

TE Vwgh Erkenntnis 2001/8/7 96/14/0130

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 07.08.2001

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §4 Abs1;

EStG 1988 §4 Abs10 Z1;

EStG 1988 §4 Abs3;

EStG 1988 §4 Abs4;

EStG 1988 §6 Z11;

EStG 1988 §7;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Flendrovsky, über die Beschwerde des S in O, vertreten durch Dr. Franz Lethmüller, Rechtsanwalt in 6500 Landeck, Malserstraße 11, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 9. Juli 1996, Zl. 30.423 - 3/93, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 12.950,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer unterhält einen Fremdenbeherbergungsbetrieb. Bis zum Jahr 1990 ermittelte er den Gewinn daraus gemäß § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, seither durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. Für das Jahr 1991 wurde ein Übergangsgewinn in Höhe von S 381.131,38 erklärt.

Gegen die Bescheide betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1991 erhob der Beschwerdeführer Berufung und begehrte darin die Berücksichtigung des aus dem Jahr 1990 stammenden Verlustes in Höhe von S 904.879,-- als Anlaufverlust im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988. Begründend führte er aus, er habe das Fremdenheim im Jahr 1990 in eine Hotelpension umgestaltet, wodurch ein neuer Betrieb entstanden sei. Dies drücke sich sowohl im gehobenen Angebot (Vermietung von Suiten, Zimmer mit Balkon, Fitnessräume, Dampfbad, Sauna, Solarium, großer Aufenthaltsraum, Stüberl) als auch in der neu angesprochenen gehobenen Gästeschicht aus (signifikant höhere Bettenpreise). Bei diesem Umbau mit Kosten in Höhe von S 5,469.221,-- sei es zu einer Erweiterung um neun Betten

sowie einer Neugestaltung der übrigen Räume gekommen. Durch den Anstieg der Bettenzahl von 30 auf 39 sei der Umsatz um 82 % von S 1,130.634,-- auf S 2,055.549,-- gesteigert worden. Es handle sich demnach um einen neu geschaffenen Betrieb, weshalb der Anlaufverlust des Jahres 1990 als Sonderausgabe im Jahr 1991 anzusetzen sei.

Über Vorhalt der belangten Behörde vom 21. August 1995 brachte der Beschwerdeführer ergänzend vor, im Zuge des Umbaus seien sämtliche Zimmer mit Fernseher, Telefon, Dusche und WC ausgestattet, sowie einzelne Zimmer zu Suiten (teilweise mit elektrischen Kachelöfen) erweitert worden.. Der Umbau habe keine erweiterte Gewerbeberechtigung erfordert, die Anzahl der Arbeitskräfte sei gleich geblieben. Durch den Umbau sei aus einem einfachen Fremdenheim mit Frühstücksabgabe ein "Hotel garni" mit Frühstücksbuffet hervorgegangen. Außer dem Sauna- und Fitnessbereich seien nach dem Umbau keine zusätzlichen Dienstleistungen angeboten worden.

Weiters führte der Beschwerdeführer in der Vorhaltsbeantwortung aus, dass der Verlust des Jahres 1990 vor allem durch die Position "Vorsteueraufwand für Anlagen" in Höhe von S 1,145.466,36 entstanden sei. Da nur die Nettokosten des Umbaus steuerlich in Form von Abschreibungen berücksichtigt werden könnten, sei der Vorsteueraufwand bei Zahlung an die Lieferanten als Ausgabe zu erfassen; der ertragsmäßige Ansatz bestehe daher (im Jahr 1990) zu Recht.

Über ergänzenden Vorhalt der belangten Behörde vom 21. März 1996 gab der Beschwerdeführer bekannt, dass die Position "Vorsteueraufwand für Anlagen" des Jahres 1990 einen Betrag von S 733.565,16 enthalte, welcher erst im Jahr 1991 als abziehbare Vorsteuer gemäß § 12 UStG 1972 geltend gemacht worden sei.

In der Folge hielt die belangte Behörde dem Beschwerdeführer vor, dass der Saldo aus Vorsteuerforderungen und Umsatzsteuerverbindlichkeiten gemäß § 4 Abs. 10 Z. 1 EStG 1988 als Zu- oder Abschlag im Rahmen des Übergangsgewinnes berücksichtigt werden müsse. Dieser Saldo sei bei der Ermittlung des Übergangsgewinnes zum 1. Jänner 1991 auch insoweit angesetzt worden, als die Umsatzsteuergutschriften der Voranmeldungen November und Dezember 1990 sowie die Gutschriften der Jahreserklärungen 1989 und 1990 als Zuschlag berücksichtigt worden seien. Damit seien alle geltend gemachten Vorsteuerbeträge, welche bis zum 31. Dezember 1990 als Betriebsausgaben infolge Bezahlung angesetzt worden seien, gleichsam durch den Ansatz von Betriebseinnahmen neutralisiert worden, um dem Durchlaufcharakter der Umsatzsteuer im Rahmen des gewählten Bruttosystems zu entsprechen. Es sei aber zu beachten, dass sämtliche bis zum 31. Dezember 1990 als Betriebsausgaben geltend gemachten Vorsteuerbeträge, welche noch nicht in den genannten Umsatzsteuererklärungen und -voranmeldungen geltend gemacht worden seien, zwar als Betriebsausgaben, nicht jedoch als ausgleichende Betriebseinnahmen erfasst worden seien. Der in der Vorhaltsbeantwortung angegebene Betrag in Höhe von S 733.565,15 an "Vorsteueraufwand für Anlagen" sei erst in den Voranmeldungen des Jahres 1991 als Vorsteuer im Sinne des § 12 UStG 1972 geltend gemacht worden und wäre daher - bei Beibehaltung der Gewinnermittlungsart gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 - durch die Rückzahlung oder Gutschrift erst in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 1991 als Betriebseinnahme erfasst worden. Da somit dieser Betrag zwar im Jahr 1990 als Betriebsausgabe, aber in der Folge nicht mehr als Betriebseinnahme aufscheine, sei dem Durchlaufcharakter der Umsatzsteuer bei der Gewinnermittlungsart gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe dieses Betrages nicht Rechnung getragen worden. In weiterer Folge berichtigte die belangte Behörde den diesbezüglichen Betrag von S 733.565,15 auf S 692.105,33 und ermittelte einen Übergangsgewinn in Höhe von S 1,073.236,71.

In seiner Stellungnahme vom 11. Juni 1996 wies der Beschwerdeführer insbesondere darauf hin, dass der Vorsteueraufwand aus Anzahlungen herausgerechnet worden sei, welche lange vor der Herstellung geleistet worden seien. Näher bezeichnetes Schrifttum und die Einkommensteuerrichtlinien 1984 (Abschnitt 4 B Abs. 4) deuteten darauf hin, dass bei Anzahlungen oder Vorauszahlungen für Anlagevermögen der Abzug von Vorsteuerbeträgen als Betriebsausgabe frühestens ab der Herstellung (Anschaffung) des Anlagegutes möglich sei. Allenfalls wäre daher das Jahr 1990 wiederaufzunehmen, nicht jedoch eine Änderung des Übergangsgewinnes ins Auge zu fassen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Begründend wurde ausgeführt, der Verlustvortrag gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 sei jenen Steuerpflichtigen einzuräumen, bei denen der Beginn einer betrieblichen Tätigkeit im Sinne der Liebhaberei-Verordnung anzunehmen sei. Dies sei dann der Fall, wenn ein Betrieb neu gegründet oder ein bestehender Betrieb übernommen und in völlig veränderter Form weitergeführt werde. Eine Betriebseröffnung sei auch dann anzunehmen, wenn zwar schon bisher eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt, diese aber umgewandelt und sodann in einer nicht mehr vergleichbaren Form fortgeführt worden sei. Eine derartige Umwandlung liege im gegenständlichen Fall nicht vor. Der Beschwerdeführer habe vor dem Umbau ein Fremdenheim

(Frühstückspension) mit 30 Betten und danach ein Fremdenheim mit 39 Betten betrieben. Wenngleich als neue Nebenleistungen Sauna und Fitnessbereich angeboten worden seien und durch die Modernisierung ein höherer Zimmerpreis verlangt werden könne, sei in der Form der betrieblichen Tätigkeit, wie auch der Beschwerdeführer eingeräumt habe, keine Änderung eingetreten. Den vorgelegten Preislisten aus den Jahren vor und nach dem Umbau sei außer dem Preisanstieg keine weitere Änderung zu entnehmen. Der gegenständliche Betrieb sei nach wie vor als Frühstückspension angeführt, auch die angegebene Kategorisierung (kein "Stern") habe sich nicht geändert. Auch eine Intensivierung der Bewirtschaftung habe nicht festgestellt werden können, wie der gleich gebliebenen Anzahl an Arbeitskräften zu entnehmen sei. Die Führung dieses Betriebes nach dem Umbau als "Hotel garni", wie in der Berufung behauptet, sei den vorgelegten Preislisten und Prospekten nicht zu entnehmen. Auch eine erweiterte oder geänderte Gewerbeberechtigung sei nach den Angaben des Beschwerdeführers nicht erforderlich gewesen. Es könne daher bei der gegenständlichen - von Zeit zu Zeit erforderlichen - Modernisierung des Betriebes nicht von einer umgewandelten und sodann in nicht mehr vergleichbarer Form fortgeführten betrieblichen Tätigkeit gesprochen werden.

Weiters änderte die belangte Behörde - wie im Vorhalt angekündigt - die Bescheide insoweit ab, als der erklärte Übergangsgewinn um den Betrag von S 692.105,33 erhöht wurde. Zum Einwand des Beschwerdeführers in seiner Stellungnahme vom 11. Juni 1996 entgegnete die belangte Behörde zunächst, dass der Beschwerdeführer den Ansatz der Position "Vorsteueraufwand für Anlagen" in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Jahres 1990 noch in der Vorhaltsbeantwortung vom 18. September 1995 als zutreffend bezeichnet hatte. Sodann führte die belangte Behörde aus, dass der Beschwerdeführer durch den Ansatz dieser Beträge in seiner Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu erkennen gegeben habe, dass er mit den Zahlungen auch Vorsteuer bezahlt habe. Bei Anzahlungen und Vorauszahlungen für Anlagevermögen sei im Falle der Bruttoverrechnung zwar erst ab der Anschaffung bzw. Herstellung des Anlagegutes ein Vorsteuerabzug möglich. Dass "diese Vorgangsweise" nicht ohnedies eingehalten worden sei, könne den Beilagen zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1990 jedoch nicht entnommen werden. Für die angeregte Änderung der Steuerbescheide dieses Jahres bestehe daher kein Anlass.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen gerichtete Beschwerde erwogen:

1. Anlaufverlust gemäss § 18 Abs. 7 EStG 1988:

Anlaufverluste sind gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im hg. Erkenntnis vom 30. November 1993, 93/14/0156, Slg. 6846/F, ausgeführt hat, ist der Begriff "Betriebseröffnung" an Hand des Sinnes des § 18 Abs. 7 EStG auszulegen. Es gehe dabei um die Einräumung des Verlustvortrages für typische Verlustsituationen, im Speziellen um die Einräumung des Verlustvortrags in der typischen Verlustsituation des Beginnes einer bestimmten betrieblichen Tätigkeit. Dies spreche dafür, den Verlustvortrag des § 18 Abs. 7 leg.cit. all jenen Steuerpflichtigen einzuräumen, bei denen ein Beginn einer betrieblichen Betätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung anzunehmen sei. Dies sei dann der Fall, wenn ein Betrieb neu begründet werde, oder ein bestehender Betrieb übernommen (Kauf, Erbgang, Schenkung) und in völlig veränderter Form weitergeführt werde. Eine neue Betriebseröffnung sei auch dann anzunehmen, wenn zwar schon bisher eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt worden sei, aber umgewandelt und sodann in einer nicht mehr vergleichbaren Form fortgeführt werde. Auch eine Teilbetriebseröffnung sei als Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 zu werten, zumal auch dabei typischerweise eine Anlaufverlustphase gegeben sei.

Nach dem vorliegenden Sachverhalt kommt nur einer dieser Fälle, nämlich der einer Umwandlung bisher ausgeübter betrieblicher Tätigkeit mit nachfolgender Fortführung in einer nicht mehr vergleichbaren Form in Betracht. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30. November 1993, 93/14/0156, ausgeführt hat, ist dazu eine tief greifende Änderung der Tätigkeit notwendig (im damaligen Erkenntnis beispielsweise das Hinzutreten eines Schuhhandels zu einer Schuhreparaturwerkstätte).

Die belangte Behörde hat die Sachverhaltsfeststellung getroffen, eine tief greifende Änderung der Tätigkeit liege im Beschwerdefall nicht vor, vielmehr sei der Beherbergungsbetrieb durch den Umbau lediglich den neuen Markterfordernissen angepasst worden.

Der Beschwerdeführer hält dem im Wesentlichen entgegen, dass es durch den Umbau gelungen sei, am Markt um ein Drittel höhere Zimmerpreise durchzusetzen. Die Zimmerpreise der Mitkonkurrenten seien demgegenüber vergleichsweise unverändert geblieben. Dass der Beschwerdeführer nicht um eine Kategorisierung und auch nicht um

eine Gewerbeberechtigung für ein "Hotel garni" (eine solche gebe es entgegen seiner ursprünglichen Ansicht doch) angesucht habe, könne bei der anzustellenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht als Argument gegen das Vorliegen einer tief greifenden Umstrukturierung ins Treffen geführt werden.

Mit diesem Vorbringen wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufgezeigt. Die Ausführungen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren und vor dem Gerichtshof lassen das Vorliegen einer typischerweise mit Verlusten einhergehenden Anlaufphase nicht erkennen. Dass sich der Beschwerdeführer mit dem umgebauten Betrieb als neuer Marktteilnehmer auf einem neuen Markt etablieren musste und er sich solcherart in einer für eine Betriebseröffnung charakteristischen Situation befunden habe, behauptet der Beschwerdeführer nicht. In diesem Zusammenhang spricht das Unterbleiben einer (Höher)Kategorisierung für sich zwar nicht gegen eine tief greifende Änderung der bisher ausgeübten Tätigkeit, doch wäre das Bemühen um eine Höherstufung (bzw. erstmalige Einstufung) allenfalls ein Indiz dafür gewesen, dass Aufwendungen getätigt wurden, um den Betrieb nach außen neu in Erscheinung treten zu lassen. Die Beschwerde tritt auch den Feststellungen der belangten Behörde, wonach weder dem Hotelprospekt noch den Preislisten eine Neupositionierung des Betriebes als "Hotel garni" zu entnehmen sei, nicht entgegen. Wenn die belangte Behörde im Zusammenhalt mit der im Wesentlichen unveränderten Kapazität des Betriebes (39 statt 30 Betten) und der unveränderten Anzahl der Arbeitskräfte festgestellt hat, eine tief greifende, einer Betriebseröffnung gleichzuhaltende, Änderung der Tätigkeit liege im Beschwerdefall nicht vor, kann dies nicht als unschlüssig erkannt werden. Das Erfordernis einer erweiterten Gewerbeberechtigung für die Führung eines "Hotel garni", vermag - abgesehen davon, dass der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren ein derartiges Erfordernis ausdrücklich verneint hat - daran nichts zu ändern.

Die Beschwerde erweist sich daher in diesem Punkt als unbegründet.

2. Übergangsgewinn gemäß § 4 Abs. 10 Z. 1 EStG 1988:

Wurde der Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, so ist bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart aufgrund des Überganges zum Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG 1988) die Bestimmung des § 4 Abs. 10 leg. cit. zu beachten, wonach durch Zu- und Abschläge auszuschließen ist, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden.

Als Zuschläge sind insbesondere Forderungen zu erfassen, die bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mangels Zuflusses noch nicht zu erfassen waren, bei der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich aber ebenfalls nicht erfasst würden, weil bei dieser Gewinnermittlungsart das (vermögenswirksame) Entstehen einer Forderung, nicht aber deren tatsächliche Bezahlung relevant ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. September 1999, 94/13/0005).

Entsprechend den vorgenannten Grundsätzen ist bei Behandlung der Umsatzsteuer nach dem Bruttosystem während der Gewinnermittlungsart gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 der Saldo aus Vorsteuerforderungen und Umsatzsteuerverbindlichkeiten als Zu- oder Abschlag zu berücksichtigen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Rz. 86.2).

Der Beschwerdeführer bringt vor, dass die von der belangten Behörde hinzugerechneten Vorsteuerbeträge deswegen nicht als Zuschlag angesetzt werden dürfen, weil sie im Jahr 1990 in Ermangelung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug und damit für den Abzug als Betriebsausgabe zu Unrecht geltend gemacht worden seien. Mit diesem Vorbringen wird aus folgenden Gründen eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt:

Die steuerliche Behandlung des Anlagevermögens unterscheidet sich auch bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern grundsätzlich nicht von jener im Bereich des Betriebsvermögensvergleiches (vgl. Quantschnigg/Schuch, aaO, § 4, Rz. 22.1). Demnach sind auch bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG die Anschaffungskosten von abnutzbarem Anlagevermögen nicht nach Maßgabe der Zahlung Betriebsausgaben, sondern im Wege der AfA abzusetzen. Gleiches hat für Anzahlungen auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu gelten. Gemäß § 6 Z. 11 leg.cit. gehört die Vorsteuer, soweit sie abgezogen werden kann, nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes auf dessen Anschaffung oder Herstellung sie entfällt. Sie ist somit als Betriebsausgabe im Zeitpunkt ihres Abflusses zu behandeln. Verlangt der Lieferant wie im Beschwerdefall Anzahlungen auf die vereinbarte Leistung, ist davon auszugehen, dass die Vorauszahlungen primär auf das vereinbarte Leistungsentgelt entfallen. Anders als die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ausführt, reicht es für den Abzug der Umsatzsteuer als Betriebsausgabe nicht aus, dass "der Abgabepflichtige durch einen entsprechenden Ansatz in seiner Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu erkennen gibt", er habe Umsatzsteuer bezahlt. Dies käme nämlich einem nicht bestehenden Wahlrecht des

Steuerpflichtigen gleich, den an den Geschäftspartner geleisteten Betrag in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als abgeflossene Umsatzsteuer zu deklarieren oder nicht. Damit erweist sich indes auch die Berechnung des Übergangsgewinnes durch die belangte Behörde als rechtswidrig, da zu Unrecht als Betriebsausgaben geltend gemachte Beträge nicht als Zuschlag im Rahmen des Übergangsgewinnes berücksichtigt werden können.

Der Bescheid war daher wegen der zu Punkt 2 aufgezeigten Rechtswidrigkeit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994. Stempelgebühren waren lediglich für die Beschwerde und die zur Rechtsverfolgung notwendigen Beilagen (damit den gemäß § 28 Abs. 5 VwGG in einfacher Ausfertigung vorzulegenden angefochtenen Bescheid) in Höhe von insgesamt S 450 zuzusprechen.

Wien, am 7. August 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1996140130.X00

Im RIS seit

14.01.2002

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at