



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 1010 Wien, X-Straße, vom 19. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 28. Februar 2011 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) reichte am 12. Mai 2005 die Einkommensteuererklärung für 2004 beim Finanzamt ein. Mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid vom 17. Mai 2005 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2004 mit € 0,00 erklärungsgemäß fest. Mit gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigem Bescheid vom 28. Februar 2011 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2004 mit € 4.291,93 fest. Die Nachforderung gründet sich auf die Kürzung des geltend gemachten Verlustvortrages auf € 886,32. Diesen Bescheid begründete das Finanzamt wie folgt: „ Von den Anlaufverlusten aus 1993 bis 1995 in Höhe von € 7.907,62 wurden bereits für 2001 € 5.986,41 und für 2002 € 1.034,89 verbraucht. Es konnten daher für 2004 nur mehr der Restbetrag in Höhe von € 886,32 berücksichtigt werden. Die Voraussetzungen für die Geltendmachung des Verlustvortrages für die Jahre 1996 bis 2000 und 2003 liegen nicht vor, da der Verlust nicht aufgrund ordnungsgemäßer Buchführung ermittelt wurde. "

Mit Schreiben vom 19. März 2011 erhob die Bw. fristgerecht Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 28. Februar 2011 und begründete diese wie folgt: Es werde die Berücksichtigung der Anlaufverluste der Jahre 1994 bis 1996 beantragt, da im Jahr 1993 der Aufbau des Naturkostladens erfolgt sei und die Eröffnung des Geschäftes Ende Dezember 1993 stattgefunden habe. Im Jahr 1994 sei das Sortiment auf Mineralien umgestellt worden, wodurch wiederum Umbauten erfolgt seien. Unter der Annahme, dass die ersten drei „*Anlaufverlustjahre*“ von den Jahren 1994 bis 1996 gerechnet werden, sei im Jahr 1996 nochmals in die Geschäftsausstattung investiert und das Mineraliensortiment erweitert worden. Aus diesem Grund sei im Jahr 1996 ein hoher Jahresverlust entstanden. Werde dieser Verlust aus dem Jahr 1996 nicht berücksichtigt, so gehe dieser in „*steuerrechtlicher Sicht*“ verloren. Dadurch entstünde für das Jahr 2004 eine Abgabennachforderung von € 4.291,93. Es werde daher höflichst ersucht, das Jahr 1994 als Eröffnungsjahr anzusehen, damit der Verlust aus dem Jahr 1996 im Jahr 2004 gewinnmindernd berücksichtigt werden könne.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2011 wies das Finanzamt die Berufung vom 19. März 2011 gegen den Bescheid vom 28. Februar 2011 als unbegründet ab und führte in der Begründung aus: *„Bis zur Veranlagung 2006 konnten bei Einnahmen Ausgaben Rechnern (§ 4 Abs. 3 EStG) Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung des Betriebes entstehen, als Sonderausgaben (Verlustabzug) berücksichtigt werden (vgl. § 18 Abs. 7 EStG 1988). Da im gegenständlichen Fall der Betrieb im Jahr 1993 eröffnet wurde und die Verluste bescheidmäßig festgesetzt wurden, können als Anlaufverluste nur die Jahre 1993, 1994 und 1995 als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Die Berufung war somit abzuweisen.“*

Mit Schreiben vom 9. Mai 2011 stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus: Aus den Unterlagen 1993 sei zu ersehen, dass die ersten Handelswarenerlöse am 13. Dezember 1993 getätigt worden seien. Als Anlage werde eine Kopie des Kassabuches vom Dezember 1993 vorgelegt (Erlöse 13. Dezember bis 31. Dezember 1993: ATS 45.879,09).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#), BGBl Nr. 400/1988, sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben auch die in einem vorangegangenen Jahr entstandenen Verluste abzugsfähig (Verlustabzug). Dies gilt grundsätzlich nur, wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt und nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Davon (teilweise) abweichend bestimmt [§ 18 Abs. 7 EStG 1988](#) (in der Fassung vor dem KMU-FG 2006, BGBl. I Nr. 101/2006), dass Anlaufverluste, worunter Verluste, die in den ersten drei Jahren ab Eröffnung des Betriebes entstehen, auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum § 18 Abs. 7 EStG 1988 setzten sich mit dem Begriff der „*Eröffnung eines Betriebes*“ nicht näher auseinander: als „*Anlaufverluste*“ werden solche „*innerhalb der ersten drei Veranlagungszeiträume*“ bezeichnet, wobei unklar bleibt, durch welchen Tatbestand das Vorhandensein bzw. die Ingangsetzung des ersten dementsprechenden Zeitraumes gekennzeichnet wird. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30. November 1993, [93/14/0156](#), ausgeführt hat, ist der Begriff der „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 EStG 1988 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 gegründet 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 EStG 1988 zu werten, zumal auch dabei typischerweise eine Anlaufphase gegeben ist.

Gemäß [§ 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988](#) (BGBl. I 2000/142) können vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und Abs. 7 nur im Ausmaß von 75 % des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob der dreijährige Zeitraum, dessen Verluste als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind, bereits im Jahr 1993 mit der Betriebseröffnung des Naturkostladens beginnt bzw. welcher Zeitpunkt als jener der im Einkommensteuergesetz angeführten „*Betriebseröffnung*“ angesehen werden kann (Eröffnung des Naturkostladens 1993 oder Umstellung des Sortimentes auf Mineralien im Jahr 1994).

Nach dem - vom Steuerrecht losgelösten - Sprachgebrauch ist bei einem Handelsbetrieb nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als „Eröffnung eines Betriebes“ das tatsächliche „Aufsperrn“ des Geschäftslokales anzusehen. Sobald ein Betrieb dem Konsumenten seine Leistungen anbietet, ist er in diesem Sinne „eröffnet“. Auch der eindeutige Wortlaut des § 18 Abs. 7 EStG 1988 nimmt unmissverständlich auf den „Eröffnungszeitpunkt“ des Betriebes und

somit offensichtlich auf den Beginn der Bereitstellung von Leistungen Bezug, weshalb kein Grund erkennbar ist, warum diesbezüglich vom Sprachgebrauch abzuweichen wäre. Unstrittig ist, dass der Handelsbetrieb der Bw. am 13. Dezember 1993 eröffnet wurde. Dies ergibt sich auch zweifellos aus dem von der Bw. vorgelegten Kassabuch, aus welchem Handelswarenerlöse vom 13. Dezember bis 31. Dezember 1993 in Höhe von ATS 45.879,09 ersichtlich sind. Die Bw. ermittelte den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. Die Annahme des „Betriebsbeginns“ im Jahr 1993 hat zur Folge, dass sich der „Anlaufverlustzeitraum“ im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 auf die Jahre 1993, 1994 und 1995 erstreckt. Das sind die ersten drei Veranlagungszeiträume ab Eröffnung des Betriebes der Bw. Die in diesen Jahren entstandenen Verluste (1993: ATS 97.709,00 (€ 7.100,79), 1995: ATS 30.378,00 (€ 2.207,86)) sind nach der o.a. Bestimmung abzugsfähig. Im Jahr 1994 erklärte die Bw. einen Gewinn in Höhe von ATS 20.916,00 (€ 1.250,02).

Zu prüfen bleibt noch, ob die Bw. im Jahr 1994 ihre bisherige Tätigkeit (Naturkostladen) in einer Weise geändert hat, die es erlaubt, von der Neueröffnung eines Betriebes (eine neue Betätigung unter Nutzung der schon vorhandenen betrieblichen Struktur) auszugehen. Abgesehen davon, dass aus einem im Veranlagungsakt aufliegenden Aktenvermerk ersichtlich ist, dass die Bw. dem Finanzamt erst anlässlich einer persönlichen Vorsprache am 9. Juli 1997 die Sortimentsumstellung (Änderung des Naturkostladens auf den Handel mit Mineralien) bekannt gegeben hat und sich auch aus den Vorbringen der Bw. in der Berufung vom 19. März 2011 ergibt, dass die Umstellung auf den Handel mit Mineralien offensichtlich erst im Jahr 1996 und nicht wie von der Bw. behauptet im Jahr 1994 erfolgte, kann eine bloße Umschichtung des Warenangebotes im Ergebnis noch keiner (neuerlichen) Betriebseröffnung gleichkommen. Eine Sortimentsumstellung ohne Änderung der Handelsstufe führt zu keiner mit einer Betriebseröffnung typischerweise einhergehenden Anlaufverlustsituation, weshalb unter Berücksichtigung des erwähnten Sinnes des § 18 Abs. 7 EStG 1988 nicht von einer (neuen) Betriebseröffnung gesprochen werden kann.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 9. August 2011