



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch BGU GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 1995 entschieden:

Der Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 1995 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid hinsichtlich Einkommensteuer 1995 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 wird abgewiesen. Der 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. betrieb im Berufungsjahr eine Liegenschaftsverwertung. Strittig ist, ob im Jahr 1995 im Zuge der Einkommensteuerveranlagung Verlustvorträge aus den Jahren 1992 und 1993 als Sonderausgaben geltend gemacht werden können. Hinsichtlich Umsatzsteuer wurden die Grundstückumsätze aufgrund einer UVA-Prüfung 7/96 geschätzt und als steuerfrei gem. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG (Umsatzsteuergesetz) 1994 gewertet.

Das Finanzamt schätzte wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Umsätze für das Jahr 1995 jeweils mit ATS 2,860.000,00 .

Es wurde vom Bw. dagegen Berufung erhoben und beantragt, die Bescheide 1995 aufzuheben und gemäß der nunmehr beigelegten Erklärungen zu erstellen. Es wurden lediglich Einkommensteuererklärungen eingereicht und keine Umsatzsteuererklärung. Im Zuge der Berufung hinsichtlich 1995 wurden nunmehr auch erstmals Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1992 bis 1994 vorgelegt, wobei 1992 und 1993 Verluste ausgewiesen wurden.

Der Bw. begründete die Berufung hinsichtlich 1995 damit, dass aus den Jahren 1992-1994 Anlaufverluste in Höhe von ATS 959.513,00 resultieren würden , die gemäß § 18 Abs 7 EStG (Einkommensteuergesetz) 1988 zu berücksichtigen seien.

Der Bw. zog den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

hinsichtlich Einkommensteuer 1995:

§ 18 Abs . 7 EStG 1988 schafft neues Recht: Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern sind die Anlaufverluste, die in den ersten 3 Jahren ab Betriebseröffnung entstehen, nach § 18 Abs. 6 zu berücksichtigen (Hofstätter-Reichl, Einkommensteuerkommentar, Tz 1 zu § 18 Abs 6 und 7).

Ob die für die Vortragsfähigkeit geforderte Voraussetzung einer ordnungsmäßigen Buchführung im Verlustjahr gegeben war, ist ohne Bindung für andere Jahre stets in dem Jahr zu entscheiden, in welchem der Verlustvortrag als Sonderausgabe berücksichtigt werden soll (VwGH-Erk. 5.5.1992, 92/14/0018). Diese Frage kann daher uU einer wiederholten Prüfung unterzogen werden (VwGH-Erk. 29.9.1977, 931/77; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 18 Tz 106).

In Fällen, in denen im Folgejahr keine Veranlagung bzw. kein Verlustausgleich oder Verlustabzug durchgeführt wurde, ist zu erheben, in welchem Ausmaß ein vortragsfähiger Verlust als Sonderausgabe Berücksichtigung hätte finden können; nur ein verbleibender Rest ist noch

abzugsfähig (Quantschnigg u.a., a.a.O., Tz 104 zu § 18). Es hat somit ein fiktiver Verlustausgleich für das Jahr 1994 zu erfolgen.

Über die Verlustvortragsfähigkeit ist nicht in der Veranlagung des Verlustjahres zu entscheiden, sondern bei der Entscheidung über die Einkommensteuerfestsetzung für das Vortragsjahr. Erst bei dieser sind daher die Mängel der Buchführung des Verlustjahres im gegebenen Zusammenhang festzustellen und hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf die Vortragsfähigkeit zu beurteilen. Die Einkommensteuerfestsetzung für das Verlustjahr präjudiziert die Entscheidung über die Vortragsfähigkeit des Verlustes im Vortragsjahr auch dann nicht, wenn sie erklärungsgemäß auf Grund der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Ergebnisermittlung erfolgte und nach wie vor dem Rechtsbestand angehört (vgl. das Erkenntnis vom 19. April 1988, 88/14/0001, ÖStZB 1989, 39; zit. in VwGH-Erk. 92/14/0018, 5.5.1992).

Der Bw. hat im Jahr 1992 seinen Betrieb eröffnet. Angemerkt wird, dass laut Aktenlage im Jahr 1995 eine im Jahr 1992 angeschaffte Wohnung um ATS 2,860.000,00 verkauft wurde. Daraus geht hervor, dass der Bw. bereits im Jahr 1992 seine Geschäftstätigkeit begonnen hat. Er hat in den Jahren 1992 und 1993 Verluste lukriert und keinen Antrag auf Verlustveranlagung nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 gestellt. Unterbleibt ein solcher Antrag, so ist in dem Jahr, in dem der Verlustvortrag in Betracht käme, zu erheben, welche Höhe der Verlust erreicht hat und welche Einkünfte aus anderen Einkunftsarten dem Verlust im Verlustjahr gegenüberstanden. Sodann hat ein fiktiver Verlustausgleich für das Verlustjahr zu erfolgen (VwGH-Erk. 2.10.1968, 691/68). Ebenso ist auch in Fällen, in denen in einem Folgejahr keine Veranlagung durchgeführt wurde bzw. kein Verlustabzug erfolgte, da wie im gegenständlichen Fall für die Verlustjahre 1992 und 1993 die Verluste erst im Zuge des Berufungsverfahrens hinsichtlich des Jahres 1995 erstmals als Sonderausgaben beantragt wurden (da diese wie im berufsgegenständlichen Fall erst nach der Veranlagung für das Jahr 1994, nämlich erst im Jahr 1999, erstmals vom Bw. geltend gemacht wurden), zu erheben, in welchem Ausmaß ein vortragsfähiger Verlust als Sonderausgabe Berücksichtigung hätte finden können; nur ein verbleibender Rest ist noch abzugsfähig (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 104 zu § 18).

Die Möglichkeit, den Verlust nach Belieben auf die dem Verlustjahr folgenden Veranlagungszeiträume zu verteilen, findet im Gesetz keine Stütze (VwGH-Erk. 1497/63, 20.12.1963; 691/68, 2.10.1968; zit. in Nolz/Loukota, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Steuer Praxis 1992/1993, Tz 412).

In den Jahren 1992 und 1993 entstanden Anlaufverluste von ATS 677.416 und ATS 605.345,38, in Summe also ATS 1,282.761,38.

Laut Aktenlage bezog der Bw. in den Jahren 1992 bzw. 1993 keine anderen außer die gewerblichen Einkünfte (Verluste), weshalb in diesen Jahren kein fiktiver Verlustausgleich durchzuführen ist (Quantschnigg u.a., a.a.O., Tz 104 zu § 18).

Im Jahr 1994 ergibt der ursprünglich Bescheid Einkünfte aus Gewerbebetrieb von ATS 0,00 (im Schätzungswege wegen Nichtabgabe der Erklärung festgesetzt) sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von ATS 15.222,00 (Einkommensteuerbescheid 1994 vom 6.7.1998). Erst im Jahr 1999 gab der Bw. die Jahre 1992 bis 1994 betreffend Steuererklärungen sowie danach noch berichtigte Erklärungen hinsichtlich der genannten Jahre ab. 1994 hätte ein vortragsfähiger Verlust in Höhe von ATS 323.248 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut berichtigter Erklärung vom 8.2.1999) zuzüglich ATS 15.222,00 (Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit laut Bescheid vom 24.7.1998), somit in Summe ATS 338.470,00 als Sonderausgaben gem. § 18 Abs. 6 EStG 1988 Berücksichtigung finden können. Angemerkt wird, dass der Bw. hinsichtlich der Ermittlung des Sonderausgabenabzugs gem. § 18 Abs. 6 EStG das Jahr 1994 betreffend die oa. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nicht berücksichtigt hat.

Die Veranlagung für 1994 erfolgte am 6. 7. 1998, und die (berichtigten) Steuererklärungen (auch für 1994) wurden erst im Februar 1999 abgegeben. Nur ein verbleibender Rest der Anlaufverluste aus 1992 und 1993 ist im Berufungsjahr als Sonderausgabe abzugsfähig, da für 1994 ein fiktiver Verlustabzug durchzuführen ist (vgl. Quantschnigg u.a., a.a.O., Tz 104 zu § 18).

Unterbleibt ein Verlustabzug, obwohl eine Verrechnungsmöglichkeit bestand, dann darf in den Folgejahren nur der Restbetrag berücksichtigt werden (fiktiver Verlustabzug; VwGH-Erk. 931/77, 20.9.1977; 691/68, 2.10.1968; zit. in Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Aufl., § 18, Tz 313). Entsprechendes gilt, wenn im Verlustjahr bzw. Folgejahr eine Veranlagung unterbleibt, weil kein Antrag nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 gestellt wurde (fiktiver Verlustabzug).

Es besteht kein Wahlrecht des Steuerpflichtigen, in welchem Jahr der Verlustvortrag berücksichtigt wird (VfGH-Erk. B 272/74, 17.3.1977; VwGH-Erk. 931/77, 20.9.1977). Der Verlustabzug ist daher zwingend sobald als möglich und im größtmöglichen Umfang vorzunehmen (Quantschnigg u.a., a.a.O., Tz 104 zu § 18). Der Vollständigkeit halber wird hinsichtlich des Verlustvortrags aus dem Jahr 1992 angemerkt, dass es sich bei den Verjährungsbestimmungen gem. § 207 BAO nach hL nicht um Normen des materiellen Rechts handelt, sodass der Eintritt der Verjährung nicht das Erlöschen des Anspruches und auch keinen Tilgungstatbestand bedeuten kann, sondern hinsichtlich der Bemessungsverjährung (§ 207 BAO) lediglich

das Verbot, die Abgabe bescheidmäßig festzusetzen (Stoll, BAO-Kommentar (1994), § 207, Seite 2159).

Der Verlustabzug gem. § 18 EStG 1988 ist auf Verluste beschränkt, die aus betrieblichen Einkunftsarten entstanden sind. Der (spätere) Verlustabzug kann sich hingegen bei jeglichen Einkünften auswirken. So kann ein Verlustabzug auch bei Ermittlung eines Einkommens vorgenommen werden, in dem keine betrieblichen Einkünfte enthalten sind. Soweit Verluste aus den ersten drei Einkunftsarten nicht im Jahr des Verlustes mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können, sind sie als Sonderausgaben zu berücksichtigen (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 101 und 102 zu § 18 EStG 1988).

Angemerkt wird, dass die angeführten grundlegenden Aussagen hinsichtlich früherer Einkommensteuergesetze zu den streitgegenständlichen Punkten gleichermaßen Bedeutung im EStG 1988 haben.

Für das Jahr 1995 bleibt daher ein Verlustvortrag in Höhe von ATS 944.291,38 (ATS 1.282.761,38 minus ATS 338.470,00 (Einkünfte im Jahr 1994 inkl. Einkünfte aus nicht-selbständiger Tätigkeit, wie bereits o.a.)). Der Berufung ist daher hinsichtlich Einkommensteuer 1995 teilweise stattzugeben.

hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 hat der Bw. trotz eines diesbezüglichen Mängelbehebungs-auftrags keine substantiierten Berufungseinwände vorgebracht, weshalb die Berufung diesbezüglich abzuweisen ist. Es wurde hinsichtlich Umsatzsteuer auch keine Steuererklärung vorgelegt.

Angemerkt wird, dass sowohl die geschätzten Umsätze hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 (vom Finanzamt geschätzte Umsätze auf Grundlage der UVA-Prüfung 7/1996) als auch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb hinsichtlich berichtigter Einkommensteuererklärung 1995 (abgegeben im Zuge des Berufungsverfahrens) mit den im Zuge der UVA-Prüfung hinsichtlich 7/96 ermittelten diesbezüglichen Beträgen – soweit diese im Zuge der Prüfung erhoben wurden – übereinstimmen. Die in der berichtigten Erklärung hinsichtlich Einkommensteuer 1995 beantragten Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind laut Ansicht des UFS daher plausibel und werden anerkannt. Der Berufung ist diesbezüglich stattzugeben.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 29. Dezember 2003