

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 6. Dezember 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 4. November 1999 betreffend Einkommensteuer 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 1997 wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist am 22. März 2002 verstorben. Nach Auskunft des steuerlichen Vertreters des verstorbenen Berufungswerbers (siehe Aktenvermerk vom 25. September 2006) wurde die Verlassenschaft bereits abgehandelt und hat sich der Sohn des Berufungswerbers bedingt erbserklärt und wurde das Erbe bereits eingearbeitet. Der Erbe des Berufungswerbers übt ebenso wie der Verstorbene den Beruf des Rechtsanwaltes aus. Nach Auskunft des Finanzamtes (siehe Aktenvermerk vom 25. September 2006) hat der Sohn des Berufungswerbers mit dem Finanzamt über die Verbindlichkeiten des Nachlasses des Berufungswerbers am 23. Februar 2004 einen Vergleich geschlossen. Darin habe sich der Sohn des Berufungswerbers verpflichtet € 30.000,00 zur Abgeltung der bis dahin bekannten Abgabenschuldigkeiten des Erblassers zu bezahlen. Sollten später Abgabengutschriften hervorkommen, sollten diese zur Tilgung des bis dahin bestehenden Rückstandes des Erblassers verwendet werden. Später hervorkommende Abgabenschuldigkeiten würde der Erbe zu 59,72% (entspricht dem Verhältnis von € 30.000,00 zu den am 23. Februar 2004 bestehenden gesamten Abgabenschulden des Erblassers) beglichen.

Am 27. Februar 1998 teilte der berufungswerbende Erblasser dem Finanzamt mit, dass aufgrund des beigelegten Evidenzstatus und den Teilungsbilanzen zum 31. Mai 1997 seine Kanzleigemeinschaft mit A zum 31. Mai 1997 rückwirkend gemäß Art. V UmgrStG (Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991) real geteilt worden sei.

Im Zeitraum vom 23. März 1999 bis 30. Juni 1999 fand beim berufungswerbenden Erblasser und dessen ehemaligen Kanzleipartner eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung statt. Im darüber gemäß § 150 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) verfassten Bericht hielt der Prüfer im Besprechungsprogramm für die Schlussbesprechung unter anderem Folgendes fest:

"Tz. 1 Realteilung 31. Mai 1997

Die auf Grund des oben angeführten Teilungsvorganges ermittelten Ausgleichsposten sind gemäß § 29 Abs. 1 UmgrStG gleichmäßig auf 15 Jahre abzusetzen beziehungsweise aufzulösen. Bisher wurde die Auflösung der Ausgleichsposten bei beiden Nachfolgeunternehmen gewinnmindernd behandelt.

Ansatz laut Betriebsprüfungsabteilung: Da es sich beim Nachfolgeunternehmen des Erblassers um einen passiven Ausgleichsposten handelt, kann die Auflösung nur gewinnerhöhend erfolgen.

Ausgleichsposten bisher	1,621.535,86
davon 1/15	108.102,39
Gewinnerhöhung 1997 laut BP (108.102,39 X 2), weil bisher Aufwand	216.204"

Angemerkt war dazu, dass dieser Besprechungspunkt entfalle, da kein Prüfungsauftrag für das Einzelunternehmen des Erblassers bestehe und deshalb eine Kontrollmitteilung an die Veranlagungsabteilung verfasst werde.

In dieser Kontrollmitteilung, verfasst am 6. Juli 1999, wurde das im oben zitierten Besprechungsprogramm Erläuterte wiedergegeben.

In der Mitteilung über die gesonderte Feststellung datiert vom 13. Juli 1999 wurden die Einkünfte des berufungswerbenden Erblassers aus selbständiger Arbeit für das Jahr 1997 mit S 863.658,00 festgestellt.

Das Finanzamt folgte im gemäß § 200 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheid 1997 des Erblasser vom 4. November 1999, der vom Prüfer in der Kontrollmitteilung vom 6. Juli 1999 geäußerten Rechtsansicht und erhöhte die vom Erblasser bekannt gegebenen Einkünfte aus selbständiger Arbeit von S 895.340,00 (S 32.682,00 als Einzelunternehmer und S 863.658,00 aus der Kanzleigemeinschaft) auf S 1.112.544,00 im gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen

Einkommensteuerbescheid datiert vom 4. November 1999. Begründet wurde dies damit, dass hinsichtlich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit ein Feststellungsbescheid vorliege und die jeweiligen Einkünfte mit dem im Feststellungsverfahren ermittelten Betrag angesetzt worden wären. Nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens sei die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich, weswegen die Veranlagung gemäß § 200 BAO vorläufig erfolge.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 6. Dezember 1999. Darin beantragte der berufungswerbende Erblasser eingangs, den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 1997 so zu ändern, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit jenem Wert anzusetzen sind, der aufgrund der Realteilung nach seiner Ansicht anzusetzen gewesen sei und in der Zusammenfassung seines Vorbringens den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben sowie eine mündliche Berufungsverhandlung. Die Kanzleigemeinschaft sei mit Vertrag vom 28. Februar 1998 rückwirkend mit 31. Mai 1997 aufgeteilt worden. Zu diesem Zeitpunkt sei der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 7. September 1999, GZ 06 8641/2-1V/6/98 noch nicht erschienen gewesen. Die Realteilung sei nach der damals geltenden Verwaltungspraxis, die aus der diesbezüglichen Spezialliteratur nachvollziehbar gewesen wäre, wie sie vor dem in Kraft treten des Erlasses vom 7. September 1999 bestanden habe, vorgenommen worden. Aufgrund der damaligen Verwaltungspraxis ergebe sich ein Ausgleichsposten in Höhe von S 42.271,55, der beim Erblasser ein aktiver und somit auf 15 Jahre verteilt aufwandswirksam abzuschreiben sei. Die Realteilungsbilanz sei auch vom Umgründungsspezialisten B und vom C geprüft worden und sei diese Bilanz Ausgangspunkt für die Einigung der ehemaligen Kanzleipartner gewesen. Der berufungswerbende Erblasser hätte einer Einigung aufgrund einer Bilanz, welche der nun vertretenen Rechtsansicht entsprochen hätte, nicht zugestimmt. Die Aufteilung, in der sich ein Übergangsgewinn in der Höhe von S 1.621.535,86 ergebe, sei von der Kanzlei D am 28. Oktober 1998 aufgrund der neuen Rechtsmeinung erstellt worden. Es könne jedoch nicht davon ausgegangen werden, dass die Ermittlung des Übergangsgewinnes auf den Zeitpunkt der Realteilung angewendet werden könne, da zu diesem Zeitpunkt ein diese Rechtsmeinung erläuternder Erlass noch nicht ergangen gewesen sei und der damaligen Rechtslage mit der Realteilungsbilanz, welche bei den Verhandlungen in der Kanzlei des C_ Vertragsgrundlage gewesen sei, vollkommen entsprochen worden wäre. Neben der damaligen Bestätigung der Realteilungsbilanz durch den Umgründungsspezialisten B_, enthält der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 7. September 1998 im Punkt 6. eine Regelung, die unzweifelhaft darauf schließen lasse, dass die Rechtslage vor Erscheinen dieses Erlasses anders gewesen sei. In diesem Punkt werde festgehalten, dass in rechtskräftig abgeschlossenen Fällen der Vergangenheit, bei welchen die Punkte 3. und 4. dieses Erlasses nicht wahrgenommen worden seien, eine Berichtigung der

Abgabenbehörde im Sinne dieses neuen Erlasses nicht erfolgen solle und daher eine Wiederaufnahme des Veranlagungsverfahrens nur aus anderen Gründen vorgenommen werden solle. Somit stelle der Erlass ausdrücklich klar, dass die Rechtsmeinung vorher anders gewesen sei (Rechtsansicht Bundesministeriums für Finanzen vom 15. Oktober 1992), was auch durch die vertragsgegenständliche Realteilungsbilanz dementsprechend dargestellt worden sei. Bei einem Erlass handle es sich nur um eine Auslegung des Gesetzes beziehungsweise um eine genaue Regelung, wie das Gesetz von der Verwaltung zu vollziehen sei. Eine Rückwirkung des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 07. September 1999 auf den Zeitpunkt 31. Mai 1997 sei jedenfalls verfassungsgesetzlich ausgeschlossen, da das Gesetz dafür keine ausdrückliche Bestimmung vorsehe und es sachlich, entsprechend dem Gleichheitsgrundsatz, keinesfalls gerechtfertigt wäre, für bereits rechtskräftig abgeschlossene Fälle den Erlass nicht anzuwenden beziehungsweise eine Wiederaufnahme des Veranlagungsverfahrens nicht zu genehmigen und bei nicht abgeschlossenen Fällen die zum gleichen Zeitpunkt erfolgt wären, eine andere Regelung zu treffen.

Im Schreiben vom 31. Oktober 2006 hat der berufungswerbende Erblasser im Weg seines steuerlichen Vertreters den Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie schon das Finanzamt im gemäß § 200 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheid 1997 vom 6. Juli 1999 als Begründung angegeben hat, erfolgte die Ermittlung der selbständigen Einkünfte des Erblassers für das Jahr 1997 aufgrund eines Feststellungsbescheides. Diese seien mit dem im Feststellungsverfahren ermittelten Betrag angesetzt worden.

Betrachtet man nun diese Mitteilung über die gesonderte Feststellung 1997 datiert vom 13. Juli 1999 genauer findet man Folgendes: "*Die im Kalenderjahr 1997 durch die Gesellschaft/Gemeinschaft des berufungswerbenden Erblassers und des A erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt. Auf den oben angeführten Beteiligten entfällt: Einkünfte aus selbständiger Arbeit S 865.840,00. Von den Einkünften wurden einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen S 523,00. In den Einkünften sind enthalten: endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz S 2.182,00. Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungsrechte nach §§ 24, 37, 117 und 117a EStG 1988.*" Nach dem letzten Satz enthält diese Mitteilung über die gesonderte Feststellung keine weiteren Ausführungen.

Zieht man von den im der eben beschriebenen Mitteilung über die gesonderte Feststellung genannten Einkünften aus selbständiger Arbeit die endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge ab, so erhält man S 863.658,00, jenen Betrag, der beim angefochtenen Einkommensteuerbescheid die Basis für die Hinzurechnung der selbständigen Einkünfte des Erblasser 1997 des Erblassers nach der Realteilung war. Dabei wurden vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid zu den erklärten S 32.681,62 noch die S 216,204,78 entsprechend der Kontrollmitteilung vom 13. Juli 1999 hinzugezählt.

Die vom Erblasser erklärten S 32.681,62 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Einzelunternehmer vom 1. Juli bis 31. Dezember 1997 wurden in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1997 auf Folgende Weise berechnet. Als erstes wurden S 140.784,00 als das Ergebnis der Einnahmen – Ausgabenrechnung angesetzt und dann S 2.818,10 als Auflösung eines Fünfzehntels des "*aktiven Ausgleichsposten ab 1997 gemäß § 29 Abs. 1 UmgrStG*" und weiter S 105.284,28 als Auflösung eines Fünfzehntels des "*Übergangsverlustes gemäß Erlass zu Art. V UmgrStG vom 7. September 1998, GZ 06 864172-IV/6/98*" abgezogen, was S 32.681,62 ergibt.

Die Basis der jeweiligen Fünfzehntel waren S 42.271,55 und S 1.579.264,31, die zusammen S 1.621.535,86 ergeben.

Betrachtet man die dem Teilungsvertrag vom 27. Februar 1998 beigelegte Teilungsbilanz so finden sich dort die genannten S 42.271,55 als Ausgleichsposten. Dieser wurde dadurch errechnet, dass der Summe der stillen Reserven von S 3.996.857,10 zu gleichen Teilen auf die ehemaligen Kanzleipartner aufgeteilt (S 1.983.428,65) und den jeweils übernommenen stillen Reserven gegenübergestellt wurden (S 2.025.700,00 für den berufungswerbenden Erblasser und S 1.983.428,55 für A), was beim berufungswerbenden Erblasser einen aktiven Ausgleichsposten von S 42.271,55 ergibt (allenfalls gemäß § 29 Abs. 1 Z 2 UmgrStG auf 15 Jahre verteilt aufwandswirksam aufzulösen).

Die S 1.621.535,86 finden sich als Ausgleichsposten im nunmehr der Berufung beigelegten Evidenzstatus zum 31. Mai 1997. Dort wird dieser Betrag dadurch errechnet, dass die Summe der stillen Reserven von S 10.030.299,40 zu gleichen Teilen auf die ehemaligen Kanzleipartner aufgeteilt (S 5.015.149,70) und den jeweils übernommenen stillen Reserven gegenübergestellt werden (S 7.171.396,88 für den berufungswerbenden Erblasser und S 5.015.149,70 für A), was beim berufungswerbenden Erblasser einen passiven Ausgleichsposten von S 1.621.535,86 ergibt (allenfalls gemäß § 29 Abs. 1 Z 2 UmgrStG auf 15 Jahre verteilt ertragswirksam aufzulösen).

Geht man nun diesen Differenzen nach, kann man feststellen, dass beim auch dem Prüfer bekannten Evidenzstatus (siehe Arbeitsbogen) und der ursprünglichen Teilungsbilanz bei allen

angeführten Positionen die angenommenen Teilwerte übereinstimmen. Allerdings wurden bei der als Evidenzstatus bezeichneten Aufstellung bei den noch nicht abrechenbaren Leistungen, Forderungen aus Leistungen, sonstigen Forderungen, sonstigen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten, sonstigen Rückstellungen und sonstigen Verbindlichkeiten allgemein jeweils S 0,00 als Buchwert angenommen. In der ursprünglichen Teilungsbilanz waren für die Position nicht abrechenbare Leistungen S 6.246.366,19, Forderungen aus Leistungen S 886.293,33, sonstige Forderungen S 21.203,58, sonstige aktive Rechnungsabgrenzungsposten S 132.713,62, sonstige Rückstellungen S 485.807,00 und sonstige Verbindlichkeiten allgemein S 737.327,42 als Buchwert jeweils gleich dem Teilwert angesetzt worden. Aus der Differenz der unterschiedlich angenommenen Buchwerte ergeben sich die in den beiden Berechnungen unterschiedlichen Summen der gesamten und jeweils übernommenen stillen Reserven und die differierenden Ausgleichsposten.

Nun mag zwar grundsätzlich eine nähere Überprüfung aller im konkreten Fall bei der Realteilung eingesetzten Buch- und Teilwerte ratsam sein, doch steht außer Frage, dass gemäß § 29 Abs. 1 Z 1 iVm § 14 Abs. 1 UmgrStG der Wert des Betriebsvermögens am Teilungstichtag nach den allgemeinen Vorschriften über die Gewinnermittlung zu erfolgen hat, was bedeutet, das bei einem fiktiven Übergang der Ermittlungsart von § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) zu § 4 Abs. 1 EStG 1988 die Buchwerte aller Wirtschaftsgüter auch nach den Regelungen der §§ 6 ff EStG 1988 zu ermitteln sind.

Aus welchem Grund alle oben angeführten Bilanzpositionen im "Evidenzstatus" abweichend von der ursprünglichen Teilungsbilanz der Wert S 0,00 zugewiesen wurde beziehungsweise mehrere Rechenschritte in einem vollzogen wurden, hat der berufungswerbende Erblasser nicht dargelegt. Auch der vom ihm als Erklärung für die unterschiedliche Berechnung des Ausgleichspostens zitierte Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 7. September 1998, GZ 06 864172-IV/6/98 bietet dafür keinen Hinweis. Dieser Erlass beschäftigt sich nämlich nicht mit der Bewertung von Wirtschaftsgütern in der Bilanz sondern mit der Frage, wie bei einem gedachten doppelten Wechsel der Gewinnermittlungsart aufgrund des Zusammenschlusses oder der Realteilung von Einnahmen – Ausgabenrechnern, welche auch nach der Umgründung ihre Einkünfte gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln, eine endgültige Steuerlastverschiebung vermieden werden kann, um so das sofortige Versteuern aller stillen Reserven zu verhindern. Auf die Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter geht der genannte Erlass nicht ein und wurden auch im konkreten Fall bei beiden Varianten der Berechnung des Ausgleichsposten, ausgehend von den angenommen jeweiligen Buch- und Teilwerten, der Ausgleichsposten auf die gleiche Methode errechnet.

Angemerkt sei, dass im übrigen Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen als bloße Rechtsmeinungen aufgrund der verfassungsgesetzlich garantierten Weisungsfreiheit der Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates (§§ 1 und 6 UFSG [Bundesgesetz über den unabhängigen Finanzsenat, BGBl I 2002/97]) im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz keinerlei bindende Wirkung entfalten.

Besonders bemerkenswert ist, dass der berufungswerbende Erblasser die aufgrund der Vielzahl an ohne Grund auf S 0,00 gestellten Bilanzpositionen im "*Evidenzstatus*" nicht nachvollziehbare neuerliche Berechnung des passiven Ausgleichsposten von S 1.621.535,86, welcher bei angenommener richtiger Ermittlung dieses Wertes ertragswirksam also gewinnerhöhend aufzulösen wäre, in seiner Einkommensteuererklärung 1997 einkommensmindernd berücksichtigt hat.

Nicht übersehen werden darf jedoch, dass die Berechnung des Ausgleichsposten als Folge der fiktiven Berechnung des doppelten Übergangsgewinnes der letzte Akt der Gewinnermittlung der Kanzleigemeinschaft ist, welcher zwar bei der Berechnung der Einkommensteuer der Nachfolgeunternehmer in den Folgeperioden berücksichtigt werden muss, jedoch im Feststellungsverfahren der Kanzleigemeinschaft gemäß § 188 BAO hätte festgehalten werden müssen. Insofern ist der Ausgleichsposten dem Veräußerungsgewinn oder Veräußerungsverlust gleichzuhalten, der ja auch im Feststellungsverfahren hätte festgehalten werden müssen, sofern die Mitglieder der ehemaligen Kanzleigemeinschaft nicht die Begünstigung des Art. V UmgrStG für sich in Anspruch genommen hätten (vergleiche VwGH 15.12.1994, 92/15/0030, VwGH 11.10.1991, 90/14/0048, VwGH 22.3.1991, 87/13/0201, VwGH 15.10.1975, 0477/75, VwGH 25.10.1963, 0602/61).

Wie schon oben dargestellt enthält der Feststellungsbescheid 1997 vom 13. Juli 1999 jedoch bloß die Einkünfte des berufungswerbenden Erblassers aus der Kanzleigemeinschaft bis zum 31. Mai 1997 und sind keine Feststellungen zum Ausgleichsposten im Sinne des § 29 Abs. 1 Z 2 UmgrStG enthalten. Aufgrund der einer Feststellung gemäß § 188 BAO innewohnenden Bindungswirkung (siehe § 192 BAO), die auch im § 252 Abs. 1 BAO ihren Ausdruck findet, können daher bei der Einkommensteuer 1997 des berufungswerbenden Erblassers nur die im Feststellungsbescheid vom 13. Juli 1999 festgestellten Einkünfte aus der ehemaligen Kanzleigemeinschaft in Höhe von S 865.840,00 Berücksichtigung finden und war daher die Berufung abzuweisen und der Bescheid spruchgemäß abzuändern.

Die Höhe der Einkünfte des Berufungswerbers aus selbständiger Arbeit ergibt sich daher aus den Einkünften als Einzelunternehmer ab dem 1. Juli bis zum 31. Dezember 2006 in Höhe von S 140.784,00 zuzüglich der Einkünfte aus der ehemaligen Kanzleigemeinschaft Höhe von

S 865,840,00 abzüglich der endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge zum vollen Steuersatz in Höhe von S 2.182,00 und betragen diese daher S 1.004.442,00.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 1997 ist gemäß § 200 BAO vorläufig erlassen worden. Begründet wurde dies, wie schon oben angeführt damit, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich sei. Eine nähere Erklärung, welcher Aspekt der Abgabepflicht oder auch nur welche Einkunftsart des berufungswerbenden Erblassers von der Ungewissheit betroffen ist, fehlt.

Nach dem Wortlaut des § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde Abgaben vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Vorläufige Bescheide dürfen dann erlassen werden, wenn vorübergehende Hindernisse in Form von Ungewissheiten im Tatsachenbereich der zweifelsfreien Klärung der Abgabepflicht oder deren Höhe entgegenstehen. Weder aus dem angefochtenen Bescheid noch aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, welche Tatsachelemente für die Beurteilung der Einkommensteuerpflicht des berufungswerbenden Erblassers im Jahr 1997 noch zweifelhaft sind oder im Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 1997 vom 4. November 1999 ungewiss waren. Die Einkommensteuer 1997 war daher spruchgemäß endgültig festzusetzen.

Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb waren noch die seit dem Ergehen des angefochtenen Einkommensteuerbescheides eingelangten Mitteilungen über die gesonderte Feststellung der Einkünfte 1997 des berufungswerbenden Erblassers vom 29. September 2000 betreffend die E (Einkünfte S 0,00, Investitionsfreibetrag [§ 10 EStG 1988] S 7.671,00), vom 24. September 2001 betreffend die F (Einkünfte S 51.617,00, nichtausgleichsfähige Verluste S 4.629,00), sowie G (Einkünfte S -155.301,00, Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen S 17,00, endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz S 67,00, nichtausgleichsfähige Verluste S 16.421,00, Investitionsfreibetrag S 16.459,00) zu berücksichtigen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 2. November 2006