



GZ. RV/2263-W/09,
miterledigt RV/2264-W/09,
RV/2265-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch Mag. Ehrenböck Wirtschaftstreuhand-GmbH, 2630 Ternitz, Hauptstraße 2, vom 14. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 6. Oktober 2008 betreffend Kapitalertragsteuer 2007 und Jänner 2008, berichtigt durch Bescheid gemäß § 293 BAO vom 13. Oktober 2008 und Bescheid vom 14. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Herr Bw (Berufungswerber, Bw.) wurde für das Kalenderjahr 2007 im Anschluss an eine bei der damals bereits im Konkurs befindlichen Firma-GmbH durchgeführten Betriebsprüfung als Mitgesellschafter der insolventen Firma-GmbH einer Betriebsprüfung Einkommensteuer 2007 unterzogen.

Den Ertragsteuerbescheiden bei der Firma-GmbH folgend wurde eine Darlehensforderung des in die Firma-GmbH nach Art. III UmgrStG eingebrachten Einzelunternehmens des Bw. in Höhe von € 100.902,00 als Privatentnahme angesehen und begründend ausgeführt, dass sich aufgrund der Nichtanerkennung der Darlehensforderung ein negatives Einbringungskapital ergebe. Da für die Anwendung des UmgrStG ein positiver Verkehrswert erforderlich sei und der Bw. keinen entsprechenden gutachterlichen Nachweis darüber erbracht habe, sei nach

Ansicht des Finanzamtes (FA) die Anwendung der Art. III UmgrStG und damit die Buchwertfortführung ausgeschlossen.

Das FA ermittelte daher einen Veräußerungsgewinn in Höhe von € 23.375,96, da von einem steuerpflichtigen Tausch auszugehen sei und errechnete für 2007 eine zusätzliche Einkommensteuerzahllast für 2007 in Höhe von € 8.968,00.

Weiters schrieb das FA mit Bescheid vom 6.10.2008 dem Bw. Kapitalertragsteuer in Höhe von € 42.269,06 für das Jahr 2007 sowie € 9.480,00 für Jänner 2008 vor. Dieser Bescheid wurde gem. § 293 BAO berichtigt und für 2007 eine KEST von € 49.269,06 vorgeschrieben, die KEST für Jänner 2008 blieb unverändert. Begründend verweisen beide Bescheide über die Vorschreibung der KEST auf den Bp-Bericht der Firma-GmbH.

In der Berufung gegen diese Abgabenbescheide wird eingewendet, dass der Bw. als Alleingesellschafter die Tochter-Firma Rumänien im März 2005 gegründet habe. Die Aufgabe dieser Tochtergesellschaft sei die Produktion von Maschinenteilen gewesen. In Österreich habe der Bw. seit 2005 als Einzelunternehmer mit den von der Tochter-Firma Rumänien produzierten Maschinenteilen gehandelt, wobei sich das Handelsgewerbe gut entwickelt habe. Mit Jahresende 2006 sei der Bw. daher von Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf die Gewinnermittlung aufgrund Bilanzierung übergegangen woraus sich ein Übergangsverlust von € 30.570,96 ergeben habe, welcher ab 2007 zu berücksichtigen sei, was aber im bekämpften Einkommensteuerbescheid nicht erfolgt sei.

Aufgrund der „explodierenden“ Umsätze im Jahr 2007 sei beschlossen worden das Einzelunternehmen des Bw. mit Einbringungsvertrag vom 28. Februar 2008 rückwirkend zum 31.05.2007 in die Firma-GmbH, deren Gesellschafter der Bw. sowie seine Mutter je zu 50% gewesen wären, einzubringen. Teil des eingebrachten Vermögens sei auch die Verrechnungsforderung gegenüber der Tochter-Firma Rumänien gewesen.

Das österreichische Einzelunternehmen sei de facto der einzige Auftraggeber der Tochter-Firma Rumänien gewesen und es sei daher auch zu Vorfinanzierung der Aufträge und des Ausbaues in Rumänien gekommen. Die Verrechnungsforderung aus diesen Vorfinanzierungen habe sich daher im Einbringungszeitpunkt und auch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages im Betriebsvermögen des eingebrachten Einzelunternehmens befunden, auch wenn die Anteile an der Tochter-Firma selbst vom Bw. im Privatvermögen gehalten worden seien. Sowohl zum Einbringungsstichtag als auch zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses seien diese Verrechnungsforderungen werthaltig gewesen, weshalb das Einbringungskapital und damit auch der Verkehrswert zum Einbringungsstichtag positiv gewesen wären.

Die Tochter-Firma habe der Firma-GmbH wesentliche Leistungen erbracht, welche jedoch bislang nur teilweise verrechnet worden wären. Erst im Sommer 2008 habe sich die Situation in Rumänien dahingehend nachhaltig verschlechtert, als ab diesem Zeitpunkt der Geschäftsführer und ein großer Teil der Belegschaft nicht mehr zu Arbeit erschienen seien und daher die Produktion unerwartet zum Stillstand gekommen sei. Daher seien auch keine ordnungsgemäßen Fakturierungen der erbrachten Leistungen mehr erfolgt. Ausgelöst durch diesen Umstand sei die bis Juli 2008 auf € 215.000,00 angewachsene Verrechnungsforderung als uneinbringlich ausgebucht worden. Dieser Umstand habe letztendlich zur Insolvenz der Firma-GmbH und der Konkurseröffnung geführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die oben dargestellten Eigentumsverhältnisse und Betriebseröffnungs- bzw. Gesellschaftsgründungsdaten an der Tochter-Firma Rumänien, dem Einzelunternehmen des Bw. sowie der Firma-GmbH, sowie der stattgefundenen Einbringungsvorgang sind unstrittig, bzw. ergeben sich aus dem Firmenbuch und dem Akteninhalt und werden der weiteren Beurteilung zu Grunde gelegt.

Aus dem Akteninhalt und hier vor allem aus dem Arbeitsbogen ist an keiner Stelle erkennbar, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse das FA von dem festgestellten Sachverhalt der mangelnden Fremdüblichkeit des behaupteten Darlehens ausgeht. Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung betreffend die Firma-GmbH, welche im gegenständlichen Verfahren keine Parteistellung hat, findet sich eine markierte Textstelle aus dem ersten Bericht des Masseverwalters der über eigenen Antrag im Konkurs befindlichen Firma-GmbH vom 20.8.2008. Dort wird ausgeführt: *„Eine weitere Ursache des Vermögensverfalls der Gemeinschuldnerin ist in der Einbringung des Einzelunternehmens von Bw zu erblicken, weil darin als Aktiva Forderungen gegen dessen rumänischen Firma Tochter-Firma enthalten sind, die nach Schließung dieser Firma nicht mehr werthaltig sind. **Ob dies nicht schon bei Einbringung des Einzelunternehmens in die Gemeinschuldnerin hätte klar sein müssen, wird noch Gegenstand weiterer Erhebungen sein**“.*

An keiner Stelle des Aktes ist erkennbar, dass derartige Erhebungen stattgefunden hätten und was das Ergebnis dieser Erhebungen gewesen wäre. Im den Arbeitsbögen der Bp sind keinerlei Ermittlungshandlungen, Vorhalte oder Aktenvermerke über Gespräche mit dem Bw. oder seinem Vertreter zur Frage der Werthaltigkeit der Forderung erkennbar. Im Arbeitsbogen finden sich lediglich Kopien von Fachartikeln bzw. Kommentaren zu einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen.

In einer handschriftlichen Aktennotiz stellte die Prüferin offenbar Überlegungen zu Rechtsfolgen an, lässt aber ebenfalls nicht erkennen, ob entsprechende Sachverhaltsermittlungen durchgeführt wurden. Die Notiz lautet wörtlich: Frage: *"Hätte nicht bei Abschluss d. Einbringungsvertrages (28.2.2008) bereits erkannt werden müssen, dass die Forderung an die S.C. Tochter-Firma nicht mehr werthaltig ist? **Wenn ja** kein positiver Verkehrswert für Einbringung, d.h. Voraussetzung f. Anwendung d. UmgrStG nicht gegeben, tauschähnlicher Umsatz!"*

Für den UFS ist nicht ersichtlich aus welchen Ermittlungsergebnissen das FA seinen Schluss der mangelnden Werthaltigkeit der Verrechnungsforderung zum Zeitpunkt der Einbringung gezogen hat. Der Bw. hatte nach der Aktenlage im Zuge des erstinstanzlichen Verfahrens weder die Möglichkeit zur Werthaltigkeit der streitgegenständlichen Forderung Stellung zu nehmen, noch war er aufgefordert worden, einen allenfalls dennoch positiven Verkehrswert des eingebrachten Einzelunternehmens unter Ausblendung der strittigen Forderung nachzuweisen.

Weiters ist aus dem Berufungsvorbringen ersichtlich, dass es das FA unterlassen hat, die Verrechnung des Übergangsverlustes aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart des Einzelunternehmens zu beachten. Aus dem Arbeitsbogen ist erkennbar, dass sich das FA auch mit der Frage der Verrechnungsmöglichkeit des Übergangsverlustes ebenfalls nicht auseinandergesetzt hat.

Die Begründung der Bescheide mit welchen Kapitalertragsteuer vorgeschrieben wird verweist auf den Akteninhalt bzw. die Bescheidbegründung eines anderen Abgabepflichtigen nämlich der im Konkurs befindlichen Firma-GmbH. Die Bescheide auf welche die Bescheidbegründung der strittigen Bescheide verweist ergingen nicht an den Bw. sondern an die Kapitalgesellschaft. Der Bw. hatte in deren Abgabenverfahren keine Parteistellung und erging der Bp-Bericht daher auch nicht an ihn. Die Frage, ob der Bw. dennoch tatsächlich über den Inhalt dieses Berichts Kenntnis erlangte, ist dabei nicht von Bedeutung

Rechtlich folgt daraus:

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Wie aus den obigen Ausführungen ersichtlich, hat das FA keinerlei erkennbare bzw. nachvollziehbare Sachverhaltsermittlungshandlungen gesetzt. Es ist nicht erkennbar, dass das Parteingehör gewahrt worden wäre und die Abgabenverfahren zweier Steuersubjekte (Bw. einerseits und Firma-GmbH andererseits) wurden vermischt.

Die dargelegten Ermittlungsmängel lassen es nicht ausgeschlossen erscheinen, dass im Spruch anders lautende Bescheide ergangen wären oder eine Bescheiderlassung unterblieben wäre. Die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz liegen daher vor.

Da die fehlenden Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) einen relativ großen Umfang haben, ist es zweckmäßig, dass diese von der Abgabenbehörde erster Instanz nachgeholt werden. Der Berufungswerber hatte offenbar erst im Berufungsverfahren Gelegenheit, seinen Standpunkt vorzutragen, weshalb es sachgerecht erscheint, die betreffenden Argumente von der Abgabenbehörde erster Instanz vorweg prüfen bzw. würdigen zu lassen.

Es ist in erster Linie deren Aufgabe des Finanzamtes die für die Vorschreibung von Abgaben maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen: Zum einen normiert § 276 Abs. 6 BAO, dass die Abgabenbehörden erster Instanz eine Berufung erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen haben, zum anderen geht der Gesetzgeber mit der Regelung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen.

Der Unabhängige Finanzsenat, der sich in seiner Rolle eines unabhängigen Dritten auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorganes zu konzentrieren hat, betrachtet es nicht als seine Aufgabe, derartige Ermittlungstätigkeiten erstmals durchzuführen.

Wien, am 20. September 2010