



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EP, vom 12. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 7. Februar 2007 betreffend Abweisung eines Antrags auf Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen anderen (vom Kalenderjahr abweichenden) Stichtag entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Änderung des Bilanzstichtages auf den 31. Jänner – beginnend mit dem Jahr 2007 – wird zugestimmt.

Entscheidungsgründe

(1) Die Berufungswerberin (im Folgenden: Bw.) betreibt einen nicht protokollierten Einzelhandel mit Textilien. Die Gewinnermittlung erfolgte – jedenfalls bis 2006 - durch Bilanzierung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. Die Umsätze aus dem Textilhandel betrugen in den Jahren 2004 ca. 722.000 Euro, 2005 ca 807.000 Euro bzw. 2006 ca. 834.000 Euro. Im Kalenderjahr 2007 erzielte sie Umsätze von ca. 870.000 Euro.

(2) Mit Eingabe 21. Jänner 2007 stellte die Bw. einen Antrag auf Änderung des Bilanzstichtages – erstmalig zum 31. Jänner 2007 - , zu dessen Begründung sie ausführte: Sie sei – weil ihre Umsätze in den letzten Jahren jeweils 600.000 Euro überstiegen hätten – zur Rechnungslegung gemäß § 5 EStG 1988 verpflichtet. Es sei für ihr Unternehmen wesentlich einfacher zum 31. Jänner jeden Jahres zu bilanzieren, weil zu diesem Zeitpunkt der Warenbestand am kleinsten sei und damit die Arbeitsüberlastung rund um Weihnachten verringert werde.

Nach einem Gespräch mit einem Organwalter des Finanzamtes führte die Bw. ergänzend aus (Mail vom 6. Februar 2007):

Gemäß EStR 2000, Rz 490p, sei für Unternehmen, deren Betrieb vor dem 1. Jänner 2007 eröffnet worden sei, folgendermaßen vorzugehen:

„Für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2010 beginnen, ist auf Antrag unbeschadet der Bestimmungen des § 124 BAO hinsichtlich der Gewinnermittlungsart nach den vor dem 1. Jänner 2007 geltenden abgabenrechtlichen Bestimmungen zu ermitteln.“

Somit sei klar, dass die Bestimmungen des § 2 Abs. 5 iVm. § 5 EStG 1988 bereits ab dem 1. Jänner 2007 anzuerkennen seien, sofern kein Antrag gestellt werde. Ein derartiger Antrag werde seitens der Bw. nicht gestellt. Im Übrigen träten auch die geänderten Bestimmungen dieser beiden Paragraphen ab 1. Jänner 2007 in Kraft.

Im den für die Bw. geführten Veranlagungsakt befindet sich die Seite 9 der anlässlich des - seitens des Bundesministerium für Finanzen und der Akademie der Wirtschaftstreuhänder „*Steuertages 2007*“ – erstellten Unterlage. Im Pkt. 1.1.5.1 (Unternehmensrechtliche Übergangsbestimmungen hinsichtlich der Rechnungslegungspflicht) wird angeführt, dass für Unternehmer, die vor dem 1. Jänner 2007 nicht rechnungslegungspflichtig gewesen seien, der Beobachtungszeitraum, ob die Umsatzgrenze von 400.000 Euro überschritten werde, erst ab 2007 beginne. Diese Unternehmer könnten daher im Falle des Überschreitens der Umsatzgrenze ab 2007 frühestens im Jahr 2008 (bei Überschreiten der Umsatzschwelle von 600.000 Euro) rechnungslegungspflichtig werden.

Für Unternehmer, die bereits vor dem 1. Jänner 2007 rechnungslegungspflichtig gewesen seien, seien auch die Geschäftsjahre vor 2007 als Beobachtungszeitraum iSd. § 189 UGB zu berücksichtigen. Für die Beurteilung der Rechnungslegungspflicht vor dem 1. Jänner 2007 seien im Zweifel die Umsatzgrenzen des § 125 Abs. 1 lit. a BAO in der bis 31.12.2006 geltenden Fassung heranzuziehen.

(3) Mit Bescheid vom 7. Februar 2007 wies das Finanzamt den Antrag der Bw. auf Änderung des Bilanzstichtages mit folgender Begründung ab:

Nach § 124b Z 134 fünfter Satz EStG 1988 seien für Unternehmer, die vor dem 1. Jänner 2007 nicht zur Rechnungslegung verpflichtet gewesen seien, ab diesem Stichtag die Beobachtungszeiträume des § 189 Abs. 2 UGB für den Eintritt der Rechtsfolgen des § 189 Abs. 1 UGB maßgeblich.

Die Bw. sei vor dem 1. Jänner 2007 nicht zur Rechnungslegung verpflichtet gewesen. Die Rechnungslegungspflicht ergebe sich aus § 189 UGB, wozu in § 907 UGB Übergangsbestimmungen erlassen worden seien.

Nach dessen Abs. 16, erster Satz, seien für Unternehmer, die vor dem 1. Jänner 2007 nicht zur Rechnungslegung verpflichtet gewesen seien, ab diesem Stichtag die

Beobachtungszeiträume des § 189 Abs. 2 UGB für den Eintritt der Rechtsfolgen des § 189 Abs. 1 UGB maßgeblich. Dies bedeute nichts Anderes, als dass in Fällen, in welchen vor dem 1. Jänner 2007 keine Rechnungslegungspflicht bestanden hat, ein Überschreiten der Umsatzschwelle erstmals für das Jahr 2007 für die Beurteilung der Rechnungslegungspflicht heranzuziehen sei. Dies wiederum bedeute, dass in den angeführten Fällen bei Zutreffen der dort genannten Voraussetzungen eine Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB erstmals ab dem Jahr 2008 gegeben sein könne.

Für die Bw. bestehe im Jahr 2007 keine Rechnungslegungspflicht, der Gewinn sei nicht nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln und eine Änderung des Bilanzstichtages sei daher nicht möglich.

(4) Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. am 12. Februar 2007 Berufung, in deren Begründung sie ausführte:

Die generelle Abweisung der Umstellung des Bilanzstichtages auf den 31. Jänner sei gesetzlich nicht gedeckt, weil das Vorliegen von gewichtigen betrieblichen Gründen geltend gemacht worden sei. Ferner sei der Antrag unter Hinweis auf § 124b Z 134 fünfter Satz EStG 1988 abgelehnt, jedoch eine Bestimmung aus dem UGB zitiert worden.

Sollte für die Ablehnung des steuerrechtlichen Antrags das UGB maßgeblich sein, sei darauf hinzuweisen, dass die Bestimmungen des § 189 UGB gemäß § 906 Abs. 14 UGB mit 1. Jänner 2007 in Kraft getreten seien. Nach § 189 Abs. 1 Z 2 UGB sei das Dritte Buch (betr. Rechnungslegung) auf Unternehmer anwendbar, die mehr als 400.000 Euro Umsatzerlöse im Jahr erzielten. Gemäß § 907 Abs. 16 UGB sei die Bw. schon nach dem HGB gemäß dessen § 1 Abs. 2 (vollkaufmännisches Grundhandelsgewerbe) zur Rechnungslegung verpflichtet gewesen, wodurch die Rechnungslegungspflicht nach UGB bereits mit 1. Jänner 2007 begonnen habe. Somit würden für die Bw. die Bestimmungen des § 189 UGB grundsätzlich ab 1. Jänner 2007 gelten.

Für das Steuerrecht hätten die Bestimmungen des EStG 1988 zu gelten. Nach § 124 Z 134, erster Satz, EStG 1988 sei § 2 Abs. 5 EStG 1988 erstmalig für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 begännen. Im fünften Satz sei auf Antrag eine Erleichterung dahingehend vorgesehen, dass unbeschadet der Bestimmungen des § 124 BAO der Gewinn nach den vor dem 1. Jänner 2007 geltenden abgabenrechtlichen Bestimmungen zu ermitteln sei. Hier sei eindeutig normiert, dass zwar der Gewinn ab 1. Jänner 2010 nach § 5 EStG 1988, nicht aber die Bestimmungen des Rechnungslegungsgesetzes später anzuwenden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

(5) Allgemeine rechtliche Grundlagen

(5/1) Nach § 2 Abs. 5 EStG 1988 dürfen ua. rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende iSd. § 5 leg.cit ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben.

Nach § 2 Abs. 7 EStG 1988 ist die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen anderen Stichtag nur zulässig, wenn gewichtige betriebliche Gründe vorliegen und das Finanzamt vorher bescheidmäßig zugestimmt hat. Das Finanzamt muss zustimmen, wenn solche Gründe vorliegen. Das Erzielen eines Steuervorteils gilt nicht als gewichtiger betrieblicher Grund.

(5/2) Gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend.

(5/3) § 124b Z 134 EStG 1988 trifft ua. Übergangsbestimmungen dahingehend, dass § 2 Abs. 5 (in der oben zitierten Fassung) erstmalig für nach dem 31. Dezember 2006 beginnende Wirtschaftsjahre anzuwenden ist (erster Satz) bzw. bei Unternehmern, deren Betrieb vor dem 1. Jänner 2007 eröffnet wurde und die bis zu diesem Stichtag nicht im Firmenbuch eingetragen waren, der Gewinn für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2010 beginnen, auf Antrag unbeschadet der Bestimmungen des § 124 BAO noch nach den vor dem 1. Jänner 2007 geltenden abgabenrechtlichen Bestimmungen zu ermitteln ist.

(5/4) Nach § 189 Abs. 1 Z 2 UGB ist das mit „Rechnungslegung“ übertitelte Dritte Buch des UGB auf alle – von bestimmten (im gegenständlichen Fall nicht maßgeblichen) Ausnahmen abgesehen – Unternehmer, die hinsichtlich der einzelnen einheitlichen Betriebe jeweils mehr als 400.000 Umsatzerlöse (Schwellenwert) im Geschäftsjahr erzielen, anzuwenden.

Gemäß § 232 Abs. 1 UGB gelten als Umsatzerlöse die für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typische Erlöse aus dem Verkauf und der Nutzungsüberlassung von Erzeugnissen und Waren sowie aus Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und Umsatzsteuer.

(5/5) Gemäß § 189 Abs. 2 UGB treten die Rechtsfolgen des Schwellenwerts des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten wird (Z 1) bzw. bereits ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert um mindestens die Hälfte überschritten wird (Z 2).

§ 907 Abs. 16 UGB trifft ua. Übergangsbestimmungen dahingehend, dass für Unternehmer, die vor dem 1. Jänner 2007 noch nicht zur Rechnungslegung verpflichtet waren, ab diesem Stichtag die Beobachtungszeiträume des § 189 Abs. 2 UGB für den Eintritt der Rechtsfolgen des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB maßgeblich sind bzw. für Unternehmer, die bereits vor dem 1. Jänner 2007 zur Rechnungslegung verpflichtet waren, für den Eintritt der Rechtsfolgen des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB auch Beobachtungszeiträume maßgeblich sind, die vor dem 1. Jänner

2007 liegen, wobei hiefür im Zweifel die Umsatzgrenzen des § 125 Abs. 1 lit. a BAO in der bis zum 31. Dezember 2006 anzuwendenden Fassung heranzuziehen sind.

(5/6) Nach § 1 Abs 2 Z 1 HGB galt als Handelsgewerbe jeder Gewerbebetrieb, der die Anschaffung und Weiterveräußerung von beweglichen Sachen (Waren) zum Gegenstand hatte.

Nach § 2 HGB galt als gewerbliches Unternehmen, das nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erforderte, als Handelsgewerbe iSd. HGB, sofern die Firma in das Firmenbuch eingetragen worden ist.

Gemäß § 189 Abs 4 HGB galten Vollkaufleute betreffende die Buchführung betreffende Vorschriften für Unternehmen, die zur Eintragung in das Firmenbuch verpflichtet waren, schon vom Zeitpunkt des Entstehens dieser Verpflichtung an.

(5/7) § 125 Abs. 1 lit. a BAO in der bis zum 31. Dezember 2006 anzuwendenden Fassung bestimmte, dass - soweit sich eine Verpflichtung zur Buchführung nicht schon aus § 124 ergibt, Unternehmer für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31), dessen Umsatz in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren jeweils 400.000 Euro überstiegen hat, verpflichtet war, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen.

(6) Vorliegen einer Rechnungslegungsfrist

(6/1) Zusammengefasst ist im gegenständlichen Fall die zwischen den Verfahrensparteien strittige, ob für die Bw. zum 1. Jänner 2007 Rechnungslegungspflicht bestand, zumal eine allfällige Berechtigung zur Gewinnermittlung nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr durch den Verweis des § 2 Abs 5 EStG 1988 und den dort wiederum getroffenen Verweis auf § 189 UGB daran anknüpft.

(6/2) Die Verwaltungspraxis (EStR 2000, Rz 430n idF. GZ BMF-010203/0501-VI/6/2007 vom 5.12.2007) vertritt zur unternehmensrechtlichen Übergangsbestimmung und den daraus resultierenden abgabenrechtlichen Folgen folgende Rechtsansicht:

„Gemäß § 907 Abs. 16 UGB sind für Unternehmer, die vor dem 1. Jänner 2007 nicht zur Rechnungslegung verpflichtet waren, ab diesem Stichtag die Beobachtungszeiträume des § 189 Abs. 2 UGB für den Eintritt der Rechtsfolgen des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB maßgeblich. Für Unternehmer, die vor dem 1. Jänner 2007 rechnungslegungspflichtig waren, sind für den Eintritt und den Entfall der Rechtsfolgen des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB auch Beobachtungszeiträume maßgeblich, die vor dem 1. Jänner 2007 liegen. Für die Beurteilung der Rechnungslegungspflicht vor dem 1. Jänner 2007 sind im Zweifel die Umsatzgrenzen des § 125 Abs. 1 lit. a BAO in der bis 31. Dezember 2006 anzuwendenden Fassung heranzuziehen.

Maßgebend nach § 907 Abs. 16 UGB ist somit, ob bereits vor 2007 Rechnungslegungspflicht bestanden hat, wobei im Zweifel die Umsatzgrenzen des § 125 BAO (allgemein 400.000 Euro

Umsatz, für Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändler 600.000 Euro Umsatz) heranzuziehen sind. "Zweifel" werden immer dann bestehen, wenn keine Protokollierung ... gegeben war.

- Bestand bis 2006 keine Rechnungslegungspflicht, ist das Geschäftsjahr 2007 erstes Beobachtungsjahr für die Umsatzschwelle.

- Bestand bis 2006 bereits Rechnungslegungspflicht, zählen auch das/die Vorgeschäftsjahr/e als Beobachtungsjahr/e mit.

.... Bestand keine Protokollierung, ist nach der bis 2006 geltenden handelsrechtlichen Rechtslage die Vollkaufmannseigenschaft maßgebend. Anders als die Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB setzte die Vollkaufmannseigenschaft nicht erst nach nachhaltigem oder qualifiziertem Überschreiten eines Schwellenwerts ein, sondern im ersten Geschäftsjahr, in dem der Rahmen eines Minderhandelsgewerbes iSd § 4 UGB überschritten worden ist. Für die Frage, ob Vollkaufmannseigenschaft und damit handelsrechtliche Rechnungslegungspflicht vor 2007 bestanden hat, ist im Zweifel auf die Umsatzgrenzen der BAO (400.000 Euro bzw. 600.000 Euro bei Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändlern) abzustellen. Dabei ist nicht maßgebend, dass § 125 BAO den Eintritt der Buchführungspflicht erst nach zweimaligem Überschreiten des Grenzwertes für das übernächste Wirtschaftsjahr vorsieht, sodass der Eintritt der Vollkaufmannseigenschaft in (irgend)einem Geschäftsjahr vor 2007 bereits eine Einbeziehung der Jahre vor 2007 iSd § 907 Abs. 16 UGB auslöst.

Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, vor dem Jahr 2004 begonnene Geschäftsjahre außer Betracht zu lassen. Wurde in einem der Geschäftsjahre 2004 bis 2006 die Umsatzgrenze des § 125 BAO idF vor dem StruktAnpG 2006 überschritten (dadurch Eintritt der handelsrechtlichen Rechnungslegungspflicht), sind die Jahre ab diesem Überschreiten auch Beobachtungszeiträume für den Eintritt der Rechtsfolgen des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB. Die Beurteilung der Rechnungslegungspflicht anhand dieser Bestimmung ist somit in Zeiträume ab 2004 rückzuprojizieren.

Für 2007 liegt Rechnungslegungspflicht vor, wenn der Schwellenwert des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB von 400.000 Euro 2004 und 2005 überschritten (und das Pufferjahr 2006 konsumiert) oder der qualifizierte Schwellenwert von 600.000 Euro nach § 189 Abs. 2 Z 2 UGB (ohne Pufferjahr) mindestens einmal in 2004, 2005 oder 2006 überschritten worden ist; die Rechnungslegungspflicht entfällt in diesem Fall wegen zweimaligem Unterschreiten des Schwellenwerts (2005 und 2006) frühestens 2007 wieder."

(6/3) Die Bw. ist somit unter **unternehmensrechtlichen Gesichtspunkten** zum 1.1.2007

gemäß § 189 UGB Abs. 1 Z 2 prinzipiell zur Rechnungslegung verpflichtet, zumal ihre Umsatzerlöse in diesem Jahr den Schwellenwert von 400.000 Euro überstiegen haben.

Fraglich ist allerdings, ob diese Rechnungslegungspflicht tatsächlich bereits zum 1. Jänner 2007 (und somit im für den gegenständlichen Fall relevanten Stichtag) eintritt, zumal einerseits aus unternehmensrechtlicher Sicht diese Pflicht – bei Zutreffen der Voraussetzungen des Überschreitens von Umsatzgrenzen – erst ab dem (zweit-)folgenden Geschäftsjahr besteht sowie andererseits – sowohl unternehmens- als auch abgabenrechtliche - Übergangsregelungen bestehen.

Die Bw. war auf Grund ihrer Tätigkeit (Grundhandelsgewerbe) auch bereits vor dem 1. Jänner 2007 nach den Bestimmungen des HGB an sich zur Buchführung verpflichtet bzw nach der Terminologie des UGB rechnungslegungspflichtig, selbst wenn – aus welchen Gründen auch immer - keine Eintragung in das Firmenbuch erfolgt ist.

Die von der Amtspartei für ihre Entscheidungsfindung herangezogene Unterlage (vgl. Pkt. 2)

ist somit im gegenständlichen Fall deshalb nicht maßgeblich, weil sie Aussagen für den – hier nicht vorliegenden - Fall des Nichtbestehens einer unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsfrist trifft und daran die – vom Unabhängigen Finanzsenat nicht in Frage gestellte - Rechtsfolge knüpft, dass zum 1. Jänner 2007 noch keine Rechnungslegungsfrist besteht.

(6/4) Somit sind für im gegenständlichen Fall für die Rechnungslegungsfrist der Bw. auch Beobachtungszeiträume maßgeblich, die vor dem 1. Jänner 2007 liegen, wobei hiefür im Zweifel die Umsatzgrenzen des § 125 Abs. 1 lit. a BAO in der bis zum 31. Dezember 2006 anzuwendenden Fassung heranzuziehen sind. Diese Grenzen hat die Bw. jedenfalls in diesem Beobachtungszeitraum (beginnend mit 2004) überschritten, sodass im gegenständlichen Fall – wie nunmehr auch von der Verwaltungspraxis vertreten wird (vgl. Pkt. 6/2) – für sie unternehmensrechtliche Buchführung besteht.

(6/5) Auch aus **abgabenrechtlicher Sicht**, hinsichtlich derer prinzipiell eine Anknüpfung an das Unternehmensrecht besteht, liegt auf Grund der Übergangsbestimmung des § 124b Z 134 EStG 1988 im Jahr 2007 jedenfalls Rechnungslegungspflicht vor, zumal eine Ermittlung nach den vor dem 1. Jänner 2007 geltenden abgabenrechtlichen Bestimmungen einen entsprechenden Antrag voraussetzten würde, den die Bw. – worauf sie auch ausdrücklich hingewiesen hat (vgl. Pkt. 2) - jedoch nicht gestellt hat.

(9) Vorliegen wirtschaftlicher Gründe

(9/1) Geht man somit davon aus, dass für die Bw. zum 1. Jänner 2007 (unternehmens- und abgabenrechtlich) bereits Rechnungslegungspflicht bestand, ist als weitere Voraussetzung für die Zulässigkeit der Gewinnermittlung nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr das **Vorliegen wirtschaftlicher Gründe** hiefür zu untersuchen.

Das Finanzamt hat sich mit dieser Frage deshalb nicht mehr auseinandergesetzt, weil aus seiner Sicht keine Rechnungslegungspflicht bestanden hat, sodass schon aus diesem Grund ein Abweichen des Zeitraums der Gewinnermittlung vom Kalenderjahr nicht zulässig war. Die Beurteilung ist somit erstmalig durch den Unabhängigen Finanzsenat vorzunehmen.

Für die Zulässigkeit einer Umstellung des Stichtages müssen gewichtige betriebliche Gründe vorliegen, wozu etwa eine Erleichterung der Inventarisierung zählt (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 2, Tz 64.1; *Doralt/Renner*, EStG⁸, § 2 Tz 186/1; *Jakom/Laudacher*, EStG, § 2, Rz 184 mit Verweis auf *Bertl/Hirschler*, RWZ 1997, 17; EStR 2000, Rz 181).

(9/2) Die Bw. hat als die hiefür erforderlichen gewichtigen betrieblichen Gründe sinngemäß offenbar Erleichterungen bei der Inventarisierung angeführt, zumal Ende Jänner der Warenbestand ihres Unternehmens am kleinsten sei und damit die bei einer Bilanzierung zum

31. Dezember sonst anfallende Arbeitsüberlastung rund um Weihnachten verringert werde. Diese Gründe können nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats durchaus als - nach Ansicht der Literatur - gewichtige betriebliche Gründe, die mit einem Steuervorteil in keinem Zusammenhang stehen, angesehen werden.

Unter diesem Aspekt war daher die Zustimmung zur Umstellung des Bilanzstichtages zu erteilen und somit der Berufung stattzugeben.

Linz, am 17. September 2008