



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stber., vom 1. Februar 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels, vertreten durch Hofrat Mag. Johann Lehner, vom 16. Jänner 2002 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

### Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	115.555,00 S	Einkommensteuer	6.532,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer in Euro				474,70 €

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw.) erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Redakteurin und Journalistin, aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung an einer KEG sowie seit 2000 aus Vermietung und Verpachtung.

Für die Jahre 1997 bis 1999 wurde die Bw. mit folgenden Einkünften veranlagt:

	1997	1998	1999
Bescheid vom	13.07.1998	25.07.2000	14.03.2001
Einkünfte aus			

selbständiger Arbeit	- 39.713,00 S	- 36.321,00 S	- 3.290,00 S
Gewerbebetrieb		- 38.313,00 S	- 6.464,00 S
nichtselbst. Arbeit	<u>791,00 S</u>	<u>0,00 S</u>	<u>44.670,00 S</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 38.922,00 S	- 74.634,00 S	34.916,00 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)			
Pauschbetrag	<u>- 819,00 S</u>	- 819,00 S	- 819,00 S
Kirchenbeitrag		<u>- 1.000,00 S</u>	<u>- 1.000,00 S</u>
Einkommen	0,00 S	0,00 S	33.097,00 S

In der Einkommensteuererklärung für das streitgegenständliche Veranlagungsjahr 2000 wies die Bw. einen Gewinn aus selbständiger Arbeit in Höhe von 132.033,00 S aus, dessen Ermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG aus einer Beilage ersichtlich ist.

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 18. Dezember 2001 wies die Bw. die für Fremdleistungen ( 32.047,00 S), Fachliteratur ( 7.258,90), Reisespesen (69.635,50) und Fortbildung ( 1.200,00 S) geltend gemachten Betriebsausgaben nach und legte am 3. Jänner 2002 zur Frage, wie die Anschaffungskosten für das Büro von 500.000,00 S ermittelt worden seien, eine Berechnung vor, in der von einer Gesamtwohnfläche von 170 m<sup>2</sup> 20% der Anschaffungskosten als auf das Büro von 20 m<sup>2</sup> (12%) zuzüglich anteiliger Stiegen und Nebenräume von 14 m<sup>2</sup> ( 8%) = 34 m<sup>2</sup> (20%) entfallend ausgewiesen wurden. Nach Beantwortung eines weiteren Vorhaltes des Finanzamtes vom 8. Jänner 2002 durch die Bw. mit Schriftsatz vom 15. Jänner 2002 veranlagte das Finanzamt die Bw. mit Bescheid vom 16. Jänner 2002 unter Erhöhung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit auf 140.987,00 S zur Einkommensteuer für das Jahr 2000 und begründete dies wie folgt:

„Ermittlung der Anschaffungskosten für Büro:

Anschaffungskosten 2,275.149,00 abzüglich Eigenleistung

Nebenräume wurden nicht anerkannt, da diese nicht überwiegend betrieblich genutzt werden.

Es wurden daher nur die anteiligen Kosten 12% für 20 m<sup>2</sup> anerkannt. Die jährliche AfA für Büro beträgt 5.460,00 S statt 10.000,00 S. Die anteiligen Betriebskosten für Büro betragen daher 6.616,83 S anstatt 11.028,04 S.“

Unberücksichtigt blieb im Bescheid vom 16. Jänner 2002 der von der Bw. unter der Kennzahl 462 für offene Verlustabzüge aus den Jahren ab 1991 als Sonderausgabe geltend gemachte Betrag von 75.243,00 S.

Mit Schriftsatz vom 1. Feber 2002 erhob die Abgabepflichtige Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 und beantragte noch 12% der Zinsen des für den Ankauf des Hauses verwendeten Darlehens der Raiffeisen-Bausparkasse = 9.396,90 S als Betriebskosten für das Büro zu berücksichtigen, weil sie dies leider übersehen habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Feber 2002 gab das Finanzamt diesem Rechtsmittel durch Reduktion der Einkünfte aus selbständiger Arbeit auf 131.590,00 S statt.

Mit Schriftsatz vom 14. Feber 2002 stellte die Bw. einen Vorlageantrag („Berufung“), beantragte die Berücksichtigung der Anlaufverluste gem. § 18 EStG aus den Jahren 1997 und 1998 von insgesamt 75.243,00 S (1997: 38.922,00 S; 1998: 36.321,00 S) und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Die Bw. sei bis Ende 1996 fast ausschließlich für den ORF als Redakteurin in Form eines freien Dienstverhältnisses beschäftigt gewesen. Ihre Tätigkeit habe sich auf den öffentlichen Sektor beschränkt und im Wesentlichen Radioreportagen sowie der Gestaltung von Beiträgen für Fernsehen und Radio sowohl in Wien als auch in Oberösterreich umfasst. Auf Grund unüberbrückbarer Differenzen mit der Geschäftsleitung des ORF sei dieser freie Dienstvertrag Anfang 1997 beendet worden und habe die Bw. beschlossen, sich ab sofort nur mehr auf dem privaten Sektor zu betätigen. Sie habe sich als „Medienfrau“ selbständig gemacht und sei bis heute – völlig losgelöst vom ORF – im Rahmen einer breiten Leistungspalette (Hinweis auf einen angeschlossenen Folder) tätig.

Da die Bw. somit Anfang 1997 ihre bisher ausgeübte betriebliche Tätigkeit derart umgewandelt habe, dass sie in einer nicht mehr vergleichbaren Form fortgeführt werde, seien eindeutig die Voraussetzungen für eine „Betriebseröffnung“ im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 gegeben und daher die in den Jahren 1997 und 1998 erzielten Verluste von 76.243,00 S als Anlaufverluste im Jahr 2000 ausgleichsfähig (Hinweis auf EStR RZ 4529ff).

Der angeschlossene Folder trägt seitlich folgende „Überschrift“

„VIDEO – PRINT – TALK – CONSULTING – MEDIENFRAU“ und listet dazu auf:

#### VIDEO

- Geschäftsführerin und Chefredakteurin der Filmproduktionsfirma T.
- Beitragsgestaltung für Sendeanstalten
- Internationale Produktionen
- Werbe- und Imagefilme

- Produktionsleitung und Filmproduktionen
- Drehbuch und Regie
- Projektbetreuung für Internetauftritte

#### TALK

- Moderation und Diskussionsleitung von Informationsveranstaltungen
- Konzertmoderationen
- Modeschauen
- Live-Events
- Tonbänder, Anrufbeantworter, Werbespots

#### PRINT

- Freischaffende Journalistin
- Buchautorin – Frauenbuchserie im fram-Verlag Linz
- Diverse Publikationen
- Newsletter im Internet

#### CONSULTING

- Pressebetreuung für NPO, NGO, KleinunternehmerInnen
- PR-Beratung und Öffentlichkeitsarbeit für EinzelkundInnen
- Konzepterstellung und Projektbetreuung
- Einzelcoaching
- Internetrecherchen und Online-Redaktion
- Erstellung von Presseunterlagen
- Pressekontakte
- Pressekonferenzen vorbereiten und ausrichten
- Workshops über Pressearbeit und Medientraining
- Kameratrainings in Zusammenarbeit mit KamerareporterIn und professionellem Equipment

#### MEDIENFRAU - ...

- geboren 1963 in ...
- 9 Jahre lang Redakteurin, Drehbuchautorin, Gestalterin für Radio und Fernsehen im ORF
- Seit 1994 Geschäftsführerin, Produktionsleiterin und Chefredakteurin der Filmproduktionsfa. T. in Leonding mit Produktionen für 3 SAT, Pro 7, RTL, ORF, private Kunden
- Zahlreiche Publikationen in verschiedenen deutschsprachigen Magazinen
- Mehrere erzählende Sachbücher zu Frauenthemen
- Projektbetreuung für Land OÖ, Volkshilfe, Caritas, Gründerinnen-Zentrum-OÖ Wels, „women-up – Die virtuelle Stadt“, Landwirtschaftskammer OÖ

- Seit Jahren Medienbetreuung von Einzelpersonen, NPO's und NGO's

Mit Schriftsatz vom 29. April 2003 brachte die Bw. ergänzend im Wesentlichen Folgendes vor: Lediglich auf eine Besonderheit des ORF-Gesetzes sei es zurückzuführen, dass die Bw. bereits vor 1997 Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezogen habe. Obwohl alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorgelegen seien, gestatte es dieses Gesetz dem ORF, einen auch damals so genannten „Freien Dienstvertrag“ abzuschließen. Aufgrund der Sonderregelung seien auch schon vor 1998 70% des Entgelts der Sozialversicherung unterworfen worden, obwohl damals die echten „Freien Dienstverhältnisse“ noch sozialversicherungsfrei gewesen seien. Auch dies verdeutliche die rechtliche Sonderstellung des damaligen Monopolisten ORF, echte Dienstverhältnisse für eine große Anzahl von Mitarbeitern zu vermeiden. Für die betroffenen Mitarbeiter habe dies zur Folge gehabt, dass sie trotz Weisungsgebundenheit und Konkurrenzklausel so wie die Bw. steuerlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielten. Auch ihr Betätigungsfeld sei somit – obwohl eigentlich „selbständig“ – ausschließlich auf den öffentlichen Sektor beschränkt gewesen.

1997 habe die Bw. dann beschlossen, sich aus dieser Umklammerung des ORF zu lösen und „wirklich“ selbständig als Unternehmerin tätig zu werden. Der öffentliche Sektor sei damit für sie Vergangenheit und ihr mittlerweile sehr breites Betätigungsfeld (Hinweis auf den der Berufung angeschlossenen Folder) sei ausschließlich auf „private“ Auftraggeber ausgerichtet.

Die Bw. habe im Jahr 1997 ihre berufliche Betätigung, die sie vorher defacto unselbständig und ausschließlich für den ORF ausgeübt habe, so stark verändert, dass diese – lediglich aus steuerlicher Sicht auch als selbständig qualifizierte Tätigkeit - in einer nicht mehr vergleichbaren Form fortgeführt werde.

Diese Konstellation bei der Bw. erfülle somit eindeutig die Voraussetzungen für eine „Betriebseröffnung“ im Jahr 1997 im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988, wie sie auch in den EStR unter RZ 4530 erläutert werden. Die im Zusammenhang mit dem Aufbau der freiberuflichen Tätigkeit als „Medienfrau“ angefallenen Anlaufverluste der Jahre 1997 und 1998 – nach Beendigung des „Dienstverhältnisses“ beim ORF – seien daher als abzugs- bzw. ausgleichsfähig im Sinne des § 18 EStG 1988 zu behandeln. Der Berufung sei deshalb stattzugeben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 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 EStG ermittelt, nach Abs. 6 zu berücksichtigen.

Absatz 6 des § 18 leg. cit. lautet wie folgt:

*„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.“*

Im Kommentar Hofstätter-Reichel, finden sich betreffend Einnahmen-Ausgaben-Rechner unter Tz. 6.1 zu § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 im Wesentlichen folgende Ausführungen:

*„Rechtslage bis 2006*

*Bei Stpfl., die den Gewinn aus einem Betrieb (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb) durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3) ermitteln, sind „Anlaufverluste“, soweit sie nicht im Veranlagungsjahr der Verlustentstehung ausgeglichen werden können, in den Folgejahren als Sonderausgaben abzugsfähig.*

*Anlaufverluste sind solche, die innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Betriebseröffnung entstanden sind; das Jahr der Betriebseröffnung zählt dabei bereits als erstes Jahr. Eine Betriebseröffnung liegt vor, wenn ein Betrieb neu gegründet worden ist oder wenn zwar ein bestehender Betrieb übernommen worden ist (Kauf, Erbgang, Schenkung), dieser Betrieb aber in völlig veränderter Form weitergeführt wird. Eine neue Betriebseröffnung ist auch anzunehmen, wenn zwar schon bisher eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt, aber umgewandelt und sodann in einer nicht mehr vergleichbaren Form fortgeführt worden ist; auch eine Teilbetriebseröffnung ist als Betriebseröffnung iSd § 18 Abs. 7 zu werten, zumal auch dabei typischerweise eine Anlaufverlustphase gegeben sein kann (vgl. VwGH 30.01.1993, 93/14/0156-0158, § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 E 1, zur Erweiterung einer Schuhreparaturwerkstätte um einen Schuhhandel).*

*Von einer Umwandlung bisher ausgeübter betrieblicher Tätigkeit mit nachfolgender Fortführung in einer nicht mehr vergleichbaren Form kann nicht gesprochen werden, wenn anlässlich des Umbaus einer Fremdenpension lediglich die Bettenkapazität von 30 auf 39 erhöht wird und als neue Nebenleistung Sauna und Fitnessbereich angeboten werden (vgl. VwGH 07.08.2001, 96/14/0130).“*

Im gegenständlichen Fall hat die Bw. ihr Leistungsangebot wesentlich erweitert. Sie war bis einschließlich 1996 fast ausschließlich für den ORF im Rahmen eines freien Dienstverhältnisses als Redakteurin und Journalistin tätig. Wegen Spannungen im Verhältnis zu diesem Auftraggeber hat sich die Bw. in den Jahren 1997 und 1998 am freien Markt durch ein breit gefächertes Angebot als Medienfrau etabliert. Sie hat ihre Leistungen vom Bereich Video und Talk um die Bereiche Print und Consulting erweitert. Nach Ansicht der Berufungsbehörde liegt zumindest die Eröffnung eines neuen Teilbetriebes der Bw. in den Jahren 1997 und 1998 vor. Die Bw. hat dabei das wirtschaftliche Risiko getragen, das mit dem Beginn einer neuen erwerbswirtschaftlichen Betätigung üblicherweise verbunden ist. Das ergibt sich aus der aktenkundigen Entwicklung der Einnahmen und Ertragslage der selbständigen Tätigkeit der Bw. Das Honorar der Bw. für ihre Tätigkeit als freie Mitarbeiterin des ORF schrumpfte von

zuvor über 200.000,00 S in den Jahren 1997 und 1998 auf 77.967,80 S bzw. 19.707,00 S. Wegen der Ausgaben für ihren neuen Teilbetrieb als umfassende Medienfrau resultierten hieraus die im Wege des Verlustvortrages geltend gemachten Verluste der Jahre 1997 und 1998. Nach einem geringfügigen Verlust aus selbständiger Arbeit im Jahr 1999 von nur noch 3.290,00 S konnte die Bw. im streitgegenständlichen Jahr bereits einen Gewinn von 131.590,00 S erwirtschaften.

Dem Begehren der Bw. auf Berücksichtigung der Verluste der Jahre 1997 und 1998 als Anlaufverluste gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 kommt daher grundsätzlich Berechtigung zu.

Zur Berücksichtigung des abzugsfähigen Verlustes wird im oben genannten Kommentar unter Tz 7.1 zur Rechtslage bis zur Veranlagung 2000 im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

*„Der Verlustausgleich geht dem Verlustabzug (auch: Verlustvortrag) vor. Der Verlustausgleich erfolgt im Veranlagungsjahr der Verlustentstehung, und zwar zunächst mit Gewinnen (Einnahmenüberschüssen) aus derselben Einkunftsart (horizontaler Verlustausgleich) und sodann mit Gewinnen (Einnahmenüberschüssen) aus anderen Einkunftsarten (vertikaler Verlustausgleich). Soweit auf der jeweiligen Verlustausgleichsstufe ein Spielraum besteht, sind vorrangig die nicht vortragsfähigen Verluste zu verrechnen. Nur der nicht ausgeglichene Verlust führt unter den oben in Tz 3 bis 6 dargestellten Voraussetzungen zum Verlustvortrag.*

*Der Verlustabzug ist die „letzte“ Sonderausgabe; im Verrechnungsjahr anfallende andere Sonderausgaben sind daher vorrangig abzuziehen, sodass der Verlustvortrag für die Folgejahre erhalten bleibt. Bei Verlustvorträgen aus verschiedenen Jahren ist stets derjenige aus dem früheren Jahr vorrangig abzuziehen.*

*Der Verlustabzug ist zwingend (und von Amts wegen) im ersten Jahr vorzunehmen, in welchem der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug der anderen Sonderausgaben einen positiven Betrag ergibt (vgl. VwGH 20.09.1977, 931/77; 02.10.1968, 691/68). Unterbleibt der Verlustabzug, obwohl eine Verrechnungsmöglichkeit bestand, darf in den Folgejahren nur der Restbetrag berücksichtigt werden; es ist als ein fiktiver Verlustabzug zu rechnen (VwGH 20.09.1977, 931/77). Das gilt selbstverständlich nicht für die Jahre 1996 und 1997, in denen auf Grund der Bestimmung des § 117 Abs. 7 Z 1 ein Verlustabzug nicht möglich war.*

*Der Verlustabzug (wie auch der Verlustausgleich) kann immer nur im Wege der Veranlagung berücksichtigt werden.*

*Unter den Sonderausgaben eines Kalenderjahres ist der Verlustabzug stets zuletzt zu berücksichtigen, da diese Reihenfolge für den Steuerpflichtigen die günstigste ist (vgl. RZ 4504 EStR 2000).“*

Die Bw. hat nach obigen Feststellungen im Zuge der Eröffnung ihres Teilbetriebes als „Medienfrau“ Anlaufverluste aus selbständiger Arbeit in den Jahren 1997 von 39.713,00 S und 1998 von 36.321,00 S erzielt. Der Verlust des Jahres 1997 von 39.713,00 S ist im Zuge des vertikalen Verlustausgleiches durch die positiven Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 791,00 S insoweit verbraucht worden, weshalb nur der Restbetrag von 38.922,00 vorgetragen werden kann. Von diesem aus dem Jahr 1997 verbleibenden Verlustvortrag von 38.922,00 S wurden 33.097,00 S durch die Veranlagung des Jahres 1999 verbraucht. Als Verlustvortrag im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 2000 bleiben daher aus 1997 der Restbetrag von 5.825,00 S zuzüglich des Verlustvortrages aus 1998 von 36.321,00 S = 42.146,00 S. Dem im

Vorlageantrag zusätzlich gestellten Antrag auf Vortrag eines Gesamtbetrages von 76.243,00 S konnte daher nur teilweise stattgegeben werden.

An der Richtigkeit der zwischen den beiden Parteien des Berufungsverfahrens nunmehr offensichtlich unstrittigen Änderungen durch die Berufungsvorentscheidung besteht nach Ansicht der Berufungsbehörde kein Anlass zum Zweifel.

### **Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2000 in ATS**

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (wie BVE)	131.590,00 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	44.176,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	<u>- 7.065,00 S</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	168.701,00 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Viertel der der Aufwendungen für Topf-Sonderausgaben	- 10.000,00 S
Kirchenbeitrag	- 1.000,00 S
Verlustabzug	<u>- 42.146,00 S</u>
<b>Einkommen</b>	<b>115.555,00 S</b>
Rundungszuschlag	<u>45,00 S</u>
Einkommen gerundet ( § 33 Abs. 1 EStG 1988)	115.600,00 S
Die Einkommensteuer beträgt:	
0 % für die ersten 50.000,00 S	0,00 S
21 % für die weiteren 50.000,00 S	10.500,00 S
31 % für die restlichen 15.600,00 S	<u>4.836,00 S</u>
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	15.336,00 S
allgemeiner Steuerabsetzbetrag ( § 33 Abs. 3 EStG 1988)	<u>- 8.804,00 S</u>
Einkommensteuer	<b>6.532,00 S</b>
<b>Einkommensteuer in Euro</b>	<b>474,70 €</b>
Einkommensteuer laut Érstbescheid vom 16.1.2002	<u>1.422,35 €</u>



Differenz	947,65 €
-----------	----------

Deshalb war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 20. Februar 2007