



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Erika Newrkla, Steuerberaterin, 1180 Wien, Sternwartestraße 76, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer 1993 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw ist selbständiger Zivilingenieur.

Strittig ist, ob der Übergangsgewinn in Höhe von ATS 4.257.232,00 mit dem ermäßigten Steuersatz gem. § 37 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 zu versteuern ist.

Anlässlich des Wechsels der Gewinnermittlungsart zum 1.1.1993 (Übergang von Gewinnermittlung nach § 4(3) EStG auf Gewinnermittlung nach § 4(1) EStG) wurde ein Übergangsgewinn von S 4.507.232,00 ermittelt und hierfür der ermäßigte Steuersatz gem. § 37 Abs 2 Z 3 EStG 1988 beantragt.

Der Bw. hat für das Jahr 1993 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von S 5.808.193,00 erklärt, wobei für oben genannten Betrag der ermäßigte Steuersatz begehrt wurde. Die Einkommensteuer für das Jahr 1993 wurde vom Finanzamt vorerst erklärungskgemäß veranlagt und der ermäßigte Steuersatz zuerkannt.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde das Verfahren wieder aufgenommen. Es wurde der Übergangsgewinn mit S 4.257.232,01 festgestellt und der ermäßigte Steuersatz nicht mehr

anerkannt. Die Höhe des zu versteuernden Gesamtgewinns blieb laut Betriebsprüfung für 1993 unverändert mit ATS 5,808.193,00.

Diese Berufung richtet sich ausschließlich gegen die Nichtanerkennung des Hälftesteuersatzes für den Übergangsgewinn zum 1.1.1993.

Gegen den wieder aufgenommenen Bescheid erhob der Bw. Berufung:

Der Zweck der Bestimmung des § 37 EStG sei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes eine Progressionsmilderung beim zusammengeballten Anfall von Einkünften, die sonst verteilt auf mehrere Wirtschaftsperioden zu erfassen wären, weshalb außerordentliche Einkünfte demnach nur dann vorlägen, wenn die Einkünfte wirtschaftlich als das Ergebnis einer mehrjährigen Tätigkeit anzusehen seien (vgl. z.B. VwGH v. 16.11.1993, ZI. 90/14/0130).

Die Betriebsprüfung vertrete die Ansicht, es läge im gegenständlichen Fall kein steuerbegünstigter Übergangsgewinn vor, weil das Kriterium der "Außerordentlichkeit" nicht erfüllt sei, und begründete dies damit, dass ein Übergangsgewinn, der aus Forderungen bestehe, die bei fortgedachter Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 ohnehin im Jahr des Überganges eingehen würden, nicht das Kriterium der "Außerordentlichkeit" erfülle und weiters die "Außerordentlichkeit" nur dann vorliege, wenn von den zum Übergangszeitpunkt bestehenden Forderungen und nicht abgerechneten Leistungen mindestens 25% Leistungen beträfen, welche sich über zwei Jahre erstreckten.

Mit dieser Neudefinition der "Außerordentlichkeit" bei Übergang der Gewinnermittlung gehe die Betriebsprüfung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab und ignoriere die Zielsetzung des Gesetzgebers, der keine Zerlegung der in § 37 Abs 2 EStG 1988 bezeichneten Einkünfte in "ordentliche" und "außerordentliche" nach irgendwelchen Kriterien kenne. Er bezeichne sie ohne Unterscheidung des Inhaltes, des Umfangs oder einer zeitperiodenmäßigen Zugehörigkeit schlechthin als "außerordentliche". Lege der Gesetzgeber Wert auf einen bestimmten Einkünfte-Entstehungszeitraum, hätte er dies auch festgelegt, wie er dies bei der Bestimmung des Siebenjahreszeitraumes getan habe.

Auch die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 1984 beschrieben die Ermittlung des beim Übergang von der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zuzuschlagenden Übergangsgewinnes in Abschn. 16 Abs 2 ohne einem besonderen Erfordernis der "Außerordentlichkeit".

Weiters sei aus den erläuternden Bemerkungen und den Gesetzesmaterialien zu § 37 EStG 1988 zum 1.1.1994 durch das Steuerreformpaket 1993 ersichtlich, dass davor nach dem Willen des Gesetzgebers unter Berücksichtigung der Einhaltung des siebenjährigen Zeitraumes für den Wechsel der Gewinnermittlungsart der Halbsatz gemäß § 37 EStG 1988 zuzuerkennen sei.

Das Gleiche ergebe sich auch aus den Kommentierungen zum Steuerreformpaket 1993 (vgl. OR Dr. Quantschnigg, ÖStZ Heft 19 v. 01.10.1993, S. 295; Sektionschef Dr. Wolfgang Nolz,

ÖStZ Heft 15/16 v. 01.08.1993, S. 198 sowie Hofrat Dr. Korntner, FJ Heft 1/94, S. 15), in denen klargelegt werde, dass bei der Rechtslage vor dem Steuerreformgesetz 1993 bei freiwilligem Wechsel der Gewinnermittlungsart und Berücksichtigung der Siebenjahresfrist der halbe Steuersatz gem. § 37 Abs 2 EStG 1988 unter allen Umständen zu gewähren sei.

Selbst das Bundesministerium für Finanzen habe in einem Erledigungsschreiben vom 28.04.1993 darauf hingewiesen, dass bei Erfüllung der Voraussetzungen hinsichtlich des Zeitraumes eine weitere Differenzierung nicht vorgenommen werden dürfe, obwohl der Anfragende explizit darauf hingewiesen hatte, dass der Übergangsgewinn im Wesentlichen aus Forderungen und nicht abgerechneten Leistungen entstanden sei, die aus 1986 (Übergang der Gewinnermittlung zum 1.1.1987) stammten und erst 1987 eingegangen seien.

Das Postulat der "fortgedachten Gewinnermittlung" sei weder mit dem Gesetz noch mit der Rechtsprechung vereinbar und auch in keinem Erlass der Finanzverwaltung zu finden.

Laut Betriebsprüfung solle nach dem Willen des Gesetzgebers die Tarifbegünstigung grundsätzlich nur dann zum Tragen kommen, wenn die damit bewirkte Progressionsmilderung Einkünfte betreffe, die zusammengeballt in einem Jahr anfallen, üblicherweise aber verteilt auf mehrere Wirtschaftsperioden zu erfassen wären, was im gegenständlich Fall im Jahr 1993 gegeben sei. Der Bw. habe in diesem Jahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 4 Abs 1 EStG 1988 von S 1.550.961,00 und zusätzlich einen außerordentlichen Gewinn durch den Übergang der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs 3 EStG 1988 auf § 4 Abs 1 EStG 1988 von S 4.257.232,00, weshalb die gesamten Einkünfte von S 5.808.193,00 eine außerordentliche Zusammenballung von Einkünften darstellten.

Die Betriebsprüfung untersuche im Gegensatz dazu den Zeitpunkt der Bezahlung der den Übergangsgewinn bildenden Forderungen und nicht abgerechneten Leistungen zum 1.1.1993 und mache somit den Zahlungsfluss zum einzig wesentlichen Kriterium, obwohl der Gesetzgeber keinerlei Bezug darauf nehme.

Es werde völlig außer Acht gelassen, dass die Halbsatzbegünstigung die durch die Steuerprogression entstehende verschärfte Besteuerung durch die Zusammenballung von Einkünften in einem Jahr, die üblicherweise verteilt auf mehrere Wirtschaftsperioden zu erfassen gewesen wären, mildern solle.

Die Tarifbegünstigung des § 37 Abs 2 EStG könne deshalb nur dann verweigert werden, wenn eine solche Zusammenballung nicht vorliege, was in gegenständlichem Fall jedoch nicht gegeben sei.

Wäre der Übergang der Gewinnermittlung zum 1.1.1993 nicht erfolgt, so hätten nur die Eingänge des Jahres 1993 versteuert werden müssen, wodurch die Debitoren zum 31.12.1993 (S 1.530.000,00 netto) und die nicht abgerechneten Leistungen zum 31.12.1993 (S 876.673,00) im Jahr 1993 nicht als Einkünfte erfasst worden wären, sondern erst bei ihrer Vereinnahmung. Der Übergang der Gewinnermittlung führe mittels eines Vorzieheffektes somit zu einer Zusammenballung von Einkünften, die ohne Wechsel der Gewinnermittlungsart

auf mehrere Wirtschaftsperioden verteilt erfasst worden wären. Das Abstellen auf den Zahlungseingang stehe überdies in keinem Zusammenhang mit der Ermittlung des Übergangsgewinnes. Bei der Ermittlung des Übergangsgewinnes sei nämlich nicht jede einzelne Forderung und deren Laufzeit entscheidend. Vielmehr werde der gesamte Bilanzansatz von "Forderungen aus Leistungen" und "noch nicht abgerechneten Leistungen" zusätzlich zum laufenden Jahresergebnis im Jahr des Überganges besteuert. Dieser Gesamtstand der Forderungen und der noch nicht abgerechneten Leistungen habe sich mit dem Wachstum des Betriebes über mehrere Jahre stetig aufgebaut und werde im Übergangsjahr voll steuerwirksam. Um den Anwendungsbereich der Tarifbegünstigung darüber hinaus auf "erheblich zusammengeballte" Einkünfte zu reduzieren, habe der Gesetzgeber die 7-jährige Wartefrist eingeführt. Hätte er zusätzlich gewollt, dass die Bezahlung dieser Forderungen eine Voraussetzung für die begünstigte Besteuerung sein solle, hätte er dies gesetzlich verankert.

Der von der Betriebsprüfung geforderte Anteil von 25% sei unverständlich. Sowohl der Gesetzgeber als auch die Rechtsprechung würden keine Anteilserfordernisse von bestimmten Forderungen im Verhältnis zu den Gesamtforderungen kennen. Es sei auch nicht einzusehen, warum gerade Forderungen, die Aufträge mit einem mehrjährigen Leistungszeitraum umfassen, andere Wertigkeit hätten als Forderungen, die nur eine Leistungsperiode betreffen.

Die Betriebsprüfung gab folgende Stellungnahme zur Berufung ab:

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) vertrete in ständiger Rechtsprechung zu § 37 EStG die Auffassung, dass die Tarifbegünstigung nur dann zum Tragen kommen solle, wenn die damit bewirkte Progressionsmilderung "außerordentliche Einkünfte" betreffe, die zusammengeballt in einem Jahr anfielen (üblicherweise aber verteilt auf mehrere Wirtschaftsperioden zu erfassen wären) und wirtschaftlich als das Ergebnis einer mehrjährigen Tätigkeit (mehr als zwei Kalenderjahre) anzusehen seien. Die "Außerordentlichkeit" werde nicht fingiert, sondern müsse als allgemeines Tatbestandsmerkmal erfüllt sein.

Zusammengeballt bedeute nicht nur ein zusammengeballtes Zufließen von Einkünften in einem Jahr, sondern auch das Zusammenfallen von Einkünften mehrerer Wirtschaftsperioden, weil die nur in einem Jahr erwirtschafteten Einkünfte ohnehin nur dem Einkommensteuertarif unterlägen, wie er für aus im selben Jahr erwirtschafteten Einkünften gebildete Einkommen vorgesehen sei, und daher einer Progressionsmilderung nicht bedürfen.

Die Außerordentlichkeit sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben, da die Forderungen zu 98% aus Tätigkeiten der letzten beiden Kalenderjahre bestünden. Der Umstand allein, dass Steuerpflichtige ihre berufliche Tätigkeit schon über einen längeren Zeitraum ausübten sei nicht ausreichend für die Gewährung des begünstigten Steuersatzes.

Eine Außerordentlichkeit des Übergangsgewinnes könne auch nur dann vorliegen, wenn der Übergangsgewinn im Wesentlichen aus Forderungen resultiere, die bei fortgedachter Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG auf mehrere Perioden verteilt zu erfassen wären. Da

im gegenständlichen Fall fast die gesamten Forderungen zum Stichtag 1.1.1993 bei fortgedachter Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 ohnehin im Wirtschaftsjahr 1993 eingegangen wären (über 95 % der Forderungen seien 1993 vereinnahmt worden), werde das Kriterium der Außerordentlichkeit jedenfalls nicht erfüllt.

Mit dem EStG 1988 sei die Bestimmung des § 37 Abs 2 leg. cit. im Wesentlichen dahingehend verändert worden, dass Veräußerungsgewinne, Übergangsgewinne bei freiwilligem Wechsel der Gewinnermittlungsart und Entschädigungen im Sinne des § 32 Abs 1 einer siebenjährigen Sperrfrist unterlägen. Wie auch im Berufungsbegehren angeführt, werde am zusätzlichen Erfordernis der "Außerordentlichkeit" - wie im EStG 1972 - unverändert festgehalten. Dies bedeute, dass bei Vorgängen innerhalb der Sperrfrist eine Begünstigung von vornherein gar nicht zum Tragen kommen könne. Bei Vorgängen außerhalb der Sperrfrist sei jedoch weiterhin zu prüfen, ob auch eine "Außerordentlichkeit" der Einkünfte gegeben sei.

Der Verwaltungsgerichtshof vertrete in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass diese Tarifbegünstigung nach dem Willen des Gesetzgebers nur dann zum Tragen kommen solle, wenn die damit bewirkte Progressionsmilderung Einkünfte betreffe, die zusammengeballt in einem Jahr anfallen, üblicherweise aber verteilt auf mehrere Wirtschaftsperioden zu erfassen wären. Das Ergebnis einer mehrjährigen Tätigkeit liege laut VwGH dann vor, wenn Forderungen aus Leistungszeiträumen von mehr als 2 Jahren gegeben seien.

Bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf die Bilanzierung könne eine Außerordentlichkeit vorliegen, wenn der Übergangsgewinn im Wesentlichen aus Forderungen resultiert, die bei fortgedachter Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG auf mehrere Perioden verteilt zu erfassen wären. Forderungen, die bei fortgedachter Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG ohnehin im Jahr des Überganges eingehen würden, erfüllten jedenfalls nicht das Kriterium der Außerordentlichkeit.

Da der Übergangsgewinn nur insgesamt nach § 37 Abs 1 EStG 88 dem Hälftesteuersatz unterliegen könne und daher als Einheit anzusehen sei, sei es für seine Beurteilung als "außerordentlich" erforderlich, dass die mehrere Perioden betreffenden Forderungen zumindest einen wesentlichen Teil, somit mehr als 25 % der im Übergangsgewinn enthaltenen Forderungen, ausmachen.

Da die überwiegenden Forderungen und nicht abgerechneten Leistungen 1993 eingingen (über 95 %) sei dieses Kriterium der Außerordentlichkeit nicht erfüllt. Weiters beträfen die Forderungen und nicht abgerechneten Leistungen nur in geringfügigem Umfang, nämlich zu weniger als 2%, Leistungszeiträume, die sich über 2 Jahre erstreckten.

Diese Stellungnahme wurde dem Bw. zur Gegenäußerung vorgehalten, woraufhin der Bw. dazu im Wesentlichen folgende Äußerung abgab:

Der steuerpflichtige Übergangsgewinn, überwiegend bestehend aus Kundenforderungen und nicht abgerechneten Leistungen, sei durch das Wachstum des Zivilingenieurbüros über Jahre hinweg entstanden und werde gemeinsam mit den im Jahr 1993 erzielten Erträgen versteuert,

weshalb diese Erträge mehreren Wirtschaftsperioden zurechenbar seien. Diese Erträge wären in verschiedenen Perioden zu versteuern gewesen, hätte der Bw. von Anbeginn seiner Tätigkeit seine Einkünfte mittels Betriebsvermögensvergleich errechnet.

Die Betriebsprüfung stelle zu Unrecht auf die fortgedachte Gewinnermittlung der Einkünfte nach § 4 Abs 3 EStG ab und vergesse, dass bei dieser Vorgangsweise die nicht im Jahr 1993 zugeflossenen Einkünfte keiner Steuer zu unterziehen gewesen wären. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 sei nur subsidiär anwendbar. Richtigerweise hätte von einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 ab Betriebseröffnung ausgegangen werden müssen, wobei zu erkennen gewesen wäre, dass eine Zusammenballung von Einkünften mehrerer Wirtschaftsjahre vorliege, weshalb der Übergangsgewinn begünstigt zu versteuern gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass ein freiwilliger Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 (3) zu jener gem. § 4 (1) EStG 1988 erfolgt ist.

Strittig ist, ob der daraus resultierende Übergangsgewinn in Höhe von S 4.257.232,00 dem ermäßigten Steuersatz zu unterziehen ist.

Die maßgeblichen Gesetzesstellen sowie die Erläuterungen wurden in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 17. Mai 2000, RV/052-15/14/97 angeführt und kann auf eine Wiedergabe in diesem Zusammenhang verzichtet werden, da davon ausgegangen werden kann, dass diese beiden Parteien bekannt sind.

Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung wird als weitere Eingabe im Berufungsverfahren angesehen.

Die von der BP vertretene Rechtsmeinung, dass eine Außerordentlichkeit des Übergangsgewinnes nicht vorliege, kann nicht aufrechterhalten werden, zumal nach der Rechtslage nach dem EStG 1988 - im Gegensatz zur Rechtslage nach dem EStG 1972 – nicht mehr zu prüfen ist, ob die Außerordentlichkeit gegeben ist, sondern das Gesetz davon ausgeht, dass ein Übergangsgewinn den außergewöhnlichen Einkünften zuzurechen ist. Dies ergibt sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa Erkenntnis vom 25.2.2004, 2003/13/0148 und die dort zitierten Erkenntnisse).

Bleibt noch die Frage zu klären, ob die Siebenjahresfrist als Voraussetzung für den begünstigten Steuersatz erfüllt ist.

Vorweg ist auszuführen, dass es nicht darauf ankommt, ob der Bw zum Zeitpunkt der Meldung der Betriebseröffnung an das Finanzamt steuerlich vertreten war oder nicht. Auch ist es nicht von Bedeutung, dass der steuerliche Vertreter den Zeitraum für die Einnahmen-

Ausgabenrechnung mit dem Vermerk 1.1.1986 bis 31.12.1986 versehen hat, da es auf tatsächliche Verhältnisse ankommt.

Im vorliegenden Fall gibt es Anhaltspunkte dafür, dass der Bw seine Tätigkeit schon vor der Erteilung der Bewilligung durch die Kammer ausgeübt hat und dies dem Finanzamt nicht gemeldet hat. Entsprechende Beweismittel hat der Bw vorgelegt. Die Behauptungen können nicht mehr widerlegt werden, sodass davon ausgegangen werden kann, dass der Bw seine Tätigkeit zumindest im Jänner 1986 begonnen hat. Das Erfordernis der Siebenjahresfrist ist somit erfüllt und ist für den Übergangsgewinn, der der Höhe nach nicht bestritten wurde, der ermäßigte Steuersatz zu gewähren.

Es war somit der Berufung Folge zu geben.

Die Einkommensteuer 1993 errechnet sich wie folgt:

| | | |
|---|---------------------|------------|
| Einkünfte aus selbständiger Arbeit | 5.808.193,00 | |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 5.808.193,00 | |
| Sonderausgaben | -78.256,00 | |
| <hr/> | | |
| Einkommen | 5.729.937,00 | |
| gerundetes Einkommen | 5.729.900,00 | |
| | | |
| 10 % für die ersten 50.000 | 5.000,00 | |
| 22 % für die weiteren 100.000 | 22.000,00 | |
| 32 % für die weiteren 150.000 | 48.000,00 | |
| 42 % für die weiteren 400.000 | 168.000,00 | |
| 50 % für die restlichen 5.029.900 | 2.514.950,00 | |
| <hr/> | | |
| Tarifsteuer | 2.757.950,00 | |
| | | |
| Gem. § 33 EStG 1988 48,13 % von S 1.472.668 | 708.795,11 | |
| Gem. § 37 (1) EStG 1988 24,07 % von S 4.257.232 | 1.024.715,74 | |
| <hr/> | | |
| Steuer vor Abzug der Absetzbeträge | 1.733.510,85 | |
| | | |
| Allgemeiner Steuerabsetzbetrag | -5.000,00 | |
| <hr/> | | |
| Einkommensteuerschuld | 1.728.510,85 | |
| | | |
| Abgabenschuld (gerundet gem. § 204 BAO) | 1.728.511,00 | ATS |
| | 125.615,79 | € |

Wien, am 1. Juni 2005