



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Berater, vom 7. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC, vertreten durch Finanzanwalt, vom 6. April 2010 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 11.1. wurde die Bw (Berufungswerberin), eine Kommanditgesellschaft, gegründet. Einziger Kommanditist war A.

Gegenstand des Unternehmens war die Fortführung der vom Kommanditisten zuletzt betriebenen C F in D. Nach Punkt 3 des Gesellschaftsvertrages vom 10. Mai 1993 ist persönlich haftende Gesellschafterin die B. Die Komplementärin ist Arbeitsgesellschafterin. Sie besorgt die Geschäftsführung und die Vertretung der Gesellschaft und erhält eine Haftungsprovision. Zudem werden der Komplementärin Aufwendungen aller Art, die durch die Geschäftsführung erwachsen, ersetzt.

Anlässlich einer bei der Komplementär GmbH durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer au. folgende Feststellung (vgl. Tz 1 und 2 des Außenprüfungsberichtes vom 24.2.2009):

Tz 2 Verrechnungskonto KG

Gewinnverrechnungskonto

Die Forderung der GesmbH an die KG (Verr. KG) in Höhe von 11111 € (22222 laut Bilanz zum 31.12.2006 abzüglich offene Ausschüttung und Wiedereinlage im Jahr 2007 in Höhe von 333) kann wegen Vermögenslosigkeit nicht mehr bezahlt werden.

Kommanditist der b1 ist A, Komplementärin ist die B2.

Gegenüber einer fremden dritten Person/Gesellschaft würde die GesmbH rechtzeitig Maßnahmen zur Einbringung der Forderung getroffen haben.

Laut Prüfung ist die Forderung im Jahr 2007 auszubuchen und als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter A anzusetzen (25 % KeSt)."

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Außenprüfung. Mit Ausfertigungsdatum 24. Februar 2009 wurde dem Kommanditisten (A) die Kapitalertragsteuer vorgeschrieben. Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht Berufung erhoben. Der Berufung wurde mittels Berufungsvorentscheidung vom 10. Dezember 2009 (begründungslos) stattgegeben.

Mit Ausfertigungsdatum 6. April 2010 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2007. Die Einkünfte von A wurden mit 11111 € festgesetzt. Die Einkünfte der B3. wurden mit 3333 € ausgewiesen.

Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

„Durch die Erkrankung des Gesellschafters A im Jahr 2006 wurde die F von C an eine fremde Person vermietet. Der Warenbestand und das Anlagevermögen wurden im Jahr 2006 veräußert. Die Betriebsaufgabe ist durch die Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen im Jahr 2006 anzunehmen.

In der Berufung vom 23.03.2009 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2007 gab ihr steuerlicher Vertreter bekannt, dass sich im Wege der Liquidation der GmbH herausstellte, dass die Forderung der GmbH in Höhe von € 11111 als uneinbringlich auszubuchen ist.

Der Erlass einer solchen, noch als Betriebsvermögen geltenden Verbindlichkeit führt gemäß § 32 EStG zu einer nachträglichen Betriebseinnahme."

Gegen den genannten Bescheid wurde mit Eingabe vom 7. Mai 2010 fristgerecht Berufung erhoben und ausgeführt, da die Betriebsaufgabe im Jahr 2006 erfolgt sei, hätte die Festsetzung von nachträglichen Betriebseinnahmen auch im Jahr 2006 erfolgen müssen.

Im Übrigen stamme der Betrag aus dem Erlass eines Forderungsverrechnungskontos der B gegenüber der Bw. Derartige Forderungsverzichte würden nach der Judikatur des UFS und des VwGH aber Einlagen in die Gesellschaft darstellen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. August 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 3. September 2010 wurde ohne weiteres Vorbringen die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) § 32 Z 2 EStG 1988 ist Grundlage dafür, dass nicht nur während des Kernbereiches der in den Einkunftsarten umschriebenen Betätigungen und Rechtsverhältnisse steuerrelevante Vorfälle stattfinden, sondern auch noch nach Aufgabe dieser Betätigungen und Rechtsverhältnisse.

Dies bedeutet, dass auch nachträgliche Einkünfte zu erfassen sind; sie gehören zu der Einkunftsart, zu der zu der die aufgegebenen Tätigkeit gehört. Zu den Einkünften aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit gehören auch Gewinne aus dem Erlass einer Betriebsschuld (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Band II, Anm. 55 ff zu § 32).

2.) Im Streitfall könnten (nachträgliche) betriebliche Einkünfte nur dann vorliegen, wenn es zum Erlass bzw. zum Wegfall einer betrieblichen Verbindlichkeit gekommen wäre. Das Vorliegen einer Betriebsschuld bzw. der Erlass einer betrieblichen Schuld wird von der Bw aber bestritten.

Nach dem Vorbringen der Bw handelt es sich bei der strittigen Position um ein reines Gesellschafterverrechnungskonto, auf welchen Gewinnanteile, Zuschläge zu den Geschäftsführerbezügen, jährliche Verzinsungen etc verbucht worden seien. Dem kontokorrentmäßig geführten Verrechnungskonto komme Kapitaleigenschaft zu. Der gegenständliche Forderungsverzicht stelle eine Einlage dar (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 7. September 2011).

3.) Im Jahr 2009 haben der Bw, bei der Komplementär-GmbH sowie beim Kommanditisten (A) Außenprüfungen stattgefunden. Hinsichtlich (allfälliger) Geschäftsbeziehungen zwischen der Bw und der Komplementär GmbH wurden keinerlei Feststellungen getroffen. Gleiches gilt für die Buchungen auf dem Verrechnungskonto der Komplementär-GmbH.

Nach dem Ergebnis der Außenprüfung wurde der Forderungsverzicht bzw. der Wegfall der Verrechnungsforderung im Betrag von 11111 € (ohne nähere Sachverhaltsdarstellung) zunächst als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter A gewertet. Diese Rechtsansicht wurde vom Finanzamt nicht aufrecht gehalten (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 10. Dezember 2009).

Mit Ausfertigungsdatum 6. April 2010 wurde sodann der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2007 erlassen. Die

Forderung der Komplementär-GmbH wurde in diesem Bescheid als Betriebsschuld gewertet. Sachverhaltsfeststellungen wurden (wiederum) nicht getroffen.

4.) Im Bereich der sog. Mitunternehmerschaften kommt es aber nur dann zu einem zwischenbetrieblichen Leistungsaustausch, wenn der Gesellschafter mit eigenem Betrieb zu fremdüblichen Bedingungen an die Gesellschaft leistet. Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb des Gesellschafters und der Gesellschaft, sind somit dann mit steuerlicher Wirkung nur dann anzuerkennen, wenn sie beiderseits betrieblich veranlasst sind und fremdüblich erfolgen.

5.) Die Bw betreibt die gegenständliche F seit dem Jahr 1993. Im Streitfall wurde sowohl für die Komplementär-GmbH als auch für den Kommanditisten Verrechnungskonten geführt.

Im Akt befinden sich die Verrechnungskonten der Jahre 2004 bis 2006. Diese wurden offenkundig kontokorrentmäßig geführt. Das Verrechnungskonto hat zum 31.12.2006 einen Stand von 22222 € ausgewiesen. Dieser Saldo soll aus der jährlichen Verzinsung, der gegenseitigen Geschäftsgebarung und aufgrund der Korrektur anlässlich einer Außenprüfung entstanden sein.

Zutreffend ist, dass die Komplementär-GmbH (zumindest) im Jahr 2006 auch Erlöse „G“ erklärt hat. Aktenkundig ist auch, dass die Komplementär-GmbH dem Finanzamt mitgeteilt hat, dass sie seit Oktober 1996 Umsätze aus dem Betrieb einer H erzielt habe (vgl. Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 13.11.1996).

Allein der Umstand, dass die Komplementär-GmbH über einen eigenen Betrieb verfügt, macht nicht jede Leistung zwischen ihr und der Bw zu einem steuerlich anzuerkennenden Leistungsaustausch (vgl. Schreiben des Finanzamtes vom 13. Dezember 2011).

6.) Zutreffend ist, dass auf dem kontokorrentmäßig erfassten Verrechnungskonto auch die Einnahmen aus der I verbucht worden sind. Feststellungen, ob fremdübliche Vereinbarungen hinsichtlich des kontokorrentmäßig geführten Verrechnungskontos (Kreditierung, Vereinbarungen hinsichtlich von Rückzahlungen, Kreditrahmen, Zinsen, Sicherheiten) hat das Finanzamt trotz Durchführung einer Außenprüfung nicht getroffen.

Aus den im Akt befindlichen Kopien der Verrechnungskonten der Jahre 2004 bis 2006 kann nur der Schluss gezogen werden, dass die Komplementär-GmbH, die auf diesen Konten ausgewiesenen Beträge, der Bw kreditiert hat. Nicht festgestellt werden kann, dass es sich hierbei um einen zwischenbetrieblichen Leistungsaustausch gehandelt hat.

Darlehen, die der Gesellschafter einer Personengesellschaft „seiner“ Gesellschaft gewährt, werden nämlich im Bereich des Ertragsteuerrechtes – abgesehen von dem Fall, dass sie einer eigenen gewerblichen Tätigkeit des Gesellschafters (zB Kreditinstitut) zuzuordnen sind – auch

dann nicht als rechtsgeschäftliche Beziehung behandelt, wenn fremdübliche Vereinbarungen bestehen. Vielmehr liegen Einlagen in eine Personengesellschaft vor. Nichts Anderes gilt, wenn etwa ein Gesellschafter einer Personengesellschaft finanzielle Mittel zur Verfügung stellt, deren Rückzahlung überhaupt nicht oder bloß nach Maßgabe der geschäftlichen Möglichkeiten vorgesehen ist. Freiwillige Einlagen von Gesellschaftern einer Personengesellschaft sind nicht Ungewöhnliches. Gleiches gilt auch für „Leihgelder“ welche die Komplementär-GmbH einer Kommanditgesellschaft zuführt.

7.) Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern sind nämlich steuerlich ausschließlich nach den Regeln des § 23 EStG zu beurteilen. Demnach sind drei Leistungsbereiche zu unterscheiden: Leistungsvergütungen nach § 23 Z 2 EStG 1988, zwischenbetrieblicher Leistungsaustausch und sonstiger Leistungsaustausch (Entnahme und Einlage).

Zutreffend ist, dass die Bw für die Jahre 2006 und 2007 keine Abgabenerklärungen abgegeben hat. Dieser Umstand reicht jedoch nicht aus, den Wegfall einer Verrechnungsverbindlichkeit ohne Sachverhaltsfeststellungen (trotz Durchführung einer Außenprüfung) wahlweise als verdeckte Gewinnausschüttung oder als nachträgliche Betriebseinnahme zu werten.

Auf die weiteren Ausführungen des Finanzamtes braucht somit nicht eingegangen werden.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Innsbruck, am 9. Jänner 2012