



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Dr. Ansgar Unterberger, Dr. Matthias Skopek und Leopold Pichlbauer über die Berufung des JB gegen den Bescheid des Finanzamtes Steyr, vertreten durch Dr. Erich Zellner, vom 17. November 2003 betreffend Einkommensteuer 2000 nach der am 24. November 2005 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	392.498 S	Einkommensteuer	103.780 S
				S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				€

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war seit dem Jahr 1984 als Notariatssubstitut in Steyr tätig. Aus dieser Tätigkeit erklärte er neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch solche aus selbständiger Arbeit, die in den Jahren vor dem berufungsgegenständlichen Jahr jeweils folgenden Umfang ausmachten:

Jahr	Umsatz in ATS	Einkünfte in ATS
1991	514.038,27	493.910
1992	487.869,92	388.969
1993	517.010,40	479.729
1994	534.863,54	527.910
1995	830.000,00	844.590
1996	844.587,73	662.101
1997	709.727,20	496.377
1998	11.149,83	- 116.362

Die genannten Einnahmen betreffen weitgehend eine Tätigkeit als Notarsubstitut bzw. in einzelnen Jahren auch Sitzungsgelder in geringfügigem Ausmaß.

Im Zuge einer die Jahre 2000 bis 2002 umfassenden Außenprüfung stellte ein Prüfer des Finanzamtes Steyr u.a. fest (Tz 23 des Betriebsprüfungsberichts vom 14. November 2003 bzw. Tz 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. November 2003):

Nach vertikalem Verlustausgleich des im Jahr 1999 erklärten Verlustes aus selbständiger Arbeit habe sich ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte von ATS 1.048.880,- ergeben.

Dieser Betrag sei vorgetragen und zur Gänze gegen den im Jahr 2000 aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte resultierenden Gewinn gegenverrechnet worden.

Nach Ansicht des Prüfers seien Anlaufverluste der ersten drei Jahre bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 nur dann vortragsfähig, wenn sich durch eine Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 eine typische Verlustsituation ergebe, die u.a. dann vorliege, wenn ein bestehender Betrieb übernommen und in völlig veränderter Form fortgeführt werde, d.h. nach dem Erwerb wesentliche Adaptierungen und Anschaffungen getätigt worden seien.

Der Beginn einer betrieblichen Tätigkeit sei nach Auffassung des VwGH dann anzunehmen, wenn ein Betrieb neu gegründet oder entgeltlich oder unentgeltlich übernommen und in völlig veränderter Form fortgeführt werde. Da dies im gegenständlichen Fall nicht zutreffe, sei der nach horizontalem und vertikalem Verlustausgleich verbleibende Verlust aus selbständiger Arbeit nicht vortragsfähig.

Das Finanzamt Steyr folgte den Prüferfeststellungen und versagte im wiederaufgenommenen Verfahren mit Bescheid vom 17. November 2003 im Jahr 2000 die Verrechnung des im Jahr 1999 entstandenen Verlustes.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid wurde Berufung mit im Wesentlichen folgender Begründung erhoben:

Der Bw. sei seit 1984 Notarsubstitut im Notariat M. und dabei im Sinne der Notariatsordnung zu allen Handlungen eines Notars befähigt und berechtigt gewesen. Er habe seit diesem Zeitpunkt alle Handlungen durchgeführt, die auch ein bestellter Notar vornehmen könne. Auf Grund der Notariatsordnung sei die selbständige Tätigkeit als Notar von dessen öffentlicher Bestellung in einem dafür vorgesehenen Notariat abhängig. Nur dieses öffentlich bestellte Notariat könne und dürfe Notariatsakte und andere notarielle verpflichtende Handlungen durchführen. Es sei daher einem Notarsubstitut (obwohl er formalrechtlich Notar sei) nicht möglich, gegenüber einem Klienten in eigenem Namen abzurechnen.

Jeder Aufbau eines Kundenstocks bedürfe einer längeren Akquirierungszeit und vieler persönlicher Kontakte, d.h. jeder Kundenkontakt sei sehr langwierig aufzubauen. Da jedoch ein Notarsubstitut annehmen könne, dass er in absehbarer Zeit ein Notariat bekommen werde, baue sich meist jeder seinen eigenen Kundenstock in dieser Zeit auf. Dies habe auch der Bw. in seiner Tätigkeit im Notariat M. gemacht. Er habe alle seine Kontakte dazu verwendet, um eigene Klienten zu bekommen und diese als Notarsubstitut persönlich zu betreuen. Sein Arbeitgeber habe ihm nicht nur die persönliche Betreuung, sondern auch die freie Honorargestaltung während seiner Tätigkeit bei ihm gestattet.

Der Bw. habe sich daher in der Zeit, in der er im Notariat M. als Dienstnehmer beschäftigt gewesen sei, einen eigenen kleinen Kundenstock aufgebaut. Diese Klienten habe er persönlich mit dem Notariat M. abgerechnet. Diese Abrechnungen liefen bereits seit vielen Jahren im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten. Die Umsätze seien immer stark schwankend gewesen, da in einem Notariat nicht jedes Jahr Tätigkeiten für die gleichen Klienten anfielen. Einige Musterabrechnungen seien auch dem Prüfer vorgelegt worden.

Der Bw. habe bereits seit Jahren eine eigene Einnahmen-Ausgaben-Rechnung dem Finanzamt vorgelegt und unter der Einkunftsart „Selbständige Arbeit“ seinen kleinen Betrieb erklärt und betriebliche Einkünfte erzielt. Im Jahr 1999 sei keine eigene Gewinnermittlung mehr erstellt worden, weil diese im Gesamtergebnis bzw. in der Übernahmeregelung enthalten gewesen sei.

Mit Wirkung vom 30. Juni 1999 habe er den Kundenstock der Notariatskanzlei um den Kaufpreis von ca. € 580.000,-- erworben. Seine bisherigen Umsätze aus seiner geringfügigen betrieblichen Tätigkeit hätten etwa € 50.000,-- betragen; der übernommene Kundenstock habe

ein Umsatzvolumen von etwa € 900.000,-- gehabt. Er habe daher zu seiner bisherig geringfügigen betrieblichen Tätigkeit einen großen Klientenstock erworben.

Im Zuge der Erlassung des EStG 1988 sei eine neue Rechtslage durch den Abzug von Anlaufverlusten geschaffen worden. Eine der wesentlichsten Gründe für die Einführung des Verlustabzuges bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern sei u.a. der Unterschied zwischen Zufluss- und Realisationsprinzip (Verschaffung der Verfügungsmacht) gewesen. Bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner seien Erlöse und Aufwendungen erst mit deren Bezahlung Betriebs-einnahmen oder –ausgaben. Dies könne gerade im ersten Jahr zu einer wesentlichen Verschiebung des Gewinnes zwischen Einnahmen-Ausgaben-Rechner und Bilanzierer führen, dies vor allem bei Freiberuflern, welche meist hohe Vorleistungen erbringen müssten, bis abgerechnet und letztendlich der Eingang des Geldes auf dem Konto sei. Die Kosten des Personals und die Fixkosten ließen jedoch von der ersten Minute an. Im konkreten Fall ergäbe sich folgende Verschiebung zwischen den Anlaufmonaten 1999 und dem laufenden nächsten Jahr:

Monat	Umsätze 1999	Umsätze 2000
Juli	149.026	976.576
August	316.494	942.772
September	347.416	947.283
Summen	812.936	2.866.631

Man sehe eindeutig, dass die Einnahmensituation im ersten Monat extrem niedrig und in den Folgemonaten noch drastisch reduziert gewesen sei. Erst ab Ende des Jahres hätten sich die Umsätze angepasst und der erbrachten durchschnittlichen Leistung pro Monat entsprochen. Die laufenden Kosten in diesen Monaten hätten sich vor allem im Bereich der Personalkosten kaum verändert. Man sehe daraus die hohen Anlaufkosten, die bei Übernahme oder Neugründung entstünden, wenn keinerlei offene Forderungen übernommen würden.

Diese Ungleichbehandlung zwischen § 4 Abs. 3 und § 4 Abs. 1 EStG 1988 vor allem bei den Anlaufkosten (wie Vorlaufkosten zur Kundengewinnung, laufende Verwaltungs- und Personalkosten bei geringerem Zahlungseingang der Umsätze), sei durch § 18 Abs. 7 EStG 1988 beseitigt worden. Die in der Literatur meist angeführten Anlaufkosten, wie insbesondere Investitionen führten zu keinen unterschiedlichen Ergebnissen und würden falsch interpretiert. Hier gäbe es keinen Unterschied, da sowohl bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als auch bei der Bilanzierung solche Investitionen nur im Wege der AfA, also für beide gleich, anzusetzen seien.

Die EStR 2000 (Rz 4530) sprächen von einer Betriebsgründung durch Übernahme einer Kanzlei (Ankauf eines größeren Kundenstocks) auch dann, wenn ein Freiberufler bisher bereits

eine geringfügige Klientel betreut und damit betriebliche Einkünfte erzielt habe. Auch wenn ein Angestellter bisher im Werkvertrag einige Klienten betreut und anschließend eine eigene Kanzlei begründe, läge eine Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 vor. Weiters sei bereits in mehreren Anfragebeantwortungen des BMF (RdW 1989, 274; RdW 1996, 227) die Auffassung vertreten worden, dass von einer Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 ausgegangen werden könne, wenn infolge Erwerbes der Sachgesamtheit „Betrieb“ eine Betriebsfortführung und damit ein Betriebserwerb vorliege.

Der Sachverhalt sei im Zuge der Außenprüfung besprochen und die entsprechenden Grundlagen vorgelegt worden. Seitens des Prüfers sei angeführt worden, dass der Bw. keinen Betrieb vor der Übernahme der Kanzlei gehabt habe. Dem sei entgegengehalten worden, dass alle Tätigkeiten der ersten drei Einkunftsarten betriebliche Einkünfte darstellten. Weiters sei dem Bw. vorgehalten worden, dass die Verrechnung im Rahmen eines Werkvertrages keinen Betrieb auslöse.

Der Gesetzgeber habe im § 18 Abs. 7 EStG 1988 eine Begünstigungsbestimmung geschaffen, welche eine großzügige Auslegung des Begriffs Betriebseröffnung erlaube, um eine Ungleichbehandlung durch zufällige Einnahmenzuflüsse in der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verhindern. Er bezeichne u.a. auch die Ausweitung von bisher ausgeübten betrieblichen Einkünften durch Zukauf eines Klientenstocks und damit diese wesentliche, nicht mehr vergleichbare Veränderung der Betriebsführung als Betriebseröffnung.

Der Bw. habe seit mehreren Jahren eine geringfügige betriebliche Tätigkeit als Notarsubstitut neben seiner Angestelltentätigkeit ausgeübt. Mit Kauf und Übernahme eines großen Klientenstocks habe sich sein bisheriger Kleinbetrieb gewaltig verändert und die bisherige notarielle betriebliche Tätigkeit sei von ihm mit dieser großen neuen Struktur umgewandelt fortgeführt worden.

Über Vorhalt der Rechtsmittelbehörde, wonach nach dem Gesetzesstext des § 18 Abs. 7 EStG 1988 Adaptierungen und Anschaffungen – auf deren Nichtvornahme der Prüfer seine Rechtsansicht gestützt habe – keine notwendige Voraussetzung für das Vorliegen einer Verlustvortragssituation seien, führte die Amtspartei aus, dass sie von keiner Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 ausgehe. Bei Übernahme eines bestehenden Betriebes sei zusätzliche Voraussetzung die Weiterführung in völlig veränderter Form. Diese Voraussetzung liege im gegenständlichen Fall nicht vor.

Am 5. Juli 2005 richtete die Rechtsmittelbehörde folgenden Vorhalt an den Bw.:

1. *Da Sie eine Tätigkeit gemäß § 22 Z 1 EStG 1988 ausüben, haben Sie gemäß § 17 UStG 1994 die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten – d.h. nach Maßgabe des tatsächlichen Zuflusses von Einnahmen zu berechnen (Istbesteuerung). Korrespondierend dazu ist § 4 Abs 3 EStG 1988 zu sehen, wonach bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner*

aus einkommensteuerlicher Sicht Einnahmen erst mit der Bezahlung der erbrachten Leistung als zugeflossen anzusehen sind.

Zur Untermauerung Ihres offensichtlich auf diese Rechtsfolgen hinzielenden Berufungs-vorbringens, wonach Freiberufler "hohe Vorleistungen" erbringen müssten, denen erst ein späterer (offenbar teils erst in einem späteren Veranlagungszeitraum) Zahlungseingang (= Einnahmenzufluss) gegenübersteht und wodurch offenbar zwangsläufig eine Verlustsituation entsteht, werden Sie daher ersucht, bekanntzugeben:

- a) das Datum der ersten von Ihnen gelegten Rechnungen,*
- b) die Summe der 1999 durch Ihr Notariat insgesamt erbrachten Leistungen,*
- c) die Summe der 1999 hievon in Rechnung gestellten Leistungen (unter Angabe des üblicherweise gewährten Zahlungsziels),*
- d) die Summe der 1999 hiefür zugeflossenen Einnahmen sowie*
- e) die Summe der 2000 (oder später) hiefür geleisteten Einnahmen.*

2. *Zur Feststellung des im Jahr 1999 aus dem – zumindest Ihrer Ansicht nach – neu eröffnetem Betrieb erzielten Ergebnisses, wäre eine von der bereits im Rahmen des Notariats Dr. M. ausgeübten Tätigkeit getrennte Gewinnermittlung der eigenen Kanzlei vorzunehmen, zumal allfällige aus der bisherigen Tätigkeit erzielte Verluste jedenfalls nicht als "Anlaufverluste" i.S.d. § 18 Abs. 7 EStG 1988 angesehen werden können.*
Sie werden daher ersucht, für 1999 zwei getrennte Gewinnermittlungen vorzulegen. Bei der Ermittlung des Ergebnisses der bisherigen Tätigkeit wären einerseits Einnahmen, andererseits Ausgaben wie u.a. Solidaritätsfonds, Sozialversicherung, Abschreibungen, Reisekosten, etc., die vor 1. Juli 1999 angefallen sind, zu berücksichtigen (vgl. z.B. die in der Gewinnermittlung für das Jahr 1998 angeführten Ausgaben).
3. *Welche außerordentlichen Investitionen, die typischerweise bei einer Eröffnung eines Betriebes anfallen (Adaptierungen, Neuanschaffungen, etc.) wurden im Jahr 1999 getätigt?*
4. *Welche Änderungen ergaben sich in der prinzipiellen Führung des Notariats im Vergleich zwischen Ihrem Vorgänger Dr. M. und Ihnen (vgl. VwGH 30.11.1993, 93/14/0156 betr. eine Weiterführung eines Betriebes in "völlig veränderter Form")?*
5. *Inwieweit unterscheidet sich die nunmehrige Tätigkeit von jener Tätigkeit, die vor 1. Juli 1999 im Rahmen des Notariats Ihres Vorgängers erbracht wurde und deren Einkünfte ebenfalls bereits Einkünfte aus selbständiger Arbeit darstellten?*
Inwieweit kann in diesem Zusammenhang von einer Betriebseröffnung ausgegangen werden, zumal ja auch schon zuvor eine Tätigkeit auf notariellem Gebiet entfaltet wurde?

Dieser Vorhalt wurde mit Eingabe vom 5. August 2005 wie folgt beantwortet:

1. Zufluss – bzw. Zeitpunkt der Leistungserbringung

Durch die unterschiedlichen Zeitpunkte zwischen Leistungserbringung und Zufluss der Honorare ergebe sich vor allem bei Beginn einer Tätigkeit eine große Gewinnverschiebung. Der Gesetzgeber habe § 18 Abs. 7 EStG 1988 als Verlustvortragsmöglichkeit geschaffen, um den Verlustabzug auch bei Einnahmen-Ausgabenrechnungen in einer "Startphase" zuzulassen. Bei Feiberuflern sei diese Startphase, bis das Geld am Konto sei, mit drei bis sechs Monaten anzunehmen. Dies ergebe sich daraus, dass sich viele Leistungen (wie Verlassenschaften, Umgründungen usw.) sich meist über einen längeren Zeitraum erstreckten und damit erst sehr spät verrechenbar sind, bzw. die Rechnungslegung erst nach Abschluss einer Leistung (z.B. grundbürgerliche Durchführung oder Firmenbuchregistrierung) erfolgen könne.

Da der Bw. lediglich den Kundenstock und die Einrichtung übernommen habe, seien in den ersten Monaten erheblich mehr Kosten als Einnahmen vorhanden gewesen. Dieser gewaltige Unterschied sei für die Monate 7-9/1999 in Vergleich mit 7-9/2000 bereits in der Berufung dargestellt worden.

Es ergäbe sich im Vergleich zwischen 1999 und 2000 eine gewaltige Umsatzverschiebung. Der Gesamtumsatz habe im Zeitraum 7-9/1999 insgesamt nur ATS 2.992.362, jedoch im Vergleichszeitraum 2000 ATS 6.241.237,-- betragen. Diese gewaltige Umsatzdifferenz von ATS 3.248.875,-- sei darauf zurückzuführen, dass keinerlei "Nicht abgerechnete Leistungen" vom Vorgänger übernommen wurden und daher der Umsatz von der ersten Minute an ein Umsatz des neuen Betriebes gewesen sei. Die Kosten seien jedoch im Vergleichszeitraum im vollen Umfang vom ersten Tage an gegeben gewesen. Der Neustart bei Übernahme eines Betriebes ohne Übernahme der Forderungen und nicht abgerechneten Leistungen sei daher grundsätzlich ident mit dem Neustart ohne Übernahme eines Klientenstocks.

Wenn man dazu die Einnahmen-Ausgabenrechnung 1999 analysiere, ergäben sich folgende Werte:

Verlust lt. Erklärung	- 1.483.839,00
AfA Firmenwert	751.870
AfA Betriebs- und Geschäftsausstattung	87.654
Negativer Cash-Flow	- 644.315

Grundsätzlich habe der VwGH immer darauf abgestellt, ob bei Beginn der betrieblichen Tätigkeit eine typische Anlaufverlustphase gegeben sei. In seinen Erkenntnissen vom 30.11.1993, 93/14/0156 bzw. 96/14/0130 vom 7.8.2001 spreche er davon, dass der Begriff "Betriebseröffnung" an Hand des Sinnes des § 18 Abs. 7 EStG 1988 auszulegen sei. Es gehe dabei immer um die Einräumung des Verlustvortrages für typische Verlustsituationen bei Einnahmen-Ausgabenrechner, im Speziellen um die Einräumung des Verlustvortrages in der typischen Verlustsituation des Beginnes einer bestimmten betrieblichen Tätigkeit.

Eine solche typische Verlustsituation ergebe sich vor allem aus der unterschiedlichen Gewinnermittlung, wenn im ersten Geschäftsjahr die zugeflossenen Einnahmen wesentlich niedriger als die bezahlten Ausgaben seien. Dieser Unterschied der Gewinnermittlungsart § 4 Abs. 1 EStG zu § 4 Abs. 3 EStG führe in einem solchen Fall zu einem "typischen" nicht verhindbaren Verlust. Eine solche "neue Betriebseröffnung" sei auch dann gegeben, wenn schon bisher eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt worden sei, aber umgewandelt und sodann in einer nicht mehr vergleichbaren Form (z.B. in bedeutend größerem Umfang mit neuer Organisation und mehreren Mitarbeitern) fortgeführt werde.

Beim Bw. als Freiberufler, der bisher bereits eine geringfügige Tätigkeit (mit geringen Umsätzen und wenigen Klienten) ausgeübt habe, werde durch den Ankauf eines großen Kundenstocks (Übernahme einer großen Notariatskanzlei) idR eine Betriebseröffnung iSd. § 18 Abs. 7 EStG 1988 vorliegen. Vor allem werde eine bisherige betriebliche Tätigkeit in einer neuen großen, stark veränderten Form, mit umfangreicher Organisation, zahlreichen Mitarbeitern in "nicht mehr vergleichbarer Form" fortgeführt (siehe auch RdW 1990/6, Anfragebeantwortung BMF 1.3.1990 K 2761/1/1-1V/6/89).

Der Bw. habe in der Zeit als Notarsubstitut einige Klienten persönlich akquiriert und auch direkt bearbeitet und dafür auch direkt Honorare erhalten. Diese geringfügige Tätigkeit als selbständiger Jurist sei durch den Ankauf des Kundenstocks durch die Übernahme von 12 Mitarbeitern neu strukturiert und durch Einsatz der elektronischen Datenverarbeitung in völlig veränderter Form fortgeführt worden. So habe der Vorgänger-Notar noch in herkömmlicher Form diktieren und alle Verträge noch normal mit Schreibmaschine geschrieben.

Zu den einzelnen Fragen konkret:

- a) Das erste Rechnungsdatum sei der 6.7.1999 gewesen.
- b) Bei den Rechnungen für den Monat Juli 1999 handle es sich im Wesentlichen um Beglaubigungen, bzw. kleinere Fälle, welche rasch abrechenbar gewesen seien. Alle größeren Fälle zögen sich meist über einige Wochen bzw. Monate und seien erst zeitverzögert abzurechnen.
- c) Eine exakte Leistungsabrechnung für den Leistungszeitraum 7-12/1999 sei auf Grund der vorhandenen Aufzeichnungen im Nachhinein nicht mehr möglich. Alle begonnenen Leistungen 1999, welche im Jahr 2000 fortgesetzt und auch dort erst abgerechnet worden seien, machten insgesamt 543.196,94 Euro aus. Eine Abgrenzung, welche Beträge davon auf den Leistungszeitraum 1999 bzw. auf 2000 entfielen, sei nicht mehr feststellbar.
- d) Alle mit Datum 1999 verrechneten Leistungen seien aus der OP-Liste 31.12.1999 ersichtlich. Diese ergebe zum 31.12.1999 einen Forderungsstand von 834.465,-- Euro.
- e) Die im Jahr zugeflossenen Einnahmen sehe man aus der mit den Steuererklärungen 1999 vorgelegten Einnahmen-Ausgabenrechnung, bzw. der o.a. Aufstellung der Umsätze. Die Einnahmen hätten insgesamt 217.463,42 Euro (S 2.992.362,--) betragen.
- f) Die offenen Forderungen aus Leistungen per 31.12.1999 hätten insgesamt 834.465 Euro (netto ca. 695.000 Euro) betragen, welche 2000 zugeflossen seien. Der Forderungsbetrag zum Ultimo 1999 habe damit netto mehr als das Dreifache der tatsächlichen Einnahmen aus Leistungen 1999 ausgemacht. Dazu kämen die nicht abgerechneten Arbeiten, bzw. halbfertigen Leistungen des Jahres 1999 welche erst 2000 zugeflossen seien (siehe b). Wenn man im Schätzungsweg ein Drittel dieser Leistungen, welche im Jahr 1999

begonnen wurden seien, ergänze, ergibt dies weitere offene Leistungen aus 1999 mit 181.065,-- Euro (Netto ca. 151.000 Euro)

Es ergebe sich damit für 1999 folgendes Verhältnis zwischen erbrachten und vereinnahmten Leistungen:

vereinnahmt	217.463
offen lt. OP-Liste	695.387,50
nicht verrechnete Leistungen (ca 1/3)	150.888,04
Erbrachte Leistungen im Jahre 1999	1.063.738,54
Verhältnis zu vereinnahmten Leistungen	4,9

Aus den dargestellten Umsätzen sei klar erkennbar, dass nur ein Fünftel der tatsächlich erbrachten Leistungen zugeflossene Einnahmen im Jahre 1999 seien. Es ergäbe sich in diesem Falle ein gewaltiges Missverhältnis zwischen erbrachten Leistungen und tatsächlich zugeflossenen Einnahmen auf Basis der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988. Es sei gerade dieses Missverhältnis, welches den Gesetzgeber dazu veranlasst hat in der "Startphase" eines Betriebes gerade bei Ermittler gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 einen Verlustvortrag zu schaffen. Da diese erbrachten Leistungen mit 12 Mitarbeitern erbracht worden seien, ergebe sich ein Verlust im Gründungsjahr von insgesamt 1.483.838,64 Euro.

2. Trennung Gewinnermittlung 1999

Eine getrennte Gewinnermittlung für 1999 sei nicht notwendig, da der Bw. für den Zeitraum 1-6/1999 keinerlei Betriebsausgaben geltend gemacht, sondern lediglich Kosten ab 7/1999 angesetzt habe. Soweit er für 1999 für seine Klienten im ersten Halbjahr 1999 Leistungen (Umsätze) erbracht habe, seien diese erst im 2. Halbjahr verrechnet worden und in den Einnahmen 1999 bzw. in den offenen Forderungen zum 31.12.1999 enthalten.

3. Investitionen zu Betriebseröffnung

Zusammenstellung Investitionen			
1999			
Grundlegende Investition in Form der Anschaffung eines Notar-EDV-Systems, damit verbundene Änderung der Organisation und in der Folge auch Änderungen im Bereich Hardware und weitere EDV-Programme, bereits 1999 bestellt, jedoch erst 2000 ausgeliefert			
Büroprogramm	28.7.1999	ATS	Euro
		17.705,84	8.9751,81
EDV-Vernetzung	8.10.1999	105.804,04	
		123.509,88	
2000			
Ausbau der Software incl. Schulung	1. Hj. 2000	ATS	Euro
		234.882,00	64.960,49
Weiterer Netzausbau	9.6.2000	20.832,47	
Verschiedene Hardware	1. Hj. 2000	638.161,00	

		893.875,47	
2001			
		ATS	Euro
Anlagenzugänge		108.955,00	7.918,07
2002			
Längere Suche nach einem neuen Büro, Adaptierung und Übersiedlung, erhebliche Investitionen, Übernahme der getätigten Investitionen			
		ATS	Euro
Investitionssumme			240.222,34
Gesamtinvestitionen in der Gründungs/Übernahme-Phase			322.076,99

4. Führung in veränderter Form

Die Form der Fortführung des bisher vom Bw. geführten "kleinen Betriebes" durch Zukauf des großen Klientenstockes habe sich wesentlich verändert und sei in "völlig veränderter Form" fortgeführt worden:

- a) Der bis zur Übernahme von ihm geführte "kleine Betrieb" mit Umsätzen von etwa 50.000,- Euro/Jahr sei durch den Ankauf des Klientenstockes auf etwa 1 Mio. Euro aufgestockt worden;
- b) Die Möglichkeit auch in der Öffentlichkeit voll als Notar aufzutreten und damit die Schaffung eines neuen betrieblichen Umfeldes und total neuer Auftritt.
- c) Vorher habe es beim Bw. keine Mitarbeiter, durch die Übernahme ab 1.7.1999 insgesamt 12 Mitarbeiter gegeben;
- d) Vorher habe er nur eine geringfügige nebenberufliche Betätigung, jetzt einen "Fulltimejob" mit einer von ihm durch die Übernahme geschaffenen neuen Kanzleistruktur gehabt.

Die "neue Betriebseröffnung" ergebe sich hier durch die Fortführung der bisherigen geringfügigen betrieblichen Tätigkeit als Jurist welche durch die Übernahme des großen Kundenstocks in wesentlich veränderter Form (Mitarbeiter, Kanzleiorganisation usw.) fortgeführt werde. Es ergebe sich durch die Übernahme der Mitarbeiter und die in vollem Umfang anfallenden Kosten typischerweise eine Anlaufverlustphase.

Die "wesentlichen Veränderungen" aus dem übernommenen Betrieb durch den "Fortführenden" lägen in folgenden Bereichen:

- a) Schaffung einer neuen Abwicklungsstruktur im Bereich Vertragserrichtung durch Installation eines EDV-Systems (keine Vernetzung vorhanden, bisher nur vier veraltete Einplatz-PC);
- b) Neuausrichtung der Organisation durch Schaffung von konkreten Zuständigkeiten und damit Erhöhung der Effizienz;
- c) Schaffung neuer Büroräumlichkeiten wegen Platzmangels;

-
- d) Suche nach neuen Räumlichkeiten, weil die vorhandenen Ressourcen für einen modernen Bürobetrieb nicht geeignet gewesen seien (Hinterhof in der Altstadt, mit steiler Stiege);
- e) Wegfall von Kunden durch verstärkte Akquirierung der Konkurrenz, sowie der persönlichen Bindung an Dr. M. (es habe einen sehr stark personenbezogenen Kundenstock gegeben);
- f) Aufbau und Ausweitung des Kundenpotentials durch verstärkten persönlichen Einsatz des Bw. ("Kundenbindungs- und Kundengewinnprogramme").

Ergänzend sei noch darauf hinzuweisen, dass der Bw. am vom BM f. Justiz ab 1.7.1999 beauftragt worden sei, die Notariatsteile als Substitut vorläufig weiterzuführen. Die effektive Bestellung als Notar sei erst am 1.9.1999 erfolgt. Auf Grund der Unsicherheit der tatsächlichen Bestellung habe er vor diesem Zeitpunkt keine Veränderungen vornehmen können, sodass die Umgestaltung und Neuorganisation erst im Herbst 1999 habe begonnen werden können und sich daher auch in das Jahr 2000 hineingezogen habe. Das EDV-System sei daher erst in vollem Umfang im Jahr 2000 umgesetzt worden. Ab diesem Zeitpunkt habe der Bw. auch mit der Suche nach einem neuen Mietobjekt begonnen, da das bestehende Objekt für die neu geschaffene Organisation und einen modernen Bürobetrieb nicht geeignet gewesen sei. Ihm sei 2000 ein Objekt angeboten worden, welches 2001 habe fertig sein sollen. Durch Bauverzögerungen, etc., sei jedoch dieses Objekt nicht realisiert worden, so dass der Bw. mit verschiedenen Vermietern im Bereich des Steyrer Stadtplatzes verhandelt habe. Doch hätten auch diese Objekte aus verschiedenen Gründen gescheitert. Die Zustände seien im bestehenden Mietobjekt jedoch immer schlechter geworden, sodass der Bw. über verschiedene Maklerbüros den Druck erhöht habe. Erste Ende 2001 sei ihm durch ein Immobilienbüro am Stadtplatz ein Objekt angeboten worden. Nach langwierigen Verhandlungen, vor allem wegen der hohen Mietzinsvorstellung der Eigentümer und der noch notwendigen Adaptierungen habe das Objekt erst 2002 angemietet und übersiedelt werden können.

Umsatzentwicklung M. –Bw.:

	M.		Bw.	
	ATS	Euro	ATS	Euro
1996	15.464.629	1.123.858,42		
1997	14.895.688	1.082.511,86		
1998	15.469.880	1.124.240,02		
1999	13.172.382	957.274,33	2.992.362	217.463,43
vereinnahmt 1-6/99	7.205.860	523.670,27		
vereinnahmt 7-12/99	5.966.522	433.604,06	2.992.362	217.463,43
2001			11.981.674,46	870.742,24
2001				1.247.187
2002				1.052.857

2003			1.092.275
-------------	--	--	-----------

Die o.a. Darstellung der Umsätze zeige, dass seitens des Vorgängers im Jahre 1999 noch alle Leistungen selber abgerechnet wurden. Denn obwohl der Kanzleibetrieb mit 1.7.1999 vom Bw. fortgeführt worden sei, habe er an ihn weder Forderungen noch offene halbfertige Leistungen zur Verrechnung übergeben. Der Bw. habe seinen Betrieb aus der Sicht der Einkommensstruktur völlig neu starten müssen und habe daher im 2. Halbjahr 1999 nur etwa 20 % der durchschnittlichen Jahreseinnahmen seines Vorgängers erzielt. Es liege hier die vom VwGH immer wieder geforderte typische Verlustsituation bei Beginn einer betrieblichen Tätigkeit vor, welche eine Voraussetzung für die Einräumung des Verlustvortrages darstelle.

Das Geschäftsjahr 2000 sei geprägt von der organisatorischen "Umkrempelung" des übernommenen Betriebes. Hier hätten die Umsätze immer noch um etwa 20 % unter dem Umsatzschnitt seines Vorgängers gelegen. Erst ab dem Jahr 2001 hätten die bereits 1999 begonnenen Maßnahmen der "Betriebsveränderung" gegriffen und es hätten die Umsatzabgänge aus Altklienten durch den Aufbau eines neuen Kundenstocks aufgeholt werden können.

Zur Frage Betriebsübernahme oder Neugründung seien zwei Begriffe definieren:

- Share Deal:

Hierbei handele es sich um eine Veräußerung des Unternehmens im Ganzen, im engeren Sinne durch Übertragung der Geschäftsanteile. Der gesamte "Betrieb" sei Bestandteil des Erwerbs.

- Asset Deal:

In der Regel handle es sich um den Kauf des Unternehmens als Gesamtsache oder in einzelnen Gegenständen. Die Assets könnten als Sachgesamtheit das gesamte Unternehmen betreffen oder lediglich einzelne Bestandteile des Unternehmens sein (Sachkauf).

Eine klassische Betriebsübernahme (Share-Deal), bedeute die Übernahme der gesamten Betriebsstruktur mit allen Aktiven und Passiven. Dazu gebe es natürlich verschiedene Abwandlungen wie z.B. Übernahme der wesentlichen Bestandteile eines Betriebes usw.

Bei dem vom Gesetzgeber im § 18 Abs. 7 EStG 1988 begründeten Begriff "ab Eröffnung des Betriebes" und der vom VwGH dazu getroffenen Auslegung gehe es immer um die Frage der "typischen Verlustsituation zu Beginn einer betrieblichen Tätigkeit". Diese typische Verlustsituation bei § 4 Abs. 3 EStG-Ermittler sei immer dann gegeben, wenn die Einnahmenseite zur Ausgabenseite sich stark "zeitverzögert" auswirke (Ausgaben sofort, Einnahmen erst nach Rechnungslegung und Zahlungsziel stark verspätet) und ein Abschlussstichtag dazwischen liege. Bei Rumpfwirtschaftsjahren sei dieser "zufällige Stichtag 31.12." ein wesentliches Kriterium für Verlust oder Gewinn, sodass insbesondere in einem solchen Fall die Bestimmung des § 18 Abs. 7 EStG 1988 als wichtig und gerechtfertigt erscheine.

Bei einer Betriebsübernahme (im Sinne Asset Deal) sei ein "funktionierendes Ganzes" zu sehen, bei dem ab dem ersten Tag alle Einnahmen und Ausgaben in einer Regelmäßigkeit weiterliefen, sodass sich keine "typische Verlustsituation" ergeben könne.

Im konkreten Fall seien lediglich der Kundenstock, das Personal, sowie die Einrichtung und der Mietvertrag übernommen worden. Kundenforderungen bzw. nicht abgerechnete Leistungen habe der Übergeber nicht übertragen. Es fehlten daher die wesentlichen Assets um die Einnahmensituation des Betriebes in unveränderter Form sicher zu stellen. Durch diese in der Folge fehlenden Einnahmen ergebe sich die vom Gesetzgeber geforderte "typische Verlustsituation" zwangsweise. Alle Betriebsausgaben liefen ab dem Stichtag 1.7.1999 im vollen Umfang weiter, lediglich die Einnahmen kämen um Monate zeitverzögert.

Seiner Ansicht nach sei die Argumentation des BMF (siehe Anfragenbeantwortung BMF vom 12.1.1995, SWK 7/1995, A 206) nicht ganz schlüssig, dass bei einer Betriebsübernahme, z.B. Dentistenpraxis, eine Betriebsübernahme einer Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 gleichzustellen sei (BMF 1.3.1990, RdW 1990, 274, SWK 1990/10 AI 154), wenn nach dem Erwerb wesentliche Adaptierungen sowie Anschaffungen getätigt würden. Dies darum, weil bei solcherart durchgeföhrten Betriebsübernahmen die Anfangsverlustsituation i.d.R. mit jener bei einer Neugründung vergleichbar sei.

Dabei sei es unbestritten, dass Investitionen nicht zu einer "typischen Verlustsituation" führen können, da diese nicht im Jahr der Anschaffung als Betriebsausgaben angesetzt und da - mit nur im geringen Umfang der AfA (Gebäude 2 %, Einrichtung 10 % usw.) einen Verlust entstehen lassen könnten. Es sei daher nicht die Investition für die "typische Verlustsituation bei einem § 4 Abs. 3 EStG-Ermittler" bei Neubeginn verantwortlich, denn nur für diesen habe der Gesetzgeber diese Sonderbestimmung geschaffen, sondern die Unterschiedlichkeit der Einkunftsermittlung. Bei einem § 4 Abs. 1 Ermittler ergebe sich durch den Realisierungstatbestand der Umsatz mit der Leistungserbringung, während beim § 4 Abs. 3 Ermittler der Umsatz erst mit Zahlungseingang verwirklicht werde. Es führten daher die "Vorlaufkosten" bei der Aufnahme einer betrieblichen Tätigkeit, bzw. bei der Übernahme eines Betriebes (ohne Kundenforderungen und Nicht abgerechneten Leistungen) zur einer "typischen Verlustsituation".

5. Unterscheidung der Tätigkeit vor und nach der Übernahme

Es gebe wesentliche Unterschiede, welche teilweise bereits angeführt wurden. Kurz zusammengefasst sind dies insbesondere:

- a) Offizielles Auftreten als Notar, bisher hätte er als Notarsubstitut (der formalrechtlich auch Notar sei) nicht im eigenen Namen öffentlich auftreten. Dies sei nur mit öffentlicher

Bestellung möglich. Seine bisher eingeschränkte Tätigkeit über Subhonorare eines Notars sei damit beendet worden.

- b) Nach der Übernahme habe er 12 Mitarbeiter zu führen und die Organisation der Kanzlei neu zu strukturieren gehabt.
- c) Die bisher getätigten Werkvertragsumsätze von etwa 50.000,-- Euro hätten sich auf etwa jährlich 1 Mio Euro erhöht.

Nach Übermittlung der Vorhaltsbeantwortung des Bw. an die Amtspartei teilte diese mit, dass zu dieser Eingabe nicht Stellung bezogen werde.

In der am 24. November 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die "halbfertigen Arbeiten" – d.h. die vom Vorgänger nicht abgerechneten Leistungen – seien zur Gänze beim Rechtsvorgänger geblieben. Wo dieser z.B. noch Verträge gemacht habe, habe er bspw. auch noch die Grundbuchsgesuche gemacht.

Das Zurück behalten von Arbeiten habe sich auch auf den Kaufpreis der Kanzlei ausgewirkt: dieser habe ca. 500.000 Euro bei einem Jahresumsatz von ca. 1 Mio Euro betragen.

Der Bw. habe den Kundenstock und die Akten übernommen; dies erlaube mit den Klienten "weiterzumachen". Die Kanzleieinrichtung sei nicht mehr sehr wertvoll gewesen, er habe aber eine sehr gut ausgestattete Bibliothek übernehmen können.

Der Firmenwert sei auf die Dauer von fünf Jahren abgeschrieben worden.

Thema des Berufungsverfahrens sei die "typische Verlustsituation" aus der Unterschiedlichkeit zwischen Einnahmen-Ausgaben-Rechung und Bilanzierung; im Jahr 1999 sei sogar ein negativer Cashflow im Ausmaß von ca. S 700.000 vorhanden gewesen. Dies habe auf den nicht übergegangenen Forderungen und noch nicht abgerechneten Leistungen und auf der Zeitverzögerung bis zum ersten Einnahmenzufluss beruht. Bei einem Übergabsvertrag ergebe sich z.B. eine Vorlaufzeit von fünf Monaten bis zum Zahlungsfluss. Eine komplizierte Betriebsübergabe könne auch bis zu einem Jahr dauern. Es sei nicht üblich, vorher Teilrechnungen zu legen. Die Verlustsituation sei somit nicht verhinderbar gewesen, weswegen der Gesetzgeber auch die Regelung des § 18 Abs. 7 EStG 1988 geschaffen habe.

Das erworbene Notariat habe eine "grundlegende Veränderung" erfahren. Dies habe darauf beruht, dass gewisse Klienten weggefallen seien und umgekehrt andere akquiriert werden konnten. Er sei vom Liegenschaftsverkehr weggegangen und habe den Betrieb in Richtung einer Wirtschaftskanzlei orientiert; er habe dann mehr Firmensachen gehabt.

Er habe auch die EDV-Anlage erneuert und eine EDV-Vernetzung aufgebaut; hiezu habe er auch einen Substitut abgestellt gehabt. Weiters habe er ein Notariatsprogramm und ein neues Grundbuchsprogramm angeschafft. Weiters habe er die Geschäftsverteilung in der Kanzlei

umgestellt; so habe er die vorhandenen Juristen den Rechtspflegern am Gericht zugeordnet. Er habe auch die Farben der Aktendeckel geändert, damit man sofort erkennen könne, welche Farbe zu welchem Substituten gehöre. Auch sei die Buchhaltung ausgelagert worden. Die Kundenabwanderung und –neugewinnung habe sich in einem Bereich von 10 bis 15% des Umsatzes bewegt. Die verstärkte Kundenakquirierung habe sich im Wesentlichen auf Kontaktbasis, zB. Vernissagen, Bankeneinladungen oder Pensionistenveranstaltungen, abgespielt.

Während der Zeit, in der er noch hauptberuflich für seinen Vorgänger tätig gewesen sei, habe er auf dessen Ressourcen (EDV, angestellte, usw.) zurückgreifen können. Es habe insoweit eine interne Verrechnung gegeben; diesbezüglich sei das Verhältnis zum Vorgänger freundschaftlich gewesen. Zu dieser Zeit habe er berufsrechtlich noch nicht nach Außen verrechnen können.

Der Vertreter des Finanzamtes führte in seinem Antrag aus, dass aus seiner Sicht keine Betriebseröffnung, sondern ein Betriebserwerb vorliege. Der Bw. habe Räumlichkeiten, Akten, Personal und eine EDV-Anlage übernommen. Auch bei einem Betriebserwerb würden Betriebsformen geändert und bspw. in EDV oder neue Räumlichkeiten investiert.

Der Vertreter des Bw gab abschließend an, die Grundsatzfrage sei, ob eine Betriebseröffnung des § 18 Abs. 6 EStG 1988 gegeben sei. Es sei immer ein wesentliches Ziel der Höchstgerichte schon vor Inkrafttreten des EStG 1988 gewesen, dass es kein unterschiedliches Ergebnis ergeben dürfe zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG: So heiße es in einem Erkenntnis aus 1997: "*Es ist wichtig, dass zwischen bilanzierendem und Einnahmen- Ausgaben-Rechnung das Ziel verfolgt wird, eine möglichst lückenlose Berücksichtigung aller betrieblichen Vorfälle zu haben.*"

Dies heiße auch, wenn Zahlungsflüsse unterschiedlich zu vereinbarten Erlösen liefen, dass sich dann ganz gewaltig das Ergebnis ändere. Auch im VwGH-Erkenntnis vom 30.11.1993 führe der Gerichtshof aus: "*Wie das EStG im Zusammenhang mit der Frage Betriebseröffnung auszulegen ist, geht es dabei um die Einräumung des Verlustvortrages für typische Verlustsituationen im speziellen. Die Einräumung des Verlustvortrages in der typischen Verlustsituation bei Beginn einer betrieblichen Tätigkeit sei dann der Fall, wenn ein Betrieb neu gegründet, oder ein bestehender Betrieb übernommen und in völlig veränderter Form fortgeführt wird.*" Die völlig veränderte Form beziehe sich nicht auf den übernommenen Betrieb, sondern auf den Betrieb, der vom Übernehmer geführt werde: Dieser Betrieb, der bisher klein geführt worden sei, würde ich in völlig veränderter Form weitergeführt. Die völlig veränderte Form sei sowohl organisatorisch auch großenordnungsmäßig gegeben. Auch von den ganzen Abläufen und von der Struktur, von der Investition usw. ändere sich alles.

In der Anfragebeantwortung vom 12. Jänner 1995 mache das BMF insoweit eine unschlüssige

Interpretation des § 18 Abs. 7, dass hier auf wesentliche Adaptierungen und Anschaffungen nach dem Erwerb werden Bezug genommen werde. Bei einer solcher Art durchgeföhrter Betriebsübernahme sei laut BMF die Anfangsverlustsituation einer Neugründung vergleichbar. Der Anfangsverlust ändere sich aber nicht durch Investitionen. Der Anfangsverlust sei investitionsunabhängig, weil die Investitionen bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern eine gleiche AfA ergäben wie beim Bilanzierer. Ein Anfangsverlust sei total unabhängig von der Investition. Der Anfangsverlust entstehe durch die unterschiedliche Gewinnermittlungsart und die typische Verlustsituation nur aus der unterschiedlichen Gewinnermittlungsart dahingehend, dass dann, wenn ein Betrieb ein ganzes Jahr gelaufen wäre, diese typische Verlustsituation nicht zustande gekommen wäre. Durch den willkürlichen Stichtag 31.12., der im Gesetz stehe, hätten sich in den ersten Monaten keine Einnahmen entwickelt. Erst in den Folgemonaten, d.h. im nächsten Kalenderjahr, hätten sich die Einnahmen entwickelt und es läge ein Verlust vor, der aufgrund der typischen Eröffnungssituation der Vergrößerung des Betriebes der geänderten Voraussetzungen dann nicht abzugfähig wäre. Das würde dem entgegenstehen, dass alle Dinge auch zu berücksichtigen seien beim Lebenszeitraum eines Unternehmers, d.h. die Gewinnermittlung sollte nach § 4 Abs. 3 und § 4 Abs. 1 im Lebenszyklus des Unternehmens zum gleichen Ergebnis führen. Im gegenständlichen Fall würde das Ergebnis von über 1 Mio S zum nicht gleichen Ergebnis führen, weil dieser Verlust nicht abziehbar sei.

Zur organisatorischen Veränderung: Diese Veränderung läge auf beiden Seiten vor, egal ob der fortzuföhrende Betrieb sich organisatorisch wesentlich verändert habe oder der übernommene. Der fortgeföhrte kleine Notariatsbetrieb im Vergleich zum großen habe sich wesentlich organisatorisch verändert. Zuerst habe der Bw. eine kleine Werkvertragstätigkeit gehabt und dann einen riesengroßen Betrieb geführt. Umgekehrt habe sich auch der bestehende "veraltete" Notariatsbetrieb durch die organisatorischen Maßnahmen verändert. In einem Verwaltungs- oder Beratungsbetrieb seien keine großen Investitionen notwendig: "*Er braucht einen Schreibtisch, einen PC und ein Buch wo er nachlesen kann*". Die wesentlichen Veränderungen könnten nur im organisatorischen, im Ablauf und in der neuen Philosophie des Unternehmens liegen.

Die Kanzlei des Bw. habe sich von der bisherigen "normalen" Notariatskanzlei zur Wirtschaftsnotariatskanzlei entwickelt und sich auch in den Abläufen wie z.B. in der Personaleinteilung und in der gesamten Abwicklung ganz wesentlich neu gestaltet. Im Beratungsbereich sei alles sehr stark von dem in der ersten Position stehenden Unternehmer abhängig. Wenn ein neuer dort sei, ändere sich alles.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgabe Verluste, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden abzuziehen (Verlustabzug). Die Verlustermittlung muss durch ordnungsmäßige Buchführung erfolgt und die Verluste dürfen nicht bereits bei der Veranlagung für vorangegangene Kalenderjahre berücksichtigt worden sein. Die Höhe der Verluste ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln. Die Vortragsdauer dieser Verluste ist unbeschränkt.

Nach Abs. 7 leg.cit. sind Anlaufverluste, d.h. Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstanden sind, auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs.3 ermittelt, entsprechend Abs. 6 zu berücksichtigen.

Nach der Rechtsprechung (vgl. statt vieler VwGH 31.3.2004, 2003/13/0149 mit Verweis auf Vorjudikatur; vgl. hiezu zuletzt auch GesAktuell 2005, 29 mit Anmerkung *Metzler*) wie auch nach der Verwaltungspraxis (Rz 4530 EStR 2000) können insbesondere folgende Tatbestände einen Anlaufverlust auslösen, d.h. sie werden als „Eröffnung eines Betriebs“ angesehen:

1. Neugründung eines Betriebs,
2. Umwandlung einer schon bisher ausgeübten betrieblichen Tätigkeit und Fortführung in einer nicht mehr vergleichbaren Form;
3. Erwerb eines bestehenden Betriebs (Kauf, Erbgang, Schenkung) und Fortführung in völlig veränderter Form.

Die Judikatur sieht in diesen Fällen die Voraussetzungen für die Einräumung des Verlustvortrages für typische Verlustsituationen bei Beginn einer bestimmten betrieblichen Tätigkeit offenbar als gegeben an. Darunter fallen etwa Anfangsinvestitionen, Anschaffung von Umlaufvermögen oder ein erst schrittweise Entfaltung der gesamten Geschäftstätigkeit (VwGH 30.11.1994, 93/14/0156). Dies spricht daher dafür, den Verlustvortrag des § 18 Abs. 7 EStG 1988 analog all jenen Steuerpflichtigen einzuräumen, bei denen ein Beginn einer betrieblichen Betätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung anzunehmen ist (vgl. dazu auch *Doralt/Renner*, EStG⁸, Tz 425 ff.).

Die Verwaltungspraxis interpretiert nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats den Begriff der "Betriebseröffnung" im Vergleich zur Rechtsansicht der Judikatur offenbar eher großzügig:

- So soll der Verlustvortrag für Anlaufverluste auch dann zustehen, „*wenn infolge Erwerbes der Sachgesamtheit 'Betrieb' Betriebsfortführung und damit Betriebserwerb im Sinne des § 10 Abs. 5 EStG 1988 vorliegt. Bei einem 'Freiberufler' wird daher bei bisher nur geringfügiger Klientel mit Übernahme einer Kanzlei (erstmaliger Ankauf eines größeren Kundenstocks in der Regel eine Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 vorliegen.*“ (BMF 30.1.1990, K 2761/1-IV/6/89, zitiert in ARD 4167/3/90, SWK 1990, A I 211 bzw. RdW 1990, 274; bestätigt in den EStR 2000, Rz 4530, Beispiel 1).

- An anderer Stelle bekräftigt das BMF unter Verweis auf die dargestellte Aussage die Rechtsansicht, wonach von einer Betriebseröffnung auch dann ausgegangen werden kann, wenn infolge Erwerbs der Sachgesamtheit "Betrieb" eine Betriebsfortführung vorliegt, schränkt dies aber offenbar dahingehend ein, dass "*diese Aussage wird für die entgeltliche Übernahme einer Freiberuflerpraxis durch einen jungen Freiberufler, wie zB einer Zahnarzt- bzw. Dentistenpraxis durch einen jungen Zahnarzt, dann aufrechterhalten* (wird), wenn - wie im Regelfall - nach dem Erwerb wesentliche Adaptierungen sowie Anschaffungen getätigt werden. Bei solcherart durchgeföhrten Betriebsübernahmen ist die Anfangs-Verlustsituation in der Regel mit jener bei einer Neugründung vergleichbar, so dass die Anwendung des § 18 Abs 7 EStG 1988 gerechtfertigt ist" (BMF 12.1.1995, ARD 4651/16/95 bzw ecolex 1995, 220; bestätigt in den EStR 2000, Rz 4530, Beispiel 2).
- Weiters verwies *Quantschnigg* in einer Fachtagung der Wirtschaftstreuhänder darauf, dass bei der Begriffsabgrenzung Eröffnung eines Betriebs" und "Erwerb eines Betriebs" Probleme entstehen könnten, das BMF jedoch "*eine großzügige Auslegung*" plane und in Grenzfällen der Betriebserwerb einer Betriebseröffnung gleichzusetzen sei (siehe hiezu SWK 1988, 313 f).

Zu den einzelnen von der Judikatur entwickelten Tatbeständen ist im Bezug auf die konkrete Situation des Bw. festzuhalten:

1. Neugründung

Der Bw. hat schon bislang neben seiner Betätigung in einem Dienstverhältnis eine freiberufliche Tätigkeit als Notariatssubstitut und somit vom Tätigkeitsfeld her zumindest in Grundzügen vergleichbare Betätigung ausgeübt; diesbezüglich wird auf die obige Darstellung der Umsatz- und Gewinnsituation verwiesen. Er hat somit den Betrieb "Notariat" aus steuerrechtlicher Sicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als solchen jedenfalls nicht neu gegründet, selbst wenn er aus berufsrechtlichen Gründen zuvor noch nicht berechtigt war, selbständig aufzutreten.

Damit kann – zumindest isoliert gesehen - nach dem bisherigen Judikaturverständnis insoweit einer der die Folgen eines "Anlaufverlustes" auslösenden Tatbestände nicht zum Tragen kommen kann.

2. Fortführung der bisherigen Tätigkeit in nicht mehr vergleichbarer Form:

Allerdings hat der Bw. die - bislang neben seinem im Rahmen von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ausgeübten Hauptberuf - in geringerem Ausmaß betriebene freiberufliche Tätigkeit durch den Erwerb des Betriebes von seinem Vorgänger erheblich erweitert. Diesbezüglich kann auf die entsprechende Umsatzentwicklung (Anstieg auf das Mehrfache der bisherigen Einnahmen) verwiesen werden. Schon alleine aus diesem Grund hat die im

Rahmen von Einkünften aus selbständiger Arbeit ausgeübte Betätigung eine wesentliche Veränderung erfahren.

Die Tätigkeit hat sich überdies auch insoweit wesentlich gewandelt, als der Bw. bei seiner früheren Tätigkeit auf betriebliche Ressourcen seines damaligen Arbeitgebers und Kanzleihabers zurückgreifen konnte (zB Benutzung der Büroausstattung, Heranziehung des Personals, etc.) und er nach Übernahme der Kanzlei selbst zu deren Eigentümer wurde. Insoweit kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats prinzipiell eine Anlaufverlustsituation vorliegen, was auch in der Literatur (vgl. *Doralt/Renner*, EStG⁸ § 2, Tz 430 sowie *Doralt*, EStG⁴, § 18 Tz 316) und Verwaltungspraxis (EStR 2000, Rz 4530) Bestätigung findet. Da die Erweiterung der bisherigen Tätigkeit jedoch nicht durch Neugründung eines Betriebs, sondern Erwerb eines bestehenden erfolgte, ist auch dieses Tatbestandsmerkmal zu untersuchen (siehe gleich unten 3.).

3. Betriebserwerb

Der Bw. hat von seinem Vorgänger einen bereits bestehenden Betrieb "Notariat" übernommen. Wie bereits erwähnt, setzt nach – bisheriger - Ansicht des VwGH (vgl. etwa die Erk. vom 7.11.2001, 96/14/0130, 19.12.2000, 99/14/0319 bzw. zuletzt 31.3.2004, 2003/13/0149 sowie bereits vom 30.11.1993, 93/14/0156, unter Hinweis auf *Quantschnigg-Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, Tz 112 zu § 18) bzw. teilweise auch nach der Verwaltungspraxis die Einräumung des Verlustvortrages nach § 18 Abs. 7 EStG 1988 in einem derartigen Fall voraus, dass der erworbene Betrieb in völlig veränderter Form weitergeführt wird. Dass Anlaufverluste nach Erwerb eines bestehenden Betriebes ohne tiefgreifende Veränderungsmaßnahmen nicht vortragsfähig sind, entspricht – wie der VwGH im oben erwähnten Erkenntnis vom 31.3.2004, 2003/13/0149 ausführt - auch der von *Doralt* (EStG⁴, § 18, Tz 315) vertretenen Auffassung.

Eine derartige völlig veränderte Fortführung des vom Bw. von seinem Vorgänger erworbenen Notariats liegt im gegenständlichen Fall nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats jedoch nicht vor. Zur anders lautenden Darstellung in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. August 2005 bzw. den entsprechenden Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 24. November 2005 ist festzuhalten:

- Die Schaffung eines zeitgemäßen EDV-Systems, mit der eine offenbar veraltete Anlage abgelöst werden sollte, löst keine völlig veränderte Betriebsfortführung aus. Vielmehr ist es im "elektronischen Zeitalter" üblich, im EDV-Sektor in regelmäßigen Abständen – zum Teil auch erhebliche - Adaptierungen vorzunehmen und insbesondere ein Netzwerk einzurichten. Ebenso üblich ist daher die erstmalige Ausstattung einer freiberuflichen Praxis mit einem zeitgemäßen Datenverarbeitungssystem. An dieser Betrachtungsweise vermag auch der Hinweis darauf nichts zu ändern, dass in der Beginnphase der Führung der ei-

genen Kanzlei sogar ein Mitarbeiter in großem Umfang mit der Durchführung dieser Maßnahmen betraut war. Überdies hat der Bw. selbst eingeräumt, dass mehrere vorhandene Computer für die Umstellung auf das Kalenderjahr 2000 nicht tauglich gewesen wären.

- Die zunächst nicht näher definierte Neuausrichtung der Organisation löst nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ebenfalls keine wesentliche Veränderung in der Betriebsführung aus.

Auch die entsprechenden Darstellungen in der mündlichen Berufungsverhandlung führen insoweit zu keiner anderen Betrachtungsweise. Die plakativen Beispiele, wie etwa die konkrete Zuordnung der einzelnen Substitute zu Rechtspflegern bei Gerichten oder die farbliche Kennzeichnung von Aktendeckeln zur Optimierung interner Abläufe führen zu keiner völlig veränderten Betriebsführung.

Insgesamt gesehen liegt es in der Natur der Sache, dass ein neuer Betriebsinhaber vom Vorgänger verschiedene – seinen persönlichen Bedürfnissen besser entsprechende – Organisationsformen einführt, wobei nicht zu bestreiten ist, dass dadurch auch eine Effizienzsteigerung eintreten kann.

- Die Schaffung neuer Büroräumlichkeiten bei unverändertem Betriebsgegenstand "Notariat" ist für sich nicht als wesentliche Änderung der Betriebsführung zu interpretieren (vgl. auch UFS 11.1.2005, GZ RV/0364-S/04).

Doch selbst wenn man die vom Bw. erwähnte Suche und Schaffung neuer Büroräumlichkeiten als wesentliche Veränderung der Betriebsführung ansähe, würde sie jedenfalls weder im Verlustentstehungsjahr noch im berufungsgegenständlichen Jahr noch zu keiner wesentlichen Veränderung der Betriebsfortführung.

- Mit einem Wechsel eines Inhabers einer freiberuflichen Kanzlei ist in der Regel eine damit einhergehende Fluktuation der Klienten verbunden, zumal gerade das Spezifikum eines beratenden Berufs es mit sich bringt, dass die Inanspruchnahme der angebotenen Leistungen stark von der Person des Beratenden abhängt. Ebenso bringt es jedoch ein Wechsel des Betriebsinhabers mit sich, dass – auch welchen Gründen auch immer, wie etwa dem in der mündlichen Berufungsverhandlung dargestellten vermehrten persönlichen "Werbemaßnahmen" (Besuch von Vernissagen oder Pensionistenveranstaltungen) – neue Kunden gewonnen werden können.

Wenn daher ein Anteil der bisherigen Kunden wegfällt und dafür jedoch neue Kunden gewonnen werden können, ist damit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats keine wesentliche Veränderung der Betriebsstruktur verbunden.

Dasselbe gilt auch für die in der mündlichen Berufungsverhandlung angesprochene Neuorientierung der Kanzlei zu einem "Wirtschaftsnotariat"; auch sie ist Ausdruck der persönlichen Prioritäten des Kanzleihabers.

Insgesamt ist daher davon auszugehen, dass die Betriebsführung gegen jener des Vorgängers zwar geändert wurde, es sich bei den vom Bw. angeführten Veränderungen jedoch um solche handelt, die insgesamt nicht als derart wesentlich anzusehen sind, dass von einer Fortführung in "völlig veränderter Form" auszugehen ist.

Hinzuzufügen ist in diesem Zusammenhang, dass gerade bei freien Berufen – etwa im Gegensatz zu Gewerbebetrieben - eine derartige völlige Veränderung einer übernommenen bzw. erworbenen Kanzlei auch gar nicht möglich ist, ohne dass der Charakter des jeweiligen Berufsbildes verloren ginge: So besteht das "Kerngeschäft" eines Notars immer in einschlägiger Beratung in bestimmten rechtlichen Angelegenheiten, die zwar in bestimmten Teilbereichen Änderungen und Erweiterungen erfahren kann, was aber – wie bereits erwähnt – noch nicht zu derart tiefgreifenden Veränderungen führt, dass die Tätigkeit mit jener des Vorgängers nicht mehr vergleichbar wäre.

Dies würde im gegenständlichen Fall nach „traditioneller“ Auffassung des VwGH zur Versagung der Vortragsfähigkeit des im Jahr 1999 entstandenen Verlustes führen; ein anderes – für den Bw. positiveres - Ergebnis ist allenfalls aus den oben zitierten Aussagen des BMF ableitbar. Diese sind allerdings für den Unabhängigen Finanzsenat einerseits nicht bindend und enthalten andererseits keine ausreichende Begründung für eine abweichende Rechtsansicht .

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats ist jedoch eine ausschließliche Einschränkung vortragsfähiger Anlaufverluste auf die oben angeführten von der Judikatur entwickelten Tatbestände (Neugründung eines Betriebs, Erwerb eines bestehenden Betriebs und Fortführung in veränderter Form, Umwandlung einer ausgeübten Tätigkeit und Fortführung in nicht mehr vergleichbaren Form) aus dem Gesetzestext des § 18 Abs. 7 EStG 1988 keineswegs zwingend. Vielmehr kann insbesondere der im EStG enthaltene Begriff "Eröffnung eines Betriebes" vor allem aus Sicht einer Wortinterpretation, aber auch einer teleologischen Interpretation anders – und zwar aus der Position des Steuerpflichtigen, der eine betriebliche Betätigung beginnt oder, etwa durch Erwerb eines bereits bestehenden Betriebs, wesentlich erweitert - beurteilt werden: die dabei entstehende Verlustsituation ist mit der einer erstmaligen .Eröffnung durchaus vergleichbar In diese Richtung ist auch die diesbezügliche Aussage zu interpretieren, wonach in Grenzfällen der Betriebserwerb einer Betriebseröffnung gleichzusetzen sei (SWK 1988, 313 f.).

So gesehen hat der Bw. tatsächlich - indem er erstmalig als selbständig tätiger Notar nach Außen aufgetreten ist - aus seiner Sicht einen Betrieb eröffnet, was – wie noch zu zeigen sein wird – insbesondere bei Freiberuflern, denen Einnahmen aus bereits erbrachten Leistungen oftmalig erst mit einer gewissen Verzögerung zufließen, zu einer typischen (Anfangs-)Verlustsituation führt.

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass sich der Unabhängige Finanzsenat insoweit der Argumentation des Bw. anschließt, dass Anfangsinvestitionen im Bereich abschreibbarer Wirtschaftsgüter im Gegensatz zu zeitlich versetzten Mittelzuflüssen nach bereits erbrachten Leistungen zu keiner typischen (Anfangs-)Verlustsituation führen, zumal der Betriebsausgaben-Effekt nicht sofort im Anschaffungsjahr, sondern erst sukzessive im Wege der Abschreibung für Abnutzung eintritt. Ebenso unbedeutend ist bei freien Berufen der Erwerb von Umlaufvermögen, der üblicherweise nur bei Handels- oder Produktionsbetrieben zu hohen, sofort absetzbaren Betriebsausgaben in der Anfangsphase führt.

In Abweichung bzw. Erweiterung zum traditionellen – jedoch im gegenständlichen Fall nicht anwendbaren – Verständnis für Verlustursachen in der Beginnphase eines Betriebes behauptet der Bw. insbesondere, die besondere Situation des Betriebs (keine Übernahme ausstehender Forderungen bzw. nicht fertiggestellter Leistungen) habe im Jahr 1999 zu Verlusten geführt bzw. sogar "zwangsläufig führen müssen" und untermauert sein Vorbringen glaubwürdig durch eine Gegenüberstellung von Umsatzdaten einzelner Monate dieses Jahres und des Jahres 2000. Daraus ergibt sich, dass die Umsätze in den Vergleichsmonaten des Jahres 2000 wesentlich höher als in jenen des Jahres 1999 waren, während hingegen die "Fixausgaben" (Miete, Löhne, Abschreibungen, etc.) keine gravierenden Abweichungen gezeigt haben.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats ist diese Situation durchaus mit der Neueröffnung einer freiberuflichen Praxis vergleichbar: Auch hier müssen vom Freiberufler zunächst Vorleistungen erbracht werden, denen erst zeitverzögert – unter Umständen erst im nächsten Veranlagungszeitraum – Einnahmen zufließen, während hingegen bestimmte Aufwendungen vom ersten Tag des Bestehens des Betriebs an anfallen. Dass dadurch eine Verlustsituation entstehen kann, liegt auf der Hand. Dem Bw. ist auch zuzustimmen, dass bei beratenden Berufen – gerade in der Beginnphase einer selbständigen beruflichen Tätigkeit – das Legen von Teilrechnungen oder die Forderung von Kostenvorschüssen unüblich erscheint und von den Klienten nicht goutiert worden wäre.

Die Situation des Bw. weist gegenüber jener eines Steuerpflichtigen, der einen Betrieb nicht von einem Vorgänger übernimmt, nur insoweit einen Unterschied auf, als er bereits auf einen vorhandenen Kundenstock zurückgreifen konnte, der – wie die Abschreibung der Position "Firmenwert" in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zeigt – eine verlusterhöhende Ausgabenposition darstellt. Für eine Betrachtungsweise dahingehend, dass dieser Ausgabenposten aus dem als Sonderausgabe anzuerkennenden Anlaufverlust auszuscheiden wäre (weil insoweit keine typische "Anlaufsituation" vorliegt), lässt jedoch der Gesetzeswortlaut des § 18 Abs. 7 EStG 1988 keinen Platz, zumal hier auf die Gesamtverlustsituation der ersten drei Jahre einer Tätigkeit verwiesen wird (vgl auch SWK 1988, 313 f, wonach es "unerheblich" ist, ob es sich um einen "Anlaufverlust" oder einen "echten Betriebsverlust" handelt).

Einem weiteren allfälligen Einwand, der Bw. hätte durch Umstellung seiner Gewinnermittlung auf eine freiwillige Buchführung den entstandenen Verlust verhindern können, ist in Übereinstimmung mit den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung zu entgegnen, dass nach der Intention des § 18 Abs. 7 EStG 1988 gerade für die ersten Geschäftsjahre die Notwendigkeit einer Bilanzierung entfallen sollte (Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 621 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrats).

Der Unabhängige Finanzsenat folgt somit insgesamt der Argumentation Bw., dass gleichsam im ersten Jahr seines selbständigen beruflichen Engagements durch die Nichtübernahme von Kundenforderungen "zwangsläufig" eine Verlustsituation im Zusammenhang mit in voller Höhe anfallenden betrieblichen Aufwänden entstanden ist. Insoweit ist der bisherige Katalog typischer Situationen anzuerkennender Anlaufverluste um den vorliegenden Fall zu erweitern.

Die übrigen Feststellungen der Außenprüfung wurden nicht angefochten; sie sind daher der gegenständlichen Entscheidung unverändert zugrunde gelegt worden.

Der Berufung war daher statzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 12. Dezember 2005