



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., 19. Bezirk und Stadtgemeinde Klosterneuburg betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Entscheidungsgründe

Der Bw ist ein seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelnder Verein.

Mit den Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 1999 und 2000 machte der steuerliche Vertreter einen Verlustabzug in Höhe von ATS 4.353.418 für das Jahr 1999 und ATS 2.500 für das Jahr 2000 als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 geltend.

Da das Finanzamt mit dem Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1999 die in Rede stehende Sonderausgabenposition in Höhe von ATS 80.936 festgesetzt hatte, er hob der steuerliche Vertreter Berufung gegen den oben genannten Bescheid und ersuchte um Berücksichtigung eines Verlustabzuges von ATS 166.009 mit der Begründung, dass trotz der in Höhe von S 4.353.418 vorhandenen Verlustvorträge aus den Vorjahren ein Verlustabzug nur in Höhe des körperschaftsteuerpflichtigen Verlustes 1998 (S 80.936) vorgenommen worden sei.

Mit der daraufhin ergangenen Berufungsvorentscheidung (in der Folge kurz BVE) änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid zu Ungunsten des Bw ab, in dem es den Verlustabzug in Höhe von ATS 0 festsetzte.

In Streit steht der Sonderausgabencharakter der mit den Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 1999 und 2000 geltend gemachten Verlustabzüge.

Als Begründung für die Versagung des Sonderausgabencharakters der in Rede stehenden Kostenposition führte das Finanzamt in der BVE ins Treffen, dass *schon anlässlich der im Jahr 1996 durchgeführten UVA-Prüfung (vgl. Niederschrift vom 29. Februar 1996) festgestellt worden sei, dass eine Förderung der Allgemeinheit bei der Betätigung des Vereins nicht vorliege, weshalb in weiterer Folge auch keine Gemeinnützigkeit nach § 35 Abs. 1 BAO gegeben sei und somit die wirtschaftlichen Aktivitäten zur Finanzierung des Vereinszweckes, also der Buch- und Kunstverlag, körperschaftsteuerpflichtig seien.*

Der Bw betreibe ein Grund-Handelsgewerbe nach § 1 Z 8 HGB (Verlagsgeschäft sowie Buch- und Kunsthandel) und sei aufgrund dieser Gesetzesbestimmung ein "Ist"-Kaufmann, der nach Handelsrecht dann buchführungspflichtig sei, wenn sein Gewerbebetrieb einen nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Bei der Beurteilung, ob ein Gewerbebetrieb einen nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordere, sei auf die tatsächlichen Umstände im Einzelfall auf Grund einer Gesamtbetrachtung abzustellen.

Die Abgrenzung von Voll- und Minderkaufleuten iSd § 4 HGB richte sich nach quantitativen ("Umfang") und qualitativen ("Art") Merkmalen (Straube, Kommentar zum HGB², § 4 Rz 4). Qualitativ komme es auf 1) den Gegenstand des Unternehmens, 2) den organisatorischen Ablauf der Geschäfte, 3) das Vorhandensein kaufmännischer Werbung, 4) die Vielfalt der Geschäftsbeziehungen, 5) die kaufmännische Buchführung, 6) die kaufmännische Bezeichnung (Firma), 7) die kaufmännische Vertretung an.

Quantitativ sei der Umfang des Unternehmens anhand der Kriterien 1) Anzahl und Wert der Geschäftsvorgänge, 2) Umsatz, 3) Gewinn, 4) Trennung von Anlage- und Umlaufvermögen, 5) Steuerbelastung, 6) Wert des Anlagevermögens, 7) Zahl und Art der Beschäftigten zu beurteilen.

Infolge der die Berufung abweisenden BVE beantragte der steuerliche Vertreter dem Sinn nach die Vorlage der Berufung gem. § 276 BAO (=VA).

Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit werden die Ausführungen des Finanzamts in der BVE zu den einzelnen Kriterien den diesbezüglichen Ausführungen des Bw. in der als Vorlageantrag im Sinne des § 276 BAO zu wertenden Berufung gegen die BVE (=VA) in nachfolgender Form gegenübergestellt:

Qualitative Merkmale:

- der Gegenstand des Unternehmens ("Punkt 1"):

BVE "Grund-Handelsgewerbe nach § 1 Z 8 HGB"

VA "Dem ist nichts hinzuzufügen."

- der organisatorische Ablauf der Geschäfte ("Punkt 2"):

BVE "umfangreiche Administration nötig für die Aktivitäten des Vereines lt. Statuten wie z.B. Verkauf des Luxus-Fotobandes, Organisation von großangelegten Multi-Media Shows und von Container-Ausstellungen für Auslandswerbung, nach § 17 der Statuten ist dafür ein eigens angestellter Sekretär, der das Sekretariat leitet, zuständig,"

VA "Alleine aus den vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen kann nicht ohne zusätzliche Erhebungen beurteilt werden, wie der Geschäftsbetrieb in Wirklichkeit ablief. Allein aus dem Inhalt der Statuten kann nicht automatisch auf die tatsächliche Tätigkeit geschlossen werden. Gerade bei Vereinen wird beispielsweise in Hinblick auf die Beurteilung der Gemeinnützigkeit besonders viel Wert auf die tatsächliche Geschäftsführung gelegt. ... Die einzige für den Verein tätige Person ist der Obmann, der unentgeltlich stundenweise für den Verein tätig ist. Der Sitz des Vereins befindet sich in einem Raum seiner Wohnung. Die gesamte Administration wird von ihm mittels Telefon und Anrufbeantworter, Fax und Schreibmaschine erledigt. Verkäufe erfolgen nur per Postversand auf telefonische Bestellung. Die Fotobände selbst sind beim Verlag gelagert und werden direkt von

dort aus geliefert. Der jährliche Beleganfall hat in einem bis zwei Ordnern Platz. Es gab in den letzten sieben Jahren eine selbst organisierte Ausstellung und zweimal einen Ausstellungsstand bei der Frankfurter Buchmesse. Seit 1996 werden nur die zuvor produzierten 6 verschiedenen Mappen verkauft (außer einer Aktualisierung der Fotoserie Wien 2001)."

- das Vorhandensein kaufmännischer Werbung ("Punkt 3"):

BVE *"It. E/A Rechnungen 1994 Aufwand für Öffentlichkeitsarbeit ATS 58.000,-, 1995 Werbungsaufwand ATS 106.100,-, 1996 Werbungsaufwand ATS 51.160"*

VA *"Auf Grund der einzelnen in den Jahren 1994 bis 1996 angeführten Beträge in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen wird auf das Vorliegen "kaufmännischer Werbung" geschlossen. Es handelte sich dabei vorwiegend um Kosten für die angeführte Ausstellung und die Messen sowie im Jahre 1994 um einen Betrag von ATS 50.000, der unter dem Titel "Öffentlichkeitsarbeit" ausgewiesen ist, eigentlich aber ein Beitrag an den Stephansdom war, um die Erlaubnis zum Fotografieren zu erlangen."*

- die Vielfalt der Geschäftsbeziehungen ("Punkt 4"):

BVE *"It. Aktenlage international, zumindest mit Deutschland und England, da Anträge auf Vergütung der Umsatzsteuer in diesen Ländern zugestellt wurden und im Jahr 1996 auch Lieferungen ins Ausland in Höhe von ATS 138.841"*

VA *"Die internationale Tätigkeit beschränkte sich auf Deutschland. Es wurden Fotobände von zwei deutschen Städten produziert. In England war ein Fotoband geplant, wegen der EU-Sanktionen wurde daraus jedoch nichts."*

- die kaufmännische Buchführung ("Punkt 5"):

BVE *"nicht vorhanden"*

VA *"Dem ist nichts hinzuzufügen."*

- die kaufmännische Bezeichnung (Firma; "Punkt 6"):

BVE *"Kxxx "*

VA *"Auch dem ist nichts hinzuzufügen."*

- die kaufmännische Vertretung ("Punkt 7"):

BVE "It. § 15 der Satzung vertritt der Obmann nach außen, der Kassier besorgt die ordnungsgemäße Geldgebarung"

VA "Dies ist nicht nur nach Satzung so, sondern auch tatsächlich."

Quantitative Merkmale

- Anzahl und Wert der Geschäftsvorgänge ("Punkt 1"):

BVE "da nach § 17 der Statuten ein Sekretariat eingerichtet wurde, damit dieses die umfangreichen geschäftlichen Aktivitäten des Vereins koordiniert und die Höhe der Aufwendungen für Fremdleistungen bzw. Fremdarbeit (z.B. 1994 gesamt ATS 250.682, - 1995 ATS 1.975.341, - und 1996 ATS 2.536.517, -) lassen auf eine beträchtliche Anzahl und auch Wert der Geschäftsvorgänge schließen."

VA "Auf die einzige Teilzeitkraft, nämlich die unentgeltliche Tätigkeit des Obmanns und den geringen Umfang des sogenannten Sekretariats wurde bereits hingewiesen. Die Höhe der Fremdleistungen lässt nicht zwangsläufig auf eine hohe Anzahl von Geschäftsfällen schließen. Gerade die Tatsache, dass man sich fremder Leistungen bedient, spricht eher dafür, dass die geschäftliche Betätigung des Vereins untergeordnet blieb, weil die Produktion der Fotobände gänzlich ausgelagert wurde."

- Umsatz ("Punkt 2"):

BVE "1994 ATS 475.681,-, 1995 ATS 542.626,- 1996: ATS 652.100"

VA "Es werden nur die Jahre 1994 bis 1996 angeführt, in denen es die einzigen betragsmäßig etwas höheren Erlöse gab, wobei es sich dabei dennoch lediglich um den Verkauf von ca. 845 Fotobänden in allen drei Jahren zusammen handelte."

- Gewinn ("Punkt 3"):

BVE "nur in den Jahren 1994: ATS 77.792,- und 1999 ATS 166.093"

VA "Es werden nur die beiden Jahre 1994 und 1999, die geringe Gewinne brachten, angeführt. Dem ist nichts hinzuzufügen, außer dass es sich dabei nicht um Gewinne, sondern um Überschüsse gehandelt hat."

- Trennung von Anlage- und Umlaufvermögen ("Punkt 4"):

BVE "nicht ersichtlich"

VA "Das entspricht dem Wesen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung."

- Steuerbelastung ("Punkt 5"):

BVE "Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer"

VA "Das Ausmaß ist allerdings sehr gering."

- Wert des Anlagevermögens ("Punkt 6"):

BVE "Inanspruchnahme von Krediten: in geringem Umfang, vgl. Position Zinsaufwand ab 1996"

VA "Ein Zinsaufwand von ATS 96 bis ATS 895 pro Jahr lässt ... auf keine sehr hohe Fremdfinanzierung schließen. Anlagevermögen ist nämlich gar keines vorhanden. Die Zinsen fielen am laufenden Geschäftskonto an."

- Zahl und Art der Beschäftigten ("Punkt 7"):

BVE "It. Statuten ist ein Sekretär angestellt, in den Jahren 1995 und 1996 enorm hoher Aufwand für Fremdleistungen bzw. Fremdarbeit (siehe Punkt 1)"

VA "Dass es gar keinen Sekretär gibt, wurde schon mehrmals erwähnt, obwohl auch die tatsächliche Beschäftigung eines solchen nicht gleich auf das Vorliegen eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb hinweisen würde. Bei den Fremdleistungen handelte es sich um die Kosten von Produktion und Druck und nicht um vermeintliches Leihpersonal."

Im Schlussteil der BVE vertrat das Finanzamt die Rechtsmeinung, dass der Gewerbebetrieb bei kumulativer Betrachtung der aufgezählten Kriterien und nach dem Gesamtbild des Unternehmens einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordere, weshalb der Bw Vollkaufmann nach § 4 HGB und demnach nach Handelsrecht zur Buchführung verpflichtet sei, und führte nach Zitierung des § 124 BAO unter Verweis auf die Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Dezember 1952, ZI.503/52, und des Verfassungsgerichtshofes vom 3. März 1987, G 170/86, aus: Der Bw. ermittle den ho. eingereichten Unterlagen nach seinen Gewinn seit Beginn seiner Tätigkeit gemäß § 4 Abs. 3

EStG, obwohl der Verlustabzug eine ordnungsmäßige Buchführung, d.h. einen Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG voraussetze.

Im VA hielt der steuerliche Vertreter den Ausführungen des Finanzamts im Schlussteil der BVE im Wesentlichen entgegen, dass von den aufgezählten qualitativen Kriterien eventuell nur Punkt 2, 3 und 4 dafür sprechen würden (das nur, weil von falschen Annahmen ausgegangen worden sei). Bei den quantitativen Kriterien würden sich allenfalls in Punkt 1 und 7 bei Unkenntnis der tatsächlichen Gegebenheiten Merkmale für das Vorliegen eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebes herauslesen lassen. Wenn aber von 14 aufgezählten Kriterien 5 vermeintlich zutreffen, könne nicht von einem kumulativen Zusammentreffen dieser zutreffenden Faktoren gesprochen werden. Bei einer Betrachtung nach den tatsächlichen Gegebenheiten würden sich überhaupt keine Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Vollkaufmannseigenschaft mehr finden lassen. Mangels einer handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Verpflichtung der Bw zur Buchführung und zur Ergebnisermittlung nach § 4 Abs.1 oder § 5 EStG seien die Anlaufverluste der ersten drei Geschäftsjahre vortragsfähig.

Mit dem Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2000 in der ursprünglichen sowie in der gemäß § 293 BAO berichtigten Fassung setzte das Finanzamt die in Rede stehende Sonderausgabenposition in Höhe von ATS 0 fest, woraufhin der steuerliche Vertreter die Berufung gegen den berichtigten Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2000 erhob und die Berücksichtigung des "zustehenden" Verlustvortrages beantragte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind Verluste, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden (Verlustabzug) und durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind, ohne bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt worden zu sein, als Sonderausgaben abzuziehen.

Gemäß § 18 Abs. 7 leg. cit. sind Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 leg. cit. ermittelt, nach Abs. 6 zu berücksichtigen.

Aus der Wortfolge "auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 leg. cit. ermittelt" ist die Absicht des Gesetzgebers abzuleiten, das Recht zum Abzug der Anlaufverluste gem. § 18 Abs. 7 leg. cit. an die Erfüllung einer äußeren Bedingung, nämlich die Führung vollständiger und richtiger Aufzeichnungen, die eine Gewinnermittlung in Form einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gewährleisten, zu knüpfen. Aus dem Verweis im § 18 Abs. 7 leg. cit. auf den Absatz 6 ergibt sich, dass die Ordnungsmäßigkeit der Einnahmen- Ausgaben-Rechnung eine Voraussetzung für die Anerkennung des Verlustvortrages bei Anlaufverlusten darstellt. Das heißt: Mängel einer ihrer Art nach tauglichen Einnahmen-Ausgabenrechnung können den Verlustvortrag nur dann hindern, wenn sie nach einer Richtigstellung und Ergänzung (einschließlich allfälliger Sicherheitszuschläge) eine jährliche Erfassung der maßgeblichen Daten insgesamt nicht möglich erscheinen lassen. Ist ein gemäß § 4 Abs. 3 leg. cit. ermittelter Gewinn seiner Höhe nach überprüfbar, so ist ein Verlustvortrag gemäß § 18 Abs. 7 leg. cit. zulässig. Da das in Rede stehende Recht von einer ordnungsmäßigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung abhängig ist, ist es gleichgültig, ob das Gesetz den Einkommensteuerpflichtigen zur Ermittlung des Gewinns in Form des Vermögensvergleiches nach § 4 Abs. 1 leg. cit. oder durch Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 3 leg. cit. verpflichtet hat.

Seit dem Jahr seiner Gründung - 1994 - hat der Bw. den jährlichen Gewinn durch Erstellung einer Einnahmen - Ausgaben Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, ohne dass das Finanzamt eine Unvollständigkeit und Unrichtigkeit der Aufzeichnungen für die Ermittlung des laufenden Gewinnes der Jahre 1994, 1995 und 1996 festgestellt hatte, aufgrund der der Gewinn durch grifweise und pauschale Schätzung zu ermitteln gewesen wäre. Da die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 1994 bis 1996 in Verbindung mit den Ausführungen des Finanzamts und des Bw. im Rahmen des Veranlagungs- und Berufungsverfahrens betreffend der Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 keinen begründeten Anlass gegeben hatten, die Richtigkeit der im Wege der Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 1994 bis 1996 ermittelten Gewinne in Zweifel zu ziehen, war das Recht zum Abzug der Anlaufverluste gemäß § 18 Abs. 7 leg. cit. in Verbindung mit § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 anzuerkennen und der Berufung gegen die Körperbescheide für die Jahre 1999 und 2000 Folge zu geben.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 11.April 2003