



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., 1190 Wien, vertreten durch Contax Wirtschaftstreuhand GesmbH, 1010 Wien, Seilerstraße 16, vom 9. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 22. Dezember 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 27. Jänner 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erklärte im Zuge der Einkommensteuererklärung für 2002 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 50.640,65 € und Verlustabzüge in Höhe von 87.285 €.

Das Finanzamt erließ am 22. Dezember 2003 den Einkommensteuerbescheid für 2002, wobei von der Einkommensteuererklärung für 2002 insoweit abgegangen wurde, als die geltend gemachten Verlustabzüge unberücksichtigt blieben.

Begründend wurde im Bescheid ausgeführt, dass der Betrieb des Steuerpflichtigen bereits 1991 eröffnet worden und ein Anfangsverlust bereits 1990 geltend gemacht worden sei. Der Verlustabzug für 1994 und 1995 könne daher nicht anerkannt werden.

Der Bw. erhob gegen diesen Bescheid am 9. Jänner 2004 das Rechtsmittel der Berufung, worin der Bw. ausführte, er habe erst Ende 1990 seine Ziviltechnikerprüfung abgelegt. Die 1991 und 1992 erzielten Einkünfte aus selbstständiger Arbeit seien ausschließlich von seinem privaten Wohnsitz aus für seinen damals einzigen Auftraggeber Dipl. Ing. XX erzielt worden.

1993 habe er schließlich sein Büro in 1190 Wien, YY-gasse 37 eröffnet. Im Zusammenhang damit sei es zu entsprechenden Anschaffungen und Adaptierungsarbeiten sowie zur Anstellung eines Mitarbeiters ab dem 1. Jänner 1994 gekommen.

Seit der Eröffnung des Büros, so führte der Bw. weiter aus, betreue er einen völlig anderen Kreis von Auftraggebern, als vorher. Seine Tätigkeit ab dem Jahr 1994 sei in keiner Weise mit seiner betrieblichen Tätigkeit vorher vergleichbar, weshalb von einer Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 ausgegangen werden müsse. Es werde daher beantragt die in den Jahren 1994 und 1995 entstandenen Anlaufverluste bei der Bemessung der Einkommensteuer für 2002 zu berücksichtigen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Mai 2004 als unbegründet ab.

Der Bw. stellte am 12. Juli 2004 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Darin wurde insbesondere dargetan, dass die in den Jahren 1991 und 1992 ausschließlich von seinem privaten Wohnsitz aus entfaltete Tätigkeit für seinen einzigen Auftraggeber unter Nutzung der Betriebsmittel desselben erfolgte. Dies habe eine wirtschaftliche Abhängigkeit bedingt, sodass dieses Auftragsverhältnis bereits einem Dienstverhältnis nahe gekommen sei.

1993 habe er sich selbstständig gemacht, d.h. er habe ein Büro eröffnet, in eine entsprechende eigene Infrastruktur investiert und auch Mitarbeiter eingestellt. Ab diesem Zeitpunkt habe er nicht mehr für den bisherigen Auftraggeber gearbeitet sondern neue Kunden akquiriert.

Das Bundesministerium für Finanzen habe in diesem Zusammenhang die Auffassung vertreten, dass eine Betriebseröffnung immer dann vorliege, wenn der Steuerpflichtige eine von ihm nicht oder nicht im bisherigen Umfang ausgeübte selbstständige Tätigkeit aufgenommen habe. In der RZ 4530 der Einkommensteuerrichtlinien werde als Beispiel einer solchen Betriebseröffnung der Fall eines angestellten Wirtschaftstreuhänders genannt, der bereits bisher am selben Standort eine freiberufliche Tätigkeit, und zwar die Betreuung einiger fremder Klienten ausgeübt habe. Die Begründung einer eigenen Kanzlei mit eigenen Klienten sei sodann als Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 zu sehen.

Der hier genannte Fall sei mit dem hier vorliegenden vergleichbar, wobei noch hinzukomme, dass ein Standortwechsel und die Schaffung einer kompletten Büroinfrastruktur erfolgt seien.

Dem Umstand, dass keine Kanzlei übernommen worden sondern eine solche selbst eröffnet worden sei, komme jedoch schon deshalb keine Bedeutung zu, weil § 18 Abs. 7 EStG 1988 die

Einräumung eines Verlustvortrages für typische Verlustsituationen bei Beginn einer bestimmten betrieblichen Tätigkeit bezwecke.

Eine derartige Verlustsituation sei aber bei Gründung eines Ziviltechnikerbüros, wie sie durch den Bw. erfolgt sei, zweifellos gegeben, da die Neugründung eines Büros ein höheres Risiko und Verlustpotential mit sich bringe als die einer Betriebsübernahme.

Zudem habe das Finanzamt seine Auffassung, trotz Kanzleineugründung sei die bisher entfaltete Tätigkeit in vergleichbarer Form fortgeführt worden, nicht begründet und damit seinen Bescheid mit einem wesentlichen Verfahrensmangel belastet.

Die Berufungsbehörde ersuchte den Bw. mit Schreiben vom 25. November 2004 u.a. zu folgender Fragen Stellung zu beziehen:

„In der Verlautbarung des Amtes der Wiener Landesregierung betreffend ihre Ziviltechniker-Befugnisverleihung ist als Standpunkt Ihrer Kanzlei die Anschrift 1190 Wien, ZZ-gasse 28/5/6 angegeben. Diese Adresse wurde von Ihnen im Fragebogen vom 3. März 1991 allerdings als Wohnungsanschrift angegeben, während als Ort der Berufsausübung die Anschrift 1238 Wien, R-strasse bezeichnet wurde. Um diesbezügliche Klarstellung, insbesondere im Hinblick auf Ihre Äußerung, vor der Kanzleigründung (1990 bis 1992) hätten Sie ausschließlich von Ihrem privaten Wohnsitz aus gearbeitet, wird ersucht“.

Der Bw. wurde im besagten Schreiben auch ersucht die Art seiner Tätigkeit in den Jahren 1990, 1991, 1992 und 1993 darzustellen und entsprechende Verträge zwischen Ihm und Dipl. Ing. XX vorzulegen. Soweit keine schriftlichen Verträge vorlägen, wurde ersucht die Behauptung dieses Rechtsverhältnisses anhand anderer Unterlagen (Niederschriften, Aktenvermerke, Besprechungsprotokolle u.ä.) nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Weiters wurde um Angabe dahingehend ersucht, gegenüber welchen Klienten des Dipl. Ing. XX der Bw. XX Leistungen erbracht habe. Soweit Namensangaben nicht mehr möglich sein sollten, wäre die Angabe der Zahl dieser Klienten bzw. die ungefähre Zahl der Klienten erforderlich.

Weiters wurde der Bw. ersucht bezüglich der in den Jahren 1991 bis 1993 erzielten Einnahmen (Gewinne aus selbständiger Arbeit 1991 – 1993: 802.710 S, 552.684 S und 113.593 S) anzugeben, welche Honorarvereinbarungen mit Dipl. Ing. XX bestanden.

Im besagten Schreiben der Berufungsbehörde wurde noch Folgendes ausgeführt:

„Im Vorlageantrag wird angeführt, vor der Eröffnung Ihres Büros in der YY-gasse hätten Sie ausschließlich an Ihrem privaten Wohnsitz gearbeitet, wobei Sie Betriebsmittel Ihres Auftraggebers verwendet hätten. Es wird ersucht mitzuteilen, um welche Betriebsmittel es sich dabei gehandelt hat und ob hiefür Ihrem Auftraggeber gegenüber Aufwandsersätze zu leisten waren, zutreffendenfalls in welcher Höhe oder in welcher ungefähren Höhe.“

Erläutern Sie, inwieweit sich Ihre Tätigkeit seit der Eröffnung des Büros in der YY-gasse geändert hat, ob z.B. nunmehr Aufträge einer andersstrukturierten Klientel als bisher zu bearbeiten waren, oder ob die Änderung nur die Zahl der Klienten betroffen hat. Die Kundenverzeichnisse der Jahre 1993, 1994 und 1995 mögen vorgelegt werden.

Geben Sie bitte die Gründe dafür an, weshalb in den Jahren 1991, 1992 und 1993 Gewinne in Höhe von 802.710 S, 552.684 S und 113.593 S erzielt wurden und in den Folgejahren mit Ausnahme des Jahres 1997 und nunmehr 2002 erhebliche Verluste erlitten wurden (1994: - 675.767 S; 1995: - 525.299 S; 1996: - 230.045 S; 1998: - 240.388; 1999: - 516.605; 2000: - 786.626 S; 2001: - 149.010). Gleichermaßen möge im Verhältnis zu den in den Jahren 1997 und 2002 erzielten Gewinnen angegeben werden, worin der Unterschied der Ertragslage in diesen Jahren gegenüber den vorgenannten Verlustjahren zu sehen ist".

An der am 30. Juni 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung nahm der Bw. trotz am 10. Juni 2005 nachweislich zugestellter Ladung nicht teil.

Die Vertreter des Finanzamtes wiederholten im Rahmen der Berufungsverhandlung ihren Berufungsantrag auf Abweisung des Berufungsbegehrens und verwiesen begründend auf die bereits im bisherigen Berufungsverfahren getroffenen Äußerungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 18 Abs. 7 EStG 1988 sind Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, auch bei einem Steuerpflichtigen nach Abs. 6 zu berücksichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt.

Abs. 6 dieser Vorschrift bestimmt Folgendes:

"Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden".

Gem. § 2 Abs. 2b Z 2 (BGBl I 2000/142 ab 2001) können vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 nur im Ausmaß von 75 % des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.

Gem. § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom

Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Zu den unter Wahrheitspflicht stehenden Offenlegungspflichten gehören auch die Anzeige- und Abgabenerklärungspflichten, Auskunftspflichten oder Ergänzungs- und Vorhaltsbeantwortungspflichten. Verletzungen führen, wenn die Partei in ihren Offenlegungshandlungen den vorgesehenen, gebotenen und zumutbaren Mitwirkungsstandard nicht entspricht, notgedrungen zu amtswegigen Beweisaufnahmen mit Folgerungen, die durch die Mitwirkungsverweigerung beeinflusst sein können. Der Abgabepflichtige setzt sich diesfalls in hohem Maß der Gefahr aus, dass die Abgabenbehörde in Ausübung des ihr zustehenden Rechtes zur freien Beweiswürdigung zu einer unter Umständen unvollkommenen Sachverhaltsfeststellung gelangt (vgl. VwGH 16.12.1971, 931 f/71). Es kann zu substituierenden behördlichen Annahmen kommen, die mit den natürlichen Gefahren der Unschärfe, Ungenauigkeit und Unrichtigkeit verbunden sein können. Pflichtverletzungen der Parteien auf diesem Gebiet können zu Schätzungen führen (vgl. Stoll, BAO Kommentar, § 119 1. c, Seiten 1353 und 1354).

Im vorliegenden Fall hat der Bw. den Fragenvorhalt der Berufungsbehörde vom 25. November 2004 gleichermaßen unbeantwortet gelassen wie die entsprechende Urgenz desselben vom 9. Februar 2005. Da der Einschreiter auch der Einladung zur Teilnahme an der am 30. Juni 2005 stattgefundenen mündlichen Berufungsverhandlung, die er selbst beantragt hat, nicht Folge leistete, kann die vorliegende Berufungsentscheidung nur nach der Aktenlage, soweit sie gesicherte Anhaltspunkte liefern kann, beurteilt werden.

Dabei fällt auf, dass die in den Jahren 1991 und 1992 entfaltete selbstständige Tätigkeit, die lt. Angaben des Bw. in der Berufung bzw. im Vorlageantrag ausschließlich vom privaten Wohnsitz aus ausgeübt sein soll (müsste 1190 Wien, ZZ-gasse gewesen sein, in den Umsatzsteuererklärungen 1991 und 1992 wird als Ort der Leitung des Unternehmens allerdings 1238 Wien, R-strasse 173 angegeben), Ausgaben nötig machte, die sich von der Art her nicht von jenen unterscheiden, die im Jahr 1993, in dem bereits das Büro in 1190 Wien, YY-gasse 37 bestanden hat, getätigten wurden, wenn auch in betragsmäßig höherem Ausmaß. Die 1991 und 1992 getätigten Ausgaben (253.664 und 237.723) sind wohl geringer als die 1993 getätigten Ausgaben (625.566), doch weist dieser Umstand gleichermaßen, wie der 1991 erfolgte Zugang an Werkzeugen, Betriebs- und Geschäftsausstattung in Höhe von 107.000 (Zugang 1993: 367.738 S), darauf hin, dass keinesfalls eine Tätigkeit vorlag, für die der Vertragspartner des Bw. die Betriebsmittel zur Verfügung gestellt haben soll.

Vielmehr hat, dies ergibt sich zwingend aus den genannten Fakten, der Bw. bereits seit 1991 eine selbstständige Tätigkeit, wenn auch mit Klienten des Dipl. Ing. XX, entfaltet, die 1993 nur eine Erweiterung erfahren hat. Dies geht schon aus dem Schreiben des steuerlichen

Vertreters des Bw. vom 22. Juli 1993 hervor, worin ein zu erwartender Rückgang der Erlöse mit der Umstrukturierung der Kanzlei begründet wurde.

Da auch die Tätigkeit des Bw., die lt. eigenen Angaben (Steuererklärungen) stets die eines Zivilingenieurs für Kulturtechnik und Wasserwirtschaft war (entspricht Angaben im Fragebogen vom 3. März 1991), zumindest soweit dies aus der Aktenlage erkennbar ist, keine Änderung erfahren hat, kann auch aus diesem Blickwinkel von einer Betriebseröffnung nicht die Rede sein.

Eine allfällige Umstrukturierung im Klientenbereich, den der Bw., wiewohl dazu aufgefordert, nie glaubhaft gemacht hat (z.B. nunmehr nur oder überwiegend eigene Klienten), bedingt aber für sich allein gleichermaßen keine Betriebsneugründung wie der Umstand, dass ein Freiberufler sich in der Folge eines Angestellten bedient und damit entsprechende Ausgaben anfallen. Für eine erhebliche Ausweitung des Klientenbereichs, dies könnte bei vorher geringfügiger Klientenzahl für eine Betriebsneugründung sprechen, fehlt es aber an entsprechenden Indizien (keine auffällige Umsatzerweiterung in den Folgejahren).

Aus den genannten Fakten lt. Aktenlage ist daher nicht erkennbar, dass die vorliegendenfalls behauptete Betriebsneugründung im Jahr 1994 (richtig wohl 1993, da in diesem Jahr bereits das Büro in 1190 Wien, YY-gasse 37 eingerichtet wurde) erfolgt ist. Vielmehr ist in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass der Bw. die selbstständige Tätigkeit als Zivilingenieur bereits in den Jahren 1991 und 1992, in denen auch entsprechende Investitionen getätigt wurden, aufgenommen hat und in den späteren Jahren nur eine Umstrukturierung im Klientenbereich erfolgt ist. Dies stellt, wie das Finanzamt richtig erkannt hat, lediglich die Fortführung einer bereits entfalteten selbstständigen Tätigkeit dar, weshalb der maßgebliche dreijährige Anlaufzeitraum bereits mit 1991 zu laufen begann, Anlaufverluste für die Jahre 1994 und 1995 aber nicht berücksichtigt werden können.

Für diese Behauptung hätte es dem Bw. oblegen entsprechende Beweise vorzulegen bzw. diese Behauptung zumindest glaubhaft zu machen. Dieser Verpflichtung ist der Einschreiter aber in keiner Weise nachgekommen.

Dem Berufungsbegehren musste daher der Erfolg versagt werden.

Wien, am 30. Juni 2005