

6. Oktober 2011

BMF-010203/0464-VI/6/2011

An

Bundesministerium für Finanzen  
Finanzämter  
Großbetriebsprüfung  
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer  
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer

## **Salzburger Steuerdialog 2011, Einkommensteuer - Ergebnisse**

# **Schenkung einer Quote an einem Einzelbetrieb zwischen Angehörigen**

## **Bezug habende Norm**

[§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988](#), [§ 23 Z 2 EStG 1988](#), EStR 2000 Rz 2531 f, EStR 2000 Rz 5883 f

## **Sachverhalt**

Versicherungsmakler A überträgt mit schriftlichem Schenkungsvertrag vom 30. November 2007 50% seines Maklerbetriebes an seine volljährige Tochter B. Im Schenkungsvertrag ist vereinbart, dass die Schenkung mit Wirkung per 1. Jänner 2007 als vollzogen gilt.

Infolge der Betriebsanteilsschenkung kommt es zur Errichtung der A&B-Versicherungs-Kommanditgesellschaft, an der A als Komplementär und die Tochter B als Kommanditistin fungieren. Beide sind am Vermögen der KG jeweils zu 50% beteiligt. Das Fixkapital des Komplementärs sowie die bedungene Einlage der Kommanditistin betragen jeweils 20.000 Euro.

Im Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der Kommanditgesellschaft ist festgelegt, dass der Gewinn und Verlust entsprechend der Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft zwischen den beiden Gesellschaftern aufzuteilen ist.

Für das Jahr 2007 und die Folgejahre werden von der A&B-KG an das Finanzamt Gewinnfeststellungserklärungen gemäß [§ 188 BAO](#) eingereicht, in denen die Gewinne der Gesellschaft jeweils mit 50% auf Komplementär A und mit 50% auf Kommanditistin B zur Aufteilung gelangen.

Der Gewinn der Gesellschaft beläuft sich im Jahr 2007 auf 72.000 Euro, im Jahr 2008 auf 84.000 Euro und im Jahr 2009 auf 66.000 Euro.

Die A&B-KG veräußert ihren (originären) Kundenstock am 2. Jänner 2010 an einen fremden Dritten um den Kaufpreis von 120.000 Euro.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der AB-KG für die Jahre 2007 bis 2010 wird festgestellt, dass Kommanditistin B in der Gesellschaft nicht aktiv mitarbeitet. Die Umsätze der Gesellschaft aus Versicherungsprovisionen resultieren ausschließlich aus der Vermittlungstätigkeit des Komplementärs A.

## **Fragestellung**

1. Ist die Schenkung der Hälfte des Maklerbetriebes steuerlich anzuerkennen und kommt der Geschenknehmerin Mitunternehmerstellung zu?
2. Ist die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Gewinnverteilungsabrede für 2007 bis 2009 steuerlich anzuerkennen?
3. In welchem Verhältnis ist die stille Reserve aus der Veräußerung des Kundenstocks im Jahr 2010 auf die Gesellschafter aufzuteilen?

## **Lösung**

### **Zu 1.:**

**Ein Einzelunternehmer kann eine Quote seines Betriebes verschenken. Es liegen im gegenständlichen Fall keine Anhaltspunkte vor, die Schenkung ertragsteuerlich nicht anzuerkennen. Eine Betriebsquotenschenkung ist wie eine unentgeltliche (Teil)Betriebsübertragung zu behandeln und fällt unter den Tatbestand des [§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988](#), sodass die Buchwerte fortzuführen sind und es zu keiner Aufdeckung stiller Reserven kommt. Es handelt sich dabei um die "Geburt" und unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils in einem Vorgang (*Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 6 Tz 244). Infolge der**

**Schenkung kommt es zur Errichtung einer KG, in der die Geschenknehmerin die Stellung einer Kommanditistin ausübt. Eine darin allenfalls gelegene formwechselnde Umwandlung löst keine ertragsteuerliche Folgen aus.**

**Zu 2.:**

**Da steuerliche Rechtsfolgen - abgesehen von gesetzlich ausdrücklich angeordneten Fällen - nicht rückwirkend gestaltet werden können, liegt eine Mitunternehmerstellung der B erst mit dem Abschluss des Schenkungsvertrages vor (VwGH 18.02.1999, [97/15/0023](#); *Doralt*, EStG 1988, § 23 Tz 288). Eine rückwirkende Teilnahme der Geschenknehmerin B an den Betriebsergebnissen des Jahres 2007 (Jänner bis November) ist mit steuerlicher Wirkung nicht möglich.**

**Für die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung von Personengesellschaften gilt ganz allgemein das Erfordernis der Angemessenheit. Gerade bei Familiengesellschaften muss die getroffene Gewinnverteilungsabrede auf ihre Angemessenheit hin geprüft werden. Dies deshalb, da dem Gesellschafter nur jene Einkünfte aus der Personengesellschaft zuzurechnen sind, die seinen Gesellschafterbeiträgen entsprechen (insbesondere Kapital, Arbeitskraft und Risiko). Inhaltlicher Maßstab der Prüfung ist, ob die Gewinnverteilung unter Familienfremden in dieser oder ähnlicher Weise getroffen worden wäre.**

**Die Prüfung der Gewinnverteilungsregelung auf ihre Angemessenheit hin ist notwendig, um die aus der Gesellschafterstellung resultierenden Einkünfte von den Gewinnverwendungen abzugrenzen. Anlass zur Prüfung und zum Fremdvergleich ergibt sich insbesondere, wenn aus der gewählten Gewinnverteilungsart eine Minderung der Steuerlast resultiert.**

**Die Gewinnaufteilung in einer Mitunternehmerschaft muss demnach eine sachgerechte Abgeltung der Leistungen und Beiträge der einzelnen Gesellschafter darstellen. Sollte das gesellschaftsvertraglich nicht gewährleistet sein, muss die Einkünfteverteilung auch abweichend von den Parteienvereinbarungen vorgenommen werden (vgl. VwGH 16.09.2003, [2000/14/0069](#); EStR 2000 Rz 1183).**

**Für die Tätigkeit eines Versicherungsmaklers sind in erster Linie personenbezogene Qualitäten entscheidend. Die Höhe der Provisionseinnahmen und der wirtschaftliche Erfolg eines Versicherungsmaklers hängt in weitaus überwiegendem Ausmaß von einer erfolgreichen Vermittlungstätigkeit ab. Bei einem Maklerbetrieb stellt somit die Arbeitsleistung eines Gesellschafters den für den Betriebserfolg wesentlichen Gesellschafterbeitrag dar, während der Kapitaleinsatz bzw. das mit der Maklertätigkeit verbundene Risiko nur von untergeordneter Bedeutung sind.**

**Zum Erfolg der Gesellschaft steuert A neben seiner Einlage und Vermögen vor allem seine Arbeitsleistung bei, B neben ihrer Einlage nur Vermögen.**

**Gesellschaften unter Angehörigen müssen einem Fremdvergleich standhalten. Stellt die Abgabenbehörde fest, dass eine Gewinnverteilungsregelung unangemessen ist und damit der Gewinn abweichend von den jeweils geleisteten Gesellschafterbeiträgen aufgeteilt wird, ist sie auf eine angemessene zu korrigieren (EStR 2000 Rz 1183). Im konkreten Fall hätten einander fremd gegenüberstehende Gesellschafter aus einem natürlichen Interessensgegensatz heraus, der jedem Gesellschafter ein seinem Gesellschafterbeitrag entsprechendes Gewinnäquivalent zuweisen würde, nicht eine Gewinnverteilung vereinbart, die bei derart unterschiedlich zu gewichtenden Gesellschafterbeiträgen eine gleichteilige Ergebnisaufteilung vorsieht. Die Gewinnverteilung der Jahre 2007 bis 2009 muss daher – abweichend von der gesellschaftsvertraglich vereinbarten - korrigiert werden. Dafür sind die konkreten Verhältnisse des Einzelfalles maßgebend.**

**Die Bestimmung des Aufteilungsverhältnisses könnte wie folgt vorgenommen werden: Ausgehend von einem durchschnittlichen Jahresgewinn wird ein fremdübliches Arbeitsentgelt für die Tätigkeit des Komplementärs sowie eine angemessene Haftungsvergütung ausgeschieden und dem Komplementär zugewiesen, der Rest kann grundsätzlich nach dem Kapitaleinsatz verteilt werden.**

**Zu 3.:**

**Mit der Betriebsquotenschenkung hat A der B auch einen Anteil am damals bestehenden Kundenstock geschenkt. Da der Kundenstock den Gesellschaftern für steuerliche Zwecke vermögensmäßig zu gleichen Teilen zuzurechnen ist, ist auch die stille Reserve gleichteilig zuzuordnen.**

## **Schenkung eines Gesellschaftsanteiles an einer Rechtsanwälte-GesbR an die Ehegattin**

### **Bezug habende Norm**

[§ 2 EStG 1988](#), [§ 23 Z 2 EStG 1988](#); EStR 2000 Rz 5839 f, Rz 5883 f

### **Sachverhalt**

Rechtsanwalt A ist Gesellschafter der im Jahr 1995 gegründeten ABC-Rechtsanwälte GesbR und bezieht daraus jährlich einen Gewinnanteil von ca. 500.000 Euro. Bei den Gesellschaftern der ABC-Rechtsanwälte GesbR handelt es sich um fremde Dritte.

Mit Wirksamkeit zum 1.5.2005 schenkt A seinen Anteil an der ABC-Rechtsanwälte GesbR an seine Ehegattin, die den Gesellschaftsanteil übernimmt. Ab 1.5.2005 ist der Gesellschaftsanteil nur noch der Ehegattin zuzurechnen. Geschenkgeber A bleibt an der ABC-Rechtsanwälte GesbR als reiner Arbeitsgesellschafter beteiligt.

Im Schenkungsvertrag zwischen den Ehegatten ist hinsichtlich der Gewinnverteilung vereinbart, dass der im Gesellschaftsvertrag festgelegte Gewinnanteil des Geschenkgebers Rechtsanwalt A insgesamt unverändert bleibt und dass von diesem Gewinnanteil die Geschenknehmerin nunmehr 40% erhält und der Geschenk gebenden Ehegatte als reiner Arbeitsgesellschafter 60%.

Die übrigen Gesellschafter der Rechtsanwälte GesbR stimmten dem Schenkungsvertrag zu. Die gesellschaftsvertraglich festgelegte Gewinnverteilung zwischen den Gesellschaftern wird durch die Gesellschaftsanteilsschenkung nicht beeinflusst. Anstatt des Geschenkgebers ist nunmehr die Geschenknehmerin mit 28% am Vermögen, Gewinn und Verlust an der Gesellschaft beteiligt.

Ebenfalls auf den 1.5.2005 wird die Rechtsform des Unternehmens von einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts in eine Kommanditerwerbsgesellschaft umgewandelt, wobei die

Geschenknehmerin die Stellung einer Kommanditistin erhält, die restlichen Gesellschafter der GesbR sind nunmehr als Komplementäre beteiligt, wobei der Geschenkgeber weiterhin reiner Arbeitsgesellschafter ist.

Die Geschenknehmerin hat ein abgeschlossenes Jusstudium und hat die Anwaltsprüfung abgelegt. Sie ist und war auch bisher während ihrer Zeit als Gesellschafterin in der Gesellschaft selbst nicht aktiv tätig und war in der Vergangenheit auch in keine Entscheidungen der Gesellschaft eingebunden.

Die Geschenknehmerin hat für den Fall des Ausscheidens ihres Ehegatten aus der (nunmehrigen) ABC-Rechtsanwälte KEG kein gesellschaftsvertraglich vereinbartes Recht, in der ABC-KEG als Anwältin tätig zu werden und den Klientenstock des Ehegatten - sofern das überhaupt möglich gewesen wäre – zu übernehmen.

Tatsächlich ist der Geschenk gebende Ehegatte A unverändert in der Gesellschaft tätig und betreut weiterhin seinen Klientenstock.

Der aus seiner anwaltlichen Tätigkeit resultierende Gewinnanteil aus der ABC-Rechtsanwälte KEG, auf dessen Höhe die Schenkung des Gesellschaftsanteils ja keine Auswirkung hatte, wurde nach Schenkung des Gesellschaftsanteils an die Ehegattin nunmehr nicht mehr ihm allein zugerechnet, sondern zu 40% seiner Ehegattin, die nunmehr zu 28% als Kommanditistin am Vermögen der KEG beteiligt ist.

## **Fragestellung**

1. Wird durch die Schenkung des Gesellschaftsanteils an die Ehegattin auch eine steuerliche Mitunternehmerstellung der Ehegattin begründet?
2. Wenn ja, ist die hier vorgenommene Gewinnaufteilung 60% zu 40% steuerlich anzuerkennen bzw. nach welchen Kriterien hat die Gewinnaufteilung in diesem Fall vorgenommen zu werden?

## **Lösung**

### **Zu 1.:**

**Bei freien Berufen ist idR davon auszugehen, dass der Gewinn fast ausschließlich durch den Arbeitseinsatz des Berufsträgers erzielt wird und ein Gesellschaftsvertrag mit einem nur mittätigen Fremden ohne entsprechende**

Vorbildung nicht abgeschlossen würde. Aus dem Fremdvergleich kann daher - trotz gesetzlicher Zulässigkeit - die steuerliche Nichtanerkennung eines solchen Gesellschaftsverhältnisses abzuleiten sein (VwGH 29.09.2004, [2001/13/0159](#); EStR 2000 Rz 1187). Der Zusammenschluss eines Freiberuflers mit einem berufsfremden Angehörigen ist im Hinblick darauf, dass der Gewinn fast ausschließlich auf die Arbeitsleistung des Berufsträgers zurückzuführen ist, einer besonders strengen Prüfung zu unterziehen, da das Eingehen eines Gesellschaftsverhältnisses eines Freiberuflers mit einer berufsfremden Person bereits dem Grunde nach einen Ausnahmefall darstellt (VwGH 06.03.1985, [84/13/0242](#); *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 20 Tz 54.3).

Nach dem genannten Erkenntnis des VwGH vom 6.3.1985, 84/13/0242, ist es jedenfalls nicht anzunehmen, dass ein Rechtsanwalt einer berufsfremden, ihm nicht nahestehenden Person für das Zurverfügungstellen von 50% des Betriebsvermögens eine Gewinnbeteiligung von 40% bzw 50% einräumen würde. Die steuerliche Anerkennung einer derartigen Vereinbarung wurde daher bereits dem Grunde nach versagt.

Kann ein Betriebsinhaber keine hinreichenden Aussagen darüber machen, wann, für welche konkreten Leistungen seiner Ehefrau und in welchem Ausmaß er Vergütungen geleistet hat, ist die behauptete Gewinnbeteiligung steuerlich nicht anzuerkennen (VwGH 27.04.1983, [2813/80](#)).

Bei Gesellschaften zur Ausübung der Rechtsanwaltschaft dürfen gemäß [§ 21c RAO](#) neben Rechtsanwälten iSd [§ 21c Z 1 lit. a RAO](#) ua. folgende Angehörige beteiligt sein:

- Ehegatten und Kinder eines der Gesellschaft angehörenden Rechtsanwalts;
- die Witwe und Kinder eines verstorbenen Rechtsanwaltes, wenn dieser bei seinem Ableben Gesellschafter war oder wenn die Witwe oder die Kinder die Gesellschaft mit einem Rechtsanwalt zur Fortführung der Kanzlei eingehen.

Ehegatten eines Rechtsanwaltes der Gesellschaft können jedoch nur für die Dauer der Ehe der Gesellschaft angehören ([§ 21c Z 4 RAO](#)).

**§ 21c Z 9 RAO sieht vor, dass alle der Gesellschaft angehörenden Rechtsanwälte allein zur Vertretung und zur Geschäftsführung befugt sein müssen. Alle anderen Gesellschafter müssen von der Vertretung und Geschäftsführung ausgeschlossen sein.**

**Nach § 21c Z 2 RAO dürfen Rechtsanwälte der Gesellschaft nur als persönlich haftende Gesellschafter angehören. Ehegatten, Kinder und eine Witwe eines Rechtsanwaltes dürfen der Gesellschaft nur als Kommanditisten, als Gesellschafter ohne Vertretungs- und Geschäftsführungsbefugnis oder nach Art eines stillen Gesellschafters angehören.**

**Im vorliegenden Fall hat die Ehefrau zwar die Rechtsanwaltsprüfung abgelegt, sie ist aber mangels Eintragung in die Liste der Rechtsanwälte (§ 1 iVm § 5 RAO) nicht Rechtsanwältin iSd § 21c Z 1 lit. a RAO und daher nicht zur Geschäftsführung bzw. Vertretung in der Gesellschaft befugt. Sie hat in der Gesellschaft tatsächlich auch nie aktiv mitgewirkt. Aufgrund der standesrechtlichen Vorschriften ist ihre Kommanditistenstellung von der aufrechten Gesellschafterstellung ihres Ehemannes abhängig. Scheidet daher der Ehemann aus der Gesellschaft aus oder wird die Ehe beendet, hat auch die Kommanditistin zwingend aus der Gesellschaft auszuscheiden. Ihre Gesellschafterstellung ist daher an die des Ehemannes gebunden.**

**Die Kommanditistin ist zwar an den (anteiligen) stillen Reserven der KG beteiligt, sie hat aber gesellschaftsvertraglich kein Recht, den Klientenstock des Ehemannes zu übernehmen. Der Klientenstock stellt bei Rechtsanwälten einen bedeutenden Firmenwertfaktor dar. Eine Substanzbeteiligung daran ist der Ehegattin durch diese Vereinbarung aber faktisch verwehrt, wodurch ihre Beteiligung an den (anteiligen) stillen Reserven wesentlich eingeschränkt ist. Gerade die Beteiligung eines beschränkt haftenden Gesellschafters an den stillen Reserven und am Firmenwert stellt ein für die Mitunternehmerstellung notwendiges Kriterium dar, da dessen Mitunternehmerinitiative wegen fehlender Mitarbeit in der Gesellschaft weniger stark ausgeprägt ist.**



**Die Kommanditistin ist auch nicht anteilig am gesamten Gesellschaftsgewinn beteiligt; ihr Gewinnanteil hängt ausschließlich vom Gewinnanteil ihres Ehemannes ab. Durch die Beteiligung der Ehefrau im Wege der Anteilsschenkung kam es in keiner Weise zu einer Veränderung der Gewinnverteilungsabrede zwischen den einander fremd gegenüberstehenden "Altgesellschaftern". Es wurde allein der Gewinnanteil des Gesellschafters A ab dem Zeitpunkt der Beteiligung seiner Ehefrau mit ihr im Verhältnis 60% zu 40% aufgeteilt. Der gesamte Gewinnanteil ist jedoch weiterhin ausschließlich auf die Leistung des A zurückzuführen.**

**Unter Zugrundelegung eines Fremdvergleichs ist die Beteiligung der Ehefrau ausschließlich durch private Motive veranlasst. Sie stellt damit eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar. Einkünfte sind steuerlich demjenigen zuzurechnen, der die die Einkünfte verschaffende Tätigkeit ausübt. Mangels ausreichender Mitunternehmerinitiative und ausreichendem Mitunternehmerisiko ist daher die Ehefrau nicht als Mitunternehmerin anzusehen.**

**Zu 2.:**

**Der der Ehefrau gesellschaftsvertraglich zugewiesene Gewinnanteil ist mangels ihrer Mitunternehmerstellung steuerlich (weiterhin) allein dem Ehemann zuzurechnen.**

**ESTR 2000 Rz 5824 sieht für den Fall der Unterbeteiligung an einer mitunternehmerischen Beteiligung vor: Bei einer Unterbeteiligung beteiligt sich eine natürliche oder juristische Person am Mitunternehmeranteil eines Personengesellschafters (Hauptgesellschafters). Hat der Unterbeteiligte nicht nur Anteil am Gewinn/Verlust des Hauptgesellschafters, sondern auch an den stillen Reserven und dem Firmenwert, ist er Mitunternehmer und erzielt betriebliche Einkünfte, wenn die Hauptgesellschaft betriebliche Einkünfte erzielt. Ist der Unterbeteiligte nur am Gewinn des Hauptgesellschafters beteiligt, ist er hingegen nicht Mitunternehmer, sondern bloß Gläubiger des Hauptgesellschafters. Die ihm in diesem Fall zustehenden Einkünfte aus Kapitalvermögen sind nicht in der**

**Einkünftefeststellung, sondern erst in der Einkommensteuerveranlagung des Hauptgesellschafters zu berücksichtigen (VwGH 05.03.1979, [2217/78](#)).**

**Ob die Weitergabe von Gewinnen an die Ehefrau bei ihr zu Einkünften aus Kapitalvermögen aus einer nicht mitunternehmerischen Unterbeteiligung am Gesellschaftsanteil des A führt, ist an Hand eines Fremdvergleiches zu prüfen. Demnach ist maßgeblich, ob die Vergütung in einem angemessenen Verhältnis zu einer Kapitalüberlassung an den A steht. Da die Ehefrau dem Ehemann überhaupt kein Kapital überlassen hat, sondern nur – im Wege der Anteilsschenkung - eine Einlage in die KG geleistet hat, liegt eine steuerlich wirksame Unterbeteiligung nicht vor. Die Weitergabe der dem Ehemann zuzurechnenden Gewinne stellt daher auch unter diesem Gesichtspunkt eine ertragsteuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar.**

## **Gesellschaftsvertragswidrige Entnahme eines Teils des Klientenstocks einer Steuerberatungs-OG durch einen OG-Gesellschafter**

### **Bezug habende Norm**

[§ 6 Z 4 EStG 1988](#); EStR 2000 Rz 5926

### **Sachverhalt**

Am Vermögen, Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven und dem Firmenwert einer Steuerberatungs-OG sind Steuerberater A und Steuerberater B zu je 50% beteiligt. Beide arbeiten in der Gesellschaft mit.

Die Gesellschafter sind seit längerer Zeit in Streit, bis schließlich im Februar 2010 Gesellschafter A aus den gemeinsamen Kanzleiräumlichkeiten "auszieht" und einen Teil des Klientenstockes der OG – im Wesentlichen jene Klienten, die in der Vergangenheit bereits von ihm steuerlich betreut wurden - "mitgenommen" hat. Die von Gesellschafter A - unter Verstoß gegen die Konkurrenzklauseln des Gesellschaftsvertrages - "mitgenommenen" Klienten werden nunmehr im Rahmen eines neu eröffneten Einzelbetriebes durch A steuerlich betreut.

Die Klienten wurden von A darüber informiert, dass die steuerliche Betreuung und Vertretung zukünftig nur mehr von ihm als Einzelunternehmer erfolgen werde. Die Beratungshonorare werden von den Klienten nunmehr auf ein Bankkonto des A überwiesen.

Von Gesellschafter B wurde zwischenzeitlich der Ausschluss des Gesellschafters A aus der OG bzw. die Übernahme des Unternehmens gemäß [§ 142 UGB](#) iVm [§ 140 UGB](#) beim zuständigen Gericht beantragt, ein Gerichtsurteil ist bisher nicht ergangen. Die OG ist zivilrechtlich weiterhin aufrecht und im Firmenbuch eingetragen. Sie tritt auch weiterhin nach außen hin (wie etwa gegenüber dem Finanzamt) auf.

Bei dem von A "mitgenommenen" Klientenstock handelt es sich um einen selbst geschaffenen Klientenstock.

### **Fragestellung**

1. Liegt in der "Mitnahme" des Klientenstocks durch A ein Entnahmevorgang aus der OG vor?
2. Wenn in der "Mitnahme" des Klientenstocks durch A ein Entnahmetatbestand vorliegt, bei wem ist die stille Reserve aus der Entnahme steuerlich zu erfassen? Gesellschafter B ist der Meinung, die stille Reserve sei nur dem A zuzurechnen, Gesellschafter A meint, die stille Reserve aus der Entnahme sei im Verhältnis der Beteiligungsquoten (50:50) auf die Gesellschafter aufzuteilen.
3. Ist davon ausgehen, dass Gesellschafter A trotz des "Auszuges" aus der gemeinsamen Kanzlei im Februar 2010 und trotz der von B eingebrachten Ausschlussklage gemäß [§ 142 UGB](#) noch nicht im Sinne des [§ 24 EStG 1988](#) aus der Gesellschaft ausgeschieden ist?

### **Lösung**

#### **Zu 1.:**

**Der von A "mitgenommene" Klientenstock wird dem gemeinsamen Vermögen der steuerlichen Mitunternehmerschaft "Steuerberatungs-OG" entzogen, dadurch erfolgt eine zur Gewinnverwirklichung führende Entnahme aus dem Betriebsvermögen der OG.**

#### **Zu 2.:**

**Mitunternehmerstellung setzt ua. die Teilhabe des Gesellschafters am Gewinn, dem Vermögen, den stillen Reserven und dem Firmenwert des gesamten Unternehmens voraus. Ist gesellschaftsvertraglich vereinbart, dass ein Gesellschafter anteilig im Ausmaß seiner Beteiligungsquote am Gesellschaftsvermögen sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt ist und liegt keine gesonderte Gewinnverteilungsabrede hinsichtlich eines "Entnahmegewinnes" vor, ist kein Grund ersichtlich, warum die gemeinsame Teilhabe an den stillen Reserven und am Firmenwert nicht gelten soll, wenn ein Wirtschaftsgut aus dem Gesellschaftsvermögen allein durch einen Gesellschafter – wenn auch ohne Einvernehmen mit dem anderen Gesellschafter - entnommen wird. Die Entnahme kann steuerlich nicht anders behandelt werden als eine durch einen Gesellschafter erfolgte Veräußerung des Gegenstandes mit nachfolgender Entnahme des Kaufpreises durch diesen. Eine alleinige Zurechnung der stillen Reserve eines Wirtschaftsguts anlässlich der Entnahme durch einen Gesellschafter käme gleichsam einem Ausschluss an der Teilhabe der anderen Gesellschafter an den stillen Reserven des entnommenen Wirtschaftsguts gleich.**

**Zu 3.:**

**Wird vom Gericht einem Antrag auf Ausschluss eines Gesellschafters aus der Gesellschaft nach [§ 140 Abs. 1 UGB](#) stattgegeben, scheidet mit Rechtskraft des Urteils der beklagte Gesellschafter aus der Gesellschaft aus. Bis dahin behält er sämtliche Rechte und Pflichten mit Ausnahme der Beteiligung am Gewinn und Verlust. Nach [§ 140 Abs. 2 UGB](#) ist für die Auseinandersetzung zwischen der Gesellschaft oder dem allein verbleibenden Gesellschafter und dem ausgeschlossenen Gesellschafter die Vermögenslage der Gesellschaft in dem Zeitpunkt maßgebend, in dem die Klage auf Ausschließung erhoben wird. Der ausgeschlossene Gesellschafter nimmt daher bis zur Rechtshängigkeit der Ausschlussklage am Gewinn und Verlust der Gesellschaft teil (*Koppensteiner/Auer in Straube*, § 140 Rz 15 UGB).**

**Die OG erlischt zivilrechtlich als Folge einer erfolgreichen Klage auf Ausschluss mit Rechtskraft des Urteils. Im Fall einer lediglich aus zwei Personen**

bestehenden Gesellschaft kommt es in diesem Zeitpunkt zur Anwachsung des Gesellschaftsvermögens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Gemäß [§ 138 UGB](#) nimmt der ausgeschiedene Gesellschafter jedoch am Gewinn und Verlust teil, der sich aus den zur Zeit seines Ausscheidens schwebenden Geschäften ergibt. Solange die Gesellschaft daher nicht tatsächlich (durch abgeschlossene vermögensrechtliche Auseinandersetzung) aufgelöst ist, ist steuerlich vom (Weiter)Bestand einer Mitunternehmerschaft auszugehen (vgl. dazu auch *Ritz*, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, § 79 Rz 10 f). Entfaltet der "ausgezogene" Gesellschafter in der Gesellschaft keine Tätigkeit mehr, sind die in der Gesellschaft bis zur Erhebung der Ausschlussklage erwirtschafteten Einkünfte unter Berücksichtigung der in diesem Zeitraum jeweils geleisteten Gesellschafterbeiträge aufzuteilen, wobei die Arbeitsleistung des verbliebenen Gesellschafters dabei den wesentlichen Faktor bildet.

## **Überproportionale Verlustzuweisung an atypisch stille Gesellschafter im Jahr ihres Beitrittes**

### **Bezug habende Norm**

[§ 23 Z 2 EStG 1988](#); EStR 2000 Rz 5883 ff

### **Sachverhalt**

Unternehmensgegenstand der AB-Alternativenergy-Tech-AG (nachfolgend AB-AG) ist die Forschung und Entwicklung, die Produktion und der Vertrieb im Bereich von alternativen Energieerzeugungssystemen.

In den Jahren 2007 und 2008 beteiligen sich an AB-AG mehrere natürliche Personen als atypisch stille Gesellschafter, wobei die Beteiligungen unter Anwendung der Begünstigungen des [Art. IV UmgrStG](#) erfolgen.

### **Zusammenschluss per Stichtag 31.12.2006 (Tranche 1)**

Mit Zusammenschlussvertrag bzw. Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft vom 27.9.2007 beteiligt sich per Stichtag 31.12.2006 die X-Treuhand-Invest

GmbH als atypisch stille Gesellschafterin (Beteiligungsgeber) mit einer Einlage von 550.000 Euro an der AB-AG (Beteiligungsnehmerin).

Der Zusammenschluss erfolgt als Verkehrswertzusammenschluss mit Buchwertfortführung (Quotenverschiebung).

Die Beteiligungsgeberin hält und verwaltet die atypisch stille Beteiligung treuhändig für drei natürliche Personen.

Nachfolgend ein Auszug aus dem Gesellschaftsvertrag:

*"Mit Zahlung der Beteiligungsmittel ist der Beteiligungsgeber als atypisch stiller Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligungsquote an Gewinn, Verlust und am gesamten Vermögen des Beteiligungsnehmers einschließlich des Firmenwertes und der stillen Reserven beteiligt. Abweichend vom Beteiligungsverhältnis werden allfällige Verluste im Zeitraum 1.1.2007 bis 31.5.2007 bis zu 190% der Einlage vorrangig dem Beteiligungsgeber (atypisch Stillen) zugewiesen.*

*Die einvernehmlich zwischen dem Beteiligungsgeber und dem Beteiligungsnehmer vereinbarte und festgesetzte Beteiligung von 4,3825% wurde ausgehend von einem einvernehmlich festgesetzten Verkehrswert des Beteiligungsnehmers von 12.000.000 Euro zum Zusammenschlussstichtag festgelegt.*

*Das sich so ergebende Beteiligungsverhältnis ist für die Ermittlung der Gewinn- und Verlustbeteiligung sowie des Abschichtungsguthabenserlöses (Auseinandersetzungsguthabens) maßgeblich. Das Beteiligungsverhältnis kann sich durch Aufnahme weiterer stiller Gesellschafter, Ausgabe von Beteiligungsrechten und weiterer unter Pkt xx des Gesellschaftsvertrages genannter Maßnahmen verändern."*

### **Zusammenschluss per Stichtag 2.1.2008 (Tranche 2)**

Mit Zusammenschlussvertrag bzw. Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft vom 20.9.2008 beteiligt sich per Stichtag 2.1.2008 die X-Treuhand-Invest-GmbH als atypisch stille Gesellschafterin (Beteiligungsgeber) mit einer Einlage von 1.000.000 Euro an der Unternehmerin AB-AG (Beteiligungsnehmerin).

Der Zusammenschluss erfolgt als Verkehrswertzusammenschluss mit Buchwertfortführung (Quotenverschiebung).

Die Beteiligungsgeberin hält und verwaltet die atypisch stille Beteiligung treuhändig für fünf natürliche Personen auf Grundlage einer zwischen der Treuhänderin und dem Treugeber geschlossenen Treuhandvereinbarung.

Nachfolgend ein Auszug aus dem Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft:

*"Mit Zahlung der Beteiligungsmittel ist der Beteiligungsgeber als atypisch stiller Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligungsquote an Gewinn, Verlust und am gesamten Vermögen des Beteiligungsnehmers einschließlich des Firmenwertes und der stillen Reserven beteiligt.*

*Unabhängig davon, ob es sich um einen Gewinn oder Verlust handelt, wird das Ergebnis 2008 in voller Höhe dem Beteiligungsgeber zugeordnet. Ab dem Jahr 2009 ist der Beteiligungsgeber quotenmäßig am Ergebnis beteiligt.*

*Die einvernehmlich zwischen dem Beteiligungsgeber und dem Beteiligungsnehmer vereinbarte und festgesetzte Beteiligung von 10% wurde ausgehend von einem einvernehmlich festgesetzten Verkehrswert des Beteiligungsnehmers von € 9.000.000 zum Zusammenschlussstichtag festgelegt.*

*Das sich so ergebende Beteiligungsverhältnis ist für die Ermittlung der Gewinn- und Verlustbeteiligung sowie des Abschichtungsguthabens (Auseinandersetzungsguthabens) maßgeblich. Das Beteiligungsverhältnis kann sich durch Aufnahme weiterer stiller Gesellschafter, Ausgabe von Beteiligungsrechten und weiterer unter Pkt xx des Gesellschaftsvertrages genannter Maßnahmen verändern."*

#### **Geschäftsjahr 1 – 12/2007 - Verlust AB-AG & atypisch stille Gesellschaft**

Verlust gesamt:	1.460.000 Euro
Verlust atypisch Stille Tranche 1 entspr. Beteiligungsquote: 4,3825%	63.985 Euro
Verlust atypisch Stille lt. Vertrag bzw. F-Erklärung 190% der Einlage:	1.045.000 Euro

#### **Geschäftsjahr 1 – 12/2008 – Verlust AB- AG & atypisch stille Gesellschaft**

Verlust gesamt:	3.000.000 Euro
Verlustanteil atypisch Stille Tranche 2 entspr. Beteiligungsquote: 10%	300.000 Euro
Verlustanteil atypisch Stille Tranche 2 lt. Vertrag bzw. F-Erklärung: (entspricht 300% der atypisch stillen Einlage).	3.000.000 Euro

Die von der Beteiligungsquote abweichende vorrangige Verlustzuweisung an die jeweils neu beigetretenen atypisch stillen Gesellschafter in den Jahren 2007 und 2008 wird vom steuerlichen Vertreter der Gesellschaft in einer Vorhaltsbeantwortung an das Finanzamt wie folgt begründet:

*"Grund für die über das Beteiligungsverhältnis hinausgehende Verlustzuweisung im Jahr der Einlage war, dass der Beteiligungsnehmer (Geschäftsherr) im Zeitraum vor dem*

*Zusammenschluss zur Sicherstellung der Finanzierungsbasis und des operativen Geschäftsbetriebes erhöhte Aufwendungen insbesondere für Forschung und Entwicklung tätigen musste.*

*Als Abgeltung dieser Vorlistungen des Beteiligungsnehmers wurde gemäß Zusammenschlussvertrag vereinbart, dass die atypisch stillen Gesellschafter im ersten Jahr ihrer Einlage über ihre Beteiligungsverhältnisse hinausgehende Verlustzuweisungen zu tragen hatten".*

Auszugehen ist davon, dass Mitunternehmerstellung der atypisch stillen Gesellschafter gegeben ist und, dass aufgrund der vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Renditeberechnung der Tatbestand des [§ 2 Abs. 2a EStG 1988](#) nicht verwirklicht ist.

## **Fragestellung**

1. Wie ist dieser Sachverhalt steuerlich zu beurteilen?
2. Ist die hier vorgenommene vorrangige Verlustzuteilung an die jeweils neu eintretenden atypisch stillen Gesellschafter auch steuerlich anzuerkennen?

## **Lösung**

### **Zu 1. und 2.:**

**Tritt eine Person während eines Jahres in eine Gesellschaft ein und erlangt dadurch Mitunternehmerstellung, so können ihr erst die ab diesem Zeitpunkt verwirklichten Geschäftsfälle als Einzelbestandteile des Gewinnes/Verlustes zugewiesen werden, das heißt, es kann nur der Gewinn/Verlust verteilt werden, der ab dem Eintritt des neuen Gesellschafters entstanden ist (VwGH 18.02.1999, [97/15/0023](#); *Doralt*, EStG 1988, § 23 Tz 288). Denn Einkünfte können nur demjenigen zugerechnet werden, der den Einkünftebestand erfüllt; diese Tatbestandsverwirklichung erfolgt hinsichtlich der einzelnen Geschäftsfälle kontinuierlich während des Jahres. Es kann daher unterjährig nicht durch rückwirkende Maßnahmen mit steuerlicher Wirkung über bezogene Einkünfte verfügt werden (*Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 23, Rz 51).**

**Eine rückwirkende Teilnahme am Gewinn/Verlust sieht das UmgrStG vor; danach kann im Rahmen eines Zusammenschlusses nach [Art. IV UmgrStG](#) ein Gesellschafter mit steuerlicher Wirkung rückwirkend zum Umgründungstichtag**



beitreten und nimmt daher bereits ab dem Zusammenschlussstichtag an den Gewinnen und Verlusten der Gesellschaft mit steuerlicher Wirkung teil. Bei den vorliegenden atypisch stillen Gesellschaftsverhältnissen werden neu eingetretene atypisch stille Gesellschafter an den ab dem Zusammenschlussstichtag entstandenen Gewinnen/Verlusten beteiligt. Dabei bildet die Basis für die Gewinn-/Verlustbeteiligung grundsätzlich die gesellschaftsvertraglich festgelegte Beteiligungsquote am Vermögen der Unternehmerin, die auf Basis eines einvernehmlich zwischen den Parteien festgelegten Verkehrswertes (ermittelt durch Verkehrswertgutachten) der Unternehmerin per Zusammenschlussstichtag festgelegt wurde. Ergänzend ist im Gesellschafts- bzw. Zusammenschlussvertrag vereinbart, dass ein neu eintretender atypisch stiller Gesellschafter im Jahr seines Beitrittes einen über seine Beteiligungsquote hinaus gehenden Verlust zu übernehmen hat. Dies wird damit begründet, dass der Unternehmer (Beteiligungsnehmer) in den letzten Geschäftsjahren zur Sicherstellung der Finanzierungsbasis und des operativen Geschäftsbetriebes erhöhte Aufwendungen, insbesondere in Forschung und Entwicklung, tätigen musste. Diese in der Vergangenheit erbrachten Vorleistungen des Beteiligungsgebers (Geschäftsherrn) sollen durch eine überproportionale Übernahme von Verlusten durch den neu eintretenden stillen Gesellschafter abgegolten werden.

Es steht jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der [§§ 21 bis 24 BAO](#) gezogen (*Ritz*, BAO, § 22, Tz 1). Im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen im Einzelnen umschriebenen Tatbestände ist die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen.

Nach [§ 21 Abs. 1 BAO](#) sind abgabenrechtliche Fragen nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach der äußeren Erscheinungsform des

Sachverhaltes zu beurteilen. Bei Anwendung der vom Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beherrschten Gesetzesbestimmungen sind nicht die den Bezeichnungen, Benennungen, Ausdrücken und Begriffen entsprechenden rechtlichen Positionen, sondern die von diesen Umschreibungen angesprochenen tatsächlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten maßgeblich. Die Beurteilung eines abgabenrechtlich bedeutsamen Vorganges hat demnach nach dem tatsächlichen inneren Gehalt und nicht nach seinem äußeren Erscheinungsbild zu erfolgen.

Die neu eingetretenen atypisch stillen Gesellschafter haben aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung einen zusätzlichen Verlust zu übernehmen. Da die Beteiligung der atypisch stillen Gesellschafter jeweils rückwirkend unter Anwendung des [Art. IV UmgrStG](#) erfolgte, ist davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung der überproportional zur Beteiligungsquote zu übernehmende Verlust bereits feststand bzw. bereits im Wesentlichen abschätzbar war.

Für die Gewinn-/Verlustverteilung sind die Vereinbarungen der Gesellschafter, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages maßgebend. Die unternehmensrechtlich getroffene Gewinn-/Verlustverteilung ist dabei auch für steuerliche Belange anzuerkennen, wenn sie dem unterschiedlichen Kapital-, Arbeits- und dem etwaigen Haftungsrisiko der Gesellschafter angemessen Rechnung trägt oder Gegenstand einer Vorsorge gegen Steuerlastverschiebung bei einem Zusammenschluss iSd Art. IV UmgrStG ist. Steht die Gewinnverteilungsvereinbarung in einem offenbaren Missverhältnis zu der Beteiligung und Mitarbeit der einzelnen Gesellschafter, ist sie mit steuerlicher Wirkung zu korrigieren (EStR 2000 Rz 5883 mwN).

Wirtschaftlich wird die vorgenommene Verlustaufteilungsvereinbarung damit begründet, dass durch die überproportionale Verlustzuweisung an die neu eintretenden stillen Gesellschafter die durch Entwicklungsaufwendungen *bereits in Vorjahren, nämlich vor Entstehen der atypisch stillen Gesellschaften* entstandenen Aufwendungen bzw. Verluste auf die neu eintretenden atypisch stillen Gesellschafter übertragen werden sollen. Da eine Teilnahme eines neu

**beigetretenen Gesellschaftern an Gewinnen/Verlusten, die vor seinem Beitritt entstanden sind, mit den Grundsätzen einer subjektbezogen richtigen Einkünftezurechnung nicht vereinbar ist, ist die bisher vorgenommene Verlustaufteilung mit steuerlicher Wirkung in der Weise zu korrigieren, dass den atypisch stillen Gesellschaftern in den einzelnen Jahren jeweils nur die ihrer Beteiligungsquote entsprechenden Verluste zuzurechnen sind. Der Umstand, dass erhöhte Forschungsaufwendungen angefallen sind, muss sich (auch) in der Ausmessung der für die Ergebniszurechnung maßgeblichen Beteiligungsquote niederschlagen. Ist diese korrekt vorgenommen worden, woran zu zweifeln kein Anlass besteht, spiegelt das Beteiligungsausmaß die korrekte Ergebnisbeteiligung wider und hat daher Grundlage für die steuerliche Einkünftezurechnung zu sein.**

## **Zinscap-Optionsschein im außerbetrieblichen Bereich (Vermietung und Verpachtung)**

### **Bezug habende Norm**

[§ 28 EStG 1988](#); EStR 2000 Rz 6449

### **Sachverhalt**

Ein Steuerpflichtiger erzielt aus der Vermietung einer Liegenschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VuV) gemäß [§ 28 Abs 1 Z 1 EStG 1988](#). Zur Finanzierung der Anschaffung der vermieteten Liegenschaft wurde von ihm ein variabel verzinstes Bankdarlehen aufgenommen. Die Zinsen daraus werden im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus VuV als Werbungskosten berücksichtigt. Die Abrechnung der Zinsen des Darlehens erfolgt quartalsweise. Zur Absicherung gegen einen Anstieg der Zinsen aus dem Darlehen erwarb der Steuerpflichtige einen Zinscap-Optionsschein. Die Anschaffungskosten des Zinscap-Optionsscheines von 11.225 Euro macht er im Jahr der Anschaffung als Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV geltend.

### **Eckdaten des Zinscap-Optionsscheines:**

Emittentin des Optionsscheines ist eine österreichische Bank. Das Optionsrecht ist in der Weise ausgestaltet, dass der Optionsberechtigte (Eigentümer des Optionsscheines) für den

Fall, dass der 3-Monat-Euribor über dem Basiszinssatz von 5,7% p.a. liegt, am Ende der jeweiligen Rechnungsperiode (= Quartal) zum Bezug der Differenz zwischen dem festgestellten 3-Monats-Euribor und dem Basiszinssatz des Optionsscheines (5,7% p.a.) berechtigt ist. Liegt der 3-Monats-Euribor unter dem Basiszinssatz von 5,7%, erfolgt keine Zahlung. Berechnungsperiode ist jeweils ein Quartal (31.3., 30.6., 30.9. 31.12.). Die Laufzeit des Optionsscheines beträgt 10 Jahre ab November 2009. Der Zinscap-Optionsschein entspricht damit gewissermaßen einer Serie von Optionen.

### **Fragestellung**

1. Sind die Ausgaben für die Anschaffung des Zinscap-Optionsscheines als Werbungskosten bei Ermittlung der Einkünfte aus VuV abzugsfähig und wenn ja, sind sie im Jahr der Anschaffung zu berücksichtigen oder auf die Laufzeit von 10 Jahren zu verteilen?
2. Ist eine Verteilung auf die Laufzeit des Optionsscheines in Anlehnung an die EStR 2000 Rz 6449 denkbar?

### **Lösung**

#### **Zu 1.:**

**Der Zinscap-Optionsschein ist ein Wertpapier, das dem Optionsberechtigten das Recht auf Auszahlung der Zinsdifferenz zwischen einem Referenzzinssatz und einem Basiszinssatz einräumt und - als Sicherungsinstrument eingesetzt - einem Kreditnehmer einen sicheren Kreditzinssatz garantiert. Wirtschaftlich werden gegen Zahlung des Optionsentgelts variable in fixe Zinsen umgewandelt.**

**Zinsen aus Anschaffungskrediten sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig. Ist der Zinscap-Optionsschein wie im vorliegenden Fall konkret auf den Anschaffungskredit bezogen, ist er der Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung zuzuordnen und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Einheit mit dem Kredit zu sehen. Demzufolge ist das Entgelt für das Sicherungsgeschäft der abzugsfähigen Einkunftsquellenfinanzierung zuzuordnen.**

**Eine andere Betrachtung wäre geboten, wenn ein Zusammenhang mit einer Einkunftsquelle von vornherein nicht vorliegt oder ein solcher Zusammenhang**

durch die Veräußerung des Wertpapiers gelöst wird. In diesen Fällen wäre die Veräußerung im Rahmen des [§ 30 EStG 1988](#) bzw. - im Anwendungsbereich der durch das BBG 2011 und des AbgÄG 2011 erfolgten Änderung der Besteuerung von Kapitalvermögen – im Rahmen des [§ 27 Abs. 4 EStG 1988](#) (Einkünfte aus Derivaten) steuerlich zu beurteilen. Sollte ein Teil der Anschaffungskosten schon bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten berücksichtigt worden sein, verbietet sich in analoger Anwendung des [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) eine Doppelberücksichtigung von Aufwendungen. Dementsprechend sind die zu berücksichtigenden Anschaffungskosten bei Ermittlung der Einkünfte gemäß [§ 30](#) bzw. [§ 27 Abs. 4 EStG 1988](#) entsprechend zu kürzen.

**Zu 2.:**

[§ 19 Abs. 3 EStG 1988](#) sieht die Verteilung von Fremdmittelkosten, die nicht bloß das laufende und das folgende Jahr betreffen, auf die Laufzeit vor. In Anwendung des [§ 19 Abs. 3 EStG 1988](#) sind die Kosten für den Zinscap-Optionsschein über die Laufzeit des Optionsscheines verteilt als Werbungskosten abzugsfähig (ebenso *Beiser/Klaunzer*, RdW 9/2005, S 581, und *Doralt*, EStG 1988<sup>10</sup>, § 19 Tz 60, Stichwort "Fremdmittelkosten").

## **Reichweite der Haftung von Kommanditisten von vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften**

### **Bezug habende Norm**

[§ 28 EStG 1988](#), [§ 188 BAO](#); EStR 2000 Rz 6018

### **Sachverhalt**

An einer im Jahr 2000 errichteten, ausschließlich vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft sind zwei Kommanditisten mit einer Haft- bzw. Pflichteinlage von jeweils 3.675 Euro beteiligt, welchen die gesamten steuerlichen Verluste (vom Jahr 2000 bis einschließlich 2008 insgesamt 2.900.000 Euro) zugewiesen werden. Die nach [§ 1 Abs. 1 LVO](#) zu beurteilende Vermietungstätigkeit soll im Jahre 2026 einen Gesamtüberschuss ergeben.

Für jedes der drei von der KG gehaltenen und bewirtschafteten Objekte findet sich ein Gesellschafterbeschluss mit sinngemäß folgendem Inhalt:

*"Erhöhung der Pflichteinlagen:*

*Die nicht persönlich haftenden Gesellschafter ... verpflichten sich hiermit, im Verhältnis ihrer bisher bedungenen Haftenlage ihre Pflichteinlage von ATS ... um insgesamt ATS ... auf insgesamt ATS . zu erhöhen; dies unter der Voraussetzung, dass von der Gesellschaft in der J-Straße insgesamt rund ... m<sup>2</sup> Wohn- und Geschäftsfläche geschaffen, saniert, und unter Inanspruchnahme von Mitteln nach dem Steiermärkischen Wohnbauförderungsgesetz instand gesetzt, erhalten bzw. verbessert und danach bestmöglich vermietet werden.*

*Bei Erwerb bzw. Schaffung, Sanierung, Instandsetzung bzw. Verbesserung von mehr oder weniger als ... m<sup>2</sup> Nutzfläche erhöht oder vermindert sich die Pflichteinlage der Kommanditisten aliquot, wobei jedoch für die Berechnung der Erhöhung der Pflichteinlage die Wohnfläche im Maximum ... m<sup>2</sup> nicht übersteigen darf."*

Im Gesellschaftsvertrag ist ferner festgehalten:

*"Sollte durch den Verlust der Gesellschaft ein negativer Cashflow entstehen, so ist dieser für den Zeitraum bis zum Ablauf nach 15 Jahren nach der erstmaligen Vermietung von den beschränkt haftenden Gesellschaftern ... auf das Gesellschaftskonto einzuzahlen. Diese Einzahlungsverpflichtung entfällt jedoch, wenn die Mehrheit der Gesellschafter die Abdeckung des negativen Cashflows durch Aufnahme eines Bankdarlehens oder Kredites beschließt und dies auch tatsächlich erfolgt. Die Haftung für diese aufzunehmenden Bankdarlehen ist dabei durch die beschränkt haftenden Gesellschafter ... zu übernehmen."*

Über Bedenkenvorhalt des Finanzamtes legt die steuerliche Vertretung eine Tabelle vor, wonach die beiden Gesellschafter bereits je 1.250.000 Euro "in die Gesellschaft einbezahlt" hätten, und eine weitere Tabelle über die aufgenommenen Darlehen:

<b>Gläubiger</b>	<b>Darlehensbetrag</b>	<b>Besicherung</b>
P. GmbH	2.084.000 Euro	Blankowechsel
Bankinstitut	2.228.000 Euro	Pfandrecht Liegenschaft, Abtretung, Nachschussverpflichtung, Bürgschaftsvertrag
Bankinstitut	772.000 Euro	Pfandrecht Liegenschaft, Bürgschaftsvertrag

Damit seien die vom Verwaltungsgerichtshof formulierten Erfordernisse für die volle Teilnahme von beschränkt Haftenden an den Verlusten erfüllt.

## **Fragestellung**

1. Reichen mit Rücksicht auf VwGH 30.06.2005, [2004/15/0097](#), ua.

- a. die Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag bzw. in Gesellschafterbeschlüssen;
  - d. die tatsächlichen Einzahlungen ohne Benennung des Verpflichtungsgrundes;
  - c. die Begründung eines Pfandrechtes an einer Liegenschaft, deren Eigentümerin die KG ist;
  - d. die Besicherung von Gesellschaftsschulden durch Blankowechsel der Gesellschafter;
  - e. die Abtretung der Nachschusspflichten an einen Gesellschaftsgläubiger einzeln oder in ihrer Gesamtheit aus, um von einer steuerlich wirksamen "Haftungserweiterung" sprechen zu können?
2. Was ist unter der "Mitteilung der Erhöhung der Haftsumme" im Sinne von [§ 172 Abs. 1 UGB](#) zu verstehen?

### **Lösung**

**Gemäß EStR 2000 Rz 6018 sind bei vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften aus einem Werbungskostenüberschuss resultierende Verluste, soweit sie über die Hafteinlage des Kommanditisten hinausgehen, grundsätzlich nicht diesem, sondern dem Komplementär zuzurechnen. In gleicher Höhe sind Einnahmenüberschüsse dem Komplementär zuzurechnen (vgl. VwGH 20.05.1987, [86/13/0068](#) für den Geltungsbereich des [§ 23a EStG 1972](#), dessen inhaltlichen Gehalt der VwGH auf die vermögensverwaltende KG übertragen hat; zur vermögensverwaltenden K(E)G im Geltungsbereich des EStG 1988 siehe VwGH 21.02.2001, [2000/14/0127](#) sowie VwGH 09.09.2004, [2002/15/0196](#)). Eine Verlustzuweisung an den Kommanditisten über die Hafteinlage hinaus kommt nur dann in Betracht, wenn sich dieser im Innenverhältnis verpflichtet, über seine Einlage hinaus haftungsmäßig am Verlust der K(E)G teilzunehmen (Nachschusspflicht, ernst gemeinte Haftungserweiterungs- bzw. Garantieerklärung, VwGH 21.02.2001, [2000/14/0127](#)).**

**Im vorliegenden Fall haben sich die beiden Kommanditisten im Gesellschaftsvertrag mit einer Haft- bzw. Pflichteinlage von jeweils 3.675 Euro beteiligt. Gesellschaftsvertraglich ist darüber hinaus eine Einzahlungsverpflichtung bei Entstehen eines "negativen Cash-flows" bzw. die**

**Haftungsübernahme für Kredite, die von der Gesellschaft in einem derartigen Fall aufgenommen werden, vorgesehen. In nachfolgenden Gesellschafterbeschlüssen verpflichten sich die Kommanditisten zu einer Erhöhung der Pflichteinlage nach einem festgelegten Verhältnis der ursprünglichen Hafteinlage.**

**Auf Grundlage dieser Vereinbarungen wurden einerseits je 1.250.000 Euro "in die Gesellschaft einbezahlt" und Haftungen für Kredite der Gesellschaft übernommen (Blankowechsel, Bürgschaften, Abtretung der Ansprüche aus der Nachschusspflicht).**

**Wie der VwGH im Erkenntnis vom 30.06.2005, [2004/15/0097](#), unter Bezugnahme auf seine diesbezüglich langjährige Vorjudikatur ausführt, kommt eine über den Betrag der Hafteinlage hinausgehende Verlustzurechnung an Kommanditisten einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft nicht in Betracht. Der VwGH verweist diesbezüglich auf den Unterschied zwischen Pflichteinlage (bedungener Einlage) und Hafteinlage (Haftsumme). Da der Kommanditist im Außenverhältnis für Gesellschaftsschulden nur bis zur Höhe seiner Hafteinlage eintreten muss, ist für eine die ursprüngliche Hafteinlage übersteigende Verlustzuweisung die Wirksamkeit der Erhöhung der Haftsumme maßgeblich. Diesbezüglich ist daher – nach Ansicht des VwGH – in dem genannten Erkenntnis [§ 172 Abs. 1 UGB](#) maßgeblich, der voraussetzt, dass sich Gläubiger auf eine Erhöhung der Hafteinlage nur berufen können, wenn die Erhöhung in gehöriger Weise kundgemacht oder ihnen von der Gesellschaft mitgeteilt worden ist.**

**Mit den gegenständlichen Gesellschafterbeschlüssen wird die Pflichteinlage – nicht aber die Hafteinlage – erhöht. Die Erhöhung der Pflichteinlage allein reicht allerdings nach Ansicht des VwGH nicht aus, um eine über die Hafteinlage hinausgehende Verlustzuweisung an die Kommanditisten zu rechtfertigen. Die Erhöhung der bedungenen Einlage sagt nämlich nichts darüber aus, ob der Gesellschafter durch einen Verlust (vermögensmäßig) endgültig belastet ist. Rein interne Veränderungen der bedungenen Einlage entfalten keine Außenwirkung den Gesellschaftsgläubigern gegenüber. Jederzeit änderbare interne**



**Parteienvereinbarungen ohne Außenwirkung sind daher keine taugliche Grundlage für die Einkünftezuordnung.**

**Über die Hafteinlage hinaus können Verluste dem Kommanditisten nach der Rechtsprechung dann zugewiesen werden, wenn sich dieser im Innenverhältnis verpflichtet, über seine Einlage hinaus haftungsmäßig am Verlust der KG teilzunehmen (Nachschusspflicht). Danach ist eine Verlustzuweisung möglich, *"wenn auf Grund einer ernst gemeinten Haftungs- bzw. Garantieerklärung für die Gesellschaft eine Inanspruchnahme tatsächlich droht"* (VwGH 21.02.2001, [2000/14/0127](#)).**

**Die Verlustzurechnungsbeschränkung fußt darauf, dass einem beschränkt Haftenden im außerbetrieblichen Bereich nicht mehr an Verlusten zuzurechnen ist, als er wirtschaftlich zu tragen hat (vgl. dazu insbesondere VwGH 15.04.1980, [1661/79](#)). Eine Korrektur einer über die Einlage hinausgehenden Verlustzurechnung wie sie spätestens im Veräußerungs- oder Aufgabefall über [§ 24 Abs. 2 EStG 1988](#) beim beschränkt Haftenden im Rahmen einer Mitunternehmerschaft erfolgt, ist für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht vorgesehen.**

**Im Lichte dessen sind die geleisteten Nachschüsse einerseits und Haftungsübernahmen andererseits zu beurteilen. Die Nachschüsse stellen jeweils Erhöhungen der Pflichteinlage, nicht aber der Hafteinlage dar. Sie sind weder im Firmenbuch eingetragen, noch dem [§ 172 Abs. 1 UGB](#) entsprechend kundgemacht worden. Die Möglichkeit eines endgültigen Verlustes des Nachschusses (als Hafteinlage) ist damit nicht gegeben. Sie rechtfertigen daher keine erhöhte Verlustzuweisung (vgl. EStR 2000 Rz 6018 unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 30.06.2005, [2004/15/0097](#)).**

**Die Übernahme der Bürgschaften, die Ausstellung von Blankowechseln und die Abtretung von Ansprüchen aus einer Nachschussverpflichtung entfaltet gegenüber den jeweiligen Gläubigern Wirksamkeit. Im Sinne des oben genannten Erkenntnisses des VwGH vom 21.02.2001, [2000/14/0127](#), werden sie als ernst gemeinte Haftungserklärungen anzusehen sein, es sei denn, dass**

**sachverhaltsmäßig eine andere Beurteilung geboten wäre, wofür aber der dargestellte Sachverhalt keine Anhaltspunkte bietet.**

**Die Fragen sind daher wie folgt zu beantworten:**

**Zu 1: a) Nein; b) nein; c) nein (keine Haftung der Gesellschafter); d) ja; e) ja.**

**Zu 2.: Im Fall der Mitteilung der Erhöhung der Haftsumme ist die Haftungserhöhung nur den Gläubigern gegenüber wirksam, denen gegenüber sie mitgeteilt wurde (vgl. *Straube*, UGB, § 172, Tz 7). Eine "Mitteilung" ist eine Bekanntgabe der Haftungserweiterung.**

**Bürgschaftsübernahmen, Besicherung durch Blankowechsel und Abtretung von Nachschussverpflichtungen sind als "ernst gemeinte Haftungs- bzw. Garantieerklärung für die Gesellschaft" taugliche Grundlage für eine Erhöhung der Verlustteilnahme über die ursprüngliche Haftenlage hinaus.**

## **Gebäudeabbruchkosten bei Vermietung – Berücksichtigung bei Liebhabereibeurteilung**

### **Bezug habende Norm**

[§ 1 Abs. 2 LVO](#); EStR 2000 Rz 6418a

### **Sachverhalt**

Im Jahr 2003 kauft der Abgabepflichtige eine bebaute Liegenschaft (bestehend aus 1 Wohnung und 1 Geschäftslokal) um ca. 310.000 Euro und vermietet diese.

Die Einkünfte daraus betragen in den Jahren 2003 - 2008 durchschnittlich ca. 7.000 Euro (Mieteinnahmen ca. 12.000 Euro jährlich).

Im Jahr 2009 wird das Gebäude abgerissen und an derselben Stelle ein neues Gebäude (bestehend aus 1 Wohnung und 1 Geschäftslokal) errichtet (Herstellungskosten ca. 840.000 Euro). Die Abbruchkosten und der Restbuchwert werden im Jahr 2009 als Werbungskosten sofort abgezogen.

Ab 12/2010 wird das neu errichtete Gebäude vermietet. Die Mieteinnahmen würden sich der Prognoserechnung nach nun auf jährlich ca. 35.000 Euro belaufen.

## **Fragestellung**

1. Wie fließen die Abbruchkosten und die Abschreibung des Restbuchwertes des Altgebäudes - gesamt ca. 320.000 Euro in die Liebhabereibeurteilung ein?
2. Ist von einer Änderung der Bewirtschaftung auszugehen?
3. Ist eine neue Prognoserechnung zu erstellen?
4. Sind die Abbruchkosten und der Restbuchwert des Gebäudes in der neuen Prognoserechnung zu berücksichtigen?

## **Lösung**

### **Zu 1.**

**Abbruchkosten und Restbuchwert stellen sofort abzugsfähige Werbungskosten dar (vgl. EStR 2000 Rz 6418a). Für die Liebhabereibeurteilung sind die Kosten der Neuvermietung zuzuordnen, denn die Werbungkosteneigenschaft dieser Kosten wird erst durch die Neuvermietung begründet. Die Kosten sind für die Liebhabereibeurteilung daher in die Prognoserechnung für die Neuvermietung einzubeziehen.**

### **Zur Frage 2:**

**Die Vermietung des in der Folge abgerissenen Gebäudes erfolgt im Rahmen des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) ("kleine Vermietung"). Im Rahmen von Betätigungen gemäß [§ 1 Abs. 2 LVO](#) sind nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart für die Liebhabereibeurteilung maßgeblich ([§ 2 Abs. 4 LVO](#); VwGH 28.04.2010, [2007/15/0227](#), ua.). Der Gebäudeabriss und -neubau stellt eine Änderung der Bewirtschaftungsart dar, der eine neue Liebhabereibeurteilung auslöst.**

### **Zur Frage 3:**

**Ja, siehe Antwort zur Frage 2.**

### **Zur Frage 4:**

**Ja, siehe Antwort zur Frage 1.**

# Sanierungsgewinn bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung – Erlass von Warenschulden

## Bezug habende Norm

[§ 36 EStG 1988](#); EStR 2000 Rz 678, Rz 7250

## Sachverhalt

Nach EStR 2000 Rz 7250 führt der Erlass von Warenschulden bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern unter Verweis auf EStR 2000 Rz 678 nicht zu einem Gewinn und damit auch nicht zu einem allfälligen steuerbefreiten "Sanierungsgewinn" (= Gewinn iSd [§ 36 EStG 1988](#)). Dadurch ergibt sich jedoch für einen Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn durch E/A-Rechnung ermittelt, gegenüber einem bilanzierenden Steuerpflichtigen eine endgültige Schlechterstellung, weil der E/A-Rechner den Verkauf der Waren in voller Höhe als Erlös anzusetzen hat, ohne dass diesem Erlös ein Wareneinsatz gegenüberstehen würde.

### **Beispiel**

*Jahr 01: Wareneinkauf auf Ziel um 100*

*Jahr 02: Verkauf der im Jahr 01 eingekauften Waren um 140 gegen Barzahlung.*

*Im Jahr 02 werden vom Lieferanten die Warenschulden im Rahmen eines Schuld nachlasses zur Gänze nachgelassen.*

### **Gewinnauswirkungen im Jahr 01 und im Jahr 02**

*Jahr 01*

*Sowohl bei Gewinnermittlung durch Bilanzierung als auch bei Gewinnermittlung durch E/A-Rechnung ist der Wareneinkauf im Jahr 01 gewinnneutral zu behandeln (Gewinnauswirkung = null)*

*Jahr 02*

*Gewinnermittlung durch Bilanzierung: Gewinn aus Warenverkauf 40 + Gewinn aus Schuld nachlass 100 = Gesamtgewinn 140; davon sind begünstigt gemäß [§ 36 EStG 1988](#): 100 (Schuld nachlass)*

*Gewinnermittlung durch E/A-Rechnung:*

*Gewinn aus Warenverkauf und Schuld nachlass: ebenfalls 140, die Begünstigung des [§ 36 EStG 1988](#) kommt nicht zur Anwendung*

Grundsätzlich sollen die Gewinnermittlung durch Bilanzierung und die Gewinnermittlung durch E/A-Rechnung zum selben Totalergebnis führen (vgl. zB die Steuerwirksamkeit eines

ausgefallenen betrieblichen Darlehens bei E/A-Rechnung auch ohne Abfluss iSd [§ 19 EStG 1988](#)).

## Fragestellung

Sollte im Interesse der Gleichbehandlung der Gewinnermittlungen durch Bilanzierung und durch E/A-Rechnung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) nicht die EStR 2000 Rz 7250, wonach der Erlass von Warenschulden, anders als der Erlass von Schulden für Anlagevermögen und der Erlass von Darlehensschulden, nicht zu einem begünstigungsfähigen Gewinn führt, überdacht werden?

## Lösung

**EStR 2000 Rz 7250 lautet in der derzeitigen Fassung:**

*"Sanierungsgewinn ist der betrieblich bedingte Wegfall von Verbindlichkeiten infolge gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung. Insoweit betrieblich wirksame Verbindlichkeiten betroffen sind, handelt es sich um eine betriebliche (steuerwirksame) Vermögensvermehrung. Da eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zum gleichen Totalgewinn führen muss wie ein Betriebsvermögensvergleich, ist auch in diesem Fall dann von Betriebseinnahmen auszugehen, wenn der Schuldnachlass Verbindlichkeiten betrifft, deren Bezahlung beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner keine Betriebsausgaben wären (zB Schulden für Anlagevermögen, Darlehensschulden, siehe EStR 2000 Rz 669; nicht jedoch zB Warenschulden, siehe Rz 678). Der Sanierungsgewinn wird gemäß [§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#) mit Verlusten aus der gleichen oder anderen Einkunftsarten ausgeglichen. Seine Höhe ergibt sich aus der Summe der Schuldnachlässe, abzüglich der mit dem Nachlass wirtschaftlich in Zusammenhang stehenden Sanierungskosten (Nettogröße)."*

[§ 36 EStG 1988](#) sieht für den Fall von Schuldnachlässen im Rahmen eines Insolvenzverfahrens eine steuerliche Begünstigung vor: Die Steuer, die auf den aus dem Schuldnachlass resultierenden Gewinn entfällt, wird in Höhe der nachgelassenen Quote nicht festgesetzt. [§ 36 EStG 1988](#) ist von der Zielsetzung getragen, eine Unternehmenssanierung zu erleichtern. Durch die Bezugnahme auf einen aus einem Schuldnachlass resultierenden "Gewinn" ist erkennbar, dass die Vorschrift nur betriebliche Einkünfte erfasst.

Betriebliche Einkünfte können durch Bilanzierung oder Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt werden. Eine Differenzierung zwischen diesen beiden Gewinnermittlungsarten dahingehend, dass der Anwendungsbereich des [§ 36](#)

**ESTG 1988** bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner ein anderer wäre, ist nicht von der Zielsetzung der Bestimmung getragen. Unterschiede in der Systematik der Gewinnermittlung (Aufwands- und Ertragsprinzip einerseits und Zu- und Abflussprinzip andererseits) dürfen demnach nicht Grundlage für eine Differenzierung im Umfang der Begünstigung sein. Eine Unterscheidung zwischen Verbindlichkeitsnachlässen, die zur Herstellung der Totalgewinnleichheit als fiktive Betriebseinnahmen zu erfassen sind und solchen, auf die das nicht zutrifft, ist nicht gerechtfertigt.

Für die grundsätzliche Anwendung des § 36 EStG 1988 besteht daher kein Unterschied, ob es sich um einen Bilanzierer oder einen Einnahmen-Ausgaben-Rechner handelt. Wird eine Betriebsschuld aus betrieblichen Gründen erlassen, ist der wegfallende Betrag daher bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in *allen* Fällen – somit auch dann, wenn er eine Warenschuld oder eine Verbindlichkeit, die Betriebsausgaben betrifft - der Begünstigung des § 36 EStG 1988 insoweit zugänglich, als der Betrag des Schuldnachlasses im Betriebsgewinn gedeckt ist.

In Bezug auf den Nachlass einer Warenschuld wirkt sich allerdings die Begünstigung in zeitlicher Hinsicht beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner auf Grund der unterschiedlichen Gewinnermittlungstechnik anders als beim Bilanzierer aus: Bei diesem führt der Nachlass einer Warenschuld im Jahr des Verbindlichkeitswegfalles zum begünstigten Ertrag, während sich bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Gewinnerhöhung durch den ungekürzten Veräußerungserlös (ohne Berücksichtigung eines Wareneinsatzes) im Wirtschaftsjahr des Zuflusses auswirkt. Dementsprechend ist bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Teil des Veräußerungserlöses, der dem Betrag des Schuldnachlasses entspricht, im Wirtschaftsjahr des Zuflusses des Veräußerungserlöses nach **§ 36 EStG 1988** begünstigt. Sollte dieser Zufluss zum Zeitpunkt des Schuldnachlasses bereits erfolgt und in einem rechtskräftig veranlagten Jahr berücksichtigt worden sein, ist der spätere Nachlass als rückwirkendes Ereignis iSd **§ 295a BAO** zu werten, das eine Korrektur der Veranlagung des betreffenden Jahres ermöglicht.

**Betrifft der Schuldnerlass eine Betriebsausgabe, ist § 36 EStG 1988 unabhängig von der Gewinnermittlungsart im Jahr des Schuldnerlasses anwendbar. § 36 EStG 1988 ist allerdings – für Bilanzierer und Einnahmen-Ausgaben-Rechner gleichermaßen - nur insoweit anwendbar, als nach Vornahme des horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs positive betriebliche Einkünfte ("Gewinne" iSd § 36 EStG 1988) und letztlich ein positives Einkommen verbleiben (vgl. EStR 2000 Rz 154 und zB VwGH 24.02.2011, [2011/15/0035](#)).**

**Für den Beispielsfall kann daher auch bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Jahr 2 ein Betrag von 100 (nachgelassene Warenschuld) gemäß [§ 36 EStG 1988](#) behandelt werden.**

**Die EStR 2000 werden in diesem Sinn geändert werden.**

## **Geltendmachung einer Forschungsprämie nach Eintritt der Insolvenz**

### **Bezug habende Norm**

[§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988](#) iVm [§ 108c Abs. 2 EStG 1988](#), Verordnung [BGBl. II Nr. 506/2002](#); EStR 2000 Rz 1329d bis 1329f, 8208 f

### **Sachverhalt**

Über die Fa. O. Forschungs- und Entwicklungs-GesmbH ist am 14.10.2010 der Konkurs eröffnet worden. Der Betrieb wird fortgesetzt. Es ist beabsichtigt, einen Sanierungsplan mit einer Quote von voraussichtlich 20% vorzulegen.

Ab September 2010 wurden die Gehälter der Angestellten vom Insolvenzfonds beglichen. Dieser Aufwand ist daher in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht (mehr) enthalten.

Eingangsrechnungen über erbrachte Leistungen, die unmittelbar die Forschung betroffen haben, sind teilweise nicht mehr bezahlt, wohl aber gebucht worden.

Dem Finanzamt wird zum 31.12.2010 ein umfassender, den Rechnungslegungsvorschriften entsprechender Jahresabschluss in Aussicht gestellt. Dabei soll (nach Möglichkeit) eine Forschungsprämie für Eigenforschung beansprucht werden.

## **Fragestellung**

1. Ist es zulässig, den Forschungsfreibetrag/die Forschungsprämie unter den Bedingungen eines Konkurs- oder Sanierungsverfahrens in Anspruch zu nehmen?
2. Müssen jene Aufwendungen, die als Bemessungsgrundlage für die Prämie dienen, auch zu einer Ausgabe (im Sinne eines Mittelabflusses) geführt haben?
3. Müssen die Aufwendungen, um bei der Berechnung der Prämie berücksichtigt zu werden, in der Buchhaltung aufwandswirksam geworden sein?
4. In welchem Ausmaß (100%, 20%, gar nicht) dürfen die Aufwendungen als Grundlage für die Prämie zum 31.12.2010 herangezogen werden?
5. Hat es bei einem (teilweisen) nachträglichen Schulderrlass, der zur Reduzierung von Forschungsaufwendungen führt, die Grundlage für die Inanspruchnahme einer Forschungsprämie waren, nachträglich zu einer entsprechenden Kürzung der Forschungsprämie zu kommen?

## **Lösung**

### **Zu Frage 1:**

**Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens stellt keinen Grund dar, ein Forschungsfreibetrag/eine Forschungsprämie nicht (mehr) in Anspruch nehmen zu können.**

### **Zu Frage 2:**

**Bei einem Bilanzierer sind in die Ermittlung der Höhe eines Forschungsfreibetrages/einer Forschungsprämie die bemessungsgrundlagenrelevanten Aufwendungen einzubeziehen. Im vorliegenden Fall der Bilanzierung kommt es dabei nicht auf den Zahlungsfluss an. Im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist – abgesehen von Investitionen in nicht geringwertiges Anlagevermögen - grundsätzlich der Abfluss maßgebend.**

### **Zu Frage 3:**

**Ja, siehe Antwort zu Frage 2.**



**Frage 4:**

**Für die Ermittlung der Höhe eines Forschungsfreibetrages/einer Forschungsprämie sind zunächst die bemessungsgrundlagenrelevanten Aufwendungen einzubeziehen. Aus einer Sanierungsquote alleine folgt noch keine Verminderung des Anspruches auf einen Forschungsfreibetrag/einer Forschungsprämie.**

**Kommt es jedoch infolge der Insolvenz zu einer Verringerung bemessungsgrundlagenrelevanter Aufwendungen, sind für die Ermittlung der Höhe eines Forschungsfreibetrages/einer Forschungsprämie nur die im Ergebnis selbst getragenen Aufwendungen maßgeblich. Kommt es daher im Jahr der Geltendmachung des Forschungsfreibetrages/der Forschungsprämie zu einem gewinnwirksamen Schuldnachlass und betrifft dieser bemessungsgrundlagenrelevante Aufwendungen (Investitionen), ist dieser zu berücksichtigen. Der Wegfall einer Verbindlichkeit, die dazu dient, bemessungsgrundlagenrelevante Aufwendungen (Investitionen) zu finanzieren, ist hingegen unbeachtlich.**

**Frage 5:**

**Entsprechend den Ausführungen zur Frage 4 führt ein nachträglicher Schuldnachlass insoweit zu einer Korrektur eines in Anspruch genommenen Freibetrages/einer Prämie, als sich der selbst getragene bemessungsgrundlagenrelevante Aufwand dadurch ändert. Der Schuldnachlass stellt ein nachträgliches Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) dar, das eine Bescheidänderung ermöglicht. Im Rahmen des [§ 201 Abs. 2 Z 5 BAO](#) kann eine Prämiengutschrift nachträglich korrigiert werden.**

# **Vermietung eines land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstückes für nichtlandwirtschaftliche Zwecke, Verkauf von Aushubmaterial**

## **Bezug habende Norm**

[§ 21, 28, 30 EStG 1988](#); EStR 2000 Rz 4192, 5072

## **Sachverhalt**

1. Ein Landwirt vermietet im Zusammenhang mit einem Tunnelbau eine land- und forstwirtschaftliche Liegenschaft vorübergehend für nichtlandwirtschaftliche Zwecke.
2. Im Zuge eines Tunnelbaus wird das Aushubmaterial vom Grundeigentümer an den Tunnelerrichter verkauft.

## **Fragestellung**

Zu 1.: Ab wann ist die Vermietung nicht mehr der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen?

Zu 2.: Wie ist der Verkauf steuerlich bei einem Land- und Forstwirt und einem privaten Grundeigentümer zu behandeln?

## **Lösung**

### **Zu 1. – Vermietung für nichtlandwirtschaftliche Zwecken**

**Handelt es sich bei einer Vermietung um Hilfs- und Nebengeschäfte zu einer Land- und Forstwirtschaft, die mit dem Betrieb in engem Zusammenhang stehen und diesem dienen bzw. ihn ergänzen, liegen nach EStR 2000 Rz 5070 noch Vorgänge im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes vor. Steht bei der Vermietung landwirtschaftlicher Nutzflächen hingegen wirtschaftlich eine Vermögensverwaltung wie bei der Vermietung anderer (üblicherweise nicht dem Betriebsvermögen einer Land- und Forstwirtschaft zugehöriger) Objekte im Vordergrund, so wird der land- und forstwirtschaftliche Bereich verlassen. Solche nicht landwirtschaftlichen Nutzungen von Grund und Boden (einschließlich Baulichkeiten) sind insbesondere Vermietung von Grundflächen für Campingplätze, (Mini-)Golfplätze (VwGH 14.04.1994, [93/15/0186](#)), Fußballplätze**

**(VwGH 14.04.1994, [91/15/0158](#)), Parkplätze, Lagerplätze und -räume, Deponien, Liftanlagen.**

**Die Vermietung von landwirtschaftlichen Grundstücken zur (sportlichen) Nutzung als Schipiste oder Langlaufloipe oder kurzfristig als Parkplatz ist gemäß Rz 5072 dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dann noch zuzurechnen, wenn die landwirtschaftliche Nutzung nicht bzw. nur unwesentlich beeinträchtigt wird. Die Vermietung von landwirtschaftlichen Gebäuden oder Gebäudeteilen für nicht landwirtschaftliche Nutzungen stellt auch dann noch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dar, wenn sie nur vorübergehend erfolgt (die landwirtschaftliche Nutzung bleibt weiterhin aufrecht) und von untergeordneter Bedeutung ist (zB Einstellung eines einzelnen Wohnwagens für die Wintermonate in der Maschinenhalle). Wird eine zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Grundstücksfläche oder ein Teil derselben hingegen auf Dauer nicht mehr landwirtschaftlich genutzt, gehört sie nicht mehr zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen (VwGH 30.03.2006, [2003/15/0062](#)). Dementsprechend liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Dies gilt zB in folgenden Fällen:**

- **Vermietung eines nicht (mehr) der Landwirtschaft dienenden Gebäudes an Urlauber.**
- **Ausschließliche oder überwiegende Nutzung eines abgrenzbaren Gebäudeteiles zur Einstellung von Wohnwagen oder Motorbooten.**
- **Vermietung einer Wiese für nichtlandwirtschaftliche Zwecke auf 25 Jahre.**

**Im gegenständlichen Fall wird ein bisher land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück für einen mehrjährigen Zeitraum (Zeitraum der Tunnelbauarbeiten) dem Bauunternehmen entgeltlich überlassen. Eine land- und forstwirtschaftliche Nutzung ist in diesem Zeitraum nicht möglich. In diesem Fall liegt weder ein Hilfs- oder Nebengeschäft iSd Rz 5072 noch eine bloß vorübergehende Fremdnutzung von untergeordneter Bedeutung iSd Rz 5072 vor. In der Regel wird eine Vermietung, die über einen Zeitraum von fünf Jahren hinausgeht, ab Beginn der Vermietung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen.**

**In der Regel kann daher bei einer Mietdauer, die länger als fünf Jahre dauert, von einer Entnahme des Grundstückes aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ausgegangen werden. Dementsprechend führt die Vermietung in einem derartigen Fall zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Beträgt die Mietdauer hingegen nicht mehr als fünf Jahre, liegt keine Entnahme aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen vor; die Einkünfte aus der Vermietung sind im Fall einer Pauschalierung gesondert als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen.**

**Zu 2. – Ausbruchmaterial:**

**ESTR 2000 Rz 4227 sieht vor, dass als Abbauzins vereinnahmte Beträge unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fallen, wenn ein Land- und Forstwirt das Recht zum Abbau von Bodensubstanzen einem Dritten gegen Abbauzins einräumt. Der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ist danach auch die Überlassung des Rechtes zum Abbau der Bodensubstanz gegen einen Einmalbetrag zuzuordnen.**

**ESTR 2000 Rz 6410b sieht vor, dass Abbauverträge für Bodenschätze zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen, wenn keine über die Vermögensverwaltung hinausgehenden, für einen Gewerbebetrieb typischen Leistungen erbracht werden. Daran ändert auch die Vereinbarung eines Pauschalpreises für den Abbau des gesamten Schottervorkommens nichts. Gemäß EStR 2000 Rz 3204 bestehen keine Bedenken, bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sämtliche Werbungskosten (einschließlich Absetzung für Substanzverringerung) mit 50% der Bruttoerlöse (einschließlich Umsatzsteuer) zu berücksichtigen. Bei Anwendung der Nettomethode können die Werbungskosten (einschließlich AfS) mit 40% der Nettoerlöse (ohne Umsatzsteuer) geschätzt werden.**

**Der im Zuge eines Tunnelbaus erfolgende Verkauf von Ausbruchmaterial durch den Grundeigentümer an den Tunnelbetreiber steht wirtschaftlich mit dem vom Grundeigentümer eingeräumten Recht zur Tunnelbohrung in engem Zusammenhang; der Vorgang ist wirtschaftlich der Einräumung des Rechts auf**

**Abbau einer Bodensubstanz gleichzuhalten. Dementsprechend führt der Verkauf, unabhängig davon, ob das Grundstück, dem das Aushubmaterial entnommen wird, zu einem Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen zählt, zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Es bestehen keine Bedenken, wenn die mit dem Verkauf in Zusammenhang stehenden Aufwendungen entsprechend EStR 2000 Rz 3204 mit 50% der Bruttoerlöse (40% der Nettoerlöse) geschätzt werden.**

Bundesministerium für Finanzen, 6. Oktober 2011