

GZ. RV/2239-W/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. E. Streitenberger Wirtschaftstreuhand KG., gegen die Bescheide des Finanzamtes Tulln betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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

A) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 (OZ 8 f./1996) wurde am 20. März 1998 erstellt und langte samt den Beilagen (OZ 2/1996) am 23. März 1998 beim Finanzamt ein. In dieser Einkommensteuererklärung wurden folgende Positionen erklärt: Einkünfte aus selbstständiger Arbeit: S 862.400,00, Einkünfte aus Gewerbebetrieb: S 5,381.830,00 (= Beteiligung an der Fa. D. D.), verrechenbare Verluste aus den Vorjahren: S 5,514.980,00,

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: S 1093.736,00, freiwillige Prämien zu Personenversicherungen: S 40.000,00, außergewöhnliche Belastung wegen Diätverpflegung.

Der Erstbescheid wurde am 16. April 1998 (OZ 11 ff./1996) erklärungsgemäß erstellt. Aufgrund der geänderten Mitteilung über die gesonderte Feststellung zur Fa. D. D. vom 27. November 2000 (OZ 15/1996) erging der Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 12. Dezember 2000. Am 27. Februar 2001 erging neuerlich eine geänderte Mitteilung über die gesonderte Feststellung zur Fa. D. D. (OZ 16/1996). Diese geänderte Mitteilung enthält folgende Feststellungen: Einkünfte aus Gewerbebetrieb: S 5.895.131,00, KESt von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen: S 30.963,00, endbesteuerungsfähige Kapitalerträge: S 133.150,00, verrechenbare Verluste lt. der festgestellten Einkünfte: S 5.895.131,00.

Zu dieser geänderten Mitteilung erging der Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 15. März 2001 (OZ 18 ff./1996). Die maßgebliche Änderung betrifft die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die mit S 5.761.981,00 (= S 5.895.131,00 abzüglich S 133.150,00) festgesetzt wurden. Dementsprechend wurden die verrechenbaren Verluste der Vorjahre ebenfalls mit S 5.761.981,00 festgesetzt. Zur diesbezüglichen Begründung wurde ausgeführt: Soweit der Verlust aus einem Investitionsfreibetrag nicht ausgleichsfähig bzw. vortragsfähig sei, sei er mit künftigen Gewinnen aus diesem Betrieb, also innerhalb der betreffenden Einkunftsquelle, zu verrechnen. Auch bei der Verrechnung handle es sich nicht um eine Maßnahme der Gewinnermittlung, sondern der Einkommensermittlung. Da im Fall des Bw. die EaKV (gemeint: Einkünfte aus Kapitalvermögen) endbesteuert blieben und daher als EaGW (gemeint: Einkünfte aus Gewerbebetrieb) lediglich S 5.761.981,00 berücksichtigt würden, sei der vorhandene Wartetastenverlust eben nur in dieser Höhe zu verrechnen. Die verbleibenden Wartetastenverluste seien mit positiven Einkünften aus dieser Einkunftsquelle in späteren Jahren zu verrechnen.

B) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 (OZ 8 f./1998) wurde am 27. April 2000 erstellt und langte samt Beilagen (OZ 3 f./1998) am 5. Mai 2000 beim Finanzamt ein. In dieser Einkommensteuererklärung wurden folgende Positionen erklärt: Einkünfte aus selbstständiger Arbeit: S 641.897,00, Einkünfte aus Gewerbebetrieb: S 3.944.975,00 (= Beteiligung an der Fa. D. D.), verrechenbare Verluste der Vorjahre: S 4.009.549,00, Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: S 3.687,00, freiwillige Prämien zu Personenversicherungen: S 40.000,00, abzugsfähige Verluste der Jahre 1989 und/oder 1990: S 2.339.092,00, abzugsfähige Verluste der Jahre ab 1991: S 1.592.183,00.

Der Erstbescheid wurde am 9. November 2000 erstellt und erging gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. Bei den folgenden Positionen wurde von der Erklärung abgewichen: verrechenbare Verluste der Vorjahre: S 3.944.975,00; Verlustabzug: S 2.060.001,00.

Am 27. November 2000 wurde eine geänderte Mitteilung über die gesonderte Feststellung zur Fa. D. D. erstellt (OZ 14/1998). Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit S 4.498.462,00 festgestellt, die KESt von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen mit S 16.123,00, die endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge mit S 64.574,00, die verrechenbaren Verluste lt. der festgestellten Einkünften mit S 4.009.549,00. Dazu erging der Einkommensteuerbescheid vom 12. Dezember 2000 gemäß § 295 Abs. 1 BAO (OZ 15 ff./1998). Abweichend vom Erstbescheid wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 4.433.888,00 (= S 4.498.462,00 abzüglich S 64.574,00) festgesetzt, die verrechenbaren Verluste der Vorjahre mit S 4.009.549,00.

Am 27. Februar 2001 erging eine weitere geänderte Mitteilung über die gesonderte Feststellung zur Fa. D. D. (OZ 34/1998). In dieser geänderten Mitteilung wurden die verrechenbaren Verluste mit S 4.498.462 festgestellt. Daraufhin erging der Einkommensteuerbescheid für 1998 gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 15. März 2001 (OZ 35 ff./1998). In diesem Einkommensteuerbescheid wurden die verrechenbaren Verluste der Vorjahre analog zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb mit S 4.433.888,00 festgesetzt (zur Berechnung siehe Einkommensteuerbescheid vom 12. Dezember 2000). Zur Begründung wurde auf den geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996, ebenfalls vom 15. März 2001, verwiesen.

C) Mit Schreiben vom 17. April 2001 (OZ 38 ff./1998) wurde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1998 vom 15. März 2001, beide gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert, Berufung erhoben und beantragt die verrechenbaren Verluste der Vorjahre für 1996 mit S 5.895.131,00 und für 1998 mit S 4.498.462,00 festzusetzen. Begründend wird ausgeführt:

Die in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1996 und 1998 angegebenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie die verrechenbaren Verluste der Vorjahre bezögen sich auf die Kommanditbeteiligung des Bw. an der Fa. D. D. Aus dieser Beteiligung stamme - für das Jahr 1996 ein Gewinnanteil in Höhe von S 5.895.131,00 [Bescheid (d. i. Berufungsvorentscheidung) über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Fa. D. D. gemäß § 188 BAO vom 27. Februar 2001]. Da diesem Gewinnanteil „Wartetastenverluste“ aus Vorjahren in ausreichender Höhe gegenüberstünden, weise dieser Steuerbescheid im Jahr 1996 verrechenbar gewordene Verluste in Höhe von ebenfalls

S 5,895.131,00 auf.

- für das Jahr 1998 ein Gewinnanteil in Höhe von S 4,498.462,00 [Bescheid (d. i. Berufungsvorentscheidung) über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Fa. D. D. gemäß § 188 BAO vom 27. Februar 2001]. Da diesem Gewinnanteil „Wartetastenverluste“ aus Vorjahren in ausreichender Höhe gegenüberstünden, weise dieser Steuerbescheid im Jahr 1998 verrechenbar gewordene Verluste in Höhe von ebenfalls S 4,498.462,00 auf.

Bei der Erstellung der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1996 und 1998 sei von der Möglichkeit zur Endbesteuerung der in den Gewinnanteilen beider Jahre enthaltenen KEST-pflichtigen Zinsen und Wertpapiererträgen Gebrauch gemacht worden.

- Somit müssten vom Gewinnanteil des Jahres 1996 von S 5,895.131,00 die endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge von S 133.150,00 abgezogen werden. Es stünden somit den Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 5,761.981,00 verrechenbar gewordene Verluste aus Vorjahren in Höhe von S 5,895.131,00 gegenüber.
- Vom Gewinnanteil des Jahres 1996 (wohl gemeint: 1998) von S 4,498.462,00 müssten die endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge von S 64.574,00 abgezogen werden. Es stünden somit den Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 4,433.888,00 verrechenbar gewordene Verluste aus Vorjahren in Höhe von S 4,498.462,00 gegenüber.

In den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden seien jedoch die jeweils verrechenbar gewordenen Verluste der Vorjahre lediglich in Höhe der angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb abgezogen worden. Daran anschließend wird die Begründung zum Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996, auf die in der Begründung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1998 verwiesen wird, zitiert.

Diese Ansicht stütze sich offenbar auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000, wo in den RZ 3787 und 3793 ohne nähere Begründung festgestellt werde, es handle sich bei der Anwendung der Verlustklausel um eine Maßnahme der Einkommensermittlung und nicht um eine solche der Gewinnermittlung. Nach Meinung seitens des Bw. sei diese Beurteilung durch das Einkommensteuergesetz nicht gedeckt.

Die in den §§ 4 bis 14 EStG 1988 erfassten Vorschriften (2. Teil, Sachliche Steuerpflicht, 3. Abschnitt) enthielten jene Normen, die für die Gewinnermittlung maßgeblich seien. Der letzte Satz des § 10 (8) EStG 1988 laute: „Ein solcher Verlust ist mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen“. Da der Gesetzgeber diese Regelung im § 10 EStG 1988 getroffen habe, könne es sich nur um eine Gewinnermittlungsvorschrift handeln. Wenn daher im Rahmen der

Gewinnermittlungsvorschriften der Gewinnanteil aus der Beteiligung bereits gemäß § 10 EStG um den verrechenbar gewordenen Verlust gekürzt sei und der Gewinn(anteil) dieses Betriebes somit als gedankliche Zwischensumme S 0,00 betrage, müsste die Inanspruchnahme der Endbesteuerung gemäß § 97 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zwangsläufig letztlich negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb bewirken.

Bei der möglichen Endbesteuerung von Kapitalerträgen handle es sich um ein Besteuerungswahlrecht, das im EStG 1988 im 6. Teil, Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) geregelt sei. Der § 97 (3) EStG 1988 laute: „Soweit die Steuer nach Abs. 1 oder 2 abgegolten sei, seien die Kapitalerträge weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen. Dies gelte nur bei Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen.“

Der Durchführungserlass zur Endbesteuerung von Kapitalanlagen (Erlass des BMF vom 8. April 1994, Zl. 14 0210/6-IV/14/93) nehme zur Funktionsweise der Endbesteuerung in Punkt 9.1.2. Stellung, und zwar folgendermaßen: „Die (anteiligen) Kapitalerträge werden erst beim Ansatz der (anteiligen) Einkünfte in der Einkommensteuererklärung der Gesellschafter ausgeschieden.“ Somit sei klargestellt, dass es sich hierbei eindeutig um eine Maßnahme der Einkommensermittlung handle.

Wenn die do. Behörde jedoch vermeine, dass es sich sowohl bei der Regelung im § 10 (8) EStG 1988 als auch bei jener im Zusammenhang mit der Endbesteuerung von Kapitaleinkünften um Maßnahmen der Einkommensermittlung handle (obwohl dies hinsichtlich des Abzugs der verrechenbar gewordenen Verluste wohl nicht im Gesetz gedeckt sei), dann müsste bei der Beurteilung, welche der beiden Bestimmungen vorrangig anzuwenden sei, doch jener der Vorzug gegeben werden, die im 2. Teil des EStG geregelt sei.

Somit ergebe sich auch bei dieser Methode, dass zunächst die verrechenbar gewordenen Verluste der Vorjahre in Höhe des Gewinns abzuziehen und sodann die endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge auszuscheiden seien. Auch hier ergebe sich damit zwangsläufig die Möglichkeit, dass dadurch negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb entstehen könnten.

Daher sei die Vorgangsweise seitens des Bw. bei der Erstellung der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1996 und 1998 richtig; eine Gesetzesauslegung, wonach die Höhe der verrechenbaren Verluste der Vorjahre durch die Höhe der in Anspruch genommenen Endbesteuerung von Kapitalerträgen gekürzt werden müsste, sei nach Ansicht seitens des Bw. nicht denkbar.

D) Mit Berufungsvorentscheidungen vom 4. Mai 2001 (OZ 43/1998) wurde die Berufung laut Abschnitt C) als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wird ausgeführt:

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 5. November 1991, 91/14/0099, sei die in § 10 Abs. 8 EStG 1988 vorgesehene IFB-Verlustklausel eine Maßnahme der Einkommensermittlung.

Nach § 2 des Endbesteuerungsgesetzes sei bundesgesetzlich vorzusehen, dass für Kapitalerträge, die zu den Betriebseinnahmen gehören und für die eine Abgeltung der Einkommensteuer eintritt, bei der Ermittlung des Einkommens Betriebsausgaben nicht berücksichtigt würden. Daraus folge, dass auch die Berücksichtigung eines Verlustes aus einer Betriebsausgabe (IFB) eines vorangegangenen Jahres nicht zu berücksichtigen sei.

E) Mit Schreiben vom 21. Mai 2001 wurde seitens des Bw. der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Höhe der verrechenbaren Verluste der Vorjahre bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte und des Einkommens für die Jahre 1996 und 1998.

Sachverhaltsmäßig ist davon auszugehen, dass sowohl für das Jahr 1996 als auch für das Jahr 1998 am 27. Februar 2001 geänderte Mitteilungen über die gesonderte Feststellung der Einkünfte der Fa. D. D. gemäß § 188 BAO erstellt worden sind. Diese beiden geänderten Mitteilungen enthalten die nachstehend angeführten, für dieses Verfahren zu beachtende Feststellungen:

Beträge in S	1996	1998
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	5.895.131,00	4.498.462,00
von den Einkünften einbehaltene KESt v. endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	30.963,00	16.123,00
in den Einkünften enthaltene endbesteuerungsfähige Kapitalerträge	133.150,00	64.574,00
nach §§ 24, 37, 97, 117, 117a EStG 1988 verrechenbare Verluste laut der festgestellten Einkünfte	5.895.131,00	4.498.462,00

Weiters ist als Sachverhaltselement festzuhalten, dass die Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 15. März 2001 die in diesen geänderten Mitteilungen festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die verrechenbaren Verluste, jeweils vermindert um die endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge, enthalten.

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Gemäß Abs. 3 dieser Gesetzesstelle ist Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber. Für die Fa. D. D. sind am 27. Februar 2001 (geänderte) Feststellungsbescheide gemäß § 188 Abs. 1 BAO für die Jahre 1996 und 1998 erstellt worden, was zur Folge hatte, dass an diesem Tag auch geänderte Mitteilungen über die gesonderte Feststellung der auf den Bw. entfallenden Einkünfte erstellt wurden und diese an das Wohnsitzfinanzamt des Bw. gesendet wurden. Das Wohnsitzfinanzamt des Bw. war gemäß § 192 BAO an diese geänderten Mitteilungen gebunden und hatte gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre zu erlassen.

Der Spruch des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung hat gegebenenfalls auch zu enthalten, ob Einkunftssteile begünstigten Steuersätzen unterliegen und ob Einkunftssteile, die gemäß § 10 Abs. 8 EStG nicht ausgleichsfähig waren, mit späteren Gewinnanteilen aus diesem Betrieb zu verrechnen sind (vgl. Ritz, BAO², Kommentar, Tz 9 f. zu § 188). In den beiden Feststellungsbescheiden und den darauf basierenden geänderten Mitteilungen waren demnach die in den Einkünften enthaltenen endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge und die darauf einbehaltene Kapitalertragsteuer ebenso anzuführen wie die verrechenbaren Verluste. Dass diese in den Einkünften aus Gewerbebetrieb enthaltenen Kapitalerträge aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb herausgerechnet worden sind und erst diese Differenzgröße der Einkommensbesteuerung unterzogen wurde, findet im Berufungsschreiben auch die Zustimmung des Bw. [siehe Abschnitt C), dritter und vierter Teilstrich]. Diese Vorgangsweise des Finanzamtes entspricht auch dem § 97 Abs. 3 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung, der bestimmt, dass, soweit die Steuer nach Abs. 1 oder 2 (durch Steuerabzug) abgegolten ist, die Kapitalerträge bei der Berechnung der Einkommensteuer weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 leg. cit. zu berücksichtigen sind.

Es bleibt somit zu beurteilen, ob die verrechenbaren Verluste, die in Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bw. gesondert festgestellt worden sind, ebenfalls um die in diesen Einkünften enthaltenen Kapitalerträge gekürzt werden müssen.

Da – wie vorhin schon ausgeführt – § 97 Abs. 3 EStG 1988 bestimmt, dass die Kapitalerträge, für die die Steuer nach Abs. 1 oder 2 abgegolten ist, bei der Berechnung der Einkommensteuer weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 leg. cit. zu berücksichtigen sind, geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass auch die verrechenbaren Verluste um die endbesteuerten Kapitalerträge zu vermindern sind. Denn wie aus den Einkommensteuerbescheiden ersichtlich ist, kürzen die

verrechenbaren Verluste der Vorjahre den jeweiligen Gesamtbetrag der Einkünfte und somit das jeweilige Einkommen im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG.

Soweit in der Berufung argumentiert wird, dass die Bestimmung des § 10 Abs. 8 EStG eine Gewinnermittlungsvorschrift und keine Einkommensermittlungsvorschrift sei, ist zu erwidern, dass diese Gesetzesbestimmung lediglich normiert, dass ein solcher (IFB-)Verlust frühestmöglich mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb zu verrechnen ist. Dies wird auch im Fall des Bw. so durchgeführt. Denn die verrechenbaren Verluste der Vorjahre können denkfolgerichtig nicht Kapitalerträge des Veranlagungsjahres enthalten. Daher ist es auch unter diesem Aspekt schlüssig, wenn das Finanzamt die um die (endbesteuerten) Kapitalerträge verminderten Verluste mit den Gewinnen des Bw. verrechnet hat.

Soweit in der Berufung auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000 und einen Durchführungserlass des BMF Bezug genommen wird, genügt es, darauf hinzuweisen, dass weder die Einkommensteuerrichtlinien noch ein Erlass des BMF den unabhängigen Finanzsenat bindende Rechtsquellen darstellen.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 10. Jänner 2005