



GZ. RV/0341-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. gründete 1996 ein Unternehmen, dessen Gegenstand sie mit "Herstellung kunstgewerblicher Zier- und Gebrauchsgegenstände bezeichnete". Sie ermittelte ihren

Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 und erklärte für das Jahr 1996 einen Verlust von 509.339,22 S. Mit ihrer am 3. Juli 1998 beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärung für 1997 erklärte sie einen Verlust von 24.498,55 S, den sie in den Beilagen aufschlüsselte. Aus "gewöhnlicher Geschäftstätigkeit" habe sie 1997 einen Gewinn von 10.569,74 S erzielt, eine "Bilanz wegen Geschäftsauflösung zum 31.12.1997" weise Forderungen von 478.622,89 S und Verbindlichkeiten von 4.351,96 S aus, woraus die Beschwerdeführerin einen "Bilanzgewinn" von 474.270,93 S errechnete. Von der Summe dieser beiden Gewinne (484.840,67 S) zog sie einen "Verlустаusgleich 1996" von 509.339,22 S ab und gelangte so zu dem für 1997 erklärten Verlust von 24.498,55 S. Den Abgabenerklärungen legte die Bw. auch eine von ihr am 28. Dezember 1997 ausgestellte Rechnung für im Einzelnen bezeichnete Handelswaren mit einem Nettobetrag bei, welcher dem in der "Bilanz wegen Geschäftsauflösung zum 31.12.1997" unter Forderungen ausgewiesenen Betrag von 478.622,89 S entsprach.

Auf Vorhalt des Finanzamtes vom 24. Februar 1999 sandte die Bw. den ausgefüllten "Fragebogen anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit" zurück, gab als Datum der Aufgabe des Betriebes den 31. Dezember 1997 an, kreuzte das Feld "Aufgabe des ganzen Betriebes" an und strich die Felder "Der Betrieb wurde verkauft - Höhe des Verkaufspreises" und "Der Betrieb wurde verpachtet - Höhe des jährlichen Pachtschillings" sowie "Name und Anschrift des Erwerbers/Nachfolgers/Pächters".

Das Finanzamt übernahm die erklärten Beträge des "Gewinnes aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit" und des "Bilanzgewinnes", zog jedoch den erklärten Verlust aus 1996 nicht ab und setzte mit Bescheid vom 27. Mai 1999 die Einkommensteuer 1997 dementsprechend fest.

Dagegen berief die Bw. Da bei der 1997 erfolgten Betriebsveräußerung wesentliche Betriebsgrundlagen verkauft worden seien, beantrage sie gemäß § 117 Abs. 7 Z 2 EStG, den Veräußerungsgewinn 1997 insofern auf das Jahr 1998 zu verschieben, als der Verlustvortrag von 1996 in Höhe von 376.220 S "dagegengerechnet" werden könne. Weiters beantragte sie die Gewährung des Freibetrages nach § 24 Abs. 4 EStG in Höhe von 100.000 S wegen Betriebsveräußerung. Gleichzeitig legte sie eine neuerliche Einkommensteuererklärung für 1997 bei, worin sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 484.840,67 S erklärte, wovon ein Freibetrag für Veräußerungsgewinn von 100.000 S auszuscheiden sei. Von dem verbleibenden Veräußerungs/Aufgabegewinn von 384.840,67 S beantragte sie hinsichtlich eines Betrages von 374.270,93 S die Verschiebung auf 1998. Schließlich legte sie der Berufung neuerlich eine Einnahmen- Ausgaben-Rechnung, welche einen Gewinn von 10.569,74 S aufwies, sowie eine "Bilanz wegen Betriebsveräußerung per 31.12.1997" bei,

welche Forderungen von 478.622,89 S und Verbindlichkeiten von 4.351,96 S aufwies, woraus abzüglich eines Freibetrags von 100.000 S ein von ihr als Veräußerungsgewinn bezeichneter Betrag von 374.270,93 S resultierte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2000 übernahm das Finanzamt die als Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie die zur Verschiebung auf 1998 erklärten Beträge und setzte die Einkommensteuer 1997 dementsprechend fest.

Die Bw. wies mit Schriftsatz vom 31. Jänner 2000 darauf hin, dass das Finanzamt mit der Berufungsvorentscheidung entgegen ihrem Antrag auf Gewährung des Alleinerzieherabsetzbetrages diesen nicht berücksichtigt habe. Sie ersuchte "diesen Irrtum unbürokratisch zu korrigieren". Um dem allfälligen Verfall von Fristen vorzubeugen, beantragte sie die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Um Wiederholungen zu vermeiden wird hinsichtlich des Veräußerungsgewinns auf die in der rechtlichen Würdigung angeführten Darstellungen hingewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Alleinerzieherabsetzbetrag:

Gem. § 33 Abs 4 Z 2 EStG 1988 steht einem Alleinerzieher ein Alleinerzieherabsetzbetrag von ATS 5.000,00 jährlich zu. Alleinerzieher ist ein Steuerpflichtiger, der mit mindestens einem Kind im Sinne des § 106 Abs 1 EStG 1988 mehr als 6 Monate im Kalenderjahr nicht in einer Gemeinschaft mit einem Ehepartner lebt. Dieser Absetzbetrag steht zur Abgeltung von Unterhaltspflichten zur Verfügung.

Da die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung des Alleinerzieherabsetzbetrages vorliegen ist der gegenständliche Absetzbetrag zu gewähren und der Berufung in diesem Punkt stattzugeben.

Ad Freibetrag gem. § 24 EStG 1988 und Gewinnverschiebung:

Der Veräußerungsgewinn ist gem. § 24 Abs 4 EStG 1988 nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von ATS 100.000 übersteigt. Veräußerungsgewinne gem. Abs. 1 leg cit sind jene Gewinne, die bei der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes anfallen.

Für den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung ist gem. § 24 Abs 1 und 2 EStG 1988 der Wert des Betriebsvermögens nach den Bestimmungen des § 6 (steuerliche Buchwerte) festzustellen und durch Gegenüberstellung mit dem um die Veräußerungskosten verminderten

Veräußerungserlös (bei Betriebsaufgabe die Summe der Veräußerungserlöse und gemeinen Werte i.S. des § 24 Abs 3 leg. cit.) der Veräußerungsgewinn oder -verlust zu ermitteln (VwGH 3.3.1967, 6/66 zitiert in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch (EStG 1988), Tz 66 zu § 24). Dieser nach genannten Kriterien von der Bw. ermittelte Veräußerungsgewinn ergab laut Aktenlage ATS 336.619,04.

Der so ermittelte Veräußerungsgewinn ist gem. § 24 Abs 4 EStG 1988 nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung des ganzen Betriebes den Betrag von ATS 100.000,00 übersteigt. Gem. § 24 Abs. 4 EStG 1988 ist der zu begünstigende Veräußerungsgewinn durch die Bestimmungen des § 24 EStG 1988 eindeutig definiert. Der Veräußerungsgewinn ist vom laufenden Gewinn zu trennen, denn nur der Veräußerungsgewinn ist begünstigt (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar., Tz 186 zu § 24).

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die bei der Veräußerung oder der Aufgabe des Betriebes erzielt werden. Nach § 24 Abs. 2 leg. cit. ist Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Der Veräußerungsgewinn ist gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996 BGBl. Nr. 201 nur insoweit steuerpflichtig, als er - von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen - bei der Veräußerung (Aufgabe) des gesamten Betriebes 100.000 S übersteigt. Die Bw. ermittelte ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988. Um zu einem Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 leg. cit. zu gelangen, hatte sie demnach zunächst die Gewinnermittlungsart zu wechseln und beim Wechsel der Gewinnermittlung auf Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 einen Übergangsgewinn oder Übergangsverlust zu ermitteln. Dem solcherart festgestellten Betriebsvermögen war sodann das Betriebsvermögen nach Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes gegenüberzustellen und dabei ein Veräußerungsgewinn oder -verlust zu ermitteln.

Mit ihrer Einkommensteuererklärung 1997 hatte die Bw. zunächst einen durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelten "Gewinn aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit" und einen "Bilanzgewinn" erklärt und eine Bilanz vorgelegt, die Forderungen und Verbindlichkeiten enthielt, wobei die Forderungen dem Nettorechnungsbetrag des von ihr verkauften Warenbestandes entsprachen. Diesen Unterlagen und Angaben allein ließ sich nicht entnehmen, ob es sich bei dem von ihr erklärten "Bilanzgewinn" um einen Übergangsgewinn oder um einen Veräußerungsgewinn oder um die Summe aus beiden handelte. In der Berufung sprach die Bw. jedoch ausdrücklich davon, die Verschiebung ihres

Veräußerungsgewinnes auf 1998 zu beantragen und den Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 wegen Betriebsveräußerung in Anspruch nehmen zu wollen. Auch das Finanzamt ging mit der Berufungsvorentscheidung, womit es insoweit die von der Bw. behaupteten Beträge übernahm und den Freibetrag gewährte, offenkundig davon aus, dass es sich bei dem von der Bw. erklärten "Bilanzgewinn" um einen Veräußerungsgewinn handelte. Waren die Angaben in den Beilagen zur Einkommensteuererklärung 1997 noch unklar, so wurde im Zuge des Verfahrens der Sachverhalt glaubhaft vermittelt.

Die Bw. legte vorerst dar, das Warenlager habe laut Inventurliste einen Buchwert von rund 142.000 S gehabt, weshalb sich der erklärte Gesamtgewinn 1997 neben dem Gewinn aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit in Höhe von rund 10.000 S aus einem Übergangsgewinn in Höhe von rund 142.000 S sowie aus einem Veräußerungsgewinn in Höhe von rund 337.000 S zusammensetze, wovon der Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG in Höhe von 100.000 S abzuziehen gewesen wäre. Die Bw. legte im Zuge des Verfahrens berichtigte bzw. ergänzte Unterlagen hinsichtlich der Einkommensteuererklärung wie folgt vor:

Gewinn aus Handelsbetrieb	10.569,74
Übergangsgewinn	137.651,89
Gewinn aus Geschäftsveräußerung p. 28.12.1997	236.619,04
GEWINN 1997	384.840,67

Übergang von § 4/3 auf § 4/1 wegen Betriebsveräußerung per 28.12.1997:

Warenlager per 25.12.97	142.003,85
Forderungen per 25.12.97	0,--
Schulden per 25.12.97	4.351,96
Übergangsgewinn per 25.12.97	137.651,89
Erlös aus Betriebsveräußerung	478.622,89
Buchwerte laut Inventurliste	142.003,85
	336.619,04

Freibetrag	100.000,00
------------	------------

Gewinn aus Betriebsveräußerung	236.619,04
--------------------------------	------------

Da im Verwaltungsverfahren kein Neuerungsverbot besteht, waren diese Unterlagen in die rechtliche Würdigung einzubeziehen.

Es ergab sich nunmehr, dass die Buchwerte der verkauften Waren laut Inventurliste ATS 142.003,85 betrugen. Daraus ergibt sich, dass der Veräußerungsgewinn ATS 336.619,04 (vor Abzug des Freibetrages in Höhe von ATS 100.000,00) betrug (Erlös aus Betriebsveräußerung laut Rechnung ATS 478.622,89 minus ATS 142.003,85 Buchwerte laut vorgelegter Inventurliste).

Die gesetzlichen Voraussetzungen iSd § 24 EStG für den Freibetragsabzug in Höhe von ATS 100.000,00 liegen vor, weshalb in diesem Punkt (wie bereits in der Berufungsvorentscheidung, die Vorhaltscharakter hat) stattzugeben ist.

§ 24 Abs 2 EStG 1988 ordnet für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ausnahmslos einen Betriebsvermögensvergleich an.

Dieser ist von bisherigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnern (E 27.1.1961, Zl. 258/58; 2.2.1968, 1347/67; 30.4.1969, 225/68) nach § 4 Abs 1 EStG 1988 durchzuführen. Um alle steuerlich relevanten Vorgänge lückenlos zu erfassen, ist beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner für den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung nach den in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch (EStG 1988), Tz 86 ff zu § 4 dargestellten Grundsätzen ein Übergangsgewinn oder -verlust zu ermitteln. Die Bw., die ihr Unternehmen zum 31. 12. 1997 veräußert hat, musste daher für die Zeit vom 1.1.1997 bis 31.12.1997 durch Einnahmen-Ausgaben - Rechnung ihren laufenden Gewinn eruieren.

Der Veräußerungsgewinn gehört grundsätzlich zur selben Einkunftsart wie der laufende Gewinn; daher im gegenständlichen Fall zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wobei der Veräußerungsgewinn als letzter Gewinn aus dem Betrieb des Unternehmens noch Teil des Betriebserfolges ist (VwGH 28.4.1976, 507/76); daher sind Verluste aus dem laufenden Betrieb zunächst mit dem Veräußerungsgewinn desjenigen Betriebes zu saldieren, durch dessen Veräußerung bzw. Aufgabe der Veräußerungsgewinn entstanden ist (VwGH 21. 6. 1977, 2981/76).

Der Verlustabzug ist als Sonderausgabe ein Instrument der Einkommensermittlung. Als solches wirkt er nicht quellenbezogen und ist daher auch dann vorzunehmen, wenn der

Betrieb, in dem die Verluste lukriert wurden, im Zeitpunkt des Abzugs nicht mehr vorhanden ist (Quantschnigg u.a., a.a.O., Tz 100 zu § 18).

Die abzugsfähigen Verluste müssen grundsätzlich durch ordnungsgemäße Buchhaltung nach den Bestimmungen der §§ 4 bis 14 EStG 1988 ermittelt worden sein (Quantschnigg u.a., a.a.O., Tz 101 zu § 18).

Einnahmen-Ausgaben-Rechner können unter den sonstigen Voraussetzungen - also ausgenommen die Voraussetzung der ordnungsgemäßen Buchführung - sog Anlaufverluste als Sonderausgaben abziehen. In zeitlicher Hinsicht versteht man unter Anlaufverlusten Verluste innerhalb der ersten drei Veranlagungszeiträume ab Betriebseröffnung. Das Jahr der Betriebseröffnung selbst verbraucht daher bereits ein Jahr des Anlaufzeitraumes. Der Begriff Betriebseröffnung ist anhand des Sinnes des § 18 Abs 7 EStG 1988 analog all jenen Steuerpflichtigen einzuräumen, bei denen ein Beginn einer betrieblichen Betätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung (LVO) anzunehmen ist.

Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn ein Betrieb neu begründet wurde, wie dies hier im Jahr 1996 der Fall war (§ 18 Abs. 7 EStG 1988; Quantschnigg u.a., a.a.O., Tz 112 zu § 18).

So weit Verluste aus den ersten drei Einkunftsarten (im vorliegenden Fall Einkünfte aus Gewerbebetrieb) nicht im Jahr des Verlustes mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können, sind sie als Sonderausgaben zu berücksichtigen (§ 18 Abs 6 EStG 1988; Quantschnigg u.a., a.a.O., Tz 102 zu § 18).

Im gegenständlichen Fall konnten Anlaufverluste in Höhe von ATS 376.220,00 im Jahr der Verlustentstehung 1996 nicht berücksichtigt werden, weshalb diese grundsätzlich vortragsfähig sind.

Es wird festgestellt, dass die Vornahme des Verlustabzugs im Jahr 1998 und gegebenenfalls in den Folgejahren dabei grundsätzlich wieder den normalen Regelungen des § 18 Abs 6 und Abs 7 EStG 1988 folgt (Wieser u.a., a.a.O., § 18 Abs. 6, Bd. 1 Seite 718).

Weiters wird festgehalten, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vortragsfähigkeit (etwa das Vorhandensein einer ordnungsgemäßen Buchführung im Verlustjahr; analog dazu nach Meinung des UFS die Erfüllung der Voraussetzung des Vorliegens von Anlaufverlusten bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern) ohne Bindung für andere Jahre stets in dem Jahr zu entscheiden ist, in welchem der Verlustvortrag als Sonderausgabe berücksichtigt werden soll, im gegenständlichen Fall also allenfalls im Jahr 1998 (VwGH 5.5.92, 92/14/0018). Dies führt dazu, dass diese Frage unter Umständen einer wiederholten Prüfung unterzogen werden kann (VwGH 20. 9. 1977, 931/77; cit. in Quantschnigg u.a., a.a.O., Tz 106 zu § 18). Die

Ermittlung des vortragsfähigen Verlustes wird jedoch grundsätzlich im Rahmen der Veranlagung für das Verlustjahr getroffen, im gegenständlichen Fall also bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1996 (Quantschnigg u.a., a.a.O., Tz 106 zu § 18).

Gem. der Verfassungsbestimmung in § 117 Abs 7 ist bei der Veranlagung für die Jahre 1996 und 1997 ein Verlustabzug gem. § 18 Abs 6 und 7 nicht zulässig. In den Kalenderjahren 1989 und 1990 entstandene Verluste sind, so weit sie nicht bis zur Veranlagung 1995 abgezogen worden sind, zu je einem Fünftel bei den Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2002 abzuziehen. Gem. Z 2 der genannten Gesetzesstelle kann in den Fällen, in denen ein Verlust aus vorangegangenen Jahren von einem bei der Veranlagung für die Kalenderjahre 1996 oder 1997 zu berücksichtigenden Veräußerungs-, Aufgabe oder Liquidationsgewinn abzuziehen wäre, der Steuerpflichtige beantragen, dass die steuerliche Erfassung des betreffenden Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinnes insoweit auf das Veranlagungsjahr 1998 verschoben wird (Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl 1996, 201 ab 1.5.1996).

Die Höhe des verschiebbaren Gewinnes deckt sich mit der Höhe des im Jahr 1998 geltend zu machenden Verlustvortrages (RdW 1996, 228; Doralt⁴, Einkommensteuergesetz, Tz 6 zu § 24). Der im Jahr 1996 entstandene Anlaufverlust geht wegen des Verlustabzugsverbots im Jahr 1997 nicht verloren, sondern ist ab dem Jahr 1998 wieder abzugsfähig. In den Jahren 1996 und 1997 entstehende Verluste sind in ihrer Vortragsfähigkeit ab 1998 nicht beschränkt (Wieser/Lenneis/Weninger/Satovitsch/Bavanek-Weber, Steuerjahrbuch 1998/99, § 18 Abs 6 EStG 1988, Bd. 1 Seite 717).

Laut Meinung des UFS fällt auch der Übergangsgewinn, der durch eine Betriebsveräußerung anfällt, wie dies im Berufungsjahr vorliegt, wegen der Nahebeziehung zur Betriebsveräußerung per 31. Dezember 1997 ebenso wie der Veräußerungsgewinn unter die Verschiebungsmöglichkeit des § 117 Abs. 7 Z. 2 EStG 1988. Der UFS ist der Ansicht, dass der Veräußerungsgewinn ebenso wie der Übergangsgewinn, der im Zuge der Betriebsveräußerung anfällt, wie dies im Berufungsjahr vorliegt, unter die Verschiebungsmöglichkeit des § 117 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 fällt. Bereits im Zuge der Berufungsvorentscheidung, die Vorhaltscharakter hat, wurde die Gewinnverschiebung antragsgemäß (laut berichteter Einkommensteuererklärung) in Höhe von ATS 374.271,00 gewährt.

Aus genannten Gründen ist die beantragte Gewinnverschiebung in Höhe von ATS 374.271,00, nämlich im Ausmaß der Summe aus dem nunmehr aktenkundigen Übergangs- und Veräußerungsgewinn, zu gewähren und der Berufung in diesem Punkt stattzugeben.

Daher ist spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 31. März 2004