



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Dr. Hans Rauner, KomzIR Stefanie Toifl und KR Michael Fiala im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufungen des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Pölten bzw. Lilienfeld St. Pölten, vertreten durch Mag. Johann Obermaier, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001, Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 sowie Abweisung eines Antrages auf Änderung gemäß § 295a BAO nach der am 15. Feber 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

2. Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 sowie betreffend Abweisung eines Antrages auf Änderung gemäß § 295a BAO werden als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Einkommensteuer für das Jahr 2000 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Vorweg wird festgehalten, dass sich die Zuständigkeit des gesamten Berufungssenats auf ein vom Referenten gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO gestelltes Verlangen gründet.

Der Berufungswerber (Bw) übte bis zum 31. Juli 2001 eine Tätigkeit als planender Baumeister aus. Die hieraus erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit ermittelte er durch Einnahmen-Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG; die Umsätze aus dieser Tätigkeit berechnete er gemäß § 17 Abs. 1 UStG nach vereinahmten Entgelten.

Im Zuge einer im Jahr 2003 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurden u.a. folgende, in entsprechende Abgabenbescheide mündende Feststellungen getroffen:

1. Betriebsveräußerung / Übergangsgewinn

In den Punkten 1, 6 und 7 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2. April 2004 (Bl. 27/Dauerbelege E-Akt) bzw. den Tz. 15, 27 und 28 BP-Bericht (Bl. 1 Dauerbelege E-Akt) wird dazu ausgeführt:

Der Bw habe mit 31. Juli 2001 die wesentlichen Betriebsgrundlagen – Betriebs- und Geschäftsausstattung, Fuhrpark, Wertpapiere, Leasingkaution, Halbfertige Arbeiten sowie Arbeitnehmer - an die K-GmbH (im Folgenden kurz "GmbH") übertragen. Die GmbH habe auch die Abfertigungsverpflichtungen, die offenen Gehalts- und Lohnsteuerverbindlichkeiten sowie einen Kredit übernommen, nicht aber andere Verbindlichkeiten oder Forderungen.

Im Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung sei ein Übergang von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG auf eine solche durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG vorzunehmen.

Bisher seien weder die Betriebsveräußerung umsatz- und ertragsteuerlich berücksichtigt noch ein Übergangsgewinn ermittelt worden.

Bei Ermittlung des Übergangsgewinnes setzte die Betriebsprüfung per 31. Juli 2001 noch nicht eingegangene Honorarforderungen in Höhe von 18.947.055,83 S als Zuschlag an. Im Einzelnen handelt es sich dabei um folgende Positionen (Bl. 61, 62 und 95 Teil 2 Arbeitsbogen):

Rechnungsdatum	Auftraggeber	Rechnungsbetrag brutto
31. Juli 2001	JK-KEG *)	8.400.000,00 S
31. Juli 2001	K-KEG *)	4.200.000,00 S
31. Juli 2001	VK-KEG *)	2.040.000,00 S
	abzüglich an Bw überrechneter Betrag:	702.792,00 S
31. Juli 2001	S-GmbH *)	4.200.000,00 S
	abzüglich an Bw überrechneter Betrag:	-694.564,00 S
31. Juli 2001	KB-GmbH *)	1.800.000,00 S
	abzüglich an Bw überrechneter Betrag:	-375.177,00 S
18. Mai 2001	BK	729.000,00 S
29. August 2000	CE-GmbH	1.620.000,00 S
19. Dezember 2000	BK	735.000,00 S

19. Dezember 2000	BK	785.000,00 S
	Gesamt brutto:	22.736.467,00 S
	Gesamt netto:	18.947.056,00 S

*) Im Folgenden auch als Projektgesellschaften bezeichnet.

Dem Verlangen des Bw, im Rahmen der Ermittlung des Übergangsgewinnes eine Verbindlichkeit gegenüber der S-AG, Schweiz, mit 54 % der offenen Honorarforderungen, das sind rd. 9 Mio S, als Abschlag zu berücksichtigen, wurde aus den unter Tz. 27 des BP-Berichts näher dargelegten Gründen nicht Rechnung getragen. Das Berufungsbegehren, diese Verbindlichkeit anzuerkennen, wurde nicht weiter aufrechterhalten (Erklärung des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung).

Unter Berücksichtigung eines weiteren Zuschlags für halbfertige Arbeiten ermittelte die Betriebsprüfung einen Übergangsgewinn von 19.363.556,00 S (Tz 27 BP-Bericht).

Ferner unterzog die Betriebsprüfung die offenen Honorarforderungen von netto 18.947.055,83 S der Eigenverbrauchsbesteuerung. Da die Honorarforderungen nicht mitveräußert, sondern in das Privatvermögen übernommen worden seien, liege Eigenverbrauch vor (Pkt. 1 der Niederschrift bzw. Tz. 16 BP-Bericht). Die auf den Eigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer errechnete die Betriebsprüfung mit 3.789.411,17 S.

In der am 7. August 2003 erhobenen Berufung (Bl. 41/2001 E-Akt) führt der Bw aus, er habe mit 31. Juli 2001 sämtliche von ihm als Einzelunternehmer erbrachten Leistungen abgerechnet und ausfakturiert, da ab 1. August 2001 die neu gegründete GmbH die Architekturarbeiten weiterbetreiben sollte.

Die offenen Honorarforderungen seien nicht von der GmbH übernommen worden, sondern sollten an den Bw bezahlt und je nach Eingang versteuert werden. Es würde keine Betriebsveräußerung, sondern der Tatbestand einer Betriebsaufgabe vorliegen. Da die zum 31. Juli 2001 bestehenden Forderungen aus Architektenleistungen auch nach nunmehr 2 Jahren noch nicht eingegangen seien, gäbe es keinen Aufgabegewinn.

Die Betriebsprüfung hätte die in der Übergangsbilanz ausgewiesenen Forderungen einer Bewertung unterziehen müssen. Aus heutiger Sicht, also fast 23 Monate nach dem 31. Juli 2001, sei die Einbringlichkeit der Forderungen zumindest gefährdet bzw. überhaupt nicht gegeben. Der Teilwert der Forderungen zum Zeitpunkt der Entnahme sei aus heutiger Sicht null gewesen.

In einer der Berufung beigelegten persönlichen Stellungnahme (Bl. 46/2001 E-Akt) erläutert der Bw, dass er neben seiner eigentlichen Tätigkeit gemeinsam mit einem Partner, Ing.S, eine Art Projektmanagement – Anschaffung von Grundstücken, Projektentwicklung und Veräußerung an einen Investor - begonnen habe. Die Projektentwicklung bis hin zur

baubehördlichen Bewilligung sei Sache des Bw gewesen, sein Partner hätte sich um die eigentliche Vermarktung zu kümmern gehabt. Letzteres habe sich als Fehleinschätzung erwiesen, da der Partner seinen Aufgaben nicht nachgekommen sei. Es gäbe daher bis jetzt nur Vorfinanzierungen durch den Bw. Alle Projektfinanzierungen würden aushalten.

Zu den zaghafte wirkenden Honorar-Einbringungsversuchen sei zu vermerken, dass der Bw teils selbst in die Gesellschaften involviert und großteils von den Vermarktungsaktivitäten seines Partners abhängig gewesen sei. Ein gerichtliches Vorgehen gegen seinen Partner hätte ein sofortiges Einstellen der Vermarktungsaktivitäten und damit eine sofortige Uneinbringlichkeit der Honorare zur Folge gehabt. Aus heutiger Sicht sei bereits klar ersichtlich, dass die Gesamtsumme sicherlich nicht einbringlich sein werde.

Der Bw wendet schließlich weiters ein, dass im Übergangsgewinn zum 31. Juli 2001 Forderungen enthalten wären, die noch im Jahr 2001 eingegangen und in der Einkommensteuererklärung enthalten seien, sodass diese Einnahmen doppelt besteuert erschienen.

In der zur Berufung ergangenen Stellungnahme vom 4. Dezember 2003 (Bl. 55/2001 E-Akt) weist die Prüferin darauf hin, dass der Bw eine zum Stichtag 31. Juli 2001 bestehende Gefährdung der Einbringlichkeit oder Zahlungsunfähigkeit der Kunden nicht nachgewiesen habe. Im Gegenteil, dem Finanzamt sei mit Schreiben vom 22. März 2002, 24. Juni 2002, 12. August 2002 und 16. Oktober 2002 jeweils versichert worden, dass mit dem Forderungseingang sicher zu rechnen sei und kein Zweifel an der Bonität der Auftraggeber bestehe. Wenn vorgebracht werde, dass die Einbringlichkeit aus heutiger Sicht gefährdet sei, so ändere dies nichts an der Bewertung zum Zeitpunkt der Berechnung des Übergangsgewinnes.

Zur behaupteten Doppelbesteuerung von Honorareinnahmen weist die Prüferin darauf hin, dass die Berechnung der zum 31. Juli 2001 offenen Forderungen anhand der vom Bw zur Verfügung gestellten Unterlagen vorgenommen worden sei, wobei nachgewiesene Zahlungseingänge (auch durch Überrechnungen) berücksichtigt worden seien. In den für die Berechnung des Übergangsgewinnes herangezogenen Forderungen seien daher keine Beträge enthalten, die auch als Einnahme im Jahr 2001 versteuert worden wären.

In einer vom Bw am 1. März 2004 übermittelten, mit 19. Februar 2004 datierten Stellungnahme der mit der Frage der Einbringlichkeit der Honorarforderungen des Bw vertrauten Rechtsanwaltskanzlei (Bl. 69/2001 E-Akt) wird Folgendes ausgeführt:

Zur VK-KEG:

Die Gesellschaft, bis 13. Jänner 2004 unter beherrschendem Einfluss des Ing.S, sei Eigentümerin einer Liegenschaft in Voitsberg gewesen. Nach gerichtlicher Versteigerung

dieser Liegenschaft sei die Gesellschaft vermögenslos und werde die Liquidation eingeleitet. Die Forderung des Bw sei demnach uneinbringlich.

Zur JK-KEG:

Die Gesellschaft stehe nach wie vor im beherrschenden Einfluss des Ing.S. Soweit bekannt, würden vollstreckbare Exekutionstitel sowohl gegen die Gesellschaft als auch gegen Ing.S vorliegen. Die Honorarforderung des Bw sei nach derzeitigem Wissensstand uneinbringlich.

Zur KB-GmbH:

Die Gesellschaft habe den Erlös aus dem Verkauf einer Liegenschaft zur Abdeckung offener Verbindlichkeiten an die Raiffeisenbank abgetreten. Soweit bekannt, sei die Liegenschaft das einzige Aktivum der Gesellschaft gewesen. Nach den vorliegenden Informationen sei die Gesellschaft mittellos, die Forderung des Bw daher uneinbringlich.

Zur K-KEG:

Die, soweit bekannt, den einzigen Vermögenswert der Gesellschaft bildende Liegenschaft der Gesellschaft sei Gegenstand eines Zwangsversteigerungsverfahrens. Es sei davon auszugehen, dass der Erlös aus der Verwertung der Liegenschaft nicht ausreichen werde, die zugunsten der betreibenden Partei bestehende Kreditverbindlichkeit abzudecken. Außerdem gäbe es noch nachrangige Grundbuchsgläubiger. Die Forderung des Bw sei daher als uneinbringlich anzusehen.

Zur S-GmbH:

Der Erlös aus dem Verkauf der den einzigen Vermögenswert der Gesellschaft bildenden Liegenschaft sei zur teilweisen Abdeckung der Kreditverbindlichkeiten an die Bank abgetreten worden. Die Gesellschaft sei somit vermögenslos, die Liquidation eingeleitet worden. Nach den vorliegenden Informationen und Unterlagen sei die Forderung des Bw uneinbringlich.

In einer zur Stellungnahme der Betriebsprüfung am 29. März 2004 (Bl. 79/2001 E-Akt) eingereichten Gegenäußerung verweist der Bw darauf, dass durch die anwaltliche Bescheinigung die Uneinbringlichkeit der Forderungen eindeutig nachgewiesen sei. Dies sei auch daraus zu erschließen, dass die GmbH die Forderungen mit 1. August 2001 (offensichtlich wegen Wertlosigkeit) nicht übernommen habe. Der Forderungsausfall sei bereits vor dem 31. Juli 2001 eingetreten, was bei Berechnung des Übergangsgewinnes durch eine entsprechende Wertminderung der Forderungen zu berücksichtigen gewesen wäre.

Am 14. Juni 2005 übermittelte der Bw eine Auflistung der gegen Ing.S geführten Verfahren und sonstiger gegen diesen eingeleiteter Schritte. Danach habe sich Ing.S dem Bw gegenüber zur Rückzahlung eines Schadens in Höhe von 850.931,87 € und 711.762,84 € verpflichtet. Exekutionsverfahren seien bereits anhängig. Zahlungen seien jedoch noch nicht geleistet worden.

Mit Schreiben vom 12. Jänner 2004 (Bl. 59/2001 E-Akt) stellte der Bw den Antrag, die angefochtenen Bescheide gemäß § 295a BAO zu ändern. Der Bw verweist dazu auf die Vorbildbestimmung des § 175 Abs. 1 Z 2 dAO bzw. auf die in diesem Zusammenhang ergangene Judikatur des Bundesfinanzhofes, wonach im Falle der Besteuerung stichtagsbezogener Umstände wie z.B. eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes etwa das

Uneinbringlichwerden der Kaufpreisforderung ein, als diesen Gewinn nachträglich beeinflussend, zu einer Bescheidänderung Anlass gebendes, rückwirkendes Ereignis darstelle. Die Uneinbringlichkeit sämtlicher Honorarforderungen des Bw sei daher ebenfalls ein Ereignis, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit habe.

Das Finanzamt wies diesen Antrag mit Bescheid vom 4. Feber 2004 (Bl. 66/2001 E-Akt) zum einen mit der Begründung ab, dass § 295a BAO der Durchbrechung der Rechtskraft diene, die vom Antrag betroffenen Bescheide aber noch nicht rechtskräftig seien, zum anderen mit der Begründung, dass die Frage, ob ein Ereignis Wirkung für die Vergangenheit auslöse, eine solche des materiellen Rechts sei. Danach seien aber für die Bewertung von Forderungen die Verhältnisse am jeweiligen Stichtag maßgeblich.

In der gegen diesen Bescheid am 29. März 2004 erhobenen Berufung (Bl. 74/2001 E-Akt) wendet der Bw unter Hinweis auf Ritz, Änderung nach § 295a BAO, SWK 2003, 1448, ein, dass rückwirkende Ereignisse im Sinne des § 295a BAO auch dann zu berücksichtigen seien, wenn die Rechtskraft noch nicht eingetreten ist. Durch § 295a BAO sei ferner klargestellt, dass spätere Ereignisse, die den Gewinn aus der Aufgabe bzw. Veräußerung des Betriebes oder aus sonstigen stichtagsbezogenen Ereignissen beeinflussen, ungeachtet des erst nachträglichen Entstehens für die Vergangenheit zu berücksichtigen seien. Bisher bestehende verfahrensrechtliche Hürden seien durch § 295a BAO im Interesse der materiellen Richtigkeit beseitigt worden.

Überdies wäre über den Antrag vom 12. Jänner 2004 zusammen mit der Entscheidung über die Berufung vom 7. August 2003, nicht aber mit gesondertem Bescheid abzusprechen gewesen (Hinweis auf Ritz, a.a.O., wonach dann, wenn der Abänderungsantrag etwa in einem Schreiben vor Erledigung einer Berufung gestellt wird, dieser bei der meritorischen Berufungserledigung zu berücksichtigen ist).

Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, Teil 2, Bl. 96 bis 106, wird Folgendes festgestellt:

In einem am 12. November 2001 eingereichten Zahlungserleichterungsansuchen führt der Bw aus, dass einige Honorarnoten in beträchtlicher Höhe offen seien. Es könne einerseits nicht mit der vollen Einbringlichkeit gerechnet werden, andererseits könne der Zeitpunkt der Zahlung nicht abgeschätzt werden.

In am 22. März, 24. Juni und 12. August 2002 beim Finanzamt eingereichten Stundungsanträgen verweist der Bw auf offene Honorarforderungen gegenüber verschiedenen Projektgesellschaften in Höhe von brutto 20.640.000,00 S. Mit dem Eingang der Forderungen sei sicher zu rechnen, sodass keine Zweifel an der Bonität der Auftraggeber bestehe.

In einem am 16. Oktober 2004 beim Finanzamt eingereichten Stundungsantrag verweist der Bw auf offene Honorarforderungen gegenüber verschiedenen Projektgesellschaften in Höhe von brutto 1.369.156,19 €. Auf Grund einer mit dem Auftraggeber geschlossenen

Rahmenvereinbarung sei in Kürze mit einem Zahlungseingang zu rechnen. Es bestünden keine Zweifel an der Bonität der Auftraggeber.

Dem Stundungsantrag beigelegt ist die Kopie einer Seite der erwähnten, mit September 2002 datierten Rahmenvereinbarung. In Pkt. III. Architektenhonorare heißt es, dass der Bw für die dort genannten Gesellschaften Architekten-Planungsleistungen erbracht habe, und zwar für die K-KEG um brutto 305.225,90 €, für die VK-KEG um brutto 148.252,58 €, für die JK-KEG um brutto 610.451,81 € und für die S-GmbH um 305.225,90 €. Das Gesamthonorar von brutto 1.369.156,19 € sei innerhalb eines Monats ab Abschluss der Vereinbarung an den Bw zu bezahlen. In Pkt. IV (1) ist festgehalten, dass der Erwerb der Beteiligungen gemäß Pkt. II sowie die Bezahlung der Architektenhonorare gemäß Pkt. III einander bedingen. Könnten die Bedingungen gemäß Pkt. II (5) nicht erfüllt werden, so entfiele auch die Verpflichtung zur Bezahlung der Architektenhonorare.

In einem am 4. November 2002 beim Finanzamt eingereichten Stundungsantrag verweist der Bw ebenfalls auf offene Honorarforderungen gegenüber verschiedenen Projektgesellschaften in Höhe von brutto 1.369.156,19 €. Mit dem Eingang der Forderungen sei sicher zu rechnen, sodass keine Zweifel an der Bonität der Auftraggeber bestehe. Als Sicherstellung bietet der Bw die Abtretung der gegen die S-GmbH bestehenden Forderung in Höhe von 4.200.000,00 S an.

2. Spekulationsgewinn (Tz 31 BP-Bericht):

Der Bw habe mit Kaufvertrag vom 20. Dezember 1994 das unbebaute Grundstück Kremser Landstraße, EZ 3495, gekauft und mit Kaufvertrag vom 18. Mai 2000 wieder verkauft. Es liege daher ein Spekulationsgeschäft vor.

Vom Bw geltend gemachte Pachtaufwendungen für ein Nachbargrundstück stünden nicht im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks und seien daher nicht als Werbungskosten bei den Spekulationseinkünften abzugsfähig.

Die im Jahr 2000 steuerpflichtigen Spekulationseinkünfte ermittelte die Betriebsprüfung mit 896.992,00 S.

In der Berufung (Bl. 41/2001 E-Akt) erläutert der Bw, dass er im Jahr 1994 das Grundstück Kremser Landstraße angeschafft und gleichzeitig das Nachbargrundstück dazugepachtet habe. Verkäufer und Verpächter wären dieselben Personen, ein Ankauf auch des Nachbargrundstücks jedoch nicht möglich gewesen. Das Nachbargrundstück habe der Durchführung des damals geplanten Projekts, Parkplätze für ein Einkaufszentrum zu schaffen, gedient. Ohne Zupachtung des Nachbargrundstücks wäre eine Verwertung des Objekts nicht möglich gewesen. Die späteren Änderungen des Projekts könnten keine negativen Auswirkungen auf die Versteuerung des Liegenschaftsverkaufs haben.

In ihrer Stellungnahme (Bl. 55/2001 A-Akt) weist die Prüferin darauf hin, dass der Bw die Pachtaufwendungen in den Jahren 1995 bis 1998 als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht habe. Bereits in der vorangegangenen Betriebsprüfung seien diese Werbungskosten nicht anerkannt worden, weil ihnen keine Einnahmen gegenübergestanden seien.

Ein Zusammenhang mit der Veräußerung des unbebauten Grundstücks bestehe nicht. Außerdem sei der Plan für das Projekt schließlich mit einer Tiefgarage ausgearbeitet und das Pachtverhältnis wieder aufgelöst worden. Das Grundstück sei schließlich ohne Verwirklichung des Projekts durch Verkauf verwertet worden sei.

In der am 15. Feber 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung legte der Bw zum Nachweis der Uneinbringlichkeit der Honorarforderungen ein weiteres Schreiben der Rechtsanwaltskanzlei vor. Wie bereits im Schreiben vom 19. Feber 2004 wird darin unter Darlegung der Verhältnisse der betreffenden Projektgesellschaften von der Vermögenslosigkeit dieser Gesellschaften bzw. der Uneinbringlichkeit der Honorarforderungen berichtet.

Ferner wird erläutert, dass Handlungen des Ing.S zur Uneinbringlichkeit der vom Bw gelegten Honorarnoten geführt hätten. Dieser hätte den Bw im Hinblick auf den beabsichtigten Erwerb von Anteilen an einzelnen Projektgesellschaften – Kommanditanteile an VK-KEG, K-KEG und JK-KEG sowie Geschäftsanteil an der S-GmbH - am 3. September 2002 zum Abschluss einer Rahmenvereinbarung veranlasst. Der Abtretungspreis sollte 1.832.720,00 € betragen. Dieser Preis hätte dem damaligen Wert der Geschäftsanteile entsprochen. In dieser Rahmenvereinbarung hätte sich IngS u.a. verpflichtet, dem Bw die an die betreffenden Gesellschaften erbrachten Planungsleistungen in einem Betrag von 1.369.156,19 € zu bezahlen. Obwohl in der Rahmenvereinbarung festgelegte Bedingungen für den Erwerb der Gesellschaftsanteile bis zum vorgesehenen Datum 20. September 2002 nicht erfüllt worden seien, habe IngS den Bw zur Unterfertigung notarieller, zur Abtretung der betroffenen Gesellschaftsanteile führender Erklärungen veranlasst. IngS habe dem Bw abermals seine Zahlungsfähigkeit und –willigkeit vorgetäuscht. Da IngS auf Grund seiner Zahlungsunfähigkeit die entsprechenden Bedingungen nicht hätte erfüllen können, sei die Rahmenvereinbarung hinfällig geworden. IngS habe den Bw im Dezember 2002 aber zu einer weiteren, für den Bw nachteiligen Vereinbarung veranlasst und sich darin verpflichtet, die Architektenhonorare mit Beträgen von 1.180.564,37 € und 610.451,80 € zu bezahlen. Erneut habe IngS über seinen Zahlungswillen getäuscht. Durch das Verhalten des IngS habe sich der Bw im Dezember 2002 mit Forderungen der Gläubigerbanken und des Finanzamtes von mehr als 20 Mio S konfrontiert gesehen.

Der steuerliche Vertreter erläuterte dazu, dass die im vorgelegten Schreiben erwähnten Zivilgerichtsverfahren gegen IngS (betreffend Schadenersatz über 850.931,87 € und 711.762,84 €) nicht die streitgegenständlichen Honorarforderungen, sondern Optionsgelder zum Erwerb mehrerer Liegenschaften betreffen würden.

Der Bw führte aus, dass er die GmbH zu einem Zeitpunkt gegründet habe, wo noch alles funktionierte und florierte und die Schwierigkeiten mit IngS noch nicht aufgetreten seien. Es hätte damals zumindest noch die Möglichkeit bestanden, dass alles positiv über die Bühne geht.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass es in erster Linie um den Stichtag 31. Juli 2001 gehe. Der Bw habe den Versprechungen des IngS Glauben geschenkt. Die Uneinbringlichkeit

der streitgegenständlichen Forderungen sei am 31. Juli 2001 noch nicht gegeben gewesen, weil der Bw sonst die Honorarnoten nicht gelegt hätte.

Der Bw gab ferner an, den Projektgesellschaften nur die von ihm erbrachten Planungsleistungen in Rechnung gestellt zu haben. An der Einbringlichkeit der an die BK und die CE-GmbH gelegten Rechnungen bestehe kein Zweifel. Diese Rechnungen seien seines Wissens in späteren Zeiträumen auch eingegangen.

Mit Schreiben vom 20. Februar 2006 teilte der steuerliche Vertreter dem UFS die Forderung gegen die CE-GmbH betreffend mit, nach Durchsicht sämtlicher Unterlagen die Rechnung vom 29. August 2000 mit dem Vermerk eines Vergleichsbetrages von 360.000,00 S gefunden zu haben. Der Betrag sei im August 2002 eingegangen, der Erlös in der Einkommensteuererklärung 2002 mit dem Nettobetrag versteuert worden.

Dem Schreiben beigelegt sind ein mit 19. August 2002 datierter, an den Bw bzw. die GmbH gerichteter Vergleichsvorschlag über netto 300.000,00 S, die mit 21. August 2002 datierte Annahme dieses Vergleichsvorschlags durch den Bw bzw. die GmbH sowie ein Bankauszug über den Eingang der Vergleichszahlung auf dem Konto der GmbH im September 2002.

Die Mitglieder des Berufungssenates wurden mit diesem erst nach Abschluss der Beratung und Abstimmung vom 15. Februar 2006 erstatteten neuen Vorbringen des Bw neuerlich befasst.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Betriebsveräußerung/Übergangsgewinn

1.1. Die zum 31. Juli 2001 offenen, nicht auf die GmbH übergegangenen Honorarforderungen von netto 18.947.055,83 S wurden im Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 der Eigenverbrauchsbesteuerung unterzogen.

Diese Eigenverbrauchsbesteuerung wurde zu Unrecht vorgenommen. Das Zurück behalten von Kundenforderungen anlässlich einer Geschäftsveräußerung (oder einer Betriebsaufgabe) erfüllt nicht den Tatbestand des Eigenverbrauchs.

Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 in der im Streitjahr geltenden Fassung setzt tatbestandsmäßig die Verwendung von Gegenständen, die Ausführung sonstiger Leistungen oder das Tätigen bestimmter Ausgaben (Aufwendungen) voraus.

Der Begriff "Gegenstand" entspricht jenem bei der Lieferung (vgl. Ruppe, UStG³, § 1 Tz 328). Forderungen sind kein Gegenstand in diesem Sinne (vgl. Kranich, Mehrwertsteuer, UStG 1994, Tz 60) und können folglich, abgesehen davon, dass auch die weitere Voraussetzung einer vorangegangenen Vorsteuerabzugsmöglichkeit nicht zutrifft, keinem Verwendungseigenverbrauch unterliegen. Aber auch dem Tatbestandsbild der Ausführung

sonstiger Leistungen für unternehmensfremde Zwecke oder jenem des Aufwandeigenverbrauchs entspricht die Zurückbehaltung von Forderungen nicht.

Selbst wenn man im Zurückbehalten von Forderungen einen umsatzsteuerbaren Vorgang erblicken wollte, wäre – nicht zuletzt im Hinblick auf die Zielsetzung der Eigenverbrauchsbesteuerung, eine Gleichstellung des Unternehmers mit einem die entsprechende Leistung vom Unternehmer beziehenden Letztverbraucher herbeizuführen (vgl. Ruppe, a.a.O., § 1 Tz 313) - eine Umsatzsteuerpflicht nicht gegeben, weil Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG von der Umsatzsteuer befreit sind.

Anlässlich einer Betriebsaufgabe oder einer Geschäftsveräußerung zurückbehaltene Forderungen sind, im Gegensatz zu zurückbehaltenen Gegenständen, einer privaten Nutzung auch nicht zugänglich, sondern können bloß abgewickelt werden. Die Unternehmereigenschaft endet denn auch nicht mit der Beendigung der Leistungserstellung, sondern bleibt bis zur letzten Verwertungshandlung bestehen (Kolacny-Caganek, UStG³, § 4 Anm 30). Nachträgliche Einnahmen, die sich auf die unternehmerische Tätigkeit beziehen, oder nach Einstellung der Tätigkeit auftretende Änderungen der Bemessungsgrundlage gehören daher noch zur Unternehmenssphäre (vgl. Ruppe, a.a.O., § 2 Tz 142).

Werden sohin Kundenforderungen im Zuge einer Geschäftsveräußerung zurückbehalten, so ist dies bei Sollbesteuerung ohne Auswirkung; einer allfälligen Uneinbringlichkeit der Forderungen ist im Wege einer vom "ehemaligen" Unternehmer vorzunehmenden Berichtigung nach § 16 UStG Rechnung zu tragen (Ruppe, a.a.O., § 16 Tz 16). Bei Istbesteuerung sind die nach Geschäftsveräußerung eingehenden Beträge noch der unternehmerischen Tätigkeit zuzuordnen und folglich steuerbar (Ruppe, a.a.O. § 4 Tz 160; Kolacny-Caganek, a.a.O., § 4 Anm 30).

Der Bw hat die Umsätze für die von ihm erbrachten Leistungen gemäß § 17 Abs. 1 UStG nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung) versteuert. Die bei Geschäftsveräußerung am 31. Juli 2001 offenen, zurückbehaltenen Honorarforderungen sind aus den dargelegten Gründen nicht im Wege eines Eigenverbrauchs der Umsatzsteuer zu unterziehen, sondern sind nach Maßgabe des nach der Geschäftsveräußerung erfolgenden Forderungseingangs umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig.

Da für das Jahr 2001 Eingänge aus den zum 31. Juli 2001 offenen Forderungen nicht festgestellt wurden, war der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 Folge zu geben.

1.2.1. Gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei 1. der Veräußerung.... und 2. der Aufgabe des Betriebes.

Veräußerungsgewinn ist gemäß Abs. 2 leg.cit. der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln.

Werden anlässlich einer Betriebsveräußerung Wirtschaftsgüter zurückbehalten, so liegt eine Mischung zwischen Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe vor; die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter sind zum gemeinen Wert anzusetzen (Quantschnigg / Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 27).

Werden im Rahmen der Aufgabe des Betriebes die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter veräußert, so sind gemäß Abs. 3 leg.cit. die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen.

Der gemeine Wert wird gemäß § 10 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen.

Unstrittig ist, dass der Bw seine betriebliche Tätigkeit zum 31. Juli 2001 beendet und die Betriebsgrundlagen mit Ausnahme der zu diesem Stichtag offenen Honorarforderungen auf die neu gegründete GmbH übertragen hat. Zum 31. Juli 2001 waren daher dem Betrieb des Bw die wesentlichen Grundlagen entzogen bzw. sind diese auf die den Betrieb ab 1. August 2001 führende GmbH übergegangen. Es kann dahingestellt bleiben, ob dieser Vorgang insgesamt gesehen als Betriebsveräußerung oder als Betriebsaufgabe zu beurteilen ist, weil § 24 EStG 1988 in beiden Fällen die auf den Veräußerungs- bzw. Aufgabezeitpunkt, konkret also den 31. Juli 2001 bezogene Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes anordnet und es in beiden Fällen zum Ansatz des gemeinen Wertes für die anlässlich der Veräußerung oder Aufgabe ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter kommt. Ferner ist in beiden Fällen, da § 24 Abs. 2 EStG sowohl bei Veräußerung als auch bei Aufgabe des Betriebes die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes durch Betriebsvermögensvergleich anordnet, bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ein Übergang zum Betriebsvermögensvergleich zu unterstellen (vgl. Doralt, EStG⁷, § 4 Tz 429) und folglich ein Übergangsgewinn bzw. -verlust nach den in § 4 Abs. 10 EStG festgelegten Grundsätzen zu ermitteln.

Für denselben Zeitpunkt ist auch der Wert des Betriebsvermögens nach den Bestimmungen des § 6 EStG (steuerliche Buchwerte) festzustellen und durch Gegenüberstellung mit der

Summe der Veräußerungserlöse und gemeinen Werte der Veräußerungsgewinn zu ermitteln (Quantschnigg / Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 66).

Gemäß § 4 Abs. 10 Z 1 EStG ist beim Wechsel der Gewinnermittlungsart durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Da die zum 31. Juli 2001 offenen Honorarforderungen aus vom Bw erbrachten Architektenleistungen im Zeitpunkt der Vereinnahmung nicht mehr gewinnwirksam wären, waren sie im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung als Zuschlag zu erfassen.

Gemäß § 4 Abs. 10 Z 2 EStG ist darüber hinaus durch Zu- oder Abschläge und durch entsprechende Bilanzansätze sicherzustellen, dass sonstige Änderungen der Gewinnermittlungsgrundsätze (z.B. hinsichtlich der Berücksichtigung von Wertminderungen des Betriebsvermögens beim Übergang auf Buchführung) mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart berücksichtigt werden. Beim Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG auf die Bilanzierung kann daher eine allfällige Wertminderung bei Vorliegen der Voraussetzungen durch eine Teilwertabschreibung in der Übergangsbilanz nachgeholt werden; eine solche Teilwertabschreibung ist als Abschlag zu berücksichtigen und vermindert daher den Übergangsgewinn (Kofler / Kofler / Urnik, Handbuch der Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung², 138; Doralt, EStG⁷, § 4 Tz 404).

Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes darstellen kann. Wer eine solche Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung des niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes besteht nicht (VwGH 19.5.2005, 2001/15/0041).

Dass die Einbringlichkeit der in die Ermittlung des Übergangsgewinnes einbezogenen Forderungen gegen die BK zum 31. Juli 2001 nicht zweifelhaft war bzw. diese Forderungen in den Folgejahren offensichtlich auch bezahlt wurden, hat der Bw in der Berufungsverhandlung selbst zugestanden.

Als strittig verbleiben daher die gegen die Projektgesellschaften gerichteten, per 31. Juli 2001 fakturierten Honorarforderungen in Höhe von insgesamt brutto 20.640.000,00 S (1.499.967,29 €) sowie die Forderung gegen die CE-GmbH in Höhe von 1.620.000,00 S.

Der Bw hat für keine dieser Forderungen konkret dargetan, welche bis zum 31. Juli 2001 eingetretenen Umstände die geltend gemachte Wertminderung im Rahmen des zu diesem Stichtag zu ermittelnden Übergangsgewinnes rechtfertigen könnten.

Die Aktenlage und das Vorbringen des Bw lassen vielmehr lediglich erkennen, dass wertbeeinflussende Umstände allenfalls in nachfolgenden Jahren, jedenfalls aber noch nicht im Jahr 2001 oder davor eingetreten sind.

Die Prüferin verweist in ihrer Stellungnahme zu Recht auf die im Jahr 2002 beim Finanzamt eingereichten Stundungsansuchen des Bw, in welchen sich dieser auf den erwarteten Zahlungseingang aus gegenüber verschiedenen Projektgesellschaften bestehenden Honorarforderungen und auf die Bonität der Auftraggeber beruft. Im Stundungsansuchen vom 4. November 2002 bietet der Bw dem Finanzamt sogar die sicherungsweise Abtretung der gegen die S-GmbH bestehenden Forderung an. Angesichts solchen Vorbringens erweist sich die Behauptung des Bw, der Forderungsausfall sei bereits vor dem 31. Juli 2001 eingetreten, als unverständlich.

Die gegen die K-KEG, die VK-KEG, die JK-KEG und die S-GmbH bestehenden Honorarforderungen waren ferner Teil einer vom Bw im September 2002 geschlossenen Rahmenvereinbarung. Darin ist u.a. davon die Rede, dass die Honorare innerhalb eines Monats nach Abschluss der Vereinbarung zu bezahlen seien bzw. dass der Erwerb von Beteiligungen und die Bezahlung der Honorare einander bedingen würden. Die Vereinbarung beruht also offensichtlich auf der Überlegung, dass die Honorare bezahlt werden bzw. bezahlt werden können. Wenn aber noch im Rahmen einer im Jahr 2002 getroffenen Vereinbarung von einer Bezahlung der Honorarforderungen ausgegangen wird, so kann nicht bereits im Jahr 2001 bzw. vor dem 31. Juli 2001 deren Uneinbringlichkeit eingetreten sein.

Die Rahmenvereinbarung sah ferner für die Abtretung der Anteile an den genannten Gesellschaften einen Abtretungspreis von 1.832.720,00 € vor. Dieser Abtretungspreis, so berichten die Rechtsanwälte des Bw in dem in der Berufungsverhandlung überreichten Schreiben, habe dem damaligen Wert der Geschäftsanteile entsprochen. Wenn aber (bereits) die den Gegenstand der Rahmenvereinbarung bildenden Anteile an den Projektgesellschaften im September 2002 noch einen Wert von rd. 1,8 Mio € (die abzutretenden Kommanditeinlagen haben jeweils 1.000,00 €, das einbezahlt Stammkapital der S-GmbH 35.000,00 € betragen) hatten, so kann noch weniger nachvollzogen werden, warum die Honorarforderungen in Höhe von rd. 1,4 Mio € im Jahr 2001 uneinbringlich gewesen wären.

Dass Handlungen des IngS zur Uneinbringlichkeit der Honorarforderungen geführt hätten, ist für die Frage, ob eine Uneinbringlichkeit bereits im Jahr 2001 vorgelegen hat, schon deshalb unerheblich, weil sich diese Handlungen, wie die Rechtsanwälte berichten, erst im Jahr 2002 und zu einem Zeitpunkt, als die Gesellschaftsanteile noch den besagten Wert hatten, zugetragen haben.

Auch das uneinheitliche Vorbringen des Bw, der in der Berufung erklärt, die nicht auf die GmbH übergegangenen offenen Honorarforderungen sollten bei ihm nach Maßgabe des Zahlungseingangs versteuert werden, während er in der zur Stellungnahme der Betriebsprüfung eingereichten Gegenäußerung meint, die GmbH habe die Forderungen offensichtlich wegen Wertlosigkeit nicht übernommen, um dann in der Berufungsverhandlung auszuführen, dass die GmbH zu einem Zeitpunkt gegründet worden sei, wo noch die Möglichkeit eines positiven Ausgangs bestanden habe, ist nicht geeignet, eine bereits im Jahr 2001 eingetretene Uneinbringlichkeit der Honorarforderungen darzutun.

Die Ausführungen in der Berufung, wonach der Teilwert der Forderungen zum Zeitpunkt der Entnahme aus „heutiger Sicht“ null gewesen sei, bleiben sowohl hinsichtlich der näheren Umstände als auch hinsichtlich des genauen Zeitpunktes des Eintritts einer allfälligen Uneinbringlichkeit unbestimmt. Auch der mit Februar 2004 datierte Bericht der Rechtsanwälte enthält keinen Hinweis darauf, dass die dort angesprochenen Umstände, insbesondere die vermeintliche Uneinbringlichkeit der Forderungen, bereits im Streitjahr 2001 oder davor eingetreten wären.

Schließlich hat auch der steuerliche Vertreter in der Berufungsverhandlung bestätigt, dass die Uneinbringlichkeit der Forderungen gegen die Projektgesellschaften am 31. Juli 2001 noch nicht gegeben gewesen sei, weil der Bw die Honorarnoten sonst nicht gelegt hätte.

Der Umstand, dass sich der Bw im August 2002 mit der CE-GmbH auf die Bezahlung eines Teiles der gegen diese gerichteten Forderung verglichen hat, lässt ebenfalls nicht erkennen, dass er bereits zum 31. Juli 2001 mit dem teilweisen Ausfall dieser Forderung rechnen musste, bzw. dass der Forderungsausfall schon im Jahr 2001 festgestanden hätte. Der Verlust aus dem teilweisen Ausfall dieser Forderung kann folglich erst bei der Veranlagung des Jahres 2002 als nachträgliche Betriebsausgabe gemäß § 32 Z 2 EStG berücksichtigt werden.

Der Bw hat daher weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, dass die zum 31. Juli 2001 offenen Honorarforderungen zu diesem Stichtag uneinbringlich waren bzw. jedenfalls noch im Jahr 2001 uneinbringlich geworden wären.

Da der Bw somit nicht dargetan hat, dass der Teilwert der Forderungen zum 31. Juli 2001 oder davor unter deren Nennwert abgesunken wäre, war für diese Honorarforderungen bei Ermittlung des Übergangsgewinnes eine als Abschlag anzusetzende Teilwertabschreibung nicht zu berücksichtigen.

Die Forderungen waren ferner, im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes, für den zum selben Zeitpunkt festzustellenden Wert des Betriebsvermögens mangels Nachweises eines niedrigeren Teilwertes gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG ebenfalls mit dem Nennwert anzusetzen und mit diesem Betrag deren für die Übernahme ins Privatvermögen

anzusetzenden gemeinen Wert gegenüberzustellen. Da der Bw nicht glaubhaft dargetan hat, dass die Einbringlichkeit der offenen Honorarforderungen zum 31. Juli 2001 zweifelhaft oder gefährdet war, und auch sonst keine Umstände nachgewiesen wurden, die darauf hindeuten könnten, dass bei einer Veräußerung der Forderungen zum 31. Juli 2001 nicht zumindest deren Nennwert erzielbar gewesen wäre, ist davon auszugehen, dass auch der gemeine Wert der Honorarforderungen deren Nennwert entsprochen hat. Der gemeine Wert der Forderungen war daher gleich deren Buchwert, weshalb das Zurückbehalten der Forderungen zu keinem Veräußerungsgewinn oder –verlust führte.

Da der Bw eine bereits zum 31. Juli 2001 bestehende Zahlungsunfähigkeit der Auftraggeber oder Gefährdung der Einbringlichkeit der Honorarforderungen nicht dargetan, das Finanzamt den Übergangs- und Veräußerungsgewinn vielmehr korrekt ermittelt hat, und dem Vorbringen des Bw auch nicht entnommen werden kann, dass ein (gänzlicher oder teilweiser) Forderungsausfall zwar nach diesem Stichtag, aber noch im Jahr 2001 eingetreten und daher aus diesem Grund noch in diesem Jahr als (nachträgliche) Betriebsausgabe zu berücksichtigen wäre, erweist sich die Berufung in diesem Punkt als unbegründet.

1.2.2. Der erkennende Senat teilt ferner die Ansicht des Bw, eine allfällige, erst nach dem Streitjahr 2001 eingetretene Uneinbringlichkeit der Honorarforderungen könne auf Grund der Bestimmung des § 295a BAO rückwirkend im Jahr 2001 zu einer Korrektur des Veräußerungsgewinnes führen, nicht.

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruchs hat.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2003, das diesen neuen Verfahrenstitel geschaffen hat, führen dazu u.a. Folgendes aus:

"Im Unterschied zu § 175 Abs. 1 Z 2 (deutsche) Abgabenordnung enthält die BAO keinen Verfahrenstitel zur Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse. Gemeint sind Ereignisse, von denen sich aus Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt. Dies gilt beispielsweise für die (nachträgliche) Entrichtung ausländischer Quellensteuern, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen auf österreichische Abgaben anzurechnen sind. Diesfalls ist zweifelhaft, mit welchem Verfahrenstitel eine nachträgliche Berücksichtigung erfolgen kann."

Die Bestimmung des § 295a BAO ist eine Verfahrensvorschrift. Als solche vermag diese Bestimmung weder neues materielles Recht zu schaffen, noch in bestehendes materielles Recht einzugreifen. Zweck dieser Bestimmung ist es, für jene Fälle, in denen das materielle Abgabenrecht nachträglich eingetretenen Ereignissen rückwirkende Bedeutsamkeit für bereits entstandene Abgabenansprüche beimisst bzw., wie das Beispiel aus den Erläuternden Bemerkungen zeigt, schon bisher beigemessen, für deren tatsächliche rückwirkende

Berücksichtigung aber bislang kein Verfahrenstitel bestanden hat, einen Verfahrenstitel zu schaffen.

Es ist folglich eine Frage des Inhalts bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruchs Rückwirkung zukommt (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 295a Tz 4). Ob ein bereits entstandener Steueranspruch wegen nachträglicher Änderung des ursprünglich gegebenen Sachverhalts mit steuerlicher Rückwirkung geändert werden darf, bestimmt das jeweils einschlägige materielle Recht.

Das konkret zu beurteilende Ereignis besteht im nachträglichen Uneinbringlichwerden der im Zuge der Betriebsveräußerung bzw. –aufgabe im Jahr 2001 vom Bw zurückbehaltenen Honorarforderungen.

Diesbezüglich sind die Bestimmungen der §§ 24 und 32 EStG einschlägig.

Gemäß § 24 Abs. 2 EStG sind Veräußerungsgewinne für den Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe zu ermitteln. Nicht veräußerte Wirtschaftsgüter sind gemäß Abs. 3 leg.cit. mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen.

Gemäß § 32 Z 2 Teilstich 1 EStG gehören zu den Einkünften auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit (z.B. Verluste aus dem Ausfall von Forderungen).

Die einschlägigen Abgabenvorschriften sehen sohin für Veräußerungs- und Aufgabegewinne eine stichtagsbezogene Ermittlung vor. Eine sich allenfalls später herausstellende Uneinbringlichkeit des Veräußerungserlöses lässt diese stichtagsbezogene Veräußerungsgewinnermittlung unberührt. Die Uneinbringlichkeit kann gemäß § 32 Z 2 EStG vielmehr als nachträgliche Betriebsausgabe erst für den Zeitraum geltend gemacht werden, in welchem sie eintritt.

Diese materielle Rechtslage spiegelt sich auch in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wider.

Dem Erkenntnis vom 24.9.2003, 99/13/0107, lag eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1996, in welchem ein Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebes versteuert worden war, zu Grunde. Der Beschwerdeführer hatte in der Berufung u.a. beantragt, den Veräußerungserlös im Hinblick auf eine mittlerweile eingetretene Insolvenz des Käufers im Einkommensteuerbescheid 1996 mit einem geringeren Betrag zu berücksichtigen.

Es liegt auf der Hand, dass rückwirkende Ereignisse dann, wenn für den betreffenden Veranlagungszeitraum noch kein Bescheid erlassen wurde oder gegen den betreffenden Bescheid eine Berufung anhängig ist, bei Bescheiderlassung oder Berufungserledigung – sei es auf Antrag oder von Amts wegen – berücksichtigt werden können. Diese Möglichkeit

bestand bereits vor Schaffung des § 295a BAO bzw. bedurfte es in der Vergangenheit keines eigenen Verfahrenstitels, um solchen Ereignissen in noch nicht rechtkräftig veranlagten Jahren Rechnung zu tragen. Würde sich aus den Abgabenvorschriften für den Fall einer sich später herausstellenden Uneinbringlichkeit des Veräußerungspreises eine Rückwirkung auf den Veräußerungszeitpunkt ergeben, so wäre dem bereits vor Schaffung des § 295a BAO bei Vorliegen noch nicht rechtskräftiger Bescheide für das Veräußerungsjahr etwa in einer Berufungserledigung durch entsprechende Berücksichtigung dieses Ereignisses Rechnung zu tragen gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat aber in der zitierten Entscheidung eine Berücksichtigung der Minderung des Veräußerungserlöses bereits im Jahr 1996, also im Jahr der Veräußerung, mit dem Hinweis darauf, dass der Veräußerungsgewinn für den Zeitpunkt der Veräußerung zu ermitteln sei, abgelehnt und eben ausgesprochen, dass eine allfällige Uneinbringlichkeit erst für den Zeitraum geltend gemacht werden kann, in welchem sie eintritt.

Im Erkenntnis vom 22.10.1996, 95/14/0018, führt der Gerichtshof aus, dass die Bestimmung des § 32 Z 2 EStG Ansprüche und Verpflichtungen erfasst, die nach der Beendigung des Betriebes nicht eigenständig privat genutzt, sondern nur mehr abgewickelt werden können, und dass ausgehend von den Werten, mit denen diese Wirtschaftsgüter in der Bilanz auf den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung- bzw. aufgabe anzusetzen sind, spätere Veränderungen im Vermögen des bisherigen Betriebsinhabers zu positiven bzw. negativen nachträglichen betrieblichen Einkünften führen.

Im Erkenntnis vom 17.9.1997, 93/13/0106, hält der Gerichtshof ausdrücklich fest, dass in Folgejahren eingetretene Ereignisse nicht rückwirkend im Veräußerungsjahr zu einer Korrektur des Veräußerungsgewinnes führen könnten; eine solche Vorgangsweise widerspräche dem Grundsatz der periodengerechten Erfolgsermittlung, weil dabei erfolgsrelevante Ereignisse in Perioden (vor)verlagert würden, in denen sie noch nicht eingetreten sind.

Die einschlägigen Abgabenvorschriften sehen somit, und dies bestätigt auch die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, für den Fall des nachträglichen Ausfalls einer anlässlich der Betriebsveräußerung oder –aufgabe zurückbehaltenen Forderung keine Rückwirkung auf den Veräußerungs- oder Aufgabezeitpunkt, sondern eine Berücksichtigung erst im Zeitpunkt des Forderungsausfalls vor. Die Schaffung des § 295a BAO hat an dieser materiellen Rechtslage, insbesondere auch an der Bestimmung des § 32 Z 2 EStG, die ausdrücklich (weiterhin) eine Berücksichtigung solcher Forderungsausfälle als nachträgliche Betriebsausgabe vorsieht, nichts geändert.

Für den Berufungsfall folgt daraus, dass die einschlägigen Abgabenvorschriften einer abgabenrechtlichen Wirkung einer allenfalls in den Folgejahren eingetretenen Uneinbringlichkeit der vom Bw im Jahr 2001 zurückbehaltenen Honorarforderungen für den

Abgabenanspruch des Jahres 2001 entgegenstehen. Eine solche Uneinbringlichkeit kann gemäß § 32 Z 2 EStG erst in dem Jahr geltend gemacht werden, in dem sie eintritt (eingetreten ist).

Der erkennende Senat schließt sich daher der Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes, der etwa im Urteil vom 28.7.1994, IV R 53/91, BStBl. 1995 II S. 112, ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 dAO darin gesehen hat, dass eine anlässlich der Betriebsveräußerung ins Privatvermögen übernommene Forderung wegen späterer Zahlungsunfähigkeit wertlos wird, im Hinblick auf die, die vorliegende Frage eindeutig regelnde materielle österreichische Rechtslage nicht an.

Dem Begehr des Bw, die allfällige Uneinbringlichkeit der Honorarforderungen auf Grundlage der Bestimmung des § 295a BAO als rückwirkendes Ereignis bereits im Einkommensteuerbescheid des Jahres 2001 zu berücksichtigen, kann daher nicht entsprochen werden.

Hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wurde der Berufung bereits aus anderem Grunde Folge gegeben; für die Einkommensteuer des Jahres 2000 ist die Frage der Einbringlichkeit der Honorarforderungen nicht von Bedeutung.

1.2.3. Ein Antrag auf Änderung gemäß § 295a BAO ist ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinne des § 85 Abs. 1 BAO (vgl. Ritz, a.a.O.) und unterliegt daher gemäß § 311 Abs. 1 BAO der Entscheidungspflicht. Das Finanzamt ist dieser Entscheidungspflicht mit dem Bescheid vom 4. Februar 2004 nachgekommen. Es mag zwar naheliegend sein, den Abänderungsantrag dann, wenn eine Berufung gegen den betreffenden Bescheid anhängig ist, gemeinsam mit der Entscheidung über die Berufung zu erledigen. Dass eine Erledigung mit gesondertem Bescheid nicht zulässig wäre, kann dem Gesetz jedoch nicht entnommen werden. Da das auf § 295a BAO gestützte Änderungsbegehr des Bw jedenfalls nicht berechtigt ist, war die gegen den Bescheid vom 4. Februar 2004 gerichtete Berufung als unbegründet abzuweisen.

1.3. Was die unter Punkt 5 der Berufung behauptete, betragsmäßig nicht näher konkretisierte Doppelbesteuerung von Honorareinnahmen im Jahr 2001 betrifft, ist ein Nachweis für eine doppelte Erfassung von Einnahmen im Einkommensteuerbescheid 2001 nicht erbracht worden. Den in der zur Berufung ergangenen Stellungnahme der Prüferin getroffenen Ausführungen, denen zufolge die offenen Forderungen per 31. Juli 2001 anhand der vom Bw zur Verfügung gestellten Unterlagen berechnet und nachgewiesene Zahlungseingänge berücksichtigt worden, im Übergangsgewinn folglich keine im Jahr 2001 zusätzlich als Einnahmen versteuerten Beträge enthalten seien, ist die Bw nicht entgegengetreten. Dem Einkommensteuerbescheid 2001 wurden auch weitere als die von der Betriebsprüfung

ermittelten Einkünfte aus selbständiger Arbeit, welche dem Bw erst nach dem 31. Juli 2001 zugeflossen wären, nicht zugrunde gelegt.

Mangels Nachweises einer im Jahr 2001 erfolgten doppelten Besteuerung von Honorareinnahmen erweist sich die Berufung auch in diesem Punkt als unbegründet.

2. Spekulationsgewinn

Zu den sonstigen Einkünften im Sinne des § 29 EStG 1988 gehören u.a. Einkünfte aus Spekulationsgeschäften. Gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen u.a. Veräußerungsgeschäfte über Grundstücke, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt, zu den Spekulationsgeschäften.

Es ist unstrittig, dass der Bw mit dem innerhalb der in § 30 Abs. 1 Z 1 EStG normierten Frist von 10 Jahren vorgenommenen An- und Verkauf eines unbebauten Grundstücks den Tatbestand eines Spekulationsgeschäfts verwirklicht hat.

Streit besteht darüber, ob in den Jahren vor der Veräußerung angefallene Pachtaufwendungen für ein Nachbargrundstück als Werbungskosten bei Ermittlung der steuerpflichtigen Spekulationseinkünfte zu berücksichtigen sind.

Zu den Werbungskosten zählen bei Spekulationsgeschäften neben den Aufwendungen, die unmittelbar mit dem Veräußerungsgeschäft in Zusammenhang stehen, wie etwa Vermittlungsprovisionen oder Vertragserrichtungskosten, grundsätzlich auch solche, die aus der Anschaffung des Spekulationsobjektes und seiner Erhaltung bis zur Veräußerung erwachsen (VwGH 31.7.2002, 98/13/0201).

Es müssen sonach das Spekulationsobjekt betreffende Aufwendungen vorliegen, sollen diese einkünftemindernd berücksichtigt werden können. Die für das vom Bw zugepachtete Nachbargrundstück bezahlte Pacht war aber weder durch die Anschaffung des Spekulationsobjektes noch durch dessen Erhaltung veranlasst.

Die Zupachtung des Nachbargrundstückes erfolgte vielmehr, ebenso wie die Anschaffung des Spekulationsobjektes, für Zwecke eines – letztlich nicht verwirklichten – Bauprojektes. Damit waren aber die für das Nachbargrundstück bezahlten Pachtausgaben durch dieses Projekt veranlasst. Im Rahmen welcher Einkunftsart und inwieweit diese Ausgaben in den einzelnen Jahren des Pachtzeitraums einkünftemindernd zu berücksichtigen waren, kann im Hinblick darauf, dass solche Ausgaben in den Streitjahren nicht mehr geleistet wurden, dahingestellt bleiben.

Das Berufungsbegehren ist daher auch in diesem Punkt nicht begründet.

Festgestellt wird, dass die im Jahr 2000 erzielten Einkünfte aus Spekulationsgeschäft unrichtigerweise nicht im Einkommensteuerbescheid 2000, sondern im Einkommensteuerbescheid 2001 versteuert wurden. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide waren daher insoweit zu ändern, als die Sonstigen Einkünfte im Einkommensteuerbescheid 2000 erfasst werden.

Ferner wird festgestellt, dass im Veranlagungsakt das Jahr 2001 betreffende Mitteilungen über die gesonderte Feststellung von Einkünften erliegen, die im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2001 noch nicht berücksichtigt sind. Es sind dies Mitteilungen des Finanzamtes Salzburg-Stadt, wonach von den von der JK-KEG im Jahr 2001 erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb auf den Bw ein Anteil von -178.050,00 S und von den von der ME-KEG im Jahr 2001 erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb auf den Bw ein Anteil von -12.572,00 S entfällt. Diese vom Finanzamt Salzburg Stadt getroffenen Feststellungen werden gemäß § 192 BAO der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 1. März 2006