



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des NL, Rechtsanwalt, 2620 Neunkirchen, Triesterstrasse 23, als ehemaliger Gesellschafter der mit 31.10.2000 aufgelösten NL und AS GesnbR zuletzt 2620 Neunkirchen, Seebensteinerstrasse 4, und daher auch betreffend AS als zweiten ehemaligen Gesellschafter der NL und AS GesnbR vom 6. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 4. Mai 2007 betreffend Zurückweisung der Berufung gegen Bescheid zur Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO betreffend 2000 und den Bescheid vom 7. Mai 2007 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2000 entschieden:

Die Berufung betreffend die Zurückweisung der Berufung vom 4. April 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid vom 4. Mai 2007 über die Zurückweisung der Berufung bleibt aufrecht.

Der Bescheid vom 7. Mai 2007 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO betreffend 2000 wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben und zur neuerlichen Entscheidung zurückverwiesen.

Entscheidungsgründe

Die zum 31. 10. 2000 (dementsprechende Mitteilung an das Finanzamt (FA) langte am 30. 11. 2000 bei diesem ein) aufgelöste ehemalige NL und AS GesnbR wurde für den Zeitraum 1999 bis 2001 einer Betriebsprüfung (Bp.) unterzogen.

Mit als „vorläufiger Bescheid“ vom 15. 10. 2003 und „endgültiger Bescheid nach einem vorläufigen Bescheid“ vom 23. 2. 2007 bezeichneten Schreiben, wurden die Einkünfte der NL

und AS GesnbR mit S 1.000.000,00 (€72.6672,83) bzw. S 3.239.653,00 (€ 235.434,77) festgestellt und der Gewinn den beiden Beteiligten zu je 50% zugerechnet. Adressat dieser Schreiben war die zu diesem Zeitpunkt bereits aufgelöste NL und AS GesnbR.

Mit Bescheid vom 7. 5. 2007 erging ein endgültiger Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO an NL und AS als Gesellschafter der ehemaligen NL und AS GesnbR und wurde beiden ehemaligen Gesellschaftern zugestellt. Die Begründung des Bescheides vom 7. Mai 2007 sei der aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen.

In der Berufung vom 4. 4. 2007 und ergänzendem Schriftsatz vom 26. 4. 2007 gegen das als Bescheid bezeichnete Schreiben vom 23. 2. 2007 führt der NL aus, dass keine Betriebsaufgabe seinerseits vorliege, sondern lediglich die Sozietät aufgelöst worden sei, weshalb zu Unrecht ein Übergangsgewinn ermittelt worden sei. Die Gewinnermittlung hätte weiterhin nach den Grundsätzen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfolgen müssen. Die von der Bp. gewählte Vorgehensweise führe zu dem Ergebnis, dass NL für nicht bezogene und auch in Zukunft nicht beziehbare Einnahmen Einkommensteuer vorgeschrieben würde.

Der von der BP ermittelte Übergangsgewinn per 31. 10. 2000 gehe von einem Forderungsanteil AS in Höhe von S 3.392.742,65 und einem Forderungsanteil NL in Höhe von S 1.096.632,58 aus. Die Zurechnung im angefochtenen Bescheid in Höhe von S 1.619.826,00 an jeden der beiden Gesellschafter sei daher unrichtig und widerspreche den Feststellungen der BP. Die Ermittlung dieser Forderungen sei durch die tatsächlich eingegangenen Beträge erfolgt und die nachfolgende Aufteilung der eingegangenen Forderungen im Beteiligungsverhältnis sei im konkreten Fall unrichtig, da die Einnahmen ja bereits bezogen worden seien und der jeweils andere Gesellschafter auf diese Einnahmen keinen Einfluss habe nehmen können. Es sei aktenkundig, dass zwischen den ehemaligen Gesellschaftern langjährige Rechtsstreite geführt würden, um die vertragsmäßige Aufteilung durchzusetzen und sei weiters bekannt, dass AS die Herausgabe der Einnahmen über Jahre hindurch verweigert habe. Dies führe zu dem Ergebnis, dass NL Einnahmen zugerechnet erhalte, über die er niemals verfügen konnte oder können wird. Im Übergangsgewinn seien auch endbesteuerte Zinserträge mit einem Betrag von S 56.462,93 berücksichtigt. Entsprechend dem Verhältnis der Forderungen wären auch diese Beträge den beiden ehemaligen Gesellschaftern zuzuordnen gewesen. Im Endeffekt hätte der gesamte Übergangsgewinn entsprechend dem Honorarverhältnis zu 75,57% dem ehemaligen Gesellschafter AS und zu 24,43% NL zugerechnet werden müssen.

Die Höhe des von der Bp. ermittelten Übergangsgewinnes von S 2.551.926,90 werde nicht bestritten. Der von der Bp. ermittelte laufende Gewinn für das Jahr 2000 sei ebenfalls richtig und auch im Beteiligungsverhältnis 50:50 aufzuteilen.

Der Gesamtgewinn des angefochtenen Bescheides vom 23. 2. 2007 hätte daher richtigerweise auf S 3.239.653,00 lauten müssen, wobei ein Betrag von S 967.298,79 NL und ein Betrag von S 2.272.354,21 AS zugewiesen hätte werden müssen.

Eine spätere Geltendmachung des nicht bezogenen Einkommens als nachträgliche Betriebsausgabe - im konkreten Fall bei Nichtbezahlung durch AS an NL - sei nicht möglich.

Im ergänzenden Schriftsatz vom 26. 4. 2007 wird überdies vorgebracht, dass die im Sozietsvertrag festgehaltenen Beteiligungsverhältnisse 50:50 zwar die Gewinnaufteilung im gleicheiligen Anteilsverhältnis sicherstellten, jedoch für die Beurteilung ob bei Beginn des Betriebes der Einzelrechtsanwaltskanzlei von der Gründung eines neuen Unternehmens auszugehen ist, nicht relevant sei.

Sollte man der Ansicht des Finanzamtes folgen wollen und von einer Betriebsbeendigung im Zuge der Auflösung der GesnbR ausgehen, müsse folgerichtig auch von einer Betriebsgründung im Zuge des Beginns der Einzelrechtsanwaltskanzlei ausgegangen werden.

Der NL habe im Verhältnis zu AS nur geringfügige Klientel gehabt. Das Verhältnis der Klienten sei entsprechend dem Verhältnis der Anteile an den Forderungen anzusetzen, welches vom Finanzamt bei Ermittlung des Übergangsgewinnes festgestellt worden sei. Die Gesamtklientel der NL und NL GesnbR sei daher entsprechend dem Gesamthonorarvolumen im Verhältnis 75,575% AS und 24,425% NL zuzuordnen. Es sei daher davon auszugehen, dass hinsichtlich NL bezüglich seiner Einzelkanzlei eine Betriebseröffnung im Sinn des § 18 Abs. 7 EStG vorlag. Die weiteren Ausführungen dieses ergänzenden Schriftsatzes befassen sich mit der Problematik der Einzelkanzlei des NL.

Weiters wird ausgeführt, dass NL keinen Einfluss auf die Verrechnung der Honorarforderungen des AS gehabt hätte, keine Akteneinsicht und auch keine Kenntnis von der Abrechnung gehabt hätte oder deren Fälligkeit bzw. den Eingang von Zahlungen. Die schiedsgerichtlich festgelegten Verpflichtungen zur Information und Abrechnung sowie zur Zahlung seien nie erfüllt worden. Es sei daher nicht auszuschließen, dass diese Forderungen die eindeutig als betriebliche Forderungen für NL zu qualifizieren seien, uneinbringlich seien. Schon aus diesen Gründen seien die im Betriebsprüfungsverfahren festgestellten Forderungsanteile AS ausschließlich zuzurechnen und nicht im Verhältnis 50:50 aufzuteilen.

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 18. 5. 2007 wird weiters vorgebracht, dass im Erkenntnis des VwGH, GZ. 89/14/0101 vom 21.12.1989 der Fall eines Zusammenschlusses zweier

Rechtsanwälte zu einer Mitunternehmerschaft bei dem die Teilunternehmungen beider Rechtsanwälte zusammen den Betrieb einer Mitunternehmerschaft bildeten, behandelt worden sei. In diesem Erkenntnis werde klargestellt, dass nur dann, wenn beide Unternehmer ihre Tätigkeit einstellen, der von beiden Teilunternehmungen gebildete Betrieb der Mitunternehmerschaft aufgegeben sei. Stelle nur einer der Gesellschafter seine Tätigkeit ein, während der andere Gesellschafter diese fortsetze, könne dies zwar beim einstellenden Mitunternehmer den Tatbestand des § 24 EStG erfüllen, nicht jedoch auch bei dem seine Tätigkeit fortsetzenden Gesellschafter. Da beide Gesellschafter der aufgelösten GesnbR nach Beendigung derselben die jeweiligen Betriebe fortgesetzt hätten sei jedenfalls eine Fortführung der bisherigen Teilunternehmungen im Sinne dieses Erkenntnisses anzunehmen. Die Abgabenbehörde gehe daher unrichtigerweise von einer Betriebsbeendigung aus und stelle daher zu Unrecht einen Übergangsgewinn fest.

Die gleichteilige Zurechnung des festgestellten Übergangsgewinnes mit einer Quote von je 50% sei daher ebenfalls zu Unrecht erfolgt und werde daher beantragt die Zurechnung zu korrigieren und eine Zurechnung in dem Ausmaß vorzunehmen, wie die Einnahmen aus der Sozietät den ehemaligen Gesellschaftern tatsächlich zugekommen seien.

Wollte man jedoch von einer Betriebsbeendigung ausgehen, hätte dies zur Folge, dass die nachgewiesene faktische Tätigkeit der ehemaligen Gesellschafter als Rechtsanwälte nach Beendigung der bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft als jeweiliger neuer Betriebsbeginn anzusehen wären. Die Vorgehensweise der Behörde entspreche daher nicht den gesetzlichen Vorschriften und auch nicht der ständigen Rechtsprechung.

Nach den Feststellungen der Abgabenbehörde sei die Personenvereinigung NL und AS GesnbR am 31. Oktober 2000 aufgelöst worden. Es handle sich hierbei um die Beendigung einer Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit und wäre demgemäß der Feststellungsbescheid an diejenigen zu richten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen seien. Es sei daher im Hinblick auf § 191 Abs. 2 BAO unzulässig, den Bescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht mehr bestehe. Ein Feststellungsbescheid gemäß 188 BAO, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergehe, entfalte keine Rechtswirkung (VwGH 29.11.2000, 84/13/0267; 18.7.2001, 85/13/0192; 20.9.2001, 98/15/0103). Der angefochtene Bescheid vom 23. Februar 2007 sei an die NL und AS GesnbR mit der Adresse S-Str. gerichtet gewesen und somit an die Gesellschaft, die nicht mehr bestehe. Der Feststellungsbescheid vom 23. Februar 2007 entfalte daher keine Rechtswirkungen.

Weiters wird das bisherige Vorbringen hinsichtlich der Aufteilung des Gewinnes auf die beiden ehemaligen Gesellschafter wiederholt, und dargestellt, dass Forderungen gegen AS aller Voraussicht nach uneinbringlich wären.

Mit Bescheid vom 4. Mai 2007 wurde die Berufung vom 4. April 2007 (im Bescheid unrichtig mit 6. April 2007 – das ist das Eingangsdatum) als unzulässig zurückgewiesen. Begründend führt das Finanzamt aus, dass die Zurückweisung erfolgte, weil die Berufung sich gegen einen Nichtbescheid richtete.

Mit Berufung vom 6. Juni wendet sich NL gegen diesen Zurückweisungsbescheid und führt aus, dass die Berufung unrichtigerweise zurückgewiesen worden sei. Im Gegensatz zur Ansicht des Finanzamtes liege keinesfalls ein Nichtbescheid vor, sondern nur ein nichtordnungsgemäß zugestellter Bescheid dessen Zustellmangel mit der Berufung bekämpft worden wäre und hätte dieser Mangel zur Stattgebung der Berufung und Aufhebung des angefochtenen Bescheides führen müssen. Der Bescheid vom 23. Februar 2007 sei sehr wohl als Bescheid anzusehen, da er einerseits eine Bescheidbezeichnung trage und andererseits auch die übrigen formellen Voraussetzungen für die Erlassung eines Bescheides vorlägen. Es werde daher die Aufhebung des mit Berufung angefochtenen Bescheides vom 23. Februar 2007, die neuerliche Entscheidung in der Sache selbst dahingehend beantragt, dass die Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft nicht 50:50 auf die beiden Gesellschafter aufgeteilt würden, sondern entsprechend dem Verhältnis der Forderungen zueinander und in eventu beantragt die Rückverweisung der Rechtssache an die Abgabenbehörde erster Instanz zur Ergänzung des Erhebungsverfahrens und neuerliche Entscheidung.

Weiters wird mit Berufung vom 6. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 7. Mai 2007 berufen, wobei ausgeführt wird, dass der Bescheid vom 7. Mai 2007 mit dem Bescheid des 23. Februar 2007 ident sei und nur das ursprüngliche Ausstellungsdatum und die Adresse der Bescheidempfänger überklebt worden seien. Es seien somit von der Abgabenbehörde zwei identische Bescheide mit unterschiedlichen Bescheidadressaten erlassen worden. Da gegen den Bescheid vom 23. Februar, zugestellt am 7. März 2007, rechtzeitig berufen worden wäre, sei der Bescheid nicht in Rechtskraft erwachsen. Diese Berufung habe das Finanzamt zu Unrecht als unzulässig zurückgewiesen, mit der Begründung, dass es sich um einen Nichtbescheid gehandelt habe. Es liege daher ein Verstoß gegen den auch im Abgabenrecht verankerten Grundsatz „ne bis in idem“ vor. Der Bescheid vom 7. Mai 2007 betreffend die Feststellung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Kalenderjahr 2000 betreffend NL und AS als ehemalige Gesellschafter der NL und AS GesnbR sei daher im Hinblick auf den bereits bestehenden Bescheid vom 23. Februar 2007 nichtig.

Inhaltlich wird in dieser Berufung vom 6. Juni 2007 das Vorbringen der Berufung vom 4. April 2007 und der ergänzenden Schriftsätze wiederholt. Zusätzlich wird vorgebracht, dass die von der Bp. vorgenommene Aufteilung von je 50% dazu führe, dass NL einer höheren Einkommensteuerbelastung ausgesetzt sei, als er selbst Einkommen bezogen habe. Das EStG bestimme nicht, dass an die Republik Österreich höhere Einkommensteuer zu bezahlen sei, als das Einkommen selbst beträgt. NL wäre mit seiner Forderung auf Rückersatz der ihm für jene Einkommensteuerbestandteile, die AS alleine bezogen habe, vorgeschriebenen Einkommensteuer auf den Zivilrechtsweg verwiesen, der ja von ihm bereits beschritten worden sei. Trotz entsprechender Exekutionsführung aufgrund des vorliegenden Schiedsspruches sei AS bisher noch zu keiner Zahlung bereit gewesen, sodass zum Zeitpunkt der Berufungserhebung offensichtlich von Uneinbringlichkeit der gerichtlich festgestellten Forderungen ausgegangen werden müsse.

Da eine Gewinnänderung aufgrund der Uneinbringlichkeit der Forderungen des NL gegenüber AS vorliege, werde der Antrag auf Gewinnänderung im Veranlagungszeitraum der Beendigung des Betriebes gestellt. Die Berichtigung der Bilanz zum Betriebsende, so man von einem solchen ausgehen wolle, werde daher beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als entscheidungsrelevanter Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt folgender unstrittiger Sachverhalt:

Zwischen den beiden Rechtsanwälten NL und AS bestand an der Adresse (laut Steuererklärungen) S-Str. vom 1.6.1982 bis zum 31.10.2000 eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht.

1. Verfahrensrechtlich relevanter Sachverhalt:

Am 30.11.2000 langte beim Finanzamt (FA) das Schreiben vom 29.11.2000 ein, mit welchem die Auflösung der GesnbR angezeigt und um Stornierung der Umsatzsteuersondervorauszahlung 2000 ersucht wurde.

Am 6.12.2000 wurde dem FA das von NL ausgefüllte und unterschriebene Formular Verf 25 - Fragebogen anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit, datiert vom 24.11.2000 - übermittelt.

Am 30.5.2003 langte die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2000 für die NL und AS GesnbR ein, wobei die Bemessungsgrundlagen offenbar auf Schätzungen des verfassenden Steuerberaters beruhten. Das FA erließ daher am 15.10.2003

ein als vorläufiger Bescheid bezeichnetes Schreiben, welches der Steuererklärung entsprach und richtete dieses an die mittlerweile aufgelöste Personengesellschaft.

Am 23.2.2007 erging an die zu diesem Zeitpunkt nicht mehr bestehende NL und AS GesnbR ein als endgültiger Bescheid bezeichnetes Schreiben aufgrund dessen die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 188 BAO mit insgesamt € 235.434,77 (S 3.239.653,00) festgestellt wurden und diese Einkünfte je zur Hälfte NL und AS zugerechnet wurden. Begründend wird auf die Niederschrift der Betriebsprüfung (Bp.) und den Prüfungsbericht verwiesen.

Gegen dieses als Bescheid bezeichnete Schreiben wurde von NL fristgerecht am 4.4.2007 Berufung erhoben (sowie ergänzenden Schriftsätze eingebracht), welche mit Bescheid vom 4.5.2007 als unzulässig zurückgewiesen wurde. Gegen diesen Zurückweisungsbescheid wurde fristgerecht berufen.

Am 7.5.2007 erging der Bescheid über die einheitliche Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 2000 an NL und AS als ehemalige Gesellschafter der NL und AS GesnbR. Inhaltlich und auch hinsichtlich der Bescheidbegründung deckt sich dieser Bescheid mit dem Schreiben vom 23.2.2007. Die Berufung gegen diesen Bescheid erfolgte fristgerecht unter Wiederholung des bisherigen inhaltlichen Vorbringens.

2. Materiellrechtliche relevanter Sachverhalt:

Pkt. VI des Gesellschaftsvertrages lautet auszugsweise:

Die Gesellschafter sind am Gewinn und Verlust der Gesellschaft je zur Hälfte beteiligt.

Das Jahresergebnis ergibt sich aus der Differenz zwischen den Einnahmen aus der anwaltlichen Tätigkeit der Gesellschafter und den damit verbundenen Ausgaben.

Zu den Einnahmen zählen auch die Honorare für eine Tätigkeit als Fachschriftsteller, Lehrtätigkeit und wissenschaftliche Tätigkeit (Gutachten), nicht aber Aufsichtsratsentschädigungen und Bezüge als politische Mandatare.

In Pkt. VIII vorletzter Absatz des Gesellschaftsvertrages ist festgelegt, dass jeder Gesellschafter vertretungsbefugt ist und als Mitinhaber über alle Konten und Safes der Sozietät zeichnungsberechtigt ist.

Eine Änderung des Gesellschaftsvertrages betreffend die Gewinnverteilung oder die Vertretungsbefugnis ist nicht aktenkundig und wurde auch nicht behauptet.

Aus dem Akteninhalt ist erkennbar, dass NL im Wege diverser Schiedsverfahren bei der Anwaltskammer seine Gewinnansprüche geltend machte und dabei auch das Schiedsgericht von einer Gewinnverteilung von je 50% ausging.

Seitens des Schiedsgerichtes wurde mit Teil-Schiedsspruch (S 60/2000 F-Akt) ausgesprochen, dass AS schuldig sei NL den Betrag von € 160.000.- (S 2.201.648,00) samt 4% Zinsen sowie Kosten von € 27.100.- (S 372.904,13) binnen 14 Tagen bei sonstiger Exekution zu bezahlen. Das Mehrbegehren von € 197.672,65 (S 2.720.034,97) wurde abgewiesen. Ein weiterer Anspruch des NL über € 66.292,24 (S 912.201,06) blieb einer späteren Entscheidung des Schiedsgerichtes vorbehalten. Aus dem Teilschiedsspruch ist abzuleiten, dass der zugesprochen Teilbetrag unter sinngemäßer Anwendung der freien richterlichen Schadensschätzung gem. § 273 ZPO erfolgt war, da dem Klagebegehren nahezu 1.500 Akten zugrunde gelegen waren. Daraus ist erkennbar, dass Gegenstand des Schiedsverfahrens die Honorarabrechnungen mehrerer Jahre und nicht nur des Jahres 2000 waren.

Der Gesellschaftsvertrag wurde mit 31.10.2000 gekündigt und jeder der beiden ehemaligen Gesellschafter übte in der Folge die anwaltliche Tätigkeit als Einzelunternehmer an unterschiedlichen Standorten aus. Laut Fragebogen anlässlich der Betriebsaufgabe (Verf 25, S 6/2000 F-Akt) führte NL an der Adresse S-Str. die Anwaltskanzlei fort und AS verlegte seinen Kanzleisitz (*Sitzverlegung Kanzlei AS; Aufkündigung der Ges.n.b.R. Fortführung der RA-Kanzlei in S-Str. von NL*).

Die behauptete Uneinbringlichkeit von Forderungen des ehemaligen Gesellschafters NL an den anderen ehemaligen Gesellschafter AS wurde von NL nicht näher ausgeführt. Aus dem Akteninhalt ist in keiner Weise erkennbar, dass Forderungen gegen AS am Auflösungstichtag 31.10.2000 nicht werthaltig gewesen wären. Im Gegenteil ist aus dem Honorarvolumen des AS im Jahr 2000 erkennbar, dass er über nicht unwesentliche liquide Mittel verfügte. Wie die Betriebsprüfung feststellte gingen in den Zeiträumen ab 1.11.2000 bis 2006 Überweisungen aus zum 31.10.2007 noch nicht abgerechneten Honoraren der Sozietät bei AS ein, die im Fall einer Forderungsfändung die offenen Forderungen des NL aus dem Gewinnanteil 2000 (inklusive anteiligem Übergangsgewinn) jedenfalls abgedeckt hätten (Tz 2 Bp. Bericht und Niederschrift; S 390 Bp.-Arbeitsbogen). Es ist daher davon auszugehen, dass die Forderungen des NL an AS jedenfalls im Jahr 2000 werthaltig waren.

Zum Auflösungstichtag 31.10.2000 wurden weder von den ehemaligen Gesellschaftern noch von/für die aufgelöste Gesellschaft selbst Bilanzen (weder Schlussbilanzen noch Teilungsbilanzen) erstellt und weder ein Realteilungsvertrag abgeschlossen noch dem Finanzamt eine Realteilung gemeldet.

Der Jahresgewinn des Rumpfwirtschaftsjahres 1.1.2000 bis 31.10.2000 beträgt nach den Feststellungen der Bp. unstrittig S 687.726,10.

Da die Prüferin von einer Betriebsaufgabe ausging errechnete sie bezogen auf den Zeitpunkt der Kündigung einen Übergangsgewinn.

Die Zuschläge stellten hierbei die noch nicht abgerechneten Honorarforderungen dar, welche aus den bis 2006 zugeflossenen Honorarzugängen der beiden ehemaligen Gesellschafter ermittelt wurden. Diese betragen entsprechend den diesbezüglich unbestrittenen Feststellungen der Bp. insgesamt S 4.432.912,30.

Bei der Ermittlung der Abschläge für den Übergangsgewinn wurden neben den Verbindlichkeiten gegenüber den Dienstnehmern die in den Folgejahren bei den ehemaligen Gesellschaftern tatsächlich angefallenen Aufwendungen der jeweiligen Jahre angesetzt. Die neben den Lohnverbindlichkeiten zum Stichtag tatsächlich existierenden, zuzuschlagenden Verbindlichkeiten (Lieferverbindlichkeiten oder Mietrückstände) wurden jedoch nicht festgestellt und können aus dem vorgelegten Akteninhalt auch nicht abgeleitet werden.

Der von der Bp. ermittelte unrichtig ermittelte „Übergangsgewinn“ von S 2.551.926,60 (€ 185.455,76) wurde von NL nicht bestritten.

Da die Bp. von einem Aufgabegewinn ausging, fehlen weiters Feststellungen zu einem Veräußerungsgewinn gänzlich. Vor allem fehlen auch Feststellungen, ob die beiden Einzelkanzleien als gleichwertig anzusehen sind, oder ob es im Zuge der Trennung bei einem oder beiden ehemaligen Gesellschaftern zur Aufdeckung stiller Reserven kam und wie hoch diese allenfalls waren.

Strittig sind folgende Themenbereiche:

1. Ob die Zurückweisung der Berufung wegen Unzulässigkeit zu Recht erfolgte, also ob der Bescheid vom 23.2.2007 Rechtswirkungen entfaltete oder ein Nichtbescheid war.
2. Die Höhe des Übergangsgewinnes und die Verteilung des Gesamtgewinnes aus der aufgelösten GesnbR auf die beiden ehemaligen Gesellschafter der GesnbR.
3. Wertberichtigung der Forderungen von NL an AS auf Auszahlung des anteiligen Gewinnes bei Auflösung der Gesellschaft als Sonderbetriebsausgaben bei NL zum Stichtag 31. 10. 2007.

1. Zurückweisung der Berufung vom 4. April 2007 gegen den Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2000 vom 23.2.2007 wegen Unzulässigkeit:

§ 93 Abs. 2 BAO normiert, dass ein Bescheid jene Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen hat, an die er ergeht. Gemäß § 191 Abs. 2 BAO (2) hat im Fall, dass eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendigt ist, der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des § 191 Abs. 1 lit. a

BAO am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des § 191 Abs. 1 lit. c BAO gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Ein Feststellungsbescheid gemäß 188 BAO, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergehe, entfaltet keine Rechtswirkung (VwGH 29.11.2000, 84/13/0267; 18.7.2001, 85/13/0192; 20.9.2001, 98/15/0103). Ergeht ein Feststellungsbescheid an eine im Bescheiderstellungszeitpunkt nicht mehr existierende Personengesellschaft, entfaltet dieser Bescheid keine Rechtswirkung sondern stellt einen Nichtbescheid dar. Im strittigen Fall ging die GesnbR mit 31.10.2000 unter, das als Feststellungsbescheid bezeichnete Schreiben vom 23.2.2007 erging an eben diese untergegangene GesnbR. Dieses als Bescheid bezeichnete Schreiben stellt daher einen Nichtbescheid dar. Das Vorliegen der übrigen Bescheidmerkmale und die Bezeichnung des Schreibens ändert daran nichts.

Für den Zeitraum 2000 wurde nur **ein** rechtsgültiger **Bescheid** erlassen, nämlich jener vom 7. Mai 2007, da nur dieser in Entsprechung des § 191 Abs. 1 BAO an die beiden ehemaligen Gesellschafter der untergegangenen Gesellschaft gerichtet ist. Dem Grundsatz „ne bis in idem“ wurde daher nicht widersprochen.

Gemäß § 273 Abs. 1 BAO ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn diese nicht zulässig ist.

Da sich die Berufung vom 4.4.2007 gegen einen nicht existenten Bescheid richtet, wurde sie vom Finanzamt zu Recht mit Bescheid vom 4.5.2007 als unzulässig zurückgewiesen. Die Berufung gegen diesen Zurückweisungsbescheid ist daher abzuweisen.

2. Übergangsgewinn und Gewinnverteilung

Die Teilung einer Personengesellschaft dergestalt, dass jeder Mitunternehmer an Stelle seiner Beteiligung einen bisher in der Mitunternehmerschaft geführten Teilbetrieb ins alleinige Eigentum übertragen erhält und - wie im vorliegenden Fall – weiterführt, stellt grundsätzlich eine Realteilung dar.

Gemäß § 24 Abs. 7 EStG ist ein Veräußerungsgewinn nicht zu ermitteln, soweit das Umgründungssteuergesetz eine Buchwertfortführung vorsieht. Fällt die gesellschaftsvertragliche Übertragung von (Teil)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht unter Art. IV oder Art. V des Umgründungssteuergesetzes, ist der Veräußerungsgewinn auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Stichtag zu beziehen.

Gemäß § 24 Abs. 2 EStG ist der Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 Abs. 1 der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln.

Daraus ergibt sich, dass Realteilungen, sofern sie nicht den Bestimmungen des UmgrStG entsprechend steuerneutral erfolgen, als Tauschvorgänge und somit als entgeltliche Betriebsübertragung (Betriebsveräußerung) anzusehen sind.

Aus § 24 Abs. 2 EStG ist ersichtlich, dass im Fall der entgeltlichen Betriebsübertragung ein Übergang von Einnahmen- Ausgaben-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG auf Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG vorgelagert zu erfolgen hat.

Die Übertragung der Teilbetriebe auf die beiden ehemaligen Gesellschafter kann sohin im strittigen Fall nur dann steuerneutral erfolgen, wenn die Voraussetzungen des Art V UmgrStG erfüllt sind. In diesem Fall wäre steuerliche Gesamtrechtsnachfolge anzunehmen. Im Fall der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowohl bei der Mitunternehmerschaft als auch bei den Nachfolgeeinzelbetrieben würde überdies dazu führen, dass die Aufstellung einer Bilanz (Evidenzstatus) lediglich Statuscharakter hätte, um einen doppelten Wechsel der Gewinnermittlungsart (und damit die zweifache Ermittlung eines Übergangsgewinnes) zu vermeiden.

§ 27 UmgrStG idF BGBl 1996/797 lautet

(1) Eine Realteilung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) von Personengesellschaften auf Grundlage eines Teilungsvertrages (Gesellschaftsvertrages) zum Ausgleich untergehender Gesellschafterrechte ohne oder ohne wesentliche Ausgleichszahlung (§ 29 Abs. 2) tatsächlich auf Nachfolgeunternehmer übertragen wird, denen das Vermögen zur Gänze oder teilweise zuzurechnen war. Voraussetzung ist, daß das übertragene Vermögen am Teilungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Die Personengesellschaft hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch das Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen. Besteht die Personengesellschaft weiter, muß ihr aus der Realteilung Vermögen (Abs. 2) verbleiben.

(2) Zum Vermögen zählen nur Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile im Sinne des § 12 Abs. 2.

(3) Abweichend von Abs. 2 gilt folgendes:

1. Liegen bei einem Forstbetrieb keine Teilbetriebe im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 1 vor, gilt als Teilbetrieb die Übertragung von Flächen, für die ein gesetzlicher Realteilungsanspruch besteht und die vom Nachfolgeunternehmer für sich als Forstbetrieb geführt werden können.

2. Liegen bei einem Betrieb, dessen wesentliche Grundlage der Klienten- oder Kundenstock ist, keine Teilbetriebe im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 1 vor, gilt als Teilbetrieb die Übertragung jenes Teiles des Klienten- oder Kundenstocks, der vom Nachfolgeunternehmer bereits vor der Realteilung dauerhaft betreut worden ist und für sich als Betrieb geführt werden kann.

(4) Personengesellschaften sind solche, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind.

(5) Auf Realteilungen sind die §§ 28 bis 31 anzuwenden.

Materielle Voraussetzung für die Annahme einer Realteilung ist daher der Abschluss eines Teilungsvertrages in welchem die Leistungen (Übertragung der Teilungsmasse) und Gegenleistungen (Verzicht auf Gesellschafterrechte) festgehalten sind.

Ein Teilungsvertrag wurde im gesamten Verfahren nicht vorgelegt oder der Abschluss eines solchen behauptet. Da daher jedenfalls diese Voraussetzung für die Anwendung des UmgrStG nicht vorliegt, kann die Prüfung des Vorliegens der weiteren Voraussetzungen unterbleiben.

Auch erfolgte keine Meldung über eine Realteilung iSd. Art V UmgrStG an das FA.

Da mangels Anwendbarkeit des UmgrStG keine steuerliche Gesamtrechtsnachfolge vorliegt, stellt die Auflösung des GesnbR und Weiterführung der Einzelkanzleien eine entgeltliche Betriebsveräußerung (Tausch) auf Seiten der GesnbR und entgeltlichen Betriebserwerb der Rechtsnachfolger - und nicht wie vom FA angenommen eine Betriebsaufgabe - dar.

Es wäre daher entsprechend § 24 Abs. 2 EStG iVm § 4 Abs. 10 EStG ein Übergangsgewinn und daran anschließend ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln.

Der Übergangsgewinn ist der gestalt zu ermitteln, dass den offenen Forderungen die zum Übergangsstichtag bestehenden Verbindlichkeiten (mit Ausnahme der reinen Geldschulden) gegenüberzustellen ist.

Die Ermittlung der offenen Forderungen durch Summierung der in den kommenden Jahren tatsächlich eingegangenen Honorare aus Zeiträumen, da die GesnbR noch existierte, stellt dabei im vorliegenden Fall eine taugliche Ermittlungsart der Forderungen dar.

Als Verbindlichkeiten können jedoch nur jene Beträge abgezogen werden, die zum Übergangsstichtag bereits als Verbindlichkeiten der Gesellschaft feststanden. Neben den im Übergangsgewinn erfassten Verbindlichkeiten gegenüber Dienstgebern könnten dies rückständige Mieten, oder Darlehenszinsen bzw. noch offene Lieferverbindlichkeiten aus Energie oder Warenlieferungen sein. Diesbezüglich finden sich jedoch weder im Akt noch im Arbeitsbogen Unterlagen oder Feststellungen, sodass eine Ermittlung derselben und damit korrekte Berechnung des Übergangsgewinnes im Rahmen des Berufungsverfahrens unmöglich ist.

Die von der Bp. als Abschlag berücksichtigen Ausgaben, stellen zum Teil Aufwände der Jahre nach der Auflösung der GesnbR bei den einzelnen Nachfolgeunternehmen entsprechend der

von ihnen erworbenen Teilbetriebe dar und können daher keinen Einfluss auf den Übergangsgewinn der GesnbR haben.

Laut Gesellschaftsvertrag, welcher keine diesbezüglichen Änderungen erfahren hat, ist der Gewinn aus der GesnbR je zur Hälfte zwischen den Gesellschafter aufzuteilen. Sollte die tatsächlichen Entnahmen nicht dieser Gewinnverteilung entsprechen, hat dieser Umstand keine Auswirkung auf die Verteilung des Übergangsgewinnes.

Wie sich aus dem gesamten Vorbringen erkennen lässt, geht auch NL und mit ihm das Schiedsgericht der Anwaltskammer von der Gültigkeit dieser Gewinnvereinbarung aus. Nach Ansicht des NL bestehen noch Forderungen aus Gewinnanteilen gegenüber AS.

Bis zur Auflösung der Gesellschaft sind steuerlich sämtliche anfallenden Gewinne (mit Ausnahme der allfälligen Veräußerungsgewinne), daher auch der zu ermittelnde Übergangsgewinn, je zur Hälfte den Gesellschaftern zuzurechnen. Für die von NL beantragte Zurechnung des Übergangsgewinnes entsprechend den zum Auflösungszeitpunkt bestehenden Honorarforderungen an Dritte besteht keine gesellschaftsvertragliche Grundlage.

Die Frage ob die Gewinnanteilen bereits tatsächlich zugeflossen sind, ist dabei nicht relevant, da die Entstehung der Forderung im Bereich der doppelten Buchführung (welche auch für die GesnbR im Rahmen des Übergangsgewinnes gilt) zu Ertragswirksamkeit führt.

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

Die bislang nicht erfolgte korrekte Ermittlung der Höhe des Übergangsgewinnes wird jedenfalls zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führen. Im zweiten Schritt hat die Aufteilung des noch zu ermittelnden Übergangsgewinnes je zur Hälfte auf die beiden ehemaligen Gesellschafter zu erfolgen.

Da die Bp. fälschlich von einer Betriebsaufgabe ausging, fehlen im Ermittlungsverfahren Feststellungen zur Höhe der von den beiden ehemaligen Gesellschaftern jeweils übernommenen Einzelbetriebe und ob im Zuge des entgeltlichen Überganges (Tausch der Teilbetriebe gegen Aufgabe der Gesellschafterrechte) der beiden Teilbetriebe aufgrund allfälliger Wertabweichungen der beiden Betriebe Wertausgleichsforderungen oder Verbindlichkeiten der beiden Gesellschafter aufgrund allfällig unterschiedlicher Wertverhältnisse betreffend die übernommenen Aktiven (Klientenstamm) entstanden. Die entsprechend aufgedeckten stillen Reserven wären im Rahmen des Veräußerungsgewinnes einheitlich und gesondert zu ermitteln und festzustellen.

Auch aus diesen noch durchzuführenden ergänzenden Ermittlungen könnte sich ein im Spruch anders lautender Bescheid ergeben.

3. Wertberichtigung der Forderungen des NL an AS

Gemäß § 6 Z 2 lit.a EStG können im Bereich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG Forderungen ertragswirksam abgeschrieben werden, wenn ihr Teilwert (und damit ihre Werthaltigkeit) nicht dem Buchwert entspricht.

Diese Teilwertabschreibung ist grundsätzlich auch als Sonderbetriebsausgabe im Bereich der Mitunternehmerschaften zulässig. Voraussetzung für diese Teilwertabschreibung ist jedoch, dass der abschreibende Unternehmer die fehlende Werthaltigkeit nachweist.

Wertberichtigungen zu Forderungen sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risiken bestehen, die einzelnen Forderungen zugerechnet werden können (zB. Nichteinhalten einer Ratenvereinbarung, vorübergehende oder dauernde Einstellung von Kreditrückzahlungen, Überziehen eines Kreditrahmens ohne entsprechende Vereinbarung, schlechte Vermögens- und Liquidationslage des Schuldners, Währungsverlust). Es müssen somit am Bilanzstichtag Umstände vorliegen, nach denen damit zu rechnen ist, dass bestimmte Forderungen nicht mit dem vollen Nennbetrag eingehen werden. Das konkrete Forderungsrisiko orientiert sich daher ausschließlich an der individuellen Bonität des Schuldners oder an besonderen Absprachen zwischen Gläubiger und Schuldner im Zusammenhang mit dem Forderungseingang (Doralt, EStG § 6 Rz 215).

Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; dieser Nachweis bzw Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, aufgrund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen sei (VwGH 25.6.2007, 2002/14/0085; 13.9.2006, 2002/13/0129; 26.7.2006, 2006/14/0016).

Die allgemeinen Ausführungen der Berufung, dass die Forderungen auf Auszahlung der Gewinnanteile (bzw. Rückzahlung der allfälligen Überentnahmen des AS) allenfalls uneinbringlich wären, reicht nicht aus eine Teilwertabschreibung zu begründen. Überdies wäre seitens NLs auch auszuführen, weshalb die Einbringlichkeit gerade zum Bilanzstichtag 31.10.2000 nicht gegeben gewesen wäre. NL führt selbst aus, dass im Zeitpunkt der Berufungserhebung – also im Jahr 2007 – die Einbringlichkeit aufgrund erfolgloser Exekutionsführung nicht gegeben gewesen wäre. An anderer Stelle wird nur die mangelnde Zahlungswilligkeit des AS als Grund für die beantragte Teilwertabschreibung angeführt.

Aus den Schiedsverfahren ist überdies ableitbar, dass AS Aufrechnung gegen seinerseits gegen NL bestehende Forderungen begeht und die bestehenden Forderungen als solches zT gar nicht bestreitet. Die internen Verrechnungsmodalitäten zwischen den beiden ehemaligen Vertragsparteien und allfällige Aufrechnung derselben lösen keine Teilwertberichtigung der jeweiligen Forderungen aus.

Da NL nicht nachweisen oder auch nur glaubhaft machen konnte, dass die Forderung auf Auszahlung des Gewinnanteiles zum 31.10.2000 uneinbringlich waren, ist eine Berücksichtigung einer Teilwertabschreibung als Sonderbetriebsausgabe im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung im Rumpfwirtschaftsjahr 2000 nicht möglich.

Es wird jedoch angeregt im Zuge der erforderlichen Ermittlungen betreffend den Übergangs- und Veräußerungsgewinn auch Ermittlungen hinsichtlich dieses Vorbringens durchzuführen und entsprechende Sachverhaltsfeststellungen zu treffen.

Da insgesamt noch umfangreiche Ermittlungshandlungen erforderlich sind, deren Ergebnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid bewirken können und diese Ermittlungshandlungen aus Gründen der Verfahrensökonomie nicht im zweitinstanzlichen Verfahren durchgeführt werden können war spruchgemäß zu entscheiden.

Da dem zweiten ehemaligen Gesellschafter AS ebenfalls die Möglichkeit eingeräumt werden muss, im erstinstanzlichen Verfahren vor allem im Bereich der Veräußerungsgewinnermittlung mitzuwirken (er würde ansonsten des Instanzenzuges beraubt werden), war auch aus Billigkeitsüberlegungen der Bescheidaufhebung vor der Durchführung der ergänzenden Ermittlungen im zweitinstanzlichen Verfahren der Vorzug zu geben und das Ermessen diesbezüglich auszuüben.

Wien, am 25. Jänner 2008