

GZ. RV/0055-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Ernst Bauer, Dkfm. Franz Kiesler und Friedrich Nagl am 25. September 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch GPS Gloser Pieber Scholler Steuerberatungsgesellschaft m. b. H., gegen den Bescheid des Finanzamtes Scheibbs betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1994 nach in Wien durchgeföhrter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. übte im Streitjahr das Zimmermeistergewerbe aus. Die Gewinnermittlung erfolgt gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Beim Bw. fand für die Jahre 1992 bis 1994 eine Betriebsprüfung statt. Der Prüfer traf unter anderem in Tz 24 des BP-Berichtes folgende Feststellung:

"Bewertung Baustelle P. W. per 31.12.1994

In der Bilanz per 31.12.1994 wurde das Bauvorhaben P. W. als halbfertige Arbeit bewertet. Am 2.2.1995 wurde von der Fa. des Bw. die Schlussrechnung über das Bauvorhaben ARGE P. W. gestellt. In der Rechnung wurde der Abrechnungszeitraum von 25.4.1994 bis 21.12.1994 angegeben. Vom Abgabepflichtigen wurde die von der Bauleitung endgültig festgestellte Schlussrechnung anerkannt. Für den Abgabepflichtigen stand zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung der endgültige Nettorechnungsbetrag fest. Von der Betriebsprüfung wird das Bauvorhaben P. W. als "fertige, noch nicht abgerechnete Leistung" bewertet, und in der Prüferbilanz per 31.12.1995 (richtig offensichtlich 1994) mit dem Nettorechnungsbetrag eingestellt. Der Bilanzansatz "Halbfertige Arbeiten" ist zu berichtigen. Die Regierechnung vom 9.1.1995 betrifft den Abrechnungszeitraum vom 13.12.1994 bis 16.12.1994 und wurde in der Bilanz bisher nicht erfasst. Die Regierechnung ist in der Prüferbilanz per 31.12.1995 ebenfalls als "Fertige, noch nicht abgerechnet Leistung" einzustellen.

Bauvorhaben Pier West netto	2.729.448,00
Regierechnung netto	59.015,00
Fertige, noch nicht abgerechnete Leistung lt. Bp	2.788.463,00
Berichtigung "Halbfertige Arbeiten"	-1.980.643,00 "

Das Finanzamt erließ am 28. November 1995 einen der oben angeführten Feststellung der Betriebsprüfung folgenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1994.

Der Bw. brachte am 27. Dezember 1995 gegen den Einkommensteuerbescheid für 1994 mit folgender Begründung Berufung ein:

Die Berufung richte sich gegen die im Prüfungsbericht 1994 unter den Teilziffern 19 (Rechenfehler bei Aufwendungen der Privatsphäre) und 24 (Bewertung der halbfertigen Baustelle P. W.) angeführten Berechnungen und Feststellungen.

In Teilziffer 19 würden Aufwendungen, die laut BP der Privatsphäre zuzuordnen seien, detailliert angeführt und es komme zu einer Aufwandskürzung von S 29.525,00. Die Summe

der angeführten und auch besprochenen Beträge laute aber richtig auf S 26.354,00. Die Gewinnermittlung 1994 laut BP sei daher um S 3.171,00 zu berichtigen.

In Teilziffer 24 werde die Baustelle P. W. vom Betriebsprüfer als fertige, noch nicht abgerechnete Leistung, in Höhe von S 2.729.448,00 bewertet und der bisherige Bilanzansatz um S 748.805,00 erhöht.

Nach Meinung des Bw. könne man den Sachverhalt – wie der Betriebsprüfer – nicht einfach auf den Abrechnungszeitraum der sogenannten Schlussrechnung reduzieren, sondern müsse das Bauvorhaben P. W. von der Auftragsvergabe bis zum Abschluss seiner Tätigkeit an dieser Baustelle betrachten und danach bewerten.

Die Arbeitsgemeinschaft P. W. habe der Firma des Bw. den Auftrag für Schalungsarbeiten, beinhaltend Lieferungen und Leistungen laut beiliegendem Leistungsverzeichnis, im Gesamtwert von netto S 3.450.410,00 + 20 % MWSt. S 690.082,00 – brutto Auftragssumme S 4.140.492,00 – erteilt.

Der Arbeitsbeginn sei mit 25. April 1994 festgelegt worden, und dass Zwischentermine mit der Bauleitung zu vereinbaren seien.

Unter Punkt 7.2. werde angeführt, dass Regiearbeiten einer gesonderten Beauftragung bedürften, aber für alle Zusatzleistungen die Einheitspreise des Hauptauftrages gelten.

Es sei in der Baubranche durchaus üblich, dass innerhalb eines Gesamtauftrages gezielt Teilarbeiten in "Regie" vergeben würden.

Dies geschehe nicht, weil es sich bei den Regiearbeiten um außertourliche Leistungen außerhalb des Gesamtauftrages handle, sondern es seien dies Arbeiten das Gesamtprojekt betreffend und erfolge nur aus abrechnungstechnischen Gründen.

Und so sei es auch bei der Baustelle P./W. gewesen. Es sei dem Bw. der Zuschlag über eine Auftragssumme in Höhe von S 3.450.510,00 netto erteilt worden. Der Bw. sollte sämtliche Schalungsarbeiten im Bereich der Achsen 44-47 KBW II durchführen (siehe auch Schreiben der ARGE P. W. vom 29.9.1995).

Im zeitlichen Ablauf habe es sich ergeben, dass die Regiearbeiten hauptsächlich zum Ende des Projektes erbracht worden seien und mit 2. Februar 1995 eine Teilschlussrechnung habe gelegt werden können. Dies habe man dem Bw. erlaubt, da er dadurch und nur durch diese Art der Abrechnung, nämlich die Legung einer Teilschlussrechnung, sämtliche Rücklässe ausbezahlt bekommen bzw. über Bankgarantien zur vollen Summe Zugriff erlangt habe, was

keine unwesentliche Erleichterung für die finanzielle Situation des Unternehmens bedeutet habe.

Der wichtigste Faktor aber, dass es sich noch nicht um die Fertigstellung der Leistung im Bereich der Baustelle P. W. gehandelt habe, sei aber, dass die Abrechnungssumme der Rechnung auf S 2.729.448,00 laute. Hier bestehe also noch eine Differenz zur Auftragssumme in Höhe von S 720.962,00 netto. Zu sagen, da eine Rechnungslegung möglich gewesen sei, müsse also die Fertigstellung der Baustelle gegeben sein, sei falsch.

Richtig sei, dass bis zur Fertigstellung des Bauabschnittes, der von der Firma des Bw. ausgeführt worden sei, noch Rechnungen in Höhe von S 483.720,00 netto gelegt worden seien und während des Jahres 1994 schon Regierechnungen in Höhe von S 349.740,00 gelegt worden seien. Insgesamt ergebe sich somit die Gesamtabrechnungssumme von S 3.562.908,00, die die Auftragssumme um 3,26 % knapp übersteige.

Da der Bw. schon seit jeher vom Wahlrecht des § 6 EStG bzw. EStR 33 (2) Gebrauch gemacht habe, und die Gewinnrealisierung bei langfristigen Fertigungen erst zum Zeitpunkt der Fertigstellung der Leistung angesetzt habe, sei er der Meinung, dass auch in diesem Fall der Ansatz der halbfertigen Arbeiten gerechtfertigt sei.

Zusammenfassend verweist der Bw. darauf, dass der Auftrag BVH P. W. über ca. 3,5 Mio S laut Ausschreibung und Anbot einen einheitlichen wirtschaftlichen und technischen Vorgang darstelle, der mit Mai 1994 begonnen und mit März 1995 beendet worden sei.

Abrechnungen seien entgegenkommender Weise erfolgt, um Verzögerungen bezüglich des Geldflusses, wegen Einbehalt von Deckungsrücklässen, etc. zu vermeiden. Die sogenannte Abrechnung stelle also eine Teilrechnung dar, die leistungsadäquate Acontozahlungen ermöglicht habe.

Das Finanzamt erließ am 18. April 1996 einen Berichtigungsbescheid, und korrigierte damit den in der Berufung angeführten Rechenfehler betreffend Tz 19.

Der Betriebsprüfer führt in seiner Stellungnahme zur Berufung an, im Auftragsschreiben vom 4. Mai 1994 werde unter Punkt 7.2. eindeutig angeführt, dass Zusatz- und Regieleistungen einer besonderen Beauftragung bedürften. Ab dem Zeitraum vom 21. Dezember 1994 wären die geleisteten Arbeiten in Regiestunden abgerechnet worden. Aus den Regierechnungen gehe nicht hervor, welche Arbeiten durchgeführt worden seien.

Weiters verweist der Prüfer auf das Schreiben der ARGE P. W. vom 29. September 1995, in dem angegeben werde, dass die in den **LV-Positionen erfassten Leistungen mit der Rechnung vom 2. Februar 1995 abgerechnet wurden** (lt. Leistungsverzeichnis beträgt die Bausumme netto S 3.450.410,00). Für zusätzliche Arbeiten sei ein Auftrag der Bauleitung erforderlich gewesen. Während der Fertigstellung des Bauabschnittes seien von der Firma des Bw. Leistungen erbracht worden, für welche sofort nach Leistungserbringung Regierechnungen ausgestellt worden seien. Die Schlussrechnung (keine Teilschlussrechnung) vom 2. Februar 1995 sei mit Schreiben vom 16. März 1995 von beiden Vertragspartnern vorbehaltlos anerkannt worden.

***Der Senat hat erwogen:***

1.) Der Berufungssenat hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

**A)** Der Bw. bekam mit Auftragsschreiben vom 4. Mai 1994 den Auftrag für "Schalungsarbeiten". Der Auftragsumfang umfasst mit Hinweis auf das beiliegende Leistungsverzeichnis Lieferungen und Leistungen im Gesamtwert von netto rd. S 3.540.410,00 exklusive 20 % MwSt in Höhe von S 690.082,00, d.i. eine Bruttoauftragssumme in Höhe von S 4.140.492,00. Rechnungen sind monatlich in Form von Teilrechnungen vorzulegen.

Unter Pkt. 7.2) des Auftragsschreibens ("Regiearbeiten") heißt es: "Zusatz- und Regieleistungen bedürfen einer gesonderten Beauftragung. Die Anerkennung erfolgt nur in dem Umfang in dem diese Leistungen bestätigt und anerkannt wurden. Für Zusatz- und Regieleistungen gelten die Einheitspreise des Hauptauftrages und alle darauf gewährten Nachlässe als vereinbart. Der Regiestundensatz beträgt S 300 (S 300,00 wurde handschriftlich gestrichen und S 360,00 beigefügt)." Im Leistungsverzeichnis werden die einzelnen Leistungen mit Positionsnummer, Bezeichnung der Leistung, Quadratmeterzahl, Preis pro Quadratmeter und der Gesamtkosten der einzelnen Leistung angeführt.

**B)** Mit **Schlussrechnung** vom 2. Februar 1995 wurde vom Bw. gegenüber der Auftraggeberin Arge P. W. für den **Leistungszeitraum vom 25. April 1994 bis 21. Dezember 1995 (richtig wohl: 1994)** mit einer Schlussrechnungssumme von brutto S 3.275.338,24 (netto S 2.729.448,53) abgerechnet.

**C)** Der Bw. bestätigt mit Schreiben vom 16. März 1995 betreffend "Schlussrechnungserklärung für Bvh. P. W. Schalungsarbeiten", dass er "die von der Bauleitung endgültig festgestellte Schlussabrechnung von insgesamt S 3.275,338,24 incl. 20 % MWSt. **für sämtliche Leistungen der Firma aus obigem Titel** einschließlich aller

Nebenleistungen bis zum heutigen Tag vorbehaltlos anerkennt, dass er auf diese Leistungen insgesamt S 2.416.649,82 an Teilzahlungen erhalten hat und nach Erhalt der Restzahlung von S 858.688,42 keinerlei Forderungen aus obigem Titel mehr zu stellen berechtigt ist."

**D)** In der **Niederschrift vom 14. Mai 1996** gibt der Bw. an, dass es für die in der Rechnung vom 2. Februar 1995 erfassten Leistungen (Zeitraum 25. April 1994 bis 21. Dezember 1994) **keine offizielle Abnahme** gibt. Über **die erbrachten Leistungen wurden monatlich Massenaufstellungen erstellt und vom Auftraggeber geprüft**.

Laut der geprüften Aufstellung wurden die monatlichen Teilrechnungen erstellt. Die Rechnung vom 2. Februar 1995 wurde aufgrund dieser Teilrechnungen für den Leistungszeitraum vom 25. April 1994 bis 21. Dezember 1994 erstellt und vom Auftraggeber geprüft und anerkannt. Die Leistungen für den Zeitraum ab 21. Dezember 1994 wurden für den gleichen Bauabschnitt erbracht und nach tatsächlich geleisteten Stunden (nicht nach Massenaufstellung) abgerechnet.

**E)** Mit den Regierechnungen wurde nach geleisteten Stunden abgerechnet und diese Rechnungen laufend als Erlös verbucht (vgl. Regierechnung AB-BP S 88-91 und S 79 Rückseite). In der Abrechnung über Regiestunden vom 9. Jänner 1995 werden geleistete Regiestunden in der Zeit v. 13. Dezember - 16. Dezember 1994 und Stunden lt. Aktennotiz v. 29. September 1994 angeführt und werden 169,00 Regiestunden à 360,00 in Rechnung gestellt.

Den obigen Feststellungen liegen folgende in den Akten befindliche Unterlagen zugrunde:

Zu A) Auftragsschreiben der Arge P. W. vom 4. Mai 1994 (Arbeitsbogen BP S 92 – 98).

Zu B) Schlussrechnung vom 2. Februar 1995 (Arbeitsbogen BP S 87).

Zu C) Schlussrechnungserklärung für Bvh. P. W. – Schalungsarbeiten (Arbeitsbogen BP S 85).

Zu D) Niederschrift mit dem Bw. vom 14. Mai 1996 (Einkommensteuerakt S 72/1994).

Zu E) Regierechnungen (Arbeitsbogen BP S 88 – 91).

2.) Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Einkommensteuerrechtliche Bestimmungen über die Gewinnrealisierung:

Im Einkommensteuerrecht ist das Realisationsprinzip ein Bilanzierungsgrundsatz (vgl. Doralt, EStG(4), § 4 Tz 153). Der Grundsatz der Gewinnrealisierung bedeutet, dass ein Gewinn erst dann ausgewiesen werden darf, wenn er durch einen Umsatz verwirklicht ist, also die Leistung erbracht ist (vgl. VwGH 18.1.1994, 90/14/0124). Das Realisationsprinzip gilt im Bereich der Gewinnrealisierung gleichermaßen für die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 wie für die Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG (vgl. VwGH 29.4.2003, 99/14/0112).

Erstreckt sich eine Leistung über einen längeren Zeitraum, so ist eine Gewinnrealisierung grundsätzlich erst mit dem Abschluss der gesamten Leistung zulässig. Bis dahin "schwebt" das Geschäft. Ist eine Leistung teilbar, so lösen allerdings bereits erbrachte Teilleistungen Gewinnrealisierung aus (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 42 ff zu § 6 EStG).

Teilleistungen rechtfertigen eine Gewinnrealisierung nur, soweit es sich um abgrenzbare Teilleistungen handelt. Sie sind dann der Gewinnperiode zuzurechnen, in der die Teilleistung erbracht worden ist. Eine abgrenzbare Teilleistung liegt dann vor, wenn die Teilleistung im Rahmen der Gesamtleistung einen eigenen Wert hat (VwGH 1.12.1981, 81/14/0017).

Der Berufungssenat hatte zu beurteilen, ob die für den Leistungszeitraum 25. April 1994 bis 21. Dezember 1994 abgerechneten Leistungen des Bw. "fertige, noch nicht abgerechnete Leistungen" (Ansicht des Finanzamtes) oder halbfertige Arbeiten (Ansicht des Berufungswerbers) darstellen.

Dass von einer abgrenzbaren Teilleistung auszugehen ist, gründet sich laut Ansicht des Senates:

- auf die Schlussrechnung vom 2. Februar 1995 in welcher der Leistungszeitraum mit 25. April 1994 bis 21. Dezember 1995 (gemeint: 1994) angegeben wird und über die beauftragten Leistungen laut Leistungsverzeichnis abgerechnet wird.
- auf das Schreiben vom 16. März 1995 betreffend "Schalungsarbeiten", in dem der Bw. die festgestellte Schlussrechnung "für sämtliche Leistungen aus obigem Titel anerkennt".
- auf die Niederschrift vom 14. Mai 1996, in der vom Bw. angegeben wurde, dass es für die in der Rechnung vom 2. Februar 1995 erfassten Leistungen keine offizielle Abnahme gibt.
- auf Pkt. 7.2 des Auftragsschreibens vom 4. Mai 1994, nach denen die Regieleistungen nach geleisteten Arbeitsstunden gesondert abgerechnet werden und für deren

Durchführung laut Auftragsschreiben vom 4. Mai 1995 eine gesonderte Beauftragung erforderlich ist, und vorliegende Regierechnungen.

- auf die Tatsache, dass weder weitere Teilrechnungen noch eine Schlussrechnung gelegt wurde, wenn man dem Bw. folgend davon ausgeht, die nach seiner Ansicht sogenannte Schlussrechnung stelle eine Teilrechnung dar.

Da Regieleistungen gesondert beauftragt werden müssen (siehe Pkt 7.2) sind sie nicht Teil des Auftrages vom 4. Mai 1994. Die Durchführung von Regieleistung wird dort ausdrücklich an eine Beauftragung geknüpft.

Dass die im Leistungsverzeichnis des Auftrages vom 4. Mai 1994 angeführten Leistungen bis 21. Dezember 1994 durchgeführt wurden, ist einerseits aus der Schlussrechnung ersichtlich und andererseits daraus, dass für Zeiträume nach dem 21. Dezember 1994 nur mehr Regieleistungen mit Stundensätzen abgerechnet wurden, für die eine gesonderte Beauftragung notwendig war. Die vom Bw. angesprochene Differenz zwischen der Summe der Schlussrechnung (S 2.729.448,53 netto) und der Auftragssumme (S 3.540.410,00) ergibt sich nicht etwa daraus, dass Teile der laut Leistungsverzeichnis beauftragten Leistungen noch nicht erbracht worden wären und nun mittels Regieleistungen erbracht würden, sondern daraus, dass die tatsächlich erbrachten Leistungen insgesamt von den Leistungen laut Leistungsverzeichnis mengenmäßig abweichen. So kann beispielsweise auf die Position 2 des Leistungsverzeichnisses verwiesen werden, in der 5.365 m<sup>2</sup> Schalung Wand beauftragt wurden, und aus der Schlussrechnung ersehen werden, dass die Schalung Wand mit 3.469,36 m<sup>2</sup> abgerechnet wurde. Der Hinweis des Bw., dass bis zur Fertigstellung des Bauabschnittes noch Rechnungen in Höhe von S 483.720,00 netto gelegt wurden, geht deshalb ins Leere, da dies nicht Leistungen laut Leistungsverzeichnis des Auftragsschreibens vom 4. Mai 1995 betrifft, sondern die Abrechnung von gesondert beauftragten Regieleistungen.

Dass nach den Berufungsausführungen des Bw. die "sogenannte Schlussrechnung" eine Teilrechnung darstelle, die leistungsadäquate Abrechnungen ermöglicht habe, kann auch insofern nicht nachvollzogen werden, als nach dieser Schlussrechnung nur mehr Rechnungen über Regieleistungen gelegt wurden, die einer Beauftragung bedurften und in einem konkret angegebenen Zeitraum erbrachte Stunden abrechneten, aber weder weitere Teilrechnungen noch eine endgültige Schlussrechnung gelegt worden sind.

Das vom Bw. vorgelegte Schreiben der ARGE P. W. vom 29. September 1995 bestätigt, dass der Auftrag vom 4. Mai 1994 im Bereich der Achsen 44-47 (KBW II) sämtliche für diesen Bereich erforderliche Schalungsarbeiten umfasst. Diese Arbeiten seien in der Zeit vom 25. April 1994 bis 24. März 1995 ausgeführt worden, wobei die in den LV-Positionen erfassten Leistungen mit der Rechnung vom 2. Februar 1995 abgerechnet worden seien. Zusätzlich zu den LV-Positionen seien **auf Anordnung der Bauleitung** noch div. Regiearbeiten durchzuführen gewesen, welche dem Bauablauf entsprechend ebenfalls in der Zeit vom 25. April 1994 bis 24. März 1995 auszuführen gewesen seien. Dass es sich bei diesen Regieleistungen um einen Bestandteil des Auftrages vom 4. Mai 1995 handle, sei aus Pkt 7.2. dieses Auftragsschreibens ersichtlich, in dem sowohl der Regiestundensatz als auch die Bedingungen für Zusatz- und Regieleistungen gemäß diesem Auftrag ausdrücklich fixiert worden seien. Im Auftragsschreiben vom 4. Mai 1994 werden wohl Regieleistungen mit Stundensatz und Bedingungen angeführt, es ist aber ausdrücklich – und auch das vorgelegte Schreiben spricht von “auf Anordnung der Bauleitung” – in Pkt 7.2. festgelegt, dass **Zusatz- und Regieleistungen ein gesonderten Beauftragung bedürfen.**

Wenn der Bw. ausführt, er habe schon seit jeher vom Wahlrecht des § 6 EStG bzw. EStR 33 (2) Gebrauch gemacht, und die Gewinnrealisierung bei langfristigen Fertigungen erst zum Zeitpunkt der Fertigstellung der Leistung angesetzt, und daher auch im vorliegenden Fall der Ansatz der halbfertigen Arbeiten gerechtfertigt sei, ist er darauf zu verweisen, dass ein Wahlrecht im Sinne der Ausführungen des Bw. gemäß § 6 EStG nicht eingeräumt wird.

Denn werden im Rahmen langfristiger Fertigungen (insbesondere Bauleistungen, die in mehrere Wirtschaftsjahre fallen) keine abgrenzbaren Teilleistungen erbracht, ist bei der Gewinnermittlung eine Gewinnrealisierung erst im Zeitpunkt der Lieferung zulässig.

Das von den EStR 1984 Abschn 33 Abs 2 eingeräumte Wahlrecht betraf den hier nicht vorliegenden Fall, dass bei langfristigen Fertigungen der auf den hergestellten Teil jeweils entfallende Gewinn alljährlich ausgewiesen werden kann, auch wenn eine abgrenzbare Teilleistung nicht vorliegt. Gegen diese Auffassung bestehen allerdings erhebliche Bedenken (vgl. Doralt, Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung, RdW 1995, 112). Denn der Gewinnausweis verstößt in diesem Fall gegen das Realisationsprinzip (vgl. Margreiter, Zur Gewinnverwirklichung beim schwebenden Geschäft im Bilanzsteuerrecht, FJ 1986, 160).

Im gegenständlichen Verfahren liegt eine abgrenzbare Teilleistung vor, und tritt daher Gewinnrealisierung ein.

Der steuerliche Vertreter des Bw. beantragt mit Schriftsatz vom 31. Jänner 2003 im Namen und Auftrag des Bw. gem. § 282 Abs. 1 Z 1 i. V. m. § 323 Abs. 12 BAO über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1994, vom 28. November 1995, eingebracht am 27. Dezember 1995, durch den gesamten Berufungssenat zu entscheiden sowie gem. § 284 Abs. 1 i. V. m. § 323 Abs. 12 die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Der § 323 Abs. 12 BAO in der Fassung des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (AbgRmRefG, BGBl I 2002/97) lautet:

“(12) Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat können abweichend von § 282 Abs. 1 Z 1 bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 genannten Abgabenbehörden für am 1. Jänner 2003 noch unerledigte Berufungen gestellt werden; solche Anträge können weiters in Fällen, in denen nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage durch den Berufungssenat zu entscheiden war und diese Entscheidung durch den Verfassungsgerichtshof oder den Verwaltungsgerichtshof aufgehoben wird, innerhalb eines Monats ab Zustellung der Aufhebung gestellt werden. Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung können abweichend von § 284 Abs. 1 Z 1 bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 genannten Abgabenbehörden für Berufungen, über die nach der vor dem 1. Jänner geltenden Rechtslage **nicht** durch einen Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden. Nach § 284 Abs. 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 97/2002, gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung gelten ab. 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z 1 gestellt.”

Der § 260 Abs. 2 BAO in der Fassung **vor** dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (AbgRmRefG, BGBl I 2002/97) lautet auszugsweise:

“... (2) Dem Berufungssenat (§ 270) als Organ der Abgabenbehörde zweiter Instanz obliegt die Entscheidung über Berufungen gegen  
... d) Abgabenbescheide (§§ 198, 200) über die veranlagte Einkommensteuer (mit Ausnahme von Bescheiden, in denen keine anderen als lohnsteuerpflichtige Einkünfte im einkommensteuerrechtlichen Sinn erfasst sind), die veranlagte Körperschaftsteuer, ...”

Aufgrund des Antrages des steuerlichen Vertreters des Bw. vom 31. Jänner 2003 hat ein Berufungssenat über die Berufung des Bw. zu entscheiden. Betreffend den Antrag auf

mündliche Verhandlung ist darauf zu verweisen, dass über die Berufung des Bw. nach der vor dem 1. Jänner geltenden Rechtslage **durch einen Berufungssenat zu entscheiden** war, da es sich um einen Abgabenbescheid über die veranlagte Einkommensteuer handelt. Damit kann ein Antrag gemäß § 323 Abs. 12 auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht gestellt werden, da dies voraussetzt, dass über die Berufung nach der vor dem 1. Jänner geltenden Rechtslage **nicht** durch einen Berufungssenat zu entscheiden war. Auch liegt kein Antrag auf mündliche Verhandlung gem. § 284 Abs. 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 97/2002 vor. Damit war über die Berufung durch den Berufungssenat ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu entscheiden, zumal in Anbetracht der Aktenlage weder die Vorsitzende die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung für erforderlich hielt noch der Berufungssenat auf Antrag eines Mitglieds einen entsprechenden Beschluss fasste.

Wien, 26. September 2003