

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache PK. als ehemalige Kommanditistin der A. KG, Adr.Bf., über die Beschwerde vom 10. Mai 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt \*\*\* vom 5. April 2016, betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO für das Jahr 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Im Firmenbuch waren die Beschwerdeführerin (Bf.) neben dem Kommanditist EK. als Kommanditistin der A. KG (A.KG) und die S. GmbH als unbeschränkt haftende Gesellschafterin der A.KG eingetragen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom Datum1 wurde betreffend die A.KG vorerst ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung, einige Monate später ein Konkursverfahren eröffnet.

Am Datum\*\*\* 2012 verstarb EK..

Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom Datum2 wurde schließlich nach Verteilung an die Massegläubiger der Konkurs aufgehoben und die Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht.

Im Zuge der Beendigung der Mitunternehmerschaft stellte das Finanzamt fest, dass das Kapitalkonto der ehemaligen Kommanditistin (PK.) einen (negativen) Stand in Höhe von € -504.211,05 aufweise, der als Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzen sei. Weder aus dem Gesellschaftsvertrag noch aus den sonstigen aktenkundigen Unterlagen gehe eine Nachschussverpflichtung der Mitunternehmerin

hervor. Daher sei gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 zumindest der Betrag der negativen Kapitalkonten der Mitunternehmer als Veräußerungsgewinn in Ansatz zu bringen.

Die Besteuerungsgrundlagen wurden dem Jahresabschluss 2010 entnommen, denn zu späteren Stichtagen seien keine Jahresabschlüsse der A.KG mehr erstellt worden.

Gegen den in der Folge erlassenen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2013 (angefochtener Bescheid) wurde durch die ehemalige Kommanditistin der A.KG (PK.) rechtzeitig **Beschwerde** eingebracht und begründend ausgeführt, dass die in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten gegenüber PK. (PK.) in Höhe von € 93.939,10 und die Liegenschaftsverkäufe nach dem Jahr 2010 nicht berücksichtigt worden seien. Daher sei die Berechnung des Veräußerungsgewinnes nicht korrekt.

Aus dem Jahresabschluss für das Jahr 2010 sei ersichtlich, dass ein Verrechnungskonto PK. ausgewiesen sei, welches bei der Einkünfteermittlung der Mitunternehmer zu berücksichtigen sei.

Daten von zu berücksichtigenden Liegenschaftsverkäufen würden der Finanzverwaltung vorliegen und seien somit ebenfalls amtswegig zu berücksichtigen. Eine Ermittlung der Steuerbemessung im Schätzungswege in der dargelegten Form sei daher nicht zulässig.

Mit Bescheid vom 12. Mai 2016 (**Mängelbehebungsauftrag**) stellte das Finanzamt fest, dass eine Erklärung über die beantragten Änderungen fehlten. Die Änderungen seien mit Belegen sowie einer zahlenmäßigen Aufstellung nachzuweisen.

In der **Stellungnahme** zum Mängelbehebungsauftrag brachte PK. abermals vor, dass in der Bilanz 2010 unter Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter ein ausgewiesenes Verrechnungskonto gegenüber PK. außer Acht gelassen worden sei; die Verbindlichkeit in Höhe von € 93.939,10 sei mit dem negativen Kapitalkonto gegenzurechnen.

Im Zuge der Konkursabwicklung der A.KG seien das Grundstück mit der Einlagezahl, GB XXX. J. und einige Trennstücke veräußert worden. Von diesem Veräußerungserlös würden € 11.428,76 auf das Eigentum von PK. entfallen. Dieser Betrag sei ebenfalls dem negativen Kapitalkonto anzurechnen.

Im Zuge der Außenprüfung betreffend die Jahre 2008 bis 2010 sei die Gewinnverteilung angepasst und auch PK. zugerechnet worden. Diese Gewinnänderungen der Außenprüfung seien bei ihrem Kapitalkonto nicht berücksichtigt worden; eine Korrektur in Höhe von insgesamt € 89.562,97 sei durchzuführen.

In den Jahren 2003 bis 2010 seien sämtliche getätigte Privateinlagen fälschlicherweise ausschließlich dem Verrechnungskonto des EK. zugerechnet worden. Ein Teil dieser Privateinlagen stammten allerdings von PK. Sie habe im Laufe der Jahre sowohl einen Teil ihrer Pensionsbezüge als auch Einnahmen aus einem Liegenschaftsverkauf in die Firma eingebracht.

Außerdem habe PK. in den geschätzten letzten zwanzig Jahren bis zum Verkauf im Jahr 2010 auf der Liegenschaft EZ \*\*, GB XXX. J. einen Gemüsegarten betrieben.

Die gesamte Ernte dieses Gartens sei in der Hotelküche verarbeitet worden. Diese Sacheinlagen seien seit 1999 jedoch in der Buchhaltung nicht erfaßt worden. Tatsächlich hätten diese Sacheinlagen jährlich dem Verrechnungskonto der PK. gutgeschrieben werden müssen, da die Gartenarbeiten von ihr durchgeführt worden seien. Pro Jahr sei daher der Gegenwert dieser Sacheinlagen mit € 3.000,00 zu beziffern.

In weiterer Folge stellte PK. ihr Kapitalkonto bei der A.KG per 31. Dezember 2010 unter Berücksichtigung ihrer Einwendungen dar.

Als Nachweis für die Bar- und Sacheinlagen in die A.KG wurde ein von PK. angefertigter Aktenvermerk vom 16. September 2016 vorgelegt.

In der teilweise stattgebenden **Beschwerdevorentscheidung** berücksichtigte das Finanzamt bei der Ermittlung des Kapitalkontos die Verbindlichkeit PK. in Höhe von € 93.939,10, die Gewinnänderungen für die Jahre 2008 bis 2010 lt. Außenprüfung in einer Gesamthöhe von € 89.562,97 und setzte den Veräußerungsgewinn in Höhe von € 320.708,98 an. Begründend ergänzte es noch, dass betreffend die angeführten Sach- und Privateinlagen der PK., die bisher bei den Verrechnungskonten der PK. nicht erfasst worden seien, keine stichhaltigen Nachweise über die Einlagen erbracht worden seien.

Innerhalb offener Frist wurde ein **Vorlageantrag** gestellt.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurde das **Finanzamt** aufgefordert, eine detaillierte und begründete **Gegenäußerung** zur Stellungnahme der Bf. abzugeben. Das Finanzamt führte hiezu aus, dass das Kapitalkonto lediglich auf Grund der Verbindlichkeit PK. und der Gewinnänderungen der Jahre 2008 bis 2010 lt. Außenprüfung korrigiert worden sei. Die Höhe des verbleibenden (negativen) Kapitalkontos betrage daher € -320.708,98.

Weitere Änderungen seien nicht anerkannt worden, da diese nicht belegmäßig nachgewiesen worden seien.

Betreffend die beantragte Änderung "anteiliger Grundstückserlös in Höhe von € 11.428,76" sei dies ein Veräußerungserlös gewesen, der lt. Unterlagen auf das Eigentum der PK. entfalle. Dieses der PK. anteilig gehörende Grundstück sei in ihrem Privatvermögen gewesen. Ob und wann PK. ihren Anteil in die KG eingelegt habe, gehe aus den vorliegenden Unterlagen nicht hervor und sei auch nicht von ihr nachgewiesen worden.

Betreffend die "Privateinlagen 2003 bis 2010 und Sacheinlagen Gemüsegarten" wurde seitens des Finanzamtes vorgebracht, dass im Zeitraum 2008 bis 2010 bei der A.KG eine Betriebsprüfung durchgeführt worden sei und im diesbezüglichen Prüfungsverfahren keinerlei Anträge gestellt worden seien, das Kapitalkonto von PK. zu berichtigen.

Desweiteren übermittelte das Finanzamt eine **Stellungnahme der Betriebsprüferin**, die damals die A.KG prüfte. Die Betriebsprüferin führte aus, dass während der Betriebsprüfung für die Jahre 2008 - 2010 die Kapitalkonten nicht angesprochen worden seien. Weder sie noch die steuerliche Vertretung hätten behauptet, dass die Kapitalkonten nicht stimmen würden bzw. im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens zu ändern seien. Es sei auch nicht beantragt worden, das Kapitalkonto in irgendeine Richtung abzuändern

bzw. Privateinlagen (bar bzw. in Form von Naturalien, Gemüse usw.) zu berücksichtigen. Die damals durchgeführten Änderungen der Betriebsprüfung seien ausführlich besprochen und niederschriftlich abgeschlossen worden; gegen die in der Folge erlassenen Bescheide sei keine Beschwerde erhoben worden.

Die Stellungnahme des Finanzamtes sowie der Betriebsprüferin wurde der Bf. zur Kenntnis gebracht und **replizierte die Bf.** mit Schreiben vom 29. November 2017, dass der Umstand von irrtümlichen Buchungen auf das Verrechnungskonto des EK. und die Nichtberücksichtigung von Sacheinlagen der PK. der steuerlichen Vertretung zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung für die Jahre 2008 bis 2010 nicht bekannt gewesen sei.

Hinsichtlich des Erlöses aus dem Grundstücksverkauf Nummer Einlagezahl hat die Bf. ein Schreiben der L-Bank vom 9. November 2017 übermittelt. Darin habe die Bank bestätigt, dass der Erlös aus der Verwertung der diesbezüglichen Liegenschaft zur Reduktion der Verbindlichkeiten der A.KG bei der L-Bank verwendet worden sei.

In der **mündlichen Verhandlung** vom 23. Jänner 2018 brachte der steuerliche Vertreter vor, dass der Nachweis der Sach- und Geldeinlagen der Bf. durch Papierbelege zur Buchhaltung schwer zu erbringen sei, da die Belege im Zuge der Insolvenzverwertung nicht mehr auffindbar seien. Für die Einlage der Sachleistungen aus dem Gemüsegarten sei die Zeugin Ke. (Mutter des steuerlichen Vertreters) namhaft gemacht worden, da der Gemüsegarten der Bf. ein Nachbargrundstück des Elternhauses der Zeugin sei und diese den Sachverhalt kenne. Auch der steuerliche Vertreter kenne die Situation, weil er dort aufgewachsen sei. Der Gemüsegarten sei immer bearbeitet worden und das Gemüse und Obst seien im Betrieb verwendet worden. Aus steuerlicher Sicht stelle dies eine Sacheinlage dar und sei deren Bewertung in Höhe von monatlich € 250,00 über einen Zeitraum von elf Jahren sehr wenig.

Diesem Vorbringen entgegnete das Finanzamt, dass diese Einlagen nie gebucht worden seien. Damit wäre die Buchhaltung schon seit dem Jahr 1999 falsch gewesen.

Betreffend die Geldeinlagen führte der Sohn der Bf. aus, dass sein Vater (= verstorbener Ehemann der Bf.) die mit der Post gebrachte Pension der Bf. immer genommen habe, um Personal zu bezahlen. In weiterer Folge meinte der Sohn der Bf., dass sein Vater meistens das Geld gleich genommen habe und wenn es einmal vorkam, dass die Bf. das Geld entgegengenommen habe, dann habe sie ihrem verstorbenen Ehemann das Geld immer sofort gegeben. Die Bf. habe sich gegen ihren verstorbenen Ehemann nicht wehren können, sie habe nie selber etwas besessen. Außerdem habe die Bf. zwei alte Familienmitglieder gepflegt und diese beiden hätten ihre Pensionen der Bf. gegeben. Der verstorbene Ehemann der Bf. habe jedoch auch dieses Geld der Bf. weggenommen. Alle Kinder der Bf. könnten dies bestätigen. Der Sohn der Bf. könne noch fünf weitere Zeugen benennen, die eine eidesstattliche Erklärung unterschreiben würden, dass sowohl die Pension der Bf. als auch die Erträge aus dem Gemüsegarten in den Betrieb eingebracht worden seien.

Nach Angaben des Sohnes der Bf. seien diese Einlagen nicht verbucht worden, weil dies das Ehepaar K. nicht gewusst hätte.

In weiterer Folge ersuchte die Amtspartei den steuerlichen Vertreter darzulegen, welche Buchungen falsch verbucht worden seien. Hierzu führte der steuerliche Vertreter folgendes Beispiel an: Bank, Privateinlage, € 11.000,00 vom 13. März 2006. Auf Ersuchen der Amtspartei, den dazugehörigen Beleg vorzulegen, wurde eingestanden, dass kein Beleg vorliege. Der steuerliche Vertreter habe zwar die Kontenbewegungen des verstorbenen Ehemannes der Bf., aber keine dazugehörigen Belege.

In einem **Telefonat** vom 14. Februar 2018 schränkte die Bf. die Berücksichtigung der Sacheinlagen betreffend den Gemüsegarten auf die Jahre 2001 - 2009 ein.

Diese Ergänzung wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht und mit **Mail** vom 15. Februar 2018 teilte es mit, dass bis dato keine Unterlagen vorgelegt worden seien, aus denen sich die behaupteten Sacheinlagen betreffend den Gemüsegarten für die Jahre 2001 - 2009 dem Grunde und der Höhe nach nachvollziehen ließen.

Mit **Vorhalt** vom 22. Februar 2018 wurde die Bf. ersucht, die Ermittlung der monatlichen Sacheinlagen in Höhe von € 250,00 nachvollziehbar darzulegen. In einem weiteren Schreiben vom 22. Februar 2018 an die Zeugin Ke. wurde diese schriftlich ersucht, näher angeführte Fragen zu beantworten.

Mit **Schreiben** vom 9. März 2018 teilte die Zeugin mit, dass zum Gasthaus ein Küchengarten gehöre, indem ortsübliches Gemüse und Salate, sowie Küchenkräuter angebaut worden seien. Der Gemüsegarten sei an das Heimathaus der Zeugin in J. angrenzend gewesen, habe ein Ausmaß von ca. 1.700 m<sup>2</sup> gehabt und sei sowohl von der Bf. als auch von der Tochter der Bf. und der mittlerweile verstorbenen Frau AP. bewirtschaftet worden. Weder die Tochter noch Frau AP. seien im Gasthaus angestellt gewesen. Auf die Frage, was mit den Erträgen aus diesem Garten gemacht worden sei und woher die Zeugin dies wisse, gab die Zeugin an, dass ihr die Verhältnisse als Menügest und Nachbarin bekannt gewesen seien; durch die benachbarten Grundstücke, die mit Maschendrahtzaun getrennt gewesen seien, habe sie die Bewirtschaftung beobachten können. Im Allgemeinen seien gesellschaftliche Gespräche geführt und dörfliche Kommunikation gepflegt worden.

In der **Vorhaltsbeantwortung** vom 12. März 2018 übermittelte die Bf. eine "Aufstellung Küchengarten", in der die Gemüsesorten und der jeweilige Wert in Euro dargestellt wurden.

Mit **Schriftsatz** vom 27. März 2018 nahm das Finanzamt zum Schreiben vom 9. März 2018 und zur Vorhaltsbeantwortung vom 12. März 2018 Stellung und führte hierzu aus, dass die geschätzten jährlichen Sacheinlagen von diversen Gemüsesorten in Höhe von € 3.300,00 pro Jahr betragsmäßig nicht nachvollziehbar seien.

Ursprünglich sei ausgeführt worden, dass der Gemüsegarten auf der Liegenschaft EZ \*\* betrieben worden, der ca. 1.700 m<sup>2</sup> groß gewesen sei. Aus den von der Bf. vorgelegten

Grundbuchsauszügen gehe hervor, dass es sich dabei um die Grundstücke mit der GST-NR NN und MM. handle. Die Liegenschaft mit der GST-NR NN sei vom verstorbenen Ehemann der Bf. im März 2010 und die Liegenschaft mit der GST-NR MM. sei von der Bf. im März 2008 verkauft worden. Betreffend die zuletzt genannte Liegenschaft sei ein Betreiben des Gemüsegartens in den Jahren 2008 und 2009 für das Finanzamt jedenfalls nicht nachvollziehbar.

Ebenso unglaublich für das Finanzamt seien die unterschiedlichen Angaben zum Gemüsegarten. Vorerst habe die Bf. neben der Tätigkeit im Gasthaus die Gartenarbeit ausgeführt; in weiterer Folge hätten auch die Tochter der Bf. und Frau AP. den großen Gemüsegarten bewirtschaftet. Wie die Bewässerung erfolgte sei unklar.

Zweifel an der Behauptung, zum Gasthaus gehöre ein Gemüsegarten, habe das Finanzamt auch aus diesem Grund, weil sich die beiden Grundstücke mit der GST-NR NN und MM. nicht in unmittelbarer Nähe des Hotels (GST-NR OO.) befunden hätten.

Würde es zutreffen, dass in den Jahren 2001 bis 2009 zum erklärten "Wareneinkauf Gemüse und Blumen" zusätzlich Einlagen in Höhe von 3.300,00 pro Jahr erfolgt seien, dann sei zwingend davon auszugehen, dass diese Einlagen einen nicht verbuchten Wareneinsatz darstellen und nicht erklärte Umsätze nach sich ziehen würden.

Eine Korrektur des Verrechnungskontos zurück bis zum Jahr 2001 sei wegen der Verjährung laut BAO problematisch.

Diese Stellungnahme des Finanzamtes wurde der Bf. zur Kenntnis gebracht und gleichzeitig ersucht, darzulegen wie die Einstandspreise der diversen Gemüsesorten und ermittelt worden seien. In der Folge legte die Bf. mit **Schriftsatz** vom 26. April 2018 eine weitere "Aufstellung Küchengarten" unter Darstellung der Preisdetails mit Anhaltspunkten aus dem Billa Online Shop vor und ergänzte, dass die Preise aus der Lebensmittel-Beistellung und den daraus resultierenden Mengen mit den Preisen aus dem Billa Online Shop verglichen worden seien, wobei sich ein zu geringes Mengengerüst herausgestellt habe. In der Beilage sei eine Aufstellung der realistischen Mengen der Lebensmittel-Beistellung enthalten. Aus den realistischen Mengenverbräuchen ergebe sich eine Bewertung mit den fremdüblichen Preisen ein Betrag in Höhe von Euro 4.700,00.

Auf den letzten Schriftsatz vom 26. April 2018 replizierte die Amtspartei mit **Schriftsatz** vom 11. Mai 2018 und verwies auf ein Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter, Mag. AB., vom 8. Mai 2018. In diesem Telefonat habe dieser zur Ermittlung der Sacheinlagen ausgeführt, dass die heutigen geschätzten Erfahrungswerte des Herrn K. jun. mit den jetzigen Billa-Preisen als Ausgangswerte herangezogen und daraus eine Aufstellung der realistischen Werte vorgelegt worden seien. Daraus ergebe sich nunmehr eine Bewertung der beigestellten Lebensmittel aus dem Küchengarten in Höhe von € 4.700,00 pro Jahr.

Laut Finanzamt würden diese behaupteten nicht verbuchten Wareneinlagen einen nicht verbuchten Wareneinsatz darstellen.

Festzuhalten sei, dass dadurch ein Teil des Wareneinsatzes keinen Eingang in das Rechnungswesen der A.KG gefunden habe.

Es sei ungewöhnlich bzw. widerspreche jeglicher Lebenserfahrung, dass lediglich der Wareneinsatz verkürzt worden sei. Demnach hätte der fehlende Wareneinsatz für Lebensmittel mit dem Rohaufschlagskoeffizienten multipliziert und als Hinzuschätzungsbetrag an Betriebseinnahmen und steuerpflichtige Umsätze behandelt werden müssen. Dieser "fehlende Erlös" wäre analog zum "fehlenden Wareneinsatz" bei der Ermittlung der Betriebsergebnisse entsprechend zu berücksichtigen und auch über das Verrechnungskonto der Bf. zu erfassen gewesen. Da der Erlös sicherlich höher sei als der Wert der Einlage, erübrige sich eine genaue rechnerische Ermittlung des "fehlenden Umsatzes". Das negative Verrechnungskonto der Bf. würde auf alle Fälle betragsmäßig höher werden. Würde man dem Antrag der Bf., beigestellte Lebensmittel aus dem Gemüsegarten für die Jahre 2001 - 2009 über das Verrechnungskonto der Bf. im Nachhinein zu erfassen, stattgeben, würde zu beachten sein, dass gegengleich auch die daraus resultierenden fehlenden Erlöse über dieses Verrechnungskonto abzuwickeln seien. Daraus folge, dass das diesbezügliche Verrechnungskonto zu erhöhen sei und dadurch auch der Veräußerungsgewinn dementsprechend höher werden würde.

Seitens des Finanzamtes würden jedoch keine Bedenken bestehen, sowohl den behaupteten nicht erfassten Wareneinsatz als auch daraus folgend den fehlenden Warenumsatz außer Acht zu lassen und das negative Verrechnungskonto in diesem Punkt nicht zu ändern.

Mit **Schriftsatz** vom 15. Juni 2018 zog die Bf. schließlich den Antrag auf Durchführung (Fortsetzung) der mündlichen Verhandlung zurück und führte aus, dass die genaue Recherche der Preise einen Wert in Höhe von € 4.700,00 pro Jahr ergeben habe. Der ursprünglich angenommene Wert der Sacheinlage in Höhe von € 3.300,00 pro Jahr sei demnach mehr als angemessen. Durch den Preisvergleich laut Schreiben vom 26. April 2018 seien somit Preisschwankungen, Verbrauchsschwankungen sowie Inflationsrate mehr als berücksichtigt.

Die Argumentation des Finanzamtes betreffend die notwendige Erhöhung der Umsätze durch Berücksichtigung der Sacheinlagen gehe völlig ins Leere. Denn hiermit werde unterstellt, dass in Analogie von "Schwarzeinkäufen" auch "Schwarzumsätze" zu berücksichtigen seien. Die vom Finanzamt angesprochene Judikatur sei im gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da es keine Schwarzeinkäufe gegeben habe. Durch die beantragten Sacheinlagen sei keine Veränderung der Umsatzerlöse anzunehmen. Die Sacheinlagen seien daher ohne Auswirkungen auf die Umsatzerlöse dem Kapitalkonto der Bf. zuzubuchen.

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Folgender Sachverhalt ist erwiesen:

Die A. KG (A.KG) war seit Mai 2001 im Gastgewerbe tätig.

Über das Vermögen der A.KG wurde mit Beschluss des Landesgerichtes X vom Datum<sup>3</sup> der Konkurs eröffnet.

Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom Datum<sup>4</sup> wurde der Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben.

Das Kapitalkonto der PK. (PK.) wies per 31. Dezember 2010 einen negativen Betrag auf.

Folgende gesetzliche Bestimmung gelangt zur Anwendung:

Gem. § 24 Abs. 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

- des ganzen Betriebes
- eines Teilbetriebes
- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer)

des Betriebes anzusehen ist

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

(2) Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

Dass das Finanzamt den Betrag des negativen Kapitalkontos der PK. in der A.KG als Veräußerungsgewinn gem. § 24 Abs. 2 EStG 1988 angesetzt hat, weil für PK. keine Nachschussverpflichtung besteht, hat diese nicht bekämpft. Demnach hat das Finanzamt zu Recht einen Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos der PK. für den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe festgestellt (siehe auch VwGH vom 24. Oktober 2013, 2012/15/0028).

Im vorliegenden Fall ist somit ausschließlich die betragsmäßige Höhe des Kapitalkontos der PK. strittig.

In der teilweise stattgebenden Beschwerdeentscheidung hat das Finanzamt die näher angeführten Beträge anerkannt, sodass folgende Beträge unstrittig sind:

|  |             |
|--|-------------|
| Kapitalkonto PK. lt. Bilanz 2010         | -504.211,05 |
| Verbindlichkeiten der A.KG gegenüber PK. | 93.939,10   |



|   |           |
|---|-----------|
| Gewinnänderung 2008 lt.<br>Außenprüfung | 23.110,00 |
| Gewinnänderung 2009 lt.<br>Außenprüfung | 30.682,51 |
| Gewinnänderung 2010 lt.<br>Außenprüfung | 35.770,46 |

Soweit die Bf. in der Stellungnahme zum Mängelbehebungsauftrag vorbringt, die in den Jahren 2003 bis 2010 getätigten Privateinlagen der Bf. seien fälschlicherweise ausschließlich dem Verrechnungskonto des EK. zugerechnet worden, ist darauf hinzuweisen, dass die Mitunternehmer der A.KG bei der vorangehenden Außenprüfung in der A.KG nicht vorgebracht haben, dass die Beträge der Kapitalkonten nicht zuträfen. Dieses Vorbringen kann insofern auch nicht zutreffen, da für die Bf. sehr wohl ein Verrechnungskonto geführt wurde und auf diesem Soll- und Habenbuchungen eingetragen wurden. Wenn die Bf. ausführt, ein Teil ihrer Privateinlagen sei fälschlicherweise dem Verrechnungskonto des EK. zugerechnet worden, obwohl die Privateinlagen von ihr stammen würden, ist zu erwidern, dass dieser Sachverhalt eben nicht erwiesen ist. Denn in der mündlichen Verhandlung hat die Amtspartei den steuerlichen Vertreter aufgefordert darzulegen, welche Buchungen falsch verbucht worden seien. Daraufhin wurde eingestanden, dass keinerlei dazugehörigen Belege vorgelegt werden können. Damit ist aber nicht als erwiesen anzusehen, dass Geschäftsvorfälle falsch verbucht worden sind. Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass die Feststellungsbescheide der A.KG betreffend die Ermittlung von Einkünften für die Jahre 2003 - 2010 in Rechtskraft erwachsen sind.

Wenn die Bf. einen von ihr unterschriebenen Aktenvermerk betreffend Privateinlagen bzw. Sacheinlagen 2003 bis 2010 vom 16. September 2016 vorlegt, ist darauf hinzuweisen, dass dieser Aktenvermerk lediglich eine Darstellung des Sachverhaltes betreffend die Privat- und Sacheinlagen 2003 bis 2010 beinhalte, der erst durch entsprechende Beweise und Belege als erwiesen angenommen werden kann. Zu den Privateinlagen möge der Sohn der Bf. und zu den Sacheinlagen die Zeugin Ke. befragt werden. Diesem Ersuchen ist das Gericht nachgekommen.

Das Vorbringen des Sohnes der Bf. in der mündlichen Verhandlung, sämtliche Pensionszahlungen der Bf. und die zwei Pensionszahlungen der von ihr gepflegten Familienmitglieder seien in den Betrieb eingebracht worden, ist jedoch nach Ansicht des Gerichtes unglaubwürdig und stellt eine reine Schutzbehauptung dar. Denn der Sohn der Bf. brachte zunächst vor, dass sein Vater die Pension der Bf. immer genommen habe; schließlich schwächte der Sohn der Bf. ab, indem er meinte, der Vater habe meistens die Pensionszahlungen der Bf. entgegengenommen und die Bf. habe sich gegen ihren Ehemann nicht wehren können. Diese Angaben stimmen auch nicht mit den Ausführungen in der Mängelbehebung vom 22. Juli 2016 überein. Darin wurde nämlich ausgeführt, dass im September 2003 € 5.000,00, im August 2004 € 3.500,00, am 13.3.2006 € 10.000,00, im Juli 2007 € 12.000,00, im Februar 2008 € 5.000,00 und im Juli 2010 € 15.000,00

Privateinlagen getätigt worden seien. Schließlich meinte der Sohn der Bf. noch, dass seine Mutter nie etwas besessen habe. Diese letzte Aussage trifft definitiv nicht zu, hat doch die Bf. im Zuge der Verwertung der Liegenschaft Einlagezahl, Grundbuch J., Grundstück Nummer mit dem ihr gehörenden Erlös die Verbindlichkeiten der A.KG reduziert. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass der Sohn der Bf. durch seine widersprüchlichen und nicht zutreffenden Aussagen in der mündlichen Verhandlung keinen sehr glaubwürdigen Eindruck hinterlassen hat, der das Gericht davon überzeugt, dass die Bf. tatsächlich Bareinzahlungen (eigene Pensionszahlungen und die von ihr gepflegten Familienmitglieder) in die A.KG getätigt hat. Schließlich ist zu bemerken, dass Bargeld gewillkürtes Betriebsvermögen darstellt, welches durch Aufnahme in die Bücher (Widmung zum Betriebsvermögen) der A.KG dokumentiert hätte werden müssen. Dies ist deshalb entscheidend, weil damit die Willensentscheidung der Bf. zum Ausdruck gebracht wird. Zeitnahe schriftliche Dokumentationen (Buchungsbelege) hat die Bf. nicht vorgelegt. Da somit im vorliegenden Fall die diesbezüglichen Einlagen der Bf. (Pensionszahlungen, Privateinlage Sparbuch) nicht buchmäßig erfolgt sind, ist eine rückwirkende Zuführung zum Betriebsvermögen nicht anzuerkennen (vgl. auch VwGH vom 21. November 1995, 92/14/0152).

Soweit die Bf. vorbringt, im Laufe der Jahre habe sie ihre Pensionsbezüge in die Firma eingebracht, ist zu erwidern, dass dieser Sachverhalt eben nicht erwiesen ist. Die Einbringung der Pensionsbezüge der Bf. in die A.KG ist weder als laufender Geschäftsvorfall zeitfolgerichtig verbucht worden, noch liegen Belege und glaubwürdige Beweise vor, die die privaten Geldeinlagen der Bf. bestätigen. Wenn nun das Finanzamt die geltend gemachten Privateinlagen der Bf. von September 2003 bis Juli 2010 in einer Gesamthöhe von € 56.942,84 nicht anerkennt, ist ihm nicht mit Erfolg entgegenzutreten.

Die Bf. bringt weiters vor, dass auf einer Liegenschaft der A.KG ein Gemüsegarten betrieben worden sei und sie die hierfür notwendigen Gartenarbeiten durchgeführt habe. Seit dem Jahr 1999 sei die gesamte Ernte in der Hotelküche verarbeitet, die jährlichen Sacheinlagen seien jedoch nicht erfasst worden. Für die Einlagen aus dem Gemüsegarten wurde die Zeugin Ke. namhaft gemacht und hat der steuerliche Vertreter (Sohn der Zeugin) diesen Sachverhalt in der mündlichen Verhandlung bestätigt. Die belangte Behörde entgegnete hiezu, dass nie diesbezügliche Sacheinlagen gebucht, geschweige denn dementsprechenden Belege vorgelegt wurden. Dem Vorbringen der Bf., sie habe Obst und Gemüse aus dem Gemüsegarten in den Betrieb (A.KG) eingelegt, ist auch Folgendes entgegenzuhalten: Derartige Einlagen hätten bei Ermittlung des Wareneinsatzes und bei Erstellung der Inventur zwingend und jedes Jahr im Jahresabschluss zu Differenzen führen müssen (Überbestände). Bei der Außenprüfung für die Jahre 2008 - 2010 hat das Finanzamt jedoch keinen diesbezüglichen Sachverhalt festgestellt und wurde auch von der Bf. nicht ins Treffen geführt, dass bei der Bilanzerstellung Korrekturbuchungen (Einlagen) notwendig gewesen seien. Dieser Umstand kann nur daraus erklärt werden, dass entweder die behaupteten Sacheinlagen der Bf. wert- und mengenmäßig derartig

gering waren, da sich bei Erstellung der Jahresabschlüsse und Inventuren keine signifikanten Differenzen ergeben haben (bei den einzelnen Jahresabschlüssen war jeweils Übereinstimmung zwischen dem BV-Vergleich und der G+V-Rechnung erzielt worden) oder die Differenzen sind deshalb im Rechenwerk nicht aufgetreten, weil die Einnahmen proportional zu den Einlagen verkürzt wurden (Schwarzumsätze). Diese nicht im Rechenwerk aufscheinenden Erlöse wären - wie das Finanzamt zutreffend ausgeführt hat - über das Verrechnungskonto abzuwickeln gewesen, was wiederum zur Folge hätte, dass das Verrechnungskonto höher und damit auch der Veräußerungsgewinn dementsprechend höher geworden wäre. Wenn nun die Bf. vermeint, die nicht berücksichtigten Sacheinlagen seien keine "Schwarzeinkäufe" gewesen, so trifft dies zwar zu, aber diese beantragten Sacheinlage würden einen nicht erfassten Zugang im Betriebsvermögen darstellen, welcher eben im Rechenwerk der A.KG keinen Niederschlag gefunden hat. So hat auch das Finanzamt in seinem letzten Schriftsatz vom 11. Mai 2018 ausgeführt, die behaupteten nicht verbuchten Wareneinlagen würden einen nicht verbuchten Wareneinsatz darstellen, der keinen Eingang in das Rechnungswesen der A.KG gefunden hat. Trotz Ersuchens um Stellungnahme hat die Bf. zu dieser Feststellung keine Äußerung abgegeben, sodass das Gericht zur Ansicht gelangt, dass keine mengen- und wertmäßig zu berücksichtigenden "Sacheinlagen Gemüsegarten" getätigt wurden. Aus diesem Grund sind auch keine "Sacheinlagen Gemüsegarten" dem Kapitalkonto der Bf. gutzuschreiben ist.

Dem Vorbringen der Bf., die Zeugin Ke. könne bestätigen, dass die gesamte Ernte des Gemüsegartens in der Hotelküche verarbeitet worden sei, ist entgegen zu halten, dass mit Schreiben vom 22. Februar 2018 die Zeugin befragt wurde, wer im Gemüsegarten Gemüse angebaut und angepflanzt habe. In Beantwortung dieser Frage führte die Zeugin aus, dass der Gemüsegarten von der Bf., der Tochter der Bf. und Frau AP. bewirtschaftet worden sei, wobei die Tochter der Bf. und Frau AP. nicht im Gasthaus angestellt gewesen seien. Zur Frage, wer die Erträge des Gemüsegartens geerntet habe, verwies die Zeugin auf die Angaben zur Bewirtschaftung; geerntet hätten somit die Bf., die Tochter der Bf. und Frau AP.. Schließlich wurde noch gefragt, was mit den Erträgen aus dem Gemüsegarten gemacht worden sei und woher sie dies wisse. Darauf antwortete die Zeugin, dass ihr die Verhältnisse als Menügest und Nachbarin bekannt gewesen seien; durch die mit einem Maschendrahtzaun getrennten, benachbarten Grundstücke habe sie die Bewirtschaftung beobachten können und seien gesellschaftliche Gespräche geführt und örtliche Kommunikation gepflegt worden. Abgesehen davon, dass die Bf. ursprünglich behauptet habe, sie habe den Gemüsegarten bewirtschaftet und die Zeugin nun angibt, dass noch zwei weitere Personen den Gemüsegarten bewirtschaftet und die Erträge geerntet hätten, hat die Zeugin auch keine Auskunft darüber erteilt, was mit den Erträgen aus diesem Gemüsegarten gemacht wurde. Die Zeugin gab zu dieser Frage lediglich an, als Menügest und Nachbarin seien ihr die Verhältnisse bekannt gewesen. Es mag schon sein, dass im ländlichen Raum viele Bewohner ihr eigenes Gemüse und Obst anbauen, das Gericht hegt jedoch im gegenständlichen Fall große Zweifel, dass die Erträge aus dem Gemüsegarten tatsächlich in die A.KG eingebracht wurden. Auch die Bestätigung

durch den steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung kann das Gericht davon nicht überzeugen. Wenn der steuerliche Vertreter nämlich im Schreiben vom 29. November 2017 ausführt, zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung sei ihm der Umstand der Sacheinlagen der Bf. nicht bekannt gewesen und in der mündlichen Verhandlung gibt er dann schließlich an, er kenne die Situation, weil er dort aufgewachsen ist, dann sind seine Ausführungen einander widersprechend, was der Glaubwürdigkeit dieser Angaben nicht sehr zuträglich ist. Somit ist der Bf. weder durch Vorlage entsprechender Belege, noch durch die Angaben der Zeugin, noch durch die Bestätigung des steuerlichen Vertreters der Nachweis gelungen, dass die behaupteten "Sacheinlagen Gemüsegarten" auch tatsächlich in die A.KG eingebracht wurden.

Der steuerliche Vertreter hat in der mündlichen Verhandlung auch angegeben, dass das Einbringen von Gemüse und Obst aus dem Gemüsegarten in die A.KG deshalb in der Buchhaltung keinen Niederschlag gefunden hat, weil seitens der A.KG eine Rechnung (Lieferung) an das Seminarhotel ausgestellt wurde. Dieses Vorbringen ist insoweit nicht nachvollziehbar, weil die Verrechnung an das Seminarhotel (= Komplementärin der A.KG) kein geeigneter Nachweis für die tatsächliche Einlage in die A.KG darstellt. Bevor nämlich eine Verrechnung an das Seminarhotel erfolgen kann, muss zuerst das Gemüse und Obst aus dem Gemüsegarten in die A.KG eingelegt werden. Da aber - wie oben bereits ausgeführt - keine "Sacheinlagen Gemüsegarten" in die A.KG eingelegt wurden, geht die Begründung des steuerlichen Vertreters ins Leere.

Infolge des Nichtvorliegens der strittigen Privat- und Sacheinlagen der Bf. in die A.KG erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf deren wert- und mengenmäßige Höhe.

In der mündlichen Verhandlung meinte der Sohn der Bf. schließlich, dass weder sein Vater noch seine Mutter (= die Bf.) gewusst haben, dass etwas auf dem Verrechnungskonto zu buchen sei. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass ein steuerlich relevanter Sachverhalt selbstverständlich nur dann Berücksichtigung finden kann, wenn dem steuerlichen Vertreter sämtliche Informationen auch bekannt gegeben werden. Wenn dies nicht erfolgt, haben die Steuerpflichtigen die fehlende Information an den steuerlichen Vertreter selbst zu verantworten.

Betreffend das vorgelegte Schreiben vom 9. November 2017 der L-Bank gelangt das Gericht - ebenso wie die Amtspartei - zur Ansicht, dass durch die Verwendung des Erlöses des Grundstück, Einlagezahl für die A.KG eine Einbringung in die A.KG nachgewiesen ist. Aufgrund der erfolgten Einbringung des Erlöses durch die Bf. in die A.KG, vermindert sich auch der Stand des Kapitalkontos der Bf. bei der A.KG.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass sich weder die behaupteten Einlagen der Bf. in die A.KG aus Geldmitteln in Höhe von € 56.942,84, noch die behaupteten Sacheinlagen aus dem Gemüsegarten in Höhe von € 33.000,00, noch die behaupteten Falschbuchungen auf dem Verrechnungskonto des EK., als Tatsache erwiesen haben, sodass der Veräußerungserlös wie folgt zu ermitteln ist:

|                                  |               |
|----------------------------------|---------------|
| Kapitalkonto PK. lt. Bilanz 2010 | € -504.211,05 |
|----------------------------------|---------------|

|  |               |
|--|---------------|
| Verbindlichkeiten der A.KG gegenüber PK.               | € 93.939,10   |
| Gewinnänderung 2008 lt. Außenprüfung                   | € 23.110,00   |
| Gewinnänderung 2009 lt. Außenprüfung                   | € 30.682,51   |
| Gewinnänderung 2010 lt. Außenprüfung                   | € 35.770,46   |
| anteil. Erlös<br>a. Verk.d.Grundst.Nummer, Einlagezahl | € 11.428,76   |
| Kapitalkonto PK. per 31.12.2013                        | € -309.280,22 |

Die im Jahr 2013 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 309.280,22

In den Einkünften sind enthalten:

Veräußerungs- und Aufgabegewinn in Höhe von € 309.280,22

Bei der Veranlagung der beteiligten Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:

Verlassenschaft nach EK. € 0,00

PK. € 309.280,22

In den Einkünften sind enthalten:

Veräußerungsgewinn € 309.280,22

Anteilsveräußerung

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Der vorgebrachte Sachverhalt der Bf., dass sie der Höhe nach bestimmte Pensionszahlungen (Privateinlagen) und "Sacheinlagen Gemüsegarten" getätigt habe und dass Falschbuchungen auf dem Verrechnungskonto des EK. (Verstorbener Ehemann der Bf.) durchgeführt worden seien, wurde durch das Gericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung verneint. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt somit nicht vor, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. August 2018