



Außenstelle Wien  
Senat 1

---

UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

GZ. RV/1665-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Hannes Folterbauer, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1996 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**

Der Bw. führte im Berufungsjahr als Einzelunternehmer eine Handelsagentur. Strittig ist, ob der Übergangsgewinn (Übergang von der Bilanzierung gem. § 5 EStG 1988 zur Einnahmen-Ausgaben Rechnung iSd § 4 Abs. 3 EStG 1988) sowie die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 1996 anzuerkennen sind.

Der ermittelte Übergangsgewinn sowie die Einnahmen/- Ausgabenrechnung für 1996 wurden vom Finanzamt nicht anerkannt.

In der Bescheidbegründung des Einkommen- sowie Umsatzsteuerbescheides wies das Finanzamt auf die diesbezüglichen Feststellungen der Betriebsprüfung (Bp.) hin, die wie folgt lauteten:

ad Betriebsveräußerung per 31.03.1996: Die Warenvorräte sowie der Kundenstock der Einzelfirma A seien per 31.03.1996 an die Firma B veräußert worden. Der Einzelbetrieb der Handelagentur A werde weiterhin als ein im Firmenbuch eingetragenes Unternehmen geführt. Daher sei wie bisher per 31.03. (abweichendes Wirtschaftsjahr) zu bilanzieren.

Aus der Umsatzsteuererklärung 1996 seien die Entgelte sowie Vorsteuern des Zeitraumes 4-12/1996 ausgeschieden worden.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb setzten sich folgendermaßen zusammen:

Einkünfte laut Bilanz zum 31.03.1996	87.915,15
Veräußerungsgewinn	497.640,95
Freibetrag	-100.000,00
Summe	485.556,10

Gegen den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 1996 erhob der Bw. Berufung, die er wie folgt begründete:

Die Feststellungen die Betriebsveräußerung betreffend seien falsch. Die Nichtdurchführung der Löschung der Einzelfirma im Handelsregister (richtig: Firmenbuch) sei nur aufgrund eines Irrtums des Bw. möglich gewesen, da er dem Notar sehr wohl den Auftrag zur Veranlassung der Löschung gegeben habe, jedoch aufgrund von Arbeitsüberlastung die Löschung nicht überwacht habe. Nunmehr ersuchte der Bw. den wahren wirtschaftlichen Gehalt, der bei steuerlichen Causen relevant sei, und nicht das äußere Erscheinungsbild der Beurteilung zugrunde zu legen. Es seien die wesentlichen Bestandteile des Unternehmens an die B GmbH veräußert worden. Der Bw. betrieb danach nur eine Handelagentur auf Provisionsbasis und erzielte darüber hinaus Einnahmen als Geschäftsführer der B GmbH. Der Grund weshalb er seinerzeit vom Kalenderjahr zum Wirtschaftsjahr gewechselt sei, sei nun gegenstandslos geworden, da er über kein Warenlager mehr verfüge. Beim Finanzamt habe er für den Zeitraum 1.4.1996 bis 31.12.1996 eine § 4 Abs. 3-Rechnung abgegeben. Nunmehr sei es ihm

unmöglich, aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine ordnungsgemäße Buchhaltung zu gestalten, zumal er glaubte gesetzmäßig vorzugehen.

Die Bp. gab folgende Stellungnahme zur Berufung ab:

Die Berufung richte sich ausschließlich gegen die o.a. Feststellung im BP-Bericht betreffend Betriebsveräußerung.

Am 31.03.1996 veräußerte die Einzelfirma – Handelsagentur A Warenlager, Mietrecht und Geschäftsausstattung mit Kundenstock an die B GmbH zum Verkaufspreis von ATS 3.000.000,--(brutto). Seit diesem Zeitpunkt erstrecke sich der Tätigkeitsbereich der A GmbH auf Folgendes: Bis August 1996 seien seitens der A GmbH diverse Beleuchtungskörper weiterhin an verschiedene Kunden veräußert und fakturiert worden. Offensichtlich sei bis dahin noch ein Warenlager vorhanden gewesen.

Die Einzelfirma A sei darüber hinaus (jedenfalls bis 1999, dem Zeitpunkt der Stellungnahme der Bp.) für die B GmbH auf Provisionsbasis tätig, was vom Bw. selbst angegeben worden sei.

Weiters sei der Bw. Gesellschafter-Geschäftsführer der B GmbH, an der er mit 51 % beteiligt sei.

Diese Tätigkeiten übe die Einzelfirma A als laut Firmenbuchauszug im Firmenbuch eingetragenes Unternehmen aus. Es liege daher Bilanzierungspflicht iS des § 5 EStG 1988 vor, weshalb die § 4/3-Ermittlung (Einnahmen- / Ausgabenrechnung) von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden sei.

Dazu gab der Bw. folgende Gegenäußerung ab:

Er führte neben dem bereits in der Berufung Vorgebrachten aus, dass es sich bei den bis August 1996 veräußerten Gegenständen um Rechtsgeschäfte handle, die vor dem Übertragungstag der Einzelfirma abgeschlossen und erst später ausgeliefert worden seien (wegen verspäteten Liefertermins etc).

Aus den Beilagen zur Steuererklärung 1996 sei ersichtlich, dass der Umsatz für 1996 nur ATS 424.000,-- betragen habe. Dies bedeute, dass die Vollkaufmannseigenschaft nicht mehr gegeben gewesen sei und er Minderkaufmann sei, der eigentlich im Handelsregister (richtig: Firmenbuch) zu löschen wäre. Dies bedeute, dass die handelsrechtlichen Bestimmungen nicht zur Anwendung kommen würden, da der Eintragungsstatus falsch sei, weshalb § 124 BAO und bes. § 5 EStG nicht anzuwenden seien, weshalb der Gewinn nach § 4/3 (iS der §§ 125 ff BAO) zu ermitteln sei. Außerdem sei der Wille des Bw. maßgeblich.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung:

Gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 seien für Steuerpflichtige, deren Firma im Firmenbuch eingetragen sind und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend.

Die Anknüpfung an die Eintragung ins Firmenbuch sei bewusst formal gehalten, weshalb es unmaßgeblich sei, ob die Protokollierung im Firmenbuch zu Recht bestehe. Bei Protokollierung habe auch ein Minderkaufmann seinen Gewinn nach § 5 zu ermitteln (VfGH 13.12.1972, B 145/72; VwGH 7.9.1990, 89/14/0286).

Es sei daher gleichgültig, ob die Firma zu Recht oder zu Unrecht im Firmenbuch eingetragen sei. Ebenso sei es unerheblich aus welchen Gründen die Löschung nicht erfolgt sei.

Der Bw. habe 1996 Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen und sei im Berufungszeitraum als Einzelfirma im Firmenbuch eingetragen gewesen. Für 1996 sei daher der Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 zu ermitteln, und es sei auch weiterhin per 31.3. (abweichendes Wirtschaftsjahr) zu bilanzieren.

Daraufhin stellte der Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz, der von ihm entsprechend seiner bisherigen Ausführungen begründet wurde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Wie bereits in der BVE, die Vorhaltscharakter hat, festgestellt wurde, hat auch ein Minderkaufmann, wenn er im Firmenbuch protokolliert ist, seinen Gewinn nach § 5 zu ermitteln. Bereits im Erkenntnis B 145/72, a.a.O., führt der VfGH aus, dass es unbedenklich ist, dass § 5 Abs. 1 EStG nicht unmittelbar auf Vollkaufleute, sondern auf Gewerbetreibende abstellt, deren Firma ins Firmenbuch eingetragen ist, und auf diese Art bewirkt, dass der Steuerpflichtige in jenen Ausnahmefällen, in denen seine Firma zu Unrecht ins Firmenbuch eingetragen oder deren Eintragung zu Unrecht unterlassen worden ist, anders behandelt wird, als er nach der Intention des Gesetzgebers behandelt werden sollte. Diese nur in atypischen Fällen eintretende Konsequenz lässt eine Regelung, die die Finanzbehörde im Interesse der Verwaltungswirtschaft der selbständigen Beurteilung der Vollkaufmannseigenschaft des Steuerpflichtigen enthebt, keineswegs als unsachlich erscheinen.

Die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 hat Gewerbetreibende zur Voraussetzung, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist. Es ist daher gleichgültig, ob die Firma zu Recht oder zu

Unrecht im Firmenbuch eingetragen oder ob ihre Eintragung zu Recht oder zu Unrecht unterblieben ist. Mit dieser – verfassungsrechtlich unbedenklichen – Lösung hat es der Gesetzgeber in Kauf genommen, dass (auf Dauer oder auch nur vorübergehend) auch der Gewinn von Vollkaufleuten gegebenenfalls nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln ist, der Gewinn von Minderkaufleuten jedoch nach § 5 EStG 1988, weil es sich hierbei lediglich um atypische Fälle handelt, in denen (ausnahmsweise) der Firmenbuchzwang noch nicht zum Durchbruch gekommen ist.

Der Bw. hat im gegenständlichen Fall die Berichtigung des Firmenbuchstandes im Jahr 1996 nicht bewirkt. Treten aber solche atypische Fälle ein, weil der Firmenbuchstand vom Betroffenen (im berufungsgegenständlichen Fall vom Bw.) nicht – wie es seine Pflicht wäre – sogleich berichtet wurde und das Verfahren zur Herstellung der Firmenbuchordnung nicht, nicht zeitgerecht oder verzögert durchgeführt wurde, so hat der Gesetzgeber die sich daraus ergebenen steuerrechtlichen Konsequenzen mit der von ihm gewählten Lösung eingeplant. Von einer (unbeabsichtigten) Gesetzeslücke, die durch Auslegung zu schließen wäre, kann daher nicht gesprochen werden. Der Gesetzgeber hat nämlich dadurch, dass er nicht auf die Vollkaufmannschaftseigenschaft, sonder auf die Firmenbucheintragung (früher Handelsregistereintragung) abgestellt hat, bewusst dem Interesse der Verwaltungsökonomie den Vorzug eingeräumt und damit auch seinen Gestaltungsspielraum nicht überschritten (vgl. VwGH.Erk. 89/14/0286, 7.9.1990; darin zitiert B 145/72, 13.12.1972; Quantschnigg, Steuerliche Stellung der Erwerbsgesellschaft, ÖStZ 1990, 127: "Auf die Eintragung im Handelsregister (nunmehr Firmenbuch) wurde aus Gründen der Vereinfachung und der Transparenz abgestellt"). Angemerkt wird, dass in jüngsten Kommentarmeinungen immer wieder auf zitiertes VfGH-Erk. Bezug genommen wird. So führt Doralt mit Hinweis auf dieses Erkenntnis aus, dass die Unterschiede des § 5 Abs. 1 EStG 1988 gegenüber dem § 4 Abs. 1 EStG 1988 verfassungsrechtlich unbedenklich sind (Doralt, Einkommensteuergesetz (1988) Kommentar, 7. Lieferung v. 1.10.2002, Tz 4 zu § 5).

Der Bw. war im Berufungsjahr Gewerbetreibender, dessen Firma im Firmenbuch eingetragen war. Die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 lagen daher vor.

Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§23 EStG 1988) beziehen, sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen (§ 5 EStG 1988). Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass dem Ansuchen des Bw. um Übergang vom Kalenderjahr auf das abweichende Wirtschaftsjahr mit Bescheid und Wirksamkeit ab 1991 stattgegeben wurde.

Gem. § 2 Abs. 7 EStG 1988 ist die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen anderen Stichtag nur zulässig, wenn das Finanzamt vorher bescheidmäßig zugestimmt hat. Die Erzielung eines Steuervorteils gilt nicht als gewichtiger betrieblicher Grund. Eine diesbezügliche Zustimmung durch Bescheid lag für das Jahr 1996 nicht vor. Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass auch ein diesbezüglicher Antrag des Bw. das Jahr 1996 betreffend nicht gestellt wurde.

Auch kann aus der Anmerkung des Bw., er könne nun keine ordnungsgemäße Buchhaltung mehr erstellen, nichts gewonnen werden, da dies für den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) nicht nachvollziehbar ist, zumal auch für § 4/3-Ermittler die Belegaufbewahrungspflicht gilt, und aus vollständiger Belegsammlung sehr wohl eine Bilanz erstellt werden kann. Darüber hinaus kann aus allfälligen Irrtümern des Bw. nichts für das Berufungsbegehren erreicht werden, da der UFS wie auch die anderen Verwaltungsbehörden aufgrund des Legalitätsprinzips an die geltenden Steuergesetze gebunden ist.

Der unabhängige Finanzsenat ist daher zu der Ansicht gelangt, dass der protokolierte Gewerbetreibende A zum unveränderten Bilanzstichtag 31.3. 1996 gem. § 5 EStG 1988 zu bilanzieren hatte. Der Übergangsgewinn ist nicht anzuerkennen, da für das gesamte Jahr 1996 Bilanzierungspflicht iSd § 5 EStG 1988 besteht, und somit auch die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht anzuerkennen ist.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 29. September 2003