



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 3. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 22. Juli 2004 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Mit Datum 2. Dezember 2003 wurde die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für 2002 beim zuständigen Finanzamt eingereicht. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit einem Betrag von – 7.027,51 € angegeben.

In der Beilage zur Erklärung der Einkünfte (E 106) wurde die Verteilung der Einkünfte wie folgt dargestellt:

H	1.219,65
HGmbH	- 809,26

GK	- 7.437,90
SUMME	- 7.027,51

Mit Bescheid vom 29. Jänner 2004 wurde die Einkünfte erklärungsgemäß gem. § 188 BAO festgestellt.

Mit Datum 3. Februar 2004 wurde dieser Bescheid gem. § 293b BAO berichtigt, da der Steuerberater die Einkünfte von H und der HGmbH vertauscht hätte.

Im Mai 2004 wurde eine Betriebsprüfung des Jahres 2002 durchgeführt.

Unter Tz.1) der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde folgende berufungsgegenständliche Feststellung festgehalten:

"Tz.1) Verzicht Gehaltsansprüche (Entlohnung von Überstunden)

Lt. ho. Aktenlage wurde der Wegfall der oben angeführten Verbindlichkeit bereits bei der Veranlagung des Wirtschaftsjahres 2000 vertiefend behandelt (siehe diesbezügliches Vorhalteverfahren). Seitens der steuerlichen Vertretung wurden für das Jahr 2000 berichtigte Erklärungen eingereicht. Als Beilage zu diesen berichtigten Erklärungen existiert das Schreiben vom 20.2.2002, aus dem der rechtsverbindliche Verzicht des Herrn H auf den restlichen Gehaltsanspruch hervorgeht bzw. festgeschrieben ist. Es handelt sich dabei um einen Anspruch in Höhe von ATS 1.860.945,00.

Aus den vorhin angeführten Gründen ist der Wegfall der betreffenden Verbindlichkeit periodengerecht dem Wirtschaftsjahr 2002 zuzuordnen.

Die eingereichten Erklärungen für das Wirtschaftsjahr 2003, worin der Wegfall der Verbindlichkeit im Jahresergebnis Berücksichtigung fand, werden diesbezüglich korrigiert."

Um den gesamten Sachverhalt darzustellen erfolgt hier nochmals die Wiedergabe des erwähnten Vorhaltes betreffend das Jahr 2000:

In diesem Ersuchen um Ergänzung vom 30. Juli 2002 ersuchte das zuständige Finanzamt die Bw. um Stellungnahme und belegmäßigen Nachweis für den Grund der berichtigten Erklärung. Bei dieser Erklärung hätte sich der Sanierungsgewinn von ATS 2.077.196,67 auf ATS 216.251,62 vermindert (Differenz: 1.860.945,00 ATS).

Im Antwortschreiben vom 9. August 2002 wurde die Differenz von 1.860.945,00 ATS damit begründet, dass es sich um Gehaltsansprüche des seinerzeitigen Geschäftsführers H für von ihm im Laufe der Jahre erbrachte Dienstleistungen gehandelt hätte. In der Höhe des ausgewiesenen Differenzbetrages hätte die Arbeitgeberin (HGmbH als Geschäftsführerin der Bw.) mangels Liquidität die Gehaltsansprüche ihres Arbeitnehmers nicht befriedigen können. Da es der Arbeitgeberin auch in der Folgezeit nicht gelungen sei, Erträge zu erwirtschaften, aus denen die gegenständlichen Gehaltsansprüche bezahlt hätten werden können, hätte Herr

H am 20.2.2002 auf seinen Anspruch verzichtet.

Da die Verzichtserklärung erst im Kalenderjahr 2002 ausgesprochen worden sei, sei die Verbindlichkeit am 31.12.2000 noch existent und damit als Verbindlichkeit auszuweisen gewesen (Verzichtserklärung als Beilage 1 im Anhang).

Anmerkung Referent:

Die offenen Gehaltsansprüche (noch nicht abgerechnete Überstunden) von Herrn H wurden im Zuge der Betriebsprüfung der Jahre 1993 bis 1995 behandelt. Diese Gehaltsansprüche der Jahre 1990 bis 1995 (in Summe 1.860.945,00 ATS) wurden als Rückstellung bei der GesmbH eingebucht, aufwandswirksam wurde diese Rückstellung bei der GmbH & Co KG (Bw.; NS über die Schlussbesprechung vom 8. April 1998, Pkt. 3).

Infolge Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung des Jahres 2002 erfolgte eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO. Mit Feststellungsbescheid für 2002 vom 22. Juli 2004 wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung getragen und die Einkünfte wie folgt festgestellt (in €):

H	134.430,89
HGmbH i. Liqu.	+ 1.219,65
GK	- 7.437,90
SUMME	128.212,64

Mit Eingabe vom 3. August 2004 wurde Berufung gegen den Bescheid hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 22. Juli 2004 erhoben.

1. Es werde beantragt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2002 mit – 7.027,51 (Verlust) festzustellen und diesen Verlust auf die Gesellschafter so aufzuteilen, wie sich dies aus der eingereichten Steuererklärung (E 106) ergebe.
2. Unabhängig vom Berufungsbegehren laut Ziffer 1 werde für den Fall, dass diesem nicht gefolgt werde, beantragt, die im angefochtenen Bescheid ausgewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb von + 128.212,64 ATS so aufzuteilen, wie sich dies aus der beiliegenden Darstellung ergebe.

Die Begründung zu diesem Berufungsbegehren werde im Sinne von § 246 Abs. 2 BAO durch den Gesellschafter GK bzw. durch dessen steuerlichen Vertreter erfolgen.

Die Aufteilung des Gewinnes sei im Gesellschaftsvertrag vom 18. Dezember 1986 geregelt und hätte nach den dort getroffenen Vereinbarungen zu erfolgen. Die Abgabenbehörde hätte dem Gesellschafter H die gesamte vom Betriebsprüfer festgestellte Gewinnerhöhung deshalb

zur Gänze zugerechnet, weil dies vermeintlich auch im Kalenderjahr 2003 in der eingereichten Erklärung so geschehen ist.

Dabei würde insofern ein Irrtum vorliegen, als im Jahre 2003 dem Gesellschafter H die Erträge erst nach dem Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters GK zur Gänze zugerechnet worden seien. Solange sowohl Herr H als auch Herr GK Gesellschafter der Bw. gewesen seien, seien die Erlöse/Erträge einerseits und die Aufwände andererseits in dem Ausmaß zwischen den beiden Gesellschaftern aufgeteilt worden, wie sich dies aus dem Gesellschaftsvertrag ergebe (H 13 %, GK 87 %).

In einem Aktenvermerk vom 9. August 2004 wurde eine Stellungnahme des damaligen Betriebsprüfers zur Berufung festgehalten. Darin wird dargestellt, dass der Verzicht auf Gehaltsansprüche (Entlohnung von Überstunden) bereits bei der Veranlagung des Wirtschaftsjahres 2000 vertiefend erörtert bzw. behandelt worden sei.

Seitens der steuerlichen Vertretung seien für das Jahr 2000 berichtigte Erklärungen eingereicht worden. Als Beilage zu diesen berichtigten Erklärungen existiert das Schreiben vom 20. Februar 2002, aus dem der rechtsverbindliche Verzicht des Hr. H auf den restlichen Gehaltsanspruch hervorgehe bzw. festgeschrieben sei. Es würde sich dabei um einen Anspruch in Höhe von 1.860.945,00 ATS handeln. Aus den vorhin angeführten Gründen sei der Wegfall der betreffenden Verbindlichkeit periodengerecht dem Wirtschaftsjahr 2002 zuzuordnen. Dieser Berufungspunkt sei also abzuweisen.

Der erwähnten Aufteilung sei zuzustimmen (Stattgabe).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. August 2004 wurde der Berufung stattgegeben (Anm. Referent: richtig wäre eine Abänderung).

Die Einkünfte wurden wie folgt festgestellt:

H	16.667,64
HGmbH i. Liqu.	0,00
GK	111.545,00
SUMME	128.212,64

Begründend wurde ausgeführt, dass die steuerliche Vertretung für das Jahr 2000 berichtigte Erklärungen abgegeben hätte. Als Beilage zu diesen berichtigten Erklärungen existiert das Schreiben vom 20. Februar 2002, aus dem der rechtsverbindliche Verzicht des Hr. H auf den restlichen Gehaltsanspruch hervorgehe. Es handle sich dabei um einen Anspruch in Höhe von 1.860.945,00 ATS. Aus den vorgenannten Gründen sei der Wegfall der betreffenden Verbindlichkeit periodengerecht dem Wirtschaftsjahr 2002 zuzuordnen. Die Berufung sei also

in diesem Punkt abzuweisen gewesen.

Hinsichtlich der Verteilung des Gewinnes sei der Berufung stattgegeben worden.

Innerhalb der Berufungsfrist wurde nun seitens des Kommanditisten GK Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz eingebracht (14. September 2004).

Begründet wurde diese Eingabe wie folgt:

Mit Berufung vom 10. August 2004 hätte der steuerliche Vertreter der Bw. den nach einer Betriebsprüfung am 22. Juli 2004 erlassenen Bescheid über die Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2002 angefochten. Darin sei ausgeführt worden, dass der Gewinn der Bw. für 2002 wie in der Steuererklärung beantragt mit - 7.027,51 € festgestellt werden solle und die Verteilung wie in der Beilage E 106 vorzunehmen sei.

Für den Fall der Nichtstattgabe solle die Gewinnverteilung dem Gesellschaftsvertrag entsprechend festgestellt werden. Die Begründung sei einem gesonderten Schreiben des steuerlichen Vertreters des Kommanditisten GK vorbehalten worden. Bevor (mangels vorliegender Informationen und Unterlagenweiterleitung durch den steuerlichen Vertreter der Bw.) eine solche Begründung nachgereicht hätte werden können, sei von der Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufungsvorentscheidung erlassen worden, welche das Berufungsbegehren auf Feststellung des Gewinnes mit - 7.027,51 € abwies, jedoch die sich aus dem Bescheid vom 22. Juli 2004 ergebende Gewinnverteilung richtig gestellt hätte. Der Bescheid vom 22. Juli 2004 sei im Zuge der Betriebsprüfung erlassen worden und hätte gegenüber dem Bescheid aufgrund der Erklärung 2002 eine wesentliche Änderung enthalten: Es sei eine Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube bzw. noch nicht ausbezahlte Überstunden durch den Betriebsprüfer aufgelöst worden.

Gegen diese Auflösung der Rückstellung für Gehaltsansprüche richte sich der gegenständliche Vorlageantrag. Vom Betriebsprüfer sei – aufgrund eines anlässlich der Prüfung vor Ort bzw. im Veranlagungsverfahren 2000 vorgelegten Schreibens – ein Verzicht von Herrn H auf seine offenen Ansprüche im Jahr 2002 unterstellt worden. Aufgrund des im Folgenden geschilderten Sachverhaltes – und des anlässlich der Betriebsprüfung vorgelegten Schreibens mit einem aufschiebend bedingten Verzichtes – hätte dieser Verzicht jedoch erst 2003 berücksichtigt werden dürfen.

Bei der Bw. seien seit einiger Zeit nur mehr Verluste angefallen, so dass anlässlich der Kündigung eines wichtigen Mitarbeiters beschlossen worden sei, das Engagement zu beenden. Gedacht sei an einen Verkauf des gesamten Unternehmens gewesen. Noch im Jahr 2004 sei in diese Richtung mit potentiellen Käufern verhandelt worden.

Zwischenzeitig sei versucht worden, das Unternehmen durch eine Neuausrichtung auf den Bereich Neue Medien und Geschäftsführerbestellung von MH, Sohn des H, wieder in die

Gewinnzone zu führen, um die alten Verbindlichkeiten ausbezahlen zu können. Seitens der CA hätte ein Verzicht auf die Rückzahlung von Krediten erwirkt werden können. In dieser Phase sei ein Verzicht von H auf seine alten Gehaltsansprüche abgelehnt worden. Er hätte auf Gewinne gehofft, um seine Ansprüche zu befriedigen. Diese Absichten seien gescheitert. Um danach einen Verkauf des Unternehmens zu ermöglichen, sei es erforderlich gewesen, dieses von seinen Schulden zu befreien. Für den Fall eines Verkaufs hätten die Verbindlichkeiten aus dem Verkaufserlös getilgt werden sollen. Vor allem hätte Herr H seine Gehaltsansprüche befriedigt wissen wollen. Hätte allerdings kein Käufer gefunden werden und eine Liquidation erfolgen sollen, sei man von Seiten beider Gesellschafter als Hauptgläubiger bereit gewesen, einen Verzicht zu leisten. Ein weiterer Gläubiger zum damaligen Zeitpunkt sei die Sparkasse Oberösterreich gewesen.

Vereinbart sei von vornherein gewesen, dass alle zusammen auf ihre Ansprüche verzichten. Der Verzicht der beiden Gesellschafter sei wechselseitig bedingt und überdies vom Verzicht der Sparkasse abhängig gewesen. Voraussetzung sei es daher gewesen, die Sparkasse Oberösterreich zu einem Nachlass zu bewegen. Dieses Ziel hätte erst erreicht werden können, nachdem Herr GK einen weiteren Geldbetrag in die Bw. eingelegt hatte, der zur Tilgung eines Teils der Bankverbindlichkeiten verwendet worden sei. Der endgültige Verzicht sei erst im Jahr 2003 erfolgt.

Im Vorhalteverfahren betreffend das Veranlagungsjahr 2000 sei durch den steuerlichen Vertreter der Bw. ein Verzicht des Herrn H vorgelegt worden, der keine Bedingung enthielt. Das Vorhalteverfahren sei zur Aufklärung einer Bilanzberichtigung durch die Bw. eingeleitet worden. Dieses vorgelegte Schreiben sei vermutlich in der Eile und unter dem Druck der schnellen Beantwortung des Vorhaltes zustande gekommen. Tatsächlich sei jedoch ein bedingter Verzicht gewollt gewesen. Hintergrund des sorglosen Umgangs mit der schriftlichen Formulierung des mündlich vereinbarten, bedingten Verzichts sei vermutlich das Vertrauen gewesen, man fände schon bald einen Käufer bzw. könne die Bank zu einem Teilverzicht bewegen (Herr GK hätte bereits 2002 eine Zahlung an die Bank geleistet).

Aus rechtlicher Sicht hätte es sich bei dem Verzicht des H um einen bedingten Verzicht gehandelt. Die Bedingung sei stets mündlich vereinbart gewesen. Das vorliegende Schreiben sei demnach durch die mündliche Vereinbarung zu ergänzen, um dem wahren Willen der Vertragsparteien gerecht zu werden. Dieser Wille finde seinen Ausdruck in dem zweiten Verzichtsschreiben, das eine aufschiebende Bedingung enthält. Auch das ABGB gebe als Auslegungsregel einseitig verbindlicher Rechtsgeschäfte in § 915 vor, dass immer die den einseitig Erklärenden weniger bindende bzw. belastende Regelung zu unterstellen sei.

Aus bilanzieller Sicht (sowohl nach § 196 HGB als auch nach § 6 EStG) dürfe eine Verbindlichkeit aufgrund eines bedingten Verzichts erst dann ausgebucht werden, wenn die

Befreiung von der Verbindlichkeit praktisch gewiss sei (Straube, Kommentar zum HGB, Band II, 2. Auflage, § 196 Rz 18) bzw. deren Erlöschen feststehe.

Da im gegenständlichen Fall eine klare Vereinbarung hinsichtlich eines bedingten Verzichtes vorliege, könne die Verbindlichkeit noch nicht im Jahr 2002, sondern erst mit Bedingungseintritt im Jahr 2003 ausgebucht werden.

Selbst wenn man dem unbedingten Verzichtschreiben – das wie erwähnt nicht den Willen der Parteien wiedergebe – Verbindlichkeit zuspreche, so bestehe doch keine zweifelsfreie Klärung der Sachlage, da weder Herr GK noch Herr H vor Abschluss der Betriebsprüfung Gelegenheit gehabt hätten, zu diesem Sachverhalt, vor allem zur rechtlichen Qualität des Verzichtes, Stellung zu nehmen. Der Sachverhalt sei stets nur vom steuerlichen Vertreter der Bw. dargestellt worden. Erst im Zuge der Intervention seitens des Kommanditisten GK hätte erstmals der erstinstanzlichen Behörde seine Sicht des Sachverhaltes darlegen können. Eine Befragung dieser Gesellschafter im weiteren Verfahren werde zeigen, dass stets der Verzicht des einen bedingt war durch den Verzicht des anderen und der Sparkasse. Aufgrund des daher bestehenden massiven Zweifels am unbedingten Verzicht könne eine Ausbuchung im Jahr 2002 nicht vorgenommen werden.

Als Beilagen wurden folgende Schriftstücke übermittelt:

Unbedingter Verzicht: Siehe Beilage 1 im Anhang

Bedingter Verzicht: siehe Beilage 2 im Anhang

Verzichtschreiben der Sparkasse Oberösterreich: siehe Beilage 3 im Anhang

Über die Berufung wurde erwogen:

Da weder von der Bw. noch vom zuständigen Finanzamt die Existenz dieser offenen Forderungen bzw. die Rückstellung in Zweifel gezogen wird, wird hier ausschließlich auf die berufsgegenständlichen Punkte eingegangen.

Ausschließlich strittig ist demnach, ob die Rückstellung in Höhe von 135.240,15 € (d.s. 1.860.945,00 ATS) im Jahr 2002 oder im Jahr 2003 aufzulösen ist; also ob der Forderungsverzicht im Jahr 2002 oder im Jahr 2003 wirksam wurde.

Richtig ist jedenfalls der Einwand im Vorlageantrag vom 14. September 2004, dass aus bilanzieller Sicht eine Verbindlichkeit aufgrund eines bedingten Verzichts erst dann ausgebucht werden darf, wenn die Befreiung von der Verbindlichkeit praktisch gewiss ist bzw. deren Erlöschen feststeht.

Aus den aktenkundigen Unterlagen ist allerdings nicht eindeutig zu entnehmen, wann dieser Verzicht tatsächlich wirksam ausgesprochen worden ist.

Es gibt einen schriftlichen Verzicht **ohne** eine Bedingung vom 20. Februar 2002 welcher im

Zuge der Veranlagung 2000 vorgelegt wurde.

In der diesbezüglichen Vorhaltsbeantwortung führte der steuerliche Vertreter der Bw. an, dass die Verzichtserklärung erst im Kalenderjahr 2002 ausgesprochen wurde und daher die Verbindlichkeit am 31.12.2000 noch existent war.

Es gibt einen schriftlichen Verzicht **mit** einer Bedingung vom 20. Februar 2002 welcher im Zusammenhang mit dem Vorlageantrag betreffend das Jahr 2002 vorgelegt wurde (bzw. bei der Betriebsprüfung im Mai 2004).

In diesem Vorlageantrag wurde festgehalten, dass vor Abschluss der Betriebsprüfung weder Herr GK noch Herr H die Gelegenheit gehabt hätten, zu diesem Sachverhalt Stellung zu nehmen. Der Sachverhalt sei stets nur vom steuerlichen Vertreter der Bw. dargestellt worden.

Hierzu ist anzumerken, dass der steuerliche Vertreter der Bw. eine aufrechte Vertretungsbefugnis hatte und noch immer hat. Weiter scheint im sog. Verzicht ohne Bedingung die Unterschrift von Herrn H auf; dem Einwand, dass er von diesem Sachverhalt nicht gewusst hätte, kann also nicht gefolgt werden. Dieser Sachverhalt war bereits seit der Veranlagung 2000, insbesondere seit dem Vorhalt vom 30. Juli 2002 (!) bekannt. Es kann also nicht davon ausgegangen werden, dass die Kommanditisten erstmals im Zuge der Betriebsprüfung im Jahr 2004 (!) mit dieser Sachlage konfrontiert wurden.

Der steuerliche Vertreter der Bw. hatte die Verzichtserklärung **mit** Bedingung am 10. Mai 2004 dem Betriebsprüfer persönlich übergeben.

Die Kommanditisten hätten jedenfalls auch die Möglichkeit gehabt, an der Schlussbesprechung am 18. Mai 2004 teilzunehmen und sich umfassend zu informieren. Lt. Niederschrift war aber lediglich der steuerliche Vertreter der Bw. anwesend.

Im Folgenden die inhaltliche Wiedergabe der im Anhang beigefügten Schriftstücke:

Beilage 1 (dem zuständigen Finanzamt am 9. August 2002 zur Kenntnis gebracht):

Adr1

Firma

Adr2

Linz, 20. Februar 2002

Betrifft: Restlicher Gehaltsanspruch

Ich erkläre hiermit rechtsverbindlich, dass ich auf die mir zuständige Entlohnung von Überstunden, wie sie in der berichtigten Bilanz zum 31.12.2000 aufscheint verzichte. Es handelt sich dabei um einen Anspruch in Höhe Von S 1.860.945,-.

H

[Unterschrift]"

Beilage 2 (dem zuständigen Finanzamt am 10. Mai 2004 durch die Übergabe an den Betriebsprüfer zur Kenntnis gebracht):

Adr1

Firma

Adr2

Linz, 20. Februar 2002

Betrifft: Restlicher Gehaltsanspruch

Ich erkläre hiermit rechtsverbindlich, dass ich auf die mir zuständige Entlohnung von Überstunden, wie sie in der berichtigten Bilanz zum 31.12.2000 aufscheint verzichte. Es handelt sich dabei um einen Anspruch in Höhe von S 1.860.945,-.

Dies gilt aufschiebend bedingt für den Fall, dass bis zur Löschung der Ho und Hof KG im Firmenbuch kein Erwerber gefunden werden kann, der das/die Unternehmen erwirbt und die bestehenden Verbindlichkeiten zur Gänze oder zum Teil zur Zahlung übernimmt.

H

[Unterschrift]"

Zu den beiden Schriftstücken sind folgende Besonderheiten anzuführen:

- bei beiden scheint dasselbe Datum auf
- die Unterschriften auf diesen Schriftstücken sind etwas unterschiedlich, obwohl bei beiden derselbe Name aufscheint (H).

Im Vorlageantrag wird weiters angeführt, dass Herr GK noch im Jahr 2002 einen Geldbetrag in die Bw. eingelegt hätte, um die Sparkasse Oberösterreich zu einem Forderungsverzicht zu veranlassen.

Warum sollte nicht auch ein Verzicht im Jahr 2002 des Herrn H diesem Zweck dienlich sein.

Da bei dem hier insgesamt vorliegenden Sachverhalt ein wesentliches Beurteilungskriterium die vorliegenden zwei Schriftstücke vom 20. Februar 2002 sind, ist hinsichtlich der Beurteilung im Wesentlichen auf den § 167 Abs. 2 BAO Bedacht zu nehmen:

"Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht."

Nicht außer Acht gelassen darf in diesem Zusammenhang der Aspekt, dass hier wesentliche Verbindungen zwischen den handelnden Personen und Gesellschaften bestehen:

HGmbH: persönlich haftender Gesellschafter der Bw..

Kommanditist: H (Vermögenseinlage: 117.000,00 ATS)

GK (Vermögenseinlage: 783.00,00 ATS)

Zur Beurteilung ist also auch wesentlich, dass im berufsgegenständlichen Zeitraum Herr H Geschäftsführer der HGmbH war und sowohl H als auch GK bei dieser Gesellschaft zu jeweils 25% beteiligt waren (neben IundK).

Da bei dieser Konstellation fehlende Interessensgegensätze vorliegen könnten, sind auch die entwickelten Grundsätze zu den Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen zu beachten. Auch bei gesellschaftlichen Verflechtungen von Interessen sind die Grundsätze für Verträge zwischen nahen Angehörigen anzuwenden (vgl. VwGH vom 10.5.1988, 87/14/0084).

Aus diesen Grundsätzen ist abzuleiten, dass Nahebeziehungen die Möglichkeit von nur vorgetäuschten Rechtsbeziehungen erleichtern.

Aus den Bestimmungen des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und aus den ergänzenden Bestimmungen der §§ 22 und 23 BAO wird abgeleitet, dass bei nahen Angehörigen besonders vorsichtig geprüft werden muss, ob die formelle rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht.

Der Fremdvergleich führt dazu, dass nicht die gewählte bzw. behauptete zivilrechtliche formale Gestaltung anerkannt wird. Ertragsteuerrechtlich wird der wahre wirtschaftliche Gehalt der Leistungsbeziehung (Vertragsbeziehung) der rechtlichen Würdigung zugrunde gelegt. Nach der stRsp. setzt die betriebliche Veranlassung von Vereinbarungen voraus, dass sie

- a) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten (Publizität),
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung.

Zur Verdeutlichung der Sachlage möchte ich hier nochmals in chronologischer Reihenfolge die Ereignisse auflisten.

Zu diesen Kriterien ist anzuführen, dass der Forderungsverzicht bereits bei der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2000 (eingereicht am 3. Dezember 2001) erfasst wurde.

Mit Datum 25. März 2002 wurde eine berichtigte Erklärung für das Jahr 2000 eingereicht. In jener Erklärung wurde der Forderungsverzicht im Gegensatz zur ersten Erklärung vom 3. Dezember 2001 nicht berücksichtigt.

Mit Bescheid vom 3. Juli 2002 wurden die Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2000 festgestellt. Hierbei wurden allerdings die Erklärungsdaten aus der Erklärung vom 3. Dezember 2001 erfasst.

Mittels Vorhalt vom 30. Juli 2002 wurde die Bw. ersucht, die Änderungen in der berichtigten Erklärung belegmäßig nachzuweisen und eine Stellungnahmen hierzu abzugeben.

Im Antwortschreiben vom 9. August 2002 wurde dargestellt, dass es sich um den streitgegenständlichen Forderungsverzicht handle. Mit diesem Datum (9. August 2002) wurde auch das Schreiben vom 20. Februar 2002 vorgelegt (Gehaltsverzicht iHv. 1.860.945,00 ATS; ohne Bedingung).

Das heißt also, dass sich die Bw. bereits zu Beginn des Jahres 2002, also bei der Erstellung der berichtigten Erklärung (25. März 2002), Gedanken über diesen Bereich gemacht hat. Das diesbezügliche Schreiben wurde allerdings erst am 9. August 2002 dem Finanzamt vorgelegt.

Das zuständige Finanzamt hat diesen Darstellungen Rechnung getragen und mit gem. § 293b BAO berichtigtem Bescheid die Einkünfte entsprechend der berichtigten Erklärung festgestellt.

Durch diese Vorgangsweise war sicher auch der Bw. bzw. der steuerlichen Vertretung klar, dass das zuständige Finanzamt von einem Verzicht im Jahr 2002 ausgehe. Hätte sie diesbezügliche Bedenken gehabt, hätte es noch ergänzende Fragen geben müssen. Für das zuständige Finanzamt war aber die Sachlage aufgrund des belegmäßigen Nachweises vom 20. Februar 2002 offensichtlich unstrittig.

Hierbei wurde ein Aktenvermerk erstellt, dass der Verzicht erst im Jahr 2002 erfolge (als Kontrollmitteilung für das Jahr 2002).

In diesem Zusammenhang erscheint also das Kriterium der Publizität erfüllt zu sein (endgültiger Verzicht auf die zustehende Entlohnung von Überstunden in Höhe von 1.860.945,00 ATS; belegmäßig nachgewiesen mit Schreiben vom 20. Februar 2002 und gegengezeichnet vom Geschäftsführer der HGmbH, Herrn H).

An diesem Sachverhalt erscheint zu diesem Zeitpunkt kein Zweifel zu bestehen.

Mit dem hier angefochtenen Feststellungsbescheid für 2002 vom 22. Juli 2004 wurde diesem Sachverhalt Rechnung getragen (Auflösung der Rückstellung bei der GesmbH und Weiterverrechnung an die KG).

Nachdem bei diesem Bescheid allerdings eine falsche Aufteilung der Einkünfte vorgenommen wurde, wurde dieser Fehler nach einer Berufung vom 3. August 2004 (eingelangt beim zuständigen Finanzamt am 6. August 2004) mit Berufungsvorentscheidung vom 18. August 2004 richtig gestellt.

In der Berufungsschrift wurde zwar ausgeführt, dass eine weitere Begründung vom

Gesellschafter GK bzw. seinem steuerlichen Vertreter folgen werde, doch es wurde nirgends erwähnt, dass der Sachverhalt in Bezug auf den Gehaltsverzicht nicht stimmen würde. Wer sollte es auch besser wissen, als jene Person die den Verzicht ausgesprochen hatte (Herr H und nicht Herr GK). Da der Sachverhalt bereits bei der Veranlagung des Jahres 2000 abgehandelt wurde, wurde seitens des Finanzamtes nicht auf die angeführte weitere Begründung zugewartet und die Berufungsvorentscheidung erlassen.

Erst nach Einsicht in die Aktenteile der Bw. der Veranlagungsjahre 2000 und 2002 durch den steuerlichen Vertreters des Kommanditisten GK erfolgte nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist gegenständlicher Vorlageantrag vom 14. September 2004.

In dieser Eingabe wurde erwähnt, dass von vornherein vereinbart war, dass alle zusammen auf Ansprüche verzichten würden (auch abhängig von einem Verzicht der Sparkasse). Dieser endgültige Verzicht der Sparkasse erfolgte erst im Jahr 2003.

Hierbei wurde ein Schreiben mit optisch völlig identem Aussehen wie das bereits oben geschilderte Schreiben vom 20. Februar 2002 vorgelegt.

Auch dieses Schreiben trägt das Datum 20. Februar 2002 allerdings ergänzt um einen Absatz mit dem Inhalt:

"Dies gilt aufschiebend bedingt für den Fall, dass bis zur Löschung der Ho und Hof KG im Firmenbuch kein Erwerber gefunden werden kann, der das/die Unternehmen erwirbt und die bestehenden Verbindlichkeiten zur Gänze oder zum Teil zur Zahlung übernimmt."

Auch dieses Schreiben wurde von Herrn H unterzeichnet.

Nunmehr kann man aber von keinem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt des Sachverhaltes mehr ausgehen.

Diese neuen Tatsachen wurden dem zuständigen Finanzamt zu einem Zeitpunkt zur Kenntnis gebracht, als die wirtschaftlichen Daten für das Jahr 2003 bereits vorlagen (in der Steuererklärung für 2003 vom 28. April 2004 wurde zwar auch der Verzicht berücksichtigt, allerdings gab es auch zu diesem Zeitpunkt keine nähere Erklärung zu dieser Vorgangsweise).

Jahre nach den Geschäftsvorfällen angefertigte (oder zumindest vorgelegte) Schriftstücke vermögen nicht jene zu ersetzen, die bereits zu einem früheren Zeitpunkt vorgelegen sind (vgl. VwGH vom 17.12.1996, 95/14/0074).

Die "erste" Verzichtserklärung (ohne Bedingung) wurde dem zuständigen Finanzamt bereits am 9. August 2002 zur Kenntnis gebracht.

Die "zweite" Verzichtserklärung jedoch erst am 10. Mai 2004 (seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. dem Betriebsprüfer persönlich übergeben).

Tatsache ist jedenfalls, dass sowohl zum Zeitpunkt der Erklärungserstellung für 2003 als auch zum Zeitpunkt der Berufungsvorlage im September 2004, feststand, dass die Berücksichtigung

des Gehaltsverzichtes im Jahr 2003 zu erheblich besseren steuerlichen Ergebnissen führen würde, als dies im Jahr 2002 der Fall wäre.

Durch das Ausscheiden des Kommanditisten GK kam es zu einer Auflösung des negativen Kapitalkontos (als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 37 Abs. 1 EStG 1988 mit dem halben Tarifsteuersatz zu versteuern), welches vom zweiten Kommanditisten (H) übernommen wurde. Diese Übertragung des negativen Kapitals in Höhe von 239.517,39 € führte bei Herrn H zu einem Verlust von 188.783,25 €. Da im Jahr 2003 Herr H also der einzige Beteiligte ist, wäre die gewinnerhöhende Auflösung der Rückstellung nur Herrn H zuzurechnen. Dies würde aufgrund der Übernahme des negativen Kapitals noch immer zu einem Gesamtverlust aus Gewerbebetrieb führen. Durch das Ausscheiden des Herrn GK und der Übernahme des negativen Kapitalkontos durch Herrn H führte die Auflösung der Rückstellung im Jahr 2003 zu keiner anderen Einkommensteuerlast als ohne Auflösung. Lediglich die Verluste bei Herrn H wären um 135.240,15 € höher.

Die Auflösung im Jahr 2002 führt hingegen zu einer beinahe vollständige Versteuerung dieser Auflösung.

Hier nochmals die Gegenüberstellung der Daten:

Auflösung der Rückstellung im Jahr 2002:	in €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb H	16.667,64
Einkünfte aus Gewerbebetrieb GK	111.545,00
keine Auflösung der Rückstellung im Jahr 2002:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb H	- 809,26
Einkünfte aus Gewerbebetrieb GK	- 7.437,90
Auflösung der Rückstellung im Jahr 2003:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb H	- 53.543,10
Einkünfte aus Gewerbebetrieb GK	238.549,37
keine Auflösung der Rückstellung im Jahr 2003	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb H	- 188.783,25
Einkünfte aus Gewerbebetrieb GK	238.549,37

Aus dieser Aufstellung lässt sich leicht herauslesen, dass die Auflösung im Jahr 2003 zu erheblichen Vorteilen bei beiden Gesellschaftern geführt hätte. Das Erzielen steuerliche Vorteile ist allerdings kein Maßstab für die hier vorliegenden Gegebenheiten.

Es existieren also zwei Schreiben von Herrn H mit Datum 20. Februar 2002: - Eines **mit** einer aufschiebenden Bedingung.

- Eines **ohne** aufschiebende Bedingung.

Ungewöhnlich ist, dass jemand an einem Tag zwei Schreiben mit gleichem Aussehen aber völlig unterschiedlichem Inhalt unterzeichnet. Das Schreiben welches zu den "günstigeren" steuerlichen Ergebnissen führt, taucht erst ca. zwei Jahre nach dem ersten Schreiben auf!

Dem Vorschlag im Vorlageantrag ein Erörterungsgespräch gem. § 279 Abs. 3 BAO durchzuführen, wurde nicht gefolgt, da die Sachlage nach Ansicht des Referenten umfassend aus den vorgelegten Akten ersichtlich ist.

Die Durchführung eines derartigen Erörterungsgesprächs liegt im Ermessen des Referenten.

In Anbetracht des hier vorliegenden Sachverhaltes und der hierzu anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen (v.a. § 167 BAO und Rsp. in Bezug auf Nahe Angehörige) war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 8. Februar 2007