

TE Vwgh Erkenntnis 2006/10/25 2006/15/0034

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 25.10.2006

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §18 Abs7;

EStG 1988 §24;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Schilhan, über die Beschwerde des L in St. J, vertreten durch Mag. Dr. Alfred Poferl, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Museumstraße 11, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 8. Juni 2004, GZ. RV/0892- L/02, betreffend Einkommensteuer 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erklärte für die Jahre ab 1991 Einkünfte aus einer Tätigkeit, die er in den Steuererklärungen zunächst als "Handelsvertretung" und ab dem Jahr 1997 als "Edelstein-Großhandel" bezeichnete. Die Gewinnermittlung erfolgte gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Im Jahr 1998 ging der Beschwerdeführer zur Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 über. Er erklärte einen laufenden Gewinn von rund 647.000 S und einen Übergangsgewinn von rund 1,666.000 S. Weiters machte er im Rahmen der Einkommensteuererklärung dieses Jahres einen Verlustabzug in Höhe von 1,461.995 S geltend, um dessen Anerkennung der gegenständliche Streit vor dem Verwaltungsgerichtshof geht.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 1998 lediglich einen Verlustabzug in Höhe von 328.731 S mit der Begründung, dass bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 nur die Verluste der ersten drei Veranlagungsjahre abzugfähig seien.

In seiner dagegen erhobenen Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, dass er im Jahr 1991 einen "Handel mit Staubaugern" begonnen habe. Im Dezember 1993 habe er den Betrieb "Edelstein-Großhandel" eröffnet und den Handel mit Staubaugern in der Folge zur Gänze eingestellt. Dadurch sei ein gänzlich neuer Betrieb entstanden. Er

habe mit dieser Tätigkeit von Grund auf neu beginnen und einen völlig neuen Kundenstock aufbauen müssen. In den Anfangsjahren seien insbesondere durch Aufstockung des Lagers im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung Anlaufverluste entstanden. Verluste durch Lageraufbau bei Beginn einer Tätigkeit stellten typische Anlaufverluste dar. Nach näher angeführter Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis sei in einem solchen Fall von einer Betriebseröffnung auszugehen. Die Vortragsfähigkeit der Verluste sei daher auch für die drei Veranlagungszeiträume ab Eröffnung des Betriebes des Edelsteinhandels und daher auch für die Verluste der Jahre 1994 und 1995 gegeben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2000 wurde die Berufung mit der Begründung abgewiesen, dass eine Betriebseröffnung nur dann vorliege, wenn ein Betrieb in völlig veränderter Form weitergeführt werde. Im vorliegenden Fall hätten sich lediglich die Vertriebsgegenstände schrittweise geändert, während an der "betrieblichen Tätigkeit selbst" keine Änderung eingetreten sei.

In seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz entgegnete der Beschwerdeführer der Begründung des Finanzamtes, gerade im vorliegenden Fall sei das von der Behörde geforderte Merkmal, wonach der Betrieb in völlig geänderter Form weitergeführt werden müsse, gegeben. Es könne nicht zweifelhaft sein, dass ein Betrieb in völlig veränderter Form vorliege, wenn der Betriebsgegenstand von einem Einzelhandel mit Staubsaugern (Verkauf an Endkunden) auf einen Großhandel mit Edelsteinen (Verkauf an Händler zur gewerblichen Weiterveräußerung) geändert werde. Der Beschwerdeführer habe nie behauptet, dass diese Veränderung schrittweise vor sich gegangen wäre. Auch seien dem Beschwerdeführer keine diesbezüglichen Ermittlungshandlungen der Abgabenbehörde bekannt. Die Änderung des Betriebes habe tatsächlich "ziemlich abrupt im Dezember 1993" stattgefunden. Der 1993 aufgenommene Großhandel mit Edelsteinen werde gegenüber einem völlig neuen Kundenstock (hauptsächlich Schmuckhändler) erbracht, der mit dem alten Kundenstock (Käufern von Staubsaugern) keinerlei Berührungs punkte aufweise. Die aufgetretenen Anlaufverluste hätten ihre Ursache in dem mit der Neuaufnahme der Tätigkeit verbundenen Lageraufbau. Gerade das sei der Grund, warum auch bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern der Verlustvortrag in den ersten Jahren zugelassen werde.

Im gemäß § 279 Abs. 3 BAO abgehaltenen Erörterungstermin ergänzte der Beschwerdeführer, dass der Vertrieb der Reinigungsgeräte über selbständige Handelsvertreter erfolgt sei. Diese seien mit dem Verkauf der Edelsteine an Wiederverkäufer nie betraut worden. Es habe ein vollständiger Wechsel der Vertriebspartner stattgefunden. Als Verkaufsplattform für den Absatz der Reinigungsgeräte hätten Endverbrauchermessen gedient. Der letzte diesbezügliche Messeauftritt habe im September 1993 auf der Rieder Messe stattgefunden.

Die Präsentation des Edelsteinprogramms sei auf Wiederverkäufermessen erfolgt. Das äußere Erscheinungsbild des Unternehmens habe sich völlig geändert. Durch den Beginn des Edelsteinhandels seien die Einrichtung von Lagerräumen und der Bau eines Büros zur Händlerbetreuung notwendig geworden.

Bei den nach 1993 ausbezahlten Provisionen für den Verkauf von Reinigungsgeräten habe es sich um Provisionen an ehemalige Handelsvertreter gehandelt, welche ohne Zutun des Beschwerdeführers Geschäfte akquiriert und dafür Ware bezogen hätten, die der Beschwerdeführer auf Grund seiner vertraglichen Abnahmeverpflichtung gegenüber dem Großhändler lagernd gehabt habe. Ab dem Jahr 1994 sei der Beschwerdeführer selbst nicht mehr als Werber für Reinigungsgeräte aufgetreten.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies auch die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sachverhaltsbezogen wird im angefochtenen Bescheid zunächst ausgeführt, aus den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen gingen für die Jahre ab 1994 folgende Wareneinkäufe hervor:

1994 2,273.000 S

1995 2,751.000 S

1996 2,445.000 S

1997 3,139.000 S

1998 2,510.000 S (abzüglich 903.000 S Bestandsveränderungen)

Aus den Bestandsverzeichnissen ergäben sich für die Jahre ab 1994 folgende Zugänge an abnutzbaren aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgütern:

1994 23.000 S

1995 162.000 S

1996 236.000 S

1997 148.000 S

1998 1.717.000 S

Nach § 18 Abs. 7 EStG 1988 könnten Steuerpflichtige, die den Gewinn aus einem Betrieb durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln, Anlaufverluste, d.h. Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, soweit sie nicht im selben Veranlagungsjahr ausgeglichen werden können, in den Folgejahren als Sonderausgaben abziehen. Das Jahr der Betriebseröffnung zähle bereits als erstes Jahr.

Eine Betriebseröffnung liege u.a. dann vor, wenn ein Betrieb neu gegründet 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 werde. Auch eine Teilbetriebseröffnung sei als Betriebseröffnung iSd § 18 Abs. 7 EStG 1988 zu werten, zumal auch dabei typischerweise eine Anlaufverlustphase gegeben sein könne.

§ 18 Abs. 7 EStG 1988 räume den Verlustvortrag für typische Verlustsituationen, im Speziellen für die typische Verlustsituation des Beginnes einer bestimmten betrieblichen Tätigkeit ein. Dies spreche dafür, den Verlustvortrag nach § 18 Abs. 7 EStG 1988 analog all jenen Steuerpflichtigen einzuräumen, bei denen der Beginn einer betrieblichen Tätigkeit iSd Liebhabereiverordnung anzunehmen sei (Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. November 1993, 93/14/0156 bis 0158).

Im vorliegenden Fall habe der Beschwerdeführer im Jahr 1993 zwar mit dem Edelsteinhandel begonnen, daneben aber - wenn auch offenbar in deutlich verminderterem Umfang und insgesamt auslaufend -

den Staubsaugerhandel fortgeführt. Weiters habe der Beschwerdeführer hinsichtlich des letztgenannten Handelsbetriebes keinen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn ermittelt, was nach Ansicht der belangen Behörde ebenfalls gegen eine abrupte und nach außen erkennbare Beendigung der Tätigkeit spreche.

Somit sei davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer in einem "insgesamt vorliegenden Betrieb 'Handelsgewerbe' eine Umschichtung des Warenangebotes vorgenommen und damit auch andere Kundenschichten angesprochen hat, was aber im Ergebnis noch keiner Betriebseröffnung gleichkommt". Auch die in diesem Zusammenhang vom Beschwerdeführer behauptete im Lageraufbau gelegene Verlustursache liege offenbar nicht vor, "zumal der Wareneinsatz der Verlustjahre 1994 und 1995 nicht über jenem der nachfolgenden Jahre" liege. Wie aus den Zugängen von abnutzbaren Wirtschaftsgütern hervorgehe, habe der Beschwerdeführer in der Beginnphase des Edelsteinhandels auch keine über das übliche Maß hinausgehenden Neuinvestitionen vorgenommen, solche seien erst im streitgegenständlichen Jahr, also einer einen Gewinn aufweisenden Wirtschaftsperiode, angefallen.

Im Ergebnis sei davon auszugehen, dass eine schrittweise Änderung des Warenangebotes vorliege und der Beginn der Tätigkeit als Edelsteinhändler zu keiner mit einer Betriebseröffnung typischerweise einhergehenden Anlaufverlustsituation geführt habe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Anlaufverluste waren gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 in der Fassung vor dem KMU-FG 2006, BGBl. I Nr. 101/2006, Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im 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 1988 auszulegen. Es geht dabei um die Einräumung des Verlustvortrages für typische Verlustsituationen, im Speziellen um die Einräumung des Verlustvortrages in der typischen Verlustsituation des Beginnes einer bestimmten betrieblichen Tätigkeit. Dies spricht 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 ist. Dies ist dann der Fall, wenn ein Betrieb neu begründet werde, oder ein bestehender Betrieb übernommen (Kauf, Erbgang, Schenkung) und in völlig veränderter Form weitergeführt wird. Auch eine Teilbetriebseröffnung ist als Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 leg. cit. zu werten, zumal auch dabei typischerweise eine Anlaufverlustphase gegeben ist.

Eine neue Betriebseröffnung ist auch dann anzunehmen, wenn zwar schon bisher eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt

worden ist, die Tätigkeit aber umgewandelt und sodann in einer nicht mehr vergleichbaren Form fortgeführt wird. Um von einer Umwandlung bisher ausgeübter betrieblicher Tätigkeit mit nachfolgender Fortführung in einer nicht mehr vergleichbaren Form sprechen zu können, bedarf es, wie der Verwaltungsgerichtshof im angeführten Erkenntnis vom 30. November 1993 ausgeführt hat, einer tief greifenden Änderung der bisher ausgeübten Tätigkeit (beispielsweise trat im Erkenntnis 93/14/0156 zur schon bisher betriebenen Schuhreparaturwerkstätte ein Handel mit Schuhen hinzu).

Der Beschwerdeführer bringt vor, er habe ab dem Jahr 1991 Staubsauger im Wege von Hausbesuchen an Endverbraucher verkauft und ab 1993 den Großhandel mit Edelsteinen aufgenommen. Dies habe eine völlig neue Organisation erfordert. Die Firmenbezeichnung sei auf "S-line" geändert worden. Auch habe die Wirtschaftskammer den neuen Betrieb als anderes Handelsgewerbe eingestuft. Die Anfangsverluste seien dadurch eingetreten, dass mit der Aufnahme der Tätigkeit auch vermehrte Aufwendungen zur Präsentation und zum Vertrieb durch Auftritte auf Messen notwendig gewesen seien. Das äußere Erscheinungsbild habe sich völlig geändert. Ab 1994 habe der Beschwerdeführer selbst keine Reinigungsgeräte mehr vertrieben. Anders als im angefochtenen Bescheid vertreten, sei es daher nicht zu einer "schrittweisen Änderung" der betrieblichen Tätigkeit des Beschwerdeführers gekommen.

Die belangte Behörde hat ihre Ansicht, es liege keine tief greifende Änderung der bisherigen Tätigkeit vor, damit begründet, dass auch nach der Aufnahme des Handels mit Edelsteinen noch Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit dem im Jahr 1991 begonnenen Handel mit Staubsaugern erzielt worden seien und der Beschwerdeführer auch keinen diesbezüglichen Veräußerungs- oder Betriebsaufgabegewinn ermittelt habe.

Beide Argumente tragen allerdings nichts Entscheidendes zur Lösung der gegenständlich strittigen Frage bei, ob der Beschwerdeführer im Jahr 1993 seine bisherige Tätigkeit in einer Weise geändert hat, die es erlaubte, von der Neueröffnung eines Betriebes auszugehen. Dass aus der bisher ausgeübten Tätigkeit noch Betriebseinnahmen zu einem Zeitpunkt erzielt wurden, als der Beschwerdeführer bereits in einem anderen Geschäftsfeld tätig war, lässt für sich genommen die von der belangten Behörde gezogene Schlussfolgerung schon deshalb nicht zu, weil die Eröffnung eines neuen Betriebes selbst dann vorliegen könnte, wenn der bisherige Betrieb gar nicht aufgegeben wird, sondern zum bisherigen Betrieb - sofern nicht vom Vorliegen eines einheitlichen Betriebes auszugehen ist - ein weiterer Betrieb hinzutritt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein Unternehmer verschiedene Tätigkeiten nämlich in mehreren Betrieben oder im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entfalten. Ein einheitlicher Betrieb liegt vor, wenn die mehreren Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind; das trifft bei engem wirtschaftlichen, technischen oder organisatorischen Zusammenhang zu. Es kommt auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben im Einzelfall an.

Als Merkmale für den einheitlichen Betrieb sind etwa anzusehen:

Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen, Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals. Nicht gleichartige Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 2003, 98/14/0088).

Im Beschwerdefall ist daher nicht entscheidend, ob die bisher ausgeübte Tätigkeit (der Handel mit Staubsaugern) abrupt oder "schrittweise" beendet wurde, sondern ob der Beschwerdeführer seine neue Betätigung unter Nutzung der schon vorhandenen betrieblichen Struktur aufnehmen konnte. In einen solchen Fall wäre die Annahme gerechtfertigt, dass keine für eine Betriebseröffnung typische Anlaufverlustsituation vorliegt. Diesbezügliche konkrete Feststellungen der belangten Behörde fehlen jedoch. Dass der Beschwerdeführer, worauf sich die belangte Behörde weiters stützt, in den ersten Jahren seiner Tätigkeit als Händler von Edelsteinen keine größere Investitionen getätigt hat, sondern solche erst im Jahr 1998 aktenkundig sind, besagt nicht, dass Investitionen deswegen unterbleiben konnten, weil der Beschwerdeführer sein neues Betätigungsfeld auf den schon vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen des Handels mit Staubsaugern gründen konnte.

Soweit die belangte Behörde zur Feststellung gelangt ist, es habe lediglich eine Umschichtung des Warenangebots stattgefunden, lässt sie eine Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen vermissen, dass ein vollständiger Wechsel der Vertriebspartner stattgefunden habe, weil sich nicht nur das vertriebene Produkt grundlegend, sondern auch die Handelsstufe geändert habe. In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass bei kundengebundenen Tätigkeiten (wie beispielsweise Handelsvertretungen) die Geschäftsverbindungen, die Vertretungsbefugnis und der

Firmenname wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen (vgl. Doralt, EStG10, Tz. 33/2 zu § 24).

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 25. Oktober 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2006150034.X00

Im RIS seit

22.11.2006

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at