

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Z. Bau GesmbH. & Co KG, Adr., vertreten durch BDO Auxilia Treuhand GesmbH., 1010 Wien, Herrengasse 2-4, vom 29. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 23. März 2004 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2001 hat zu unterbleiben.

Entscheidungsgründe

Die Z. Bau GesmbH. & Co KG (damals Z. Bau GesmbH. nunmehr KG, Berufungsverberin, Bw.) erklärte für 2001 als Einkünfte der Gesellschaft einen Verlust von 4.304.024 S sowie als Beteiligte an der Y. GesmbH. & Co KG einen Gewinn von 1.046.513 S, sohin insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb von –3.257.511 S. In der Beilage zur Einkünfteerklärung wird dieser Verlust von –3.257.511 S zur Gänze der Fa. A. GesmbH. (Neueintritt 1. Jänner 2001) zugewiesen. Der Austritt der bisherigen Gesellschafter Ing. Christian X. und Peter X. wird ebenfalls mit 1. Jänner 2001 angegeben. Diesen sowie der neu eingetretenen Z. Bau GesmbH. werden keine Verlustanteile zugerechnet.

Die bescheidmäßige Feststellung der Einkünfte der Bw. für 2001 gemäß § 188 BAO erfolgte am 17. April 2003 erklärungsgemäß. Der gesamte Verlust wurde der Fa. A. GesmbH. zugerechnet.

Aus dem im Finanzamtsakt aufliegenden Übernahmevertrag vom 16. Jänner 2001 ergibt sich folgendes:

Peter X. und Ing. Christian X. verkaufen die Z. Bau GesmbH. nunmehr KG an die Fa. A. GesmbH. Der Firmenwert beträgt laut Punkt 1 und 2 des Vertrages -2.059.127 S.

Unter Punkt 7 „Bankverbindlichkeiten“ wird eine Abdeckung der zum 31. Dezember 2000 bestehenden Bankverbindlichkeit von 10.336.947,31 S bis spätestens 31. Jänner 2001 durch die Fa. A. GesmbH im Ausmaß von maximal 10.336.947,31 S vereinbart. Sollte die Kreditrückführung erst nach diesem Zeitpunkt möglich sein, gehen die Zinsen für diesen Zeitraum zu Lasten von Peter X.. Die sich aus dem Verkauf der Großgeräte und LKWs gemäß Punkt 5 und 6 ergebenden Beträge werden zur teilweisen Abdeckung der Bankverbindlichkeit verwendet. Weiters wird vereinbart, dass bei Verzicht der Banken auf einen Teil ihrer Forderungen diese von Peter X. um 1,00 S erworben werden. Am 28. Februar 2002 wird dieser Betrag abzüglich des negativen Saldos Firmenwert gemäß Punkt 2 sowie allfälliger Beträge aus dem Titel Bilanzgarantie gemäß Punkt 8 bezahlt.

Laut Punkt 11 geht die Einlage des Kommanditisten Christian X. auf eine Tochtergesellschaft der Fa. A. GesmbH ohne gesondertes Entgelt über. Der Komplementär wird gemäß Punkt 12 die noch zu gründende Z. Bau GesmbH.

Einer Vereinbarung (ohne Datum) zwischen der Z. Bau GesmbH nunmehr KG, Peter X. und der Raiffeisenkasse B. ist zu entnehmen, dass unter der Voraussetzung der Abdeckung eines Betrages von zumindest 7.300.000 S durch die Fa. A. GesmbH. bis 31. Jänner 2001 (wie im Übernahmevertrag vom 16. Jänner 2001 geregelt) die Raiffeisenkasse an Peter X. eine Kreditforderung von 2.836.947,31 S regresslos um 1,00 S verkauft. Sämtliche grundbürgerlichen Verpfändungen, Blankowechsel bzw. andere Sicherheiten gegenüber Peter X. bzw. der Z. Bau GesmbH. nunmehr KG werden gelöscht bzw. nach Tilgung und Verkauf der Forderung ausgehändigt. Die derzeit aushaltenden Bankgarantien von 1.409.666,82 S sind von dieser Vereinbarung nicht beeinflusst und werden im Falle der Inanspruchnahme von der Z. Bau GesmbH. nunmehr KG oder deren Rechtsnachfolger übernommen.

Mit Bescheid vom 5. Februar 2001 wurde vom Finanzamt die Zustimmung zur Umstellung des Abschlusses des Wirtschaftsjahres mit 31. März und zu einem Rumpfwirtschaftsjahr von 1.° Jänner bis 31. März 2001 erteilt.

Mit 13. Februar 2001 wurden im Firmenbuch Peter X. als Komplementär gelöscht und die Z. Bau GesmbH. eingetragen, sowie als Kommanditist Christian X. gelöscht und die Fa. A. GesmbH. eingetragen.

Mit 13. März 2001 wird im Firmenbuch der Firmenname von „Z. Bau GesmbH. nunmehr Kommanditgesellschaft“ auf „Z. Bau GesmbH. & Co KG“ geändert.

In einem Ersuchen um Ergänzung der Steuererklärung wurde vom Finanzamt auf den Übernahmevertrag vom 16. Jänner 2001 Punkt 7 hingewiesen, in dem eine Begleichung der Bankverbindlichkeiten in Höhe von 10.336.947,31 S durch A. GesmbH. bis spätestens 31. Jänner 2001 vereinbart wurde. Auf die Frage, ob diese Kreditrückführung tatsächlich durchgeführt wurde, antwortete die Bw., dass die für die Kreditrückführung erforderlichen Mittel der Bw. folgendermaßen zur Verfügung gestellt worden seien:

Verkauf von LKWs an die C. Baustoffrecycling GesmbH. in Höhe von	1.200.000 S
Straßenfertiger und sonstige Geräte an A. mit	4.827.000 S
Einzahlung des Kommanditkapitals von A.	1.273.000 S
Summe	7.300.000 S
Abtretung der Restforderung der Raika in Höhe von an Peter X. um 1,00 S	2.834.396,98 S
Ausgleich von Bankforderungen durch Förderungsbeiträge des Landes NÖ	200.000 S
Gesamt	10.334.396,98 S

Eine Bezahlung des Betrages von 2.836.947,31 S (Forderungsverzicht der Bank) abzüglich des negativen Saldos Firmenwert sowie allfälliger Beträge aus dem Titel Bilanzgarantie durch Peter X. sei nicht erfolgt.

Auf die Frage des Finanzamtes, ob der Schuldennachlass laut Vereinbarung zwischen der Z. Bau GesmbH. nunmehr KG, Peter X. und der Raiffeisenkasse B. als außerordentlicher Ertrag erklärt wurde, erwidert die Bw., dass die durch Peter X. erworbene Kreditforderung von ihm in die Gesellschaft eingelegt und seinem Kapitalkonto gutgeschrieben worden sei. Dieser Schuldennachlass sei daher nicht als außerordentlicher Ertrag bei der KG zu erfassen.

Des weiteren hält das Finanzamt der Bw. vor, die Rückstellungen per 31. Dezember 2000 würden laut Bilanz 2.481.468 S betragen, in der Bilanz zum 31. März 2001 werde als Rückstellung des Vorjahres 981.000 S ausgewiesen. Dazu meint die Bw., bei dieser Differenz von ca. 1.500.000 S handle es sich laut Auskunft von Peter X. um eine zusätzliche Rückstellung als Vorsorge für Ansprüche von A. GesmbH. aus dem Titel Bilanzgarantie. Zahlungen seien aus diesem Titel weder von Herrn X. noch durch Herrn X. geleistet worden.

Beigelegt wurde der Vorhaltsbeantwortung ein Kontoauszug eines Kontos der Bw. bei der Raiffeisenkasse B., wonach mit Wert zum 16. Februar 2001 ein Betrag von 2.834.396,98 S mit dem Hinweis "Ausbuchung gemäß Vereinbarung" ausgebucht wurde.

Weiters wurde von der Bw. auch ein Kapitalkonto des Peter X. zum 31. März 2001 vorgelegt, aus dem folgende Buchungen ersichtlich sind:

	Soll	Haben
Ausbuchung		205.983,66 € (2.834.396,95 S)
(ohne Text)	349.727,81 € (4.812.359,58 S)	
Gewinn 2000		168.914,03 € (2.324.307,73 S)
Saldo		25.169,88 € (346.345,09 S)

Das Finanzamt nahm mit Bescheid vom 23. März 2004 das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 wieder auf. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit –30.563,51 € (-420.563,00 S) festgestellt. Diese Einkünfte wurden wie bisher der Firma A. GmbH zur Gänze zugerechnet.

In der Bescheidbegründung wird dazu ausgeführt, dass die Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO erforderlich gewesen sei, da Erhebungen des Finanzamtes ergeben haben, dass es zum tatsächlichen Schuldennachlass seitens der Bank gekommen sei und von Herrn Peter X. keine Zahlungen geleistet worden seien. Der verbleibende Betrag in Höhe von 2.836.947,31 S stelle somit einen außerordentlichen Ertrag dar, da die GesmbH & Co KG (die Bw.) um diesen Betrag reicher geworden sei.

Sinn und Zweck der Wiederaufnahme sei die im öffentlichen Interesse gleichmäßige Besteuerung aller Abgabepflichtigen, indem materiell unrichtige durch materiell richtige Bescheide ersetzt werden sollen. Durch eine Wiederaufnahme werde der bisherige Bescheid in vollem Umfang aus dem Rechtsbestand beseitigt. § 303 BAO enthalte keine Vorschrift, nach der eine uneingeschränkte Wiederaufnahme unmöglich sei oder dass der Umfang der amtsweigigen Wiederaufnahme dem Steuerpflichtigen bekannt zu geben wäre. Es sei daher zulässig, im wieder aufgenommenen Verfahren einzelne Fragen auch abweichend von der bisherigen rechtlichen Beurteilung zu entscheiden.

Die Bw. brachte gegen den neuen Feststellungsbescheid für 2001 eine Berufung ein und begründete diese wie folgt:

Schuldennachlass:

Der Argumentation der Finanzbehörde, dass durch den Schuldennachlass ein außerordentlicher Ertrag der Gesellschaft zugefallen sei, könne nicht zugestimmt werden, da die vom ehemaligen Gesellschafter Peter X. erworbene Kreditforderung von ihm in die Gesellschaft eingezogen worden sei und seinem Kapitalkonto gutgeschrieben worden sei. Die Kreditforderung der Raiffeisenkasse von 2.834.396,98 S sei an Herrn Peter X. um 1,00 S abgetreten worden. Dieser Schuldennachlass sei daher nicht als außerordentlicher Ertrag bei der Bw. zu erfassen, sondern im Privatvermögen des Herrn Peter X..

Gewinntangente Y. GesmbH & Co KG:

Weiters sei im Rahmen der Berufung ein zusätzlicher Tatbestand richtig zu stellen. Die Gewinntangente der Y. GesmbH & Co KG in Höhe von 1.046.397,08 S sei bereits in der Erklärung 2000 der Z. Bau GesmbH & Co KG berücksichtigt worden. Der Gewinnanteil sei dem ausgeschiedenen Gesellschafter Peter X. zugewiesen worden. Irrtümlich sei die Gewinntangente nochmals im Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. Jänner 2001 bis 31. März 2001

buchhalterisch erfasst worden. Dadurch sei es zur nochmaligen Berücksichtigung der Gewinntangente der Y. GesmbH & Co KG in Höhe von 1.046.397,08 S in der Erklärung 2001 gekommen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb würden sich daher wie folgt ändern:

Gesamtbetrag der Einkünfte gem. Bescheid	-S 420.563,00
Änderung	-S 2.834.396,98
Änderung Gewinntangente	-S 1.048.397,08
	-S 4.301.357,06

Zum Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 29. November 2005, in welchem die Ansicht vertreten wurde, dass mangels Beteiligung mehrerer Personen an den Einkünften der angefochtene Feststellungsbescheid zu Unrecht ergangen ist, nahm die Bw. wie folgt Stellung:

Die Bw. sei jedenfalls eine Kommanditgesellschaft, bei welcher mehrere Beteiligte vorliegen (Ritz, BAO, § 188 Tz 2, 2. Satz). Bei allen in der Praxis häufig vorhandenen "klassischen" GmbH. & Co KGs, bei denen die GmbH. reiner Arbeitsgesellschafter ohne Verlust- und Gewinnbeteiligung sei, erfolge die Verteilung der Einkünfte mittels § 188 BAO. Eine andere gesetzlich und verfahrenstechnisch richtige Zurechnung der Einkünfte an die Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft sei nicht bekannt. Somit sei auch im konkreten Fall § 188 BAO zwingend anzuwenden, selbst wenn der haftenden Z. Bau GmbH. (Komplementär) keine Gewinn- bzw. Verlusttangenten zugewiesen worden seien.

Die Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO könne nur dann unterbleiben, wenn die Kommanditgesellschaft weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz noch eine Betriebsstätte im Inland habe (Ritz, BAO, § 188 Tz 15). Diese Voraussetzungen träfen jedoch auf die Bw. nicht zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Voraussetzung für auf § 188 BAO gestützte Feststellungsbescheide ist die Beteiligung mehrerer an Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens. Mehrere Beteiligte liegen zB bei einer OHG, KG, OEG, KEG, ... vor (Ritz, BAO, § 188 Tz 2).

Das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft ist kein Tatbestandsmerkmal des § 188 BAO (Ritz, BAO, § 188 Tz 4). Das bedeutet entgegen der Meinung der Bw., dass umgekehrt nicht jede

Mitunternehmerschaft automatisch zu einem Verfahren nach § 188 BAO führt. Das ergibt sich auch aus dem Zweck dieser Bestimmung:

Zweck der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ist es, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Abführung von Parallelverfahren in den Abgabenverfahren der Beteiligten vermeidet (*Ritz, BAO, § 188 Tz. 1*). Wenn aber wie im vorliegenden Fall die Einkünfte nur einer Person zufließen, ist die Zwischenschaltung eines gesonderten Verfahrens sinnentleert, weil abweichende Ergebnisse und Parallelverfahren von vorneherein nicht denkbar sind.

Ebenso verweist *Stoll* (BAO-Kommentar, § 188, S. 1986) darauf, dass ausschlaggebend für ein Feststellungsverfahren nicht das Bestehen z.B. einer KG ist, sondern die Beteiligung mehrerer an den Einkünften:

"Bei den einheitlich festzustellenden Einkünften handelt es sich voraussetzungsgemäß um "gemeinschaftliche Einkünfte". Die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften setzt die Beteiligung mehrerer Personen an den Einkünften voraus."..."Verbundenheiten in Bezug auf das Vermögen und Gemeinschaftlichkeiten in Bezug auf die Ertragsquellen, die zu Einkünften führen, werden wohl in der Regel auch gemeinschaftliche Einkünfte zur Folge haben und es wird dem Regelfall entsprechen, dass bei Vermögensgemeinschaften gleichgültig welcher Art auch Ertragsgemeinschaften gegeben sind und es somit zu Feststellungen nach § 188 BAO kommt. Entscheidend ist aber in diesem Zusammenhang, dies sei wiederholt, allein die Ebene der Erträge (der Einkünfte) und nicht die des Vermögens."

Auch aus dieser Rechtsmeinung (Relevanz der Ertragsgemeinschaft) lässt sich also folgern, dass keine Feststellung nach § 188 BAO vorzunehmen ist, wenn entgegen dem Regelfall trotz gemeinsamer Ertragsquelle faktisch keine gemeinschaftlichen Einkünfte gegeben sind (in diesem Sinne auch VwGH 7.7.2004, 2000/13/0015).

Im vorliegenden Fall scheiden Peter X. und Ing. Christian X. mit Übergabevertrag vom 16. Jänner 2001 aus der Bw. aus und treten die Fa. A. GesmbH. und die Z. Bau GesmbH. an deren Stelle als Gesellschafter ein. Laut Steuererklärung ist der gesamte Verlust des Jahres 2001 der Fa. A. GesmbH. zuzurechnen.

Nach der Aktenlage wurden sämtliche Verluste bzw. Gewinne in den Vorjahren (vor 2001) ausschließlich Peter X. und in den Folgejahren ausschließlich der Fa. A. GesmbH. zugewiesen.

Für den Fall, dass der Verlust des Jahres 2001 tatsächlich ausschließlich der Fa. A. GesmbH. zukommt, fehlt es gemäß der oben erläuterten Rechtlage an den Voraussetzungen für die Durchführung eines Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO. Es war aber zu prüfen, ob

neben der Fa. A. GesmbH. uU. auch dem (Vor-) Gesellschafter Peter X. etwaige Gewinne bzw. Verluste für 2001 zuzurechnen sein könnten.

Diesbezüglich ist festzustellen, dass selbst in einem solchen Fall keine **gemeinschaftlichen** Einkünfte für den gleichen Zeitraum gegeben sind, da im Zeitraum (Rumpfwirtschaftsjahr) von 1. Jänner 2001 bis zur Übergabe sämtlicher Gesellschaftsanteile nur Peter X. und ab diesem Zeitpunkt nur der Fa. A. GesmbH. Einkünfte zugeflossen sind. Bei einem Wechsel sämtlicher Gesellschafter zum gleichen Zeitpunkt können mangels einer gemeinsamen Einkunftsquelle jedenfalls Peter X. und der Fa. A. GesmbH. keine gemeinsamen Einkünfte zuzurechnen sein.

Sollte das Finanzamt der Meinung sein, dass Einkünfte des Jahres 2001 aus dem gegenständlichen Betrieb steuerlich bei Peter X. zu berücksichtigen seien - denkbar ist etwa ein auf den Zeitraum vor dem Gesellschafterwechsel entfallender Verlust oder ein Veräußerungsgewinn (immerhin wies dessen Kapitalkonto zum ausschlaggebenden Zeitpunkt der Betriebsübergabe nach der Aktenlage einen negativen Stand von rund 4 Mill. S aus) -, hat dies direkt im Einkommensteuerverfahren des Peter X. zu erfolgen.

Abschließend ist also festzustellen, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gegenständlichen Einkünfte zu unterbleiben hat, da die Einkünfte des Jahres 2001 nicht einer Personenmehrheit, sondern einem Einzelnen zuzurechnen sind. Die der Fa. A. GesmbH. zuzurechnenden Einkünfte 2001 sind ohne Durchführung einer Feststellung gemäß § 188 BAO im Körperschaftsteuerverfahren zu berücksichtigen.

Wien, am 22. Februar 2006