jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2007/2/28 2004/13/0019

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.02.2007

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §76 Abs1 litd;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. B. Trefil LL.M., über die Beschwerde des Dr. C in W, vertreten durch Hübner & Hübner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH in 1120 Wien, Schönbrunnerstraße 222, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 27. November 2003, Zl. RV/1186-W/02, betreffend

u. a. Einkommensteuer für 1997 und 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Rechtsanwalt, betrieb gemeinsam mit Dr. D., einem anderen Rechtsanwalt, in der Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts eine Rechtsanwaltskanzlei. Im Jahr 1987 entzog die Rechtsanwaltskammer Dr. D. die Berufsbefugnis. In der Bilanz der GesbR zum 31. Dezember 1987 findet sich unter den Aktiva ein Posten "Kapital Dr. D." in Höhe von rund 2,900.000 S. Der Beschwerdeführer führte die Kanzlei in der Folge als Einzelunternehmer weiter.

Seinen Erklärungen zur gesonderten Feststellung der Einkünfte nach § 187 BAO für die Jahre 1992 und 1993 legte der Beschwerdeführer Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen bei, aus denen hervorging, dass er unter "Zuweisung zur Einzelwertberichtigung Forderung" Betriebsausgaben in Höhe von jeweils 761.254 S geltend gemacht hatte.

Mit Schriftsatz vom 16. März 1995 erklärte der Beschwerdeführer dem Finanzamt auf Vorhalt, mit der Auflösung der GesbR mit Ende 1987 habe er das negative Kapitalkonto Dris. D. in eine eigene Bilanz übernommen und eine entsprechende Gegenposition "Verbindlichkeiten an Kanzlei X." in Höhe von rund 3,000.000 S "passivisch eingestellt". Die in den nächsten Jahren zu erwartenden Einkünfte Dris. D. aus dessen unselbständiger Tätigkeit hätten keinen ausreichenden Beitrag zur Rückführung dieser Verbindlichkeiten leisten können, ein Insolvenzverfahren gegen Dr. D.

hätte die Wiederaufnahme der Rechtsanwaltstätigkeit Dris. D. verhindert und daher habe er mit Dr. D. vereinbart, dieser würde seine Verbindlichkeiten an den Beschwerdeführer zurückzahlen, sobald dessen Berufsbefugnis wieder erlangt worden sei. "Mittlerweile" habe Dr. D. seine Befugnis wieder erlangt, doch "bis heute" sei es nicht zu der vereinbarten Rückzahlung gekommen. Wegen teilweiser Aussichtslosigkeit der Eintreibung dieser alten Forderung habe sie abgeschrieben werden müssen.

Diese als nachträgliche Betriebsausgaben für die Jahre 1992 und 1993 geltend gemachte "Forderungsabwertung" erkannte die (damalige) Finanzlandesdirektion mit Bescheid vom 24. November 1995 bei der Feststellung der Einkünfte im Instanzenzug nicht an.

Eine dagegen vor dem Verwaltungsgerichtshof erhobene Beschwerde wies dieser mit Erkenntnis vom 16. Dezember 1998, 96/13/0007, ab. Eine bloße Wertminderung einer betrieblich veranlassten Darlehensforderung - soweit überhaupt eine betrieblich veranlasste Forderung vorliege, wovon aber beide Parteien des (damaligen) verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ausgingen - dürfe bei einem Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittle, nicht berücksichtigt werden, führte der Gerichtshof aus. Die Einzelwertberichtigung im Ausmaß von je 25 % der betreffenden Forderung des Beschwerdeführers an Dr. D. in den Jahren 1992 und 1993 habe die (damalige) Finanzlandesdirektion daher zu Recht nicht anerkannt. Nachträgliche Einkünfte iSd § 32 EStG 1988 lägen nicht vor, weil von Einkünften aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit dann nicht gesprochen werden könne, wenn die betriebliche Tätigkeit - wie im damaligen Beschwerdefall - weiter bestand.

Mit Schriftsatz vom 29. Juli 1999 schilderte der Beschwerdeführer dem Finanzamt, dass er die bis 31. Dezember 1987 gemeinsam mit Dr.D. geführte Rechtsanwaltskanzlei unter seinem Namen alleine habe fortführen müssen, nachdem Dr. D. mit Ende 1987 durch die Rechtsanwaltskammer die Berufsbefugnis auf Zeit entzogen worden sei. Aus der damaligen Bilanz zum 31. Dezember 1987 habe sich ergeben, dass beide Mitgesellschafter durch angelaufene Verluste und Entnahmen ein negatives Kapitalkonto hätten. Da sich im Betriebsvermögen der Kanzlei so gut wie keine stillen Reserven befunden hätten, sei vereinbart worden, das negative Kapitalkonto Dris. D. in eine Bilanz zu übernehmen und eine Gegenposition "Verbindlichkeiten an Kanzlei (Beschwerdeführer(" in Höhe von rund 3,000.000 S "passivisch einzustellen". Sämtliche Forderungen und Verbindlichkeiten zum Stichtag seien von der Kanzlei des Beschwerdeführers fortgeführt und dieser zugeordnet worden. Da die in den nächsten Jahren zu erwartenden Einkünfte Dris. D. aus unselbständiger Tätigkeit keinen ausreichenden Beitrag zur Rückführung der Verbindlichkeiten hätten leisten können und der Beschwerdeführer durch ein mögliches Insolvenzverfahren seinem Kollegen die Wiederaufnahme seiner Rechtsanwaltstätigkeit nicht habe verhindern wollen, sei vereinbart worden, dass Dr. D., sobald er seine Berufsbefugnis wiedererlangt hätte, sich verpflichte, seine Verbindlichkeit an den Beschwerdeführer zurückzuzahlen. Dr. D. habe seine Berufsbefugnis wieder erhalten, jedoch sei es "bis heute" nicht zur vereinbarten Rückzahlung gekommen. Die geringen Einkünfte Dris. D. würden es diesem unmöglich machen, den vereinbarten Zahlungsverpflichtungen nachzukommen. Auf die Einreichung einer gerichtlichen Klage habe der Beschwerdeführer verzichtet, um die Berufsbefugnis Dris. D. nicht durch eine drohende Insolvenzgefahr wiederum ernsthaft zu gefährden. Gerichtskosten und Gebühren würden außerdem in keiner Relation zum erwarteten Erfolg der Klage stehen. Es stelle sich die Frage, ob im vorliegenden Fall eine bloße Wertminderung oder ein Forderungsausfall vorliege. Ein Forderungsausfall oder eine Uneinbringlichkeit einer Forderung erfordere mehr als bloßen Zweifel an der Realisierbarkeit einer Forderung und bedeute "Realität, nicht Vermutung". Uneinbringlich sei eine Forderung nur dann, wenn mit ihrem Eingang bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nicht gerechnet werden könne, wenn sie objektiv wertlos sei. Es genüge, wenn die Forderung für geraume Zeit nicht durchsetzbar sei. Die Forderung des Beschwerdeführers an Dr. D. sei durch den seinerzeitigen gemeinsamen Betrieb bedingt. Ein derartiger Forderungsausfall könne auch bei einem Einnahmen-Ausgabenrechner gewinnmindernd behandelt werden. Die Einbringlichkeit der Forderung sei nicht bloß zweifelhaft, vielmehr sei mit dem Eingang der Forderung ernsthaft nicht mehr zu rechnen, weil die Einkünfte Dris. D. nicht ausreichten, um für die Tilgung aufzukommen. Die Forderung sei für geraume Zeit nicht durchsetzbar, weil eine gerichtliche Klage auch eine drohende Insolvenzgefahr bedeuten würde, was wiederum für Dr. D. einen endgültigen Entzug der Rechtsanwaltsbefugnis zur Folge hätte und damit seine berufliche Existenz absolut gefährden würde. Die Nichtdurchsetzbarkeit der Forderung sowie ebenso die Tatsache, dass im Fall gerichtlicher Klage die Gerichtskosten weit höher wären als der Erfolg der Klage, würden die

gewinnmindernde Geltendmachung des Forderungsausfalles rechtfertigen. Der Beschwerdeführer bitte um Bestätigung dieser Rechtsansicht. Da der Sachverhalt Einfluss auf die Veranlagung 1998 habe, ersuche er um ehest mögliche Erledigung.

Mit Schriftsatz vom 18. August 1999 ergänzte der Beschwerdeführer den vorgenannten Schriftsatz, dass "damit" geklärt sei, dass die Forderung zur Gänze als endgültig uneinbringlich einzustufen sei und deshalb eine Abschreibung in der Höhe von rund 3,000.000 S vorzunehmen sei.

Mit e-mail vom 25. August 1999 teilte das Finanzamt dem Beschwerdeführer mit, dass es dessen Rechtsansicht hinsichtlich der Behandlung der Forderung gegen Dr. D. nicht teile. Ein endgültiger Ausfall wäre anzunehmen, wenn im Zuge eines Insolvenzverfahrens nach Auszahlung der Quote ein darüber hinausgehender Betrag nicht mehr eingebracht werden könne oder im Zuge eines Verlassenschaftsverfahrens nach Verteilung des Nachlasses auf Grund einer bedingten Erbserklärung keine weiteren Zahlungen mehr zu erwarten seien. Im Beschwerdefall liege eine Darlehensverbindlichkeit vor, bei welcher sogar die Einbringung einer Klage zur Erlangung eines Exekutionstitels unterlassen worden sei. Die zwangsweise Einbringung dieses Betrages sei nicht einmal versucht worden. Auch das Argument, dass eine Einbringung die Gefahr der Insolvenz des Schuldners mit sich bringen würde, könne den endgültigen Forderungsausfall nicht begründen, weil im Zuge der Verwertung des Vermögens des Schuldners allenfalls eine teilweise Befriedigung der Forderung zu erwarten wäre. Wenn der Beschwerdeführer aus kollegialen Gründen von der zwangsweisen Einbringung seiner Forderung absehe, um nachteilige Folgen für seinen ehemaligen Kanzleipartner zu vermeiden, sei dadurch keine endgültige Uneinbringlichkeit der Forderung bewirkt.

Mit Schriftsatz vom 8. September 1999 legte der Beschwerdeführer dem Finanzamt "vorläufige Steuererklärungen 1998" vor, erklärte in der Einkommensteuererklärung für 1998 u. a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von rund 1,300.000 S und ersuchte um vorläufige Veranlagung für 1998 ("möglicher Übergang auf § 4/1 Ermittlung").

Mit Bescheid vom 22. September 1999 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 1998 vorläufig erklärungsgemäß fest.

Da der Beschwerdeführer nach mehreren Ansuchen um Verlängerung der Frist zur Abgabe der Steuererklärungen für 1997 und 1998 (vorerst) keine Steuererklärungen für diese Jahre abgegeben hatte, setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 13. September 1999 die Einkommensteuer für 1997 fest und schätzte dabei die vom Beschwerdeführer erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Der Beschwerdeführer berief gegen beide Bescheide des Finanzamtes. Seiner Berufung gegen den die Einkommensteuer für 1997 betreffenden Bescheid vom 13. September 1999 legte er u. a. eine Einkommensteuererklärung für 1997 und einen Jahresabschluss zum 31. Dezember 1997 bei und führte an, er sei mit 1. Jänner 1997 von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG übergegangen. Er habe einen Jahresverlust zum 31. Dezember 1997 von rund 1,160.000 S erzielt, welcher sich durch einen Übergangsgewinn zum 1. Jänner 1997 verringere. Das "steuerpflichtige Ergebnis" für 1997 betrage rund -836.000 S. Der vorgelegten Bilanz zum 31. Dezember 1997 ist beim Umlaufvermögen unter "sonstige Forderungen" ein Bilanzposten "Sonst. Forderungen an Dr. D." in Höhe von 152.250,80 S zu entnehmen. Die der Berufung angeschlossene Gewinn- und Verlustrechnung für 1997 enthält bei den Aufwendungen unter "Schadensfälle" einen Posten "Teilwertabschreibung Umlaufvermögen" in Höhe von 2,892.765,20 S.

Der Berufung gegen den die Einkommensteuer für 1998 betreffenden Bescheid vom 22. September 1999 legte er u.a einen Jahresabschluss und eine Einkommensteuererklärung für 1998 bei. Den Verlust aus 1997 trug der Beschwerdeführer in das Jahr 1998 vor und stellte ihn dem Betriebsergebnis von rund 1,200.000 S für das Jahr 1998 gegenüber.

Mit Schriftsatz vom 16. Februar 2000 teilte der Beschwerdeführer dem Finanzamt mit, die mit dem Jahresabschluss 1997 vorgenommene Teilwertabschreibung betreffe den Ausfall einer Forderung in Höhe von rund 3,000.000 S gegenüber Dr. D., dem ehemaligen Kanzleipartner des Beschwerdeführers. Die Forderung sei zweifellos uneinbringlich. Die Teilwertabschreibung ergebe sich in Höhe von 95 % der Forderung.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ersuchte den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 11. März 2002 um Antwort auf eine Reihe näher ausgeführter Fragen, die sich mit der Auseinandersetzung im Zusammenhang mit dem Ausscheiden Dris. D. aus der mit dem Beschwerdeführer gebildeten GesbR beschäftigten. Weiters fragte die Behörde

nach einem Nachweis dafür, dass "die gegenüber Dr. D. bestehende Forderung auf Saldoausgleich auch tatsächlich geltend gemacht wurde (Z.B. im Rahmen einer Auseinandersetzungsbilanz)", ob Dr. D. in den Jahren 1987 oder 1988 von den Gesellschaftsschulden befreit worden sei oder ob er hiefür Sicherheit geleistet habe, ob eine Auseinandersetzung unter Beachtung der handelsrechtlichen Bestimmungen im Hinblick auf die negativen Kapitalkonten überhaupt durchführbar gewesen sei. Es seien sämtliche Einbringungsmaßnahmen darzulegen, schließlich seien "sämtliche Vereinbarungen, Schriftverkehr, Unterlagen über die Einbringungsversuche, Vereinbarungen über die Rückzahlungsmodalitäten, sowie die Darlehensgewährung betreffend" vorzulegen. Als Punkt 13 dieses Schreibens wird angeführt, dass der Nachweis der Uneinbringlichkeit zu erbringen sei und als (letzter) Punkt 14 ist angeführt, dass der "Nachweis des Zeitpunktes bzw. Zeitraumes des Eintritts der Uneinbringlichkeit" zu erbringen sei.

Mit Schriftsatz vom 27. Juni 2002 antwortete der Beschwerdeführer, dass etliche Fragen teilweise nicht mehr beantwortbar seien, weil die gesetzliche Aufbewahrungsfrist von sieben Jahren schon längst verstrichen sei. Als Antworten auf die vorhergehenden Fragen führte der Beschwerdeführer an, dass die Verrechnungsverbindlichkeit Dris. D. gegenüber seinem ehemaligen Partner ab Wiederaufnahme der selbständigen Tätigkeit in dessen Steuererklärungen offen gelegt worden sei. Durch den Beschwerdeführer habe es keine Haftungsentlastungserklärung für Dr. D. gegeben, Sicherheiten habe es keine gegeben. Zur Aufforderung, sämtliche Einbringungsmaßnahmen darzulegen, sowie die im Vorhalt näher angeführten Unterlagen vorzulegen, verweise der Beschwerdeführer "grundsätzlich auf die zahlreiche Korrespondenz mit dem Finanzamt" und "nochmals beigelegte Unterlagen". Zur Uneinbringlichkeit und zum Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit wiederholte der Beschwerdeführer im Wesentlichen seine Ausführungen über die Uneinbringlichkeit im Schriftsatz vom 29. Juli 1999. Die Forderung an Dr. D. sei für geraume Zeit nicht durchsetzbar, weil der Beschwerdeführer schon im Vorfeld von einer gerichtlichen Klage berufsrechtlich verpflichtet sei, die Rechtsanwaltskammer zu informieren, dass Dr. D. seinen wirtschaftlichen Verpflichtungen nicht nachkommen könne, was wiederum aus disziplinarrechtlichen Gründen einen endgültigen Entzug der Rechtsanwaltsbefugnis Dris. D. zur Folge hätte, damit auch dessen berufliche Existenz endgültig gefährden und dies die Insolvenz bedeuten würde. Die Nichtdurchsetzbarkeit der Forderung sowie ebenso die Tatsache, dass selbst im Falle einer gerichtlichen Klage die Gerichtskosten weit höher wären als der Erfolg der Klage, würden die gewinnmindernde Geltendmachung dieses Forderungsausfalles rechtfertigen. Es könne nicht Sinn und Zweck der Steuerrechtsordnung sein, die Glaubhaftmachung des gänzlichen oder teilweisen Ausfalles der betrieblich veranlassten Darlehensforderungen des Beschwerdeführers an Dr. D. nur dadurch nachweisen zu können, dass der Beschwerdeführer gegen seinen ehemaligen Kanzleikollegen eine gerichtliche Klage erhebe und damit wegen der zwangsläufig folgenden neuerlichen Entziehung der Berufsbefugnis Dris. D. die berufliche Existenz des Schuldners ernsthaft gefährde. Im Sinne einer Interessensabwägung habe sich der Beschwerdeführer für eine außergerichtliche Lösung entschieden. Das Risiko einer Gefährdung der Berufsbefugnis wegen Einleitung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen Dris. D. stehe in keiner Relation zur Chance, einen Teil seines Anspruches erfolgreich geltend machen zu können.

Diesem Schriftsatz war u.a. eine mit "Gesellschaftsvertrag über eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht" überschriebene und mit 30. Oktober 1979 datierte Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und Dr. D. und ein Schreiben des damaligen steuerlichen Vertreters der aus dem Beschwerdeführer und Dr. D. gebildeten GesbR betreffend die Abgabenerklärung für 1988 angeschlossen, worin angeführt ist, dass aus dem eingereichten Jahresabschluss zum 31. Dezember 1987 ein negatives Kapitalkonto für beide Mitgesellschafter ersichtlich sei, welches durch angelaufene Verluste und Privatentnahmen entstanden sei. Weiters waren Schreiben des Beschwerdeführers an Dr. D. und Schreiben Dris. D an den Beschwerdeführer angeschlossen:

Im Schreiben vom 1. Dezember 1992 betreffend einen "teilweisen Schulderlass, Ratenzahlungen" führt der Beschwerdeführer aus, Dr. D. habe ihn seinerzeit um Stundung der anlässlich der Auflösung "unserer Gesellschaft" in Höhe von rund 3,000.000 S offen gebliebenen Forderung bis zur Wiedereintragung als Rechtsanwalt gebeten, welche der Beschwerdeführer ihm gerne gewährt habe. Wie Dr. D. mitgeteilt habe, sei er seit 1991 wieder eingetragen, sodass nunmehr an eine Rückführung der obgenannten Verbindlichkeit gedacht werden könne. "Wir haben daher vereinbart", führt der Beschwerdeführer im genannten Schreiben weiter aus, dass Dr. D. in Form eines teilweisen Schulderlasses ein Betrag von 750.000 S erlassen werde, damit der Beschwerdeführer ihm bei seinem beruflichen Wiederaufbau behilflich sei und im Hinblick darauf, dass in Bezug auf die Standesvorschriften eine Klagsführung ein neuerliches

Berufsverbot nach sich zöge. Auf den verbleibenden Restbetrag von rund 2,300.000 S "wirst Du bis spätestens 30.6.1993" einen Betrag von etwa 500.000 S erlegen, sobald Dr. D. dieser Betrag aus dem Realisat einer erwarteten Lebensversicherung zugekommen sei. Spätestens zu diesem Zeitpunkt werde Dr. D. dem Beschwerdeführer auch konkrete Vorschläge hinsichtlich einer Ratenzahlung unterbreiten, wobei ein Betrag von monatlich mindestens 30.000 S, beginnend mit 1. August 1993, in Aussicht genommen werde. Der Beschwerdeführer ersuche Dr. D., zum Zeichen seines Einverständnisses den beiliegenden Gegenbrief zu unterfertigen und an ihn zurückzustellen.

Im Schreiben vom 14. Dezember 1995 erinnert der Beschwerdeführer Dr. D. aus Anlass des Jahreswechsels an die "immer noch aushaftende Forderung von rund 3,000.000 S. Dr. D. habe für das Jahr 1995 eine Teilzahlung oder Lösung, jedenfalls eine zu treffende Vereinbarung zugesagt, leider "bis heute" nichts von sich hören lassen.

Im Schreiben vom 3. Jänner 1996 nimmt Dr. D. auf das Schreiben des Beschwerdeführers vom 16. Dezember 1995 Bezug und bittet den Beschwerdeführer, "in Geduld" zuzuwarten. Dr. D. sei "vor nicht allzu langer Zeit" wieder eingetragen worden, die Einkünfte aus der Anwaltskanzlei würden "noch nicht mit dem Umfang, mit dem ich selbst irgendwelche (geschweige denn große) Sprünge machen" könne, laufen, schon gar nicht könne er an eine Schuldentilgung denken.

Im Schreiben vom 15. September 1997 führt der Beschwerdeführer aus, dass er auf Grund des Schreibens Dris. D. vom 3. Jänner 1996 nun fast zwei Jahre geduldig zugewartet habe. "Die Finanz" habe bislang jede Abschreibungsmöglichkeit verweigert, weil die Forderung bei Dr. D. nicht uneinbringlich sei. Daher bitte er Dr. D. um Kontaktaufnahme.

Im Schreiben vom 22. Oktober 1997 bezieht sich Dr. D. auf ein Telefonat mit dem Beschwerdeführer und führt an, dass er wunschgemäß die Unterlagen bezüglich seines Herzinfarktes ("Bescheid vom 4. April 1997 über 60 % Invalidität") sende. Er habe im Jahr 1995 aus seiner selbständigen Tätigkeit einen Gewinn von etwa 30.000 S erzielt, mehr werde es "auch heuer nicht werden". Aus unselbständiger Tätigkeit habe er in den gleichen Zeiträumen jährlich etwa 500.000 S vor Steuern verdient. Aus seiner selbständigen Tätigkeit sei es ihm nicht zuletzt auch aus gesundheitlichen Gründen fast unmöglich, irgendetwas trotz größter Anstrengung zu betreiben. Er halte seine Eintragung als Rechtsanwalt nur wegen der zahlreichen Beitragsjahre zur Versorgungseinrichtung aufrecht.

Im Schreiben vom 18. November 1997 wiederholte Dr. D. "wunschgemäß" ein zwischen ihm und dem Beschwerdeführer geführtes Telefonat und führt aus, er habe bekanntlich im April vorigen Jahres einen Herzinfarkt erlitten und sei gesundheitlich schwer angeschlagen. Es sei sogar eine Bypassoperation im Gespräch. Aus diesem Grund habe er seine unselbständige Tätigkeit einstellen und sich auf teilzeitliche Beschäftigung zurückziehen müssen. Daraus ersehe der Beschwerdeführer, dass es Dr. D. unmöglich sei, irgendwelche Schuldentilgungen zu leisten, auch wenn er diese in geringem Umfang in seinem Brief vom September dieses Jahres angeboten habe. Er könne nur nochmals appellieren, auf die Forderung zu verzichten, die vor glaublich nun mehr als zehn Jahren anlässlich der Auseinandersetzung entstanden sei. Eintreibungsschritte würden aus der dem Beschwerdeführer bekannten finanziellen Situation keinen Erfolg haben, ihn nur teures Geld und Dr. D. allenfalls seine Eintragung kosten, womit er auch die Existenzgrundlage für seine Pension verlöre.

Schließlich ist dem Schriftsatz vom 27. Juni 2002 ein Bescheid des Bundessozialamtes in Ablichtung angeschlossen, wonach auf Antrag vom 11. Juli 1996 festgestellt wird, dass Dr. D. ab 2. August 1996 dem Kreis der begünstigten Behinderten angehört und der Körperbehinderungsgrad 60 % beträgt.

In der vor der belangten Behörde am 26. November 2003 durchgeführten mündlichen Verhandlung trug der Vertreter des Beschwerdeführers vor, dass uneinbringliche Forderungen abzuschreiben seien. Zwangsvollstreckungsmaßnahmen seien keine Voraussetzung. Auch die Kosten der Einhebung seien bei der Forderungseintreibung zu berücksichtigen. Nachdem Dr. D. ohne strafrechtlichen Tatbestand von der Anwaltsliste gestrichen worden sei, was "einzigartig" gewesen sei, sei absehbar gewesen, dass Dr. D. der Wiedereinstieg in den Anwaltsberuf gelinge. Die Einstiegsphase Dris. D. habe sich aber schwieriger gestaltet, als erwartet. Er sei teilzeitbeschäftigt gewesen und habe in den Neunzigerjahren auch gesundheitliche Probleme bekommen, weshalb der Beschwerdeführer in den Vorjahren eine Teilabschreibung von 25 % versucht habe. Tatsächlich habe er von Dr. D. bislang nichts erhalten, auch keine Raten. Dr. D. verfüge nach Angaben des Beschwerdeführers über kein Vermögen und sei für seine Ehegattin unterhaltspflichtig. Eine Prozessführung gegen Dr. D. würde Gerichtsgebühren von über 4.000 EUR nach sich ziehen (nur für die Klage). Als Prozessverlierer würde Dr. D. im Falle einer Klage des Beschwerdeführers von der Anwaltsliste gestrichen werden, womit sich der Beschwerdeführer hinsichtlich der

Forderungseinbringung "ein Eigentor schießen" würde. Letzten Informationen zufolge, würde sich Dr. D. derzeit wieder im Krankenhaus befinden, was die Erfolglosigkeit der Einbringung der Forderung untermauere. Schließlich verwies er auf das hg. Erkenntnis vom 31. März 1998, 96/13/0002. Dass der Beschwerdeführer die Teilwertabschreibung der Forderung mit 95 % angesetzt habe, gründe sich darauf, dass er 5 % als allenfalls einbringlich erachte.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde im Instanzenzug u.a. die Einkommensteuer für 1997 und 1998 fest und erkannte die für das Jahr 1997 vorgenommene Teilwertabschreibung nicht an. Solcherart gelangte sie für 1997 an Stelle des geltend gemachten Verlustes zu einem Gewinn und für 1998 - mangels aus 1997 vortragbaren Verlustes - ebenfalls zu einem steuerpflichtigen Einkommen.

Nach Schilderung des Verwaltungsverfahrens vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass die im Gesellschaftsvertrag enthaltenen Regelungen über die Auflösung der Gesellschaft einen Verrechnungsanspruch bei Ausscheiden Dris. D. aus der mit dem Beschwerdeführer gebildeten GesbR verböten. Diesfalls hätte keine Realteilung stattzufinden, sondern wachse der Anteil dem verbleibenden Gesellschafter zu, der dann zur Fortführung der Kanzlei berechtigt gewesen sei. Es bestünde daher anschließend keine betriebliche Forderung des Beschwerdeführers in Bezug auf eine Auffüllungsverpflichtung von negativen Kapitalkonten. Dem Gesellschaftsvertrag zufolge seien sämtliche betrieblichen Forderungen und Verbindlichkeiten auf den Beschwerdeführer übergegangen. Es habe keine Realteilung stattgefunden. Hätte eine Realteilung stattgefunden, hätte sie "die Wirkung" einer Auffüllungsverpflichtung gehabt. Gerade auf eine solche Vorgangsweise sei aber vertraglich verzichtet worden.

Abgesehen davon, dass eine Auseinandersetzung nach § 142 HGB, worauf der Gesellschaftsvertrag verweise, an Hand der Aktenlage nicht ersichtlich sei, könne mit der vom Beschwerdeführer eingewandten "Schuldentlastung für Gesellschaftsschulden einerseits und dem (auf unbestimmte Zeit) zum Ausdruck gebrachten Verzicht, die Forderung in Bezug auf die unzulässigen, weil die Gewinne übersteigenden Kapitalentnahmen, sofort geltend zu machen", andererseits "ein Band zur betrieblichen Sphäre als nicht mehr bestehend angesehen werden".

Eine Stundung der Forderung nach dem 31. Dezember 1987 erweise sich als nicht im betrieblichen Interesse des Beschwerdeführers gelegen und von einer ernsthaften Geltendmachung der Forderung könne keine Rede sein, wenn ein im Jahr 1992 ausgesprochener Forderungsverzicht in einem späteren Erinnerungsschreiben des Jahres 1995 wiederum unberücksichtigt bleibe und der volle Betrag erinnert werde. Die belangte Behörde hielt sodann ausdrücklich fest, der Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit der Forderung sei "willkürlich (als Replik auf das ergangene Erkenntnis des VwGH vom 16.12.1998) gewählt, weil der Umstand unverhältnismäßig hoher Kosten der Eintreibung bereits jahrelang ebenso bestand, wie der Grund der Uneinbringlichkeit ('geringe Einkünfte') und die Forderung über 10 Jahre lang nicht durchsetzbar war".

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 6 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 sind Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (abnutzbares Anlagevermögen vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8) anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Teilwert ist gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, wobei Nachweis oder Glaubhaftmachung auch jener Sachverhalte erforderlich sind, auf Grund derer die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung gerade für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen sein sollte (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 26. Juli 2006, 2006/14/0016, vom 6. Juli 2006, 2006/15/0186, und vom 10. August 2005, 2002/13/0037, jeweils m.w.N).

Der Beschwerdeführer sieht sich durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht darin verletzt, dass die belangte Behörde "die geltend gemachte Teilwertabschreibung einer betrieblichen Forderung in der § 4 (1) EStG Gewinnermittlung 1997 nicht anerkannte". Um eine solche Rechtsverletzung durch eine für das Jahr 1997 nicht anerkannte Teilwertabschreibung aufzuzeigen, wäre es Aufgabe des Beschwerdeführers gewesen, in schlüssiger Weise darzustellen, warum gerade im Wirtschaftsjahr 1997 konkret in Bezug auf die in Rede stehende Forderung gegen Dr. D. wertbeeinflussende Umstände eingetreten seien, welche die geltend gemachte Teilwertabschreibung rechtfertigen

könnten. Auf den ausdrücklichen Vorhalt der belangten Behörde vom 11. März 2002, den Nachweis des Zeitpunktes bzw. Zeitraumes des Eintritts der Uneinbringlichkeit zu erbringen, hat der Beschwerdeführer im Schriftsatz vom 27. Juni 2002 lediglich allgemein auf ein Konvolut vorgelegter Unterlagen und die "zahlreiche Korrespondenz" mit dem Finanzamt hingewiesen. Eine Darstellung, welcher konkrete Sachverhalt im Jahr 1997 den Eintritt der Wertminderung hervorgerufen hätte, ist dem nicht zu entnehmen.

Soweit die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid daher davon ausgeht, dass der Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit der Forderung willkürlich gewählt sei, ist dies nicht unschlüssig. Die mit dem Ausdruck "Replik" des Beschwerdeführers auf das erwähnte hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 1998 zusammengefasste Bezeichnung ist vor dem Hintergrund als nicht unzutreffend anzusehen, als der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelnde Beschwerdeführer zunächst erfolglos Teilwertabschreibungen für die Jahre 1992 und 1993 versuchte, nach Ergehen des erwähnten hg. Erkenntnisses vom 16. Dezember 1998 in Eingaben an das Finanzamt die Rechtssituation auszuloten trachtete und einen auch bei dieser Gewinnermittlung zulässigen (gänzlichen) Forderungsausfall ins Spiel brachte, um nach abschlägiger Antwort des Finanzamtes (e-mail vom 25. August 1999) und nach behauptetem Übergang auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 die nunmehr in Rede stehende Teilwertabschreibung für das Streitjahr 1997 vorzunehmen.

Die Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid beschränkt sich zur Frage des Zeitpunkts des Eintritts der Wertminderung auf den neuerlichen Verweis, dass "aus den Unterlagen ersichtlich" sei, dass sich die wirtschaftliche Lage Dris. D. in den Jahren 1996 und 1997 wesentlich verschlechtert habe, was dem Beschwerdeführer im Jahr 1997 durch weitere Unterlagen (Bescheid des Bundessozialamtes) zur Kenntnis gebracht worden sei.

Vor diesem Hintergrund hat der Beschwerdeführer die Glaubhaftmachung des die Teilwertabschreibung rechtfertigenden Umstandes für das Jahr 1997 nicht erfolgreich vollzogen. Deshalb erübrigt sich eine Beantwortung der zwischen dem Beschwerdeführer und der belangten Behörde bestehenden Streitfrage, ob die in Rede stehende Forderung des Beschwerdeführers an Dr. D. im Streitjahr 1997 überhaupt betrieblich veranlasst und daher Teil des Betriebsvermögens des Beschwerdeführers war. Ob zum Stichtag 1. Jänner 1997 von einem rechtlich wirksamen Übergang auf eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 überhaupt ausgegangen werden durfte (ab diesem Zeitpunkt somit auch die Einrichtung eines entsprechenden Rechnungswesens stattfand; vgl. das hg. Erkenntnis vom 1. Juni 2006, 2002/15/0179), kann im Beschwerdefall dahingestellt bleiben.

Der Beschwerdeführer rügt auch, dass an der Erlassung des angefochtenen Bescheides ein Senatsmitglied mitgewirkt hat, welches vor der Einrichtung der belangten Behörde (§ 1 des UFSG BGBl. I Nr. 97/2002) im Verwaltungsverfahren als Angehöriger der damaligen Finanzlandesdirektion tätig geworden sei. Damit übersieht der Beschwerdeführer, dass § 76 Abs. 1 lit. d BAO eine Befangenheit von Mitgliedern der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur vorsieht, wenn sie an der Erlassung des bekämpften Bescheides oder der Berufungsvorentscheidung mitgewirkt oder eine Weisung im betreffenden Verfahren erteilt haben. Dass solche Umstände im Beschwerdefall vorgelegen wären, behauptet der Beschwerdeführer nicht und ist den vorgelegten Verwaltungsakten auch nicht zu entnehmen. Die frühere Tätigkeit eines Mitglieds des (neuen) unabhängigen Finanzsenates im Verwaltungsverfahren als Mitglied des (früheren) Berufungssenates bei der (damaligen) Finanzlandesdirektion, ohne dass dieses Mitglied als Organ der Finanzlandesdirektion eine Weisung erteilt hat, begründet für sich keine Befangenheit iSd § 76 BAO.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 28. Februar 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2004130019.X00

Im RIS seit

27.03.2007

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at