

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2000 sowie Verspätungszuschlag und Anspruchszinsen 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Gegen die in Folge einer Betriebsprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 sowie die Bescheide, mit denen der Verspätungszuschlag/Einkommensteuer 2000 und die Anspruchszinsen 2000 festgesetzt wurden, wurde rechtzeitig Berufung eingebracht.

Im Wesentlichen wurde darin ausgeführt, dass die Betriebsaufgabe mit 30.6.1999 anzuerkennen und der Hälftesteuersatz für den Übergangszuschlag iHv. 2.691.120,00 S lt. Einkommensteuererklärung 1999 zu gewähren sei bzw. für 2000 die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit mit Null festzusetzen seien. Bei Stattgabe der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 seien keine Anspruchszinsen und kein Verspätungszuschlag festzusetzen. – Der Bw. habe seinen Auftrag betreffend "Abflussplanung" vor dem 30.6.1999 abgeschlossen und seinen Betrieb zu diesem Stichtag aufgegeben. Eine Besprechung am 15.1.2000, die mit Vertretern von Bund, Land und dem Büro seines Auftraggebers stattgefunden habe, habe mit dem ihm erteilten Auftrag nichts zu tun gehabt, da sein Auftrag bereits abgeschlossen und verrechnet war. Der Bw. sei nur als interessierter Pensionist anwesend gewesen, seine Anwesenheit sei weder gefordert noch nötig gewesen und schon gar nicht bezahlt worden. Der Bw. habe mit dem eigentlichen Auftrag nichts zu tun gehabt, dieser sei zwischen dem Land und seinem Auftraggeber abgeschlossen worden. Der Bw. habe

lediglich einen Beitrag zu diesem Hauptauftrag geleistet und ihn mit 30.6.1999 abgeschlossen gehabt.

Aus dem Akteninhalt ist dazu Folgendes ersichtlich:

Aus dem Honorarangebot des Landes vom 8.3.1996 an den Auftragnehmer zur Erstellung des "schutzwasserwirtschaftlichen Grundsatzkonzeptes P" geht hervor, dass auf Wunsch des Landes als Auftraggeber der nunmehrige Bw. vom Auftragnehmer mit der "Abflussplanung" (im Rahmen des Gesamtkonzepts) beauftragt wird. Die Gesamtleistung gliedert sich in acht Punkte, wovon als dritter.Punkt die "Abflussplanung " genannt ist.

Punkt 7 umfasst die Gesamtkoordination; sie ist beschrieben als jene Leistungen, die bei Abstimmung der Vorgangsweise zwischen Auftraggeber, Auftragnehmer und dem Bw. sowie sonstigen befassten Dienstnehmern und Auftragnehmern erforderlich sind. Darin sind alle laufenden erforderlichen Besprechungen enthalten. Insbesondere ist "auch die intensive Koordinationstätigkeit mit dem vom Auftraggeber erwünschten Bearbeiter der Abflusssimulation" (Bw.) in dieser Position enthalten.

Die Terminaufstellung für das Gesamtprojekt endet mit der "Gesamtfertigstellung", davor liegen u.a. "Abflussplanung/Diagnosebericht" sowie "Darstellung der Abflussräume und Endbericht im Konzept".

Die Auftragserteilung erfolgte mit Schreiben vom 23.12.1997, darin wurde als Liefertermin der 31.7.2000 fixiert. Mit Gegenschlussbrief vom 5.1.1998 erfolgte eine vollinhaltliche Anerkennung des Auftrags seitens des Auftragnehmers.

Aus einer Niederschrift vom 22.1.2001 anlässlich der Betriebsprüfung, aufgenommen mit dem nunmehrigen Bw., geht hervor: Er legte die Schlussrechnung an den Auftragnehmer im Juni 2000. Die von ihm durchzuführenden Arbeiten bezüglich des Projektes Abflussplanung P wurden Ende 1999 fertig gestellt. Die entsprechende abschließende Besprechung fand am 15.1.2000 mit Vertretern von Bund, Land und dem Auftragnehmer statt. Zu diesem Zeitpunkt war das Projekt Abflussplanung für ihn eigentlich abgeschlossen. Auf die Frage, was Ende 1999 mit den vorhandenen EDV-Geräten geschehen sei, antwortete der Bw.: Ein Teil sei unentgeltlich an HTL-Schüler abgegeben worden, ein anderer Teil werde mit gespeicherten Unterlagen an den Auftraggeber (das Land) unentgeltlich abgegeben. Für vorhandene 3 Geräte könnten noch im geringen Umfang Entsorgungskosten anfallen. 2000 sind für die Entsorgung von Isolierplatten nach Behebung von Wasserschäden im betrieblich genutzten Teil des Gebäudes Kosten angefallen (Rechnung vom 8.11.2000). EDV-gespeicherte Unterlagen sind noch im Betrieb vorhanden, sie werden mit dem EDV-Gerät an das Land übergeben werden. Die Niederschrift wurde vom Bw. unterfertigt.

Der Steuerberater des Bw. legte am 18.12.2001 zwei Schreiben bei der Abgabenbehörde I. Instanz vor. Eines datiert vom 3.8.2001, stammend von der Abteilung Wasserbau des Landes. Es ist gerichtet an den Steuerberater des Bw. Darin wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass Auftraggeber die Bundeswasserbauverwaltung vertreten durch die Unterabteilung Schutzwasserbau und Gewässerpfllege beim Amt der Landesregierung war. Grundlage des Auftrages an den Auftragnehmer war ein Honorarantrag mit detaillierter Leistungsbeschreibung. Der Ausarbeitung dieser Leistungsbeschreibung waren intensive Besprechungen vorausgegangen. Dabei war festgelegt worden, dass für einen speziellen Teil des Gesamtauftrages das Büro des Bw. herangezogen werden sollte. Dazu hatte der Auftragnehmer ausschließlich mit dem nunmehrigen Bw. ein Subauftragsverhältnis einzugehen. Der Auftraggeber Bundeswasserbauverwaltungs hatte kein Vertragsverhältnis mit dem Bw. Es konnte gelingen, die vom Bw. zu erstellende "Abflussplanung" Mitte 1999 fertig zu stellen. Mit den dann noch erfolgten hydraulischen Berechnungen und der Erstellung des Endberichtes war der Bw. auftragsgemäß nicht mehr befasst. Nach Sicht des Auftraggebers hatte der Bw. mit einer Präsentation im Juni 1999 und Besprechung der Arbeitsergebnisse seinen Subauftrag erfüllt. Zwischen Land und Bw. bestand eine 30-jährige Zusammenarbeit, deshalb gab es auch außerhalb von Auftragsarbeiten liegende Fachgespräche. In diesem Sinn sei auch seine Beziehung zu einer Besprechung im Jänner 2000 zu verstehen. Es mussten dabei die Abstimmungen der Ergebnisse des schutzwasserwirtschaftlichen Grundsatzkonzeptes mit offiziellen Daten des hydrographischen Dienstes vorgenommen werden. Der Bw. hatte derartiges mehrfach bei früheren Arbeiten durchgeführt und wurde vom Auftraggeber ersucht, hier eine fachliche Unterstützung zu geben, die er gerne und unentgeltlich leistete. Nach endgültiger Fertigstellung des Grundsatzkonzeptes durch den Auftragnehmer, wobei beim Kapitel Abflussplanung keine Änderungen mehr nötig waren, langte das Elaborat am 6.6.2000 beim Auftraggeber ein.

Das zweite Schreiben, gerichtet vom Steuerberater des Bw. an die Abgabenbehörde I. Instanz, beschäftigt sich im Wesentlichen mit dem obigen Schreiben sowie mit der Honorarleistung.

Der Bw. ist am 10.7.1928 geboren, er verstarb am 17.2.2004.

Der Abgabenbehörde I. Instanz wurde mit Schreiben vom 27.10.1999 mitgeteilt, dass der Betrieb des Zivilingenieurbüro des Bw. mit 31.10.1999 aufgegeben wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

- A) Gem. § 37 Abs. 1 2. Unterstrich EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.
- Gem. § 37 Abs. 5 3. Unterstrich leg.cit. sind außerordentliche Einkünfte Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.
- B) Gem. § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 % der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn der Verspätung nicht entschuldbar ist.
- Gem. § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgendes Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).
- Gem. § 205 Abs. 2 leg.cit. betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50,00 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen.

Ad A) Entscheidungswesentlich zu klären ist, wann der Bw. seinen Betrieb aufgegeben hat.

Es ist dazu in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu definieren, wann der Betrieb eines Zivilingenieurs – den der Bw. ausübt – als aufgegeben zu betrachten ist. Unabhängig von der persönlichen Leistungskraft, Ausbildung und Erfahrung des jeweiligen Steuerpflichtigen – die er ja bei Einstellung seiner Erwerbstätigkeit nicht mehr einsetzt – definiert sich sein Betrieb auch in der Innehabung seines Büros mit diversen zur Berufsausübung erforderlichen Hilfsmitteln und Geräten.

Wie sich aus dem Akteninhalt ergibt, wurde sein Büro offenkundig erst im Laufe des Jahres 2000 vom betrieblich genutzten Teil seines Hauses in den privat genutzten überführt (arg: Entsorgung von Isolierplatten, Rechnung 8.11.2000); d.h., dass zumindest nach außen für potenzielle Klienten von einem Betrieb des Zivilingenieurbüros noch 2000 auszugehen war. Dies umso mehr, als offenkundig auch noch ein wesentlicher Anteil an EDV-Geräten im Jahr 2000 im Büro war (arg: Niederschrift vom 22.1.2001: Ein Teil der EDV-Geräte wird mit

EDV-gespeicherten Unterlagen an das Land übergeben werden). Die bereits 2000 nicht mehr im Büro vorhandenen, an HTL-Schüler abgegebenen Geräte waren offenkundig auch für den Bw. nicht mehr von großer Bedeutung, da sie im Gesamtzusammenhang gesehen offenkundig als technisch überholt zu qualifizieren waren und deswegen unentgeltlich an Schüler weitergegeben wurden, während die brauchbaren EDV-Geräte mit gespeicherten Unterlagen noch 2001 im Betrieb vorhanden waren.

In diesem Zusammenhang erscheint die Mitteilung an die Abgabenbehörde I. Instanz über die Betriebsbeendigung mit 31.10.1999 formal und nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend.

Allein aus den angeführten Gründen ist von einer Einstellung der Erwerbstätigkeit bereits im Jahr 1999 nicht zu sprechen, sondern auf Grund der äußereren Gegebenheiten (Überführung des Büros in den privat genutzten Teil des Hauses 2000, Vorhandensein wesentlicher EDV-Unterlagen mit gespeicherten Daten noch 2000) jedenfalls noch von einer Erwerbstätigkeit 1999 auszugehen. Dies wird auch untermauert von der mit dem Bw. anlässlich der Betriebspflicht verfassten Niederschrift vom 22.1.2001, wonach er seine Abflussplanung Ende 1999 fertig stellte und die entsprechende abschließende Besprechung am 15.1.2000 stattfand.

Was nun den in der Berufung behandelten Subauftrag betrifft, so ist auch der damit in Zusammenhang stehende Sachverhalt nicht geeignet, die Argumentation des Bw. zu festigen:

Wie der Bw. selber in der Niederschrift vom 22.1.2001 angab, stellte er die von ihm durchzuführenden Arbeiten bezüglich des Projektes Abflussplanung P Ende 1999 fertig und fand die entsprechende abschließende Besprechung mit Vertretern von Bund, Land und dem Auftragnehmer am 15.1.2000 statt. Zu diesem Zeitpunkt sei das Projekt für ihn "eigentlich abgeschlossen" gewesen: Gerade aus dieser Bezeichnung "eigentlich abgeschlossen" ist zu entnehmen, dass sein Projekt für ihn deswegen als abgeschlossen galt, weil eben die entsprechende abschließende Besprechung darüber schon stattgefunden hat und anlässlich der Besprechung festgestellt wurde, dass ergänzende Tätigkeiten oder Änderungen zum vom Bw. gefertigten Projekt nicht mehr nötig waren. Wäre anlässlich der Besprechung vom 15.1.2000 jedoch festgestellt worden, dass noch Änderungen und Nachbesserungen erforderlich sind, wäre seine Projektarbeit nicht mit 15.1.2000 als fertig gestellt zu betrachten gewesen sondern zu dem Zeitpunkt, zu dem die getätigten Änderungen zu diesem Projekt in der dann abgehaltenen abschließenden Besprechung für den Auftrag entsprechend qualifiziert worden wären. Allein aus dem Umstand aber, weil in der abschließenden Besprechung vom 15.1.2000 keine Änderungen an dem vom Bw. Ende 1999 abgegebenen Projekt erforderlich gefunden wurden, nun zu behaupten, die Erwerbstätigkeit des Bw. sei mit Abgabe seines

Projektteiles aufgegeben worden, ist nicht nur als überzogen zu bewerten sondern entspricht nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten und Auftragsusancen:

Egal welcher Auftrag erteilt wird, kann er erst dann als vollendet betrachtet werden, wenn er vom jeweiligen Auftraggeber "abgenommen" wird, d.h. der Auftraggeber ihn auf die Erfüllung des vereinbarten Auftrags hin untersucht und im Anschluss daran feststellt, dass die abgegebene Arbeit auch dem vereinbarten Ziel entspricht: Eine "Rückdatierung" der Auftragserfüllung auf die Abgabe des jeweiligen Arbeitsergebnisses (bei "Fehlerlosigkeit" des jeweiligen Auftrags) kann aus diesen Gründen nicht zutreffend sein, zumal es sich in den Belangen der Auftragserteilung und Auftragserfüllung um 2-seitige Rechtsgeschäfte handelt und ihnen grundsätzlich nicht durch einseitiges Handeln entsprochen wird, sondern – wie oben ausgeführt – die Auftragserfüllung erst dann als entsprechend beendet zu qualifizieren ist, wenn der Auftraggeber sie als dem Auftrag entsprechend entgegen nahm – was ja folgerichtig nicht schon durch Empfangnahme der entsprechenden Papiere, sondern erst nach der eingehenden Besichtigung und Erörterung des Ergebnisses möglich ist.

Wer Auftraggeber des Gesamtkonzepts war, ist in diesem Zusammenhang unerheblich (der Bw. hat vom Auftragnehmer des Landes den Auftrag erhalten, dieser ist also sein Auftraggeber – und konnte dieser in sorgsamer Beachtung seiner Aufgaben und Verpflichtungen den von ihm an den Bw. gegebenen Auftrag erst annehmen, wenn er auch in der Besprechung vom Jänner 2000 von seinem Auftraggeber – dem Land – dem Gesamtkonzept entsprechend goutiert wurde.)

Wann die Honorare flossen, ist in dem Zusammenhang nicht wesentlich und in der Folge nicht näher zu erörtern. Zumal durchaus glaubhaft ist, dass der berufungsgegenständliche Subauftrag die letzte betriebliche Leistung des Bw. ist, ist unter Verweis auf obigen Ausführungen davon auszugehen, dass der Betrieb keinesfalls 1999 eingestellt wurde, sondern die Betriebsbeendigung erst 2000 erfolgte.

Die Berufungen hinsichtlich Einkommensteuer 1999 und 2000 sind in der Folge als unbegründet abzuweisen, da der Bw. seine Erwerbstätigkeit erst 2000 einstellte.

Da der Berufungsantrag lautet, lt. Einkommensteuererklärung 1999 den Hälftesteuersatz für den Übergangszuschlag iHv. 2.691.120,00 S zu gewähren bzw. für 2000 keine Einkünfte aus selbstständiger Arbeit festzusetzen, d.h. an sich die Höhe des Übergangszuschlags (für den Fall der abzuweisenden Berufungsentscheidung) nicht beeinsprucht wurde, ist darauf nicht einzugehen.

Ad B) Da schon in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 ausgeführt wurde, dass "für den Fall der Stattgabe der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid" keine Anspruchszinsen und kein Verspätungszuschlag festzusetzen seien, wird unter Hinweis

auf die angeführten Gesetzesstellen und das Berufungsvorbringen sowie die Berufungsentscheidung ad A) die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Linz, am 11. Februar 2005