



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Berufungswerberin, vom 12. Juli 2010 und 14. März 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 9. Juni 2010 und vom 7. März 2011 betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) war seit 1. Jänner 1984 Angestellte im Steuerberatungsunternehmen ihres Gatten mit entsprechenden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Laut Firmenbuch errichtete die Bw als Kommanditistin (Haftsumme 6 Mio. S) mit ihrem Gatten mit Gesellschaftsvertrag vom 28. Juni **1996** eine Wirtschaftstreuhand **KG**, in die mit Zusammenschlussvertrag vom 2. August 1996 das nicht protokollierte Einzelunternehmen ihres Gatten gemäß Art. IV UmgrStG eingebracht wurde. Mit **Einbringungsvertrag** vom **27. Dezember 2000** brachten die Bw und ihr Gatte ihre **Mitunternehmensanteile an der KG nach Art. III UmgrStG** in die von ihnen mit Gesellschaftsvertrag vom 23. November 2000 gegründete Wirtschaftstreuhand **GmbH** rückwirkend **per 31. März 2000 ein**. Die GmbH, an der die Bw mit 49% und ihr Gatte mit 51% beteiligt sind, wurde durch Anwachsung nach § 142 HGB Gesamtrechtsnachfolgerin der KG. In Punkt 2.3 des Einbringungsvertrages vom 27. Dezember 2000 wird dazu festgehalten,

dass auf Grund der Wirkungen der Gesamtrechtsnachfolge und entsprechend § 3 Abs. 1 AVRAG sämtliche Dienstverhältnisse und Ansprüche aus Dienstverhältnissen, die zur KG bestehen und bestanden haben, auf die GmbH übergehen.

In der Einbringungsbilanz der Bw zum 31. März 2000 (betreffend ihren Kommanditanteil in die GmbH) sind unbare Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in Höhe von 3,300.000,00 € ausgewiesen, die im Jahresabschluss der GmbH zum 31. März 2001 in der Bilanz noch mit einem Betrag von 1,782.940,96 € bei den Verbindlichkeiten unter der Bezeichnung „Entnahmen gem. § 16 (5) Z 2 UmgrStG“ als ungetilgt aufscheinen.

In der Ergänzungsbilanz zum 31. März 2000 der Bw zum Jahresabschluss der genannten KG weist die Bw ein negatives Ergänzungskapital in Höhe von 7,579.579,00 S aus, das nach den Erläuterungen (abzüglich einer aktiven Rechnungsabgrenzung) im Wesentlichen aus Verbindlichkeiten der Bw gegenüber der Volksbank Kontonummer in Höhe von 7,613.204,00 S besteht.

Für die Gleichstellung der steuerlichen Einbringungswerte tätigte die Bw eine Entnahme in Höhe von 4,884.189,71 S (weitere Erhöhung des negativen steuerlichen Kapitals von -2,895.539,27 S auf -7,779.728,98 S in der Einbringungsbilanz der KG zum Stichtag 31. März 2000.

Auf Grund der Tangenten als Kommanditistin der KG wurde die Bw bis einschließlich 2000 (31. März 2000) mit entsprechenden Einkünften aus Gewerbebetrieb veranlagt.

In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2000 bis 2007 machte die Bw folgende nachträgliche Betriebsausgaben geltend, die in den Einkommensteuerbescheiden berücksichtigt wurden.

Beträge in ATS	2000	2001	2002
Zinsen, Spesen	380.858,00	429.505,23	
Kreditgebühr (Kg)	9.000,00		
Auflösung WB Kg		11.800,00	
Grundbuchsgebühr	<u>7.695,00</u>		
Auflösung GB-geb.		5.130,00	
-fondsgeb. LV Deckungskapital		<u>-141.506,93</u>	
nachträgl. BA	397.553,00	304.928,00	fehlt
Bescheid vom	02.03.04	01.03.04	
Einkunftsart	Gw	sA	fehlt

Beträge in Euro	2003	2004	2005	2006	2007
Zinsen, Spesen	12.952,02	11.443,78	13.833,65	<u>14.777,26</u>	<u>15.342,29</u>
LV-Prämien Tilgungsträger	28.604,04	28.604,04	23.836,70		
- Erhöhung Deckungskapital	<u>22.537,93</u>	<u>23.622,59</u>	<u>30.643,67</u>		
nachträgl. BA	19.018,13	16.425,23	7.026,68	14.777,26	15.342,29
Bescheid vom	08.06.05	08.06.05	19.09.08	19.09.08	12.12.08
Einkunftsart	Gw	Gw	Gw	Gw	Gw

Die zunächst vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 wurden mit Bescheiden vom 19. September 2008 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig erklärt.

### **Einkommensteuer für das Jahr 2008**

In der mit FinanzOnline am 28. Mai 2010 elektronisch eingebrachten

**Einkommensteuererklärung** für das Jahr **2008** machte die Bw als Einzelunternehmerin der Branche Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung Zinsen und ähnliche Aufwendungen in Höhe von 16.647,14 € geltend, die sie in den am 31. Mai 2010 vorgelegten Beilagen wie in den Vorjahren als „nachträgliche Betriebsausgaben aus KG-Beteiligung“ den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuordnete und mit einem Gewinn ihres anderen Gewerbebetriebes von 2.550,16 € zu einem negativen Gesamtbetrag von -14.096,98 € saldierte.

Im **Einkommensteuerbescheid 2008** vom **9. Juni 2010** veranlagte das Finanzamt die Bw mit folgender Begründung mit den erklärten Einkünften aus selbständiger Arbeit von 40.118,28 €, jedoch abweichend mit Einkünften aus Gewerbebetrieb von 2.550,16 €:

Werde im Zuge eines Einbringungsvorganges eine Verbindlichkeit zurückbehalten, so werde ein Entnahmetatbestand verwirklicht und die Verbindlichkeit in das Privatvermögen überführt. Zinsen für diese nunmehr im Privatvermögen befindliche Verbindlichkeit ließen eine Beurteilung als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht zu.

Mit am selben Tag (Montag) zur Post gegebenen **Schriftsatz** vom **12. Juli 2010** erhob die Abgabepflichtige **Berufung** gegen den ihr am 11. Juni 2010 zugestellten Einkommensteuerbescheid 2008, beantragte sinngemäß die Anerkennung der Zinsen von

16.647,14 € als nachträgliche Betriebsausgaben und begründete dies im Schriftsatz vom 20. Juli 2010 sinngemäß wie folgt:

Bei der Einbringung ihres Mitunternehmeranteiles der KG in die GmbH habe die Bw nicht nur die Verbindlichkeit, sondern auch eine Einkunftsquelle zurückbehalten. Die nun als Einkünfte aus selbständiger Arbeit qualifizierten Einkünfte seien während der Beteiligung an der KG als Vorausgewinn mit den angefallenen Zinsen als Sonderbetriebsausgaben verrechnet worden und seien somit Teil des Gewinnanteiles an der KG und daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb gewesen. Daran habe sich nach der Einbringung grundsätzlich nichts geändert:

Der frühere Vorausgewinn als Gegenleistung für die Tätigkeit der Bw in der KG werde nun als Einkünfte aus selbständiger Arbeit qualifiziert; die Zinsen seien daher Betriebsausgaben, die mit diesen Einkünften zu verrechnen seien.

Die zurückbehaltene Verbindlichkeit sei nicht ins Privatvermögen übernommen worden, sondern bleibe Betriebsvermögen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit. In den Steuererklärungen bis 2002 seien die Zinsen auch ursprünglich als Betriebsausgaben der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und erst nach Aufforderung des Finanzamtes als „nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ erklärt worden. Die Begründung des bekämpften Bescheides treffe daher im gegenständlichen Fall nicht zu.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **22. Juli 2010** wies das Finanzamt die Berufung sinngemäß mit folgender Begründung ab:

Die Bw habe den gesamten Anteil an der KG mit Ausnahme des Sonderbetriebsvermögens (Verbindlichkeit) in eine GmbH eingebracht. Ein solcher Vorgang bewirke die Überführung des einzelnen zurückbehaltenen Wirtschaftsgutes in das Privatvermögen. Den Ausführungen der Berufung könne nicht gefolgt werden.

Da sich der Anteil an der KG in keinem Betriebsvermögen befunden habe, könne auch durch die Einbringung des Anteiles an der KG kein verbleibendes Betriebsvermögen (Einkunftsquelle) entstehen.

Die Einnahmen aus der Geschäftsführung erziele die Bw nur auf Grund eines Anstellungsvertrages und der habe gemäß § 18 Abs. 3 UmgrStG ab Vertragsabschluss, frühestens jedoch für Zeiträume steuerwirksam werden können, die nach Abschluss des Einbringungsvertrages beginnen.

Mit **Schriftsatz** vom **27. August 2010** stellte die Bw einen **Vorlageantrag** gegen die ihr am 27. Juli 2010 zugestellte Berufungsvorentscheidung und führte ergänzend sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

Die Bw sei nicht - wie in der Berufungsvorentscheidung behauptet - Geschäftsführerin der GmbH. Der Anstellungsvertrag der Bw sei nicht im (zeitlichen) Zusammenhang mit Abschluss des Einbringungsvertrages abgeschlossen worden. Das Anstellungsverhältnis habe vielmehr seit 1. Jänner 1984 durchgehend bestanden und sei erst wegen Pensionierung am 31.

Dezember 2009 beendet worden. Die Einkünfte aus diesem Anstellungsvertrag seien auf Grund des Steuerrechts im Laufe der Zeit unterschiedlich beurteilt worden:

Bis zum Zusammenschluss zur KG am 3. August 1996 seien Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorgelegen. Bis 27. Dezember 2000 seien dann die Einkünfte aus diesem Anstellungsverhältnis als Vorausgewinn Teil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Beteiligung an der KG gewesen. Ab 1. Jänner 2001 (Einbringung des KG-Anteiles in die GmbH) bis 30. Juni 2009 (Ausscheiden der Bw als Gesellschafterin der GmbH) seien die Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit behandelt worden. Ab 1. Juli 2009 bis 31. Dezember 2009 (Pensionsantritt 1. Jänner 2010) seien Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorgelegen. Im ganzen Zeitraum ab 1. Jänner 1984 seien die Einkünfte nach ASVG beitragspflichtig gewesen.

Die Beteiligung an der KG habe also einkommensmäßig den Vorausgewinn als Abgeltung der Arbeitsleistung und den eigentlichen Gewinnanteil auf Grund der Kapitalbeteiligung umfasst. Bei Einbringung der KG-Beteiligung sei nur die Kapitalbeteiligung eingebracht, die Einkunftsquelle und die Bankverbindlichkeit jedoch zurückbehalten worden. Da die Einkommensquelle „Arbeitsleistung“ als Einkunftsart „selbständige Einkünfte“ (= betriebliche Einkunftsart) weiter bestanden habe, sei auch die zurückbehaltene Bankverbindlichkeit nicht aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden. Die Abzugsfähigkeit sei daher entweder als nachträgliche Betriebsausgabe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder als Betriebsausgabe bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit gegeben.

Aus den oben dargelegten Gründen sei auch § 18 Abs. 3 UmgrStG nicht anwendbar.

Mit **Schreiben** vom **5. April 2011** hielt die **Berufungsbehörde** der Bw obige Sachverhaltsfeststellungen vor und forderte sie zur Vorlage folgender Unterlagen auf:

Vorlage der ab 1984 geltenden Dienstverträge

Darlegung der Tätigkeit in der KG und GmbH

Nachweis der beruflichen Qualifikation für diese Tätigkeit

Gesellschaftsvertrag der KG

Zusammenschlussvertrag vom 2. August 1996

Jahresabschluss der KG zum 31. März 2000

Darlegung der Gleichstellung der steuerlichen Einbringungswerte der KG-Anteile beider Ehegatten zum 31. März 2000

Eröffnungsbilanz der GmbH zum 1. April 2000

Kreditvertrag betreffend das negative Sonderbetriebsvermögen zum 31. März 2000, Verbindlichkeit gegenüber der Volksbank Kto. 123 in Höhe von 7,613.204,00 S

Darlegung und Nachweis der Verwendung der Kreditmittel zu Pkt.9

Nachweis eventueller Umschuldung

Nachweis der planmäßigen Tilgung in den Jahren 2000 bis 2007 zu Pkt. 9 und 11

Nachweis der für das Jahr 2008 geltend gemachten Zahlung von Zinsen

Die Bw habe aus ihrem Anteil an der KG eine Entnahme von 4,884.189,71 S und eine unbare Entnahme nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStg in Höhe von 3,300.000,00 S getätigt. In Ansehung der Summe dieser Entnahmen von insgesamt 8,184.189,71 S erscheine das Zurückbehalten der Verbindlichkeit des Sonderbetriebsvermögens der Bw in Höhe von 7,613.204,00 S nicht erforderlich, weil die Bw statt der Entnahmen die genannte Verbindlichkeit in die GmbH (mit-) einbringen hätten können.

Die vorgenommene Gestaltung erscheine auch ungewöhnlich und unüblich und offensichtlich auf die Lukrierung der höheren Steuerersparnis im Rahmen der progressiven Einkommenbesteuerung gegenüber der linearen Körperschaftsteuer gerichtet.

Mit **Schriftsatz** vom **2. Mai 2011** ersuchte die Bw wegen des Umfangs der angeforderten Unterlagen bzw Fragestellungen, die bis in das Jahr 1984 zurückreichen, um Fristverlängerung bis 30. Juni 2011.

Diese Frist ist ungenützt verstrichen.

### **Einkommensteuer für das Jahr 2009**

In der mit FinanzOnline am 10. November 2010 elektronisch eingebrachten

**Einkommensteuererklärung** für das Jahr **2009** machte die Bw bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb Zinsen und ähnliche Aufwendungen in Höhe von 11.934,67 € geltend, die sie in den am 15. November 2010 vorgelegten Beilagen wie in den Vorjahren als „nachträgliche Betriebsausgaben aus KG-Beteiligung“ bezeichnete und mit einem Gewinn ihres anderen Gewerbebetriebes von 2.638,38 € zu einem negativen Gesamtbetrag von -9.296,29 € saldierte.

Die elektronisch erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 18.611,70 € gliederte die Bw in der genannten Beilage wie folgt auf:

Gehälter und sonstige Bezüge als wesentlich beteiligte Gesellschafterin 1-6/2009	23.580,00 €
Pflichtbeiträge gem. ASVG	-3.553,50 €
6% Betriebsausgabenpauschale (§ 17 EStG)	<u>-1.414,80 €</u>
Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2009	18.611,70 €

Auf Seite 2 dieser Beilage findet sich dazu folgender von der GmbH bestätigter Hinweis:

*„Im Punkt 3 der Niederschrift über die GPLA-Prüfung (siehe auch Haftungs- und Lohnsteuerbescheid 2009 vom 21.7.2010) wurde festgestellt, dass es sich bei der Abfertigung der Bw im Jahr 2009 in Höhe von 54.235,44 € um keine Abfertigung nach § 67/3 EStG, sondern um Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 EStG handelt. Weiters wurde ausgeführt, dass diese Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG in der Einkommensteuererklärung der Bw für das Jahr 2009 anzuführen sind. Bei Einkünften aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG ist der Zeitpunkt des Zufließens maßgeblich; die „Abfertigung“ der Bw wurde im Jänner 2010 abgerechnet, aber nicht ausbezahlt. Es liegen daher weder für 2009 noch für 2010 mangels Zufließens steuerpflichtige Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG vor. Die „Abfertigung“ der Bw konnte daher auch 2009 nicht in die Einkommensteuererklärung aufgenommen werden.“*

In dem genannten Bescheid vom 21. Juli 2010 wurde weiters festgestellt, dass die Abfertigung 2009 der Bw von 54.235,44 € dem Normalsteuersatz unterliege, weil die Bw in den letzten 10 Jahren vor Beendigung des Dienstverhältnisses mehr als die Hälfte der Zeit zu mehr als 25% beteiligt gewesen sei. Da Einkünfte iSd § 22 Z 2 EStG vorliegen, seien diese von der Bw in der Einkommensteuererklärung anzuführen. Der ausgestellte Lohnzettel werde daher um diese Bezüge verringert und die für die Abfertigung bisher einbehaltene Lohnsteuer in Höhe von 3.254,13 € aus verwaltungsökonomischen Gründen am Lohnzettel belassen und daher bei der Einkommensteuerveranlagung 2009 berücksichtigt (Hinweis auf § 240 BAO).

Mit **Vorhalt vom 29. November 2010** forderte das Finanzamt die Bw auf, alle Vereinbarungen im Zusammenhang mit den Abfertigungsansprüchen vorzulegen und mitzuteilen, warum die Abfertigung noch nicht ausbezahlt, ungeachtet des fehlenden Zuflusses Lohnsteuer jedoch an das Finanzamt abgeführt wurde, und ob die Bw die auf den Abfertigungsanspruch entfallende Lohnsteuer von 3.254,13 € getragen habe. Zu den geltend gemachten nachträglichen Betriebsausgaben aus der KG-Beteiligung mögen

die beantragten Zinsen und Spesen durch geeignete Unterlagen nachgewiesen und die Ermittlung des beantragten Verlustes dargestellt werden.

Der Vertrag betreffend die Abtretung der Anteile der Bw an der GmbH im Jahr 2009 sei vorzulegen.

Mit **Schriftsatz** vom **7. Jänner 2011** legte die Bw hierauf Kopien von Kontoauszügen zu den geltend gemachten Zinsen und Spesen und des Notariatsaktes betreffend den Abtretungsvertrag der Anteile an der GmbH vom 30. Juni 2009 vor und beantwortete die Fragen des Finanzamtes sinngemäß im Wesentlichen wie folgt:

Die Abrechnung der Abfertigung der Bw sei laut Lohnkonto mit 31. Dezember 2009 erfolgt, weil die Bw mit 1. Jänner 2010 in Pension gegangen sei. Die Abrechnung sei nachträglich etwa Mitte Jänner 2010 und daher im Jahr 2009 kein Zufluss erfolgt. Die Auszahlung der Abfertigung sollte aus dem Erlös des vorgesehenen Kanzleiverkaufes erfolgen, dies sei aber aus den dem Finanzamt bekannten Gründen nicht möglich gewesen.

Die **Lohnsteuer für den Abfertigungsanspruch** in Höhe von 3.254,13 € sei zunächst gezahlt, nach der Lohnsteuerprüfung und deren Feststellungen als Forderung der GmbH an die Bw verbucht worden. Die Lohnsteuer sei also nicht vom Dienstgeber getragen worden. Da eine Auszahlung der Abfertigung auch in Zukunft unmöglich sei, werde der verbuchte Aufwand für die Abfertigung in der Bilanz zum 31. März 2010 gegen die Verbindlichkeit ausgebucht werden.

Die beantragten **Zinsen und Spesen als nachträgliche Betriebsausgaben** seien durch die angeschlossenen Kopien der Kontoauszüge der Sparkasse nachgewiesen. Von den insgesamt 11.934,67 € entfielen 11.784,26 € auf Zinsen und 150,41 € auf Spesen und Überziehungsprovisionen.

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 17. Jänner 2011 legte die Bw Kopien der Kontoauszüge dieses Darlehens der Sparkasse der Jahre 2008 und 2009 vor und teilte dazu Folgendes mit: Schuldnerin dieses Darlehens sei die Bw, ihr Gatte und der Sohn seien nur Bürgen. Der Kontostand habe betragen:

	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009
Kontostand	258.780,78 €	244.227,26 €	253.516,98 €
gerundet in ATS	3,560.901,00 S	3,360.640,00 S	3,488.470,00 S

Im **Einkommensteuerbescheid 2009** vom **7. März 2011** veranlagte das Finanzamt die Bw mit der Begründung wie für das Vorjahr mit den erklärten Einkünften aus selbständiger Arbeit von 18.611,70 €, jedoch abweichend mit Einkünften aus Gewerbebetrieb von 2.638,38



€ und Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 19.884,50 € unter Anrechnung von Lohnsteuer in Höhe von 5.916,83 €:

Werde im Zuge eines Einbringungsverganges eine Verbindlichkeit zurückbehalten, so werde ein Entnahmetatbestand verwirklicht und die Verbindlichkeit in das Privatvermögen überführt. Zinsen für diese nunmehr im Privatvermögen befindliche Verbindlichkeit ließen eine Beurteilung als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht zu.

Mit **Schriftsatz** vom **14. März 2011** erhob die Abgabepflichtige **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2009, beantragte die Anrechnung von Lohnsteuer in Höhe von insgesamt 9.170,96 € (Erhöhung um 3.254,13 €), legte eine Kopie der Begründung des Bescheides der Lohnsteuerprüfung und des ursprünglichen Lohnzettels (mit Abfertigung) sowie einen berichtigten Lohnzettel für 2009 vor und begründete die Begründung sinngemäß im Wesentlichen wie folgt:

Bei der GmbH habe im Juli 2010 eine GPLA stattgefunden und sei in der in Kopie angeschlossenen Begründung des Lohnsteuerhaftungsbescheides vom 21. Juli 2010 festgestellt worden, dass die für 2009 abgerechnete Abfertigung der Bw als Dienstnehmerin in Höhe von 54.235,44 € keine Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG sei, sondern Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 22 Z 2 EStG darstelle. Weiters sei bescheidmäßig festgestellt worden, dass der ausgestellte Lohnzettel (Hinweis auf dessen Kopie) um diese Bezüge verringert und die für die Abfertigung bisher einbehaltene Lohnsteuer in Höhe von 3.254,13 € aus verwaltungsökonomischen Gründen am Lohnzettel belassen und daher bei der Einkommensteuerveranlagung 2009 berücksichtigt werde.

Dies sei mit dem vom Finanzamt berichtigten, dem bekämpften Einkommensteuerbescheid beigefügten Lohnzettel jedoch nicht geschehen:

Es seien darin zwar die Bruttobezüge um den Betrag von 54.235,44 € verringert, die ausgewiesene Lohnsteuer (mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 EStG) von 3.254,13 € jedoch nicht als anrechenbare Lohnsteuer zugerechnet, sondern einfach aus dem Lohnzettel gestrichen worden.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **22. März 2011** wies das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 sinngemäß mit folgender Begründung ab:

Nach RZ 7576 EStR seien bei der Veranlagung gemäß § 41 EStG 1988 Steuerbeträge, die gemäß dessen Abs. 4 bei der Veranlagung außer Ansatz bleiben, nicht anzurechnen.

Im Zuge der GPLA-Prüfung sei nicht erwähnt worden, dass die Abfertigung nicht ausbezahlt werde. Die bei der GPLA-Prüfung aus verwaltungsökonomischen Gründen vorgeschlagene Vorgangsweise hinsichtlich der abgeführten Lohnsteuer von 3.254,13 € könne daher nicht

beibehalten werden. Die Lohnsteuer könne nicht für die Bw einbehalten worden sein, weil sie gar keinen Bezug gehabt habe. Bei der GPLA-Prüfung sei hingegen davon ausgegangen worden, dass die Bw daraus Einkünfte iSd § 22 Z 2 EStG erzielt und daher die einbehaltene Lohnsteuer angerechnet erhalte.

Die zu Unrecht einbehaltene Lohnsteuer werde dem Arbeitgeber über Antrag rückerstattet.

Mit **Schriftsatz** vom **29. März 2011** stellte die Bw einen **Vorlageantrag** und hielt sinngemäß mit folgender Begründung an der Geltendmachung der zusätzlichen Berücksichtigung von Lohnsteuer in Höhe von 3.254,13 € fest:

Die Begründung der BVE, die Lohnsteuer könne nicht für die Bw einbehalten worden sein, weil sie keinen Bezug gehabt habe, widerspreche den Feststellungen der GPLA-Prüfung und dem Ausweis dieses Betrages auf dem ursprünglichen Lohnzettel für 2009 der Bw als Dienstnehmerin. Dass die abgerechnete – aber nicht ausbezahlte – „Abfertigung“ von der GPLA-Prüfung nicht als Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG, sondern als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG behandelt wurde, bekräftige den vom Finanzamt bestrittenen Zusammenhang.

Der BVE folgend habe der Dienstgeber einen Antrag auf Rückerstattung der zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer gestellt.

Mit **Schriftsatz** vom **29. März 2011** stellte die GmbH einen Antrag auf Erstattung der zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer von 3.254,13 €.

Mit **Bescheid vom 6. April 2011** nahm das Finanzamt hierauf das Verfahren betreffend die Haftung der GmbH für die Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2009 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und reduzierte den Nachforderungsbetrag um 3.254,13 €, weil der Behörde bei Erlassung des Bescheides vom 21. Juli 2010 nicht bekannt gewesen ist, dass die Abfertigung an die Bw gar nicht ausbezahlt wurde.

Die Gutschrift wurde mit einer Lastschrift verrechnet.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

#### **Einkommensteuer 2008**

Gemäß § 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400 (EStG 1988), sind jene Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, Betriebsausgaben.

Nach § 32 Z 2 EStG 1988 1. Teilstrich gehören zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 2 EStG 1988 auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988. Diese Bestimmung soll gerade dazu dienen, solche Einkünfte, die zwar erst nach

Beendigung der betrieblichen Tätigkeit anfallen, aber einen engen (wirtschaftlichen) Zusammenhang zum Betrieb aufweisen, noch der betrieblichen Sphäre zuzuweisen. Es handelt sich dabei um eine besondere Ausprägung des Veranlassungsprinzips.

Der Entscheidung des **UFS 25.11.2010. RV/0483-F/09** ist dazu folgende Zusammenstellung von Literatur und Judikatur zu entnehmen, die vom Referenten des gegenständlichen Falles geteilt wird:

*„Nachträgliche Betriebsausgaben liegen nur insoweit vor, als die Aufwendungen mit der ehemaligen Tätigkeit in (unmittelbarem) wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (vgl. Doralt, EStG12, § 32 Tz 72; Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, § 32 EStG 1988 Tz 28). Dies ist ua. dann nicht der Fall, wenn Aufwendungen ihre Ursache in der Zeit nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit haben.*

*Nach der Betriebsaufgabe bzw. Betriebsveräußerung anfallende Schuldzinsen für (nachweislich) betrieblich begründete Verbindlichkeiten sind nur insoweit als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig, als diese Verbindlichkeiten betrieblich veranlasst bleiben (VwGH 22.10.1996, 95/14/0018). Geht der betriebliche Veranlassungszusammenhang durch die Veräußerung bzw. Aufgabe verloren, dann sind die Zinsen nicht mehr abzugsfähig (VwGH 24.2.2004, 99/14/0250). Dies ist insbesondere dann der Fall, soweit*

- die Verbindlichkeiten der Finanzierung von Wirtschaftsgütern gedient haben, die der Steuerpflichtigen bei der Betriebsaufgabe in sein Privatvermögen überführt hat,*
- die Verbindlichkeiten im Veräußerungserlös bzw. in den vorhandenen Aktiva Deckung finden (VwGH 30.9.1999, 99/15/0106),*
- die Verbindlichkeiten durch die Verwertung von zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern beglichen werden könnten (VwGH 22.10.1996, 95/14/0018), oder*
- dem Steuerpflichtigen nach der Betriebsaufgabe (-veräußerung) eine Tilgung der Schuld zugemutet werden kann (vgl. Doralt, EStG4, § 32 Tz 74; Hofstätter-Reichel, a.a.O., § 32 EStG 1988 Tz 38)."*

Gemäß **§ 16 Abs. 5 Umgründungssteuergesetz**, BGBl. Nr. 699/ in der 2000 geltenden Fassung BGBl. Nr. 797/1996 (UmgrStG) kann abweichend von § 14 Abs. 2 bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden:

*1. Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, können an Stelle der Erfassung*

*als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden.*

*2. Die in Z 1 genannte Passivpost kann den Gesamtbetrag der getätigten Entnahmen insoweit übersteigen, als nach Abzug dieser Passivpost ein positiver Verkehrswert verbleibt. In diesem Fall gilt der übersteigende Teil, soweit er zusammen mit den getätigten Entnahmen 75% des positiven Verkehrswertes des Vermögens am Einbringungsstichtag nicht übersteigt, als mit Ablauf des Einbringungsstichtages entnommen.*

*3. Bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages vorhandene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Verbindlichkeiten können zurückbehalten werden. Das Zurückbehalten gilt durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz als eine mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigte Entnahme beziehungsweise Einlage, sofern der Vorgang nicht unter Z 4 fällt.*

*4. Wirtschaftsgüter können im verbleibenden Betrieb des Einbringenden zurückbehalten oder aus demselben zugeführt werden. Diese Vorgänge gelten durch die Nichtaufnahme bzw. Einbeziehung in die Einbringungsbilanz als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt.*

*5. Gewinnausschüttungen einbringender Körperschaften, Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und die Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 des Einkommensteuergesetzes 1988 in dem in Z 1 genannten Zeitraum können auf das einzubringende Vermögen bezogen werden.*

Da die Bw der eingangs wiedergegebenen Sachverhaltsdarstellung der Berufungsbehörde im Vorhalt vom 5. April 2011 nicht entgegen getreten ist, besteht im gegenständlichen Fall kein Zweifel, dass die Zinsen und Spesen, die die Bw für das Jahr 2008 geltend macht, auf Verbindlichkeiten der Bw gegenüber der Volksbank in Höhe von 7,613.204,00 S zurückgehen, die Bestandteil des Sonderbetriebsvermögens der Bw der KG waren. Diese Verbindlichkeiten hat die Bw bei Einbringung ihres Kommanditanteiles nach Art. III UmgrStG zum 31. März 2000 in die GmbH mangels Aufnahme in die Einbringungsbilanz gemäß § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG zurückbehalten.

Das Finanzamt hat im bekämpften Bescheid und in der Berufungsvorentscheidung auf diesen Umstand hingewiesen und den geltend gemachten Zinsen und Spesen die Abzugsfähigkeit versagt, weil das Zurückbehalten von Verbindlichkeiten bei Einbringungen eine Entnahme in das Privatvermögen darstellt.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 24.09.2008, 2006/15/0255**; und **VwGH 30.09.2009, 2004/1370169**) bewirkt die Einbringung des gesamten Betriebes eines Einzelunternehmens mit Ausnahme eines Kredites nach Art. III UmgrStG, dass das einzelne zurückbehaltene Wirtschaftsgut – Kreditschuld- in das Privatvermögen überführt wird. Mit der Zurückbehaltung einer Verbindlichkeit wird ein Entnahmetatbestand verwirklicht. Nachträgliche Wertänderungen in diesem Privatvermögen wie das Entstehen von Kursgewinnen bei Fremdwährungskrediten lassen eine Beurteilung derselben als nachträgliche

Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht zu. Dies gilt auch bei Vorliegen eines wirtschaftlichen Grundes wie etwa der Beseitigung einer Überschuldung für die Zurückbehaltung.

Die Berufungsbehörde teilt diese Rechtsansicht. Im Lichte dieser Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können auch die nach der Entnahme ins Privatvermögen anfallenden Zinsen und Spesen dieser Kreditverbindlichkeit nicht mehr als nachträgliche Betriebsausgaben qualifiziert werden.

Die Bw behauptet nun in der Berufung, sie habe die zurückbehaltene Verbindlichkeit nicht ins Privatvermögen übernommen, sondern im Betriebsvermögen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit belassen. Das Finanzamt hat dem in der Berufungsvorentscheidung zutreffend entgegnet, dass die Bw ihren Anteil an der KG nicht im Betriebsvermögen gehalten hat und die Bw die Einnahmen aus der Geschäftsführung nur auf Grund eines Anstellungsvertrages erziele, der nach § 18 Abs. 3 UmgrStG ab Vertragsschluss, frühestens jedoch für nach Abschluss des Einbringungsvertrages beginnende Zeiträume steuerwirksam sei.

Im Vorlageantrag hat die Bw dem entgegnet, sie sei nie Geschäftsführerin der GmbH, jedoch seit 1984 bis zur Pensionierung Ende 2009 Angestellte gewesen. Die daraus resultierenden Einkünfte seien steuerlich bis 3. August 1996 als nichtselbständige, dann bis 27. Dezember 2000 als Vorausgewinn der KG als gewerbliche, mit der Einbringung des KG-anteiles in die GmbH ab 1. Jänner 2001 bis zum Ausscheiden als Gesellschafterin der GmbH am 30. Juni 2009 als selbständige und ab 1. Juli 2009 bis zur Pensionierung am 31. Dezember 2009 als nichtselbständige Einkünfte qualifiziert worden. Die Bw habe in die GmbH nur ihre Kapitalbeteiligung, nicht jedoch die Einkunftsquelle ihrer Arbeitskraft eingebracht. Die Einkunftsquelle „Arbeitsleistung“ habe als Einkunftsart aus selbständiger Arbeit weiter bestanden. Die zurückbehaltene Bankverbindlichkeit sei deshalb nicht aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden.

**§ 18 UmgrStG** regelt die Rechtsbeziehungen wie folgt (**Fettdruck durch die Berufungsbehörde**):

§ 18. (1) Die übernehmende Körperschaft hat das eingebrachte Vermögen mit den für den Einbringenden nach § 16 maßgebenden Werten anzusetzen. Kapitalanteile, die nicht aus einem Betriebsvermögen eingebracht wurden, sind mit den nach § 17 maßgebenden Werten, höchstens jedoch mit den gemeinen Werten anzusetzen. Die Körperschaft ist im Rahmen einer Buchwerteinbringung für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln, als ob sie Gesamtrechtsnachfolger wäre.

(2) § 14 Abs. 2 gilt für die übernehmende Körperschaft mit Beginn des dem Einbringungstichtag folgenden Tages, soweit in Abs. 3 und in § 16 Abs. 5 keine Ausnahmen vorgesehen sind. Eine nach § 16 Abs. 5 Z 2 gebildete Passivpost ist, soweit nicht eine rückwirkende Entnahme vorliegt, als versteuerte Rücklage zu behandeln.

(3) Abweichend von Abs. 2 sind **Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft im Zusammenhang mit der Beschäftigung**, der Kreditgewährung und der Nutzungsüberlassung, soweit sie sich auf das eingebrachte Vermögen beziehen, **ab Vertragsabschluß, frühestens jedoch für Zeiträume steuerwirksam, die nach dem Abschluß des Einbringungsvertrages beginnen**. Dies gilt im Falle der Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, auch für die Mitunternehmer. Ausgenommen von den vorangehenden Sätzen sind Entgelte, die sich auf eine Verbindlichkeit auf Grund einer Entnahme im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 2 und auf die Überlassung von Anlagevermögen im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 3 beziehen, wenn die Entgeltvereinbarung am Tage des Abschlusses des Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) getroffen wird.

Der Begriff des Wirtschaftsgutes ist im EStG nicht definiert. Nach der Rechtsprechung sind Wirtschaftsgüter alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art. Selbständige Bewertungsfähigkeit ist dann anzunehmen, wenn dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt werden kann (Doralt, EStG 11. Auflage, § 4 Tz 36 unter Hinweis auf VwGH 18.09.1964, 1226/63).

Menschenhandel und Sklaverei sind verboten (vgl. Art. 5 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union). Der Mensch und seine Arbeitskraft sind kein Wirtschaftsgut und daher auch kein Betriebsvermögen und stellen für sich allein auch keinen Betrieb dar. Die Rechtsansicht der Bw ist daher verfehlt.

Die Entnahme der streitgegenständlichen Kreditverbindlichkeit der Bw an die Volksbank aus ihrem Sonderbetriebsvermögen an der KG gilt nach der Bestimmung des oben zitierten § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG als mit Ablauf des Einbringungsstichtages sohin des 31. März 2000 getätigt. Das Finanzamt hat zu Recht auf die oben ebenfalls zitierte Bestimmung des § 18 Abs. 3 UmgrStG hingewiesen, nach der die Beschäftigung für die übernehmende Körperschaft nicht rückwirkend steuerwirksam ist. Weiters ist darauf hinzuweisen, dass die GmbH erst mit Gesellschaftsvertrag vom 23. November 2000 gegründet worden ist.

Die Bw hat trotz des Vorhaltes vom 5. April 2011 (Pkt. 3) eine Qualifikation für das Vorliegen einer freiberuflichen Tätigkeit iSd § 22 Z 1 EStG 1988 nicht behauptet, geschweige denn nachgewiesen. Ihre Einkünfte aus selbständiger Arbeit beruhen daher allein auf der Bestimmung § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988, wonach ihre Gehälter als Dienstnehmerin und wesentlich Beteiligte der GmbH dieser Einkunftsart zugeordnet werden. Das Finanzamt hat daher zutreffend darauf hingewiesen, dass die gegenständliche Kreditverbindlichkeit der Bw bei Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen der KG auch nicht Betriebsvermögen iZm einer selbständigen Tätigkeit der Bw iSd § 22 EStG 1988 gewesen sein kann.

Die Berufungsbehörde ist daher in Ansehung aller Umstände des Falles in freier Beweiswürdigung der Ansicht, dass diese Kreditverbindlichkeiten auch nicht in einem

verbleibenden Betrieb der Bw iSd oben zitierten § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG zurückbehalten worden ist.

Schon aus den bisherigen Überlegungen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Im gegenständlichen Fall stehen der Anerkennung der geltend gemachten Zinsen und Spesen jedoch noch folgende weiteren Gründe entgegen:

Trotz Aufforderung im Vorhalt vom 5. April 2011 und Fristverlängerung bis Ende Juni 2011 hat die Bw die betriebliche Verwendung des ursprünglichen Kredites der Volksbank nicht nachgewiesen und auch nicht glaubhaft gemacht.

Ebensowenig hat die Bw die Umschuldung von der Volksbank auf die Sparkasse nachgewiesen.

Auch hat die Bw mangels Vorlage der geforderten Unterlagen keinen Nachweis der planmäßigen Tilgung erbracht.

Ebensowenig hat die Bw den geforderten Nachweis der Zahlung der für das Jahr 2008 geltend gemachten Zinsen erbracht.

Im Vorhalt vom 5. April 2001 hat die Berufungsbehörde weiters ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Bw aus ihrem Anteil an der KG eine Entnahme von 4,884.189,71 S und eine unbare Entnahme nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStg in Höhe von 3,300.000,00 S getätigt hat und in Ansehung der Summe dieser Entnahmen von insgesamt 8,184.189,71 S das Zurückbehalten der Verbindlichkeit des Sonderbetriebsvermögens der Bw in Höhe von 7,613.204,00 S nicht erforderlich gewesen ist, weil die Bw statt der Entnahmen die genannte Verbindlichkeit in die GmbH (mit-) einbringen hätten können. Die Berufungsbehörde hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die vorgenommene Gestaltung ungewöhnlich, unüblich und offensichtlich auf die Lukrierung der höheren Steuerersparnis im Rahmen der progressiven Einkommenbesteuerung gegenüber der linearen Körperschaftsteuer gerichtet ist. Diesem Vorhalt ist die Bw nicht entgegen getreten.

Eine Anerkennung als nachträgliche Betriebsausgaben ist daher auch deshalb zu versagen (vgl. das oben zitierte Erkenntnis des VwGH 22.10.1996, 95/14/0018). Auch wäre der Bw mit den Entnahmen die Tilgung der Kreditverbindlichkeit vor dem Berufszeitraum zumutbar gewesen (vgl. Doralt, EStG4, § 32 Tz 74; Hofstätter-Reichel, a.a.O., § 32 EStG 1988 Tz 38).

Aus all diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

## **Einkommensteuer 2009**

Gemäß **§ 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988** werden die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, auf die Einkommensteuerschuld angerechnet.

Im **Jakom/Baldauf EStG, 2011, § 46 Rz 4**, finden sich dazu folgende Hinweise zur Rechtsprechung:

Anzurechnen sind die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen (VwGH 27.03.2002, 96/13/0073); daher auch dann, wenn sie vom Abzugspflichtigen nicht (VwGH 25.03.1999, 97/15/0059, KEST) bzw. verspätet an das FA abgeführt worden sind (VwGH 15.02.2006, 2002/13/0095, LSt). Die Anrechnung hat auch insoweit zu erfolgen, als die Abzugsteuer zu Unrecht bzw. zu hoch einbehalten wurde (EStR 2000 Rz 7580). Die entsprechende Abgabenschuld muss aber bereits entstanden sein (VwGH 28.06.2006, 2002/13/0229); der Arbeitgeber muss Lohnzahlungen geleistet haben (UFS 28.01.2008, RV/3382-W/07). Nachträgliche Einbehaltungen bzw. Gutschriften bilden rückwirkende Ereignisse iSd § 295a BAO.

Die in der Berufung begehrte zusätzliche Anrechnung von Lohnsteuer in Höhe von 3.254,13 € ist im gegenständlichen Fall aus mehreren Gründen nicht möglich:

Die in Höhe von 54.235,44 € berechnete Abfertigung wurde in die Veranlagung gar nicht einbezogen (vgl. Berufungsvorentscheidung). Das Tatbestandselement „veranlagte Einkünfte“ des § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ist daher nicht erfüllt.

Die berechnete Abfertigung wäre unstrittig als Einkünfte aus selbständiger Arbeit und nicht aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren und unterliegt daher nicht der Lohnsteuer. Eine diesbezügliche Abgabenschuld betreffend Lohnsteuer kann daher gar nicht entstanden sein (vgl. VwGH 28.06.2006, 2002/13/0229).

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig gar keine Zahlung und daher auch keine Lohnzahlung an die Bw erfolgt (UFS 28.01.2008, RV/3382-W/07).

Die insoweit zu Unrecht abgeführte „Lohnsteuer“ wurde nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO mit dem geänderten Haftungsbescheid vom 6. April 2011 wieder gutgeschrieben und am Abgabenkonto der GmbH mit Lastschriften verrechnet. Es liegt daher nun gar kein einbehaltener Betrag iSd § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 mehr vor, der in der Berufungsentscheidung angerechnet werden könnte (vgl. § 295a BAO).

Die Versagung der Zinsen und Bankspesen im Einkommensteuerbescheid 2009 hat die Bw im Gegensatz zum Vorjahr in der Berufung nicht bekämpft. Auf obige Begründung für das Jahr 2008 wird verwiesen.



Aus all diesen Gründen waren beide Berufungen abzuweisen.

Linz, am 18. Juli 2011