

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

29.01.2015

Geschäftszahl

2013/15/0166

Beachte**Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

2012/15/0228

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer-Jenkins, über die Beschwerden 1) des R S, vertreten durch Dr. Wenzel Schmolke, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Imbergstraße 6 (hg. protokolliert zur Zl. 2013/15/0166) und 2) des Finanzamts Salzburg-Stadt, 5020 Salzburg, Aignerstraße 10 (hg. protokolliert zur Zl. 2012/15/0228), jeweils gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Salzburg, vom 24. Oktober 2012, Zl. RV/0117-S/12, miterledigt RV/0060-S/11, betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2006, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Erstbeschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die gewerbliche Tätigkeit des Erstbeschwerdeführers im Rahmen seines Einzelunternehmens bestand während des Streitzeitraumes im Ankauf von gebrauchter Leasing-Computerhardware (Notebooks) sowie neuwertiger Großbildfernseher von deutschen EDV-Firmen und dem Verkauf dieser Waren bzw. Artikel über seinen persönlichen Account bei eBay. Der Erstbeschwerdeführer führte weiters die Lagerung, die Qualitätskontrolle, die Versendung durch einen Paketzusteller, die Bearbeitung von Reklamationen, Rücksendungen etc. im Rahmen seines Einzelunternehmens durch. Laut Rechnung war Vertragspartner der Käufer bzw. der eBay-Ersteigerer allerdings jeweils eine britische Ltd-Gesellschaft und war der von den Käufern bzw. eBay-Ersteigerern zu zahlende Betrag an ein deutsches Bankkonto einer Münchner Bank zu überweisen, dessen Inhaber die britische Gesellschaft war. Kontoeröffner und Verfügungsberechtigter über dieses Konto war der Erstbeschwerdeführer.

Laut den Angaben des Erstbeschwerdeführers bestand zwischen ihm und der britischen Gesellschaft folgende mündlich vereinbarte Aufgabenteilung: Die britische Gesellschaft habe ihn mit der Warenbeschaffung, Qualitätskontrolle und der physischen Lagerbewirtschaftung beauftragt. Zusätzlich habe er der Gesellschaft seinen persönlichen "Account" bei eBay zur Verfügung gestellt. Die britische Gesellschaft habe den Vertrieb der Produkte, insbesondere die Internetverkäufe via eBay, übernommen und dazu die gesamte Software zur Verfügung gestellt. Dazu habe die Programmierung, Wartung der Software, die Pflege aller Schnittstellen zu eBay und den dazugehörigen eBay-Plattformen gehört.

Die britische Gesellschaft hat ihren Sitz in London und wurde am 12. September 2003 in das Handelsregister eingetragen. Bei der genannten Adresse handelt es sich um eine "Zustelladresse". Gesellschafter ist eine andere Ltd-Gesellschaft mit Sitz an der gleichen Adresse, die zwei Anteile als Treuhänder hält. Company Secretary ist ebenfalls eine Ltd-Gesellschaft, Director eine andere Ltd-Gesellschaft, beide mit Sitz an der gleichen Adresse. Geschäftsgegenstand ist der Verkauf von Computereinrichtungen. Aus dem Jahresabschluss

der Gesellschaft zum 30. September 2005 ist ablesbar, dass keine Personalkosten und keine Mietkosten anfielen und somit die Gesellschaft über kein eigenes Personal und keine eigenen Büroräumlichkeiten verfügte. Weiters waren auch keine Kosten für die Anmietung des Lagers im Jahresabschluss ersichtlich.

Nach einer über die Jahre 2003 bis 2005 durchgeführten Außenprüfung rechnete das Finanzamt nach Wiederaufnahme der Verfahren dem Erstbeschwerdeführer sämtliche eBay-Auktionsumsätze der britischen Gesellschaft als Einkünfte im Rahmen seines Einzelunternehmers zu und setzte die Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 neu fest.

Dagegen wandte sich der Erstbeschwerdeführer mit Berufung, in der er sowohl die Zurechnung an sich als auch die Höhe der festgestellten Einkünfte bekämpfte. Die einzelnen Schritte vom Ankauf bis zum Verkauf der Ware beschrieb er folgendermaßen: Nach Ankauf der Ware durch ihn wurde diese in ein Lager in Freilassing eingestellt und durch das Software-Programm registriert und über eBay angeboten. Dabei erfolgte die physische Lagerbewirtschaftung von Seiten des Erstbeschwerdeführers. Sofern ein Kunde innerhalb des Auktionszeitraumes sich für die auf eBay eingestellten Waren entschied, musste von diesem die Ware sofort oder per Nachnahme bezahlt werden. Die Überwachung und Überprüfung der Zahlungseingänge auf dem Bankkonto erfolgte durch dasselbe EDV-System, welches auf Grund der Bestellungen und Auftragsnummern erkannte, welche Waren an welche Kunden zu versenden waren. Nach Eingang der Zahlung auf dem Bankkonto für die ersteigerte Ware erfolgte elektronisch die Freigabe der Warenlieferung per Adressenausdruck und Lieferschein, auf welchem die britische Gesellschaft aufschien. Die Warenauslieferung, welche ebenfalls von Seiten des Erstbeschwerdeführers durch Zusammenstellung der einzelnen Warenpakete, Verpackung und Beschriftung vorbereitet wurde, erfolgte ausschließlich durch einen Paketzusteller, der mit der Software verbunden war. Mit Übernahme und elektronischer Rückbestätigung durch den Paketzusteller wurde der Warenbestand im Lager automatisch aktualisiert und es wurden Rechnungen, auf welchen ebenfalls die britische Gesellschaft aufschien, an die Kunden ausgestellt und verschickt. Reklamationen und Retourwaren wurden im Rahmen des Einzelunternehmens des Erstbeschwerdeführers bearbeitet.

Im Zuge des Berufungsverfahrens zog der Erstbeschwerdeführer seine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 zurück, nachdem die belangte Behörde ihm eine höhere Neuberechnung der diesbezüglichen Einkünfte durch das Finanzamt nach Korrektur eines von diesem angenommenen Rechenfehlers vorgehalten hatte.

Mit dem angefochtenen Bescheid hat die im Instanzenzug befasste belangte Behörde den beschwerdegegenständlichen Berufungen des Erstbeschwerdeführers teilweise Folge gegeben und die bekämpften Bescheide abgeändert. Begründend führte sie aus, dass der zwischengeschalteten britischen Gesellschaft im Rahmen des Verkaufs der vom Erstbeschwerdeführer als Einzelunternehmer angekauften Waren über eBay keine wirtschaftliche Funktion zukomme. Für die gesamte Geschäftsabwicklung sei dem Erstbeschwerdeführer eine geeignete Software zur Verfügung gestanden, welche auch laufend von einem externen Unternehmen gewartet worden sei. Zusätzlich seien die für die Zwischenlagerung der angekauften und noch nicht verkauften Geräte erforderlichen Räumlichkeiten in Freilassing von ihm angemietet und die physische Lagerbewirtschaftung in seinem Einzelunternehmen durchgeführt worden. Der Erstbeschwerdeführer habe auch die Qualitätskontrolle der Geräte bzw. der Waren im Rahmen seines Einzelunternehmens durchgeführt und die zu versendenden Warenpakete zusammengestellt bzw. im Rahmen seines Einzelunternehmens alle für die Versendung erforderlichen Schritte gesetzt. Er sei Ansprechpartner der Käufer bzw. eBay-Ersteigerer im Falle von Reklamationen gewesen und habe die Bearbeitung der Retourwaren aufgrund von Reklamationen vorgenommen. Nicht nur der Einkauf, sondern auch der Vertrieb seien sohin zur Gänze vom Erstbeschwerdeführer bzw. im Rahmen von dessen Einzelunternehmen durchgeführt worden. Die zwischengeschaltete Gesellschaft habe keine Tätigkeit entfaltet und es komme ihr keine wirtschaftliche Funktion zu. Hinzukomme, dass der Erstbeschwerdeführer auch der Eröffner und der alleinige Verfügungsberechtigte über das Münchner Konto der zwischengeschalteten Gesellschaft gewesen sei, auf welchem die Käufer bzw. eBay-Ersteigerer den Kaufpreis hätten einzahlen müssen und über welches zB allfällige Gutschriften abgewickelt worden seien. Der Erstbeschwerdeführer sei somit auch alleiniger Verfügungsberechtigter über die aus dem eBay-Verkauf erzielten Erlöse gewesen, welche nach dem Ermittlungsstand zur Gänze auf dieses Konto geflossen seien. Der Erstbeschwerdeführer sei daher als Träger der Erwerbstätigkeit anzusehen. Er habe die Geschäftsidee verwirklicht, eine sich ihm bietende Marktchance genutzt, sämtliche Leistungen erbracht, sowohl im Bereich des Einkaufs als auch im Bereich des Verkaufs mit Hilfe einer entsprechenden Software, und damit den geschäftlichen Erfolg beeinflusst und habe über die Erlöse verfügen können. Er habe sämtliche Geschäfte abgewickelt und sei einziger Ansprechpartner sowohl der Verkäufer als auch der Käufer der gehandelten Gegenstände gewesen. Der Erstbeschwerdeführer habe damit über die Einkunftsquelle verfügt, weshalb ihm die in den Jahren 2004 bis 2006 aus dem eBay-Verkauf gebrauchter Leasing-Computerhardware (Notebooks) sowie neuwertiger Großbildfernseher erzielten Einkünfte zuzurechnen seien.

Wegen des Erfordernisses der Zurechnung sämtlicher Einkünfte zum Einzelunternehmen des Erstbeschwerdeführers bestehe die grundsätzliche Schätzungsberechtigung für das nicht mehr anhängige Jahr 2003 und die Streitjahre 2004 bis 2006. Der Erstbeschwerdeführer habe während des Streitzeitraumes 2004 und 2005 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Hilfe von Einnahmen-Ausgabenrechnungen ermittelt und damit eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 gewählt. Für das Jahr 2006 sei - aufgrund der Überschreitung

der Umsatzgrenze seit dem Kalenderjahr 2003 - die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG aber nicht zulässig, weshalb für dieses Jahr ein Wechsel auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 vorzunehmen sei.

Im Rahmen des Berufungsverfahrens habe das Finanzamt für die Streitjahre 2004 bis 2006 die Kontobewegungen des deutschen Bankkontos ausgewertet und die Bankeingänge ermittelt, welche das Finanzamt nunmehr als Warenerlöse angesetzt und davon die vom Erstbeschwerdeführer bekannt gegebenen Handelswareneinsätze und die sonstigen Aufwände abgezogen habe, um die Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu ermitteln. Die Kontodaten seien die zuverlässigste Unterlage zur Ermittlung der Einkünfte und könnten zur Ermittlung der Höhe der Umsätze/Erlöse herangezogen werden, weil auf diesem Konto nach dem Ermittlungsstand sämtliche Verkaufserlöse eingegangen und auch die Gutschriften darüber abgewickelt worden seien. Die belangte Behörde knüpfte daher an die von Seiten des Finanzamtes in der Vorhaltsbeantwortung vorgenommene Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2004 bis 2006 an, wobei sie aber die Notwendigkeit zur Berücksichtigung weiterer Betriebsausgaben sehe und für 2006 von den Daten der von Seiten des Erstbeschwerdeführers eingereichten vorläufigen Bilanz zum 31. Dezember 2006 ausgehe.

Nach näherer zahlenmäßiger Darstellung der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2004 bis 2006 und Begründung der Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung der vom Erstbeschwerdeführer zusätzlich geltend gemachten Betriebsausgaben widmete sich die belangte Behörde im Abschnitt "Verlustvortrag" sodann abschließend der Berücksichtigung von Vorjahresverlusten bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens.

Voraussetzung für den Verlustvortrag sei die Ordnungsmäßigkeit der Einnahmen/Ausgabenrechnung. Dies ergebe sich aus dem Verweis des § 18 Abs. 7 EStG 1988 auf Abs. 6. Es reiche allerdings aus, wenn der Verlust der Höhe nach errechnet werden könne und das Ergebnis überprüfbar sei. Während für die Ermittlung des Verlustes als solchen die Entscheidung bei der Veranlagung des Verlustjahres zu treffen sei, sei über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im Verlustjahr als Voraussetzung für die Vortragsfähigkeit eines Verlustes die Entscheidung in der Veranlagung des Jahres zu treffen, in welchem der Verlustvortrag anstehe. Ob die für die Vortragsfähigkeit eines Verlustes geforderte Voraussetzung einer ordnungsmäßigen Buchführung im Verlustjahr bestanden habe, sei anders als die Ermittlung des vortragsfähigen Verlustes für das Jahr zu entscheiden, für welches der Verlustvortrag als Sonderausgabe berücksichtigt werden solle (Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 21. Jänner 2004, 2003/13/0093, und vom 29. Juni 2005, 2002/14/0132). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei der Verlustvortrag immer dann zulässig, wenn der Verlust allenfalls nach Korrektur der Buchführung durch den Steuerpflichtigen oder auf Grund einer Betriebsprüfung seiner Höhe nach errechnet werden könne und das Ergebnis auch überprüfbar sei. Davon könne dann keine Rede sein, wenn die Mängel der Buchführung nach Art und Umfang auf das gesamte Rechenwerk ausstrahlten und dieses somit insgesamt als für eine periodengerechte Gewinnermittlung ungeeignet erscheinen ließen (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 25. Juni 1997, 94/15/0083).

Aus der Sicht der belangten Behörde sei die Buchführung in den Jahren 2003 bis 2006 aufgrund der Zwischenschaltung der funktionslosen Gesellschaft mangelhaft und strahle dieser Mangel auf das gesamte Rechnungswerk der einzelnen Jahre aus. Im Zuge des vorliegenden Berufungsverfahrens hätten diese Mängel jedoch mit Hilfe des Münchner Bankkontos hinsichtlich der Erlöse und mit Hilfe des Erstbeschwerdeführers hinsichtlich der Betriebsausgaben korrigiert werden können, sodass auf diese Weise die sich in den Jahren 2004 bis 2006 ergebenden Verlust(e) vortragsfähig seien. Für 2003 liege einerseits das Rechenwerk des Erstbeschwerdeführers (ohne die Einkünfte der zwischengeschalteten Gesellschaft) und andererseits ein Betriebsprüfungsbericht mit einer Neuberechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, der sowohl wesentliche Unrichtigkeiten hinsichtlich der Berechnung der Betriebseinnahmen als auch der Betriebsausgaben aufweise. Hinzukomme, dass die im Spruch des Einkommensteuerbescheides 2003 angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit den Ergebnissen der Betriebsprüfung nicht übereinstimmten. Insgesamt lasse sich daher sagen, dass im Jahr 2003 keine periodengerechte Gewinnermittlung vorliege und daher der Verlust 2003 als nicht vortragsfähig anzusehen sei.

Gegen diesen Bescheid wenden sich einerseits die Beschwerde des Erstbeschwerdeführers und andererseits die Amtsbeschwerde des Finanzamts.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerden zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und über sie erwogen:

1. Einkünftezurechnung

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Mai 2007, 2005/15/0052). Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 25. Juli 2013, 2011/15/0151, sowie *Doralt/Toifl*, EStG14, § 2 Tz 142).

Die Existenz einer Gesellschaft kann dabei nicht beiseite geschoben werden. Fraglich kann nur sein, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken dient, die vorgegeben werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 2010, 2008/13/0012).

Der angefochtene Bescheid beruht auf der Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde, dass der Erstbeschwerdeführer (als Einzelunternehmer) alleiniger Träger der Erwerbstätigkeit (Handelstätigkeit) gewesen sei und die zwischengeschaltete Gesellschaft im festgestellten Geschäftsablauf keine Tätigkeit entfaltet habe.

Auf der Basis dieser Sachverhaltsfeststellung ist die belangte Behörde in rechtlicher Hinsicht zum Ergebnis gelangt, dass die Einkünfte aus der in Rede stehenden Handelstätigkeit dem Erstbeschwerdeführer zuzurechnen sind.

Die in freier Beweiswürdigung getroffene Beweiswürdigung der belangten Behörde ist der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof nur insofern zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, sie somit den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechen. Ob die Beweiswürdigung in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2010, 2009/15/0011).

Der Beschwerde des Erstbeschwerdeführers gelingt es nicht, die Beweiswürdigung der belangten Behörde hinsichtlich der Einkünftezurechnung insgesamt als un schlüssig erkennen zu lassen oder eine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuzeigen.

2. Verlustabzug

Soweit die Beschwerde des Erstbeschwerdeführers auf die fehlende Berücksichtigung des Verlustabzuges hinsichtlich der im Veranlagungszeitraum 2003 entstandenen Verluste bei der Ermittlung des Einkommens hinweist, ist Folgendes auszuführen:

§ 18 Abs. 7 EStG 1988 in der bis zur mit dem KMU-FG 2006, BGBl. I Nr. 101, vorgenommenen Änderung geltenden Stammfassung lautete:

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

Den ErlRV zum EStG 1988 (621 BlgNR XVII GP, 77), mit dem erstmals ein solcher Verlustvortrag für Einnahmen-Ausgaben-Rechner eingeführt worden ist, ist zu entnehmen:

"Der gleichfalls neu angefügte Abs. 7 ermöglicht es nunmehr auch Einnahmen-Ausgaben-Rechnern, Anlaufverluste - das sind solche innerhalb der ersten drei Veranlagungszeiträume (...) - vorzutragen. Damit entfällt für die ersten Geschäftsjahre die Notwendigkeit der freiwilligen Buchführung."

Der Zweck der Regelung des § 18 Abs. 7 EStG 1988 besteht, wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im hg. Erkenntnis vom 24. November 2011, 2008/15/0298, unter Hinweis auf die ErlRV ausgeführt hat, unzweifelhaft darin, dem Unternehmer, der eine betriebliche Tätigkeit beginnt, für die in der ersten Phase seiner betrieblichen Tätigkeit anfallenden Verluste einen Vortrag in spätere Gewinnjahre (Jahre positiver Einkünfte) auch dann zu ermöglichen, wenn er sich für diese Gründungsphase der vereinfachten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 bedient. Nach Verstreichen der Gründungsjahre ist der Erfolg der betrieblichen Tätigkeit bereits in einer gewissen Weise einschätzbar, und kann der Unternehmer aus dieser Sicht entscheiden, gegebenenfalls die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (mit der allgemeinen Verlustvortragsregel des § 18 Abs. 6 EStG 1988) zu wählen.

Der Verlustabzug ist nach der hg. Rechtsprechung von Amts wegen im ersten Jahr vorzunehmen, in welchem der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug der anderen Sonderausgaben einen positiven Betrag ergibt, wobei die Verrechnungs- und Vortragsgrenzen des § 2 Abs. 2b EStG 1988 zu beachten sind. Ein allfälliger Rest ist bei Vorliegen hinreichender Einkünfte im jeweils nächstfolgenden Jahr abzuziehen. Über die Höhe des vorzutragenden Verlustes wird dabei für das Jahr abgesprochen, in welchem der Verlust entstanden ist, wobei der Bescheid dieses Jahres diesbezüglich bindende Tatbestandswirkung auch für die Folgejahre hat. Ob der ziffernmäßig feststehende Verlust auch vorgetragen werden darf, ist aber jeweils in jenem Jahr zu entscheiden, in welchem der betreffende Vortrag vorgenommen werden soll (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. September 2013, 2012/15/0014, mwN).

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. Juni 1997, 94/15/0083, bereits darauf hingewiesen, dass angesichts der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ein Verlustvortrag nur dann unzulässig sein kann, wenn die Mängel der Buchführung nach Art und Umfang auf das gesamte Rechenwerk ausstrahlen und dieses somit insgesamt als für eine periodengerechte Gewinnermittlung ungeeignet erscheinen lassen. Der Verlustvortrag bleibt dagegen immer dann zulässig, wenn der Verlust seiner Höhe nach errechnet werden kann und das Ergebnis auch überprüfbar ist, mag auch eine Korrektur der Buchhaltung durch den Steuerpflichtigen oder auf Grund einer Betriebsprüfung erforderlich sein (vgl. die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes vom 3. März 1987, G 170-172/86, Slg. 11260/1987, vom 12. Oktober 1987, Slg. 11495 sowie vom 26. Februar 1996, B 370/95, Slg. 14406).

Für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 gilt der gleiche Maßstab (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 18 Abs. 6 und 7 Tz 6.1.).

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid, die Verluste des Jahres 2003 mit folgender Begründung als "nicht vortragsfähig" angesehen:

"Für 2003 liegt einerseits das Rechenwerk des (Erstbeschwerdeführers) (ohne die Einkünfte der (zwischengeschalteten Gesellschaft)) und andererseits ein Betriebsprüfungsbericht mit einer Neuberechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, der sowohl wesentliche Unrichtigkeiten hinsichtlich der Berechnung der Betriebseinnahmen als auch der Betriebsausgaben aufweist. Hinzukommt, dass die im Spruch des Einkommensteuerbescheides 2003 angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit den Ergebnissen der Betriebsprüfung nicht übereinstimmen. Insgesamt lässt sich daher sagen, dass im Jahr 2003 keine periodengerechte Gewinnermittlung vorliegt und daher der Verlust 2003 als nicht vortragsfähig anzusehen ist."

Entscheidend ist für die Versagung des Verlustvortrages allerdings nicht, ob bei der Neuberechnung der Einkünfte des Erstbeschwerdeführers im Betriebsprüfungsbericht Unrichtigkeiten hinsichtlich der Berechnung der Betriebseinnahmen als auch der Betriebsausgaben vorlagen oder ob die im Spruch des Einkommensteuerbescheides 2003 angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit den Ergebnissen der Betriebsprüfung übereingestimmt haben.

Entscheidend für die Vortragsfähigkeit des Verlustes ist im Beschwerdefall vielmehr, ob durch die Mitwirkung des Erstbeschwerdeführers im Rahmen der Betriebsprüfung vor der Abgabenbehörde letztlich ein (ergänztes) Rechenwerk vorgelegen ist, das unter Einbeziehung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben der ihm zugerechneten Einkunftsquelle es erlaubt hat, den Verlust seiner Höhe nach in überprüfbarer Form zu errechnen.

Diesbezügliche Feststellungen hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht getroffen, weshalb die Begründung für die Versagung des Verlustvortrages letztlich unzureichend geblieben ist.

3. "Abzugsposten"

Die Amtsbeschwerde des zweitbeschwerdeführenden Finanzamtes weist darauf hin, dass die belangte Behörde bei der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2004 einen im Jahr 2004 auf das Münchner Konto der zwischengeschalteten Gesellschaft zugeflossenen Betrag von 203.544 Euro aus den vom Finanzamt angesetzten Betriebseinnahmen ausgeschieden habe.

Begründend habe die belangte Behörde darauf hingewiesen, dass Erlöse der zwischengeschalteten Gesellschaft der letzten 3 bis 4 Monate des Jahres 2003 sich teilweise erst durch 1 bis 4 Monate später erfolgende Zahlungseingänge auf dem Bankkonto der zwischengeschalteten Gesellschaft niedergeschlagen hätten und dadurch eine Doppelerfassung der diesbezüglichen Geschäftsfälle durch die in den Jahren 2003 und 2004 unterschiedlich angewandten Schätzungsmethoden möglich sei. Da die Kontounterlagen erst ab dem Jahr 2004 verfügbar gewesen seien, seien im Jahr 2003 noch die eBay-Daten über die Onlinebestellvorgänge, Auftragsbestätigungen und Rechnungen als Schätzungsgrundlage von der Abgabenbehörde herangezogen worden. Auch wenn vielfach zwischen dem Datum der ausgestellten Faktura und dem Valutadatum nur eine äußerst geringe Zeitspanne gelegen sei, seien die tatsächlichen Geldflüsse aus den eBay-Daten nicht ableitbar. Der Vermeidung einer dadurch bewirkten Doppelerfassung solle der "Abzugsposten" dienen.

Das Finanzamt wendet sich gegen den Ansatz dieses "Abzugspostens", weil dieser Betrag im Jahr 2004 zweifelsohne und unbestritten auf dem Münchner Bankkonto eingegangen sei. Bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner seien Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben jedoch immer im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung zu erfassen. Diese Betriebseinnahmen seien somit jedenfalls im Jahr 2004 zu erfassen. Eine allfällige Doppelerfassung wäre im Jahr 2003 zu korrigieren. Die anhängige Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 habe der Erstbeschwerdeführer allerdings zurückgezogen, weil ein Rechenfehler des Finanzamtes zu seinen Gunsten im Berufungsverfahren hervorgekommen sei.

Mit diesem Vorbringen zeigt das Finanzamt eine inhaltliche Unrichtigkeit der Schätzung der belangten Behörde auf. Die von der belangten Behörde geschilderten Unzulänglichkeiten der Daten, auf deren Grundlage die Einkommensteuer 2003 festgesetzt worden ist, hätten im Jahr 2003 zu einem entsprechenden Abschlag führen müssen. Auf diese Weise hätte berücksichtigt werden können, dass die Liste der im Jahr 2003 abgeschlossenen Geschäftsfälle auch Geschäftsfälle umfasst, bei denen der Zahlungseingang erst im nächsten Jahr erfolgt ist. Eine Korrektur von Fehlern in der Einkünfteberechnung 2003 kann aber - unabhängig davon, ob sie die von der belangten Behörde ins Treffen geführte Doppelerfassung zu Lasten des Erstbeschwerdeführers oder etwa den vom Finanzamt erwähnten Rechenfehler zu Gunsten des Erstbeschwerdeführers betrifft - nicht im Rahmen der Gewinnermittlung 2004 erfolgen.

Schon aus den unter Pkt 2 und 3 angeführten Gründen erweist sich die von der belangten Behörde vorgenommene Einkommensberechnung für das Jahr 2004 daher als unrichtig. Diese Unrichtigkeit wirkt sich über die Verlustabzüge auch auf die Einkommensteuerfestsetzungen der Jahre 2005 und 2006 aus.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher schon deshalb zur Gänze als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 29. Jänner 2015

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2015:2013150166.X00