



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat durch den Vorsitzenden und die weiteren Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufung des Bw., vom 10. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 30. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 nach der am 5. Dezember 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), Eigentümer eines landwirtschaftlichen Grundstückes, das er für die Teichwirtschaft mit zugehörigem Gastronomiebetrieb nutzt, wies für Letzteren in seiner Einkommensteuererklärung für 2001 einen nach § 4 Abs.3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) ermittelten Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 145.013,08 € aus. Darin enthalten war ein Ertrag aus einem Schuldnachlass in Höhe

von 162.678,-€. Weiters erklärte er, gemäß § 2 Abs.2b EStG in den Vorjahren nicht ausgleichsfähige Verluste aus der Geltendmachung von Investitionsfreibeträgen (IFB) mit einem Betrag von 24.817,63 € zu verrechnen und machte im Rahmen der Sonderausgaben einen Verlustabzug in Höhe von 97.239,88 € geltend.

Aus einer Beilage zur Abgabenerklärung ging hervor, dass dem Bw. am 8. Jänner 2001 seine damaligen Hausbank gegen eine Abschlagszahlung von 2.500.000,- ATS einen Schuld nachlass von 5.105.395,70 ATS gewährt hatte, wobei ein Anteil von 2.291.360,70 ATS auf nicht betriebliche Kredite entfallen war. Damit hatte die Bank auf 67,13% ihrer Forderungen verzichtet.

Nach Abzug „nicht abgeschriebener Zinsen“ hatte der Bw. einen „Sanierungsgewinn“ von 2.238.497,90 ATS (= 162.678,- €) errechnet. Die darauf entfallende Einkommensteuer (ESt) beantragte er, nur in Höhe der Nachlassquote von 32,87% zu erheben.

Nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens zur Klärung des betrieblichen Gesamtschuldenstandes vor der Entschuldungsmaßnahme und der Sanierungseignung des Schuld nachlasses erließ das Finanzamt X (FA) am 30. Oktober 2003 den nunmehr angefochtenen Bescheid mit gewerblichen Einkünften in erklärter Höhe, allerdings ohne die begehrte Tarifbegünstigung für den Schuld nachlass. Gleichzeitig erhöhte es die gemäß § 2 Abs. 2b EStG verrechenbaren Verluste um die im erklärten Betrag nicht erfassten IFB-Wartetastenverluste der Jahre 1999 und 2000, berücksichtigte aber den Verlustabzug nur mit 88.867,- €. Die Änderungen gegenüber der Erklärung begründete das FA im Bescheid mit dem Verweis auf § 2 Abs. 2b Z.2 und 3 EStG, wobei es anmerkte, dass der „Sanierungsgewinn“ wegen des Fehlens stichhaltiger Gegenäußerungen des Bw. zum übermittelten Bedenk vorhalt nicht anerkannt worden sei.

In der gegen diesen Bescheid form- und fristgerecht eingebrachten Berufung verwies der Bw. einerseits auf eine unzureichende Bescheidbegründung bezüglich der Nichtanerkennung der (Teil-) Steuerfreiheit des erklärten „Sanierungsgewinnes“ und verwehrte sich anderseits in der Sache gegen die Nichtanwendung der Bestimmung des § 206 lit.b BAO, deren Voraussetzungen er zur Gänze erfüllt habe. Der Ausgleich sei abgewickelt worden und sämtliche Sanierungserfordernisse im Sinne des früheren § 36 EStG seien erfüllt. Die Sanierungseignung habe er durch eine im erstbehördlichen Ermittlungsverfahren vorgelegte Prognoserechnung für 2003 bis 2005 glaubhaft gemacht, nach welcher ab 2004 mit einem Gewinn zu rechnen sei, zumal er durch entsprechende Werbemaßnahmen „in nächster Zeit“ zusätzliche Umsatzsteigerungen anstrebe, womit auch der Tatbestand der Sanierungsabsicht erfüllt sei. Die Sanierungsbedürftigkeit er gebe sich aus dem Umstand, dass das Unternehmen

ohne den Schuldnachlass nicht in der Lage gewesen wäre, seinen weiteren Verpflichtungen nachzukommen.

In einer verbösernden Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 10. Mai 2004 beließ die zwischenzeitig in das Finanzamt X. umgewandelte Erstbehörde die Besteuerung des auf den Schuldnachlass entfallenden Gewinnes unverändert, kürzte aber den Verlustabzug auf 59.865,- € (823.761,- ATS). In der Begründung verwies es hinsichtlich der Besteuerung des „Sanierungsgewinnes“ auf niederschriftliche Angaben des Bw. anlässlich einer am 29. April 2004 durchgeführten Erhebung, aus welchen zu erkennen sei, dass der im Wege eines „stillen Ausgleiches“ erfolgte Forderungsverzicht der Hauptgläubigerbank nicht von deren Sanierungsabsicht getragen gewesen sei, sondern vielmehr von der Tatsache, dass die ausstehenden Bankkredite lediglich mit dem Grundvermögen des Bw. besichert gewesen waren, welches einen Verkehrswert etwa in Höhe der vereinbarten Abschlagszahlung repräsentiert habe. Motiv der Bank sei somit lediglich die Sicherung der Einbringung zumindest eines Teiles ihrer Forderungen und nicht die Sanierung des Unternehmens gewesen. Dies zeige auch klar der Abbruch der Geschäftsbeziehungen nach dem Schuldnachlass. Anderseits lasse die Umschuldung auf die nunmehrige Hausbank des Bw. (Anmerkung des UFS: welche die Finanzierung der Abschlagszahlung für die Abstattung der nicht nachgelassenen Restforderung der früheren Hausbank gegen hypothekarische Sicherstellung übernommen hatte) noch nicht den Schluss zu, dass diese in Sanierungsabsicht gehandelt habe. In einem Verfahren auf Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen sei es Sache des Bw., das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung des § 206 lit.b BAO nachzuweisen. Die Anwendbarkeit dieser Bestimmung werde von der Behörde wegen der fehlenden Sanierungsabsicht verneint.

Zum Verlustabzug führte das FA in der BVE aus, dass gemäß § 18 Abs.7 EStG beim Bw. aufgrund der Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG die Verluste der Jahre 1993 bis 1995, den ersten drei Jahren seiner gewerblichen Betätigung, zu berücksichtigen seien, ergänzt um Verlustanteile in Höhe von 26.496,15 € (= 364.595,- ATS) aus dessen Beteiligung an der L.&Bw. OEG in den Jahren 1997/1998. Der Bw. habe dem FA die Betriebseröffnung seines einzelunternehmerisch geführten Gewerbebetriebes per 31. März 1993 bekannt gegeben, die dafür erforderliche Gewerbebefugnis besitze er seit 30. Juli 1993.

Im Vorlageantrag machte der Bw. zunächst Verfahrensmängel der Erstbehörde geltend. Neben der unzureichenden Begründung des Erstbescheides, welche allerdings mit der ergangenen BVE nunmehr hinreichend ergänzt worden sei, bemängelte er vor allem seine niederschriftliche Befragung durch das FA in Abwesenheit seines steuerlichen Vertreters. Dies

habe etwa durch ungenaue Fragestellungen zu unterschiedlich interpretierbaren Antworten geführt.

Im Zusammenhang mit dem Verlustabzug verwies der Bw. auf eine grundlegende Umgestaltung seines Betriebes im Jahr 1994. 1993 habe er an seinem Fischteich einen Würstelstand betrieben, den er im Laufe des Jahres 1994 abgerissen und durch ein Holzblock-Fertigteilhaus ersetzt habe. Dieses habe er „im Inneren als richtiges Gasthaus adaptiert (Musikanlage, Gasthauseinrichtung, Kaffeemaschine, und dgl.).“ Insgesamt habe er dazu im Jahr 1994 knapp zwei Millionen Schilling investiert, wodurch ein Gastronomiebetrieb entstanden sei, der mit dem davor existierenden Würstelstand nicht mehr vergleichbar sei. Damit sei von einer Betriebseröffnung im Jahr 1994 auszugehen, weshalb als Anlaufverlustzeitraum die Jahre 1994 bis 1996 mit einem Verlustabzug von 70.743,73 € maßgeblich seien.

Zur Besteuerung des „Sanierungsgewinnes“ legte der Bw. im Vorlageantrag ausführlich die Umstände dar, aufgrund welcher vom Vorliegen eines Sanierungsgewinnes im Sinne des ehemaligen § 36 EStG idF vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 (StruktAnpG 1996) auszugehen sei. Zunächst habe der Schuldennachlass eines Hauptgläubigers im Ausmaß von mehr als zwei Dritteln seiner Gesamtforderung eine Größenordnung, die einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme entspreche. Dies mache auch eine dem Vorlageantrag beigelegte Vermögensaufstellung zum Stichtag 31.12.2000 deutlich. Die darin ausgewiesene Gesamtüberschuldung von 5,2 Millionen Schilling sei durch den Teilschuldennachlass der Bank praktisch bereinigt worden.

Ebenso stehe die Sanierungseignung des gewährten Schuldennachlasses außer Zweifel. Einerseits wäre die ordnungsgemäße Bedienung der Bankverbindlichkeiten aus dem laufenden Betrieb absolut unmöglich gewesen und hätte zum Zusammenbruch des Unternehmens geführt, anderseits zeige die tatsächliche Fortführung und Entwicklung des Betriebes bis heute, dass die Teilentschuldung eine Stilllegung des Betriebes verhindert habe. Die Betriebsergebnisse in der der Abgabenbehörde vorgelegten Prognoserechnung für 2003 bis 2005, welche von einer Gewinnsituation ab 2004 ausgehe, bau auf wesentlich auf dem reduzierten Zinsendienst infolge des Schuldennachlasses auf, daneben aber auch auf werbende Maßnahmen des Bw. zur Gewinnung zusätzlicher, vor allem heimischer Gäste. Darin zeige sich klar, dass der Schuldennachlass in erster Linie auf die Sanierung des Betriebes abgezielt habe. Der Schuldennachlass sei in Form eines Schulderlasses im Sinne des § 1144 ABGB (Entsagung) erfolgt und nicht durch Abschluss eines außergerichtlichen Vergleiches im Sinne des § 1380 ABGB, welcher vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH) als für eine Sanierung ungeeignet beurteilt werde.

Die Sanierungsabsicht seiner ehemaligen Hausbank werde dadurch dokumentiert, dass diese zur Forderungseinbringung nicht den für sie wesentlich einfacheren Weg eines Konkursantrages gewählt habe, was mit Gewissheit zur Stilllegung bzw. Zerschlagung des Betriebes geführt hätte. Wenn die Bank dagegen dem teilweisen Forderungsverzicht zugestimmt habe, unterstreiche dies deren Interesse an der Erhaltung und Sanierung seines Betriebes. Der Abbruch der Geschäftsbeziehungen nach erfolgtem Teilverzicht und Umschuldung auf eine andere Bank entspreche oftmaligen Erfahrungen des täglichen Lebens, ohne dass dies als Indiz gegen eine Sanierungsabsicht der Bank zu werten sei. Ohne Sanierungsabsicht hätte auch keine andere Bank die Umschuldung vorgenommen.

Die Sanierungseignung bzw. –fähigkeit des Schuld nachlasses als Teil seines Sanierungskonzepts werde schließlich durch die in der Prognoserechnung dargelegten, künftigen Betriebsergebnisse untermauert.

Insgesamt lägen somit alle Voraussetzungen vor, um den Sanierungsgewinn quotenmäßig zu besteuern, wie in der Abgabenerklärung beantragt.

Im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren wurde der Bw. in Hinblick auf den geltend gemachten Verfahrensmangel aufgefordert, seine aufgrund der unterbliebenen Beziehung seines steuerlichen Vertreters unrichtig festgehaltenen Angaben zu konkretisieren bzw. richtig zu stellen, weiters die Unterschiede in Art und Umfang der Betriebsführung vor und nach der Errichtung des neuen Betriebsgebäudes darzustellen und die Betriebsergebnisse der Jahre 1993 bis 1996 (mit Trennung für die Zeit vor und nach der Bauphase) zu übermitteln, sowie Unterlagen zum Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen für eine Maßnahme nach § 206 lit.b BAO - insbesondere solcher, durch welche die dauernde Uneinbringlichkeit der auf den begehrten Teilgewinn des Jahres 2001 entfallenden ESt dargetan wird - vorzulegen.

In Bezug auf den Verfahrensmangel teilte der Bw. mit, dass er keine richtig zu stellenden Angaben zu machen habe. Zu den Betriebsergebnissen der Jahre 1993 bis 1996 gab der Bw. jeweils die Gesamtjahresverlust- und Umsatzbeträge bekannt und verwies darauf, dass der Abriss des Würstelstandes Ende 1994 und die Eröffnung nach der Neuerrichtung des Gasthauses am 20.12.1994 erfolgt seien. Als Folge der knapp zwei Millionen Schilling teuren Investition habe sich der Umsatz gegenüber den Umsätzen des Saisonbetriebes „Würstelstand am Fischteich“ mehr als verfünfacht. Der beigelegten Baubeschreibung (gemeint dem Baubewilligungsbescheid der Gemeinde vom 30.7.1994) sei zu ersehen, dass keineswegs der Würstelstand erweitert wurde, sondern ein Neubau eines gewerblichen Gasthauses erfolgt sei.

Zur Besteuerung des Sanierungsgewinnes erinnerte der Bw. daran, dass sich die von ihm begehrte Besteuerung im Verfahrenszeitraum 2001 auf die

Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR) stütze. Zu verweisen sei in diesem Zusammenhang auf das Budgetbegleitgesetz (BBG) 2003, durch welches die bis dahin geltende Verwaltungspraxis („Weisung auf Nichtfestsetzung der Steuer auf den Sanierungsgewinn gemäß § 206 lit.b BAO“) legistisch verankert worden sei. Gemäß AÖF 2004/127 sei die vor dem BBG 2003 geübte Verwaltungspraxis auf vor dem 21. August 2003 entstandene Sanierungsgewinne weiterhin anzuwenden. An dieser Rechtslage ändere auch das, einen Zeitraum vor dem BBG 2003 betreffende VwGH-Erkenntnis vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139, nichts.

Zu seiner finanziellen Situation führte der Bw., unter Verweis auf die beigeschlossenen Gewinnermittlungen für die Jahre 2002 bis 2006, nach welchen – abgesehen von einem geringfügigen Gewinn im Jahr 2003 (804,- €) - sämtliche Jahre mit Verlust abgeschlossen worden waren, aus, dass Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der auf den verfahrensrelevanten Teilgewinn entfallenden ESt „mehr als uneinbringlich“ gewesen wären und die Sanierungsbemühungen vollkommen vereitelt hätten.

Das FA äußerte sich auf Vorhalt des UFS zu den Ausführungen des Bw. betreffend den Verlustabzug mit Verweis auf die Berechnungen in der BVE bzw. auf die im abgabenbehördlichen EDV-System gespeicherten Umsatz- und Ertragsdaten für 1993 bis 1996. Die Gewinnermittlungen für 1993 bis 1995 seien nicht mehr vorhanden. Jene für 1996 wurden dem UFS nachgereicht.

Nach den Daten des Einheitswertaktes sei ursprünglich eine Bretterhütte im Ausmaß von 4 x 4 m vorhanden gewesen. Einem im Einheitswertakt abgelegten Zeitungsbericht vom Juni 1993 zufolge sei das „FFZ Fischteich“ bereits im Jahr 1993 eröffnet worden.

Zur Einbringlichkeit der strittigen ESt-Schuld teilte das FA lediglich mit, dass bislang aufgrund des anhängigen Rechtsmittelverfahrens infolge § 212a BAO keine Einbringungsschritte gesetzt worden seien. Ein Einbringungsakt des Bw. existiere nicht.

Neben dem Einheitswertakt des FA wurden im zweitinstanzlichen Verfahren auch der Bauakt, der Akt der Gewerbebehörde und die Stromverbrauchsdaten zum Objekt „FFZ Fischteich“, sowie der Steuerakt der L.&Bw. OEG, an welcher der Bw. in den Jahren 1997/1998 beteiligt gewesen war, beigeschafft und der ehemalige Verpächter des von der L.&Bw. OEG geführten Betriebes zum Umfang bzw. Zustand des verpachteten Buffets bei Beginn und Ende des Pachtverhältnisses befragt. Auch von der Bau- und der Gewerbebehörde wurden Auskünfte zum Pachtbetrieb der OEG eingeholt.

Die Ergebnisse der zweitinstanzlichen Ermittlungen wurden den Verfahrensparteien teils schriftlich vor bzw. zum Teil in der Berufungsverhandlung zur Kenntnis- und Stellungnahme vorgehalten.

In der am 5. Dezember 2007 abgehaltenen, mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. zum Begehrn betreffend die Besteuerung des Sanierungsgewinnes neuerlich auf die nach der Rechtslage vor dem BBG 2003 bestehende Möglichkeit, auch außergerichtliche Sanierungen begünstigt zu besteuern, verwiesen.

Zum geltend gemachten Verlustabzug ergänzte der Bw. den im bisherigen Verfahren vorgebrachten Sachverhalt insbesondere in Bezug auf die Entstehungsgeschichte des „FFZ Fischteich“. Demnach habe unter dieser Bezeichnung ursprünglich ein Verein am Gelände seines Fischteiches die Sportfischerei ausgeübt, dessen Mitglieder sich zunächst mit mitgebrachten Speisen und Getränken versorgt hätten. Aufgrund von Anzeigen sei es später erforderlich geworden, den Ausschank rechtlich abzusichern. Weil er aufgrund einer Gewerbebefugnis als Landschaftsgärtner keine Konzessionsprüfung benötigte, habe er sich bereit erklärt, einen Gewerbeschein für einen Würstelstand zu erwerben. Entgegen dem bisherigen Berufungsvorbringen sei der Ausschank bis zur Errichtung des neuen Gebäudes nicht in der Hütte, die immer nur landwirtschaftlichen Zwecken gedient habe (Aufbewahrung von Geräten für die Teichwirtschaft), erfolgt, sondern in einem eigens dafür angeschafften, 6 m x 2,5 m großen Container.

Dieser Container sei auch im Zuge des gewerbebehördlichen Augenscheins am 15. September 1993 besichtigt worden. Die im Protokoll zu dieser Amtshandlung angeführte Ausstattung („*Abwäsche, Gläserspüler, Getränkeausschankanlage, Kühlvitrinen, Griller und Friteuse*“) sei dort vorhanden gewesen. Später habe man diese Geräte in das neu errichtete Gebäude transferiert und sie dort weiter benutzt.

Der beim Augenschein am 15. September 1993 vorgelegte Bauplan der Fa. Z. sei nie realisiert worden Tatsächlich habe später die Fa. Y. aufgrund eines anderen Bauplans das Fertigteil-Blockhaus errichtet. Dieser Bauplan sei allerdings nicht ident mit jenem, der dem UFS von der Baubehörde vorgelegt worden sei. Dabei handle es sich vielmehr um den Bauplan der Fa. Z. Bei der Ausführung sei, in Abänderung des im Bauakt aufliegenden Planes, im Eingangsbereich ein weiterer Raum errichtet sowie im Bereich des planmäßig vorgesehenen Schlachtraumes eine Küche eingerichtet worden. Diese sei im Jahr 2005 umfassend umgebaut worden. Zudem sei ein ursprünglich nicht vorgesehenes Dachgeschoß errichtet und für Wohnzwecke ausgebaut worden, welches der Bw. mittlerweile mit Gattin und Sohn bewohne.

Entgegen dem Protokoll der Gewerbebehörde vom 15. September 1993 seien im neuen Lokal nicht acht Versorgungsplätze (= acht Sitzplätze) sondern wesentlich mehr, nämlich 20 Sitzplätze im Innenbereich und weitere 30 Sitzplätze auf der Terrasse eingerichtet worden. Die im Protokoll der Gewerbebehörde angeführte Anzahl von Sitzplätzen sei lediglich in Hinblick auf seine Gewerbebefugnis erfolgt, die für einen Würstelstand ein Höchstausmaß von nur acht Versorgungsplätzen zulasse. Auf Basis dieser Gewerbebefugnis betreibe er seinen Gastronomiebetrieb im Übrigen bis heute.

Den im baubehördlichen Verfahren bewilligten Neubau habe er lediglich als „Zwischenlösung“ verstanden. Diese sei erforderlich gewesen, um den Bau nicht bis zur Anpassung des Flächenwidmungsplanes (FIWPI) zu verzögern. Auf politischer Ebene sei ihm die FIWPI-Änderung bereits zugesagt gewesen. Ebenso sei in Hinblick auf den damals bevorstehenden EU-Beitritt Österreichs eine EU-Förderung in Aussicht gestanden, deren späterer Entfall seine wirtschaftlichen Probleme letztlich verursacht habe.

Zu dem im abgabenbehördlichen Einheitswert-Akt aufliegenden Zeitungsartikel vom 16. Juni 1993 bestätigte der Bw. die darin - allerdings aus Werbegründen stark geschönt - dargestellte Infrastruktur und die angebotenen Serviceleistungen seines Betriebes (Parkplätze, Liegewiese, Sandkasten, Wanderwege, Versorgung mit Fischereizubehör, Vermittlung von Unterkunftsmöglichkeiten, Verkauf von lebenden bzw. küchenfertig zubereiteten Fischen oder Zubereitung gefangener Fische im angeschlossenen Buffet).

Der Artikel beziehe sich aber auf den von ihm bereits erwähnten Verein und nicht auf seinen Betrieb, für den er die Firmenbezeichnung „Dorfstube beim Fischteich“ verwende. Unter dieser Bezeichnung scheine der Betrieb etwa im Telefonbuch auf, bzw. führe der Bw. auch die Speisekarte des Gastes, welche seit dem Neubau im Jahr 1994 das für Landgasthöfe übliche Speisenangebot, erweitert um Fischgerichte, umfasse.

Zum Abzug der Verlustanteile aus den Jahren 1997/1998 betreffend die Beteiligung an der L.&Bw. OEG vertrat der Bw. in der Berufungsverhandlung den Standpunkt, diese erfüllten allein aufgrund der Neugründung der L.&Bw. OEG im Jahr 1997 jedenfalls die Voraussetzungen für Anlaufverluste im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG. Dass die L.&Bw. OEG einen bereits zuvor bestehenden Betrieb im Pachtweg weiter betrieben habe, sei dabei ohne Relevanz. Der Verpächter habe - bei Fortführung des AfA-Abzuges – seinen Betrieb mit der Verpachtung beendet. Eine Betriebsfortführung setze aus seiner Sicht eine Buchwertfortführung voraus, wie etwa im Fall einer Schenkung.

Zudem habe die L.&Bw. OEG große Investitionen getätigt, weil die übernommene Betriebsausstattung nicht zeitgemäß gewesen bzw. teilweise in sehr schlechtem Zustand übergeben worden sei. So sei etwa die Küche überaltert und mit derartigen Sicherheitsmängeln behaftet gewesen, dass die Erteilung einer Gewerbebefugnis daran gescheitert sei. Auch nach den von der L.&Bw. OEG vorgenommenen Renovierungsarbeiten sei diese gewerberechtlich nicht genehmigt worden. Aus diesem Grund sei die Küche im Protokoll der Gewerbebehörde vom 26. Juni 1997 als nicht vorhanden bezeichnet worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum Sanierungsgewinn:

Vor Ergehen des StruktAnpG 1996 waren Sanierungsgewinne von der Einkommensteuer befreit. Die dafür maßgebliche Bestimmung des § 36 EStG hatte lautet:

„Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.“

Im Erkenntnis vom 25. Oktober 2006, 2005/15/0012 hat der VwGH zur Parallelbestimmung des § 23a Körperschaftssteuergesetz 1988 (KStG) ausgeführt:

„Mit dem StruktAnpG 1996, BGBl. Nr. 201, ist diese Regelung mit Wirkung ab der Veranlagung für das Jahr 1998 aufgehoben worden. Ab 1998 sind Sanierungsgewinne daher wie laufende Gewinne zu behandeln und dem Tarif zu unterwerfen.“

Mit Erlass vom 16. Juli 1999, GZ. 14 0206/1-IV/14/99 (dieser hat in der Folge in die Einkommensteuerrichtlinien 2000 Eingang gefunden), hat der Bundesminister für Finanzen unter Berufung auf § 206 lit. b BAO idF vor der mit BGBl. I Nr. 124/2003 erfolgten Änderung angeordnet, dass von der Festsetzung von aus Sanierungsgewinnen entstehender Einkommensteuer insoweit Abstand zu nehmen sei, als die Abgabenansprüche durch die (sukzessive) Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines Zwangsausgleichs entstanden seien und den der Ausgleichsquote entsprechenden Betrag überstiegen. Voraussetzung für eine derartige Maßnahme sei, dass "abstrakt" die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn im Sinne des § 36 EStG 1988 (bzw § 23 Z 1 KStG 1988) idF vor BGBl. Nr. 201/1996 vorlägen.

Mit "Änderungserlass 2001" vom 28. Dezember 2001, GZ. 06 0104/11-IV/6/01, wurden Fälle eines gerichtlichen Ausgleichs in die an die Finanzämter gemäß § 206 lit. b BAO ergangene

Weisung des BM für Finanzen auf Nichtfestsetzung der Einkommensteuer in Sanierungsfällen einbezogen.

§ 206 lit. b BAO lautete:

"Die Oberbehörden sind ermächtigt, in Ausübung des Aufsichtsrechtes die nachgeordneten Abgabenbehörden anzuweisen, von der Festsetzung bestimmter Abgaben ganz oder teilweise Abstand zu nehmen,... wenn im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeführten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar sein wird;"

Mit Erkenntnis vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, der Steuerpflichtige werde nicht dadurch in subjektiven Rechten verletzt, dass die Abgabenbehörden nicht den genannten Erlässen entsprechend vorgegangen seien. Erlässe der Finanzverwaltung begründeten nämlich keine subjektiven Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen."...

Bei Ergehen des im laufenden Verfahren angefochtenen Bescheides vom 30. Oktober 2003 war § 206 lit.b BAO noch in der oa. Fassung des BGBl I 2002/155 anzuwenden. Durch BGBl. I Nr. 124/2003 wurde § 206 BAO neu geregelt. Die Neufassung trat mit 20. Dezember 2003 in Kraft (vgl Ritz, BAO3, § 206 Tz 2). Die neue Rechtslage ist für alle zu diesem Zeitpunkt noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren maßgeblich, und damit auch für das beim UFS anhängige Verfahren des Bw.

§ 206 lautet nunmehr, soweit für das anhängige Verfahren relevant:

"Die Abgabenbehörde kann von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen, ...

b) soweit im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeführten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar sein wird;..."

Maßnahmen nach § 206 BAO liegen im Ermessen der für die Abgabenfestsetzung zuständigen Abgabenbehörde erster und zweiter Instanz."

Anders als die Erstbehörde bei Erlassung des angefochtenen Bescheides am 30. Oktober 2003 hat der UFS in der Berufungsentscheidung die bestimmung des § 206 lit.b BAO idF BGBl. I Nr. 2003/124 anzuwenden. Wesentlicher Unterschied zwischen der Neufassung und der Vorgängerbestimmung ist der Entfall der Weisungsbefugnis der Oberbehörde. Nach der Neufassung haben sowohl die Abgabenbehörden erster Instanz als auch der UFS über

Maßnahmen nach § 206 BAO im Rahmen des Ihnen durch das Gesetz eingeräumten Ermessens zu entscheiden.

In der Sache hat sich durch die Gesetzesänderung für den Standpunkt des Bw. nichts geändert.

Mit Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I Nr. 2003/71 wurde § 36 EStG mit folgendem Inhalt neu in Kraft gesetzt:

"(1) Zu den Einkünften gehören Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

(2) Sind im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff der Konkursordnung) entstanden sind, gilt für die Berechnung der Steuer Folgendes:

- 1. Es ist die rechnerische Steuer sowohl einschließlich als auch ausschließlich der Sanierungsgewinne zu ermitteln.*
- 2. Der Unterschiedsbetrag ist mit jenem Prozentsatz zu vervielfachen, der dem Forderungsnachlass entspricht (100% abzüglich Ausgleichsquote).*
- 3. Das Ergebnis ist von der nach Z 1 ermittelten Steuer einschließlich der Sanierungsgewinne abzuziehen."*

Das Budgetbegleitgesetz 2003 enthält keine ausdrückliche Inkrafttretensbestimmung für den neu geschaffenen § 36 EStG. Da das Gesetz am 20. August 2003 ausgegeben wurde, trat die in Rede stehende Regelung gemäß Art 49 Abs 1 B-VG am 21. August 2003 in Kraft.

In dem bereits zitierten Erkenntnis vom 28. Jänner 2006, 2005/15/0012, hat der VwGH zur ebenfalls mit dem Budgetbegleitgesetz 2003 in Kraft gesetzten Parallelbestimmung des § 23a KStG darauf aufmerksam gemacht, dass *der Verfassungsgerichtshof im Ablehnungsbeschluss B 481/04-8 ausdrücklich ausgesprochen hat, der Gesetzgeber (habe) für das Inkrafttreten der materiellrechtlichen Bestimmung des § 23a KStG idF Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I Nr. 71, (verfassungsrechtlich unbedenklich) keine Rückwirkung vorgesehen, sodass diese gesetzliche Regelung erst mit 21. August 2003 in Kraft getreten ist. Solcherart kann die Regelung des § 23a KStG für die Veranlagungen der Jahre 1999 und 2000 nicht zur Anwendung kommen. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin führt das Gebot verfassungskonformer Interpretation nicht zu einem anderen Ergebnis, gilt*

doch die Regelung ab ihrem Inkrafttreten - anders als die Regelung, die dem von der Beschwerdeführerin angeführten hg Erkenntnis vom 22. November 1999, 98/17/0351, zu Grunde liegt - einheitlich für alle Rechtsunterworfenen.

Die mit dem BBG 2003 eingeführten Bestimmungen kommen somit im Verfahren des Bw. nicht zum Tragen, sondern ist dafür die durch das StruktAnpG 1996 geschaffene Rechtslage maßgeblich, durch welche die materiellrechtliche Sonderregelung des § 36 EStG für die Besteuerung von Sanierungsgewinnen ab der Veranlagung 1998 aufgehoben wurde. Bis zum Ergehen des BBG 2003 waren Sanierungsgewinne daher nach den allgemeinen Bestimmungen des EStG zu besteuern.

Als Rechtsgrundlage für die Nichtfestsetzung einer sich daraus ergebenden Steuerbelastung kommt für den Verfahrenszeitraum somit lediglich die Verfahrensbestimmung des § 206 lit.b BAO in Betracht. Dabei gebietet es der auch für Ermessensentscheidungen maßgebliche Grundsatz der gesetzmäßigen Vollziehung, bei der Anwendung des § 206 BAO, den Sachverhalt nach der durch das StruktAnpG 1996 geschaffenen Rechtslage zu beurteilen.

An der ohne steuerliche Begünstigung vorzunehmenden Besteuerung des dem Bw. gewährten Schuld nachlasses hätte aber auch das BBG 2003 nichts geändert, wurde mit der Neuregelung des § 36 EStG doch die begünstigte Besteuerung nur für im Rahmen gerichtlicher Entschuldungsverfahren entstandene Sanierungsgewinne eingeführt. Die Möglichkeit einer begünstigten Besteuerung außergerichtlicher Schuld nachlässe wollte der Gesetzgeber mit der neuen Bestimmung definitiv nicht mehr eröffnen. Für Gewinne aus derartigen Entschuldungsmaßnahmen sieht das Gesetz somit seit der Veranlagung 1998 die Besteuerung nach den allgemeinen Bestimmungen des EStG vor.

Wenn das Bundesministerium für Finanzen mit AÖF 2004/167 in RZ 7268 der EStR 2000, erstmals die Möglichkeit einer Abstandnahme von der Abgabefestsetzung nach § 206 BAO unter bestimmten Voraussetzungen auch für außergerichtliche Sanierungen eingeräumt hat (wie das zitierte VwGH-Erkenntnis 25. Oktober 2006, 2005/15/0012 zeigt, sahen die davor ergangenen BMF-Erlässe eine Anwendung der Begünstigung für auf solche Art entstandene Gewinne nicht vor), so ist ihm die ständige Rechtsprechung des VwGH entgegen zu halten, nach welcher Erlässe und Richtlinien des BMF keine subjektiven Rechte vermitteln können. Im Zusammenhang mit § 206 BAO hat der VwGH zuletzt mit einem Rechtssatz zur Entscheidung vom 22.2.2007, 2002/14/0140 neuerlich daran erinnert, dass es sich *bei den Einkommensteuerrichtlinien (...) mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den VwGH beachtliche Rechtsquelle (handelt). Erlässe der Finanzverwaltung begründen keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen (Hinweis E 18.3.1992, 92/14/0019).*

Ein Verstoss dagegen kann daher nicht zur Verletzung subjektiver Rechte der Abgabepflichtigen führen.

Da auch der UFS in seinen Entscheidungen nur ordnungsgemäß kundgemachte, generelle Normen zu beachten hat, konnte dem Berufungsbegehren mit dem Verweis auf Erlassregelungen kein Erfolg beschieden sein.

Aber auch der im Rahmen der Ermessensentscheidung nach § 206 BAO zu berücksichtigende Aspekt von Treu und Glauben spricht im Hinblick darauf nicht für den Bw.

Im bereits mehrfach zitierten Erkenntnis vom 28. Jänner 2006, 2005/15/0012 hat der VwGH ausgeführt, *dass Erlässen oder Richtlinien unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht eine vergleichbare Wirkung beizumessen ist wie etwa einer verbindlichen Zusage oder Auskunft für den Einzelfall, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde voraussetzt, bei dem allein sich eine Vertrauenssituation bilden kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. September 1999, 97/15/0005, und Zorn, Schutz des Abgabepflichtigen durch den Grundsatz von Treu und Glauben, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Soft Law in der Praxis, Wien 2005, 91).*

Auf eine derartige Vertrauenssituation hat sich der Bw. im anhängigen Verfahren nicht berufen.

Weder der Vergleich mit der Besteuerung anderer Abgabepflichtiger in einer derartigen Situation (das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) noch die Berücksichtigung der besonderen Verhältnisse des Bw. unter dem Blickwinkel von Treu und Glauben rechtfertigen demnach eine Ermessensentscheidung nach § 206 lit.b BAO für den vom Bw. begehrten Teil des Gewinnes aus dem (Teil-) Schuldhachlass seiner ehemaligen Hausbank.

Nicht zuletzt ließ aber auch die Einbringungslage des Bw. die beantragte Maßnahme nicht zu. Mit dem Verweis auf die Gewinnermittlungen der Jahre 2002 bis 2006 hat der Bw. keinen Einblick in seine Vermögenslage gewährt, aufgrund dessen eine Einbringlichmachung der strittigen Einkommenssteuerschuld mit Gewissheit ausgeschlossen werden könnte.

Dies ergibt sich zunächst aus der Art der ermittelten Betriebsergebnisse (§ 4 Abs.3 EStG), die keine Einschätzung der Vermögenslage des Bw. ermöglicht. Zudem lassen die Ergebnisse aus dem Gastronomiebetrieb außer Acht, dass der Bw. mit seiner Teichwirtschaft über eine weitere Einkunftsquelle verfügt. Zwar errechnet der Bw. daraus Jahr für Jahr steuerliche Null-Ergebnisse, doch sind diese in erster Linie das Resultat steuerlicher Sonderbestimmungen (pauschalierte Gewinnermittlung für die Landwirtschaft). Dass die tatsächlich erzielten Erträge aus diesem Betrieb eine Einbringlichmachung der Einkommensteuerschuld 2001 (etwa im Wege einer Zwangsverwaltung) ausschließen, kann nicht mit der erforderlichen Gewissheit

beurteilt werden. Dabei ist zu bedenken, dass § 206 BAO zur Zeitspanne der Einbringlichmachung keine Vorgaben macht, sodass diese lediglich durch die Einbringungsverjährung begrenzt ist. Auch unter Bedachtnahme auf das Alter des Bw. (geb. 1960) ist nach dem Verfahrensergebnis keineswegs mit Gewissheit auszuschließen, dass er in Zukunft - etwa als Folge seiner verstärkten Werbetätigkeit ab 2004 - über eine entsprechende Einkommens- oder Vermögenslage verfügen wird.

Wie bereits die Erstbehörde zutreffend bemerkte, wäre es in einem Verfahren auf Erwirkung einer abgabenrechtlichen Begünstigung Sache des Bw. gewesen, allenfalls Angaben zu seiner Einkommens- und Vermögenslage zu machen, welche eine andere Beurteilung ermöglicht hätten.

Unter den gegebenen Umständen bestand für den UFS keine Veranlassung, im Rahmen einer Ermessensentscheidung nach § 206 lit.b BAO von der Festsetzung der auf den erzielten Teilschuldnachlass des Jahres 2001 entfallenden Einkommensteuer Abstand zu nehmen.

Zum Verlustabzug betreffend das „FFZ Fischteich“:

§ 18 Abs. 6 EStG erlaubt den Abzug von Verlusten, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug) als Sonderausgabe. 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 der im Verfahrenszeitraum geltenden Fassung des Abs. 7 leg. cit. sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstanden sind (Anlaufverluste), auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn durch Einnahmen-Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs.3 EStG ermittelt, entsprechend Abs. 6 zu berücksichtigen.

Zur Anerkennung von Anlaufverlusten vertritt der VwGH in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, der Begriff der "Betriebseröffnung" sei anhand des Sinnes des § 18 Abs. 7 EStG auszulegen. Es gehe dabei um die Einräumung des Verlustvortrages für typische Verlustsituationen, vergleichbar etwa dem Beginn einer betrieblichen Betätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung.

In einem Rechtsatz zu seinem Grundsatzerkennnis vom 30.11.1993, 93/14/0156 hat der VwGH ausgeführt: *Eine Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs 7 EStG 1988 liegt vor, wenn ein Betrieb neu begründet oder ein bestehender Betrieb übernommen (Kauf, Erbgang,*

Schenkung) und in völlig veränderter Form weitergeführt wird. Eine Betriebseröffnung ist auch dann anzunehmen, wenn zwar schon bisher eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt worden ist, aber umgewandelt und sodann in einer nicht mehr vergleichbaren Form fortgeführt wird.

Diesen Prämissen folgen Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis bis heute. Demnach soll mit der Anerkennung von Anlaufverlusten dem Vorliegen von Verlustsituationen, wie sie für den Beginn einer bestimmten betrieblichen Betätigung typisch sind, Rechnung getragen werden. Dies ist jedenfalls bei einer Neugründung der Fall. Anlaufverluste nach Erwerb eines bestehenden Betriebes sind dagegen grundsätzlich nicht vortragsfähig. Bei Übernahme eines bestehenden Betriebes steht ein Verlustabzug nach § 18 Abs. 7 EStG nur zu, wenn dieser Betrieb in völlig veränderter Form weitergeführt wird. Kann der Abgabepflichtige seine neue Betätigung unter Nutzung der schon vorhandenen, betrieblichen Struktur aufnehmen, so spricht dies gegen eine für eine Betriebseröffnung typische Anlaufverlustsituation (VwGH 25.1.2006, 2006/15/0034).

Die Beurteilung einer Betriebserweiterung als Betriebseröffnung setzt nach der Literatur voraus, dass der bisherige Betrieb aufgegeben wird (Doralt, Kommentar zum EStG, § 18, Tz. 315).

Je nach der Art des Betriebes sieht der VwGH in bestimmten Merkmalen typische Kennzeichen einer Anlaufverlustphase. Dazu gehören etwa hohe Anfangsinvestitionen, die Anschaffung von Umlaufvermögen zum Aufbau eines Warenlagers oder der Erwerb der Befugnis zur Berufsausübung, weiters, insbesondere bei kundengebundenen Unternehmen, das Merkmal eines neuen, äußeren Erscheinungsbildes oder das Erfordernis, einen (neuen) Kundenstock aufzubauen, neue Geschäftsverbindungen knüpfen bzw. neue Märkte erschließen zu müssen (VwGH 25.1.2006, 2006/15/0034; 19.12.2000, 99/14/0319 u.a.).

Der abgabenrechtliche Grundsatz der Beurteilung von Sachverhalten nach deren wahren, wirtschaftlichen Gehalt macht ein Abstellen auf das Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalles erforderlich. Einzelne der typischen Merkmale von Anlaufphasen im Sinne der VwGH-Judikatur lassen daher noch nicht zwingend auf das tatsächliche Vorliegen einer Betriebseröffnung gemäß § 18 Abs.7 EStG schließen. Es kommt vielmehr auf die Gesamtumstände des konkreten Falles an.

Im Erkenntnis vom 7.8.2001, 96/14/0130 hat der VwGH etwa den Umbau eines zuvor als Fremdenheim geführten Betriebes in eine Hotelpension, mangels hinreichend tief greifender Änderung der Tätigkeit, nicht als Betriebseröffnung beurteilt. Der Gerichtshof folgte damit der Ansicht der Behörde, welche den Umbau des Beherbergungsbetriebes lediglich als Anpassung an die geänderten Markterfordernisse beurteilt hatte. Dabei wurden u.a. das mangelnde

Bemühen um ein neues, äußeres Erscheinungsbild des Betriebes (z.B. im Hotelprospekt, in den Preislisten), um eine Anhebung der Kategorisierung und um den Erwerb eines Gewerbescheines für ein *Hotel garni* als Indizien gegen eine echte Anfangsphasensituation gewertet, weil der VwGH dadurch das Erfordernis, sich auf einem neuen Markt etablieren zu müssen, nicht als erwiesen sah. Dass der Betrieb - bei unveränderter Anzahl an Arbeitskräften – sein Bettenangebot nach der Umgestaltung um 30% erhöht hatte, beurteilte der VwGH als unwesentliche Erweiterung der Kapazität. Die Erhöhung der Zimmerpreise um ein Drittel sah er als unbedeutend an, weil dies kein Indiz für eine typische Anfangsverlustsituation sei.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage war das anhängige Rechtsmittel zu beurteilen.

Unstrittig ist, dass der Bw. im Jahr 1993 den Beginn einer gewerblichen Betätigung auf dem Gelände seines Fischteiches sowohl beim FA als auch bei der Gewerbebehörde angemeldet hat.

Konkret hatte der Bw. dem FA per 1. April 1993 die Eröffnung einer „Club Hütte“ unter der Bezeichnung „FFZ Fischteich“ gemäß § 120 BAO gemeldet. Bei der Gewerbebehörde war am 30. Juli 1993 dessen Anmeldung für einen Gastgewerbebetrieb in der Betriebsart „Würstelstand“ eingelangt. Mit 12. April 1994 war dazu antragsgemäß ein Gewerbeschein ausgestellt worden, der bis heute unverändert in Kraft ist und die alleinige, gewerberechtliche Befugnis des Bw. für die Ausübung seines Gastronomiebetriebes beinhaltet.

Unterschiedliche Standpunkte vertreten die Verfahrensparteien zur Frage, ob dieser im Jahr 1993 eröffnete Betrieb nur in den Jahren 1993/1994 existierte und nach dem Ende der Sommersaison 1994 eingestellt wurde, um einem völlig neu geschaffenen Betrieb zu weichen (Standpunkt des Bw.), oder ob der Betrieb nach der Eröffnung im Jahr 1993 im Zuge mehrjährig andauernder Maßnahmen gewachsen ist, bzw. nach und nach erweitert und an die sich ändernden Anforderungen des Marktes angepasst wurde (Standpunkt des FA).

Nach der Judikatur des VwGH stellen die wesentlichen Betriebsgrundlagen bei Gastronomiebetrieben das Gebäude, das Grundstück und die Einrichtung dar (vgl. zuletzt z.B. VwGH 26.3.2007, 2002/14/0114 mit Hinweis auf Vorjudikatur).

Es erscheint daher nahe liegend, im hier zu beurteilenden Fall mit der Errichtung des Blockhauses im Dezember 1994 von der Eröffnung eines neuen Betriebes auszugehen. Bei Beurteilung der Gesamtverhältnisse des Falles erweist sich dies allerdings als unzutreffend.

Das o.a. Verständnis des VwGH ergibt sich aus einer funktionalen Betrachtungsweise für ortsgebundene Unternehmen (VwGH, a.a.O.).

Demnach kommt es darauf an, welche Funktion den Wirtschaftsgütern in einem Betrieb konkret zukommt. Mitunter zeigt eine dbzgl. Prüfung, dass weniger dem Gebäude als solchem, sondern vielmehr dem Gebäude in Verbindung mit dem Grundstück, auf dem es sich befindet, somit also dem Standort, die entscheidende Bedeutung beizumessen ist.

Speziell für kundenorientierte Unternehmen, wie Gastronomiebetriebe, macht es tatsächlich einen wesentlichen Unterschied, in welchem (städtischen) Bezirk, Stadtviertel, in welcher (ländlichen) Gegend, aber auch in welchem (wirtschaftlichen, kulturellen, touristischen usw.) Umfeld ein Betrieb angesiedelt ist.

Auch beim Gewerbebetrieb des Bw. kommt dem Standort am so genannten „Fischteich“ eine ganz entscheidende Bedeutung für den dort angesiedelten Gastronomiebetrieb zu. Neben der Möglichkeit des Sportfischens am Teich bietet die dortige Anlage zahlreiche Anreize für Erholungssuchende aller Art, seien es Ruhe und Entspannung oder auch verschiedenste Aktivitäten in freier Natur. Das Angebot spricht Einzelpersonen ebenso an wie Familien mit Kindern. Es ist für Spaziergänger wie Wanderer attraktiv und auch für Sportbegeisterte, wie Läufer oder Radfahrer, ist das „FFZ Fischteich“ als Ausgangs- bzw. Endpunkt ihrer Trainingseinheiten interessant.

Dem von der Erstbehörde angesprochenen Zeitungsartikel vom 16. Juni 1993 aus dem Einheitswert-Akt des „FFZ Fischteich“ ist zu entnehmen: „*Beim Fischteich sind nicht nur Parkplätze, Liegewiese, Sandkasten und Wanderwege vorhanden, es gibt auch neu adaptierte und günstige Appartements – nur fünf Minuten vom Teich entfernt. Man organisiert selbstverständlich auch ein Zimmer mit Frühstück. ... Im eigenen Teichshop sind natürlich auch Köder, Leihruten und Kescher vorhanden. Sie können die Fische lebend vom Fischteich mitnehmen oder aber auch küchenfertig und die Filets entgrätet. Am Fischteich gibt's Tagespreise, und die Zubereitung der gefangenen Fische ist im angeschlossenen Buffet möglich. ... Geöffnet ist das FFZ Fischteich vom 1. März bis zum 30. November täglich von 8 bis 23 Uhr.*“

Entgegen dem Vorbringen des Bw. in der Berufungsverhandlung fehlt in diesem Text zunächst jeglicher Bezug zu einem Verein. Aus der Betriebsanmeldung beim FA ist bekannt, dass der Bw. die Bezeichnung „FFZ Fischteich“ zu dieser Zeit bereits für seinen Gewerbebetrieb verwendete, sodass diesem die Werbewirksamkeit des Zeitungsartikels zweifellos (auch) zugute kam.

Wenn auch inhaltlich für Werbezwecke geschönt, belegt der Zeitungsartikel doch, dass dem Bw. das wirtschaftliche Entwicklungspotential der mit seinem Teich verbundenen bzw. rund um seinen Teich vorhandenen Möglichkeiten für Freizeitaktivitäten von Beginn seiner

gewerblichen Betätigung an bewusst war und er deren Vermarktung ganz gezielt angestrebt hat. Die schon damals verwendete Firmenbezeichnung „FFZ“ (= Fisch- und Freizeitzentrum) unterstreicht dies.

Die gastronomische Versorgung der Teichbesucher wurde demnach zwar ebenfalls von Anfang an miteinbezogen, stellte in der damaligen Werbestrategie aber nur einen Teil des breit angelegten Gesamtangebotes dar.

Zeitgleich mit der Anmeldung des „Würstelstandes“ bei der Gewerbebehörde war am 30. Juli 1993 eine anonyme Anzeige bei der Bezirkshauptmannschaft eingelangt, nach welcher der „Fischerclub Fischteich“... „unhygienische Kochstätten“ habe und „verdorbene Lebensmittel“ sowie „Spirituosen und andere Getränke zu Gasthauspreisen“ verkaufe und ungeschultes, nicht angemeldetes, ausländisches Personal beschäftige.

Am 15. September 1993 hatte die Gewerbebehörde einen Augenschein zur Betriebsanlagengenehmigung durchgeführt. Dem dabei angefertigten Protokoll ist zu entnehmen, dass zu diesem Zeitpunkt lediglich ein Plan vom 10. September 1993 für die Neugestaltung des Betriebes vorgelegen war, nach welchem künftig ein Verkaufsraum mit acht Verabreichungsplätzen, ein begehbarer Kühlraum und ein Arbeitnehmer-WC für gewerbliche Zwecke verwendet werden sollten. Während der warmen Jahreszeit sollte zudem ein Freisitzgarten auf einer See-Terrasse betrieben werden.

Der Bw. hat den begrenzten Umfang des in diesem Plan vorgesehenen Gastlokales mit den Beschränkungen seiner Gewerbebefugnis für den Betrieb eines Würstelstandes begründet. Eine Umsetzung des im gewerbebehördlichen Anlagenbewilligungsverfahren vorgelegten Planes war demnach offenbar nie beabsichtigt. Tatsächlich wurde dieses Projekt auch nie verwirklicht. Allerdings finden sich die im Protokoll vom 15. September 1993 angeführten Räumlichkeiten auch im später realisierten Bauplan der Fa. Y. wieder.

Auch das baubehördliche Bewilligungsverfahren hatte der Bw. nach seiner Darstellung nur als Zwischenlösung verstanden, bis aufgrund einer Änderung des FIWPI eine gewerbliche Nutzung seines Grundstückes zulässig würde.

Der Akt der Baubehörde enthält ein Ansuchen des Bw. vom 26. Mai 1994 um Bewilligung zum „Neubau eines Wirtschaftsgebäudes für fischereiwirtschaftliche Nutzung“. Nach Durchführung einer Bauverhandlung am 14. Juli 1994 war dem Ansuchen mit Bescheid vom 30. Juli 1994 stattgegeben worden. Nach dem Inhalt des Baubewilligungsbescheides sollte auf dem im FIWPI als Freiland mit Sondernutzung für Sport-Spiel und Fischereizwecke ausgewiesenen Grundstück des Bw. ein Wirtschaftsgebäude für fischereiwirtschaftliche Nutzung errichtet werden. Bewilligt wurde der Bau eines ebenerdigen, nicht unterkellerten Holzbaues ohne

Dachraumausbau mit einer umbauten Fläche von 90 m², bestehend aus einem Schlachtraum (26,25 m²), Verarbeitungsraum (5,88 m²), Kühlraum (5,88 m²), Verkaufsraum (36,95 m²), Lagerraum (6,55 m²) und WC-Anlagen für Damen und Herren sowie einer überdachten Freiterrasse. Eine Küche war lt. Bescheid nicht vorgesehen, ebenso wenig eine Heizung.

Mit Bescheid vom 28. Dezember 1994 war die „Benützungsbewilligung für das Wirtschaftsgebäude bzw. Gebäude für fischereiwirtschaftliche Nutzung“ mit dem Hinweis erteilt worden, dass „der Dachboden (...) nicht für Wohnzwecke benutzt werden“ darf. Im Bescheid wird dazu angemerkt, dass der Dachboden für die Lagerung von Verpackungsmaterial und Geräten für den Betrieb verwendet werde. Der Ausbau der Räume sei derart vorgenommen worden, dass eine „Bewirtschaftung für Gäste wie Sportfischer und dergleichen erfolgen“ könne. In Abänderung zum genehmigten Einreichplan und Baubescheid sei teichseitig ein Ausschankraum an das Holzfertigteilhaus angebaut worden.

Anzumerken ist, dass der UFS die vom Bw. in der Berufungsverhandlung geäußerten Bedenken bezüglich des von der Baubehörde vorgelegten Bauplanes nicht teilt, wurde derselbe Plan doch im Februar 1995 vom Bw. dem FA zur Durchführung der Einheitswertfeststellung des „FFZ Fischteich“ vorgelegt.

Der Akteninhalt zum gewerbebehördlichen Anlagenbewilligungsverfahren und jener der Baubehörde belegen aus Sicht des UFS in Verbindung mit den Ausführungen in der Berufungsverhandlung eindeutig, dass der Bw. von Anfang an den Plan zur Errichtung eines „Fisch- und Freizeitzentrums“ verfolgt hat, zu welchem auch eine entsprechende gastronomische Versorgung gehören sollte. Deren Ausbau war Teil des Gesamtprojektes, dessen Umsetzung der Bw. zunächst mit der Eröffnung des „Würstelstandes“ im Jahr 1993 begonnen hatte, weil zu dieser Zeit für einen größeren Betrieb weder die gewerberechtlichen noch die baubehördlichen Voraussetzungen vorhanden waren und wohl auch die Finanzierung problematisch gewesen wäre.

Diese Beurteilung unterstützt auch ein Antrag des Bw. vom 22. Juni 1993 auf Null-Stellung der EST-Vorauszahlungen, der mit der Notwendigkeit der Finanzierung „größerer Investitionen“ und eines „Lageraufbaus“ begründet worden war. Nicht zuletzt wird sie auch durch eine im Einheitswert-Akt des „FFZ Fischteich“ aufliegende Eingabe des steuerlichen Vertreters vom Februar 1995 erhärtet, in welcher dieser darauf verwiesen hatte, dass der Neubau nach der Baugenehmigung zwar als „Fischerhütte“ erfolgt sei, die Liegenschaft grundsätzlich aber - abgesehen vom Grund und Boden, der der Teichwirtschaft diene - ausschließlich für gastgewerbliche Zwecke genutzt werde.

Die zwischenzeitige Entwicklung bestätigt das von Beginn an erkennbare, unternehmerische Gesamtkonzept, wenn etwa auf der aktuellen Internet-Homepage des „FFZ Fischteich“ sowohl der Fischereibetrieb als auch die gastronomische Versorgung beworben und beide Einrichtungen durch entsprechende Angebote bewusst miteinander verknüpft werden (z.B. All Inclusiv-Angebote für Fischfang, Speisen/Getränke und Nächtigung).

Dass die Anfänge der Bewirtschaftung des Fischteiches und auch die Bezeichnung „FFZ Fischteich“ auf einen Verein zurückgehen, mag zutreffen, bleibt aber für das anhängige Verfahren ohne entscheidende Auswirkung.

Tatsache ist, wie erwähnt, dass der Bw. diese Bezeichnung dem FA gegenüber bereits bei der Erstanmeldung des Betriebes im April 1993 als Firmenamen seines einzelunternehmerisch geführten Gewerbebetriebes verwendet hat. Bis zuletzt (2006) hat er auch die Gewinnermittlungen für den Gastronomiebetrieb jeweils unter dieser Bezeichnung beim FA eingereicht. Entgegen der Darstellung in der Berufungsverhandlung benutzt er die Bezeichnung „FFZ Fischteich“ bis heute, etwa zur Bewerbung seines Unternehmens auf der bereits erwähnten Internet-Homepage. Die Einzahlungen für Vorbestellungen sind demnach auf ein Bankkonto des Bw. zu leisten. Ein Hinweis auf den Verein als Betreiber findet sich auf der Homepage nicht.

Die Verwendung einer weiteren Firmenbezeichnung bereits in den Gründungsjahren, wie in der Berufungsverhandlung erstmals vorgebracht (bis dahin hat auch der Bw. nur die Bezeichnung „FFZ Fischteich“ benutzt), erscheint wenig wahrscheinlich, wäre dies doch aus Marketinggründen, zumal in der Anfangsphase des Betriebes, äußerst kontraproduktiv. Eine allenfalls im Laufe der Jahre eingeführte, zusätzliche Firmenbezeichnung ist für das anhängige Verfahren jedenfalls bedeutungslos. Im Gegensatz zur Bezeichnung „FFZ Fischteich“ findet sich aktuell weder im Telefonbuch (Herold) noch in der Internet-Suchmaschine Google unter der Bezeichnung „Dorfstube beim Fischteich“ eine Eintragung.

Unter den gegebenen Umständen geht der UFS davon aus, dass der Bw. die Bewirtschaftung seines Fischteiches unter der Bezeichnung „FFZ Fischteich“ am Markt eingeführt hat. Ob ein Verein diesen Namen bereits davor oder allenfalls auch parallel zum Bw. verwendet (hat), ist für die abgabenrechtliche Beurteilung ohne Relevanz, zumal nach den abgabenbehördlichen Unterlagen nicht davon auszugehen ist, dass die in den Jahren 1993 und 1994 erwirtschafteten Ergebnisse aus dieser Betätigung einem Verein zugeflossen sind. Vielmehr wurden diese, den eingereichten Abgabenerklärungen entsprechend, sowohl umsatz- als auch ertragsteuerlich dem Bw. als Einzelunternehmer zugerechnet.

Wenn der Bw. in der Berufungsverhandlung erstmals den Eindruck zu erwecken versuchte, dass die betriebliche Betätigung vor dem Gebäudeneubau nicht ihm sondern dem Verein zuzuordnen sei, so handelt es sich dabei aus Sicht des UFS um eine Zweckbehauptung, um das Bild der wirtschaftlichen Eigenständigkeit und Trennung der gewerblichen Betätigung am Fischteich in eine Zeit bis 1994 bzw. bis zur Errichtung des neuen Gebäudes von der Zeit der Betriebsführung nach dem Neubau zu unterstreichen.

So wie der Bw. offenbar die Firmenbezeichnung für seinen Gastronomiebetrieb vom Verein übernommen bzw. dessen Bezeichnung weitergeführt hat, hat er auch die nach seiner Darstellung zunächst im Rahmen des Vereines geschaffene bzw. zumindest gewachsene Infrastruktur des „FFZ Fischteich“ für seinen Gewerbebetrieb weiter genutzt, wie die gemeinsame Bewerbung des Gastronomieangebotes mit dem umliegenden Freizeitangebot im zitierten Zeitungsartikel aus dem Jahr 1993 zeigt. Da sich die Teichanlage auf dem Grundstück des Bw. befindet, stand die Infrastruktur, soweit sie mit dem Grund und Boden fest verbunden ist, zivilrechtlich immer in seinem Eigentum.

Nach der durchaus glaubhaften Darstellung des Bw. in der Berufungsverhandlung hat der Gastronomiebetrieb die ursprüngliche Selbstversorgung der Teichbesucher abgelöst. Erst als diese nach und nach einen Umfang erreicht hatte, der zu Anzeigen bei der Gewerbebehörde führte, war die gastgewerbliche Betätigung demnach als eigener Wirtschaftsbetrieb verselbständigt worden. Ein Verein als Träger des „FFZ Fischteich“ tritt in den Unterlagen zu dieser Zeit nicht in Erscheinung. Mit diesem Zeitpunkt ist der Beginn bzw. die Eröffnung des Gewerbebetriebes durch den Bw. anzunehmen.

Die dargestellte Entwicklung macht nicht nur die besondere Bedeutung des Standortes für den Gastronomiebetrieb des Bw. deutlich, sondern unterstreicht auch, dass aufgrund der konkreten Umstände dieses Falles von Anfang an nicht die vor Ort bestehenden Freizeitmöglichkeiten das Zusatzangebot gebildet haben, sondern vielmehr die gastronomische Versorgung das Zusatzangebot zu den Freizeit- und Erholungsmöglichkeiten war. Die aktuelle Bewerbung im Internet zeigt, dass diese Schwerpunktsetzung bis heute nichts an ihrer Gültigkeit verloren hat.

Entsprechend den oa. Anfängen waren die örtlichen Verhältnisse der gastronomischen Einrichtung zunächst wohl tatsächlich eher provisorischer Natur. Die im Verfahren mehrfach erwähnte Bretterhütte im Ausmaß von 4 x 4 m mag ursprünglich für landwirtschaftliche Zwecke gebaut und genutzt worden sein und erst mit der zunehmenden Anzahl von Teichbesuchern, für deren gastronomische Versorgung Verwendung gefunden haben.

Zum erstmals in der Berufungsverhandlung erwähnten Container geht der UFS aufgrund der Aktenlage davon aus, dass dieser nicht an Stelle der Hütte verwendet worden war, sondern diese offenbar ergänzt hatte.

Der Bw. hat im Verfahren auf den „Abriss des Würstelstandes“ verwiesen, was bei einem (nicht ortsgebunden) Container nicht erforderlich wäre. In der Betriebsanmeldung an das FA im März 1993 hat er den Begriff „Club Hütte“ verwendet. Auch im Einheitswertakt zum Objekt „FFZ Fischteich“ wird in einem Aktenvermerk vom 6. Juli 1993 auf die Hütte Bezug genommen: *„Dzt. besteht nur eine Bretterhütte im Ausmaß von 4 x 4 m. Ein Neubau ist geplant (Holzhaus). Fertigstellung (bei Genehmigung) frühestens 1994.“*

Unter diesen Umständen erscheint es erwiesen, dass der Bw. die Hütte für seinen Gewerbebetrieb genutzt hat. Da der Ausschank nach seinen Angaben im (allenfalls vom Verein angeschafften) Container erfolgte, wird die Hütte anderen, gewerblichen Zwecken gedient haben, etwa als Gastlokal im Frühjahr oder Herbst bzw. für Schlechtwettertage (lt. Zeitungsartikel „Saison“ vom 1. März bis 30. November) oder in den Abendstunden (Öffnungszeit täglich bis 23 Uhr). Dies erhärtet den Eindruck, dass der Gastronomiebetrieb des Bw. bereits vor der Errichtung des Blockhauses den Umfang seiner Gewerbebefugnis für einen Würstelstand überschritten hatte.

Wenn im Zeitungsbericht vom Juni 1993 von einem Buffet am Fischteich gesprochen wird, so trifft dies wohl am ehesten auf die Einrichtung zu, welche zu jener Zeit für die Versorgung der Teichbesucher zur Verfügung gestanden ist.

Diesen Schluss legt nicht zuletzt jene Ausstattung nahe, welche nach dem Inhalt des Protokolls der Gewerbebehörde vom 15. September 1993 zu dieser Zeit vorhanden war. Demnach verfügte der Betrieb über eine „*Abwäsche, Gläserspüler, Getränkeausschrankanlage, Kühlvitrinen, Griller und Friteuse*“. Ein Herd oder eine sonstige Kochgelegenheit ist nicht angeführt. Die Beheizung erfolgte durch eine Warmwasserzentralheizung mit Flüssiggasfeuerung.

Unterlagen über später vorgenommene Änderungen oder Erweiterungen der Betriebsanlage enthält der Akt der Gewerbebehörde nicht.

Laut Auskunft des Bw. in der Berufungsverhandlung wurden die im Protokoll zum Augenschein der Gewerbebehörde vom 15. September 1993 angegebenen Ausstattungsgegenstände nach der Inbetriebnahme im neu errichteten Gebäude weiter verwendet. Tatsächlich ergibt sich aus dem Anlagenverzeichnis (AVZ) für den Gastronomiebetrieb, dass bei der Inbetriebnahme im Dezember 1994 lediglich drei neue Ausstattungsgegenstände hinzugekommen waren (Kaffeemaschine, Musikanlage, Gasthauseinrichtung). Es ist daher davon auszugehen, dass

darüber hinaus die alte Betriebsausstattung aus dem Container weiter zum Einsatz gekommen ist.

Anzumerken ist, dass die Anschaffungskosten der Gasthauseinrichtung mit 2.823,- € insgesamt relativ niedrig erscheinen. Allein der Ankauf der Kaffeemaschine verursachte um rd. 25% höhere Kosten. Im Vergleich dazu scheinen im AVZ der noch zu erörternden L.&Bw. OEG für die im Jahr 1997 angeschaffte Lokaleinrichtung in dem als *Kiosk* bezeichneten Buffet des „FFZ Badesee“ Anschaffungskosten von umgerechnet 3.131,- € auf.

Beim „FFZ Fischteich“ ergibt sich für den Zeitpunkt der Inbetriebnahme nach der Errichtung des Blockhauses insgesamt somit ein Bild einer eher bescheidenen Ausstattung der neuen Lokalität.

Wenn für die Speisenzubereitung im neuen Lokal lediglich ein Grillgerät und eine Friteuse vorhanden waren, kann keine Rede davon sein, dass der Betrieb, wie in der Berufungsverhandlung vorgebracht, ab der Wiedereröffnung im Dezember 1994 eine für Landgasthäuser übliche Speisenkarte (erweitert um Fischgerichte) anbieten konnte.

Dass sich dies im Laufe der Jahre geändert hat, ist aus dem Inhalt des AVZ nachvollziehbar. Demnach wurden im Mai 1995 der bisherige Gläserspüler und die Friteuse ersetzt (824,84 € bzw. 1.507,96 €). Erst Ende April 1996 wurde lt. AVZ eine Küche eingerichtet (6.664,25 €), welche allerdings nach den Angaben des Bw. im Jahr 2005 bereits wieder erneuert wurde. Die Anschaffung einer Aufschnittmaschine, eines Gastro-Mikrowellenherdes und eines Combi-Dämpfers sowie eines Getränkeautomaten sind nach dem Anlageverzeichnis erst zwischen Juni 1999 und Juni 2001 erfolgt.

Diese späteren Ergänzungen bzw. teilweisen Ersatzbeschaffungen unterstreichen, dass nach der Fertigstellung des Neubaus zwar von Außen das Erscheinungsbild eines Gasthauses vorgelegen sein mag, die Innengestaltung des Lokales und insbesondere die Küchenausstattung aber eher dem Bild einer Jausenstation entsprochen hat, wie sie etwa auf häufig begangenen Wanderrouten für Gäste üblich sind oder eben an Seen als Buffet zur Versorgung der Badegäste zur Verfügung gestellt werden. Zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme des neu errichteten Gebäudes ist von der Eröffnung eines Gasthauses im Sinne der allgemeinen Verkehrsauffassung unter diesen Umständen jedenfalls nicht auszugehen.

In diesem Zusammenhang ist neuerlich an die bis heute aufrechte Gewerbebefugnis für den Würstelstand zu erinnern.

Auch von den Gästen wurde der Betrieb offenbar weiterhin eher als Saisonbetrieb angenommen. Den im Veranlagungsakt aufliegenden Umsatzsteuervoranmeldungen ab 1996

ist zu entnehmen, dass – trotz grundsätzlichen Ganzjahresbetriebes – nach wie vor die wesentlich umsatzstärkeren Monate auf die warme Jahreszeit entfielen.

Anderseits wird durch den dargestellten Umfang und die Ausstattung des vormaligen Betriebes sowie den - vom Bw. grundsätzlich bestätigten - Inhalt des schon mehrfach angesprochenen Zeitungsartikels vom Juni 1993 und nicht zuletzt durch die Anzeige vom Juli 1993 dokumentiert, dass das Leistungsangebot des Bw. bereits vor der Errichtung des neuen Gebäudes ein Ausmaß erreicht hatte, mit dem die Grenzen seiner Gewerbebefugnis für einen „Würstelstand“ ganz eindeutig überschritten worden waren.

Die Errichtung des neuen Gebäudes bildete somit keineswegs eine Zäsur, wie sie der Bw. darzustellen versucht. Sie war nicht das Ende eines (einfachen) Würstelstandes und die Eröffnung eines Gasthauses, sondern Teil der unternehmerischen Weiterentwicklung des im Jahr 1993 begonnenen Gesamtkonzepts für das „FFZ Fischteich“, wie es sich auf der Internet-Homepage heute präsentiert.

Die Umsatzsteigerung im Jahr 1995 zeigt, dass das Konzept angenommen worden war. Zweifellos wurde diese Umsatzentwicklung durch den Neubau des Gebäudes maßgeblich unterstützt.

Daraus das Merkmal einer Betriebseröffnung abzuleiten und die davor liegenden, ersten beiden Jahre der Betriebsführung im Container bzw. in der Hütte auszuscheiden, würde angesichts der dargestellten Gesamtsituation aber an der wirtschaftlichen Realität vorbeigehen, zumal es sich dabei um eine geradezu typische Anlaufphase für das „FFZ Fischteich“ gehandelt hat, welche auch bei einer Prüfung aus dem Blickwinkel der Liebhabereiverordnung einzubeziehen wäre.

Nicht zuletzt sei an das VwGH-Erkenntnis vom 7.8.2001, 96/14/0130, erinnert, in welchem der Gerichtshof trotz Umsatzsteigerung wegen Kapazitätsausweitung und Preiserhöhung bei einem Beherbergungsbetrieb nicht von einer Anlaufverlustphase im Sinne des § 18 Abs.7 EStG ausgegangen ist.

Unter den gegebenen besonderen Umständen des Falles ändert an der dargestellten Beurteilung auch die Tatsache nichts, dass der Gebäudeneubau aus dem Blickwinkel der Investitionskosten grundsätzlich für eine typische Anlaufphase im Sinne des § 18 Abs.7 EStG sprechen würde.

In Bezug auf die Investitionskosten ist zudem zu berücksichtigen, dass das im Jahr 1994 errichtete Gebäude dem Bw auch als Familienwohnsitz dient. Entgegen dem bewilligten Bauplan stattete er das Gebäude mit einem Dachbodenausbau aus, den er trotz

ausdrücklichen Verbots im Benützungsbewilligungsbescheid der Baubehörde vom 28. Dezember 1994 mittlerweile mit Gattin und Sohn bewohnt.

Zwar scheint das Gebäude am „Fischteich“ im Zentralmelderegister erst ab April 2000 als Hauptwohnsitz des Bw. und seiner Familie auf, doch ist davon auszugehen, dass die Privatnutzung bereits im Jahr 1994 beim Auftrag, das Fertigteilhaus mit Dachbodenausbau zu liefern, geplant war und auch tatsächlich schon lange vor dem Jahr 2000 begonnen hat. So hat die (numehrige) Gattin des Bw. dem FA bereits im Juni 1998 anlässlich der Bekanntgabe ihrer Beteiligung an der L.&Bw. OEG das Gebäude am Fischteich als ihre Wohnadresse genannt. Im Mai 1998 war an jener Adresse, die sie bis dahin als gemeinsamen Wohnsitz mit dem Bw. und ihrem Kind angegeben hatte, mit dem Betrieb einer Nachtbar begonnen worden.

Im Lichte dieser, offenbar schon bei der Errichtung geplanten, privaten Mitverwendung sind daher auch die im AVZ per 1.1.1996 mit rd. 134.000,- € ausgewiesenen Errichtungskosten des Gebäudes zu relativieren. In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass der Bw. den von seiner Hausbank gewährten Schuldnachlass mit rd. 45% als nicht betrieblich veranlasst behandelt hat.

Insgesamt stellt sich für den UFS nach dem Ergebnis des durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens die Situation so dar, dass der 1993 eröffnete Gastronomiebetrieb des Bw. zwar ab Dezember 1994 in einem neuen Gebäude geföhrt wurde, dies aber lediglich einen - für den äußerer Betrachter leicht überzubewertenden - Teilapekt in der Entwicklung der gesamten gewerblichen Betätigung des Bw. und insbesondere auch innerhalb der Entwicklung des unternehmerischen Gesamtkomplexes „FFZ Fischteich“ dargestellt hat.

Tatsächlich war der Gastronomiebetrieb nach dem Neubau vorerst weitgehend unter Nutzung der bereits vorhandenen Strukturen fortgeführt worden. Dabei ist neben der Ausstattung des Gastronomiebetriebes auch insbesondere an die umliegende Infrastruktur zu denken.

Die nähere Betrachtung führt daher nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu einer im Jahr 1993 begonnenen, unternehmerischen Gesamtbetätigung des Bw. unter der Bezeichnung „FFZ Fischteich“, welche, wie der Zeitungsartikel aus dem Jahr 1993 zeigt, von Beginn an verschiedenste Angebotsbereiche mit umfasst hatte und die schrittweise an Umfang gewachsen ist und wohl auch das Leistungsangebot angepasst bzw. erweitert hat (siehe die aktuelle Internet-Homepage). Im Zuge dieser Entwicklung wurde auch die von Beginn an mit angebotene, gastronomische Versorgung ausgebaut. Die Errichtung des neuen Gebäudes stellte dabei einen Schritt mit entsprechender Öffentlichkeitswirksamkeit dar, wie der damit einhergehende Umsatzzuwachs belegt. Auch im neuen Gebäude wurde allerdings, wie gezeigt wurde, weitgehend mit den alten Betriebsmitteln und Strukturen weiter gearbeitet. Die in den

ersten Jahren nach der Eröffnung durchgeführten Arbeiten waren nur ein Teil der gesamten betrieblichen Entwicklung, die bis zum heutigen Stand einen Zeitraum von wesentlich mehr als drei Jahren in Anspruch genommen hat.

Es würde zu einer künstlichen Aufspaltung dieser einheitlichen Entwicklung führen, die vor dem Neubau des Gebäudes liegende Phase der Jahre 1993/1994 als eigenständige, vom späteren Betrieb losgelöste, gewerbliche Betätigung des Bw. zu betrachten. Dies würde den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht werden.

Letztlich bringt das auch der Bw. zum Ausdruck, wenn er dem Verlustabzug im Jahr 2001 das Ergebnis des gesamten Jahres 1994 zu Grunde legt, obwohl die Wiedereröffnung nach dem Neubau erst am 20. Dezember 1994 erfolgt ist und im erklärten Jahresverlust 1994 auch der Geschäftserfolg aus der Zeit vom März bis November enthalten ist, als der Betrieb noch im Container bzw. der Hütte geführt worden war.

Da der UFS den Beginn der gewerblichen Betätigung des Bw. im Rahmen des „FFZ Fischteich“ im Jahr 1993 sieht, sind als Anlaufverlustzeitraum für den Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 7 EStG die Jahre 1993 bis 1995 maßgeblich.

Daraus ergibt sich für die Veranlagung 2001 ein Verlustabzug von 36.416,89 € (1993: 55.027,31 ATS, lt. Angaben des Bw. vom 25. September 2007; 1994: 261.551,- ATS bzw. 1995: 184.553,- ATS, lt. Bw. und FA, insgesamt somit 501.107,31 ATS bzw. gerundet 36.417,- €).

Nachdem die Berechnungsunterlagen zum abweichende Wert des FA für 1993 trotz Aufforderung nicht vorgelegt wurden, anderseits nach dessen Angaben Veranlagungsunterlagen aus dem Jahr 1993 aber nicht mehr zur Verfügung stehen, erscheint der vom Bw. aufgrund seiner Unterlagen bekannt gegebene Wert nicht entkräftet.

Dass auch nach 1995 noch Verluste erzielt wurden, welche in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Startphase des Betriebes zuzurechnen sind, mag zutreffen. Der Gesetzgeber hat mit dem dreijährigen Anlaufzeitraum aber eine Grenze gesetzt, welche deren Berücksichtigung verwehrt. Als Alternative wäre dem Bw. allerdings der Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs.1 EStG offen gestanden, bei welcher die Dreijahresgrenze für den Verlustabzug unbedeutlich ist.

Zum Verlustabzug aus der Beteiligung an der L.&Bw. OEG:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 22. März 1997 hatte der Bw. gemeinsam mit seiner heutigen Gattin und deren Bruder die L.&Bw. OEG (im Folgenden kurz OEG) gegründet. Ab 1. April 1997 hatte die Gesellschaft einen Pachtbetrieb geführt. Im dazu zwischen dem Bw.

und dem Eigentümer und bisherigen Betreiber des Unternehmens abgeschlossenen Pachtvertrag vom 24. Jänner 1997 wird der Pachtgegenstand wie folgt umschrieben:

"Gegenstand dieses Pachtvertrages ist das vom Verpächter derzeit betriebene Unternehmen „Freizeitzentrum Badesee“, und zwar bestehend aus dem südlich des neu angelegten Dammes gelegenen Bade teich (Grundstück ... KG.xx)), Grundstück ... (Parkplatz/Campingbereich), dem Grundstück ... samt dem darauf befindlichen Jausen- und Getränkebuffet, bestehend aus einer Schankhütte mit Schankraum, einem kleinen Lagerraum, einer kleinen Küche, zuzüglich Keller, und davor gelegener Schanigartenfläche, im Ausmaß von 6 x 6 m, weiters dem Toilettentrakt, beinhaltend Toiletten- und Duschräume, Wasch- und Umkleideräume, sowie einen Schlachtraum für Fisch, und die um den Bade teich herumgelegene Liegefläche, sowie einem Toilettengebäude mit Waschbereich im Bereich des Campingplatzes, samt Inventar laut Inventarliste."

Die OEG, die ebenso wie das Einzelunternehmen des Bw. den Gewinn nach § 4 Abs.3 EStG ermittelte, hatte das Freizeitzentrum (FZZ) Badesee bis Ende 1998 betrieben. Zu diesem Zeitpunkt war der Bw. aus der OEG ausgeschieden und sein (heutiger) Schwager hatte das Pachtverhältnis als Einzelunternehmen fortgesetzt. Nach einer umfassenden Renovierung bzw. Erweiterung im Jahr 2001 betreibt nunmehr die Tochter des Verpächters das „FZZ Badesee“.

Der Bw. hat in seiner ESt-Erklärung für 2001 die auf seine Beteiligung an der OEG entfallenden Verlustanteile der Jahre 1997 und 1998 ebenfalls im Rahmen seines Verlustabzuges geltend gemacht. Von der Erstbehörde war dies anerkannt worden.

Nach Erhebungen im zweitinstanzlichen Verfahren kam der UFS dagegen zum Schluss, dass diese Verlustanteile die Voraussetzungen für Anlaufverluste im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG nicht erfüllen und dem Bw. daher insoweit ein Verlustabzug nicht zusteht.

Diese Beurteilung ergab sich einerseits aus dem klaren Inhalt des Pachtvertrages, nach welchem der Bw. einen seit Jahren eingeführten Betrieb zur Führung durch die OEG gepachtet hatte. Zudem bestätigte der ehemalige Verpächter auf Befragen, dass der Betrieb einschließlich der zugehörigen Ausstattung bei Beginn des Pachtverhältnisses voll funktionsfähig und in gutem Zustand übergeben worden war, sodass der Pächter bzw. die OEG diese ohne grundlegende Veränderungen fortführen habe können. Dies habe die OEG auch tatsächlich getan. Bei Beendigung des Pachtverhältnisses habe der Bw. die lt. Inventarliste übergebenen Wirtschaftsgüter wieder vollständig zurück erhalten. Während des Pachtverhältnisses getätigte Neuinvestitionen oder Ersatzbeschaffungen der Pächterin seien nicht in sein Eigentum übergegangen. Bauliche Investitionen der OEG, welche lt. Pachtvertrag der Zustimmung des Verpächters bedurft hätten, gab dieser nicht bekannt.

Ebenso lagen der Baubehörde keine Informationen über bauliche Veränderungen am „FZZ Badesee“ durch die OEG vor.

Im gewerbebehördlichen Anlageverfahren war im Juni 1997 ein Augenschein zur Überprüfung der Einhaltung der dem nunmehrigen Verpächter mit Bescheid vom 15. Oktober 1993 erteilten Auflagen durchgeführt worden. Dem dazu erstellten Protokoll ist als einzige verfahrensrelevante Änderung gegenüber der erteilten Erstgenehmigung der Hinweis zu entnehmen, dass die ursprünglich geplante Küche nicht eingerichtet worden sei, sondern lediglich im Freien gegrillt werde.

Der Bw. ist diesem Sachverhalt auf Vorhalt durch den UFS insofern entgegengetreten, als nach seinen Angaben die von der OEG übernommene Betriebsausstattung teilweise veraltet bzw. durch Rost- und nach dem ersten Winter auch durch Frostschäden zum Teil sogar funktionsunfähig geworden sei, sodass die OEG verschiedene Investitionen tätigen habe müssen.

Dem vom Bw. vorgelegten AVZ ist zu entnehmen, dass es sich dabei um Investitionen im Gesamtwert von rd. 274.000,- ATS gehandelt hat, wovon rd. 121.000,- ATS auf „Adaptierungskosten für das Lokal“ (= Kiosk) bzw. eine „Bar im Keller“ entfallen waren und die restlichen rd. 153.000,- ATS Anschaffungen für die Geschäftsausstattung betroffen hatten (davon 43.000,- ATS für Lokaleinrichtung und 47.000,- ATS für Sicherheitsrollläden).

Allein die Höhe der im AVZ angeführten Investitionen spricht dagegen, dass damit ein neuer, sich von dem gepachteten gänzlich unterscheidender Betrieb geschaffen worden sein könnte, zumal auch beim „FZZ Badesee“ das in einem Kiosk betriebene Buffet, so wie beim „FFZ Fischteich“ nur einen Teil des gesamten (Pacht-) Betriebes gebildet hat.

Soweit damit gemäß den Angaben des Bw. veraltete bzw. während des Pachtverhältnisses funktionsunfähig gewordene Wirtschaftsgüter ersetzt wurden, zielten die Investitionen aber offenbar ohnehin nur darauf ab, den Betrieb in der übernommenen Form und nicht in einer gänzlich geänderten Form weiter zu führen. Dies bestätigt die Aussage des ehemaligen Verpächters, der an dem bei Beendigung des Pachtverhältnisses zurückgestellten Pachtgegenstand augenscheinlich keine Veränderungen bemerkt hat. Ein Ausscheiden verpachteter Wirtschaftsgüter hätte sich im Übrigen unmittelbar auf seinen AfA-Anspruch ausgewirkt.

Nicht zuletzt hat auch das Kontrollorgan der Gewerbebehörde, abgesehen vom bereits erwähnten Hinweis auf die nicht umgesetzte Küchenerneuerung, keine entscheidenden Änderungen im Protokoll vom 16. Juni 1997 festgehalten. Dies, obwohl zum Zeitpunkt der

Durchführung dieses Augenscheins nach dem Inhalt des AVZ die neuen Küchengeräte und die neue Lokaleinrichtung bereits vorhanden gewesen waren.

Aus Sicht des UFS sprechen diese Indizien nicht für eine Anlaufverlustsituation, wie sie nach den Vorgaben von Lehre und Rechtsprechung der Bestimmung des § 18 Abs. 7 EStG zu Grunde liegt.

Der Bw. leitet seinen Anspruch auf den Verlustabzug aus den Betriebsergebnissen der OEG der Jahre 1997/1998 aber gar nicht aus dem Vorliegen eines neu geschaffenen oder nach wesentlichen Veränderungen, in gänzlich anderer Form fortgeföhrten Betriebes ab. Vielmehr geht er davon aus, dass allein die Betriebsführung durch die neu gegründete OEG das Merkmal der Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG vermittelt.

Dieser Ansicht schließt sich der UFS nicht an.

Wie bereits ausgeführt wurde, argumentiert der VwGH den Verlustabzug bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG mit der typischen Verlustphase zu Beginn einer betrieblichen Betätigung und entspricht es seiner ständigen Rechtsprechung, dass eine solche bei Betriebsfortführung nach Kauf, Schenkung oder Erbschaft nur vorliegt, wenn der Betrieb in gänzlich geänderter Form fortgeführt wird.

Nichts anderes kann auch für den hier zu beurteilenden Fall gelten, in dem der Betriebsfortführung ein Pachtverhältnis zu Grunde liegt. So wie die VwGH-Judikatur nicht darauf abstellt, ob der Käufer, Geschenknehmer oder Erbe bei der Betriebsübernahme erstmals eine betriebliche Betätigung ausübt oder nicht, ist auch für das anhängige Verfahren ohne Relevanz, ob der Bw. als Pächter bzw. die betriebsführende OEG davor bereits unternehmerisch tätig waren oder nicht. Denn die Judikatur beurteilt die Frage der Betriebseröffnung grundsätzlich nach den Verhältnissen des Betriebes und nicht nach jenen des Betriebsinhabers.

Der vom Bw. vertretene Standpunkt würde zu einer sachlich nicht zu rechtfertigenden Begünstigung von Pachtbetrieben führen bzw. einer gleichsam künstlichen Betriebseröffnung durch nur zum Zwecke der Erlangung der Verlustabzugsmöglichkeit gegründete Rechtsgebilde Vorschub leisten. Ein derart formales Verständnis des § 18 Abs. 7 EStG vernachlässigt den Zweck der Bestimmung und ist aus Sicht des UFS daher abzulehnen.

Da die Verlustanteile des Bw. aus den Betriebsergebnissen der OEG der Jahre 1997/1998 somit die Voraussetzungen des § 18 Abs. 7 EStG nicht erfüllten, steht dem Bw. insofern ein Verlustabzug nicht zu. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die rechnerischen Auswirkungen dieser Entscheidung sind der Beilage zu entnehmen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 11. Jänner 2008