Feld der Einkommensteuererklärung, beantragte der Beschwerdeführer "die Steuerschuld nicht festzusetzen". An offenen Verlustabzügen aus Vorjahren erklärte er einen Betrag von etwa EUR 790.000,--.

2 Der Beschwerdeführer brachte im Streitjahr 2009 seinen Hälfteanteil an einer österreichischen GmbH in eine zypriotische Gesellschaft ein und beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 die Nichtfestsetzung der Steuerschuld gemäß Paragraph 31, Absatz 2, Ziffer 2, zweiter Satz EStG 1988. Seine erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb, Vermietung und Verpachtung sowie Verkäufen von Wertpapieren innerhalb der Spekulationsfrist betrugen in Summe etwa EUR 30.000,--, die der Höhe nach unstrittigen Einkünfte aus der als Veräußerung geltenden Einbringung der Beteiligung etwa EUR 2,350.000,--. "Für" diesen "in den Einkünften enthaltenen Betrag", so der vorgedruckte Text im dafür vorgesehenen Feld der Einkommensteuererklärung, beantragte der Beschwerdeführer "die Steuerschuld nicht festzusetzen". An offenen Verlustabzügen aus Vorjahren erklärte er einen Betrag von etwa EUR 790.000,--.

3 Im Einkommensteuerbescheid vom 3. August 2011 zog das Finanzamt von einem Gesamtbetrag der Einkünfte in der Höhe von etwa EUR 2,380.000,-- neben geringfügigen Beträgen (Sonderausgabenpauschale, Kirchenbeitrag und Kinderfreibeträge) den gesamten Verlustabzug ab, stellte das Einkommen mit etwa EUR 1,590.000,-- fest und errechnete die daraus resultierende Einkommensteuer nach dem Hälftesteuersatz (§ 37 Abs. 1 iVm Abs. 4 Z 2 lit. b EStG 1988 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011) mit etwa EUR 390.000,--. Nach Abzug desselben Betrages als "Nichtfestsetzung gem. § 31/2/2 EStG" ergab sich daraus eine "festgesetzte Einkommensteuer" von EUR 0,00.

3 Im Einkommensteuerbescheid vom 3. August 2011 zog das Finanzamt von einem Gesamtbetrag der Einkünfte in der Höhe von etwa EUR 2,380.000,-- neben geringfügigen Beträgen (Sonderausgabenpauschale, Kirchenbeitrag und Kinderfreibeträge) den gesamten Verlustabzug ab, stellte das Einkommen mit etwa EUR 1,590.000,-- fest und errechnete die daraus resultierende Einkommensteuer nach dem Hälftesteuersatz (Paragraph 37, Absatz eins, in Verbindung mit , Absatz 4, Ziffer 2, Litera b, EStG 1988 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011) mit etwa EUR 390.000,--. Nach Abzug desselben Betrages als "Nichtfestsetzung gem. Paragraph 31 /, 2 /, 2, EStG" ergab sich daraus eine "festgesetzte Einkommensteuer" von EUR 0,00.

4 In seiner Berufung gegen diesen Bescheid hielt der Beschwerdeführer der Berücksichtigung des gesamten Verlustabzuges entgegen, die Einkünfte aus der Beteiligungsveräußerung seien "steuerfrei gestellt" worden. Ein Verlustabzug sei nur in Bezug auf die "steuerpflichtigen Einkünfte" in der Höhe von etwa EUR 30.000,-- zu berücksichtigen.

5 In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt u.a. dar, bei der Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrages sei "die Einkommensteuer mit den Einkünften gem. § 31 EStG zu ermitteln und jene ohne die Einkünfte nach § 31. Die Differenz wird nicht festgesetzt."

5 In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt u.a. dar, bei der Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrages sei "die Einkommensteuer mit den Einkünften gem. Paragraph 31, EStG zu ermitteln und jene ohne die Einkünfte nach Paragraph 31, Die Differenz wird nicht festgesetzt."

6 Der Beschwerdeführer beantragte die Vorlage der Berufung und brachte in der Berufungsverhandlung vor, die Steuerbelastung dürfe sich in seinem Fall von der bei einer "reinen Inlandseinbringung" nicht unterscheiden, weshalb es nicht dazu kommen dürfe, dass ihm der Verlustabzug in den Folgejahren nicht mehr zur Verfügung stehe.

7 Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie vertrat im Wesentlichen die Ansicht, nur die Festsetzung der Steuerschuld werde bis zum Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses (spätere Veräußerung außerhalb des EU/EWR-Raumes oder sonstiges Ausscheiden des Vermögens aus der übernehmenden Körperschaft) aufgeschoben. 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. 7 Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie vertrat im Wesentlichen die Ansicht, nur die Festsetzung der Steuerschuld werde bis zum Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses (spätere Veräußerung außerhalb des EU/EWR-Raumes oder sonstiges Ausscheiden des Vermögens aus der übernehmenden Körperschaft) aufgeschoben. Die Berechnung des Einkommens im Wegzugsjahr habe aber "nach den allgemein gültigen gesetzlichen Bestimmungen" zu erfolgen, was gemäß Paragraph 18, Absatz 6, EStG 1988 die Berücksichtigung von Sonderausgaben und damit auch des Verlustabzuges erfordere.

8 Dagegen richtet sich die vorliegende, nach mit Beschluss vom 21. Februar 2013, B 1452/12, erfolgter Ablehnung der Behandlung vom Verfassungsgerichtshof an den Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetretene Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

9 § 31 EStG 1988 in der im vorliegenden Fall noch anzuwendenden Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, lautet auszugsweise: 9 Paragraph 31, EStG 1988 in der im vorliegenden Fall noch anzuwendenden Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 111 aus 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.

1. (2) Absatz 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. 2. Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Anteiles im Sinne des Absatz eins, führen.

Bei Wegzug

- -Strichaufzählung
in einen Staat der Europäischen Union oder
- -Strichaufzählung
in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, sofern eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht,

ist auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid nur 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

- -Strichaufzählung
in einen Staat, der nicht der Europäischen Union angehört oder
- -Strichaufzählung
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 Bundesabgabenordnung. 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. gilt als Veräußerung. Die Veräußerung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des Paragraph 295 a, der Bundesabgabenordnung. 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 der Bundesabgabenordnung ist nicht anzuwenden. 'Paragraph 205, der Bundesabgabenordnung ist nicht

anzuwenden."

10 Die in Abs. 2 Z 2 zweiter Satz der Bestimmung getroffenen Regelungen über den Wegzug (u.a.) in einen Staat der Europäischen Union stammten aus dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I Nr. 180, und wurden in der Regierungsvorlage, 686 BlgNR 22. GP 13, im Wesentlichen wie folgt begründet: 10 Die in Absatz 2, Ziffer 2, zweiter Satz der Bestimmung getroffenen Regelungen über den Wegzug (u.a.) in einen Staat der Europäischen Union stammten aus dem Abgabenänderungsgesetz 2004, Bundesgesetzblatt, I Nr. 180, und wurden in der Regierungsvorlage, 686 BlgNR 22. Gesetzgebungsperiode 13, im Wesentlichen wie folgt begründet:

"Wie schon zu Z 5 angesprochen, soll im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 11. 3. 2004, C-9/02, 'Hughes de Lasteyrie du Saillant') bei Wegzug in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld auf Antrag des Steuerpflichtigen bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung nicht festgesetzt werden. Gleiches soll auch bei Wegzug in einen Mitgliedstaat des EWR gelten, sofern eine mit dem EU-Bereich vergleichbare umfassende Amtshilfe und Vollstreckungshilfe besteht. Ein weiterer Wegzug in einen nicht der EU angehörenden Staat oder einen EWR-Staat, mit dem keine dem EU-Bereich vergleichbare umfassende Amtshilfe besteht, gilt als Veräußerung." Wie schon zu Ziffer 5, angesprochen, soll im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 11. 3. 2004, C-9/02, 'Hughes de Lasteyrie du Saillant') bei Wegzug in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld auf Antrag des Steuerpflichtigen bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung nicht festgesetzt werden. Gleiches soll auch bei Wegzug in einen Mitgliedstaat des EWR gelten, sofern eine mit dem EU-Bereich vergleichbare umfassende Amtshilfe und Vollstreckungshilfe besteht. Ein weiterer Wegzug in einen nicht der EU angehörenden Staat oder einen EWR-Staat, mit dem keine dem EU-Bereich vergleichbare umfassende Amtshilfe besteht, gilt als Veräußerung.

Diese Rechtsfolgen treten in sämtlichen Fällen ein, die einen Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich nach sich ziehen (zB Schenkung in das Ausland, Einbringung in eine ausländische Stiftung).

Im Falle des Bestehens mehrerer Beteiligungen kann der Steuerpflichtige sein Antragsrecht für jede einzelne Beteiligung unabhängig ausüben.

Die nach dem Wegzug erfolgte tatsächliche Veräußerung oder der Wegzug gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO, das die Steuerfestsetzung im Wege der Abänderung des Bescheides des Wegzugsjahres nach sich zieht. Sollte es zwischen dem Wegzug und der tatsächlichen Veräußerung zu einer Wertminderung der Beteiligung kommen, reduziert diese die Bemessungsgrundlage bis maximal Null; es ist somit sichergestellt, dass nur tatsächlich realisierte Wertsteigerungen der Besteuerung unterliegen. Da auch die Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO nicht zur Anwendung kommt, sind auf die mit Wegzug entstandene, aber nicht festgesetzte Steuerschuld keinerlei Zinsen zu entrichten." Die nach dem Wegzug erfolgte tatsächliche Veräußerung oder der Wegzug gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des Paragraph 295 a, BAO, das die Steuerfestsetzung im Wege der Abänderung des Bescheides des Wegzugsjahres nach sich zieht. Sollte es zwischen dem Wegzug und der tatsächlichen Veräußerung zu einer Wertminderung der Beteiligung kommen, reduziert diese die Bemessungsgrundlage bis maximal Null; es ist somit sichergestellt, dass nur tatsächlich realisierte Wertsteigerungen der Besteuerung unterliegen. Da auch die Anspruchsverzinsung nach Paragraph 205, BAO nicht zur Anwendung kommt, sind auf die mit Wegzug entstandene, aber nicht festgesetzte Steuerschuld keinerlei Zinsen zu entrichten."

11 Der einleitende Verweis auf "Z 5" bezog sich auf die Erläuterungen der gleichzeitigen und gleichartigen Änderung in § 6 Z 6 EStG 1988, die wie folgt begannen (a.a.O. 11 f): 11 Der einleitende Verweis auf "Z 5" bezog sich auf die Erläuterungen der gleichzeitigen und gleichartigen Änderung in Paragraph 6, Ziffer 6, EStG 1988, die wie folgt begannen (a.a.O. 11 f):

"Der EuGH hat mit dem Urteil vom 11. 3. 2004, Rs C-9/02, 'Hughes de Lasteyrie du Saillant', die französische Wegzugsbesteuerung für Beteiligungen in privater Hand für gemeinschaftsrechtswidrig erklärt. Dies hat auf die vergleichbare Regelung des § 31 und auf § 6 Z 6 Auswirkung. Beide Normen sollen daher angepasst werden. Nach dem Urteil ist nicht die Besteuerung an sich rechtswidrig, sondern eine solche anlässlich des Wirtschaftsguttransfers ohne Realisierung." "Der EuGH hat mit dem Urteil vom 11. 3. 2004, Rs C-9/02, 'Hughes de Lasteyrie du Saillant', die französische Wegzugsbesteuerung für Beteiligungen in privater Hand für gemeinschaftsrechtswidrig erklärt. Dies hat auf die vergleichbare Regelung des Paragraph 31 und auf Paragraph 6, Ziffer 6, Auswirkung. Beide Normen sollen daher angepasst werden. Nach dem Urteil ist nicht die Besteuerung an sich rechtswidrig, sondern eine solche anlässlich des Wirtschaftsguttransfers ohne Realisierung."

12 Der (ältere) Grundtatbestand des § 31 Abs. 2 Z 2 (nunmehr: erster Satz) EStG 1988 bedeutete die Besteuerung eines

Wertzuwaches, dessen Realisierung durch die Anordnung des Gesetzgebers ("Als Veräußerung gelten auch") bloß fingiert wurde (vgl. insoweit die Erläuterungen zur Nachfolgeregelung in § 27 Abs. 6 EStG 1988, 981 BlgNR 24. GP 118, und Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG16, § 27 Tz 371). Dem gegenüber diene die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004 eingeführte Regelung im zweiten Satz nach den zitierten Erläuterungen der Vermeidung einer Besteuerung "anlässlich des Wirtschaftsguttransfers ohne Realisierung". Für die erfassten Transfers insbesondere innerhalb der Europäischen Union sollte "sichergestellt" werden, "dass nur tatsächlich realisierte Wertsteigerungen der Besteuerung unterliegen". Dies bedeutet nicht bloß eine Vermeidung liquiditätsbelastender Zahlungsvorschreibungen und ist als erklärtes Ziel der Regelung auch zu berücksichtigen, wenn es über das gemeinschaftsrechtlich Gebotene aus heutiger Sicht hinausging (vgl. aus der weiteren Rechtsprechung des EuGH u.a. das Urteil vom 21. Mai 2015, C- 657/13, EU:C:2015:331, Verder LabTec, insbesondere Rn 43 bis 45, und dazu etwa Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Rechtsprechung, 50. Lfg, Juli 2015, Anhang§ 1 EStG 1988, E 130; zuletzt auch die Änderung der Regelung durch das Abgabenänderungsgesetz 2015, BGBl. I Nr. 163).¹² Der (ältere) Grundtatbestand des Paragraph 31, Absatz 2, Ziffer 2, (nunmehr: erster Satz) EStG 1988 bedeutete die Besteuerung eines Wertzuwaches, dessen Realisierung durch die Anordnung des Gesetzgebers ("Als Veräußerung gelten auch") bloß fingiert wurde vergleiche , insoweit die Erläuterungen zur Nachfolgeregelung in Paragraph 27, Absatz 6, EStG 1988, 981 BlgNR 24. Gesetzgebungsperiode 118, und Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG16, Paragraph 27, Tz 371). Dem gegenüber diene die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004 eingeführte Regelung im zweiten Satz nach den zitierten Erläuterungen der Vermeidung einer Besteuerung "anlässlich des Wirtschaftsguttransfers ohne Realisierung". Für die erfassten Transfers insbesondere innerhalb der Europäischen Union sollte "sichergestellt" werden, "dass nur tatsächlich realisierte Wertsteigerungen der Besteuerung unterliegen". Dies bedeutet nicht bloß eine Vermeidung liquiditätsbelastender Zahlungsvorschreibungen und ist als erklärtes Ziel der Regelung auch zu berücksichtigen, wenn es über das gemeinschaftsrechtlich Gebotene aus heutiger Sicht hinausging vergleiche , aus der weiteren Rechtsprechung des EuGH u.a. das Urteil vom 21. Mai 2015, C- 657/13, EU:C:2015:331, Verder LabTec, insbesondere Rn 43 bis 45, und dazu etwa Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Rechtsprechung, 50. Lfg, Juli 2015, Anhang Paragraph eins, EStG 1988, E 130; zuletzt auch die Änderung der Regelung durch das Abgabenänderungsgesetz 2015, Bundesgesetzblatt , I Nr. 163).

13 Vor diesem Hintergrund ist vor allem zu beachten, dass das "rückwirkende Ereignis", das zur Festsetzung der Steuerschuld führen soll, nämlich die "tatsächliche Veräußerung", bei Erlassung des Steuerbescheides für das Wegzugsjahr nicht nur in zeitlicher Hinsicht, sondern sein Eintritt innerhalb der absoluten Verjährungsgrenze auch dem Grunde nach ungewiss ist. Ein Vollzug der Regelung in einer Form, die für den Fall des Nichteintritts dieses Ereignisses zur selben steuerlichen Belastung wie im Fall seines Eintritts führt, kann nicht im Sinne des Gesetzes sein. Für den Teil des Wertzuwaches, der mit Vorjahresverlusten ausgeglichen wird, führt die im vorliegenden Fall gewählte Vorgangsweise - soweit die Verluste anderweitig verwertbar waren - zu diesem Ergebnis.

14 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.¹⁴ 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 vergleiche, Ritz, BAO5, Paragraph 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.

15 Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt getrennte Berechnungen der Einkommensteuer mit Veräußerung (Gesamtbetrag der Einkünfte: rund EUR 2.380.000,--; Verlustabzug: rund EUR 790.000,--; Einkommen: rund EUR 1.590.000,--) und ohne Veräußerung (Gesamtbetrag der Einkünfte: rund EUR 30.000,--; Verlustabzug: rund EUR 22.000,--; Einkommen: rund EUR 5.600,--) angestellt. Die Berechnung mit Veräußerung ergab eine Einkommensteuer in der Höhe von rund EUR 390.000,--, die Berechnung ohne Veräußerung eine solche von EUR 0,00.

16 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).

17 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.

17 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 vergleiche, 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.

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

18 Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

19 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

19 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

20 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

20 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11,

letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 27. April 2016

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2016:2013130038.X00

Im RIS seit

27.05.2016

Zuletzt aktualisiert am

29.06.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at