



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder OR Mag. Gerhard Verderber, Heinz Hengl und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die Berufung des Bw, Vd, vertreten durch T, vom 12. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, dieses vertreten durch HR Mag. Thomas Bürger, jeweils vom 16. Dezember 2005 betreffend 1) Einkommensteuer 2001 sowie 2) Festsetzung von Anspruchszinsen für 2001 nach der am 17. November 2006 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 wird als unbegründet abgewiesen.
- 2) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Anspruchszinsen für 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 18. Februar 1998 übertrug der Vater des Berufungswerbers A sein nichtprotokolliertes Einzelunternehmen "Baggararbeiten A" rückwirkend zu Buchwerten an seinen Sohn Bw (Bw). In Pkt. III. der besagten Vereinbarung wurde deklarativ festgehalten, dass die Übergabe und Übernahme des Übergabsobjektes in den tatsächlichen Besitz des Übernehmers vereinbarungsgemäß bereits mit Ablauf des 31. Dezember 1997 erfolgt sei. Der Bw. gelte sonach seit dem 1. Jänner 1998 als wirtschaftlicher Eigentümer des übergebenen

Betriebes und seien demzufolge Nutzen und Vorteil sowie Last und Gefahr am Vertragsgegenstand mit dem genannten Datum auf den Übernehmer übergegangen.

In seiner Einkommensteuererklärung für 2001 – der Bw. ermittelte seinen Gewinn in den Zeiträumen bis einschließlich 2001 nach den Grundsätzen einer § 4 (3) Ermittlung – wies dieser Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 399.651,- aus. Gleichzeitig wurde als Sonderausgabe ein Verlustabzug nach § 18 Abs. 7 EStG 1988 aus 1999 in Höhe von S 259.902,- geltend gemacht.

Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungsgemäß.

Im Gefolge einer abgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO stellte der Prüfer in seinem Bericht wörtlich Nachstehendes fest:

"Tz 1 – Anlaufverlust

Im Zuge der durchgeführten Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Anlaufverlustes nicht gegeben war. Durch die Bp wurde der Anlaufverlust daher nicht anerkannt. Weitere Details wurden mit dem steuerlichen Vertreter bereits im Zuge der Bp. erörtert, sodass eine neuerliche Darstellung entfällt.

Tz 2 – Wiederaufnahme

Die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2000 und 2001 erfolgte aufgrund der vorort durchgeführten Außenprüfung. Dabei wurde festgestellt, dass sich weder die Betriebsstruktur noch die Tätigkeit gegenüber dem Vorgängerbetrieb geändert hatten. Diese Feststellung stellt einen neuen Tatbestand dar, welcher der Behörde bis zum Zeitpunkt der Außenprüfung nicht bekannt war. [...]."

Wie aus den aktenkundigen Gewerberegisterauszügen der Bezirkshauptmannschaft Y zu entnehmen ist, wurde A (Übergeber) mit Bescheid vom 24.5.1983 die Berechtigung zur Ausübung des freien Gewerbes „Erdarbeiten, unter Ausschluss jeder einem konz. Baugewerbe vorbehaltenen Tätigkeiten" (gültig ab 1.5.1983) erteilt. Diese Berechtigung endigte mit Datum 31.12.1997. Dieselbe Art von gewerberechtlicher Bewilligung hielt auch der Bw. in der Zeit vom 19.1.1998 bis zum 1.3.1999 inne. Mit Datum 2.3.1999 wurde dessen Berechtigung insofern erweitert, als diesem bescheidmäßig gestattet wurde, das Teilgewerbe „Erdbau" gemäß § 1 Z 7 der Teilgewerbeverordnung, BGBl. II Nr. 11/1998, auszuüben. Diese gewerberechtliche Bewilligung ist bis dato aufrecht.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen Sachbescheid, in welchem der geltend gemachte Verlustvortrag aus 1999 keine Anerkennung fand. Gleichzeitig erging ein Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für 2001.

In der gegen den Einkommensteuer- sowie Anspruchszinsenbescheid gerichteten Berufung wandte der Bw. ein, unter einer Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 sei auch die Übernahme eines bestehenden Betriebes zu verstehen, und zwar auch dann, wenn

diese unentgeltlich erfolgt sei. Im Falle einer derartigen unentgeltlichen Betriebsübernahme sei es gemäß einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur (bspw. VwGH 31.3.2004, 2003/13/0149) allerdings erforderlich, dass der Übernehmer die betriebliche Struktur grundlegend ändere. So liege beispielsweise eine Betriebseröffnung ua. dann vor, wenn ein Freiberufler mit nur geringfügiger Klientel eine Kanzlei mit großem Kundenstock übernehme oder wenn eine übernommene Schuhwerkstätte um einen Schuhhandel erweitert werde.

Im gegenständlichen Fall sei offensichtlich, dass sich die Unternehmensstruktur nach erfolgter Übernahme grundlegend geändert habe. So habe sein Vater (Übergeber) nur in eingeschränktem Umfang Erdbewegungsaufträge ausführen können, zumal dieser nicht über die erforderliche gewerberechtliche Bewilligung verfügt habe, tiefergehende bzw. in das Gestein hineinreichende Erdarbeiten auszuführen. Er (Bw.) habe jedoch nach Absolvierung diverser Kurse bzw. Schulungen im Zusammenhalt mit einer praxisnahen Ausbildung sowie nach Ablegung der vorgeschriebenen Prüfungen die behördliche Bewilligung zur Ausübung des Teilgewerbes "Erdarbeiten" erlangt. Damit sei er befugt gewesen, Erdbewegungen auch in tiefer liegenden Erdschichten auszuführen. Erst dadurch sei es ihm überhaupt möglich gewesen, gewisse Aufträge, wie beispielsweise Baugrubenaushub udgl., zu übernehmen und somit seinen betrieblichen Aktionsradius gravierend zu erweitern. Aufgrund dieser Sachlage seien die rechtlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Verlustabzugs nach § 18 Abs. 7 EStG 1988 als gegeben zu erachten.

In einer dazu ergangenen Replik wandte die Amtspartei ein, der Bw. habe im Streitzeitraum grundsätzlich dieselbe Art von Tätigkeiten verrichtet wie sie bereits der Betriebsvorgänger jahrelang ausgeführt habe. Das Berufungsvorbringen, wonach Schulungen, eine praxisnahe Ausbildung, die Absolvierung diverser Kurse, etc., für eine Verbreiterung des Tätigkeitsumfanges erforderlich gewesen seien, erweise sich in diesem Zusammenhang als nicht zielführend, da sich das äußere Erscheinungsbild des Unternehmens faktisch nicht geändert habe. Tatsache sei, dass der Bw. seit Betriebsübernahme keine Anschaffungen getätigt habe, welche auf eine Änderung in der Betriebsführung hindeuten würden. Unisono spräche die Entwicklung der Umsätze – diese wurden in den Steuererklärungen mit S 1.974.459,- (1996), S 2.000.820,- (1997), S 2.407.759,- (1998), S 1.660.508,- (1999), und S 2.642.743,- (2000) ausgewiesen – gegen die vom Bw. angezogene strukturelle Veränderung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Februar 2006 wurden die Berufungen sowohl gegen den Einkommensteuerbescheid als auch gegen den Bescheid betreffend Anspruchsverzinsung als unbegründet abgewiesen. Zum erstgenannten Bescheid wurde ausgeführt, dass Anlaufverluste gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 nicht vorlägen. Derartige Verluste seien nur nach einer Betriebseröffnung abzugsfähig. Eine Betriebsübernahme sei nur dann als

Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 zu qualifizieren, wenn ein bestehender Betrieb nach Übernahme in völlig veränderter Form fortgeführt werde. Im gegenständlichen Fall jedoch habe sich das Erscheinungsbild des Unternehmens durch den Eigentümerwechsel in keiner Weise verändert. Diese Feststellung finde zudem Erhärtung im Umstand, dass seit Betriebsübernahme keinerlei Investitionen getätigt worden seien, welche eine einschneidende Veränderung in der Betriebsführung indizieren würde.

Mit Eingabe vom 2. März 2006 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufungen an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gleichzeitig wurde die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Gesamtsenat begehrt.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde das Finanzamt unter Bezugnahme auf § 279 Abs. 2 BAO ersucht, Ermittlungen dahingehend anzustellen, ob und inwieweit sich die Auftrags- und Tätigkeitsstruktur im Zeitraum 1999 geändert habe bzw. ob der Bw. tatsächlich damit begonnen habe, anders geartete, von der Bewilligung umfasste Tätigkeiten, wie Baugrubenaushub, Drainagierungsarbeiten, Aushub von Künetten, etc., (erstmals) durchzuführen.

Festgehalten wird an dieser Stelle, dass das Teilgewerbe "Erdbau" aus dem Gewerbe der Baumeister entstammt und gemäß Verordnung BGBl II Nr.11/1998 (1.Teilgewerbe-Verordnung) zur Erbringung folgender Tätigkeiten berechtigt:

1. Abtrag, Aushub und Verfuhr sowie Einbau und Herstellung von Planien samt Verdichtungsarbeiten mit Aushub, Schotter, Kiesen und ähnlichen Stoffen,
2. Aushub von Künetten und Gräben
3. Drainagierungsarbeiten
4. Abbruch von Bauwerken nach Maßgabe eines von einem hiezu Befugten erstellten Abbruchplanes und
5. Uferschutz und Böschungssicherungen in Form von Steinschlichtungen.

Dem gegenüber ist es bloßen "Erdbewegern" lediglich gestattet, Aus- und Abgrabungen, Zu- und Anschüttungen von geringer Tiefe bzw. Höhe (laut Schreiben der Wirtschaftskammer, Landesinnung der Baugewerbe, bis höchstens 1,25m) auszuführen, sofern hiefür keine Stütungen (Pölzungen) und sonstige Sicherheitsvorkehrungen ausgeführt werden müssen und auch konstruktive, statische und andere baugewerbliche Kenntnisse nicht erforderlich sind. Erdbeweger sind insbesondere nicht berechtigt, Straßen- und Wegebauten, Entwässerungsanlagen, Uferschutz- und Eisenbahnbauten, Böschungsbauten, udgl., auszuführen.

Das Finanzamt wurde ferner beauftragt, festzustellen, ob und inwieweit eine Änderung in der Kundenstruktur eingetreten sei, bzw. ob aufgrund der erteilten Bewilligung, das erweiterte Leistungsangebot nach außen hin erkennbar gewesen sei. Abzuklären galt weiters, ob sich die Betriebskapazität in Bezug auf Belegschaftszahl, Gerätschaften, etc., geändert habe.

Im Erhebungsbericht, welcher dem UFS mit Datum 15. September 2006 übermittelt wurde, führte das Finanzamt aus:

"Zu den einzelnen offenen Fragen wurde am 31.8.2006 beim Abgabepflichtigen eine Erhebung durchgeführt und dabei zu den einzelnen Punkten folgende Sachverhalte festgestellt:

zu 1)

Im gegenständlichen Zeitraum hat der Bw. grundsätzlich die gleichen Arbeiten wie sein Vater durchgeführt. Bei den Arbeiten handelte es sich um Schneeräumungen, Drainagenlegung, Wegsanierung, Schottertransporte, Grabungen für Kanal und Leitungen und Aushubarbeiten. Die Aushubarbeiten wurden im Namen der Fa. V durchgeführt. Dadurch wurde für diese Tätigkeit zum damaligen Zeitpunkt kein eigener Gewerbebescheid benötigt. Aufgrund von Differenzen mit dem Baumeister wurde vom Bw. die Teilgewerbeberechtigung für "Erdbau" beantragt. Nach Absolvierung der entsprechenden Kurse und Ablegung der Prüfung wurde der Gewerbebeschein im Frühjahr 1999 ausgestellt. Aus dem geschilderten Sachverhalt ergibt sich, dass im gegenständlichen Zeitraum Arbeiten (für die Fa. V) durchgeführt wurden, obwohl keine Gewerbeberechtigung vorlag, die auch in den Jahren durchgeführt wurden.

Die in der Berufung dargestellte grundlegende Änderung der Auftrags- und Tätigkeitsstruktur konnte im Zuge der Erhebungen (vorher illegal und nach Ablegung der Prüfung legal durchgeführte Tätigkeit) nicht festgestellt werden.

zu 2)

Im Jahre 1999 wurden 232 Ausgangsrechnungen ausgestellt. Geschätzte 80% der AR wurden für private Auftraggeber ausgestellt. Die restlichen 20% betreffen Gemeinden und Baumeister, für die diverse Arbeiten durchgeführt wurden.

Im Jahre 2000 wurden 349 Ausgangsrechnungen ausgestellt. In diesem Jahr waren rund 60 bis 70% private Auftraggeber. Die restlichen 30-40% betreffen öffentliche Auftraggeber oder Baufirmen.

zu 3)

Nach außen hin wurden vom Abgabepflichtigen keine Maßnahmen gesetzt, um das Umfeld darüber zu informieren, das sich jetzt das Tätigkeitsfeld geändert hat. Er hat keine Werbung betrieben. Sein Motto lautet: "... Die beste und billigste Werbung ist die Mundpropaganda". Das einzige Indiz für eine Tätigkeitsänderung ist am Briefkopf seiner AR (Ausgangsrechnungen) ersichtlich. Auf den Rechnungsformularen wurde der Vermerk Erdbau unter dem Namen zusätzlich aufgedruckt (Muster siehe Beilage). Eine direkte Bewerbung am Markt wurde zu dieser Zeit nicht durchgeführt.

zu 4)

Die Kapazität hat sich bis incl. 1999 nicht geändert (2 Arbeitnehmer von 1998 – Betriebsübernahme bis 1999, 3 Arbeitnehmer ab dem Jahr 2000). Anschaffung im Jahre 1999 1 Schneepflug, 1 gebrauchter LKW und gebrauchter Unimog (Ersatzbeschaffung). Bagger wurde zusätzlich keiner angeschafft. Erst im Jahr 2000 wurde durch den Kauf der Liegenschaft (Wirtschaftshof der Gemeinde F) die Möglichkeit der Unterbringung von Fahrzeugen für den Betrieb geschaffen. Ab diesem Zeitpunkt wurden auch weitere Fahrzeuge für den Betrieb geleast. Nach Ansicht der Bp kann ab dem Jahr 2000 davon gesprochen werden, dass sich die Auftragsstruktur geändert hat. Im Laufe des Jahres 2000 wurden Aufträge für die Firmen R, E Bau und für das K (Wildbach und Lawinenverbauung) durchgeführt."

Der nämliche Erhebungsbericht wurde in Wahrung des Parteiengehörs dem Bw. zur Kenntnisnahme übermittelt. Gleichzeitig wurde diesem die Gelegenheit eingeräumt, dazu

Stellung zu beziehen. Die besagten finanzamtlichen Feststellungen blieben jedoch unwidersprochen.

In der am 17. November 2006 in Abwesenheit des Bw. sowie seines steuerlichen Vertreters abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wandte der Amtsvertreter ua. ein, der gegenständliche Fall gestatte aufgrund der festgestellten Sachlage keinen Spielraum für eine Anwendung des § 18 Abs. 7 EStG 1988. Ausschlaggebend dafür sei, dass der Betrieb nach Übernahme durch den Bw. in völlig unveränderter Form fortgeführt worden sei. Aus diesem Grunde könne von einer Änderung in der betrieblichen Struktur nicht gesprochen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Einkommensteuer 2001

Nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in den sieben vorangegangenen Jahren entstanden sind. Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und soweit diese nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden. Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 30.11.1993, 93/14/0156, ausgeführt hat, sei der Begriff "Betriebseröffnung" an Hand des Sinnes des § 18 Abs. 7 EStG 1988 auszulegen. Es gehe dabei primär um die Einräumung des Verlustvortrages für typische am Beginn einer beruflichen Tätigkeit entstehende Verlustsituationen. Dies spreche, so der Gerichtshof, dafür, den Verlustvortrag des § 18 Abs. 7 leg.cit. analog all jenen Steuerpflichtigen einzuräumen, bei denen ein Beginn einer betrieblichen Betätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung anzunehmen sei. Dies sei dann der Fall, wenn ein Betrieb neu begründet werde, oder ein bestehender Betrieb etwa im Wege des Kaufes, des Erbganges oder der Schenkung übernommen und in **völlig veränderter Form** weitergeführt werde. Der Verwaltungsgerichtshof stellte in seinem obgenannten Erkenntnis auch klar, dass dazu eine tief greifende Änderung der Tätigkeit notwendig sei (im damaligen Erkenntnis beispielsweise das Hinzutreten eines Schuhhandels zu einer Schuhreparaturwerkstätte).

Im hier zu beurteilenden Fall ist allerdings nicht erkennbar, dass der gegenständliche Betrieb nach dessen Übernahme durch den Bw. in einer völlig veränderten Form fortgeführt worden wäre. Wie die von der Amtspartei durchgeführten – von Seiten des Bw. unwidersprochen

gebliebenen – Ermittlungen ergeben haben, hat eine tief greifende Änderung der ausgeübten Tätigkeit weder im Jahr der Betriebsübernahme (1998) noch im darauf folgenden Jahr stattgefunden. Im Wesentlichen wurden in den Jahren 1998 und 1999 genau jene Tätigkeiten verrichtet, welche der Übergeber bereits in den Jahren zuvor ausgeübt hatte. Damit ist aber auch evident, dass die von der verwaltungsgerichtlichen Judikatur postulierte „wesentliche Veränderung in der betrieblichen Struktur“ im Jahr der Betriebsübernahme nicht vorgelegen hat. Erst im Jahre 2000 hatte sich das Leistungsangebot verändert und wurden auch Erdarbeiten anderer Art, wie beispielsweise Wildbach- und Lawinenverbauung, übernommen. Ob allerdings in der Erweiterung des Leistungsspektrums bereits eine essentielle Veränderung in der betrieblichen Struktur erblickt werden kann, bleibt fraglich. In Ansehung der Tatsache, dass die Abzugsfähigkeit eines im Jahre **1999** entstandenen Verlustes verfahrensgegenständlich ist, erübrigen sich jedoch substantielle Betrachtungen zu dieser Thematik.

Der Vollständigkeit halber bleibt festzuhalten, dass es im Fall einer innerhalb der ersten drei Jahre ab Betriebseröffnung stattfindenden Betriebsübernahme beim Rechtsnachfolger grundsätzlich zu einer Fortsetzung des Dreijahreszeitraumes nach § 18 Abs. 7 EStG 1988 kommt. Der vom Rechtsnachfolger erwirtschaftete Verlust stellt somit nur insoweit einen Anlaufverlust dar, als er unter Anrechnung der Zeiten des Rechtsvorgängers noch in den Dreijahreszeitraum ab Betriebseröffnung fällt (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 18 Abs. 7, Tz 6). Dieser Tatbestand ist im vorliegenden Fall – unstrittig – nicht gegeben, zumal der Vater des Bw. (Übergeber) den nämlichen Betrieb bereits seit dem Jahre 1983 geführt hat.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass ein Verlustabzug aus 1999 im Streitjahr mangels Rechtsgrundlage nicht berücksichtigt werden kann.

Dem diesbezüglichen Berufungsbegehren war daher die Anerkennung zu versagen.

II. Anspruchsverzinsung:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Der angefochtene Zinsenbescheid basiert auf der im Einkommensteuerbescheid für 2001 ausgewiesenen Nachforderung. Der Bw. tritt den Zinsenvorschreibungen ausschließlich mit Einwendungen bezüglich der Rechtmäßigkeit des Stammabgabenbescheides entgegen.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar. Der Festsetzung von Anspruchszinsen kann aber nicht mit dem Grunde einer allfälligen Rechtswidrigkeit des Stammabgabenbescheides entgegen getreten werden, weil eine Überprüfung der Rechtsrichtigkeit dieses Bescheides im Verfahren betreffend Anspruchszinsen nicht stattfindet. Vielmehr ist der Zinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, S 128).

Sonach war die Berufung gegen diesen Bescheid als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 13. Dezember 2006