



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder HR Mag. Christian Seywald, Bundesinnungsmeister Friedrich Nagl und Mag. Johannes Denk im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung der Bw, vertreten durch StbGes, vom 29. Oktober 2009

- gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 30. Juli 2009 des Finanzamtes X
- und gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte für 2007 vom 30. Juli 2009 des Finanzamtes X

nach der am 11. April 2013 auf Antrag der Berufungswerberin durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 wird Folge gegeben.
Dieser Bescheid wird abgeändert.
Die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 wird mit 153.389,30 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
- Der Berufung gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte für 2007 wird teilweise Folge gegeben.
Dieser Bescheid wird abgeändert.
Die von der berufungswerbenden Kommanditgesellschaft im Jahr 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden mit 188.872,42 € gemäß [§ 188 BAO](#) festgestellt. Auf Kommanditist entfällt von diesen Einkünften: 188.872,42 €.
Am Einkünfteanteil der KomplementärGmbH. tritt keine Änderung ein.

Entscheidungsgründe

An der berufungswerbenden Kommanditgesellschaft (Berufungswerberin, Bw) sind die KomplementärGmbH. als unbeschränkt haftende Gesellschafterin sowie Kommanditist als Kommanditist beteiligt.

Soweit der umsatzsteuerliche Streitpunkt betroffen ist, waren in der elektronisch am 24. Juni 2008 eingelangten Umsatzsteuererklärung der Bw für 2007 (F-Akt BI 4/2007) angegeben:
steuerbarer Umsatz: 1.502.731,52 €,
innergemeinschaftliche Lieferungen: 11.000 €,
Umsatz zu 20% Normalsteuersatz: 1.489.911,52 €.

Diese Angaben wurden in den erklärungskmäßigen Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 25. Juni 2008 (F-Akt BI 5 f) übernommen.

Der Bescheid zur Einkünftefeststellung gemäß [§ 188 BAO](#) vom 25. Juni 2008 (UFS-Akt BI 59) stellte die im Kalenderjahr 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -12.277,64 € fest und ordnete die Anteile daran mit -12.277,64 € Herrn Kommanditist und mit 0,00 € der komplementärGesmbH zu.

Bei der Bw wurde von Februar bis Juli 2009 eine Außenprüfung über das Jahr 2007 durchgeführt. Der Prüfer erstattete darüber einen mit 30. Juli 2009 datierten Bericht.

Das Finanzamt X erließ in wiederaufgenommenen Verfahren, entsprechend dem Prüfungsbericht die angefochtenen, mit 30. Juli 2009 datierten Bescheide: Umsatzsteuerbescheid 2007 und Bescheid über die Feststellung der im Kalenderjahr 2007 erzielten Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#).

Das Finanzamt X verlängerte die Berufsfrist gegen diese beiden Bescheide zuletzt mit Bescheid vom 5. Oktober 2009 bis zum 30. Oktober 2009.

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2009 (Einbringungsdatum 30. Oktober 2009) wurde gegen diese beiden Bescheide Berufung erhoben unter Beantragung der Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und der Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Verfahren zum umsatzsteuerlichen Streitpunkt:

Zum umsatzsteuerlichen Streitpunkt, der durch die aufwandswirksame Berücksichtigung der nach Ansicht des Prüfers nachzufordernden USt iHv 2.200 € auch ertragsteuerliche Auswirkungen hatte, wurde in Tz 3 (*Inneregemeinschaftliche Lieferungen*) des BP-Berichtes ausgeführt: Die Verkäufe eines gebrauchten Lastkraftwagens (1.000 €) und eines gebrauchten Sattelzugfahrzeuges (10.000 €) seien bislang als innergemeinschaftliche

Lieferungen umsatzsteuerfrei belassen worden. Dabei habe es sich um Abholfälle gehandelt. Die zur Anerkennung der Steuerfreiheit notwendigen Beförderungsnachweise seien der BP nicht vorgelegt worden. Diese Ansicht wurde laut Punkt 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung auf Rz 4006 der UStR gestützt.

Dementsprechend seien laut Prüfungsbericht der steuerbare Umsatz sowie der mit 20% Normalsteuersatz zu versteuernde Umsatz um jeweils 11.000 € zu erhöhen sowie die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 2.200 € zu vermindern.

Mit dem angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 30. Juli 2009 wurde schließlich die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 mit 155.389,30 € festgesetzt.

Die Rechnung der Bw vom 29. Jänner 2007 hinsichtlich des o.a. Lastkraftwagens um 1.000 € (vgl. Arbeitsbogen des Betriebsprüfers [BP-AB] Bl 91) erging an MünchenerKunde1 und betraf das Fahrzeug Hersteller1 Typ1, Baujahr 1992, mit Fahrgestell-Nr. Chassisnummer1 und Motor-Nummer Motornr1.

Die Rechnung der Bw vom 26. November 2007 hinsichtlich des o.a. Sattelzugfahrzeuges um 10.000 € (vgl. BP-AB Bl 92 f) erging an MünchenerKunde2 und betraf das Fahrzeug Hersteller2 Typ2, Baujahr 1998, mit Fahrgestell-Nr. Chassisnummer2 und Motor-Nummer Motornr2.

Auf der letzten Seite der Berufungsschrift wurde die Festsetzung der Umsatzsteuer mit 153.389,30 € beantragt, was in Punkt 3 der Berufungsbegründung damit begründet wurde, dass nunmehr der entsprechende Beförderungsnachweis, der vom Abnehmer firmenmäßig gezeichnet worden sei, vorgelegt werde und der Berufung beigelegt werde.

Der Berufungsschrift vom 29. Oktober 2009 wurde ein Nachweis hinsichtlich des Fahrzeuges Hersteller2 Typ2 mit Fahrgestell-Nr. Chassisnummer2 und Motor-Nr. Motornr2 beigelegt (F-Akt Bl 20/2007).

Hingegen ist eine Bestätigung hinsichtlich des in Tz 3 des Prüfungsberichtes mit 1.000 € Verkaufspreis angegebenen Lastkraftwagens nicht ersichtlich. Dies entspricht auch dem Berufungsbegehren auf Festsetzung der Umsatzsteuer mit 153.389,30 €, was 2.000 € weniger als 155.389,30 € laut angefochtenem Bescheid ist, wobei 20% von 10.000 € eben diese 2.000 € Auswirkung haben.

Das Finanzamt X hat im Beiblatt zu seinem Vorlagebericht vom 22. April 2010 die Ansicht vertreten, *„dass trotz Vorlage des Beförderungsnachweises im Berufungsverfahren mangels Möglichkeit der nachträglichen Sanierung die Steuerfreiheit für die strittigen Verkaufserlöse nicht zu gewähren ist.“*

Verfahren zum ersten ertragsteuerlichen Streitpunkt:

Der erste der beiden ertragsteuerlichen Streitpunkte bezieht sich auf den bei der Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen anzusetzenden Wert von Grundstücken, die im Eigentum des Kommanditisten der Bw gestanden waren und die der Kommanditist der Bw seinem Sohn – dem Geschäftsführer der Komplementärin der Bw – schenkte, sodass sie aus dem Sonderbetriebsvermögen ausschieden.

Das Ausscheiden aus dem Sonderbetriebsvermögen wurde erst vom Betriebsprüfer umgesetzt.

In der Bilanz zum 31. Dezember 2007 waren Grund und Boden des Sonderbetriebsvermögens mit 19.625,29 € sowie Gebäude Sonderbetriebsvermögen mit 22.040,47 € ausgewiesen. Die Summe dieser beiden Beträge ist 41.665,76 €.

Der Prüfer setzte in Beilage 1 zum Prüfungsbericht vom 30. Juli 2009 die Teilwerte der entnommenen Liegenschaften wie folgt an: 223.970,03 € für EZ e1; 62.419,52 € für EZ e2 sowie 55.276,22 € für EZ e3. Die Summe dieser Teilwerte machte 341.665,77 € aus, sodass nach Abzug der o.a. Buchwerte des Sonderbetriebsvermögens eine Gewinnerhöhung von 300.000 € resultierte.

Schließlich wurden im Prüfungsbericht die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 306.872,42 € ermittelt, welcher Betrag im angefochtenen Einkünftefeststellungsbescheid vom 30. Juli 2009 als die im Kalenderjahr 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß [§ 188 BAO](#) festgestellt wurde, und welcher Betrag auch dem Kommanditisten als Einkünfteanteil zugeordnet wurde. Der Komplementärin wurde ein Einkünfteanteil iHv 0,00 € zugeordnet.

Laut Berufung seien für die aus dem Sonderbetriebsvermögen entnommenen Liegenschaften maximal 200.000 € als Verkehrswert anzusetzen; auf Schätzungsgutachten für ähnliche Liegenschaften wurde verwiesen.

Ein Schätzungsgutachten vom 4. November 2009 – betreffend EZ e1 und EZ e2 – wurde nachgereicht (F-Akt Bl 23 ff / 2007).

Laut Punkt 2 des Beiblattes zum Vorlagebericht vom 22. April 2010 habe das Finanzamt in mehreren Punkten Aufklärungsbedarf zu dem Gutachten gesehen, welches überdies für eine der aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedenen Liegenschaften keine Bewertung enthalte. Nach eingehender Diskussion mit der steuerlichen Vertretung der Bw am 7. April 2010 sei man übereingekommen, den Entnahmewert aller aus dem Sonderbetriebsvermögen entnommenen Liegenschaften mit 221.665,76 € anzusetzen, sodass nach Abzug der Restbuchwerte stille Reserven iHv 180.000 € verblieben.

Verfahren zum zweiten ertragsteuerlichen Streitpunkt:

Der zweite der beiden ertragsteuerlichen Streitpunkte betrifft die Gegenverrechnung von Verlustvorträgen des Kommanditisten in voller Höhe des Entnahmegewinnes aus der Verschenkungen der o.a. Liegenschaften mit seinem Einkünfteanteil, wobei im anhängigen Feststellungsverfahren nur indirekt über eine solche Verwertung der Verlustvorträge des Kommanditisten ohne 75%-Grenze gemäß [§ 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988](#) entschieden werden kann, indem darüber entschieden wird, ob die Feststellung der Eigenschaft eines Betrages in Höhe des Entnahmegewinnes als Einkünftebestandteil iSd § 2 Abs. 2b Z 3 erster bis fünfter Teilstich EStG 1988 in den Spruch des Einkünftefeststellungsbescheides aufgenommen wird.

Die mit der Steuererklärung übermittelten GuV-Positionen (vgl. UFS-Akt Bl 93 f) sowie der vom Betriebsprüfer am 19. Februar 2009 übernommene Papier-Jahresabschluss 2007 der Bw (vgl. Bilanzakt), weisen keine Erträge aus Schuldennachlass auf. Der Betriebserfolg ist mit 13.482,74 € positiv, während der Finanzerfolg mit -37.965,84 € negativ ist. Die bilanzierten Verbindlichkeiten gegenüber der Bank erhöhten sich von 629.295,80 € zum 31. Dezember 2006 auf 701.828,02 € zum 31. Dezember 2007.

Aktenkundig sind Schenkungsverträge über Liegenschaften

- vom 22. Juni 2007 (BP-AB Bl 114 ff) u.a. über die o.a. drei Liegenschaften EZ e1, EZ e3, EZ e2, belastet mit einer Simultanhypothek im Höchstbetrag von 7.000.000 öS zugunsten der Bank1;
aufschiebend bedingt durch die schriftliche Entlassung des Geschenkgebers aus der persönlichen Haftung seitens der Bank1;
- vom 3. September 2007 (BP-AB Bl 131 ff), bezeichnet als Nachtrag zum vorgenannten Schenkungsvertrag und enthaltend weitere Liegenschaften.

Im angefochtenen Einkünftefeststellungsbescheid vom 30. Juli 2009 ist kein Ausspruch zu begünstigten Einkünftebestandteilen (Sanierungsgewinn, Gewinn aus Schuldennachlass oder dergleichen) enthalten.

Zur Begründung wird in der Beilage 1 zum Prüfungsbericht dem bereits während des Prüfungsverfahrens gestellten Antrag, die steuerlichen Verlustvorträge des Kommanditisten der Bw gemäß [§ 2 Abs. 2b Z. 3 EStG 1988](#) in voller Höhe dem Entnahmegewinn gegenzurechnen, entgegengehalten:

Die Verlustverrechnungs- und Vortragsgrenze gemäß [§ 2 Abs. 2b EStG 1988](#) sei nicht anzuwenden, wenn in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte u.a. Gewinne aus einem Schuldennachlass gemäß [§ 36 Abs. 2 EStG 1988](#) oder Sanierungsgewinne

enthalten seien. Voraussetzung sei, dass ein betrieblicher Schuldnachlass vorliege, der zum (endgültigen) Wegfall von betrieblichen Verbindlichkeiten führe. Andere Maßnahmen, wie z.B. Stillhaltevereinbarungen, Verzicht auf künftige Zinsen führten nicht zum einem Gewinn aus einem Schuldnerlass.

Die Bw habe zur Finanzierung ihrer betrieblichen Tätigkeit bei der Hausbank Kredite aufgenommen, für die der Kommanditist der Bw die Bürgschaft übernommen habe. Die Bürgschaft habe offensichtlich in der Einräumung von Hypotheken auf Liegenschaften, die im Alleineigentum des Kommanditisten der Bw gestanden seien, bestanden. Im Jahr 2007 habe der Kommanditist der Bw die Liegenschaften seinem Sohn geschenkt. Die die Bürgschaft für die betrieblichen Kredite der Bw mit den Hypotheken an den Liegenschaften verbunden sei, sei diese mit deren Übertragung an den Geschenknehmer übergegangen.

Bürge sei, wer sich zur Befriedigung des Gläubigers eines anderen auf den Fall verpflichte, dass der erste Schuldner nicht leiste ([§ 1347 ABGB](#)). Der Bürge werde nicht Mitschuldner, sondern Nachschuldner, während der erste Schuldner noch immer der Hauptschuldner bleibe. Wenn die Parteien über die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Bürgen nichts Abweichendes zu seinen Gunsten ([§ 1356 ABGB](#)) oder zu seinen Lasten ([§ 1357 ABGB](#)) vereinbarten und sich auch aus besonderen Vorschriften ([§ 1356 ABGB](#); § 349 HBG; Art 32 Abs. 1 WG) nichts anderes ergebe, müsse der Gläubiger zuerst den Hauptschuldner mahnen ([§ 1355 ABGB](#)). Die Einmahnung sei nicht nur zur Herbeiführung der Fälligkeit der Hauptschuld ([§§ 904, 1334, 1417 ABGB](#)), sondern auch bei vertraglich bestimmtem Zahlungstag notwendig. Vor (rechtswirksamer) Mahnung sei der Bürge zur Zahlung nicht verpflichtet.

Im ggstdl. Fall sei die Bankverbindlichkeit weder vom Hauptschuldner, der Bw, noch vom Bürgen, ihrem Kommanditisten, eingemahnt worden. Somit habe keine Verpflichtung des Bürgen zur Zahlung bestanden. Mangels Bestehens einer Verbindlichkeit könne kein Wegfall einer betrieblichen Verbindlichkeit vorliegen.

In der Berufungsschrift wird die beantragte Verrechnung des Entnahmegewinnes mit den steuerlichen Verlustvorträgen in voller Höhe mit folgenden Überlegungen begründet:

„Die im Jahr 2007 geschenkten Liegenschaften dienten und dienen weiterhin als Besicherung der Bankverbindlichkeiten [der Bw]. Die wesentliche Änderung, die sich aus der Schenkung im Jahr 2007 ergeben hat, ist jene, dass [der Kommanditist der Bw] aus sämtlichen persönlichen Bürgschaften gegenüber der Hausbank unserer Mandantin entlassen wurde.

Aus Sicht des Kommanditisten und Geschenkgebers [...] handelt es sich somit um einen Akt der außergerichtlichen Sanierung, da ihm im Zuge der Schenkung sämtliche Schulden (Verpflichtungen) gegenüber der Hausbank der [Bw] erlassen wurden.

Unseres Erachtens handelt es sich bei diesem Fall um eine Möglichkeit zur vollen Verrechnung

der steuerlichen Verlustvorträge, die der Zielsetzung des § 2 Abs. 2b Zi. 3 EStG entspricht, nämlich gerichtliche und außergerichtliche 'Entschuldungsvorgänge', die zu einem steuerlichen Gewinn bei jener Person, die durch die Entschuldung begünstigt wird, führen, durch eine volle Verrechnung der Verlustvorträge steuerlich abzufedern.

Die Tatsache, dass im konkreten Fall [der Kommanditist] weiterhin Kommanditist der Gesellschaft bleibt und sich die Sanierung nur im Bereich seines Sonder-Betriebsvermögens abspielt, kann unseres Erachtens nicht schädlich sein, da im Bereich des § 2 Abs. 2b Z. 3 EStG nicht zwischen Betriebsvermögen und Sonder-Betriebsvermögen differenziert wird.

Die in den Rz 7254 ff der EStR geforderten Formalvoraussetzungen (Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsabsicht sowie Sanierungseignung) liegen im konkreten Fall unseres Erachtens eindeutig vor, sodass auf nähere Ausführungen an dieser Stelle verzichtet werden kann.

Zusammenfassend liegt unseres Erachtens im Falle der Entnahme der Liegenschaften aus dem Sonder-Betriebsvermögen des Kommanditisten [...] und der damit zusammenhängenden Gewinnrealisierung eine Möglichkeit zur vollen Verrechnung des Entnahmegewinnes mit steuerlichen Verlustvorträgen im Sinne des § 2 Abs. 2b Zi. 3 EStG vor.

Der Rechtsansicht der Betriebsprüfung [mangels Einmahnung keine Verpflichtung des Bürgen zur Zahlung] kann unseres Erachtens im gegenständlichen Fall nicht gefolgt werden.

In den Verhandlungen mit der Hausbank unserer Mandantin, die der oben angeführten Schenkung vorangegangen sind, wurde nämlich von der Bank gefordert, dass für den Fortbetrieb der KG entweder zusätzliche Sicherheiten des [Kommanditisten] beizubringen sind oder die Übertragung sämtlicher Liegenschaften an [seinen Sohn] vorzunehmen ist. Unsere Mandantin befand sich zu diesem Zeitpunkt am Rande der Insolvenz. Unsere Gesellschaft war von der Hausbank mit der Sanierung des Unternehmens beauftragt worden.

Um den Fortbetrieb des Unternehmens und die weitere Finanzierung durch die Hausbank zu ermöglichen, wurde auf Druck der Bank die angeführte Schenkung vorgenommen. Ansonsten wäre es zu einer Verwertung der hypothekarisch besicherten Liegenschaften gekommen, die ohne Zweifel auch zu einer Inanspruchnahme des Bürgen [...] geführt hätte, da bei einer zwangsweisen Verwertung der Liegenschaften das aushaftende Bankobligo nicht einmal annähernd hätte abgedeckt werden können.

Damit liegt im konkreten Fall sehr wohl der Wegfall einer unmittelbar drohenden Verpflichtung größeren Umfanges für [den Kommanditisten der Bw] vor. Damit sind die vorhandenen Verlustvorträge des [Kommanditisten der Bw] gemäß § 2 Abs. 2b Z. 3 EStG in voller Höhe dem aus der oben angeführten Entnahme der Liegenschaften aus dem Sonderbetriebsvermögen resultierenden Entnahmegewinn gegenzurechnen."

Von November 2011 bis März 2012 wurde über die Bw ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung durchgeführt, an dessen Ende der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt wurde (Auszug aus Ediktsdatei: UFS-Akt BI 57).

In der am 11. April 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden die bisherigen Vorbringen wiederholt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum umsatzsteuerlichen Streitpunkt (samt ertragsteuerlicher Folgewirkung):

Die gegenständlich strittige Voraussetzung für die Steuerfreiheit eines Abholfalles als innergemeinschaftliche Lieferung ist die Erklärung des Abnehmers, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird (§ 2 Z 3 der VO BGBl 1996/401). Eine solche Erklärung hinsichtlich des streitgegenständlichen Sattelzugfahrzeuges wurde während der Außenprüfung dem Betriebsprüfer nicht vorgelegt, sondern erst später der Berufung beigelegt.

Betriebsprüfer und Finanzamt gingen entsprechend der Rz 4006 der UStR des BMF davon aus, dass ein solches Nachreichen keine Steuerfreiheit vermittelt.

Laut VwGH 20.12.2012, [2009/15/0146](#), ist „im Bereich der Nachweisführung jedoch nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung, abzustellen, sondern auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend... Entsprechend der Rechtsprechung des EuGH erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nämlich, dass die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Anders verhielte es sich – so der EuGH – nur, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden...“

Da im gegenständlichen Fall aufgrund der nachgereichten Erklärung davon auszugehen ist, dass das streitgegenständliche Sattelzugfahrzeug aus Österreich in das übrige Gemeinschaftsgebiet verbracht worden ist, ist der Berufung im umsatzsteuerlichen Streitpunkt stattzugeben und die Umsatzsteuer für 2007 um 2.000 € niedriger als mit dem angefochtenen Bescheid, somit in Höhe der beantragten 153.389,30 € festzusetzen. Dies entspricht dem Berufungsbegehren.

Es ist allerdings – anders als im angefochtenen Bescheid – nicht der erklärte steuerbare Umsatz (Kennzahl 000) um die nicht als steuerfrei anerkannten innergemeinschaftlichen

Lieferungen zu erhöhen. Vielmehr sind die innergemeinschaftlichen, steuerfreien Lieferungen (Kennzahl 017) entsprechend zu verändern.

Daher erfolgt gegenüber dem angefochtenen Bescheid eine Reduktion des steuerbaren Umsatzes (Kennzahl 000) um 11.000 € auf 1.502.731,52 €, sodass dieser wiederum der Steuererklärung entspricht.

Weiters erfolgt eine Verringerung der innergemeinschaftlichen Lieferungen (Kennzahl 017) von 11.000 € (laut Erklärung und laut angefochtenem Bescheid) um 1.000 € (betreffend den LKW Hersteller1) auf 10.000 €.

Die Auswirkung auf den mit 20% Normalsteuersatz zu versteuernde Umsatz durch die vorliegende Berufungsentscheidung ist eine Verminderung um 10.000 € gegenüber dem angefochtenen Bescheid (1.500.911,52 €) auf 1.490.911,52 €.

Die unveränderten Ausfuhrlieferungen sowie 10%igen Umsätze brauchen hier nicht detailliert werden; sie befinden sich auf dem beiliegenden Berechnungsblatt.

Die ertragsteuerliche Nebenwirkung des umsatzsteuerlichen Streitpunktes war im Prüfungsbericht und in der Folge im Einkünftefeststellungsbescheid eine Einkünfterminderung um 2.200 €. Von dieser Einkünfterminderung (periodenrichtige Passivierung der nachgeforderten Umsatzsteuer) verbleibt infolge der Stattgabe im umsatzsteuerlichen Streitpunkt nur mehr ein Betrag iHv 200 €; also um 2.000 € weniger. Die um 2.000 € geringere Einkünfterminderung bewirkt eine Erhöhung der Einkünfte um 2.000 € gegenüber dem angefochtenen Einkünftefeststellungsbescheid, welche mit der Einkünfterminderung laut der Entscheidung im ersten ertragsteuerlichen Streitpunkt saldiert wird (s. nächster Abschnitt).

Zum ersten ertragsteuerlichen Streitpunkt:

Über diesen Streitpunkt haben sich die beiden Streitparteien am 7. April 2010 geeinigt. Die Berufungsbehörde sieht keinen Anhaltspunkt dafür, dass eine andere als die Schätzung der beiden Streitparteien der Realität näherkäme. Es wird daher von stillen Reserven, die durch das Ausscheiden der drei Liegenschaften aus dem Sonderbetriebsvermögen aufgedeckt wurden, iHv 180.000 € ausgegangen. Dies hat auf den angefochtenen Feststellungsbescheid die Auswirkung, dass die festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der dem Kommanditisten zugeordnete Einkünfteanteil jeweils um 120.000 € auf 186.872,42 € gesenkt werden. Eine weitere Auswirkung auf die Einkünftefeststellung resultiert aus der zuvor dargestellten ertragsteuerlichen Nebenwirkung des umsatzsteuerlichen Streitpunktes:

Beträge in €	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	Anteil des Kommanditisten	Anteil der Komplementärin
laut angefochtenem Bescheid	306.872,42	306.872,42	0,00
abzüglich Auswirkung der Entscheidung im ersten ertragsteuerlichen Streitpunkt	-120.000,00	-120.000,00	0,00
lt. BE, vor Berücksichtigung der ertragsteuerlichen Nebenwirkung der Entscheidung im USt-Streitpunkt	186.872,42	186.872,42	0,00
ertragsteuerliche Nebenwirkung der Entscheidung im USt-Streitpunkt	+2.000,00	+2.000,00	0,00
laut Berufungsentscheidung	188.872,42	188.872,42	0,00

Zum zweiten ertragsteuerlichen Streitpunkt:

[§ 2 Abs. 2b EStG 1988](#) in der für das Streitjahr 2007 anzuwendenden Fassung lautet: „(2b) Sind bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, gilt Folgendes:

1. In vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, können nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.
2. Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen

werden können.

3. Die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze sind in folgenden Fällen insoweit nicht anzuwenden, als in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind:

- Gewinne aus einem Schulderrlass gemäß § 36 Abs. 2,
- Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Konkursverfahren oder einem gerichtlichen Ausgleichsverfahren betroffen sind,
- Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen,
- Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind,
- Liquidationsgewinne im Sinne des [§ 19 des Körperschaftsteuergesetzes 1988](#). "

[§ 36 EStG 1988](#) in der für das Streitjahr 2007 anzuwendenden Fassung mit der Überschrift „Steuerfestsetzung bei Schulderrlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens“ lautet:

„§ 36. (1) Sind im Einkommen eines Steuerpflichtigen aus einem Schulderrlass resultierende Gewinne enthalten, hat die Steuerfestsetzung in den Fällen des Abs. 2 nach Maßgabe des Abs. 3 zu erfolgen.

(2) Aus dem Schulderrlass resultierende Gewinne sind solche, die entstanden sind durch:

1. Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder durch
2. Erfüllung eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff der Konkursordnung) oder durch
3. Erfüllung eines Zahlungsplanes (§§ 193ff der Konkursordnung) oder durch Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199ff der Konkursordnung).

(3) Für die Steuerfestsetzung gilt:

1. Es ist die Steuer vom Einkommen sowohl einschließlich als auch ausschließlich der aus dem Schulderrlass resultierenden Gewinne zu berechnen und daraus der Unterschiedsbetrag zu ermitteln.
2. Auf den nach Z 1 ermittelten Unterschiedsbetrag ist der dem Schulderrlass entsprechende Prozentsatz (100 Prozent abzüglich der Quote) anzuwenden.
3. Der nach Z 2 ermittelte Betrag ist von der Steuer abzuziehen, die sich aus dem Einkommen einschließlich der aus dem Schulderrlass resultierenden Gewinne ergibt. "

Über die Höhe eines allfälligen, aus einem Schulderrlass resultierenden Gewinnes (iSd [§ 36 Abs. 2 EStG 1988](#)) „soll“ im Feststellungsverfahren abgesprochen werden, eine allfällige Berechnung der nach [§ 36 Abs. 3 EStG 1988](#) festzusetzenden Steuer erfolgt im

Einkommensteuerverfahren (vgl. *Zorn in Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, Rz 17; *Jakom/Kanduth-Kristen* EStG, 2012, § 36 Rz 25; VwGH 18.10.2005, [2004/14/0154](#)). Warum hinsichtlich der aus einem Schulderrlass resultierenden Gewinne iSd [§ 36 Abs. 2 EStG 1988](#) die Aufnahme in den Einkünftefeststellungsbescheid nur erfolgen „soll“ und nicht „muss“, kann hier dahingestellt bleiben. Denn jedenfalls ist dann, wenn ein aus einem Schulderrlass resultierender Gewinn iSd [§ 36 Abs. 2 EStG 1988](#) vorliegt, ein Abspruch darüber im Feststellungsbescheid möglich, und darüber ist hier eine Entscheidung möglich. Genauso wie eine allfällige Steuerberechnung gemäß [§ 36 Abs. 3 EStG 1988](#) in dem von der Einkünftefeststellung abgeleiteten Einkommensteuerverfahren zu erfolgen hätte, wäre auch eine allfällige rechnerische Berücksichtigung des Verlustvortrages ohne 75%-Grenze im abgeleiteten Einkommensteuerverfahren vorzunehmen.

Genauso wie die in [§ 2 Abs. 2b Z 3 erster Teilstrich EStG 1988](#) angeführten „Gewinne aus einem Schulderrlass gemäß § 36 Abs. 2“, werden auch allfällige in § 2 Abs. 2b Z 3 zweiter bis fünfter Teilstrich EStG 1988 angeführte Einkünftebestandteile in einem Einkünftefeststellungsbescheid gemäß [§ 188 BAO](#) festgestellt werden ‘können’; ob ‘müssen’ oder ‘sollen’, bleibt hier dahingestellt. Jedenfalls ist dann, wenn ein Einkünftebestandteil gemäß § 2 Abs. 2b Z 3 zweiter bis fünfter Teilstrich EStG 1988 vorliegt, ein Abspruch darüber im Feststellungsbescheid möglich, und darüber ist hier eine Entscheidung möglich. Eine allfällige Berücksichtigung des Verlustvortrages ohne 75%-Grenze wäre aber erst im abgeleiteten Einkommensteuerverfahren vorzunehmen, in welchem infolge der geänderten (teilweise stattgebenen) Erlassung der Einkünftefeststellung für 2007 durch die vorliegende Berufungsentscheidung gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) ein neuer Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 zu erlassen sein wird.

Zu den fünf Teilstreichen des [§ 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988](#):

- zum 1. TS (Gewinne aus einem Schulderrlass gemäß [§ 36 Abs. 2 EStG 1988](#)):
Im Jahr 2007 hat die Bw keine Gewinne erzielt, die aus der Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder aus der Erfüllung eines Zwangsausgleiches (§§ 140 ff der Konkursordnung) oder aus der Erfüllung eines Zahlungsplanes (§§ 193 ff der Konkursordnung) oder aus der Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199 ff der Konkursordnung) resultiert wären.
Die Aufdeckung von stillen Reserven infolge des Ausscheidens aus dem Sonderbetriebsvermögen stellt begrifflich keine der vorgenannten Gewinnursachen dar.
- zum 2. TS (Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Konkursverfahren oder einem gerichtlichen Ausgleichsverfahren betroffen sind):

Im Jahr 2007 war die Bw von keinem derartigen Insolvenzverfahren betroffen, denn es wird weder ein Insolvenzverfahren während des Jahres 2007 vorgebracht noch wurde ein solches im Firmenbuch bei der Bw eingetragen (vgl. UFS-Akt Bl 13: Firmenbuchauszug vom 17. Mai 2010 mit historischen Daten).

- zum 3. TS (Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen): Es wird nicht vorgebracht und ist auch sonst nicht ersichtlich, dass durch das steuerrechtliche Ausscheiden der drei Liegenschaften aus dem Sonderbetriebsvermögen ein Teilbetrieb veräußert oder aufgegeben worden wäre. Vielmehr sind die steuerrechtlich aus dem Sondervermögen ausgeschiedenen Liegenschaften per 31. Dezember 2007 noch von der Bw bilanziert worden.

Weder wird eine Aufgabe von Mitunternehmeranteilen behauptet noch ist eine Änderung der Gesellschafterstruktur der Bw während des Streitjahres 2007 aus dem Firmenbuch ersichtlich (vgl. UFS-Akt Bl 13: Firmenbuchauszug vom 17. Mai 2010 mit historischen Daten).

- zum 4. TS (Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind):

Solche Sanierungsgewinne entsprechen den Sanierungsgewinnen in dem bis 1997 gegolten habenden [§ 36 EStG 1988](#) (vgl. *Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke*, Anm 27d zu [§ 2 EStG 1988](#)). Dieser alte [§ 36 EStG 1988](#) hatte gelautet: „*§ 36. Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.*“

Die Bw hat im Streitjahr keinen Gewinn (bzw. gleichbedeutend: keine Vermehrung des Betriebsvermögens) „*infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden*“ erzielt oder verbucht.

Die Aufdeckung von stillen Reserven infolge des Ausscheidens von Aktiva aus dem Sonderbetriebsvermögen stellt keine derartige Gewinnursache dar.

- zum 5. TS (Liquidationsgewinne im Sinne des [§ 19 des Körperschaftsteuergesetzes 1988](#)): Diese Bestimmung kann hier schon deshalb keine Anwendung finden, weil die Bw eine Personengesellschaft ist und der streitgegenständliche Einkünfteanteil Herrn Kommanditist und somit keiner Körperschaft zugerechnet wird.

Die Bw hat – insbesondere aus dem strittigen ersten und vierten Teilstrich – im Jahr 2007 keinen Gewinn erzielt oder verbucht, der eine der in [§ 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988](#) angeführten Ursachen gehabt hätte.

Wenn die Bw aus einem Schulderrlass im Jahr 2007 einen Gewinn in einem gewissen Ausmaß erzielt hätte, so wären die Einkünfte der Bw und gegebenenfalls der Einkünfteanteil des Kommanditisten um einen Betrag in diesem Ausmaß zusätzlich erhöht worden – zusätzlich zu den infolge der Liegenschaftsschenkung aufgedeckten stillen Reserven. Daraus wäre für die Bw hinsichtlich der Versteuerung der stillen Reserven kein Unterschied resultiert; nur die zusätzliche Gewinnerhöhung infolge Schulderrlass wäre steuerlich durch § 2 Abs. 2b Z 3 bzw. [§ 36 EStG 1988](#) begünstigt gewesen.

Da im Jahr 2007 kein Schulderrlass erfolgt ist, kann auch dahingestellt bleiben, inwieweit sich ein solcher im 'eigenen' Betriebsvermögen der Bw oder im Sonderbetriebsvermögen abgespielt hätte. Ob es überhaupt Auswirkungen auf die Zuordnung von Verbindlichkeiten auf das 'eigene' Betriebsvermögen der Bw oder auf das Sonderbetriebsvermögen gehabt hätte, wenn die Bürgschaft schlagend geworden wäre, kann auch deshalb dahingestellt bleiben, weil die Bürgschaft im Jahr 2007 nicht schlagend wurde.

Im zweiten ertragsteuerlichen Streitpunkt kann der Berufung daher nicht gefolgt werden. In den Einkünftefeststellungsbescheid 2007 kann kein Spruchbestandteil aufgenommen werden, der einem Teil der erzielten Einkünfte bzw. einem Teil des dem Kommanditisten zugeordneten Einkünfteanteiles die Eigenschaft zuspricht, ein Gewinn iSd [§ 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988](#) zu sein.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 17. April 2013