

GZ. RV/0018-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch B & O Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 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

Die Bw. betreibt seit 1997 eine Fremdenpension und erzielt hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Bis einschließlich 1999 ermittelte die Bw. den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988, für das Veranlagungsjahr 2000 erklärte sie in Anwendung der Verordnung über die

Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuerbeträge der nichtbuchführenden Inhaber von Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungswesens (BGBl. II Nr. 227/1999) den in § 3 Abs. 1 der Verordnung als Mindestgewinn anzusetzenden Betrag von 150.000 S.

Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2000 forderte das Finanzamt eine Berechnung des Übergangsgewinnes anlässlich des Wechsels der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 1 EStG 1988 auf § 4 Abs. 3 EStG 1988 aufgrund der Inanspruchnahme der Pauschalierung an, welche mit Schriftstück vom 3.7.2002 nachgereicht wurde. Das Finanzamt unterwarf in der Folge mit Bescheid vom 4.7.2002 nicht nur den erklärten pauschalierten Gewinn der Einkommensbesteuerung, sondern auch den nachgemeldeten Übergangsgewinn in Höhe von 164.112,91.

Mit Schriftsatz vom 17. Juli 2002 erhob die steuerliche Vertreterin gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 das Rechtsmittel der Berufung, weil im vorliegenden Fall ein Übergangsgewinn (Wechsel von der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 1 EStG 1988 auf § 4 Abs. 3 EStG 1988) nicht zu berücksichtigen sei.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass es sich bei der Pauschalierung für das Gaststättengewerbe um eine Vollpauschalierung handle, sodass das Besteuerungsergebnis einer Periode nicht wie bei einer Teilpauschalierung durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, sondern eine Durchschnittssatzbesteuerung angewendet werde, bei der alle Einnahmen und Ausgaben mit dem Pauschalierungssatz inkludiert seien. Da somit kein Übergang auf eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung stattgefunden habe, bliebe für die Anwendung des § 4 Abs. 10 EStG 1988, der die Sicherstellung des Totalgewinnes zum Inhalt habe, kein Raum.

Wäre die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht zutreffend, so würden sich für den Steuerpflichtigen enorme Gestaltungsräume dadurch eröffnen, dass Bankkredite zur Anschaffung hoher Lagerbestände und Tilgung von Lieferanten- und sonstigen Verbindlichkeiten genutzt würden (Wechsel von § 4 Abs. 1 EStG 1988 auf die Vollpauschalierung) bzw. in umgekehrter Richtung Verbindlichkeiten gegen Ende des Gewinnermittlungszeitraumes der Vollpauschalierung nicht bezahlt würden. In Anbetracht der Möglichkeit, in jedem Besteuerungsabschnitt die Wahl zwischen der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich und der Besteuerung gemäß der Verordnung BGBl. II Nr. 227/1999 neu treffen zu können, hätte es der Steuerpflichtige sohin in der Hand, durch entsprechende Gestaltung knapp vor dem Jahresende sowohl beim Wechsel in die Pauschalierung hinein als

auch beim Wechsel aus der Pauschalierung heraus, ständig Übergangsverluste zu erzeugen. Dass der Gesetzgeber mit dieser Verordnungsgebung eine solche Möglichkeit schaffen wollte, sei aber ernsthaft zu bezweifeln.

In diese Richtung sei auch die RZ 715 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 zu sehen. Danach sei bei einem Wechsel von einer Gewinnermittlungsart nach Durchschnittssatzverordnung auf eine andere Gewinnermittlungsart im Einzelfall zu unterscheiden, ob es sich um eine Gesamtschätzung ohne Bedachtnahme auf das Betriebsvermögen handelt oder ob der Gewinn nach Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches oder einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt werde. Entsprechend sei ein Übergangsgewinn nach dem Grundsatz der Nicht- bzw. Doppelerfassung von Betriebsvorfällen zu ermitteln. In dieselbe Richtung sei auch Doralt, EStG-Kommentar § 4 TZ 426 zu verstehen: Danach ergäben sich "beim Übergang von § 4 Abs. 1 auf die Vollpauschalierung nach § 17 Abs. 4 (Durchschnittssatzbesteuerung) im Übergangszeitpunkt keine Auswirkungen". Da die Gewinnermittlung gem. Verordnung BGBl. II Nr. 227/1999 als Vollpauschalierung im Sinne des § 17 Abs. 4 zu verstehen sei, sei im Sinne einer Gesamtgewinnbetrachtung, die dem österreichischen Einkommensteuerrecht immanent sei, davon auszugehen, dass kein Übergangsgewinn zu ermitteln sei. Dies erhelle insbesondere daraus, dass der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen regelmäßig nicht Möglichkeiten einräume, die Übergangsgewinne und -verluste beliebig gestalten zu können. Auch ein namentlich genannter Vertreter des BMF habe am 16. Juni 2002 zu diesem Sachverhalt (Wechsel der Gewinnermittlung von der Bilanzierung auf die Vollpauschalierung) die gleiche Auffassung vertreten.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 8. November 2002 als unbegründet ab und führte unter Zitierung und Darstellung der Rz. 711, 4274 und 4276 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 aus, dass die Gewinnpauschalierung für das Gaststättengewerbe eine Gewinnermittlung im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG 1988 darstelle und daher beim Übergang von einer Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu der Pauschalierung ein Übergangsgewinn nicht mit der Pauschalierung abgegolten, sondern zusätzlich zum Gewinn anzusetzen sei.

Die steuerliche Beraterin stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 20. November 2002 den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird unter gleichzeitigem Verweis auf die Berufungsausführungen gegen die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung dargelegten Abweisungsgründe eingewendet, dass lediglich – ohne auf die Argumentation der Berufung einzugehen - mit nicht anwendbaren Aussagen der Einkommensteuerrichtlinien 2000 argumentiert worden sei, welche sich lediglich auf den

Wechsel von der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 1 EStG 1988 auf die Ausgabenpauschalierung (und nicht Gewinnpauschalierung) beziehen würden. Im vorliegenden Fall läge aber kein Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 1 EStG auf § 4 Abs. 3 EStG iVm § 17 EStG, sondern eine Vollpauschalierung gem. VO BGBI. II Nr. 227/1999 und somit keine Ausgabenpauschalierung vor. Vergleichsweise werde bei einer Pauschalierung bei der Landwirtschaft von einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ausgegangen. Wenn der Gewinn durch Vollpauschalierung ermittelt werde, entfalle daher der Wechsel der Gewinnermittlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Berufungsfall besteht die streitentscheidende Frage darin, ob die als Gewinnpauschalierung ausgestaltete vereinfachte Gewinnermittlung nach den Bestimmungen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufzeichnungspflicht bei Lieferungen von Lebensmittel und Getränken sowie über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuerbeträge der nichtbuchführenden Inhaber von Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungswesens in der für den Berufungszeitraum geltenden Fassung BGBI. II Nr. 227 /1999 (im folgenden: Verordnung) als eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich oder eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist.

§ 3 Abs. 1 der genannten Verordnung lautet:

"Der Gewinn aus einem Betrieb des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes kann wie folgt ermittelt werden:

Der Gewinn ist im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit einem Durchschnittssatz von 30.000 S zuzüglich 5,5% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer), mindestens jedoch mit einem Betrag von 150.000 S anzusetzen. Von dem sich danach ergebenden Gewinn dürfen keine Betriebsausgaben abgezogen werden."

Damit wurde bereits von Gesetzes wegen ausdrücklich und eindeutig klargestellt, dass in Anwendung der Verordnung berechnete Gewinne als nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt anzusehen sind. Es verbleibt sohin kein Raum mehr für darüber hinausgehende objektiv-teleologische Interpretationen, denn Sinn und Regelungszweck sind zweifelsfrei bereits der Norm selbst entnehmbar. Abgesehen davon daher, dass fiktive Sachverhalte der steuerlichen Beurteilung eines Falles ohnehin nicht zu Grunde zu legen wären, erübrigt sich ein Eingehen

auf die Berufungsausführungen zu möglichen Gestaltungsspielräumen schon zufolge der Eindeutigkeit der diesbezüglichen Bestimmung des § 3 Abs. 1 der Verordnung.

Die Bw. ermittelte den Gewinn bis zum Veranlagungszeitraum, für den erstmalig die Verordnung zur Anwendung gelangte, nach § 4 Abs. 1 EStG 1988. Mit der Entscheidung zur Anwendung der genannten Verordnung fand folglich ein Wechsel in der Gewinnermittlungsart von jener nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 auf eine solche nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 statt. Das Finanzamt wendete sohin mit der Erfassung des Übergangsgewinnes bei der Einkommensteuerveranlagung 2000 zu Recht die Bestimmung des § 4 Abs. 10 Z. 1 EStG 1988 an, welche anordnet, dass durch Zu- und Abschläge eine doppelte oder unterbleibende Berücksichtigung von Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) auszuschließen sei.

Dieser Rechtsansicht steht entgegen den Ausführungen in der Berufungsschrift auch die herrschende Lehre nicht entgegen. Der im Berufungsvorbringen zitierte Satz aus Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, entstammt zufolge der im erstinstanzlichen Verfahren eingebrachten Kopie der 4. Auflage des Kommentars. Der Stand dieser Auflage ist mit 1.7.1999 datiert und erfaßt sohin lediglich die Rechtslage vor Erlassung der berufungsgegenständlichen Verordnung, welche mit 14.7.1999 kundgemacht wurde. In der aktuellen, die zwischenzeitig in Kraft getrennte Verordnung berücksichtigenden Fassung des Kommentars hingegen (Doralt, EStG⁷, § 4 Tz 426) wird die in der Berufung zitierte Aussage nur beschränkt auf den Anwendungsbereich der hier nicht anzuwendenden Verordnung betreffend die Pauschalierung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, BGBl. II Nr. 54/2001, vertreten. Zur Verordnung betreffend die Vollpauschalierung von Gaststätten- und Beherbergungsbetrieben hingegen wird in Doralt, EStG⁷, § 4 Tz 426/1 - unter Hinweis auf Tz 423/1 zu § 4 - ausdrücklich festgehalten, dass die Vollpauschalierung nach dieser Verordnung als Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 gilt und sich daher ein Übergangsgewinn bei einem Wechsel zwischen der Pauschalierung und dem Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ergibt. In Tz 423/1 wird diese Ansicht explizit auf die Bestimmung des § 3 Abs. 1 der Verordnung gestützt und der Umstand hervorgehoben, dass demgegenüber die Verordnung betreffend die Vollpauschalierung der Land- und Forstwirtschaft, BGBl. II Nr. 54/2001 im Gegensatz zur berufungsgegenständlichen Verordnung keine einschlägige Aussage zur Gewinnermittlungsart enthält. Der von der Bw. angestellte Vergleich der beiden Verordnungen ist deshalb angesichts der klaren Rechtslage, wie sie in § 3 Abs. 1 der Verordnung zur Vollpauschalierung von Gaststätten- und Beherbergungsbetrieben vorliegt,

weder zur Lösung der anhängigen Streitfrage erforderlich noch wäre er infolge der unterschiedlichen Rechtslage nach den beiden Verordnungen hierzu geeignet.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wird schließlich vorgebracht, dass sich das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung auf nicht anwendbare Aussagen (Rz. 711, 4274 und 4276) der Einkommensteuerrichtlinien 2000 beziehe, da diese lediglich den Übergang der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 1 EStG 1988 auf die Ausgabenpauschalierung, nicht jedoch auf eine – wie hier vorliegende – Vollpauschalierung zum Inhalt hätten. Dieses Vorbringen entspricht nicht den Tatsachen. Die Aussage in Rz. 711 der Richtlinien bezieht sich ausdrücklich auf den Übergang von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich auf jene durch die Anwendung der Pauschalierungsverordnung für das Gaststätten- und Beherbergungswesen, und die Rzen. 4274 und 4276 beinhalten Aussagen im Rahmen des Kapitels 11.4 mit der Überschrift: "Allgemeines zu den Pauschalierungen für das Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe (Verordnung BGBI. II Nr. 227/1999), Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler (Verordnung BGBI. II Nr. 228/1999), Drogisten (Verordnung BGBI. Nr. II 229/1999) und zur Individualpauschalierung (Verordnung BGBI. II Nr. 230/1999 idF BGBI. II Nr. 500/1999)" und beziehen sich auf "alle vier Pauschalierungen". Damit ist aber nicht nur der geforderte konkrete Bezug zum Berufsgegenstand offenbar, sondern auch der Umstand, dass die in den zitierten Randzahlen zum Ausdruck gebrachte und mit der bekämpften Rechtsansicht übereinstimmende Auslegung ebenfalls auf § 3 Abs. 1 der Verordnung BGBI. II Nr. 227/1999 gründet.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG haben die Abgabenbehörden die geltenden Gesetze zu vollziehen. Eine Beurteilung, ob die Bw. – wie von der steuerlichen Vertretung am 26. September 2003 fermündlich zu bedenken gegeben wurde – wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in ihren Rechten verletzt wurde, steht dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht zu.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 3. Oktober 2003