

GZ. RV/0037-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 10. April 2002, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 3. Februar 2003 ergibt sich keine Änderung.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid den sich aus dem Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 zum Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ergebenden Übergangsverlust unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 nur in Höhe eines Siebentels berücksichtigt.

Gegen die Verteilung des Übergangsverlustes auf sieben Jahre haben die Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Da sie infolge Überschreitung der Umsatzgrenze gemäß § 125 Abs. 2 BAO für das Streitjahr zur Buchführung verpflichtet worden wären, hätten sie die Gewinnermittlungsart nicht frei wählen können. Die Bestimmung des § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 führe bei Übergangsverlusten zu folgendem skurrilen Effekt: Der Steuerpflichtige hat auf Grund von erst im Folgejahr bezahlten Betriebsausgaben in den Vorjahren höhere Gewinne der Ertragsbesteuerung unterworfen und somit dem Staat eine Steuervorauszahlung geleistet. Die nunmehr im Übergangsverlust enthaltene Gewinnberichtigung der Vorjahre, die diese Steuervorauszahlung ausgleichen sollte, werde nunmehr sachlich völlig unbegründet aliquotiert auf weitere sieben Jahre prolongiert und der Steuerpflichtige für seine "Vorausbesteuerung" auch noch schlechter gestellt, als jener Steuerpflichtige, der sich durch geschickte Vorauszahlungen Steuervorteile verschaffen habe können.

Nach derselben Gesetzesstelle sei die Gewinnberichtigung im Falle eines Übergangsgewinnes sofort im ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Der Ausgabenvorauszahlungen tätigende (steuersparende) Steuerpflichtige egalisiere somit zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart seine bisherigen Steuervorteile, der später Ausgaben leistende (steuervorauszahlende) Steuerpflichtige müsse hingegen die vorausbezahlte Ertragsteuer noch weiter stunden.

Damit werde ein und derselbe Sachverhalt je nach Auswirkung auf den Staatshaushalt unterschiedlich behandelt. Es werde dabei nämlich übersehen, dass Übergangsgewinne nicht immer nur durch erst im Folgejahr zugeflossene Umsätze entstehen, sondern auch dadurch, dass Betriebsausgaben in den Vorjahren für das Folgejahr vorausbezahlt werden.

Die Verteilung der anlässlich des Wechsels der Gewinnermittlungsart entstehenden Übergangsverluste auf mehrere Jahre halte auch Doralt in seinem Kommentar zum EStG 1988 (vgl. Tz 413 zu § 4) für rechtspolitisch verfehlt, unsachlich und verfassungsrechtlich bedenklich.

Im Wege eines Eventualantrages wurde unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben eine entsprechend geänderte Gewinnverteilung begehrte.

Die teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung (dem Eventualbegehren wurde antragsgemäß Folge gegeben) wurde vom Finanzamt wie folgt begründet:

Gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG sei selbst ein bereits als verfassungswidrig aufgehobenes Gesetz auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nichts anderes ausspreche. Somit sei eine Norm ungeachtet ihrer allfälligen Verfassungswidrigkeit jedenfalls solange anzuwenden, als sie dem Rechtsbestand angehört.

Nach der im Rechtsbestand befindlichen Vorschrift des § 4 Abs. 10 Z 1 dritter Satz EStG 1988 seien Übergangsverluste, beginnend mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, zu je einem Siebentel in den nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträumen zu berücksichtigen. Ein vollständiger Ausgleich des Verlustes im ersten Jahr sei gesetzlich nicht zulässig.

Dagegen haben die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988** idF BGBl. Nr. 818/1993 (Steuerreformgesetz 1993 - StRefG 1993) gilt beim Wechsel der Gewinnermittlungsart Folgendes:

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.*

Durch Art. I Z 4c StRefG 1993, BGBl. Nr. 818/1993, wurde die Regelung über die Zu- und Abschläge mit Wirkung ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 1994 neu gefasst, sodass ab diesem Zeitpunkt ein Übergangsverlust nicht mehr in einem Betrag, sondern mit je einem Siebentel in den nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträumen zu berücksichtigen ist. Ein

Übergangsgewinn ist wie bisher beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart zu berücksichtigen (vgl. Tz 1 zu § 4 Abs. 10 EStG 1988 (Kommentar Zorn) in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A)).

Übergangsverluste sollen in Zukunft nur auf sieben Jahre verteilt wirksam werden. Der Siebenjahreszeitraum beginnt mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel der Gewinnermittlung (vgl. Erläuterungen - Regierungsvorlage in ÖStZ 1994, 11).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung im Streitpunkt aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Da im gegenständlichen Fall nur die grundsätzliche Berechtigung zur Verteilung des Übergangsverlustes unter Hinweis auf verfassungsrechtliche Bedenken bestritten wird - die Höhe des Übergangsverlustes ist unbestritten - ist lediglich festzustellen, dass die Abgabenbehörden verfassungsmäßig zustandegekommene Gesetze gemäß Artikel 18 Abs. 1 B-VG bis zu deren Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof jedenfalls zu vollziehen haben. Somit steht dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz die Beurteilung, ob die Bw. durch den angefochtenen Bescheid in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in ihren Rechten verletzt werden, nicht zu. Damit erübrigts sich eine nähere Auseinandersetzung mit den unter Bezugnahme auf Doralt geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken.

Bezüglich des Eventualbegehrens, dem in der Berufungsvorentscheidung vom 3. Februar 2003 bereits vollinhaltlich entsprochen worden ist, schließt sich der unabhängige Finanzsenat der Entscheidung des Finanzamtes an.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 8. Jänner 2004