jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/6/25 2008/15/0144

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.06.2008

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §18 Abs6 idF 1996/201;
EStG 1988 §18 Abs7;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §37 Abs9;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des H F in G, vertreten durch Dr. Candidus Cortolezis, Rechtsanwalt GmbH in 8010 Graz, Hauptplatz 14, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 8. November 2007, GZ RV/0752- G/07, betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2003, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Aus der Beschwerde und dem angefochtenen Bescheid ergibt sich folgender Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer bezog in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie - als Komplementär einer 1999 gegründeten KEG - Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Für das Jahr 2002 geht der Beschwerdeführer auch von Einkünften aus selbständiger Arbeit aus.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betrugen ATS 69.254 (2000). ATS 74.141 (2001), EUR 7.576,30 (2002) und EUR 9.639,55 (2003). Die Einkünfte aus Gewerbetrieb waren in den Jahren 2000, 2001 und 2003 negativ, im Jahre 2002 positiv.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2003. Er brachte vor, die "Anlaufverluste" der Jahre 2000 und 2001 seien nicht vorgetragen worden. Stattdessen seien die "jährlichen Ergebnisse aus gewerblicher Tätigkeit in die jährlichen Einkommensteuerbescheide eingearbeitet worden, wo sie als nicht anerkennungswürdige Verluste versickerten". Zudem sei ein Gewinn des Jahres 2002 nicht nach der Regelung des § 37 Abs 9 EStG verteilt worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Strittig sei einerseits die Frage, ob die vom Beschwerdeführer in den Jahren 2000 und 2001 erzielten, aus einer Beteiligung an einer KEG stammenden Verluste aus Gewerbebetrieb im Jahr 2002 gemäß § 18 Abs 6 EStG abzugsfähig seien, sowie andererseits, ob der vom Beschwerdeführer im Jahr 2002 erzielte Gewinn gemäß § 37 Abs 9 EStG gleichmäßig auf drei Jahre verteilt werden könne.

1. Verlustvortrag:

Nach § 2 Abs 2 EStG sei Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergäben, und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105 EStG. Die Zusammenrechnung der Einkünfte führe zu einem Verlustausgleich zwischen den Einkünften: Negative Einkünfte würden mit positiven Einkünften (Gewinnen oder Einnahmenüberschüssen) ausgeglichen und verminderten das steuerpflichtige Gesamteinkommen. Der Verlustausgleich sei von Amts wegen vorzunehmen.

Nach dem Verlustausgleich innerhalb derselben Einkunftsart (horizontaler Verlustausgleich), sei der so genannte vertikale Verlustausgleich vorzunehmen: Aus einer Einkunftsart resultierende Verluste seien mit Gewinnen/Überschüssen aus anderen Einkunftsarten zu verrechnen.

Gemäß § 18 Abs 6 EStG seien als Sonderausgaben auch (durch Buchführung ermittelte) Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden seien (Verlustabzug).

Gemäß § 18 Abs 7 EStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung vor BGBl. I 101/2006 seien durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelte Anlaufverluste, das seien Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstanden seien, nach § 18 Abs 6 EStG zu berücksichtigen.

Die Höhe des möglichen Verlustabzuges ergebe sich im Entstehungsjahr des Verlustes nach einem Ausgleich mit anderen (auch nichtbetrieblichen) Einkünften. Nur ein nach Durchführung des Verlustausgleiches allenfalls verbleibender Verlust könne in den Folgejahren iSd. § 18 Abs 6 und 7 EStG berücksichtigt werden.

Der Beschwerdeführer sei (zumindest) seit 1993 als Kinderbeauftragter, Kunstschaffender, Autor, Schriftsteller und Theaterregisseur selbständig tätig. In den Jahren 1993 bis 1996 habe er aus dieser Tätigkeit durchwegs Gewinne erzielt. Er habe seine Gewinne stets gemäß § 4 Abs 3 EStG ermittelt. Bei dieser Gewinnermittlung sei der Verlustabzug nur für Anlaufverluste zulässig. Der Beschwerdeführer habe in den Jahren 1997 bis 1999 im Rahmen seiner selbständigen Betätigung Verluste erzielt; diese stellten ohne jeden Zweifel keine derartigen "Anlaufverluste" dar.

Abzugsfähige Verluste könnten daher allenfalls aus seiner (gewerblichen) Tätigkeit als Mitunternehmer (Komplementär) an der von ihm gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin im Jahre 1999 gegründeten KEG entstanden sein. Dies habe der Beschwerdeführer offenbar auch so erkannt, habe er doch in seiner Berufung ausdrücklich den Vortrag der "Anfangsverluste 2000 und 2001" begehrt.

Der Beschwerdeführer rüge, dass die negativen Ergebnisse aus seiner gewerblichen Tätigkeit "in die jährlichen Einkommensteuerbescheide eingearbeitet wurden, wo sie als nicht anerkennungswürdige Verluste versickerten." Der Beschwerdeführer verkenne jedoch, dass ein in späteren Jahren abzugsfähiger Verlust erst dann entstehen könne, wenn bei Ermittlung des Gesamtbetrages der steuerpflichtigen Einkünfte nach Vornahme des in § 2 Abs 2 EStG vorgesehenen Verlustausgleiches noch ein negatives Ergebnis verbleibe. Da der Verlustausgleich von Amts wegen vorzunehmen sei, stehe dessen Durchführung weder im Ermessen der Abgabenbehörde noch im Belieben des Steuerpflichtigen.

Im vorliegenden Fall seien die gewerblichen Verluste der Jahre 2000 und 2001 in Höhe von ATS 30.857 und ATS 3.322 mit den positiven nichtselbständigen Einkünften derselben Jahre in Höhe von ATS 67.454 und ATS 74.141 ausgeglichen worden. Da sohin der jeweilige Gesamtbetrag der Einkünfte nach diesem Ausgleich immer noch positiv gewesen sei, seien keine in die Folgejahre vortragbare Verluste verblieben.

2. Gewinnverteilung nach § 37 Abs 9 EStG:

Gemäß § 37 Abs 9 EStG seien bei der erstmaligen Veranlagung für ein Kalenderjahr auf Antrag positive Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit iSd § 10 Abs 2 Z 5 UStG 1994 und aus schriftstellerischer Tätigkeit beginnend mit dem Veranlagungsjahr, das zwei Jahre vor dem Kalenderjahr liege, dem die Einkünfte zuzurechnen seien, gleichmäßig

auf drei Jahre zu verteilen. Der Antrag sei mit der Abgabe der Steuererklärung für das Kalenderjahr zu stellen, dem die zu verteilenden Einkünfte zuzurechnen seien.

Das Gesetz normiere ausdrücklich eine an die Abgabe der Steuererklärung anknüpfende Fallfrist. Der Antrag sei mit der Abgabe der Steuererklärung zu stellen und könne daher nach Abgabe der Steuererklärung nicht mehr nachgeholt werden.

Der Beschwerdeführer habe in seiner Abgabenerklärung 2002 das für die Beantragung der genannten Gewinnverteilung vorgesehene Feld (Kennzahl 325) frei gelassen und auch sonst keinen Antrag gestellt. Die Antragstellung sei mit der Abgabe der Steuererklärung zu verbinden. Eine Möglichkeit, die Antragstellung nachzuholen, sehe das Gesetz nicht vor.

In diesem Zusammenhang sei zudem darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer in seiner Abgabenerklärung 2002 einen Gewinn aus selbständiger Arbeit in Höhe von EUR 2.980,- bekannt gegeben, einen Verlustabzug jedoch nicht geltend gemacht habe. Auf Grund des ausgewiesenen - positiven - Ergebnisses wäre daher im Zeitpunkt der Erklärungseinbringung eine Gewinnverteilung jedenfalls möglich gewesen.

Wenn der Beschwerdeführer in seiner Berufungsschrift den "Vortrag" seines im Jahr 2002 erwirtschafteten Gewinnes auf das Jahr 2003 begehre, so sei darauf zu verweisen, dass gemäß § 37 Abs 2 EStG eine Verteilung des Gewinnes auf das betreffende Jahr und die zwei Folgejahre nur bei im Berufungsfall zweifelsohne nicht vorliegenden Veräußerungsgewinnen iSd § 24 EStG, Entschädigungen iSd § 32 Z 1 EStG und besonderen Einkünften iSd § 28 EStG möglich wäre.

Es sei jedoch ohnehin davon auszugehen, dass mit der Berufung nicht die Gewinnverteilungsmöglichkeit des § 37 Abs 2 leg. cit. ("Gewinnvortrag"), sondern vielmehr der für Künstler und Schriftsteller vorgesehene "Gewinnrücktrag" gemäß § 37 Abs 9 EStG gemeint gewesen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

1. Verlustvortrag

§ 18 Abs 6 EStG 1988 in der Fassung BGBl 1996/201 lautet:

"Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

-

wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und

-

soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden. Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln."

§ 18 Abs 7 EStG 1988 in der Stammfassung des EStG 1988 lautet:

"Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, sind auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt, nach Abs. 6 zu berücksichtigen."

Der Beschwerdeführer bringt vor, er sei seit 1991 als Kinderbeauftragter, Künstler, Autor, Schriftsteller und Regisseur selbständig tätig und habe aus dieser Tätigkeit bis 1996 Gewinne und sodann von 1997 bis 1999 Verluste erzielt; diese Einkünfte seien nach § 4 Abs 3 EStG ermittelt worden. Im Jahre 1999 habe der Beschwerdeführer mit seiner Lebensgefährtin eine KEG gegründet, die gewerbliche Einkünfte erzielt habe. Die belangte Behörde habe für die Jahre 2000 und 2001 einen Ausgleich der Verluste aus Gewerbebetrieb (aus der KEG) mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gerechnet. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zählten nicht zu den betrieblichen Einkünften. Verluste aus betrieblichen Einkünften dürften nur mit positiven Einkünften aus betrieblichen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Das EStG enthalte keine Anordnung darüber, in welcher Reihenfolge Verluste mit Einkünften aus positiven Einkunftsarten auszugleichen seien. Es würde dem Sinn und Zweck des § 18 EStG

widersprechen, würde man nach § 18 EStG abzugsfähige Verluste mit positiven Einkünften anderer Einkunftsarten ausgleichen. Überhaupt sei ein Ausgleich von Verlusten mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nur auf Antrag und im Veranlagungsweg möglich.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass Verluste aus den drei betrieblichen Einkunftsarten nur insoweit in den Folgejahren als Sonderausgaben berücksichtigt werden können, als sie nicht im Verlustentstehungsjahr mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können. Von - im Beschwerdefall nicht gegebenen - gesetzlich angeordneten Verlustausgleichsbeschränkungen abgesehen, sind nach § 2 Abs 2 EStG 1988 bei Ermittlung des Einkommens Verluste mit anderen Einkünften, also auch mit Einkünften aus nichtbetrieblichen Einkunftsarten auszugleichen (vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht I9 Tz 602).

Im gegenständlichen Fall ist der Verlust aus Gewerbetrieb der Jahre 2000 und 2001 auch tatsächlich im Rahmen einer Veranlagung mit die Verluste jeweils übersteigenden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgeglichen worden, weshalb sich für diese Jahre keine (positive) Einkommensteuer ergeben hat. Darauf hingewiesen sei aber, dass Verluste selbst für den Fall, dass eine Veranlagung mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 41 EStG 1988, etwa der Antragstellung nach § 41 Abs 2 EStG 1988, unterblieben wäre, nur mit dem die positiven Einkünfte des Verlustentstehungsjahres übersteigenden Betrag für den Verlustvortrag zur Verfügung gestanden wären (vgl Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 18 Tz 104). Im Hinblick darauf, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Jahre 2000 und 2001 die Verluste dieser Jahre jeweils überstiegen haben, zeigt das Beschwerdevorbringen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

In der Beschwerde wird weiters vorgebracht, wenn die gewerblich tätige KEG im Jahr 1999 gegründet worden sei, zähle das Jahr 1999 bereits zum ersten Jahr für die Abzugsfähigkeit von Anlaufverlusten. Verluste des Jahres 1999 aus einer gewerblich tätigen KEG seien in den Folgejahren als Sonderausgaben abzugsfähig. Durch die Nichtberücksichtigung solcher Verluste habe die belangte Behörde gegen die verfahrensrechtliche Verpflichtung zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit verstoßen.

Im angefochtenen Bescheid stellt die belangte Behörde fest, die im Rahmen der selbständigen Tätigkeit des Beschwerdeführers erzielten Verluste u.a. des Jahres 1999 zählten nicht zu den Anlaufverlusten. Dem tritt die Beschwerde nicht entgegen. Auch in der Beschwerde wird vorgebracht, dass in den Jahren 1997 bis 1999 Verluste aus der im Jahr 1991 aufgenommenen selbständigen Betätigung als Kinderbeauftragter, Künstler, Autor, Schriftsteller und Regisseur entstanden seien. Dass im Jahr 1999 aus dem Betrieb der gewerblich tätigen KEG Verluste tatsächlich entstanden wären, wird in der Beschwerde nicht konkret dargetan. Solches ergibt sich auch nicht aus den Sachverhaltsfeststellungen des angefochtenen Bescheides. Die Beschwerde tritt auch nicht der Darstellung im angefochtenen Bescheid entgegen, dass der Beschwerdeführer in der Berufung, soweit sie den Verlustabzug betrifft, lediglich den Vortrag der "Anlaufverluste der Jahre 2000 und 2001" beantragt hat.

2. Gewinnverteilung nach § 37 Abs 9 EStG 1988:

§ 37 Abs 9 EStG 1988 idF BGBl I 2000/29 lautet:

"Bei der erstmaligen Veranlagung für ein Kalenderjahr sind auf Antrag positive Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 5 des Umsatzsteuergesetzes 1994 und aus schriftstellerischer Tätigkeit beginnend mit dem Veranlagungsjahr, das zwei Jahre vor dem Kalenderjahr liegt, dem die Einkünfte zuzurechnen sind, gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen. Der Antrag ist mit der Abgabe der Steuererklärung für das Kalenderjahr zu stellen, dem die zu verteilenden Einkünfte zuzurechnen sind. Der Antrag ist unwiderruflich. Wird ein derartiger Antrag gestellt, sind die betreffenden Verfahren wiederaufzunehmen."

In der Beschwerde wird vorgebracht, der Beschwerdeführer habe im Jahr 2002 positive Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt. Für die Einkünfte aus der selbständigen künstlerischen und schriftstellerischen Tätigkeit wäre im gegenständlichen Fall die Möglichkeit des Gewinnrücktrages nach § 37 Abs 9 EStG 1988 gegeben gewesen. Zwar wäre dafür ein Antrag "mit Abgabe der Steuererklärung" zu stellen gewesen. Der Beschwerdeführer hätte jedoch vom Finanzamt bei Einreichung der Steuererklärung auf diese Möglichkeit aufmerksam gemacht werden müssen, zumal dem Finanzamt bekannt gewesen sei, dass der Beschwerdeführer künstlerische und schriftstellerische Tätigkeiten entfaltet habe.

Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass ein Antrag nach § 37 Abs 9 EStG 1988 nur rechtzeitig ist, wenn er spätestens

mit der Abgabe der Steuererklärung für das Kalenderjahr gestellt wird, dem die zu verteilenden Einkünfte ohne die Bestimmung des Abs 9 zuzuordnen sind (vgl Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 37 Tz 31), und dass der Beschwerdeführer bis zu diesem Zeitpunkt einen solchen Antrag nicht gestellt hat.

Mit im Ergebnis auf die Manuduktionspflicht nach § 113 BAO abstellenden Vorbringen wird schon deshalb keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt, weil eine Verpflichtung der Behörde der Partei die zur Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen nötigen Anleitungen zu geben, ein entsprechendes Verlangen der Partei voraussetzt (vgl das hg Erkenntnis vom 26. November 1998, 96/16/0205), in der Beschwerde aber nicht vorgebracht wird, dass ein solches Verlangen geäußert worden sei.

Ob gegenständlich die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 308 BAO gegeben gewesen wären, ist im Beschwerdefall nicht zu prüfen.

Da bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 25. Juni 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2008150144.X00

Im RIS seit

22.07.2008

Zuletzt aktualisiert am

01.01.2009

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at