



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 Kommanditbeteiligungen an der G-KEG sowie der M-KEG. Diese Beteiligungen wurden zum 30. September 2001 veräußert.

Im Körperschaftsteuerbescheid 2001 setzte das Finanzamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ATS 53,565.795 an. Den Verlustabzug berücksichtigte es gem. § 2 Abs. 2b EStG bloß mit 75% des Gesamtbetrags der Einkünfte.

In der dagegen gerichteten Berufung brachte die Berufungswerberin (Bw.) vor, in den Einkünften aus Gewerbebetrieb seien Gewinnanteile aus der Veräußerung der Kommanditbeteiligungen an der G-KEG sowie der M-KEG im Gesamtausmaß von ATS 56,865.592 enthalten, auf die die Vortragsgrenze von 75% nicht anzuwenden sei.

Aus den im Akt enthaltenen Ablichtungen der Jahresabschlüsse der G-KEG sowie der M-KEG ist Folgendes zu entnehmen:

Zum 1.1.2001 gingen beide Firmen auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG über. Hieraus resultierten die Bw. betreffende Übergangsgewinne in Höhe von ATS 39,216.094,44 und 31,800.030,92. Bei der Veräußerung der Beteiligungen per 30.9.2001 erzielte die Bw. Veräußerungsgewinne von ATS 3,536.616,09 und 4,189.585,56. In den Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO sind jeweils nur die Veräußerungsgewinne, nicht aber die Übergangsgewinne gesondert ausgewiesen.

Das Finanzamt änderte den angefochtenen Bescheid mittels Berufungsvorentscheidung ab und anerkannte den Verlustabzug mit ATS 42,105.897; begründend wurde ausgeführt, der Berufung werde insoweit Folge gegeben, als der Veräußerungsgewinn iHv ATS 7.726.202 bei der Ermittlung der Verlustvortragsgrenze außer Ansatz bleibe.

Hinsichtlich des übersteigenden Betrages wäre die Berufung abzuweisen, weil es sich bei diesen Einkünften um Übergangsgewinne handle. Gemäß § 2 Abs 2b Z 3 EStG 1988 sei die Vortragsgrenze aber nur auf Sanierungsgewinne sowie Veräußerungs- und Aufgabegewinne nicht anzuwenden.

Im Vorlageantrag vom 15. Juli 2004 hat sich die Bw. die Nachreichung einer Begründung wegen noch durchzuführender Literaturrecherchen innerhalb von zwei Wochen vorbehalten. Bis zur mündlichen Verhandlung ist allerdings keine ergänzende Begründung nachgereicht worden.

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. Vortragfähige 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 vorgelagerten Personengesellschaften bereits per 1.1.2001 ihre Gewinnermittlungsart wechseln mussten.

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 der Mitunternehmeranteile per 30.9.2001. Damit liegt aber auch kein Zusammenhang mit dem Veräußerungsgewinn vor.

Wien, am 9. Dezember 2004