



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 1

GZ. RV/0290-K/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Zinell & Madritsch WP u STB GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 vom 25. Oktober 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Von nachfolgendem Sachverhalt ist auszugehen:

Der Bw. ermittelte seit Betriebseröffnung im Jahr 1993 den Gewinn gemäss § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Mit Notariatsakt vom 05. September 2000 brachte der Bw. sein Einzelunternehmen unter Anwendung der Bestimmungen des Art. III des Umgründungssteuergesetzes in die DI. E. O. GmbH ein. Die Einbringung erfolgte auf Grundlage der Schlussbilanz zum 30. Juni 2000 zu diesem Stichtag.

Infolge des Wechsels der Gewinnermittlungsart zum Stichtag 30. Juni 2000 von der Gewinnermittlung gemäss § 4 Abs. 3 EStG auf jene gemäss § 4 Abs. 1 EStG errechnete sich ein Übergangsgewinn von 129.209,46 € Für diesen beantragte der Bw. in der Einkommensteuererklärung 2000 die Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäss § 37 EStG.

Das Finanzamt entsprach diesem Begehren im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 mit der Begründung nicht, dass die Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG nicht erfüllt seien.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid eingebrauchten Berufung führte der Bw. im Wesentlichen aus, dass infolge des Einbringungsvorganges ein unfreiwilliger Wechsel der Gewinnermittlungsart stattgefunden habe, sodass dem Bw. keinerlei Gestaltungsmöglichkeit verblieben wäre. Für derartige Vorgänge seien im § 37 EStG Progressionsermäßigung vorgesehen, da es sich um Sonderfälle im Rahmen der jährlichen Gewinnermittlung handle und der Zusammenballung von Einkünften Rechnung getragen werden solle. In sinngemäßer Anwendung des Abs. 2 werde beantragt, den halben Steuersatz für die diesbezüglichen Einkunftssteile zu gewähren.

Bei unfreiwilligem Wechsel der Gewinnermittlungsart stehe für den streitgegenständlichen Übergangsgewinn - unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 02. Februar 2000 zu Zl. 98/13/0164, - der halbe Steuersatz jedenfalls zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 37 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

Abs. 1: Der Steuersatz ermäßigt sich für

- *Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs. 4),*
- *außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),*
- *Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6) sowie*

- *Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38). auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.*

Abs. 2 :

Über Antrag sind nachstehende Einkünfte, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen:

1. *Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.*

Abs. 5:

Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

- *gestorben ist,*
- *erwerbsunfähig ist oder*
- *das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.*

Für Veräußerungsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

§ 37 EStG 1988 regelt seiner Überschrift nach - Ermäßigung der Progression - als Tarifbestimmung die Anwendung ermäßigter Steuersätze. Diese Bestimmung bezieht sich nicht ihrem gesamten Inhalt nach auf außerordentliche Einkünfte. In Abs. 1 der in Rede stehenden Gesetzesstelle sind außerordentliche Einkünfte als einer von vier Tatbeständen angeführt. Bezuglich der außerordentlichen Einkünfte wird auf Abs. 5 dieser Gesetzesstelle verwiesen, wonach im Fall einer erheblichen Zusammenballung von Einkünften eine Milderung der Progression bewirkt werden soll.

Der Bw. will die Bestimmung des § 37 Abs. 2 EStG sinngemäß angewendet wissen:

§ 37 Abs. 2 EStG 1988 begünstigt Veräußerungsgewinne im Sinn des § 24 EStG unter der Voraussetzung, dass seit Eröffnung des Betriebes oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind. Ein Veräußerungsgewinn im Sinn des zitierten § 24 EStG 1988 liegt aber im gegenständlichen Falle nicht vor. Aus der Vorschrift betreffend die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes in § 24 Abs. 2 EStG 1988 ergibt sich, dass im Falle der Veräußerung des ganzen Betriebes der Veräußerungsgewinn durch Gegenüberstellung des Veräußerungserlöses einerseits und des Wertes des Betriebsvermögens andererseits (unter Abzug der Veräußerungskosten) zu ermitteln ist (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, §

24 Tz 40). Im Falle der Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft unter Buchwertfortführung erfolgt keine in § 24 Abs. 2 EStG 1988 geregelte Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes durch Ansatz des Veräußerungserlöses. Denn § 24 Abs. 7 erster Satz EStG 1988 normiert ausdrücklich, dass bei der durch das UmgrStG angeordneten Buchwertfortführung ein Veräußerungsgewinn nicht zu ermitteln ist.

Eine in der Berufung begehrte sinngemäße Anwendung der auf Veräußerungsgewinne bezogenen Bestimmung des § 37 Abs. 2 EStG 1988 auf den hier in Streit befindlichen Übergangsgewinn kann dieser Gesetzesstelle in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung nicht entnommen werden.

Die Bestimmungen des § 37 EStG 1988 wurden wiederholt geändert. Insbesondere erfolgte mit BGBl 1996/201 (ab 15. Februar 1996) eine Änderung dahingehend, dass – wie den oben angeführten Gesetzesstellen zu entnehmen ist - Übergangsgewinne nur mehr im Rahmen des **§ 37 Abs. 5 EStG 1988** mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern sind.

Nach den im Berufungsjahr geltenden Fassung des § 37 Abs. 5 EStG liegen mit dem begünstigten Steuersatz zu besteuern außerordentliche Einkünfte, nämlich Veräußerungs- und Übergangsgewinne, dann vor, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige gestorben, erwerbsunfähig ist oder das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit eingestellt hat. Ein solcher Sachverhalt wurde jedoch vom Bw. nicht verwirklicht.

Der Bw. brachte vor, dass bei unfreiwilligem Wechsel der Gewinnermittlungsart der halbe Steuersatz zustehe und verwies auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 02. Februar 2000 zu Zl. 98/13/0164. In diesem hatte der Verwaltungsgerichtshof über eine Beschwerde betreffend die Feststellung von Einkünften für das Jahr 1990 zu entscheiden. Die für diesen Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen des § 37 EStG 1988 lauteten in der für das Streitjahr **1990** noch geltenden Fassung dergestalt, dass gemäß § 37 Abs. 2 Z 3 als außerordentliche Einkünfte Gewinne, die infolge eines Wechsels der Gewinnermittlungsart entstanden, wenn der Steuerpflichtige überdies im Falle eines freiwilligen Wechsels die Gewinnermittlungsart mindestens sieben Jahre beibehalten hatte, mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern waren. Da aber eine derartige gesetzliche Bestimmung im Streitzeitraum fehlt, ist für den Bw. mit diesem Einwand nichts gewonnen.

Infolge obiger Ausführungen kann dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden und war die Berufung abzuweisen.

Klagenfurt, 05. April 2004