

GZ. RV/0892-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Gerald Büger, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **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**

Der Bw. eröffnete im Jahr 1991 einen als von ihm als "Handelsvertretung" bzw. ab 1997 als "Edelstein-Großhandel" bezeichneten Betrieb. Aus dieser Tätigkeit fielen – teils nach Änderungen durch die Betriebsprüfung – bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988/1991 folgende Ergebnisse (in S) an:

Jahr	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Ergebnis	- 203.507	+ 114.230	+ 239.554	- 155.941	- 979.123	+ 93.273	- 617.732

Im berufungsgegenständlichen Jahr 1998 ermittelte der Bw. sein Betriebsergebnis erstmalig gemäß § 4 Abs. 1 EStG. Er erklärte einen Gewinn von 2,313.138,00 S. Weiters machte er einerseits die Verrechnung von in Vorjahren nicht ausgleichsfähigen Verlusten von 32.442,00 S sowie als Sonderausgabe einen Verlustabzug von 1,461.995,00 S geltend.

In einem gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 4. Mai 2004 wurde vom Betrag von 32.442,00 S bereits ein Betrag von 14.690,00 S an verrechenbaren Verlusten der Vorjahre berücksichtigt.

Das Finanzamt anerkannte im Einkommensteuerbescheid für 1998 die verrechenbaren Verluste der Vorjahre nur mit einem Betrag von 17.753,00 S sowie den Verlustabzug in einer Höhe von 328.731,00 S und führte zur Begründung aus, dass bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 nur die Verluste der ersten drei Veranlagungszeiträume abzugsfähig seien.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass er 1991 einen Betrieb "Handel mit Staubsaugern" eröffnet habe. Im Dezember 1993 habe er den Betrieb "Edelstein-Großhandel" eröffnet und den Handel mit Staubsaugern in der Folge zur Gänze eingestellt. Dadurch sei ein gänzlich neuer Betrieb entstanden. Er habe mit dieser Tätigkeit von Grund auf neu begonnen 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 jedoch typische Anlaufverluste dar, was nach Lehre und Rechtsprechung den Regelungszweck des § 18 Abs. 7 ausmache und somit von einer Betriebseröffnung auszugehen sei. 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.

Zu den im Bescheid abgezogenem Wartetastenverlust käme nach den ihm vorliegenden Unterlagen auch noch ein derartiger Verlust in Höhe von 14.689,60 S hinzu.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung mit der Begründung ab, dass eine Betriebseröffnung nur dann vorliege, wenn ein Betrieb in völlig veränderter Form weitergeführt werde. Im vorliegenden Fall hätten sich jedoch lediglich die Vertriebsgegenstände

schrittweise geändert, an der betrieblichen Tätigkeit selbst sei jedoch keine Veränderung eingetreten.

Der in der Berufung beantragte Wartetastenverlust aus dem Jahr 1993 sei bereits 1996 berücksichtigt worden.

Im Vorlageantrag entgegnete der Bw., dass die Fortführung des Betriebes in völlig veränderter Form gerade im vorliegenden Fall bei Änderung des Betriebsgegenstandes vom Einzelhandel mit Staubsaugern an Endkunden auf Verkauf von Edelsteinen an Händler zur gewerblichen Weiterveräußerung gegeben sei. Eine schrittweise Änderung sei nie behauptet worden und es seien auch keine dementsprechenden Ermittlungshandlungen bekannt. Die Änderung habe ziemlich abrupt im Dezember 1993 stattgefunden, womit eine rasche Änderung der Struktur von einem Einzelhandelsunternehmen zu den Erfordernissen eines Großhandelsunternehmens verbunden gewesen sei. Dies entspreche auch der Ansicht des BMF (RdW 1990, 274) wonach eine Betriebseröffnung immer dann vorliege, wenn ein Steuerpflichtiger eine von ihm nicht oder nicht im bisherigen Umfang ausgeübte selbständige Tätigkeit ausgeübt habe. Wichtig sei, dass die neue Tätigkeit gegenüber einem völlig neuen Kundenstock (hauptsächlich Schmuckhändler) erbracht werde, der mit dem alten Kundenstock (Käufer von Staubsaugern) keinerlei Berührungspunkte aufweise (vgl. *Dora/t*, EStG<sup>4</sup>, § 18, Tz. 316). Die Ursache für die Anfangsverluste liege im, mit der Neuaufnahme der Tätigkeit, verbundenen Lageraufbau.

In einem am 3.9.2003 abgehaltenen Erörterungstermin führte der Bw. aus, dass die ehemaligen Handelsvertreter der Reinigungsgeräte mit Verkäufen von Edelsteinen nie betraut worden seien. Es sei somit ein volliger Wechsel der Vertriebspartner erfolgt.

Als Verkaufsplattform hätten bei den Reinigungsgerätehandel Endverbrauchermessen, gedient; der letzte Messeauftritt hätte im September 1993 stattgefunden. Die Präsentation des Edelsteinprogrammes erfolgte auf Wiederverkäufermessen.

Das äußere Erscheinungsbild und die Firmenbezeichnung des Unternehmens seien völlig geändert worden. 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 Reinigungsgeräteverkäufe handle es sich um Provisionen an ehemalige Handelsvertreter die ohne Zutun des Bw. Geschäfte akquiriert und dafür Ware bezogen hätten, die er aufgrund seiner vertraglichen Abnahmeverpflichtung gegenüber dem Großhändler lagernd gehabt habe. Es sei jedenfalls ab dem Jahr 1994 kein

werbender Auftritt für Reinigungsgeräte mehr durch den Bw. erfolgt. Sein erster Vertreter für den Edelsteinhandel scheine bereits ab Februar 1994 als Provisionsempfänger auf.

Aus den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen gehen für die Zeiträume ab 1994 folgende Wareneinkäufe hervor (Beträge in 1.000,00 S):

Jahr	1994	1995	1996	1997	1998
Einkauf	2.273	2.751	2.445	3.139	2.510 (abzüglich 903 Bestandsveränderungen)

Aus den Bestandsverzeichnissen ergeben für die Zeiträume ab 1994 folgende Zugänge abnutzbarer aktivierungspflichtiger Wirtschaftsgüter (Beträge in 1.000,00 S):

Jahr	1994	1995	1996	1997	1998
Zugang	23	162	236	148	1.717

Zu einer Stellungnahme des bundesweit für die Ertragsbesteuerung tätigen Fachbereiches, wonach im gegenständlichen Fall der Beginn des Handels mit Edelsteinen keine Betriebs-eröffnung darstelle, führte der Bw. aus, dass aus der bisherigen Sachverhaltsermittlung ein sukzessiver Wechsel der betrieblichen Tätigkeit nicht ableitbar sei. Der Marktauftritt sei ab Ende 1993 in völlig veränderter Form erfolgt. An der vorliegenden Betriebsneueröffnung könne auch die Tatsache nichts ändern, dass über einen relativ kurzen Zeitraum noch die bisherigen Kunden auf deren Anfrage hin betreut und mit Ersatzteilen aus dem restlichen Lagerbestand beliefert worden seien. Es sei jedoch kein werbender Auftritt mehr für die bisherigen Produkte erfolgt. Bei Zugrundelegung dieses Sachverhaltes ergebe sich zwingend das Vorliegen einer Betriebseröffnung iSd. § 18 Abs. 7 EStG 1988.

Zur analogen Anwendbarkeit der Liebhábereiverordnung führe Pkt. 9.7 der Liebháberei-richtlinien als Beispiel an, dass die Änderung eines traditionellen Gasthauses in ein China-restaurant eine Betriebseröffnung darstelle. Bei einer derartigen Änderung sei nicht einmal von einer grundlegenden Änderung des Kundenstocks auszugehen. Bedenke man, dass die Rechtsprechung die Änderung des Kundenstocks als wesentliches Kriterium für eine Betriebseröffnung sehe, müsse dies für den vorliegenden Fall, bei dem zweifellos eine völlige Änderung des Kundenstocks vorliege, gelten.

Für das Vorliegen einer Betriebseröffnung spreche auch der Zweck dieser Bestimmung. Die Eröffnung des Edelsteingroßhandels habe einen Lageraufbau in beträchtlicher Höhe nach sich

gezogen, der im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung Ursache für die Verlusterzielung gewesen sei.

Selbst bei Annahme eines sukzessiven Umstieges vom Handel mit Staubsaugern auf Edelsteingroßhandel wäre zumindest von einer Teilbetriebseröffnung auszugehen, die nach der Rechtsprechung als Betriebseröffnung iSd. § 18 Abs. 7 EStG zu werten sei.

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

#### **1. Wartetastenverluste**

Der Bw. hat zwar in der Rechtsmittelschrift zunächst auch die Berücksichtigung höherer als im Erstbescheid berücksichtigter Wartetastenverluste beantragt, dieses Begehr aber nach entsprechendem Hinweis des Finanzamtes, dass diese Verluste bereits im Einkommensteuerbescheid für 1996 Berücksichtigung gefunden hätten, im Vorlageantrag nicht mehr angeführt. Der unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass nunmehr auch der Bw. von der bereits erfolgten Berücksichtigung ausgeht und insoweit keine Änderung der Wartetastenverluste mehr begehrt. Diese wurden – wie oben dargestellt - auch tatsächlich mit Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 4. Mai 2004 mit dem vom Finanzamt angeführten Teilbetrag berücksichtigt

#### **2. Anlaufverluste**

Steuerpflichtige, die den Gewinn aus einem Betrieb durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG 1988) ermitteln, können gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 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 zählt dabei bereits als erstes Jahr.

Eine Betriebseröffnung liegt u.a. dann vor, wenn ein Betrieb neu gegründet worden ist. 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 EStG 1988 zu werten, zumal auch dabei typischerweise eine Anlaufverlustphase geben sein kann (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 18 Abs. 6 und 7 Tz. 6 unter Hinweis auf VwGH 30.11.1993, 93/14/0156 - 0158 betreffend eine Erweiterung einer Schuhwerkstatt um einen Schuhhandel; ebenso Doralt, EStG<sup>4</sup>, Tz. 315 zu § 4).

§ 18 Abs. 7 EStG 1988 räumt den Verlustvortrag für typische Verlustsituationen, im Speziellen für die typische Verlustsituation des Beginnes einer bestimmten betrieblichen Tätigkeit, ein. Dies spricht dafür, den Verlustvortrag des § 18 Abs. 7 EStG 1988 analog all jenen Steuerpflichtigen einzuräumen, bei denen ein Beginn einer betrieblichen Betätigung iSd. Liebhahereiverordnung anzunehmen ist (VwGH 30.11.1993, 93/14/0156 - 0158).

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus diesen Ausführungen Folgendes:

Der Berufungswerber hat seinen eigenen Angaben nach noch im Jahr 1993 mit dem Edelsteinhandel begonnen, sodass dem Grunde nach die auf Grund einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelten Verluste der Jahre 1994 und 1995 Anlaufverluste iSd. § 18 Abs. 7 EStG 1988 darstellen könnten. Hiezu ist es allerdings erforderlich, dass mit dem Beginn der Tätigkeit "Edelsteingroßhandel" tatsächlich eine Betriebseröffnung vorliegt und nicht etwa Strukturumwandlungen innerhalb eines bereits bestehenden Betriebes vorgenommen wurden.

Im vorliegenden Fall spricht nach Ansicht der Amtspartei die "schrittweise Änderung" der Vertriebsgegenstände (so die Argumentation in der Berufungsvereentscheidung) gegen eine Beurteilung des Edelsteingroßhandels als Betriebsneueröffnung.

Dem hält der Bw. entgegen, dass keine schrittweise Änderung der Betriebsführung erfolgt sei, sondern diese im Dezember 1993 "ziemlich abrupt" stattgefunden habe, womit eine rasche Strukturänderung verbunden gewesen und die Tätigkeit gegenüber einem völlig neuen Kundenstock erbracht worden sei. Die Eröffnung des Edelsteinhandels habe außerdem einen für die Verlusterzielung verantwortlichen Lageraufbau nach sich gezogen.

Unter Würdigung dieser Argumente gelangt der unabhängige Finanzsenat zu folgendem Ergebnis:

Unstrittig ist, dass der Bw. im Jahr 1993 zwar mit dem Edelsteinhandel begonnen hat, daneben her aber - wenn auch offenbar in deutlich verminderterem Umfang und insgesamt auslaufend - den Staubsaugerhandel fortgeführt hat, zumal insoweit noch Einnahmen und Aufwendungen angefallen sind. Weiters hat der Bw. hinsichtlich des letztgenannten Handelsbetriebes auch keine Ermittlung eines Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns vorgenommen, was nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ebenfalls gegen eine abrupte und nach außen erkennbare Beendigung spricht.

Somit ist davon auszugehen, dass der Bw. in einem insgesamt vorliegenden Betrieb "Handelsgewerbe" eine Umschichtung des Warenangebotes vorgenommen und damit auch andere Kundenschichten angesprochen hat, was aber im Ergebnis noch keiner Betriebs-

eröffnung gleichkommt. Auch die in diesem Zusammenhang vom Bw. behauptete im Lageraufbau gelegene Verlustursache liegt offenbar nicht vor, zumal der Wareneinsatz der Verlustjahre 1994 und 1995 nicht über jenem der nachfolgenden Jahre liegt. Wie aus den Zugängen von abnutzbaren Wirtschaftsgütern hervorgeht, hat der Bw. in der Beginnphase des Edelsteinhandels auch keine über das übliche Maß hinausgehenden Neuinvestitionen vorgenommen, solche sind erst im berufungsgegenständlichem Jahr, also einer einen Gewinn aufweisenden Wirtschaftsperiode, angefallen.

Im Ergebnis ist davon auszugehen, dass einerseits eine schrittweise Änderung des Warena Angebotes vorlag und andererseits auch der Beginn der Tätigkeit als Edelsteinhändler zu keiner mit einer Betriebsneueröffnung typischerweise einhergehenden Anlaufverlustsituation geführt hat.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 8. Juni 2004