



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch V, vom 28. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 22. Juni 2007 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die im Kalenderjahr 2005 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-79.861,08
F	Einkünfte	-95.801,57
S	Einkünfte	15.940,49

Entscheidungsgründe

Am 2.11.2004 wurde beim Firmenbuch der Antrag auf Eintragung der KEG eingebracht. Am 18.11.2004 wurde von F ein Kredit über € 94.5000 aufgenommen zum Zwecke der Finanzierung der Gründungskosten. Mit Beschluss vom 23.11.2004 wurde die Fa. KEG im Firmenbuch eingetragen. Persönlich haftender Gesellschafter war S mit einer Einlage in Höhe von € 900. Kommanditist war F mit einer Einlage von € 100. Die Buchhaltung wurde von B geführt.

Mit Beschluss vom 22.2.2005 wurde über das Vermögen der KEG der Konkurs eröffnet. Mit Schreiben vom 5.2.2005 teilt die Masseverwalterin mit, das Finanzamt möge die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuererklärung und für die Erklärung der Einkünfte für

Personengesellschaften im Schätzungswege ermitteln. Mit Bescheid vom 13.9.2005 wurden die im Kalenderjahr 2004 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO mit € 3.000 festgesetzt. Dieser Bescheid war an die KEG gerichtet. Mit Beschluss vom 16.2.2006 wurde das Konkursverfahren aufgehoben.

Am 31.1.2007 langte beim Finanzamt die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 2005 ein. In dieser wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € -96.339,40 ausgewiesen. In einem ergänzenden Schriftsatz vom 14.3.2007 wurde vorgebracht, dass der Kommanditist ein Darlehen aufgenommen und einen Betrag im Ausmaß von € 92.899 der KEG zur Abdeckung des Betriebsmittelkredites zur Verfügung gestellt habe. Da der Betrag in die KEG eingezahlt worden und von dieser verwendet worden sei, sei dieser auf dem Kapitalkonto des Gesellschafters zusätzlich zur geleisteten Hafteinlage gutzuschreiben. Daraus resultiere ein Aufgabeverlust 2005 für den Kommanditisten im Ausmaß von € 92.899.-.

Mit Bescheid vom 22.6.2007 wurden die im Kalenderjahr 2005 erzielten Einkünfte gem. § 188 BAO mit € 0 festgestellt. Dabei ließ sich das Finanzamt von nachstehenden Überlegungen leiten. Der bloße Hinweis auf die Krediturkunde sei unzureichend. Der seinerzeitige Masseverwalter habe um Schätzung für 2004 ersucht. Daraus folgere, dass das Rechenwerk der KEG einen Zustand aufgewiesen habe, der ungeeignet sei, alle jeweiligen Geschäfte des Unternehmens zeitlich und betragsgerecht wiederzugeben. Es entspreche aber einhelliger Lehr- und Rechtsmeinung, dass gerade beim Kapitalkonto den formalen Voraussetzungen ganz wesentliche Bedeutung zuzumessen sei. Ohne betrieblich korrekte Abschlussbilanz gebe es auch keine Sonderbilanz. Die Einlage des gegenständlichen Kreditbetrages in die KEG könne steuerlich nicht ordentlich nachgewiesen werden und sei daher auch nicht anzuerkennen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 28.9.2007 Berufung erhoben und neuerlich darauf hingewiesen, dass ein vom Gesellschafter aufgenommenes und der Gesellschaft für betriebliche Zwecke zur Verfügung gestelltes Darlehen zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters gehöre. Werde eine im Sonderbetriebsvermögen befindliche Verbindlichkeit anlässlich des Ausscheidens des Gesellschafters in sein Privatvermögen entnommen, dann sei diese noch dem Kapitalkonto des Gesellschafters zuzuschlagen.

Mit Schriftsatz vom 18.10.2007 wurde die Berufung dahingehend ergänzt, dass der laufende Gewinn für 2004 und für den Zeitraum 1.1.-5.2.2005 gem. § 4 Abs. 3 ermittelt worden sei. Die Konkurseröffnung habe zunächst einen Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 erfordert. Nachdem in der weiteren Folge die laufende Buchführung nicht mehr nach § 4 Abs. 1 Kriterien geführt werden müssen, sei ein Übergang von § 4 Abs. 1 auf § 4 Abs. 3 erfolgt. Ausdrücklich wurde festgehalten, dass der Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahres 2004

auf Grund der laufend geführten Aufzeichnungen im Zusammenhang mit §§ 124 ff BAO gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt hätte werden können. Dem Schreiben waren beigelegt eine Bilanz zum 31.12.2004 mit Darstellung der Kapitalkonten sowie eine Darstellung des Sonderbetriebsvermögens. Weiters eine (berichtigte) einheitliche und gesonderte Ermittlung der Einkünfte für das Jahr 2005. In der Ermittlung wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € -79.861,08 festgehalten, wobei € 15.940,49 auf den Komplementär und € -95.801,57 auf den Kommanditisten entfielen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für die Gewinnermittlung gelten sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht die allgemeinen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchhaltung. Ein Betriebsvermögensvergleich setzt eine Buchführung voraus, die nicht nachträglich im Zuge der Erstellung der Steuererklärung nachkonstruiert werden darf. Laut Niederschrift vom 19.4.2005 wurde die "Buchhaltung" vom Buchhaltungsbüro B bis Ende Dezember 2004 erstellt (laut steuerlicher Vertretung bis zur Konkurseröffnung).

Eine Buchführungspflicht gem. § 5 EStG 1988 bestand für die KEG zunächst nicht, zumal die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO nicht gegeben waren (§ 5 Abs. 2 EStG 1988, Ritz, Kommentar zur BAO, § 125, Rz 6). Der Gewinn war daher gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln.

Aus dem im Akt aufliegenden Gesellschaftsvertrag geht hervor, dass der Jahresgewinn in den ersten sechs Monaten des jeweiligen Geschäftsjahres folgenden Jahres zu ermitteln ist.

Bereits am 22.2.2005 wurde über das Vermögen der KEG das Konkursverfahren eröffnet. Damit kam es zur Betriebsaufgabe und wäre letztendlich der Übergang der Gewinnermittlungsart auf § 4 Abs. 1 EStG vorzunehmen gewesen (Doralt, Kommentar zum EStG 1988 § 4, Tz 429). Der Masseverwalter hingegen hat, offenbar aus Kostengründen und wie in manchen Konkursfällen nicht unüblich um Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ersucht, obgleich ein Betriebsvermögensvergleich möglich gewesen wäre, zumal entsprechende Buchhaltungsunterlagen vorhanden waren. Was den Bescheid vom 13.9.2005 betrifft, mit dem die Einkünfte für 2004 gem. § 188 BAO mit € 3.000 festgestellt wurden, so handelt es sich um einen Nichtbescheid, ist dieser doch an die KEG und nicht an den Masseverwalter adressiert worden.

Auf Grund der vorhandenen Unterlagen wurde im gegenständlichen Berufungsverfahren in der weiteren Folge von der steuerlichen Vertretung ein Betriebsvermögensvergleich angestellt, um das Sonderbetriebsvermögen und die Kapitalkonten darstellen zu können. So wurde, was das Jahr 2004 betrifft, eine Bilanz zum 31.12.2004 erstellt, weiters wurde das Sonder-

Betriebsvermögen zum 31.12.2004 dargestellt (§ 303 Abs. 1 BAO). Dies und die nachträgliche (berichtigte) einheitliche und gesonderte Ermittlung der Einkünfte für das Jahr 2005 sind im Rahmen der Berufung gegen den Feststellungsbescheid 2005 zulässig, zumal entsprechende Unterlagen zuvor bereits vorhanden waren. Dass im Konkursverfahren und in der nachträglichen Darstellung letztendlich aus Vereinfachungsgründen in der weiteren Folge wieder eine Einnahmen –Ausgabenrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 geführt wurde, erscheint zulässig (BFH und BMF, Doralt, § 32, Rz 80).

Dem Berufungsschriftsatz vom 28.9.2007 war eine Kopie des Kreditvertrages vom 18.11.2004 beigefügt. Aus dem vom Kommanditisten abgeschlossenen Kreditvertrag geht hervor, dass dieser zur Einbringung von Eigenmitteln im Rahmen einer double-equity-Förderung bestimmt war. Aus den vorgelegten Bankauszügen geht weiters hervor, dass das Geld letztendlich auf dem Konto der KEG gutgeschrieben wurde. Der Niederschrift über die Außenprüfung kann weiters entnommen werden, dass lt. Buchhaltung der gegenständliche Betrag zur Abdeckung der Gründungskosten (Geschäftsumbauten) verwendet wurde. Die Betriebshängigkeit des aufgenommenen Kredites steht daher einwandfrei fest.

Was die Hingabe des Geldes an die KEG durch den Kommanditisten betrifft, so handelt es sich dabei um eine Einlage. Gewährt nämlich der Gesellschafter der Gesellschaft ein Darlehen, dann begründet das Darlehen Sonderbetriebsvermögen (s. Doralt, Kommentar zum EStG 1988, § 4 Tz 80). Wird das Darlehen eines Personengesellschafters an die Gesellschaft nicht aus einem eigenständigen Betrieb und zu fremdüblichen Konditionen gewährt, sind die Darlehensgewährung als Einlage und die Darlehenszinsen als Gewinnanteil anzusehen (s. Doralt, Kommentar zum EStG 1988, § 23 Tz 280). Die Einlage erhöht den Stand des Kapitalkontos (VwGH 17.12.1998, 97/15/0122). Der auf die einzelnen Gesellschafter entfallende Gewinnanteil wird im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nach § 188 BAO ermittelt. Für die Gewinnverteilung sind grundsätzlich die Vereinbarungen der Gesellschafter, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages maßgebend (VwGH 29.5.1990, 90/14/002). Der im Akt aufliegende Gesellschaftsvertrag enthält keinerlei Verlustbeschränkung. Bei der Ermittlung des Gewinnes/Verlustes ist der Stand des Kapitalkontos gegenüberzustellen und wirkt sich die Einlage entsprechend aus (s. Doralt, Kommentar zum EStG, § 23 Tz 295).

Entsprechend diesen Grundsätzen wurde im ergänzenden Schriftsatz vom 18.10.2007 (auf den besonders hingewiesen wird) die einheitliche und gesonderte Ermittlung der Einkünfte für das Jahr 2005 vorgenommen und stellen sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2005 wie folgt dar:

KEG	S	F
-----	---	---

-79.861,08	15.940,49	-95.801,57
------------	-----------	------------

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 31. März 2008