



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des NL, Rechtsanwalt, geb. 1949, in T vom 4. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 5. März 2007 betreffend Einkommensteuer 2000 sowie vom 6. Juni 2007 gegen die Bescheide vom 8. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2004 und die Abweisung des Antrages gem § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 bis 2001 entschieden.

Die Berufung vom 6. Juni 2007 betreffend die Abweisung der Wiederaufnahme der Bescheide hinsichtlich Einkommensteuer für 2000 bis 2001 vom 8. Mai 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2000, 2002, 2003 und 2004 vom 5. März 2007 bzw. vom 8. Mai 2007 werden gem. § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben und zur neuerlichen Entscheidung an das Finanzamt zurückverwiesen.

Entscheidungsgründe

1. Einkommensteuer 2000

NL (Berufungswerber, Bw.) betreibt seit 1.11.2000 eine Rechtsanwaltskanzlei in Form eines Einzelunternehmens und ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Bis 31.10.2000 übte er den Rechtsanwaltsberuf im Rahmen der zu diesem Stichtag aufgelösten Mitunternehmerschaft LSG aus.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 5.3.2007 wurde die Einkommensteuerzahllast für 2000 mit € 42.121,17 (S 579.599,94) festgesetzt. Im steuerpflichtigen Einkommen wurde dabei ein Betrag von S 1.619.826,00 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit angesetzt. In der Bescheidsbegründung wird auf einen nicht existenten Bescheid vom 23.2.2007 betreffend die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 2000 betreffend die zum 31.10.2000 aufgelöste LSG verwiesen.

Die rechtzeitig eingebrachte Berufung vom 4.4.2007 wendet sich gegen die Annahme einer Betriebsaufgabe bei der LSG und die Verteilung des von der Betriebsprüfung ermittelten Übergangsgewinnes und verweist inhaltlich auf die Berufung vom 4.4.2007 (samt ergänzenden Schriftsätzen) zum entsprechenden Feststellungsbescheid.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3.5.2007 wurde die Berufung vom 4.4.2007 (in der Berufungsvorentscheidung irrtümlich mit 6.4.2007) als unbegründet abgewiesen, mit der Begründung, dass dem bekämpften Bescheid ein Feststellungsbescheid zugrunde liege.

Mit Schriftsatz vom 6.6.2007 wurde die Vorlage an die zweite Instanz beantragt.

2. Einkommensteuer 2002 bis 2004

Mit Bescheid vom 5.3.2007 erging ein gem. § 295 (1) BAO abgeleiteter neuer Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2002, da sich aufgrund der Erlassung des Grundlagenscheides zu StNr. 111/1111 LSG in Folge der bei der GesnbR stattgefundenen Betriebsprüfung geänderte Einkünfte aus selbständiger Arbeit ergaben.

Mit Schreiben vom 4.4.2007 beantragte der Bw. die Berücksichtigung nachträglicher Betriebsausgaben für 2002 bis 2004, mit Schreiben vom 5.4.2007 wurde die Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 beantragt.

Mit Bescheid vom 8.Mai 2007 wurden gem. § 303 Abs. 4 BAO neue Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 erlassen und die beantragten nachträglichen Betriebsausgaben anerkannt, wobei in der Begründung zur Wiederaufnahme auf die als Anregung zur Wiederaufnahme gewerteten Anträge vom 4.4.2007 verwiesen wird.

Mit Schreiben vom 6.Juni 2007 wurde seitens des Bw. gegen diese Bescheide berufen. Die Berufung richtet sich laut Rubrum des Schreibens gegen die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages gem. § 303 Abs. 1 BAO. Aus der Berufungsbegründung ist jedoch abzuleiten, dass sich die Berufung nicht gegen die verfahrensrechtliche Entscheidung, sondern gegen den Inhalt der Sachbescheide (Einkommensteuer 2002 bis 2004) wendet. Daher wurde diese Berufung als Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 gewertet und behandelt.

3. Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2000 bis 2001

Mit Schreiben vom 5.4.2007 beantragte der Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO für die Jahre 2000 bis 2004 mit der Begründung, dass aufgrund der Feststellung der Betriebsaufgabe der Mitunternehmerschaft LSG bei ihm im Zuge der Fortführung der Einzelkanzlei eine Betriebseröffnung anzunehmen sei und daher die Anlaufverluste der Jahre 2000 und 2001 als Verlustvorträge gem. § 18 Abs. 6 iVm § 18 Abs. 7 EStG zu berücksichtigen wären.

Das Finanzamt wies die Anträge auf Wiederaufnahme hinsichtlich 2002 bis 2004 mit Bescheid vom 8.5.2007 mit der Begründung ab, dass mangels Betriebseröffnung iSd. Judikatur zu § 18 Abs. 7 EStG kein Anlaufzeitraum vorliege und daher kein Verlustvortrag zustünde. Dennoch erfolgte eine Wiederaufnahme der Sachbescheide gem. § 303 Abs. 4 BAO unter Berücksichtigung der vom Bw. mit Schreiben vom 4.4.2007 bekanntgegebenen nachträglichen Betriebsausgaben (siehe oben Pkt.2.).

Die Anträge auf Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 1 BAO betreffend die Jahre 2000 und 2001 wurden vom FA mit Bescheid vom 8.5.2007 mit der Begründung abgewiesen, dass die Frage, ob und in welchem Ausmaß Verluste verwertet werden können, nicht im Jahr der Verlustentstehung zu beantworten sei, sondern im Jahr der Verlustverwertung zu beurteilen wäre.

Mit rechtzeitig eingebrachter Berufung vom 6.6.2007 wird die Abweisung der Wiederaufnahmeanträge bekämpft und ausgeführt, dass die Abgabenbehörde mit ihren Ausführungen ihrem eigenen Standpunkt im Verfahren LSG widerspreche, in welchem Verfahren sie von einer Betriebsaufgabe ausgehe. Dieser Standpunkt könne aber nur dann richtig sein, wenn die Rechtsanwaltskanzlei nicht vom Bw. weitergeführt sondern ein neuer Betrieb eröffnet worden wäre.

Der Bw. habe im Abgabenverfahren zur Mitunternehmerschaft bereits erfolglos darauf hingewiesen, dass die Annahme einer Betriebsaufgabe in diesem Verfahren unrichtig sei. Folge man jedoch dem Argument des Finanzamtes, dass im Rahmen der Mitunternehmerschaft eine Betriebsbeendigung vorliege, führe das zwangsläufig dazu, dass die nach der Beendigung der Sozietät entstandenen Einzelkanzleien eine Betriebseröffnung darstellten, da diese Unternehmen zuvor nicht bestanden haben könnten.

Bei dieser Betriebseröffnung habe der Bw. umfangreiche Adaptierungen und Neuanschaffungen vornehmen müssen und den Kanzleisitz verlegen müssen. Ebenso sei neue Software sowie Büroausstattung angekauft worden, neues Personal aufgenommen worden und neue Klientel akquiriert worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Einkommensteuer 2000:

Vorausschickend ist festzuhalten, dass der Bescheid vom 5.3.2007 schon deshalb mangelhaft ist, da er sich auf einen Nichtbescheid als Grundlagenbescheid bezieht. Der Feststellungsbescheid betreffend die LSG vom 23.2.2007 entfaltete keine Rechtswirkung. Der abgeleitete strittige Bescheid wurde zwar rechtswirksam, ist aber jedenfalls mangelhaft und hätte daher die Berufung nicht mit der Begründung abgewiesen werden dürfen, dass gegen den nicht im Rechtsbestand befindlichen Bescheid hätte berufen werden müssen. Das Finanzamt hätte vielmehr den strittigen Bescheid gem. § 299 BAO aufheben müssen und einen neuerlichen Bescheid, basierend auf dem Feststellungsbescheid vom 7.5.2007, erlassen müssen.

Inhaltlich ist zu dem strittigen Einkommensteuerbescheid 2000 festzuhalten, dass ausgehend von der Auflösung der LSG, welche eine nicht den Vorschriften des UmgrStG entsprechende Realteilung darstellt, der Bw. seine Einzelkanzlei im Wege der Einzelrechtsnachfolge erwarb (siehe UFS Wien, Senat 7 [Referent] RV/2080-W/07).

Bei der untergehenden GesnbR war daher ein Übergangsgewinn und ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln und anteilig auf die ehemaligen Gesellschafter und daher auch auf den Bw. aufzuteilen.

In weiterer Folge führte der Bw. die erworbene Einzelkanzlei weiter und ermittelte seinen Gewinn nach Einnahmen-Ausgaben-Rechnung iSd. § 4/3 EStG. Es kam also hinsichtlich des von ihm nunmehr als Einzelkanzlei geführten ehemaligen Teilbetriebes der Mitunternehmerschaft zu einem doppelten Wechsel der Gewinnermittlungsart.

Bei Rückwechsel von Bilanzierung zu Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist daher neuerlich ein Übergangsgewinn (in diesem Fall wohl ein Übergangsverlust) gem. § 4 Abs. 10 EStG zu ermitteln, welcher entsprechend § 4 Abs. 10 Z1 EStG beginnend mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel (hier also im Rumpfwirtschaftsjahr 1.11.2000 bis 31.12.2000) zu je einem Siebentel in den nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträumen zu berücksichtigen ist.

Die Honorareingänge bzw. die Zahlungen der Verbindlichkeiten stellen in weiterer Folge im Zeitpunkt des Zu- bzw. Abflusses im Einzelunternehmen Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben dar. Uneinbringliche Forderungen werden bei dieser Vorgehensweise daher richtigerweise auch nicht gewinnwirksam und daher auch nicht steuerpflichtig.

Wie in der Berufungsentscheidung des UFS RV/2080-W/07 ausgeführt, liegt bei der Mitunternehmerschaft LSG keine Betriebsaufgabe sondern eine Betriebsveräußerung vor.

NL eröffnete daher keinen Betrieb sondern führt seit 1.11.2000 den im Rahmen der Auflösung der Mitunternehmerschaft im Wege der Einzelrechtsnachfolge entgeltlich (Tausch) erworbenen Teilbetrieb als Einzelbetrieb fort.

Ermittlungshandlungen betreffend die Höhe des Übergangsgewinnes wurden seitens des Finanzamtes, aufgrund der unrichtigen Rechtsansicht zur Behandlung der Auflösung der Mitunternehmerschaft, bislang nicht durchgeführt.

Die Zuordnung der in den Folgejahren angefallenen Betriebseinnahmen und –ausgaben ist daher ebenfalls unter diesen Gesichtspunkten neu zu ermitteln und nicht wie teilweise vorgenommen dem Übergangsgewinn der Mitunternehmerschaft zuzuordnen.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Aufgrund der fehlenden Ermittlungshandlungen zum Übergangsverlust und der zeitlich richtigen Zuordnung der nachfolgenden Einnahmen und Ausgaben ist anzunehmen, dass ein im Spruch anders lautender Bescheid ergehen wird. Da die Durchführung der noch erforderlichen, umfangreichen Ermittlungshandlungen von der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht verfahrensökonomisch durchgeführt werden können, war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2. Einkommensteuer 2002 bis 2004:

Aufgrund der Nichtberücksichtigung des Wechsels der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 1 zu § 4 Abs 3 EStG aus Anlass der Übernahme des Teilbetriebes und des dabei zu erwartenden, auf sieben Jahre zu verteilenden, Veräußerungsverlustes sind die den bekämpften Sachbescheiden zugrunde liegenden Bemessungsgrundlagen unrichtig. Die Höhe der Bemessungsgrundlage für 2002 bis 2004 richtet sich nach der Höhe des Veräußerungsverlustes 2000 zu dem seitens des Finanzamtes keine Ermittlungshandlungen durchgeführt wurden.

Aus diesem Grund waren auch die bekämpften Sachbescheide der Jahre 2002 bis 2004 aufzuheben und zur neuerlichen Entscheidung an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen.

3. Wiederaufnahme Einkommensteuer 2000 bis 2001 gem. § 303 Abs. 1 BAO

Gemäß § 18 Abs. 7 EStG idF vor dem KMU-FG 2006 sind Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt, nach § 18 Abs. 6 EStG als Verlustvorträge zu berücksichtigen.

Da jedoch, wie bereits oben ausgeführt, bei der Mitunternehmerschaft keine Betriebsaufgabe sondern eine Betriebsveräußerung vorliegt und daher im strittigen Fall auch keine Betriebseröffnung sondern ein Betriebserwerb anzunehmen ist, können bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung laufende Verlusten der ersten drei Jahre nach Betriebserwerb NICHT im Rahmen des Verlustabzuges iSd. § 18 Abs. 7 EStG berücksichtigt werden.

Die diesbezügliche Berufung war daher schon deshalb abzuweisen, weil die im Wiederaufnahmeantrag angezogene Antragsbegründung nicht zutreffend ist.

Zum Kalenderjahr 2001 ist zusätzlich auszuführen, dass in diesem Jahr ein Gesamtverlust vorlag und daher ein Verlustabzug nicht zum Tragen kommen konnte, weshalb einer diesbezüglichen Berufung der Erfolg verwehrt bleiben muss. Die Höhe des festgestellten Verlustes 2001 war nicht strittig und wurde auch seitens des Bw. nicht bekämpft.

Ergänzend sei darauf verwiesen, dass aufgrund des für 2000 zu ermittelnden Übergangsverlustes die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2004 jedenfalls abzuändern sind, da die jeweiligen Übergangsverlustsiebentel noch zu berücksichtigen und weiters die abgeflossenen Betriebsausgaben und zugeflossenen Betriebseinnahmen aus der beendeten GesnbR im Einzelunternehmen noch zu erfassen sind.

Wien, am 25. Jänner 2008