

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 12.4.2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 1.4.2010 betreffend die Einkommensteuer 2008 (Berichtigungsbescheid gem. § 293b BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) betrieb im Zeitraum 1996 bis März 2008 ein Einzelunternehmen in der Metallbranche. Er hat im Wirtschaftsjahr 2003 zunächst einen Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs 1 EStG 1988 auf § 4 Abs 3 EStG 1988 vorgenommen. Diese Änderung der Gewinnermittlung hatte zu einem Übergangsverlust in Höhe von - 53.117,11 € geführt, der gemäß § 4 Abs 1 Z 1 EStG 1988 mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, demnach beginnend mit 2003 zu je einem Siebentel (7.588,16 €) in den nachfolgenden sieben Gewinnermittlungsjahren, also bis 2009, zu berücksichtigen war. Vom Übergangsverlust aus dem Jahr 2003 verblieb demnach zu Beginn des Jahres 2008 noch ein Verlust in Höhe von 15.176,32 €, das sind je ein Siebentel für 2008 und 2009.

Der Bf. änderte erneut mit 1.1.2008 aufgrund der enormen Geschäftsentwicklung die Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs 1 EStG 1988 und brachte letztlich am 31.3.2008 sein Einzelunternehmen gemäß Art III UmGrStG in eine GmbH ein.

Er ermittelte einen Übergangsgewinn 2008, den er um die nach seiner Ansicht noch nicht verrechneten Siebentel der Jahre 2003, 2008 und 2009 in Höhe von insgesamt 22.764,48 € verminderte, und demzufolge im Rahmen der Veranlagung 2008 von einem Übergangsgewinn im Ausmaß von 8.221,48 € ausging.

Das Finanzamt korrigierte den vom Bf. ermittelten Übergangsgewinn dahingehend, dass der noch verbleibende Übergangsverlust aus dem Jahr 2003 nicht im erklärten Ausmaß von 22.764,48, sondern vermindert um das bereits im Jahr 2003 berücksichtigte Siebentel und jenes bezüglich des Jahres 2009 angesetzt worden ist. Die Abgabenbehörde erließ in der Folge den streitgegenständlichen nach § 293 b BAO berichtigenden Einkommensteuerbescheid 2008 und ließ in diesem erstmals das letzte verbleibende Siebentel bezüglich 2009 unberücksichtigt und brachte folglich einen Übergangsgewinn in Höhe von 23.397,83 € in Ansatz. Dieses Siebentel sei nach Ansicht des Finanzamtes nicht beim Bf., sondern bei der GmbH im Rahmen ihrer Veranlagung 2009 als Verlust in Abzug zu bringen.

Der Bf. erhob gegen den nach § 293b BAO geänderten Einkommensteuerbescheid Beschwerde und beantragte die beiden restlichen Siebentel aus 2008 und 2009 vom Übergangsgewinn 2008 abzuziehen.

Die steuerliche Vertretung des Bf. führte aus, dass nach Rz 728 EStR bei einer Betriebsaufgabe oder Veräußerung die restlichen Siebentel sofort zu berücksichtigen wären. Sie verwies ebenso auf Rz 1182 UmGrStRI, wonach im Zuge einer Einbringung nur jene Verluste übergehen, die vom Einbringenden bis zu dem Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt noch nicht verrechnet wurden. Als Grundsatz gilt, dass der Einbringende bei der Veranlagung für das Jahr, in das der Einbringungsstichtag fällt, seine vortragsfähigen Verluste als Sonderausgabe geltend zu machen hat, sodass lediglich ein nach der Verrechnung mit positiven Einkünften verbleibender Restbetrag auf die übernehmende Körperschaft übergehen kann. Nach Ansicht des Bf. erscheine es aus steuertechnischen Gesichtspunkten unmöglich einen Übergangsgewinn 2008 beim Bf. voll zu besteuern, während ein alter in den Vorjahren entstandene Übergangsverlust auf die GmbH übergehen soll, die diesen dann lediglich mit 25% verwerten könne.

Über die Beschwerde wurde erhoben:

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt als erwiesen aus:

Der im Wirtschaftsjahr 2003 ermittelte Übergangsverlust in Höhe von 53.117,11 hat nach Geltendmachung von Siebentelbeträgen während des Zeitraumes 2003 bis 2007, zum 1.1.2008 15.176,31 € betragen.

Der Bf. hat am 1.3.2008 sein Einzelunternehmen in eine GmbH gemäß Art III UmGrStG eingebbracht und davor zum 1.1.2008 freiwillig einen Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 vorgenommen. Daraus ergab sich ein Übergangsgewinn in Höhe von 30.985,96 €, von dem der Bf. einen nach seiner Ansicht nach restlichen Übergangsverlust 2003 in Höhe von 22.764,48 €, das sind drei Siebentel, in Abzug brachte.

Feststeht außerdem, dass der Bf. für 2008 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 42.216,81 € erklärte, in denen der Übergangsgewinn 2008 in Höhe von 8.221,48 € enthalten war. Das Finanzamt korrigierte diese Vorgehensweise im berichtigten Einkommensteuerbescheid 2008 vom 1.7.2009 und verminderte den vom Bf. festgestellten Übergangsverlust um das bereits abgesetzte Siebentel aus 2003 und in der Folge im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 1.4.2010 um das nach Ansicht des Finanzamtes nicht beim Bf. zu berücksichtigende Siebentel aus 2009, sodass lediglich ein Siebentel für 2008 des noch offenen Übergangsverlustes gewinnmindernd angerechnet worden war. Daraus ergaben sich ein Übergangsgewinn in Höhe von 23.397,82 € und Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 57.393,15 €.

Auf Basis dieser Feststellungen ist die Frage strittig, ob das letzte Siebentel des Übergangsverlustes aus dem Jahre 2003 im Zusammenhang mit der Einbringung des Einzelunternehmens nach Art III UmgrStG beim Bf. im letzten Gewinnermittlungszeitraum (2008) zu berücksichtigen war.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart gilt gemäß § 4 Abs 10 EStG 1988 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.

Der UFS hat bereits in einer Entscheidung vom 13.11.2012, RV/0147-W/08, festgehalten, dass eine Einbringung eines Unternehmens in eine GmbH nach Artikel III Umgründungssteuergesetz ein Veräußerungsgeschäft darstellt, demnach der im Rahmen des Wechsels der Gewinnermittlungsart gemäß § 4 Abs. 10 EStG 1988 von § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelte Übergangsverlust beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor der Einbringung zu berücksichtigen ist. Das BFG folgt im vorliegenden Fall dieser Rechtsansicht und stellt ebenso fest, dass die Zuweisung

verbleibender Siebentel an die übernehmende Körperschaft zwar Rz 820 UmGrStR 2002 entspricht, jedoch nicht mit dem Gesetzeswortlaut des § 4 Abs 10 Z 1 EStG 1988 im Einklang steht. Die Anwendung des § 4 Abs 10 Z 1 EStG letzter Satz 1988 ist somit auch im Beschwerdefall deshalb begründet, da die Einbringung nach Art III UmGrStG 2002 als ein entgeltlicher Vorgang zu beurteilen war und demnach eine Veräußerung darstellt und dementsprechend das noch nicht verrechnete Siebentel aus dem Übergangsverlust 2003 nicht auf die übernehmende Körperschaft übergeht. Diese Rechtsansicht wird überdies dadurch untermauert, dass der § 4 Abs 10 Z 1 EStG 1988 eine speziellere Vorschrift ist.

Aus vorstehenden Gründen war das verbleibende Siebentel in Höhe von 7.588,16 € mit dem Übergangsgewinn des Jahres 2008 zu verrechnen und der Beschwerde statzugeben. Soweit sich das Beschwerdevorbringen auf die gewinnmindernde Berücksichtigung des Siebentel aus dem Jahre 2008 bezieht, ist auszuführen, dass das Finanzamt dieses bereits vor Erlassung des berichtigenden Einkommensteuerbescheides 2008 im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 1.7.2009 gewinnmindernd verrechnet hat.

Aus alldem folgt, dass von einem Übergangsgewinn in Höhe von 15.809,66 € (30.985,96€ - 15.176,31 €) und daher von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 49.804,99 € auszugehen war.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision gemäß Art 33 Abs 4 B-VG zulässig, da sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, weil diesbezüglich eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Juni 2014