

GZ. RV/1639-W/02

GZ. RV/0421-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 19. Mai 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk, vertreten durch Claudia Gindl, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1996 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1998 und 2001 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 wird teilweise stattgegeben.

Dieser angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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 Berufungswerber (Bw.) ist Facharzt und als Einzelunternehmer auf dem Gebiet der medizinischen und chemischen Labordiagnostik tätig. Daneben ist der Bw. Gesellschafter-Geschäftsführer der C GmbH, wobei das Beteiligungsverhältnis an dieser GmbH 50% beträgt (ua Tz 15 BP-Bericht vom 14.6.2000, DB).

Im Zuge einer die Jahre 1996 bis 1998 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden unter anderem unter Tz 14 und 15 folgende mit Berufung bekämpfte Feststellungen getroffen:

Zu Tz 14) Rückstellung Prozess Dr. L.

Die im Jahre 1994 mit S 3 Mio. dotierte Rückstellung (Rückstellung Prozess Dr. L), sowie die Aufstockung des Rückstellungsbetrages 1995 um S 5 Mio. auf insgesamt S 8 Mio. (Stand zum 31.12.1995) erfolgte auf Grund einer Androhung der Inanspruchnahme einer Konventionalstrafe seitens des RA Dr. B, als Vertreter der Hr. Dr. L, sowie der Labormanagement Dr. L GmbH mit Schreiben vom 19. Juni 1995. Die Vereinbarung der Konventionalstrafe bezieht sich auf eine Vereinbarung, abgeschlossen zwischen der Labormanagement Dr. L GmbH und dem Bw. Laut Schreiben des RA Dr. B in Vertretung von Dr. L bzw. der Labormanagement Dr. L GmbH wird dem Bw. vorgeworfen, gegen diese Konkurrenzklause mindestens seit dem 12.6.1995 verstoßen zu haben. Da es nach diesem Schreiben vom 19.6.1995 bezugnehmend auf eine Inanspruchnahme hinsichtlich der Konventionalstrafe aus dem Vertrag der Labormanagement Dr. L GmbH keinerlei Schriftverkehr betreffend Klage oder sonstige diesbezügliche Vereinbarungen gab, sei der Anspruch auf Konventionalstrafe nach drei Jahren, somit im Veranlagungszeitraum 1998 verjährt, zumal das vorgeworfene Vergehen des Bw. keine deliktische Handlung darstelle und laut ABGB § 1489 jede Entschädigungsklage in drei Jahren von der Zeit an verjährt, zu welcher der Schaden und die Person des Beschädigers dem Beschädigten bekannt wurde. Die Rückstellung in Höhe von S 8 Mio. sei somit im Jahr 1998 gewinnerhöhend aufzulösen.

zu Tz 15) Schuldenerlass für die Fa. C GmbH.

Der Bw. ist mit einer Stammeinlage in Höhe von S 250.000 an der Fa. C GmbH beteiligt. Die am Verrechnungskonto „C GmbH“ im Laufe der Jahre entstandene Forderung an diese wurde

1996 in Höhe von S 450.000 vom Bw. mit folgender Begründung erlassen: "Die Fa. C GmbH wäre in großen wirtschaftlichen Schwierigkeiten und der Bw. brauchte eine Verrechnungsstelle, die die Wahlarztverrechnung für ihn mit der Gebietskrankenkasse vornehme. Durch diesen Betrag sei der C GmbH, an der der Bw. mit einer Stammeinlage in Höhe von S 250.000 beteiligt ist, das Überleben gesichert worden. Dieser Schulderlass wäre für ein Unternehmen, an welchem keine Beteiligung durch den Bw. bestehe, wohl kaum erfolgt. Diese Handlungsweise stelle nach Ansicht der Betriebsprüfung eine Kapitalzuführung an die Gesellschaft dar und sei daher als verdeckte Einlage an die GmbH anzusehen. Aus diesem Grund sei der Aufwand für den Schulderlass nicht als betrieblich veranlasst anzusehen und erhöhe sich der Gewinn somit um S 450.000".

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ die entsprechenden Bescheide.

Mit Schreiben vom 25. Juli 2000 brachte der Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein (ESt-Akt 1998, S 48ff) und begründete dies in Bezug auf die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid im Wesentlichen damit, dass dem angefochtenen Bescheid eine diesbezügliche Begründung fehle. Hinsichtlich der gewinnerhöhenden Auflösung der Rückstellung führte der Bw. aus, dass er mit Vertrag vom 3.12.1991 mit der Fa. L GmbH eine Vereinbarung getroffen habe, mittels welcher von der L GmbH in der Steiermark und im Gebiet des Südburgenlandes Untersuchungsmaterial von Patienten an das Labor des Bw. in Wien, L. gasse X geliefert werde. Unter Punkt V des Vertrages sei eine Konkurrenzklause vereinbart gewesen, wonach dann, wenn gegen die Bestimmung des abgeschlossenen Vertrages von einem der Vertragsteile verstoßen werde, eine Konventionalstrafe in Höhe eines Jahresumsatzes zur Zahlung fällig werde.

Wie der Finanzbehörde bekannt sei, habe es im Jahr 1995 große Schwierigkeiten mit der Fa. L GmbH bzw. mit Hr. Dr. L gegeben und sei auch mit Schreiben vom 19.6.1995 eine Klage auf Einbringlichmachung der Konventionalstrafe gemäß den oben beschriebenen Vertrag angedroht worden. Wenn die Behörde nun meint, es seien sämtliche Ansprüche der Fa. L GmbH infolge Verjährung erloschen, so übersehe sie dabei, dass die Verjährungsfrist erst frühestens 1996 in Gang gesetzt werden könne, weil der Bw. entsprechend des genannten Vertrages vom 3.12.1991 jedenfalls verpflichtet gewesen wäre, Leistungen an den Vertragspartner zu erbringen und durch das Nichtleisten die Konventionalstrafe fällig geworden wäre. Auch werde dabei übersehen, dass der Vertrag nur unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist aufgekündigt hätte werden können, sodass die vertragliche Verpflichtung zumindest bis Ende 1996 gelaufen wäre.

Inwieweit das dem Bw. vorgeworfene Vorgehen nicht sehr wohl eine deliktische Handlung

darstelle, sei von der Behörde unrichtig festgestellt worden, da es durchaus möglich wäre, dass sich der Vertragspartner auf § 108 StGB oder § 146 StGB berufen könne. Diesfalls werde sogar die 30-jährige Verjährungsfrist zu beachten sein. Zudem fehle der Behörde bei der Beurteilung dieser Rechtsfrage die fachliche Kompetenz, weshalb eine rechtsirrige und rechtswidrige Beurteilung des Sachverhaltes vorliege. Der dem Bw. allenfalls noch drohende wirtschaftliche Nachteil besitze nach wie vor Latenz.

Hinsichtlich der Nichtanerkennung des Schuldenerlasses für die C GmbH werde ausgeführt, dass bei der Beurteilung gegenständlichen Sachverhaltes in keiner Weise der Inhalt des Schreibens vom 8.3.2000 berücksichtigt worden sei, in welchem ausführlich die Gründe für den Schulderlass dargelegt worden seien. Zudem entspräche eine Kapitalzuführung nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, weil der Bw. nur zu 50% an der Gesellschaft beteiligt sei und im Falle einer Stammkapitalerhöhung ein Ungleichgewicht zu seinem Mitgesellschafter Prof. DDr. H vorgelegen wäre, was keinesfalls für die Gesellschafterstellung des Bw. von Vorteil und auch von keiner Vertragsseite gewollt gewesen wäre. Dies um so mehr, als Prof. DDr. H die entsprechenden Verbindungen habe, arbeitsmedizinische Untersuchungen durchzuführen, als auch auf dem Gebiet der inneren Medizin tätig sei und aus dieser Fachbefugnis ein nicht unwesentlicher Anteil für labormedizinische Leistungen resultiere.

Im Zuge einer zu vorliegender Berufung abgegebenen Stellungnahme seitens der Betriebsprüfung (ESt-Akt 1998, S 53ff) führte diese in Bezug auf den angefochtenen Wiederaufnahmebescheid aus, dass in dessen Begründung auf die Prüfungsfeststellung verwiesen worden sei. Diesbezüglich werde unter Tz 15 die Begründung für die Wiederaufnahme insoweit ausgeführt, als ein in der Gewinn- und Verlustrechnung 1996 als Schadensfall bezeichneter und im Zuge der Ermittlung der Betriebsprüfung als Schulnachlass für die C GmbH erklärter Aufwand nicht als solcher anerkannt worden sei. Die Würdigung eines auf Verlangen der Betriebsprüfung vorgelegten Nachweises der betrieblichen Veranlassung eines Aufwandes und die darauf getroffene Feststellung der Nichtanerkennung des betreffenden Aufwandes, wie auch in der Tz 15 des BP-Berichtes begründet wurde, stelle eindeutig einen Wiederaufnahmegrund im Sinne der BAO dar.

Zu den inhaltlichen Ausführungen der Berufung werde bemerkt, dass hinsichtlich der Nichtanerkennung des Schulerlasses sehr wohl eine Würdigung des im Schreiben vom 8. März 2000 dargelegten Sachverhaltes erfolgt sei. Die Tatsache, dass die C GmbH in großen wirtschaftlichen Schwierigkeiten gewesen sei und demzufolge seitens des Bw. im Jahr 1996 ein Teil seiner Forderung an die Gesellschaft, nämlich S 450.000, nachgelassen worden sei, müsse jedoch im Zusammenhang mit der 50%-Beteiligung des Bw. an der C GmbH gesehen werden. Es sei kaum anzunehmen, dass für ein Unternehmen, an welchem der Bw. nicht beteiligt gewesen wäre, ebenfalls ein Schulnachlass erfolgt wäre. Diese Handlungsweise hielte

einem Fremdvergleich nicht stand. Zudem sei im Falle einer verdeckten Einlage nur eines Gesellschafters nicht zwangsläufig von einer Kapitalerhöhung nur dieses betreffenden Gesellschafters auszugehen. In diesem Fall stelle sich vielmehr die Frage nach der Bereicherung der übrigen Gesellschafter und damit nach der Schenkungssteuerpflicht. Hinsichtlich der Prüfungsfeststellung im Zusammenhang mit der im Jahr 1998 gewinnerhöhend aufgelösten Rückstellung werde ausgeführt, dass die Bildung dieser Rückstellung auf Grund einer Androhung der Inanspruchnahme einer Konventionalstrafe, basierend auf der im Jahr 1991 abgeschlossenen Vereinbarung zwischen der L GmbH und dem Bw. beruhe. Die Androhung der Konventionalstrafe erfolgte eindeutig für den Fall des Verstoßes gegen die Konkurrenzklausel, wobei im Schreiben des RA Dr. B vom 19.6.1995 dem Bw. vorgeworfen worden sei, zumindest seit 12.6.1995 gegen die betreffende Klausel verstoßen zu haben. So habe ein Zu widerhandeln gegen die vertraglich vereinbarte Konkurrenzklausel und nicht – so wie in der Berufung des Bw. ausgeführt worden sei - die Nichterfüllung von Leistungen zu der Androhung der Konventionalstrafe geführt. Die Verjährungsfrist werde daher im Zeitpunkt der Verletzung der Konkurrenzklausel, also 1995, und nicht wie in der Berufung behauptet erst 1996 in Gang gesetzt.

Hinsichtlich der Behauptung, das Zu widerhandeln gegen die Konkurrenzklausel stellte eine deliktische Handlung dar, sei ausgeführt, dass es sich im gegenständlichen Fall um einen zivilrechtlich gültigen Vertrag handle, der für den Fall der Nichterfüllung oder Vertragsverletzung eine Konventionalstrafe vorsehe. Das Vorliegen des Betruges bzw. der Täuschung könne seitens der Finanzverwaltung schon deswegen nicht gesehen werden, da für beide Delikte die Vorspiegelung falscher Tatsachen systembedingt sei, jedoch die vertragsverletzenden Handlungen von Anfang offen ersichtlich gewesen seien.

Mit Schreiben vom 19. September 2000 (ESt-Akt 1998, S 56) brachte der Bw. in Bezug auf die Stellungnahme der BP zu gegenständlicher Berufung keine neuen Argumente vor und wiederholte sein Begehr, die angefochtenen Bescheide vollinhaltlich aufzuheben und die Besteuerung an Hand der eingebrachten Steuererklärungen vorzunehmen.

Wie der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 sowie den Beilagen zu entnehmen ist (ESt-Akt 2001, S 1ff), erziele der Bw. aus seiner Tätigkeit als Einzelunternehmer auf dem Gebiet der medizinisch chemischen Labordiagnostik in diesem Jahr einen Verlust in Höhe von -S 411.018,00 sowie als ärztlicher Leiter des Labors I selbständige Einkünfte in Höhe von S 165.265,50. Daneben erklärte der Bw. aus dem Verkauf einer Beteiligung an der M GmbH Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von S 2.424.482,00 und beantragte für diese Einkünfte gemäß § 37 Abs. 4 Zi. 2 lit. b EStG 1988 den Hälftesteuersatz. Des weiteren gab der

Bw. in seiner Einkommensteuererklärung die Anzahl der bezugauszahlenden Stellen mit „2“ (U Wien, Ä Kammer für Wien) an.

Im Zuge der Durchführung der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2001 erließ das Finanzamt einen vorläufigen Bescheid und setzte entsprechend den von der U Wien als auch von der Ä Kammer für Wien übermittelten Lohnzetteln (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit insgesamt S 1.020.386,00) und unter Berücksichtigung der erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit (i.H.v. –S 245.752,00) bzw. der als sonstige Einkünfte angesetzten Einkünfte aus der Beteiligungsveräußerung (i.H.v. S 2.424.482,00) den Gesamtbetrag der Einkünfte mit S 3.199.116,00 fest, wobei ein Einkommen in Höhe von S 2.178.730,00 mit dem Hälftesteuersatz (23,15%) und ein Betrag in Höhe von S 1.020.370,00 mit dem Durchschnittssteuersatz (46,30%) besteuert wurden.

Mit Schreiben vom 1. August 2003 erhob der Bw. auch gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 das Rechtsmittel der Berufung und führte in seiner Begründung dazu aus, dass ihm seitens des W Wien keine Bezüge zugegangen seien sowie der Verlust aus seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht mit seinen sonstigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gegengerechnet worden sei, weshalb der angefochtene Bescheid rechtswidrig erscheine.

Mit Schreiben vom 8. September 2003 wurde dem Bw. seitens des Finanzamtes mitgeteilt, dass von der Ä Kammer am 23. April 2002 für den Zeitraum 1-12/2001 Bezüge in Höhe von S 399.051,00 gemeldet worden seien bzw. beim Gesamtbetrag der Einkünfte eine Berücksichtigung des Verlustes aus der selbständigen Tätigkeit erfolgte. Gleichzeitig wurde der Bw. um Stellungnahme ersucht.

Da in weiterer Folge der Vorhalt unbeantwortet blieb, wies das Finanzamt die Berufung mittels Bescheid vom 19. Jänner 2004 als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 17. Februar 2004 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte als Begründung an, dass der Vorhalt deswegen nicht beantwortet habe werden können, weil die entsprechenden Unterlagen der Ä Kammer nicht zur Verfügung gestanden seien. Nach Auswertung der nunmehr eingelangten Unterlagen werden diese vorgelegt werden.

Im Zuge des gegenständlichen Berufungsverfahrens wurde seitens der Behörde vom Landesgericht für Strafsachen in Graz der Gerichtsakt zur Zahl 12 Vr 2065/98 beigeschafft und eingesehen.

In der am 19. Mai 2004 über Antrag der Partei (hinsichtlich der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001) sowie der Referentin (gemäß den Bestimmungen des § 282 Abs. 1 Z 2 BAO hinsichtlich der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1998 sowie die Wiederaufnahme des Verfahrens) in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde folgende Niederschrift aufgenommen:

"Der steuerliche Vertreter stellt hinsichtlich der strittigen Bezüge vom W Wien den Zufluss beim Bw. außer Streit. Er hat jedoch hinsichtlich deren Besteuerung im Streitjahr 2001 folgende rechtliche Bedenken. Der Vertreter führt aus, dass der Bw. freiwillig nach § 4 Abs 1 EStG seinen Gewinn ermittelt hat. Im Rahmen der Bilanzierung sind die Aufwendungen (Pflichtbeiträge zum W Wien) abgesetzt worden. Wenn nunmehr seitens des W Wien eine Rückvergütung erfolgt, so müsste dies im Rahmen von Rechnungsabgrenzungsposten in den Streitjahren entsprechend berücksichtigt werden bzw. müsste dann bei der Betriebsaufgabe erfasst werden. Der Vertreter stellt den Antrag, diesbezüglich eine Auskunft von der Fa. C einzuholen, um zu erfragen, auf welche Jahre sich der Rückvergütungsbetrag bezieht.

Zum Berufungspunkt Schuldennachlass sieht der steuerliche Vertreter insofern einen Verfahrensmangel, als Dr. H nicht befragt wurde, inwieweit bei der GmbH, an der dieser mit dem Bw. beteiligt ist (50 : 50), damit eine Erhöhung des Stammkapitals weder gewollt noch beschlossen wurde. Dr. H hätte bei einer Erhöhung des Stammkapitals nicht zugestimmt, zumal er in der Gesellschaft seinen Einfluss nicht verlieren wollte. Der Bw. wollte damit einen Konflikt mit Dr. H nicht provozieren, der für die strittige Tätigkeit die nötigen Berufsbefugnisse hat, die der Bw. nicht vorweisen kann.

Der Vertreter stellt zu diesem Streitpunkt den Zusatzantrag, auch den Berufungswerber selbst hiezu einzuvernehmen (zum Beweis dafür, dass keine Absicht bestand, eine Kapitalerhöhung vorzunehmen und auch eine solche nicht beschlossen wurde).

Des Weiteren beantragt der Vertreter die Beischaffung der Rechnungsabschlüsse der C GmbH zum Beweis dafür, dass eine Kapitalerhöhung im Rechnungswesen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden hat.

Die FA-Vertreterin bemerkt zu den Anträgen des Vertreters, dass dieser diese Anträge auch im bisherigen Verfahren hätte stellen können.

Der steuerliche Vertreter repliziert darauf, dass der Bemerkung der FA-Vertreterin § 115 BAO und das nicht bestehende Neuerungsverbot entgegensteht.

Hinsichtlich der strittigen Wiederaufnahme hat es die Finanzbehörde bis heute unterlassen, den konkreten Wiederaufnahmegrund iSd § 303 BAO bekannt zu geben. Aus diesen Gründen liegt ein Begründungsmangel vor, welcher nach Ansicht des Vertreters den Bescheid rechtswidrig macht.

Zur strittigen Rückstellung ist es nach Ansicht des Vertreters jedenfalls verfehlt, die Auflösung der Prozesskostenrückstellung im Jahre 1998 vorzunehmen, weil der Vorfragentatbestand der Präklusion bzw. Verjährung der Ansprüche Dr. L bzw. der L GmbH bis dato von der Finanzbehörde weder sach-, noch fachgerecht geklärt wurde. Da der Finanzbehörde das für die Klärung dieser Frage nötige Fachwissen fehlen dürfte, wird beantragt, zu dieser Frage des Zivil- und/oder Strafrechtes ein Gutachten eines diesbezüglichen Sachverständigen bzw. Fachmannes einzuholen.

Der Vorsitzende stellt diesem Antrag die Bestimmung des § 116 BAO entgegen.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters bezieht sich die Bestimmung des § 116 BAO nicht auf Fragen, die von Sachverständigen zu klären sind. Der steuerliche Vertreter hält seinen Antrag daher vollinhaltlich aufrecht".

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob

1. die in den Jahren 1994 bzw. 1995 gebildete Rückstellung im Zusammenhang mit der Androhung zur Zahlung einer Konventionalstrafe im Jahr 1998 wegen Verjährung gewinnerhöhend aufzulösen ist (S 8.000.000, siehe MWR, BP-Bericht DB);
2. ein seitens des Bw. im Rahmen seiner Eigenschaft als Einzelunternehmer einer GmbH, an welcher er zu 50% als Gesellschafter-Geschäftsführer wesentlich beteiligt ist, gewährter Schuldnachlass in Höhe von S 450.000,00 als Aufwand abschreibbar ist;
3. die durch die Betriebsprüfung verfügte Wiederaufnahme des Bescheides gegen die Einkommensteuer für das Jahr 1996 zu Recht erfolgte;
4. der sich im Jahr 2001 bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit ergebende Verlust bei den begünstigt zu versteuernden sonstigen Einkünften (aus der Veräußerung von Beteiligungen) in Abzug zu bringen ist und ob
5. die dem Bw. im Jahr 2001 seitens des W der Ä Kammer rückerstatteten Pflichtbeiträge zugeflossen sind.

ad 1.) Rückstellung:

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 können Rückstellungen nur für

- Anwartschaften auf Abfertigungen,
- laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
- sonstige ungewisse Verbindlichkeiten sowie für
- drohende Verluste aus schwierigen Geschäften

gebildet werden, wobei die Bildung für Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 nicht pauschal erfolgen darf und nur dann zulässig ist, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist (§ 9 Abs. 3 leg. cit.).

Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nur dann zu bilden, wenn mit dem Entstehen einer Schuld auf Grund der bisherigen Erfahrungen ernsthaft, d.h. mit größter Wahrscheinlichkeit (VwGH 15.3.1995, 92/13/0271, ÖStZB 1995, 542 und VwGH 27.3.1996, 93/15/0223, ÖStZB 1996, 491 zu einer drohenden Schadenersatzverpflichtung), jedenfalls aber mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit zu rechnen ist (VwGH 20.2.1978, 2551/77, ÖStZB 1978, 252 zu einer Rückstellung für Leistungsprämien; VwGH 9.12.1992, Zi.89/13/0048, ÖStZB 1993, 264). Voraussetzung zur Bildung einer Rückstellung ist, dass eine „konkrete Wahrscheinlichkeit“ besteht (VwGH 25.1.1994, 90/14/0073, ÖStZB 1994, 534) und eine Verbindlichkeit „ernstlich droht“ (VwGH 24.11.1987, 87/14/0145, ÖStZB 1988, 407). Es reicht jedoch keineswegs aus, dass die Inanspruchnahme möglich ist (VwGH 30.9.1987, 86/13/0153, ÖStZB 1988, 258; VwGH 18.1.1994, 90/14/0124, ÖStZB 1994, 575; VwGH 15.3.1995, 92/13/0271, ÖStZB 1995, 542).

Für die Bildung und die Höhe der Rückstellung sind jeweils die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend (VwGH 15.7.1998, 97/13/0190, ÖStZB 1998, 872). Ist die Ungewissheit beseitigt, bedingt dieser Umstand eine sofortige Auflösung der betreffenden Rückstellung, sei es durch „Umwandlung“ in eine Verbindlichkeit oder deren erfolgswirksame Auflösung im Rahmen der Gewinnermittlung.

Im vorliegenden Berufungsfall wurde dem Bw. - basierend auf dem zwischen dem Bw. und der L GmbH geschlossenen Vertrag vom 3. Dezember 1991 und in Folge eines angeblichen Verstoßes gegen das in den vertraglichen Vereinbarungen enthaltene Konkurrenzverbot - mit rechtsanwaltlichem Schreiben vom 19. Juni 1995 die Inanspruchnahme aus dieser Klausel angedroht und in weiterer Folge seitens des Bw. eine Rückstellung in Höhe von S 8 Mio. gebildet.

Wenn der Bw. nun vermeint, die Androhung der Inanspruchnahme zur Zahlung aus dem Verstoß gegen das vertraglich vereinbarte Konkurrenzverbot rechtfertige die Zulässigkeit zur Bildung einer Rückstellung, so kann dem nicht gefolgt werden. Nach der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Rückstellungen jedenfalls nur dann aufwandswirksam gebildet werden, wenn die Entstehung einer Schuld ernsthaft, d.h. mit größter Wahrscheinlichkeit droht. Dies wäre etwa – bezogen auf gegenständlichem Sachverhalt - dann der Fall, wenn die Inanspruchnahme zur Zahlung aus dem Verstoß gegen das

vertraglich vereinbarte Konkurrenzverbot nicht bloß angedroht, sondern in weiterer Folge entsprechende gerichtliche Schritte gesetzt worden wären. Tatsächlich wurde jedoch im gegenständlichen Fall auf die zivilgerichtliche Durchsetzung der angedrohten Inanspruchnahme seitens der L GmbH dem Bw. gegenüber verzichtet bzw. ergeben sich aus dem vorliegenden Sachverhalt keinerlei entsprechende Anhaltspunkte, die die Annahme gerechtfertigt hätten, es sei zwischen dem Bw. und der L GmbH zu einer diesbezüglichen finanziellen Einigung gekommen. Vielmehr führt der Bw. in einem Antwortschreiben auf einen Fragenvorhalt seitens der Betriebsprüfung (Schreiben vom 8. März 2000, UFS-Akt) selbst aus, dass er seit dem Schreiben vom 19.6.1995 keinerlei Anwaltsbriefe mehr erhalten habe bzw. seien bis dato keinerlei gerichtliche Schritte durch Dr. L eingeleitet worden und gäbe es auch keinen außergerichtlichen Vergleich oder sonstige Vereinbarungen. Die Androhung einer Leistungsinanspruchnahme reicht jedenfalls für sich alleine keineswegs aus, um als Rechtfertigungsgrund für die streitgegenständliche Rückstellungsbildung gewertet zu werden, da im vorliegenden Fall das „Entstehen der Schuld“ über die bloße Möglichkeit der Inanspruchnahme nicht hinausreicht. In diesem Zusammenhang wird auch zu bedenken sein, dass es im Wirtschaftsleben zwischen Geschäftspartnern durchaus vorkommt, zwecks Durchsetzung der jeweiligen Forderungen gegenseitige „Androhungen“ auszusprechen, ohne dass allerdings daraus sogleich rechtsverbindliche Konsequenzen für einen der beiden Geschäftspartner abzuleiten wären.

Im vorliegenden Fall erfolgte daher die Bildung der Rückstellung bereits dem Grunde nach zu Unrecht, weshalb die Rückstellung gewinnerhöhend aufzulösen war.

Gegenständlicher Berufung ist aber auch aus folgenden Überlegungen der Erfolg zu versagen. Selbst dann, wenn nämlich davon auszugehen gewesen wäre, die Bildung streitgegenständlicher Rückstellung sei ursprünglich zu Recht erfolgt, führt jedoch vorliegender Sachverhalt zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung als jener, die Rückstellung im Jahre 1998 gewinnerhöhend aufzulösen:

Wie sich aus vorliegendem Sachverhalt ergibt, erfolgte die Bildung streitgegenständlicher Rückstellung im Gesamtausmaß von S 8 Mio. mit der Begründung, dass dem Bw. - basierend auf den zwischen dem Bw. und der L GmbH abgeschlossenem Vertrag aus dem Jahre 1991 - mit Schreiben vom 19. Juni 1995 seitens der L GmbH eine Klage auf Einbringlichmachung der Konventionalstrafe angedroht wurde. In weiterer Folge verzichtete jedoch die L GmbH auf die Einbringung einer Klage und gab es zwischen beiden Vertragsparteien – außer den betreffenden Schreiben vom 19. Juni 1995 – auch keinen weiteren diesbezüglichen Schriftwechsel. Wie der Bw. in dem bereits oben erwähnten Antwortschreiben auf einen Fragenvorhalt seitens der Betriebsprüfung (Schreiben vom 8. März 2000) bekannt gab, habe er seit

dem betreffenden Schreiben vom 19. Juni 1995 keinerlei Anwaltsbriefe mehr erhalten bzw. seien bis dato keinerlei gerichtliche Schritte durch Dr. L eingeleitet worden. Des weiteren ergeben sich auch aus der Aktenlage keinerlei Anhaltspunkte, dass in den dem Berufungszeitraum folgenden Jahren, seitens der L GmbH gerichtliche Schritte dem Bw. gegenüber gesetzt worden wären. Somit geht das diesbezügliche Berufungsbegehren auch schon deshalb ins Leere, als Voraussetzung für die Bildung einer derartigen Rückstellung ist, dass zum Bilanzstichtag ein gerichtlicher Prozeß bereits läuft (VwGH 30.9.1987, 86/13/0153, ÖStZB 1988, 258), was vorliegend nicht der Fall ist. Den Feststellungen der Betriebsprüfung, wonach es nach dem betreffenden Schreiben vom 19. Juni 1995 keinerlei Schriftverkehr zwischen dem Bw. und der L GmbH bezüglich der Androhung bzw. Durchsetzung zur Zahlung der Konventionalstrafe gab und folglich entsprechend den Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes der Anspruch auf Geltendmachung der Konventionalstrafe binnen eines Zeitraumes von drei Jahren verjährt, ist somit zuzustimmen. Wie Koziol-Welser im Grundriss der bürgerlichen Rechts, Band I, 10. Auflage auf Seite 186 zu Punkt 5 „Beginn und Dauer der Verjährung“ ausführen, verjähren Schadenersatzansprüche grundsätzlich binnen 3 Jahren ab Kenntnis des Geschädigten vom Schaden und der Person des Schädigers. Nur wenn dem Geschädigten Schaden oder Schädiger nicht bekannt geworden ist oder wenn der Schaden aus einer gerichtlich strafbaren Handlung, die nur vorsätzlich begangen werden kann und mit mehr als einjährigen Freiheitsstrafe bedroht ist, entstanden ist, beträgt die Frist 30 Jahre (§1489 ABGB).

Wenn nun der Bw. in diesem Zusammenhang vorbringt, die Finanzbehörde könne nicht beurteilen, ob nicht sehr wohl das dem Bw. seitens der L GmbH vorgeworfene Vorgehen eine deliktische Handlung darstelle, da nach Meinung des Bw. es durchaus möglich wäre, dass sich der Vertragspartner (L GmbH) auf § 108 StGB oder § 146 StGB berufen könnte und diesfalls von einer 30-jährigen Verjährungsfrist auszugehen wäre, so ist dieser Argumentation entgegenzuhalten, dass zum einen bereits laut den gesetzlichen Bestimmungen des Strafgesetzbuches die in der Berufung angesprochenen Straftatbestände der Täuschung bzw. des Betruges lediglich mit einer Freiheitsstrafe von bis zu einem Jahr bzw. bis zu sechs Monaten bedroht sind und demzufolge im gegenständlichen Fall die Verjährungsfrist für die Geltendmachung der Konventionalstrafe lediglich 3 Jahre und nicht, wie der Bw. vermeint, 30 Jahre beträgt. In diesem Zusammenhang erscheint auch der im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung gestellte Antrag auf Einholung eines Sachverständigengutachtens entbehrlich, zumal § 116 BAO die Abgabenbehörde berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfrage von anderen Verwaltungsbehörden oder von Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgeblichen Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen. Wenn der steuerliche Vertreter vermeint, die Bestimmung

des § 116 BAO gelte nicht hinsichtlich Fragen, die von Sachverständigen zu klären sind, so kann diese Meinung seitens des Senates nicht geteilt werden.

Zum anderen ergibt sich aus dem im Zuge gegenständlicher Berufung beigeschafften Gerichtsakt zur Zahl 12 Vr 2065/98 des beim Landesgericht für Strafsachen Graz anhängig gewesenen Verfahren, dass bereits Dr. L seinerseits im Zusammenhang wegen ungerechtfertigter Leistungsverrechnung an die Gebietskrankenkasse (basierend auf dem zwischen dem Bw. und Dr. L bzw. der L GmbH geschlossenen vertraglichen Vereinbarungen vom 3. Dezember 1991) der Täuschung sowie des gewerbsmäßig schweren Betruges verurteilt wurde.

Im Hinblick darauf, dass folglich hinsichtlich der Geltendmachung der Konventionalstrafe seitens der L GmbH gegenüber dem Bw. bereits Verjährung eingetreten ist und selbst im Falle einer nachträglichen Einbringung einer zivilrechtlichen Klage gegen den Bw., dieser jederzeit die Möglichkeit hätte, durch Einwendung von Verjährung dem gerichtlichen Verfahren mit Erfolg entgegenzutreten, war daher auch aus diesen Überlegungen streitgegenständliche Rückstellung gewinnerhöhend aufzulösen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26.2.2003, ZI.97/13/0095 (ÖStZB 2003, 423) ausführt, dürfen nämlich im Betriebsvermögen nur solche negativen Wirtschaftsgüter Berücksichtigung finden, die mit einer Belastung des Steuerpflichtigen verbunden sind, somit also nicht etwa Verbindlichkeiten, mit deren Geltendmachung durch den Gläubiger nicht mehr zu rechnen ist.

Des weiteren übersieht der Bw. bei seiner in der Berufung vorgebrachten Argumentation, entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung könne die Verjährungsfrist erst frühestens 1996 in Gang gesetzt worden sein, weil der Bw. entsprechend des genannten Vertrages vom 3. Dezember 1991 jedenfalls verpflichtet gewesen wäre, Leistungen an den Vertragspartner (L GmbH) zu erbringen und durch das Nichtleisten die Konventionalstrafe fällig geworden wäre, dass in diesem Falle zwar die Zahlung einer Konventionalstrafe sofort fällig geworden wäre, jedoch demzufolge eine wesentliche Voraussetzung für die Zulässigkeit zur Bildung einer Rückstellung, nämlich das Vorliegen einer „Ungewissheit“ in Bezug auf die zukünftig zu entstehende Schuld nicht gegeben gewesen wäre, weshalb auch aus diesem Grund die gewinnerhöhende Auflösung der Rückstellung im Jahr 1998 geboten erscheint und dieses Vorbringen der Berufung nicht zum Durchbruch verhelfen kann.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

ad 2.) Schuldnachlass

Der Verwaltungsgerichtshof hat Kriterien entwickelt, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich berücksichtigt werden können.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Verein-

barungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien gelten auch für Verträge zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrer beherrschenden Gesellschaftern (VwGH 23.6.1998, 97/14/0075, ÖStZB 1998, 867), beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf seine Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004, ÖStZB 2001/272). Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. aus jüngster Zeit VwGH 31.3.2003, 98/14/0164, ÖStZB 2004/119). Als „nahe Angehörige“ kommen - wie schon oben angeführt - nicht nur Familienangehörige in Betracht, sondern auch mit der Gesellschaft (Gesellschafter) direkt oder indirekt wirtschaftlich verflochtene natürliche oder juristische Personen (VwGH 3.8.2000, 96/15/0159, ÖStZB 2002/78).

Im gegenständlichen Berufungsfall gewährte der Bw. der C GmbH einen Schulnachlass in Höhe von S 450.000,00 und verbuchte diesen Forderungsausfall im Rahmen seiner Einkunftszielung als Einzelunternehmer aufwandwirksam als „Schadensfall“. Begründet wurde dies in erster Linie damit, dass die C GmbH in großen wirtschaftlichen Schwierigkeiten gewesen sei und der Bw. eine Verrechnungsstelle brauchte, die die Wahlarztverrechnung für ihn mit der Gebietskrankenkasse übernahm. Wie der Bw. in der Berufung weiters ausführt, sei der Schulnachlass sowohl als Pauschalentgelt für die übernommene Dienstleistung, als auch als Sanierungsbeitrag an die C GmbH zu sehen, wodurch der Gesellschaft das Überleben gesichert worden sei.

Wenn der Bw. vorbringt, bei dem strittigen Schulnachlass handle es sich um betrieblich veranlasste Aufwendungen, so kann dem nicht gefolgt werden.

Im vorliegenden Berufungsfall ist der Bw. als Einzelunternehmer auf dem Gebiet der medizinischen und chemischen Labordiagnostik tätig und daneben Geschäftsführer der

C GmbH, an welcher er zu 50% beteiligt ist. Auf Grund der vorliegenden personellen Verflechtung zwischen den Entscheidungsträgern der Vertragspartner muss unter Beachtung der Rechtsprechung hinsichtlich Verträgen zwischen „nahen Angehörigen“ besonders vorsichtig geprüft werden, ob die formelle rechtlich Gestaltung des streitgegenständlichen Schuld nachlasses seiner tatsächlichen wirtschaftlichen Bedeutung im Sinne eines betrieblich veranlassten Aufwands entspricht.

Auch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft abgeschlossene Vereinbarungen müssen - um steuerliche Anerkennung zu finden - unter den gleichen Bedingungen wie unter Fremden abgeschlossen werden. Betrachtet man nun gegenständlichen Berufungsfall im Lichte der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Bezug auf die Angehörigenjudikatur, so sind keine der Voraussetzungen erfüllt, die eine Anerkennung des Schuld nachlasses in Form von Betriebsausgaben rechtfertigen und Folge dessen den strittigen Forderungsverzicht als betrieblich veranlasst ansehen würde. Wie der Bw. mit Schreiben vom 8. März 2000 der Behörde mitteilte, habe es bezüglich des Schuld nachlasses für die C GmbH lediglich mündliche Vereinbarungen gegeben und legte der Bw. im Zuge des Verfahrens keinerlei Bezug habende Unterlagen vor, die klare und eindeutige Angaben bezüglich der geschlossenen Leistungsverrechnung enthielten, wie z.B. Leistungsumfang, zeitliche Leistungsdauer usw. Nach Meinung des Senates erscheint es unglaublich und unwahrscheinlich, dass unter Fremden ein Schuld nachlass zu den gleichen Bedingungen wie im vorliegenden Fall abgeschlossen worden wäre. Es entspricht nämlich keineswegs den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, einem Geschäftspartner ohne jegliche schriftliche Vereinbarung einen Schuld nachlass in gegenständlicher Höhe zu gewähren und gleichzeitig keinerlei detaillierte Vereinbarungen in Bezug auf die von der GmbH im Gegenzug zu erbringende Leistung hinsichtlich der übernommenen Wahlarztverrechnung zu treffen. In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Behauptung der Bw., der Schuld nachlass sei sowohl als Pauschalhonorar für die von der C GmbH übernommene Verrechnungstätigkeit, als auch zu deren Sanierung gewährt worden, als reine Schutzbehauptung dar, da keinerlei Vereinbarungen hinsichtlich der betragsmäßigen Verteilung des gewährten „Schuld nachlasses“ in Bezug auf die Verrechnungstätigkeit bzw. die Sanierung getroffen wurden. Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung sowie das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien in Bezug auf die Angehörigenjudikatur gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Im gegenständlichen Fall ist der Bw. sowohl zu 50% und somit in einem als wesentlich zu bezeichnenden Ausmaß an der C GmbH beteiligt als auch für die Gesellschaft in der Funktion des Geschäftsführers tätig, wodurch der im vorliegenden Fall der der C GmbH gewährte Schuld nachlass nur seine Erklärung in der Beteiligung des Bw. an der C GmbH findet und

folglich durch das Gesellschaftsverhältnis bedingt ist. Der Bw. irrt, wenn er davon ausgeht, eine Kapitalzuführung könne im gegenständlichen Fall schon deshalb nicht vorliegen, da es dann zu einer Stammkapitalerhöhung käme, was jedoch weder für die Gesellschafterstellung des Bw. vorteilhaft gewesen, noch wirtschaftlich von keiner Vertragsseite gewollt worden wäre. Dies deshalb, da im vorliegenden Fall die Gewährung von Kapital in Form einer verdeckten Einlage durch den Bw. in seiner Funktion als Gesellschafter lediglich zu einer Werterhöhung der Beteiligung des Bw. an der C GmbH führt, nicht jedoch, wie der Bw. vermeint, zu einem Erwerb zusätzlicher Anteile an der GmbH.

Wenn der steuerliche Vertreter im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung zum Beweis dafür, dass durch den Schuldnachlass eine Kapitalerhöhung weder beabsichtigt, noch gewollt war, eine Einvernahme sowohl des Bw. als auch Prof. DDr. H beantragt, so erscheint eine diesbezügliche Befragung der betreffenden Personen entbehrlich, zumal die Behörde, wie bereits ausgeführt, im vorliegenden Sachverhalt nicht von einer Erhöhung des Stammkapitals, sondern "lediglich" von einer Wertsteigerung der Beteiligung des Bw. ausging. Demzufolge kann auch in der Unterlassung einer Einvernahme der genannten Personen kein Verfahrensmangel vorliegen. Die Tatsache, dass der steuerliche Vertreter erstmalig im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung eine Vielzahl von Beweisanträgen gestellt hat, lässt vielmehr die Vermutung der Verschleppung des Verfahrens (§ 183 Abs 3 BAO) nahe liegend erscheinen, zumal dem Bw., als auch dessen steuerlichen Vertreter während des gesamten Verlaufes des Berufungsverfahrens ausreichend die Möglichkeit geboten wurde, zu den einzelnen Beschwerdepunkten Stellung zu nehmen bzw. sich zu äußern. Der steuerliche Vertreter ist im übrigen amtsbekannt dafür, erst in der mündlichen Berufungsverhandlung Beweisanträge zu stellen, die im bisherigen Verfahren hätten geltend gemacht werden können (nicht zuletzt deshalb, um auf diese Weise einen Verfahrensmangel zu provozieren).

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Gesellschafter einer Gesellschaft verpflichtet, diese mit genügend Kapital auszustatten. Unterlässt es jedoch der Gesellschafter - so wie im vorliegenden Fall - die Gesellschaft mit einer entsprechend großen Kapitaldecke von vornherein auszustatten, so trifft ihn für den Fall von wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft die Verantwortung, nachträglich Kapital in seiner Funktion als Gesellschafter dieser Gesellschaft zuzuführen. In diesem Zusammenhang stellt sich nun die Frage, warum bei Vorliegen von wirtschaftlichen Schwierigkeiten die Gesellschaft von deren Gesellschaftern die ausstehende Einlage in Höhe von S 250.000,00 nicht eingeforderte. Wie aus den Bilanzen der C GmbH ersichtlich, wurde das Stammkapital in Höhe von S 500.000,00 lediglich zur Hälfte einbezahlt und wurden die ausstehenden Einlagen auch in den dem Berufungszeitraum folgenden Jahren nicht eingefordert. In diesem Sinne kann das Vorbringen

des Bw., der Schuld nachlass sei auch zum Zwecke der Sanierung der C GmbH erfolgt, zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung führen, als den Forderungsverzicht als Kapitalzufuhr an die C GmbH zu werten, da seitens der Gesellschaft keinerlei Maßnahmen zur Einbringung der ausstehenden Einlage gesetzt wurden. Nach Meinung des Senates erschiene es nämlich geboten, im Falle des Vorliegens von wirtschaftlichen Schwierigkeiten zunächst die Gesellschafter zur Zahlung des noch aushaltenden Stammkapitals aufzufordern. Tatsächlich wurde es jedoch verabsäumt, eine derartige Vorgangsweise einzuschlagen, weshalb das Vorbringen, der Forderungsverzicht sei zum Zwecke der Sanierung der Gesellschaft erfolgt, der Berufung nicht zum Durchbruch verhelfen kann.

ad 3.) Wiederaufnahme des Verfahrens

Gem. § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem in allen Fällen zulässig, in denen neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen handelt es sich bei neu hervorgekommenen Tatsachen ausschließlich um mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 28.9.1998, 96/16/0158, ÖStZB 1999, 204), also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096, ÖStZB 1995, 277; 23.4.1998, 95/15/0108, ÖStZB 1999, 111). Wiederaufnahmegründe sind somit nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die jedoch erst zu einem späteren Zeitpunkt hervorkommen. Maßgebend bei der Beurteilung der Frage, ob Wiederaufnahmegründe vorliegen, ist folglich der Umstand, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen war, um daraus die richtigen rechtlichen Schlüsse zu ziehen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185, ÖStZB 1998, 298; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188, ÖStZB 1999, 294).

Wie sich aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt, stellte sich erst im Zuge einer durch die Behörde veranlassten und durchgeführten Betriebsprüfung heraus, dass ein in der Bilanz des Bw. ursprünglich als Schadensfall bezeichneter Aufwand tatsächlich als ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Forderungsverzicht des Bw. an die C GmbH zu qualifizieren war. Im gesamten Verlauf der Prüfungshandlungen legte der Bw. keinerlei schriftliche Unterlagen vor, die eine genügend deutliche Fixierung der wesentlichsten vertraglichen Vereinbarungen ergeben hätten und somit als Rechtfertigungsgrund für eine einen Fremdvergleich

standhaltende Vereinbarung anzusehen gewesen wäre. Wie die Prüferin unter Tz 15 des Berichtes festhielt, wurde die am Verrechnungskonto der C GmbH im Laufe der Jahre entstandene Forderung mit der Begründung erlassen, dass die C GmbH in großen wirtschaftlichen Schwierigkeiten gewesen sei und der Bw. eine Verrechnungsstelle, die die Wahlarztverrechnung für den Bw. mit der Krankenkasse vornahm, brauchte, weshalb durch diesen Betrag der C GmbH, an welcher der Bw. mit einer Stammeinlage in Höhe von S 250.000,00 beteiligt sei, das Überleben gesichert worden wäre. Wie die Prüferin weiters ausführt, wäre der Schuldnachlass für ein Unternehmen, an welchem keine Beteiligung durch den Bw. bestünde, wohl kaum erfolgt.

Die von der Betriebsprüfung getroffene Feststellung, dass der in Streit stehende Forderungsverzicht nicht betrieblich, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, beruht sohin auf nicht entsprechend offengelegte Tatsachen. Dies vor allem deshalb, da erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung neue und der Behörde bis zu diesem Zeitpunkt unbekannte, jedoch bereits existente Sachverhaltselemente, wie das Fehlen von einem Fremdvergleich standhaltende vertragliche Vereinbarungen hervorgekommen sind, die zu einem anders lautenden Bescheid zu führen haben.

ad 4.) Verlustausgleich

Gemäß den Bestimmungen des § 37 Abs. 1 EStG 1988 iZm Abs. 4 Z 2 lit. b ermäßigt sich der Steuersatz für Einkünfte im Sinne des § 31 EStG 1988 (Veräußerung von Beteiligungen) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenen Durchschnittssteuersatzes.

Wie Doralt in seinem Kommentar zur Einkommensteuer, Band II zu § 37 EStG 1988, Tz 11f ausführt, sind zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage bei der Berechnung der halbsatzbegünstigten Einkünfte zunächst diese mit Verlusten aus derselben Einkunftsquelle und dann mit Verlusten aus derselben Einkunftsart zu verrechnen (horizontaler Verlustausgleich). Nur die verbleibenden begünstigten Einkünfte sind mit dem halben Durchschnittssteuersatz zu besteuern (VwGH 22.2.1993, 93/15/0020, ÖStZB 1993, 540; VwGH 21.3.1995, ZI.95/14/0011, ÖStZB 1995, 591). Verluste aus anderen Einkunftsarten sind erst dann mit den begünstigten Einkünften zu verrechnen, wenn sie nicht mit Gewinnen (Überschüssen) aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden können.

Im gegenständlichen Berufungsfall erzielte der Bw. neben seinen sonstigen Einkünften aus der Beteiligungsveräußerung sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger als auch aus selbständiger Arbeit, wobei sich nach Vornahme eines horizontalen Verlustausgleichs bei den selbständigen Einkünften insgesamt ein Verlust in Höhe von –S 245.752,00 ergab. Im Zuge der Durchführung der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2001 brachte das Finanzamt

von den begünstigt zu versteuernden sonstigen Einkünften aus der Veräußerung der Beteiligung in Höhe von S 2.424.482,00 den sich aus der selbständigen Tätigkeit ergebenden Verlust in Höhe von –S 245.752,00 in Abzug und besteuerte den Differenzbetrag (S 2.178.730,00) mit dem sich ergebenden halben Durchschnittssteuersatz.

Wenn der Bw. in der Berufung vorbringt, der sich aus den selbständigen Einkünften ergebende Verlust sei zu Unrecht nicht mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gegengerechnet worden, so ist dem zuzustimmen. Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen des § 37 EStG 1988 und obigen Ausführungen sind bei der Ermittlung der für die Anwendung des Hälftesteuersatzes maßgebenden Steuerbemessungsgrundlage zunächst die begünstigten Einkünfte mit Verlusten aus der gleichen Einkunftsart auszugleichen (VwGH 22.3.1995, 95/15/0005, ÖStZB 1996, 60 und VwGH 6.11.1991, 90/13/0081, 0082, ÖStZB 1992, 489) und erst in weiterer Folge mit einem etwaigen Verlustüberschuss, der sich bei der rechnerischen Zusammenfassung der Einkünfte und Verluste aus den anderen Einkunftsarten ergibt, auszugleichen (siehe hiezu EStRL 2000/7367 und die dort abgeführte Judikatur in Hinblick auf § 117 BAO). Für gegenständlichen Fall bedeutet dies nun, dass der sich aus der Einkunftsart „Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit“ ergebenden Verlust - entgegen der durch das Finanzamt vorgenommenen Verrechnung mit den Einkünften aus der Beteiligungsveräußerung - zuerst mit den übrigen positiven Einkünften anderer Einkunftsarten, nämlich mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auszugleichen ist, weshalb im vorliegenden Fall der gesamte Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung der Besteuerung mit den halben Durchschnittssteuersatz zu unterwerfen ist.

Die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlagen stellt sich im Einzelnen wie folgt dar:

	bisher S	neu S
Einkommen gerundet	3.199.100,00	3.199.100,00
gem. § 33 EStG 1988 mit Durchschnittssteuersatz zu versteuerndes Einkommen	1.020.370,00	774.618,00
gem. § 37 Abs. 1 EStG 1988 mit halben Durchschnittssteuersatz zu versteuerndes Einkommen	2.178.730,00	2.424.482,00

ad 5.) Rückzahlung von Pflichtbeiträgen des W der Ä Kammer

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 der Steuerpflichtige unter anderem zu veranlagen, wenn

1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag S 10.000,00 übersteigt oder
2. im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5 oder 6 zugeflossen sind (BGBI. I 2000/142 ab 2001)

Gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 hat die auszahlende Stelle bei Auszahlung von Bezügen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 bis 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84) zur Berücksichtigung dieser Bezüge im Veranlagungsverfahren auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln.

Voraussetzung für den Eintritt der Steuerpflicht bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist allerdings der Umstand, dass die Bezüge gemäß § 19 EStG 1988 auch zugeflossen sind. Eine Einnahme ist dann zugeflossen, wenn der Steuerpflichtige über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (VwGH 26.9.2000, 99/13/0193, ÖStZB 2002, 169; 7.6.2001, 95/15/0112, ÖStZB 2002, 451); es ist dabei gleichgültig, ob der Zufluss in Bargeld oder in Sachgütern oder durch Gutschrift bewirkt wird.

Im gegenständlichen Berufungsfall wurde der Finanzverwaltung seitens des W der Ä Kammer ein Lohnzettel übermittelt, wonach dem Bw. im Zeitraum vom 1.1.-31.12.2001 an den W geleistete Pflichtbeiträge in Höhe von S 399.051,00 rückgezahlt wurden. In weiterer Folge berücksichtigte das Finanzamt im Zuge der Durchführung der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2001 sowohl die aus der Tätigkeit an der U Wien, als auch die seitens der Ä Kammer gemeldeten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte bzw. des Einkommens in entsprechender Höhe und unterzog diese der Besteuerung.

Im Zuge des gesamten Verfahrenslaufes hat der Bw. vorgebracht, dass ihm seitens des W der Ä Kammer keinerlei Bezüge zugegangen seien. Obwohl der Bw. mit Schreiben vom 8. September 2003 (ESt-Akt 2001, S 31) seitens des Finanzamtes aufgefordert wurde, in Bezug auf seine Behauptung, seitens der Ä Kammer keinerlei Bezüge erhalten zu haben, Stellung zu nehmen, unterblieb eine diesbezügliche Beantwortung des Vorhaltes. Vielmehr gab der Bw. im Schreiben vom 17. Februar 2004 an, nach Auswertung der nunmehr eingelangten entsprechenden Unterlagen seitens der Ä Kammer diese der Finanzverwaltung zu übermitteln. Bis dato hat es jedoch der Bw. verabsäumt, die diesbezüglichen Unterlagen, die sein Vorbringen verifiziert hätten, der Behörde zu übermitteln. Der Bw. ist diesbezüglich seiner in den verfahrensrechtlichen Vorschriften normierten Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen.

Vielmehr haben Ermittlungen (UFS-Akt) seitens des Senates bei dem W der Ä Kammer ergeben, dass dem Bw. die strittigen Pflichtbeiträge rückbezahlt wurden und – entgegen seinem Vorbringen – diese ihm auch tatsächlich zugeflossen sind. Wie eine Mitarbeiterin der Fa. C der Behörde auf eine telefonische Anfrage hin mittels Fax mitteilte, wurden die entsprechenden Beträge am 16. Mai 2001 bzw. am 31. Oktober 2001 auf ein Bankkonto,

lautend auf den Namen des Bw., überwiesen.

Das Fax hat folgenden Wortlaut: "... Wie heute telefonisch besprochen, übersende ich Ihnen anbei einige Verzeichniskopien mit den einzelnen Summen, Überweisungsdaten und Kontonummer. Sie finden Herrn Dr. C unter der Arzt.Nr. X. Ich habe diesbezüglich auch Rücksprache mit unserer Bank (Erste) gehalten. Da Hr. Dr. C auch sein Konto bei der Ersten hat, hat mir Frau K bestätigt, dass die von mir angeführten Summen bereits am 16.05.01 und 31.10.01 (also am selben Tag wie von uns überwiesen) auf das von mir angegebene Konto (siehe Verzeichnisjournal) eingegangen sind. Zur Sicherheit hat Frau K noch überprüft, ob das Konto auf Hrn. Dr. C lautet und das Geburtsdatum haben wir auch noch verglichen.".

Fest steht, dass die Zusammenrechnung der auf den Bw. überwiesenen Beträge lt. der erwähnten Liste exakt den vom W der Ä. Kammer übermittelten Lohnzettelbetrag (S 399.051) ergibt.

Dem Fax wurden noch zwei Datenträger-Begleitzettel (datiert vom 16. Mai 2001 bzw. vom 31. Oktober 2001) sowie ein Auszug aus dem Verzeichnisjournal beigelegt.

Mit Schreiben (Fax) vom 18. Mai 2004 wurde der Bw. vom Inhalt der seitens der Behörde durchgeführten Erhebungen in Kenntnis gesetzt.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung stellte der steuerliche Vertreter den Zufluss der streitgegenständlichen Beträge außer Streit.

Der steuerliche Vertreter irrt aber, wenn er davon ausgeht, eine Rückvergütung des W Wien müsste im Rahmen von Rechnungsabgrenzungen in den Streitjahren entsprechend berücksichtigt werden.

Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des § 69 Abs. 5 EStG 1988 besteht hinsichtlich rückgezahlter Pflichtbeiträge eine Meldepflicht an die Finanzbehörden. Dies bedeutet, dass die auszahlende Stelle im Hinblick auf die Erfassung derartiger Zahlungen im Veranlagungsverfahren einen Lohnzettel auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln hat. Erfolgt nun - so wie im gegenständlichen Fall - die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen an einen Arzt, der auf Grund seiner ärztlichen Tätigkeit sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, als auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, so ist ein Lohnzettel seitens der auszahlenden Stelle auszustellen. Voraussetzung für die Ausstellung eines Lohnzettels ist allerdings, dass ein entsprechender Zahlungsfluss an den Pflichtigen stattfand.

Da auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes hinsichtlich der rückgezahlten Pflichtbeiträge in Höhe von S 399.051,00 nachweislich ein Zufluss an den Bw. statt fand bzw. der steuerliche Vertreter den Zufluss der betreffenden Zahlungen im Rahmen der mündlichen Verhandlung

außer Streit gestellt hat, erfolgte die Berücksichtigung und Besteuerung der streitgegenständlichen Einkünfte im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2001 zu Recht.

Ergänzend wäre noch zu erwähnen, dass für den Fall der Rückerstattung von Pflichtbeiträgen an einen Arzt, der auf Grund seiner ärztlichen Tätigkeit ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, zwar kein Lohnzettel auszustellen ist, die betreffenden Rückzahlungen jedoch sehr wohl im Jahr der Zahlung im Rahmen der selbständigen Einkünfte als Betriebseinnahmen zu erfassen sind und zwar insoweit, als die entsprechenden Beträge seinerzeitig als Betriebsausgabe abgesetzt wurden. Die Ansicht des steuerlichen Vertreters, hinsichtlich der Rückzahlungen nachträglich Rechnungsabgrenzungen in die Bilanz aufnehmen zu wollen, erscheint zudem verfehlt, da für einen Bilanzierer, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt, lediglich ein Wahlrecht hinsichtlich derartiger Bilanzpositionen besteht und jede diesbezügliche nachträgliche Änderung eine Bilanzänderung zur Folge hätte, der jedoch nur in wirtschaftlich begründeten Fällen die Abgabenbehörde die Zustimmung erteilen würde. Im übrigen würde kein Rechnungsabgrenzungsbedarf vorliegen, da die ursprünglich als Betriebsausgabe abgesetzten Beiträge kalenderjahrbezogen sind, für Rechnungsabgrenzungsposten hingegen ein kalenderjahrübergreifender Aufwand gegeben sein müßte.

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen. Insgesamt gesehen war jedoch der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 teilweise stattzugeben.

Wien, 27. Mai 2004