



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Fahrschulbesitzer, W.,E-Gasse, vertreten durch Helmut Herenda, Steuerberater, 1140 Wien, Missindorfstraße 3, vom 6. August 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk vom 7. Juli 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2001 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2003 und Folgejahre werden mit 24.278,90 € festgesetzt.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Fahrschulbesitzer.

Im Zuge der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 machte der Bw. einen Verlustabzug von ATS 440.260,- als Sonderausgabe geltend.

Die Veranlagung wurde erklärungsgemäß durchgeführt.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der steuerliche Vertreter aus, der Bw. sei als gesetzlicher Erbe Rechtsnachfolger der am 4.12.1997 verstorbenen Frau H.S..

In der Einantwortungsurkunde vom 18.11.1998 werde unter anderem bestimmt, dass der Nachlass dem erblasserischen Sohn G.S. und dem Bw. je zur Hälfte eingewantwortet werde. Zwischen den beiden Erben sei es in der Folge zu einem Erbübereinkommen gekommen, demzufolge der erblasserische Fahrschulbetrieb vom Bw. übernommen worden sei.

Im Einkommensteuerbescheid 1998 sei als Verlustabzug ein Betrag von ATS 730.962,- ausgewiesen, dies entspreche 50% des mit dem erblasserischen Fahrschulbetrieb zusammenhängenden Verlustabzuges. In der seinerzeitigen Begründung sei ausgeführt worden, bei mehreren Erben sei der Verlustabzug entsprechend der Erbquote aufzuteilen. Der Verlustabzug falle also nicht dem Erben, der den Betrieb übernehme, allein zu.

Diese Vorgangsweise sei aber weder in der Bestimmung des § 18 Abs. 6 EStG noch in den Einkommensteuerrichtlinien begründet.

Ein allfälliger, auf den ererbten Betrieb entfallender Verlustabzug könne als juristisches Zubehör des Betriebes gewertet werden, welches dem Erben zuzurechnen sei, der den gegenständlichen Betrieb als Gesamtrechtsnachfolger weiterführe.

Außerdem bestehe im vorliegenden Fall die im Kraftfahrzeuggesetz begründete berufsrechtliche Sondervorschrift, dass der erblasserische Betrieb grundsätzlich nur von einer Person übernommen und fortgeführt werden könne. Von den beiden gesetzlichen Erben habe bloß der Bw. die gesetzlich vorgeschriebenen Bedingungen für den Fortbetrieb erfüllt. Daher habe Herr G.S. auf eine Beteiligung als Mitunternehmer verzichtet und sei seither bloß als Dienstnehmer im Fahrschulbetrieb beschäftigt.

Herr G.S. habe auch nicht von der Geltendmachung des 50%-Anteils des Verlustabzuges Gebrauch gemacht. Er sei im Jahr 2002 verstorben. Sollte der Berufung aus rechtlichen Gründen nicht stattgegeben werden, so hätte Frau E.S. die Möglichkeit als Erbin des Verlustabzuges eine diesbezügliche Verlustveranlagung zu beantragen.

Sollte der Verlustabzug zur Gänze dem Bw. zuzurechnen sein, so würde sich dieser auch im Kalenderjahr 2003 noch auswirken, weshalb auch gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2003 berufen werde.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, der Verlustvortrag sei ein höchstpersönliches Recht. Im Fall einer Gesamtrechtsnachfolge gingen nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes und der Verwaltungspraxis die nicht aufgebrauchten Verlustvorträge des Erblassers auf die Erben

über, und zwar bei Erben nach Maßgabe der Erbquoten. Dies gelte auch dann, wenn der verlustbringende Betrieb nur von einer Person übernommen werden könne.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der steuerliche Vertreter aus, es liege zu diesem speziellen Sachverhalt offenkundig keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Ergänzend zum Berufungsvorbringen merkte er an, unter Beachtung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei der Bw. als Alleinerbe des Fahrschulbetriebes anzusehen. Er habe die aus den Verlusten der vorangegangenen Jahre entstandenen Schulden allein übernehmen und versuchen müssen, diese durch eine wirtschaftlich erfolgreiche Betriebsführung in der Zukunft auszugleichen. Zu den Schulden seien insbesondere die in der Vergangenheit entstandenen Abfertigungs-Anwartschaften zu rechnen, da sämtliche Dienstnehmer übernommen worden seien. In der Folge seien auch Abfertigungen in beträchtlicher Höhe beim "Alleinerben" zur Zahlung fällig geworden.

Herr G.S. habe auf Grund eines Erbübereinkommens ein Grundstück in W.,K-Platz erhalten und auf sämtliche erbrechtlichen Ansprüche hinsichtlich des Fahrschulbetriebes verzichtet.

Unter Anwendung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei die Zuwendung des Bw. an Herrn G.S. als die Erfüllung eines durch die Erblasserin bestellten "Vermächtnisses" zu werten.

Der mit dem übernommenen erblasserischen Betrieb verbundene restliche Verlustabzug sei daher zur Gänze - über die formale Erbquote von 50% - beim Rechtsnachfolger als unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgabe zu werten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Nachlass der am 4.12.1997 verstorbenen Frau H.S. wurde laut Einantwortungsurkunde vom 18.11.1998 Herrn G.S. und dem Bw. je zur Hälfte eingewantwortet.

Auf Grund eines Erbübereinkommens vom 5.10.1998 wurde der der Frau H.S. bis zu ihrem Tod gehörende Fahrschulbetrieb zur Gänze vom Bw. übernommen. Herr G.S. erhielt die Liegenschaft in W.,K-Platz .

Der insgesamt aus den Veranlagungen der Jahre 1994 und 1995 offene Verlustvortrag nach Frau H.S. betrug 1,461.924,-.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, ist insoweit unstrittig und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Entsprechend der Bestimmung des § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzugsfähig, 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 der vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.

Gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 idF BGBl I 2000/142 gilt, wenn bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen sind, die in den vorangegangenen Jahren entstanden sind, dass vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden können (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen.

Hinsichtlich der Voraussetzung, dass die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind, schließt sich die Behörde der von der Abgabenbehörde erster Instanz vertretenen Ansicht an. Durch die Tatsache, dass in den Jahren 1998 bis 2000 Sonderausgaben unter dem Titel "Verlustabzug" berücksichtigt wurden, wurde konkludent zum Ausdruck gebracht, dass die dafür gesetzlich vorgesehene Voraussetzung der ordnungsmäßigen Buchführung bejaht wurde.

Der Verlustabzug ist als Sonderausgabe ein Instrument der Einkommensermittlung und wirkt als solches nicht quellenbezogen; er steht jenem Steuerpflichtigen zu, der den Verlust als Subjekt der Einkünftezurechnung erlitten hat. Ein Abzug durch andere Personen ist gesetzlich nicht vorgesehen. Im Erkenntnis vom 5.3.1988, G 248/87, sprach der Verfassungsgerichtshof jedoch aus, in Anbetracht der Tatsache, dass im Fall der Betriebsübernahme durch einen Erben die wirtschaftliche Identität des Betriebes, dessen Vermögensrechnung ungeachtet des Erbanges fortgeführt wird, gewahrt bleibt und der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger umfassend in die wirtschaftliche und steuerliche Stellung des Erblassers eintritt, sämtliche Vermögenswerte des Erblassers übernimmt und auch für Verbindlichkeiten des Erblassers einzustehen hat, sei kein sachlicher Grund dafür erkennbar, den Erben hinsichtlich des Verlustvortrages anders zu behandeln als der Betriebsinhaber behandelt würde, wenn kein Erbgang erfolgt wäre.

Diese Aussage des Verfassungsgerichtshofes spricht dafür, dass der Verlustabzug, der grundsätzlich ein höchstpersönliches Recht jener Person darstellt, die den Verlust erlitten hat, im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auf den (die) Erben übergeht. Der

Sonderausgabenabzug steht somit neben jenem Steuerpflichtigen, der den Verlust erwirtschaftet hat, auch dessen Erben zu, nicht aber dem sonstigen Erwerber eines Betriebes.

Dies bedeutet, dass die beiden Erben nach Frau H.S. je 50% des Verlustabzuges geltend machen dürfen, unabhängig davon, wer den Betrieb fortführt. Der Einwand, der Verlustabzug sei als juristisches Zubehör des Betriebes zu werten, ist daher im Hinblick auf seinen höchstpersönlichen Charakter nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Auch das Vorbringen, auf Grund von im Kraftfahrgesetz begründeten berufsrechtlichen Sondervorschriften habe der Betrieb nur von einer Person fortgeführt werden können, kann nichts daran ändern, dass es sich beim Verlustabzug um eine steuersubjektbezogene und nicht um eine quellenbezogene Maßnahme handelt.

Dem Argument des Bw., er sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Alleinerbe anzusehen und die Zuwendung an Herrn G.S. sei lediglich als Erfüllung eines "Vermächtnisses" zu werten, ist aus folgenden Überlegungen nicht zu folgen: § 21 BAO, wonach für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist, stellt keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte dar; sie kann aber nicht dazu führen, die Besteuerung nicht nach dem tatsächlichen, sondern nach einem fingierten Geschehen vorzunehmen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 227).

Im vorliegenden Fall ist von zwei Erwerbsvorgängen auszugehen. Der Bw. und Herr G.S. traten hinsichtlich des Nachlassvermögens mit dem Todestag zu je 50% in die Rechtsstellung der Erblasserin ein. Dies trifft auch hinsichtlich des der Erblasserin zustehenden Rechtes auf Verlustvortrag zu und erwarben daher die Erben nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes je 50% des der Erblasserin zustehenden Verlustvortrages. Durch die Aufteilung des Nachlassvermögens im Wege des Erbübereinkommens konnte das höchstpersönliche Recht auf Verlustabzug nicht von Herrn G.S. auf den Bw. übergehen, da ein Übergang von der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes nur für den Ausnahmefall der Gesamtrechtsnachfolge bejaht worden ist.

Zur Höhe des dem Bw. im Jahr 2001 zustehenden Verlustabzuges ist anzumerken: Ausgehend von der Hälfte des dem Bw. zustehenden Verlustabzuges stand nach den Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2000 dem Bw. noch ein Betrag von ATS 440.260,- zur Berücksichtigung als Sonderausgabe zur Verfügung. Dieser Betrag kann daher auch im Hinblick auf die Bestimmung des § 2 Abs. 2b EStG 1988 zur Gänze im Jahr 2001 als Sonderausgabe geltend gemacht werden, da er 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte (d.s. ATS 630.770,25) nicht überschreitet.

Hinsichtlich der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2003 wird ausgeführt, dass entsprechend der Bestimmung des § 45 Abs. 4 EStG 1988 die Vorauszahlungen deshalb von der für das Jahr 2001 festgesetzten Steuerschuld abweichen, weil der Verlustabzug im Jahr 2001 zur Gänze aufgebraucht worden ist und daher von einer fiktiven Einkommensteuerschuld in Höhe von 22.274,22 € auszugehen war. Diese Abgabenschuld war in Anwendung der Bestimmung des § 45 Abs. 1 EStG 1988 um 9% zu erhöhen und die Vorauszahlung an Einkommensteuer für 2003 daher mit 24.278,90 € festzusetzen.

Darüber hinaus ist anzumerken: Im vorliegenden Veranlagungsakt befindet sich eine geänderte Mitteilung über die gesonderte Feststellung, datiert mit 11.9.2003. Darin werden die im Kalenderjahr 2001 durch die R-KG erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO mit 32,41 € festgestellt. Da dieser Betrag im angefochtenen Bescheid bis dato noch nicht erfasst war, waren Einkünfte aus Gewerbebetrieb in dieser Höhe in Ansatz zu bringen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 28. Februar 2006