jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2009/2/4 2006/15/0151

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 04.02.2009

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §119 Abs1;
BAO §295a;
EStG 1988 §16 Abs1;
EStG 1988 §24;
EStG 1988 §30 Abs4;
EStG 1988 §32 Z2;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs3;
EStG 1988 §6 Z2;
EStG 1988 §6;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des FK in S, vertreten durch Dr. Georg Spitz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 1080 Wien, Alser Straße 25, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 1. März 2006, GZ. RV/0736-W/04, betreffend u.a. Einkommensteuer 2000, 2001 und Abweisung eines Antrages auf Änderung gemäß § 295a BAO, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1. Der Beschwerdeführer übte bis zum 31. Juli 2001 die Tätigkeit als planender Baumeister aus. Die daraus erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit ermittelte er durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. Mit 31. Juli 2001 verrechnete er noch Leistungen an fünf verschiedene Projektgesellschaften, an denen er beteiligt war, über

S 18.867.467,--. In der per 31. Juli 2001 für den Übergang von der Gewinnermittlung nach§ 4 Abs. 3 EStG 1988 auf jene

durch Betriebsvermögensvergleich erstellten Bilanz wurden diese Kundenforderungen nicht aufgenommen. Die übrigen Werte wurden in eine GmbH übernommen, die ab 1. August 2001 den Betrieb weiterführte.

2.0. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde über die Berufungen des Beschwerdeführers u.a. gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 sowie Abweisung eines Antrages auf Änderung gemäß § 295a BAO entschieden. In der Begründung führte die belangte Behörde Folgendes aus:

2.1. Einkommensteuer 2001 (Übergangsgewinn):

Im Jahr 2003 habe beim Beschwerdeführer eine Betriebsprüfung stattgefunden. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2. April 2003 sei u.a. ausgeführt worden, der Beschwerdeführer habe mit 31. Juli 2001 die wesentlichen Betriebsgrundlagen an eine - näher bezeichnete - GmbH veräußert. Die GmbH habe die Betriebs- und Geschäftsausstattung, den Fuhrpark, Wertpapiere, Leasingkaution, halbfertige Waren sowie die Arbeitnehmer übernommen, aber auch die Abfertigungsverpflichtungen, die offenen Gehalts- und Lohnsteuerverbindlichkeiten sowie einen Kredit. Nicht übernommen worden seien aber andere Verbindlichkeiten und Forderungen. Der Beschwerdeführer habe keinen Übergangsgewinn ermittelt. Bei Ermittlung des Übergangsgewinnes seien u.a. die per 31. Juli 2001 verrechneten, noch nicht eingegangenen Kundenforderungen berücksichtigt worden.

In der gegen diesen, den Annahmen der Betriebsprüfung folgenden Bescheid des Finanzamtes erhobenen Berufung vom 7. August 2003 habe der Beschwerdeführer ausgeführt, er habe mit 31. Juli 2001 sämtliche von ihm als Einzelunternehmer erbrachten Leistungen abgerechnet, weil die ab 1. August 2001 neu gegründete GmbH den Betrieb weiterführen sollte. Die offenen Honorarforderungen seien von der GmbH nicht übernommen worden. Sie sollten an den Beschwerdeführer bezahlt und je nach Eingang versteuert werden. Es liege keine Betriebsveräußerung, sondern der Tatbestand der Betriebsaufgabe vor. Da diese Forderungen bis dato noch nicht eingegangen seien, gebe es keinen Aufgabegewinn.

Die Betriebsprüfung hätte in der Bilanz die ausgewiesenen Forderungen einer Bewertung unterziehen müssen. Aus derzeitiger Sicht sei die Einbringlichkeit der Forderungen zumindest gefährdet oder überhaupt nicht gegeben. Der Teilwert der Forderungen zum 31. Juli 2001 sei aus derzeitiger Sicht Null gewesen.

In einer der Berufung beigelegten "persönlichen Stellungnahme" habe der Beschwerdeführer ausgeführt, er habe gemeinsam mit einem Partner eine Art Projektmanagement - Anschaffung von Grundstücken, Projektentwicklung und Veräußerung an einen Investor - begonnen. Die Projektentwicklung bis hin zur baubehördlichen Bewilligung sei seine Sache gewesen, sein Partner hätte sich um die Vermarktung kümmern sollen. Letzteres habe sich als Fehleinschätzung erwiesen. Der Partner sei seinen Aufgaben nicht nachgekommen, es gebe bis dato nur Vorfinanzierungen durch den Beschwerdeführer. Alle Projektfinanzierungen würden aushaften. Zu den zaghaft wirkenden Einbringungsversuchen der Honorare sei zu vermerken, dass er von den Vermarktungsaktivitäten seines Partners abhängig gewesen sei. Ein gerichtliches Vorgehen gegen seinen Partner hätte ein sofortiges Einstellen der Vermarktungsaktivitäten und damit eine sofortige Uneinbringlichkeit der Honorare zur Folge gehabt.

Die Betriebsprüfung habe in einer Stellungnahme zur Berufung ausgeführt, eine per 31. Juli 2001 bestehende Gefährdung der Einbringlichkeit oder Zahlungsunfähigkeit der Kunden sei nicht nachgewiesen worden. Der Beschwerdeführer habe mit Schreiben an das Finanzamt vom 22. März, 24. Juni, 12. August und 16. Oktober 2002 jeweils versichert, dass mit dem Forderungseingang sicher zu rechnen sei und kein Zweifel an der Bonität der Auftraggeber bestehe.

Der Beschwerdeführer habe eine Stellungnahme der mit der Frage der Einbringlichkeit seiner Honorarforderungen betrauten Rechtsanwaltskanzlei vom 19. Februar 2004 vorgelegt, wonach seine Forderungen gegen die fünf Projektgesellschaften uneinbringlich seien.

In einer Stellungnahme zu den Ausführungen der Betriebsprüfung vom 29. März 2004 (Ergänzung der Berufung vom 7. August 2003) habe der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass auf Grund der genannten anwaltlichen Bescheinigung die Uneinbringlichkeit der Forderungen nachgewiesen sei. Der Forderungsausfall sei bereits vor dem 31. Juli 2001 eingetreten. Bei Berechnung des Übergangsgewinnes sei die Wertminderung der Forderungen zu berücksichtigen gewesen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 15. Februar 2006 habe der Beschwerdeführer zum Nachweis der Uneinbringlichkeit der Honorarforderungen ein weiteres Schreiben derselben Rechtsanwaltskanzlei vorgelegt. Darin

sei unter Darlegung der Verhältnisse wie bereits im Schreiben vom 19. Februar 2004 die Vermögenslosigkeit dieser Gesellschaften und die Uneinbringlichkeit der Honorarforderungen des Beschwerdeführers vertreten worden. Ursache dieser Uneinbringlichkeit seien die Handlungen seines Partners gewesen. Zum Zeitpunkt des Stichtages 31. Juli 2001 habe der Beschwerdeführer den Versprechungen seines Partners Glauben geschenkt. Die Uneinbringlichkeit der Honorarforderungen sei zu diesem Zeitpunkt noch nicht gegeben gewesen, weil der Beschwerdeführer sonst die Honorarnoten nicht gelegt hätte.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, der Beschwerdeführer habe unstrittig seine betriebliche Tätigkeit zum 31. Juli 2001 beendet und die Betriebsgrundlagen mit Ausnahme der zu diesem Stichtag offenen Honorarforderungen an die neu gegründete GmbH veräußert. Es könne dahingestellt bleiben, ob dieser Vorgang als Betriebsveräußerung oder als Betriebsaufgabe zu beurteilen sei, weil § 24 EStG 1988 in beiden Fällen die auf den Veräußerungs- oder Aufgabezeitpunkt bezogene Ermittlung des Veräußerungsgewinnes anordne und es in beiden Fällen zum Ansatz des gemeinen Wertes für die anlässlich der Veräußerung oder Aufgabe ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter komme. Ferner sei für beide Fälle die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes durch Betriebsvermögensvergleich angeordnet und bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ein Übergang zum Betriebsvermögensvergleich zu unterstellen. Daher sei ein Übergangsgewinn (-verlust) nach den im § 4 Abs. 10 EStG 1988 festgelegten Grundsätzen zu ermitteln. Für denselben Zeitpunkt sei auch der Wert des Betriebsvermögens nach den Bestimmungen des § 6 EStG 1988 festzustellen und sei durch Gegenüberstellung mit der Summe der Veräußerungserlöse und gemeinen Werte der Veräußerungsgewinn zu ermitteln. Gemäß § 4 Abs. 10 Z. 1 leg. cit. sei beim Wechsel der Gewinnermittlungsart durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens nicht oder doppelt berücksichtigt würden. Da die zum 31. Juli 2001 offenen Honorarforderungen aus vom Beschwerdeführer erbrachten Architektenleistungen im Zeitpunkt der Vereinnahmung nicht mehr gewinnwirksam wären, seien sie im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung als Zuschlag zu erfassen gewesen. Beim Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf die Bilanzierung könne daher eine allfällige Wertminderung bei Vorliegen der Voraussetzungen durch eine Teilwertabschreibung in der Übergangsbilanz nachgeholt werden. Eine solche Teilwertabschreibung sei als Abschlag zu berücksichtigen und vermindere daher den Übergangsgewinn. Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert sei grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes dartun könne. Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung des niedrigeren Teilwertes des Wirtschaftsgutes bestehe nicht. Der Beschwerdeführer habe für keine der Forderungen gegen die Projektgesellschaften konkret dargelegt, welche bis zum 31. Juli 2001 eingetretenen Umstände die behauptete Wertminderung im Rahmen des zu diesem Stichtag zu ermittelnden Übergangsgewinnes rechtfertigen könnten. Das Vorbringen des Beschwerdeführers lasse vielmehr erkennen, das wertbeeinflussende Umstände allenfalls in nachfolgenden Jahren, jedenfalls aber noch nicht im Jahr 2001 oder davor eingetreten seien. Die Betriebsprüfung habe zu Recht auf die im Jahr 2002 beim Finanzamt eingereichten Stundungsansuchen des Beschwerdeführers verwiesen, in welchem sich dieser auf den zu erwarteten Zahlungseingang aus gegenüber den Projektgesellschaften bestehenden Honorarforderungen und auf die Bonität dieser Auftraggeber berufe. Die Ausführungen in der Berufung, wonach der Teilwert der Forderungen zum Zeitpunkt der Entnahme aus "heutiger Sicht" Null gewesen sei, blieben sowohl hinsichtlich der näheren Umstände als auch hinsichtlich des genauen Zeitpunktes des Eintrittes einer allfälligen Uneinbringlichkeit unbestimmt. Auch der vorgelegte Bericht der Rechtsanwälte enthalte keinen Hinweis darauf, dass die dort angesprochenen Umstände, insbesondere die vermeintliche Uneinbringlichkeit der Forderungen, bereits im Jahr 2001 oder davor eingetreten wären. In der Berufungsverhandlung sei auch bestätigt worden, dass die Uneinbringlichkeit der Forderungen gegen die Projektgesellschaften am 31. Juli 2001 noch nicht gegeben gewesen sei, weil der Beschwerdeführer die Honorarnoten sonst nicht gelegt hätte. Da der Beschwerdeführer somit nicht dargelegt habe, dass der Teilwert der Forderungen zum 31. Juli 2001 oder davor unter deren Nennwert abgesunken wäre, sei für diese Honorarforderungen bei Ermittlung des Übergangsgewinnes eine als Abschlag anzusetzende Teilwertabschreibung nicht zu berücksichtigen gewesen.

2.2. Abänderungsantrag gemäß § 295a BAO:

Der Beschwerdeführer habe am 12. Jänner 2004 den Antrag gestellt, die bekämpften Bescheide des Finanzamtes gemäß § 295a BAO abzuändern. Die Uneinbringlichkeit seiner Honorarforderungen sei ein Ereignis, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit habe.

Das Finanzamt habe die Abweisung dieses Antrages damit begründet, dass die vom Antrag betroffenen Bescheide

einerseits noch nicht rechtskräftig seien, und dass andererseits die Frage, ob ein Ereignis Wirkung für die Vergangenheit auslöse, eine solche des materiellen Rechts sei. Demnach seien aber für die Bewertung von Forderungen die Verhältnisse am jeweiligen Stichtag maßgeblich.

In der Berufung gegen diesen Bescheid habe der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass rückwirkende Ereignisse auch dann zu berücksichtigen seien, wenn die Rechtskraft eines Bescheides noch nicht eingetreten sei. Die Bestimmung stelle klar, dass spätere Ereignisse, die den Gewinn aus der Aufgabe oder Veräußerung des Betriebes oder aus sonstigen stichtagsbezogenen Ereignissen beeinflussten, ungeachtet des erst nachträglichen Entstehens für die Vergangenheit zu berücksichtigen seien.

Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung werde - so die belangte Behörde weiter - Folgendes festgestellt:

Der Beschwerdeführer habe in einem am 12. November 2001 eingereichten Zahlungserleichterungsansuchen ausgeführt, die Honorarnoten seien in beträchtlicher Höhe offen. Es könne einerseits nicht mit der vollen Einbringlichkeit gerechnet werden, andererseits könne der Zeitpunkt der Zahlung nicht abgeschätzt werden.

In den am 22. März, 24. Juni, 12. August, 16. Oktober und 4. November 2002 beim Finanzamt eingereichten Stundungsanträgen habe der Beschwerdeführer auf die offenen Honorarforderungen gegenüber den verschiedenen Projektgesellschaften hingewiesen. Auf Grund der Rahmenvereinbarung sei in Kürze mit einem Zahlungseingang zu rechnen. Es bestünden keine Zweifel an der Bonität der Auftraggeber. Einem dem Stundungsantrag beigelegten Schreiben sei zu entnehmen gewesen, dass der Beschwerdeführer für die genannten Projektgesellschaften Architekten-Planungsleistungen erbracht habe. Das Gesamthonorar sei innerhalb eines Monats nach Abschluss der Vereinbarung zu bezahlen.

Die belangte Behörde teile die Auffassung des Beschwerdeführers, eine nach 2001 eingetretene Uneinbringlichkeit der Honorarforderungen könne auf Grund der Bestimmung des § 295a BAO rückwirkend im Jahr 2001 zu einer Korrektur des Übergangsgewinnes führen, nicht. § 295a BAO sei eine Verfahrensvorschrift. Sie bezwecke, für jene Fälle, in denen das materielle Abgabenrecht nachträglich eingetretenen Ereignissen rückwirkende Bedeutsamkeit für bereits entstandene Abgabenansprüche beimesse, einen Verfahrenstitel zu schaffen. Ob ein entstandener Steueranspruch wegen nachträglicher Änderung des ursprünglich gegebenen Sachverhaltes mit steuerlicher Rückwirkung geändert werden dürfe, bestimme das materielle Recht. Das hier zu beurteilende Ereignis bestehe im nachträglichen Uneinbringlichwerden der im Zuge der Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe im Jahr 2001 vom Beschwerdeführer zurückbehaltenen Honorarforderungen. Diesbezüglich seien die Bestimmungen der §§ 24 und 32 EStG 1988 einschlägig. Nach § 24 Abs. 3 leg. cit. seien nicht veräußerte Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. Nach § 32 Z. 2 erster Teilstrich EStG 1988 gehörten zu den Einkünften auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit. Eine sich allenfalls später herausstellende Uneinbringlichkeit lasse diese stichtagsbezogene Ermittlung unberührt. Die Uneinbringlichkeit könne gemäß § 32 Z. 2 leg. cit. vielmehr als nachträgliche Betriebsausgabe erst für den Zeitraum geltend gemacht werden, in welchem sie eintrete. Die Abgabenvorschriften sähen somit für den Fall des nachträglichen Ausfalls einer anlässlich der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe zurückbehaltenen Forderung keine Rückwirkung auf den Veräußerungs- oder Aufgabezeitpunkt, sondern eine Berücksichtigung erst im Zeitpunkt des Forderungsausfalles vor (Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 24. September 2003, 99/13/0107, vom 22. Oktober 1996, 95/14/0018, und vom 17. September 1997, 93/13/0106). § 295a BAO habe an dieser materiellen Rechtslage nichts geändert. Die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Uneinbringlichkeit der zurückbehaltenen Honorarforderungen könne daher gemäß § 32 Z. 2 EStG 1988 erst in dem Jahr geltend gemacht werden, in dem sie eingetreten sei.

2.3. Einkommensteuer 2000 (Spekulationsgewinn):

Aus dem Bericht der Betriebsprüfung ergebe sich, dass der Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom 20. Dezember 1994 ein unbebautes Grundstück gekauft und mit Kaufvertrag vom 18. Mai 2000 wieder weiterverkauft habe. Es liege daher ein Spekulationsgeschäft vor. Die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Pachtaufwendungen für ein Nachbargrundstück stünden nicht im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks und seien daher nicht als Werbungskosten bei den Spekulationseinkünften abziehbar. Für das Jahr 2000 seien daher steuerpflichtige Spekulationseinkünfte zu ermitteln gewesen.

Der Beschwerdeführer habe in seiner Berufung gegen den diesen Annahmen der Betriebsprüfung folgenden erstinstanzlichen Bescheid ausgeführt, er habe das Grundstück im Jahr 1994 angeschafft und gleichzeitig das

Nachbargrundstück dazugepachtet. Ein Ankauf des Nachbargrundstückes sei nicht möglich gewesen. Das Nachbargrundstück habe zur Durchführung des damals geplanten Projekts, Parkplätze für ein Einkaufszentrum zu schaffen, gedient. Ohne Zupachtung des Nachbargrundstücks wäre eine Verwertung des Objektes nicht möglich gewesen.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung sei dazu ausgeführt worden, der Beschwerdeführer habe in den Jahren 1995 bis 1998 die Pachtaufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht. Bereits die vorangegangene Prüfung habe diese Werbungskosten nicht anerkannt, weil ihnen keine Einnahmen gegenübergestanden seien. Ein Zusammenhang mit der Veräußerung des unbebauten Grundstückes bestehe nicht. Außerdem sei der Plan für das Projekt einschließlich einer Tiefgarage ausgearbeitet worden. Das Pachtverhältnis sei wieder aufgelöst worden. Das Grundstück sei schließlich ohne Verwirklichung des Projekts durch Verkauf verwertet worden.

Es sei unstrittig, dass der Beschwerdeführer mit dem innerhalb der im § 30 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 normierten Frist von 10 Jahren vorgenommenen An- und Verkauf eines unbebauten Grundstückes den Tatbestand eines Spekulationsgeschäftes verwirklicht habe. Zu den Werbungskosten zählten bei Spekulationsgeschäften neben den Aufwendungen, die unmittelbar mit dem Veräußerungsgeschäft im Zusammenhang stehen, grundsätzlich auch solche, die aus der Anschaffung des Spekulationsobjektes und seiner Erhaltung bis zur Veräußerung erwachsen. Es könnten nur das Spekulationsobjekt betreffende Aufwendungen einkünftemindernd berücksichtigt werden. Die Pacht für das vom Beschwerdeführer zugepachtete Nachbargrundstück sei weder durch die Anschaffung des Spekulationsobjektes noch durch dessen Erhaltung veranlasst worden. Die Zupachtung des Nachbargrundstückes sei vielmehr für Zwecke eines letztlich nicht verwirklichten Bauprojektes erfolgt. Die Pachtausgaben seien daher durch dieses Projekt veranlasst worden. Inwieweit diese Ausgaben in den einzelnen Jahren des Pachtzeitraumes und bei welcher Einkunftsart als einkünftemindernd zu berücksichtigen gewesen wären, könne im Hinblick darauf, dass solche Ausgaben im Streitjahr nicht mehr geleistet worden seien, dahingestellt bleiben.

3. Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

3.1. Einkommensteuer 2000 (Spekulationsgewinn):

Es ist unstrittig, dass der Beschwerdeführer mit dem innerhalb der im § 30 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 normierten Frist von 10 Jahren vorgenommenen An- und Verkauf eines unbebauten Grundstückes den Tatbestand eines Spekulationsgeschäftes verwirklicht hat.

Bei Ermittlung der Einkünfte aus diesem Spekulationsgeschäft will der Beschwerdeführer den in den Jahren 1995 bis 1998 bezahlten Pachtzins für ein Nachbargrundstück als Werbungskosten in Abzug bringen. Der Pachtzins für das ab 1994 gepachtete Nachbargrundstück sei durch die Anschaffung der Liegenschaft veranlasst worden.

Die belangte Behörde verneint einen Zusammenhang des Pachtzinses mit dem Ankauf, dem Erhalt und der Veräußerung des unbebauten Grundstückes. In den Vorjahren habe der Beschwerdeführer diese Pachtaufwendungen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht. Da ihnen keine Einnahmen gegenüber gestanden seien, seien sie nicht als Werbungskosten anerkannt worden.

Als Einkünfte aus Spekulationsgeschäften nach § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind nach § 30 Abs. 4 leg. cit. der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Zu den Werbungskosten im Sinne des § 30 Abs. 4 EStG 1988 zählen im Hinblick auf § 16 Abs. 1 EStG 1988 nicht nur Ausgaben (Aufwendungen) verursachende Vorgänge, die unmittelbar mit dem Veräußerungsgeschäft im Zusammenhang stehen, sondern auch solche, die aus der Anschaffung des Spekulationsobjektes und seiner Erhaltung bis zur Veräußerung erwachsen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 28. Jänner 1997, 96/14/0165, und vom 31. Juli 2002, 98/13/0201).

Den Gegenstand des Spekulationsgeschäftes bildet der An- und Verkauf eines unbebauten Grundstückes. Mit der Anschaffung und Veräußerung des unbebauten Grundstückes steht die Pachtung des Nachbargrundstückes in keinem Zusammenhang. Der Pachtvertrag über das benachbarte Grundstück war durch die Absicht des Beschwerdeführers getragen, auf seiner unbebauten Liegenschaft ein Einkaufszentrum zu errichten. Dieses Vorhaben hat der Beschwerdeführer nicht verwirklicht, sondern das unbebaute Grundstück durch Verkauf verwertet. Das

Nachbargrundstück hätte nur für den Fall der Verwirklichung des Einkaufszentrums Bedeutung als Parkplatz erlangen können. Dass der Pachtzins zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einkünften aus der Veräußerung des den Gegenstand des Spekulationsgeschäftes bildenden unbebauten Grundstückes aufgewendet worden wäre, ist nicht erkennbar. Wenn die belangte Behörde die Pachtaufwendungen für das benachbarte Grundstück nicht als Werbungskosten bei Ermittlung der Spekulationseinkünfte anerkannt hat, ist das nicht für rechtswidrig zu erkennen.

3.2. Einkommensteuer 2001 (Übergangsgewinn):

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen zutreffend davon aus, dass bei einem Betrieb, bei dem bisher der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wurde, auf Grund seiner Veräußerung ein Übergang zum Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 leg. cit. vorzunehmen ist. In der dafür zu erstellenden Bilanz ist das gesamte bisherige Betriebsvermögen zu erfassen und zu bewerten. Die Bewertung der Wirtschaftsgüter ergibt sich aus § 6 EStG 1988.

Streit herrscht darüber, ob die Forderungen des Beschwerdeführers, die in den Rechnungen vom 31. Juli 2001 gegenüber Auftraggebern ausgewiesen sind, zu Nennwerten (belangte Behörde) oder zu einem niedrigeren Wert (Beschwerdeführer) in die Bilanz aufzunehmen sind. Für die Bewertung von Forderungen sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich. Es ist Aufgabe des Steuerpflichtigen, in schlüssiger Weise darzustellen, warum bis zum Stichtag (hier der 31. Juli 2001) konkret in Bezug auf die in Rede stehende Forderungen wertbeeinflussende Umstände eingetreten sind, die die behauptete Wertminderung rechtfertigen könnten (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 19. Mai 2005, 2001/15/0041).

Die belangte Behörde ist in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis gelangt, dass der Beschwerdeführer nicht dargelegt habe, dass der Teilwert der Forderungen bis zum 31. Juli 2001 unter deren Nennwert abgesunken wäre.

Der Beschwerde gelingt es nicht, Zweifel am Ergebnis dieser Beweiswürdigung zu erwecken. Der Beschwerdeführer hat die in Rede stehenden Forderungen in die von ihm erstellte Bilanz nicht aufgenommen. Er hat diese Kundenforderungen nicht der GmbH übertragen. Seine von der belangten Behörde aufgezählten Stundungsersuchen in den Jahren 2001 und 2002 zeigen, dass er von der vollen Einbringlichkeit der Forderungen ausgegangen ist. Erstmals in der Berufung vom 7. August 2003 führte der Beschwerdeführer aus, aus "derzeitiger Sicht" sei die Einbringlichkeit der Forderungen zumindest gefährdet. Das dazu erstattete Vorbringen geht allerdings über die Ebene einer Behauptung nicht hinaus. Anhaltspunkte dafür, dass die nunmehr behauptete Gefährdung der Einbringlichkeit oder gar deren Uneinbringlichkeit bereits im Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnungen eingetreten gewesen wäre, wurden nicht konkret vorgebracht. Auch aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Rahmen der Betriebsprüfung lassen sich keine Anhaltspunkte dafür gewinnen, dass zum Stichtag der Bilanz am 31. Juli 2001 bereits die Uneinbringlichkeit bestanden habe oder zumindest vorhersehbar gewesen sei. Wenn daher die belangte Behörde bei Ermittlung des Übergangsgewinnes vom Nennwert dieser Forderungen ausgegangen ist, kann darin keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

3.3. Abänderungsantrag gemäß § 295a BAO:

Der Beschwerdeführer geht davon aus, dass die von ihm behauptete, nach dem Stichtag 31. Juli 2001 eingetretene Uneinbringlichkeit der in Rede stehenden Forderungen gemäß § 295a BAO auf den besagten Stichtag zurückwirke.

Die belangte Behörde hat demgegenüber eine Rückwirkung einer allenfalls nachträglich eingetretenen Uneinbringlichkeit der Honorarforderung auf den Stichtag der Bilanz im Wege des § 295a BAO verneint.

Die durch das Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, in die BAO eingefügte Bestimmung des § 295a lautet:

"Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat."

§ 295a BAO ist eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung. Sie nimmt in keiner Weise Einfluss auf den Tatbestand materieller Abgabengesetze. Es ist vielmehr den materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt. Es ist sohin anhand der materiellen Abgabengesetze zu prüfen, ob ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegen kann (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0219, vom 20. Februar 2008, 2007/15/0259, und vom 25. Juni 2008,

2006/15/0085).

Die belangte Behörde hat in der nachträglich entstandenen Uneinbringlichkeit der Forderungen den Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses im Sinne des § 295a BAO nicht erblickt. Sie ist nämlich davon ausgegangen, dass einem solchen Ereignis auf Grund der Bestimmungen der §§ 24, 32 EStG 1988 keine Rückwirkung im Sinne des § 295a BAO zukomme.

Da der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung der belangten Behörde, die Bewertung einer Forderung nach § 6 Z. 2 EStG 1988 richte sich ausschließlich nach den am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnissen, nicht für rechtswidrig hält, stellt das Unterbleiben von Ermittlungen zur behaupteten (nachträglich eingetretenen) Uneinbringlichkeit der Forderungen keinen (sekundären) Verfahrensmangel dar. Angesichts des klaren Wortlautes des § 32 Z. 2 erster Teilstrich EStG 1988 (... Verluste aus dem Ausfall von Forderungen) kann eine allenfalls nach dem Übergangsstichtag eingetretene Uneinbringlichkeit der Forderungen erst durch entsprechende Wertberichtigung in dem (den) Folgejahr(en) berücksichtigt werden. Aus diesem Regelungsgefüge ergibt sich für die Ermittlung des Übergangsgewinnes keine rückwirkende Bedeutsamkeit von nach Bescheiderlassung verwirklichten Sachverhalten. Der behaupteten Uneinbringlichkeit der (Honorar-)Forderungen, die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Übergangsgewinnes waren, kann daher keine Rückwirkung im Sinne des § 295a BAO zuerkannt werden.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 4. Februar 2009

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2006150151.X00

Im RIS seit

02.03.2009

Zuletzt aktualisiert am

23.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at