

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der [Bw.](#), vertreten durch Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH, 1090 Wien, Ferstelgasse 6/7, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20, vertreten durch Dr. Edith Satovitsch, betreffend Körperschaftsteuer 2001, nach am 6. Dezember 2004 durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende GmbH, deren Wirtschaftsjahr sich mit dem Kalenderjahr deckt, hielt im Betriebsvermögen bereits vor dem Streitjahr u.a. eine Kommanditbeteiligung an der [L-KEG](#). Diese Beteiligung wurde zum 30. September 2001 veräußert.

Im Körperschaftsteuerbescheid 2001 setzte das Finanzamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ATS 68,072.274 an. Den Verlustabzug berücksichtigte es gem. § 2 Abs. 2b EStG nach Abzug von verrechenbaren Verlusten bloß mit ATS 53,931.008.

In der dagegen gerichteten Berufung brachte die Berufungswerberin (Bw.) vor, in den Einkünften aus Gewerbebetrieb seien Gewinnanteile aus der Veräußerung der oben angeführten Kommanditbeteiligung im Ausmaß von ATS 67,922.527 enthalten, auf die die Vortragsgrenze von 75% nicht anzuwenden sei.

Aus den im Akt enthaltenen Ablichtungen der Jahresabschlüsse der [L-KEG](#) ist Folgendes zu entnehmen:

Zum 1.1.2001 ging die KEG auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG über. Hieraus resultierte ein die Bw. betreffender Übergangsgewinn in Höhe von ATS 61,579.511. Bei der Veräußerung der Beteiligung per 30.9.2001 erzielte die Bw. einen Veräußerungsgewinn von ATS 222.713.

Das Finanzamt hielt diesen Umstand der steuerlichen Vertreterin vor.

Mit Stellungnahme vom 5. April 2004 verwies sie darauf, dass sie den Gewinn in Höhe von ATS 67,922.527 nur mit dem Jahresgewinn in Höhe von ATS 6,120.303 der Vortragsgrenze unterworfen sehe, während die beiden anderen Gewinnkomponenten als Veräußerungs- und Aufgabegewinne gemäß § 2 Abs. 2b EStG nicht dieser Verrechnungsgrenze unterliegen.

Der als Übergangsgewinn bezeichnete Gewinnanteil sei anlässlich der Betriebsaufgabe bzw. Aufgabe der Mitunternehmeranteile entstanden und sei daher als Aufgabegewinn zusätzlich zum Veräußerungsgewinn von der Vortragsbegrenzung ausgenommen. Ein Übergangsgewinn anlässlich der Aufgabe einer Mitunternehmerschaft bzw. eines Betriebes entspreche einem Aufgabegewinn bzw. dem Veräußerungsgewinn. In der Literatur werde dieser Aufgabegewinn analog zum Veräußerungsgewinn behandelt. Auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise stehe dieser Übergangsgewinn anlässlich der Betriebsaufgabe in einem nicht zu trennenden Zusammenhang mit der Veräußerung.

In der am 6. Dezember 2004 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung verwiesen beide Parteien des Verfahrens im Wesentlichen auf ihre bisherigen Standpunkte.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 2 Abs. 2b EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung lautet:

„Sind bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, 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.“

§ 4 Abs. 10 EStG (ebenfalls in der für das Streitjahr geltenden Fassung) lautet:

„Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart gilt folgendes:

1. Es ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, daß Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Überschuß (Übergangsgewinn), so ist dieser beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Verlust (Übergangsverlust), so ist dieser, beginnend mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, zu je einem Siebentel in den nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträumen zu berücksichtigen. Bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles sind Übergangsgewinne oder (restliche) Übergangsverluste beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen.“

Nach § 24 Abs. 1 EStG 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 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.“

Folgender Sachverhalt ist unbestritten:

Im Betriebsergebnis der Bw. des Jahres 2001 sind neben Veräußerungsgewinnen in Höhe von ATS 7.726.202 auch Übergangsgewinne enthalten, die daraus resultieren, dass die vorgelagerte Personengesellschaft bereits per 1.1.2001 ihre Gewinnermittlungsart wechseln musste.

In rechtlicher Hinsicht folgt daraus:

Strittig ist in gegenständlichen Berufungsfall also ausschließlich, ob Übergangsgewinne ebenso wie Veräußerungsgewinne bei der Berechnung der Vortragsgrenze nach § 2 Abs. 2b Z 2 EStG ungekürzt anzusetzen sind.

Dies ist aus folgenden Gründen zu verneinen:

§ 2 Abs. 2b Z 3 EStG bestimmt ausdrücklich, dass nur Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne (das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen) sowie Liquidationsgewinne von der Vortragsgrenze ausgeschlossen sind. Es existiert keinerlei Hinweis, dass der Gesetzgeber auch Übergangsgewinne gleich wie Veräußerungsgewinne behandeln wollte. Hierfür spricht auch, dass er im EStG in § 4 Abs. 10 einerseits und in § 24 Abs. 1 und 2 andererseits klar und eindeutig zwischen Veräußerungs- und Übergangsgewinnen differenziert und auch hierfür durchaus

unterschiedliche Regelungen getroffen hat (zB Freibetrag für Veräußerungsgewinne, Siebentelung für Übergangsverluste).

Diese Tendenz setzt sich auch in § 37 EStG fort; so wird in Abs. 2 eine Dreijahresverteilung nur für Veräußerungsgewinne nach § 24 EStG zugelassen, nicht aber für Übergangsgewinne (selbst wenn diese im Zug einer Betriebsveräußerung anfallen).

Hingegen ist in Abs. 5 der ermäßigte Steuersatz unter den dort genannten Voraussetzungen ausdrücklich für Veräußerungs- und Übergangsgewinne vorgesehen. Hätte der Gesetzgeber von Vornherein eine Gleichbehandlung beider Gewinntypen intendiert, wäre die explizite Erwähnung des Übergangsgewinnes entbehrlich gewesen.

Aus all dem folgt also, dass Übergangsgewinne bei Berechnung der Vortragsgrenze gleich wie laufende Gewinne zu behandeln sind.

Zuletzt sei noch darauf hingewiesen, dass überdies der Übergangsgewinn bereits zum 1.1.2001 entstanden ist und nicht erst anlässlich der Veräußerung des Mitunternehmeranteiles per 30.9.2001. Damit liegt aber auch kein Zusammenhang mit dem Veräußerungsgewinn vor.

Wien, am 9. Dezember 2004