



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Mag. Gerhard Verderber, Dr. Bernd Adlassnig und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin FOI Alexandra Dumpelnik über die Berufung der Autotransporte AB KEG, Ort1, Straße1, vertreten durch StB, Steuerberatungsgesellschaft mbH in Ort2, Straße2, vom 30. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, dieses vertreten durch HR Dr. AK, vom 19. Februar 2008 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für den Zeitraum 2003 bis 2005 nach der am 31. Mai 2012 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannsgasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für den Zeitraum 2003 bis 2005 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wurde im Streitzeitraum in der Rechtsform einer KEG geführt. Unbeschränkt haftender Gesellschafter ist Herr AB, welcher seit 1.1.2002 die Gesellschaft nach außen hin selbstständig vertritt. Bis 21.7.2003 war P als weiterer unbeschränkt Haftender

der Gesellschaft angehörig. Als Kommanditist ist im Firmenbuch K mit einer Einlage von € 500,-- ausgewiesen.

Im Zuge einer durchgeföhrten Außenprüfung gemäß [§ 147 BAO](#) stellte der Prüfer in Tz 5 der Beilage seines BP-Berichtes Nachstehendes fest:

„5. LKW“

Es wurden 2 LKW Renault Premium 420 dci im Kj. 2003 angeschafft. Diese Fahrzeuge wurden nach Tunesien an die tunesische Firma TI SARL verkauft. Entsprechende Ausfuhrnachweise wurden im Zuge der Vorbesprechung am 18.12.2007 vorgelegt.

Dieser Verkaufserlös ist jedoch in der Buchhaltung nicht verbucht worden. Es wurde in der Buchhaltung die Abschreibung dieser zwei Fahrzeuge vorgenommen. Ebenso wurde der Zinsaufwand als Aufwand berücksichtigt.

Die BP erhöht die steuerfreien Exporterlöse in das Drittland um den fakturierten Betrag in Höhe von € 120.000,--. Weiters wird die Abschreibung nicht anerkannt und wieder rückgängig gemacht. Der Zinsaufwand wird lt. Hr. AB ebenso in Rechnung gestellt, was zur Folge hat, dass der Zinsaufwand als Forderung eingestellt wird. (Leasingzeit 4 Jahre). Zinszahlung vom Kunden erfolgte noch keine.

Feststellung Absetzung für Abnutzung:	2003	2004	2005
7000 Abschr.a.d.Anlageverm.	11.000,00	22.000,00	22.000,00

Feststellung Zinsaufwand:

31.12.2003	BA1	8280	3.210,00	Bank1 Zinsen und Spesen 4 Quartal	893,20
Zinsen 2003 lt. Buchhaltung					893,20
31.3.2004	BA1	8280	3.210,00	Zinsen und Spesen 1. Vj. 2004	1.214,60
30.6.2004	BA2	8280	3.210,00	Zinsen und Spesen 2. Vj. 2004	1.168,20
30.9.2004	BA3	8280	3.210,00	Zinsen und Spesen 3. Vj. 2004	1.099,90
31.12.2004	BA4	8280	3.210,00	Zinsen und Spesen 4. Vj. 2004	1.046,30
Zinsen 2004 lt. Buchhaltung					4.529,00
31.3.2005	BA1	8280	3.210,00	Zinsen und Spesen 1. Vj. 2005	940,60
30.6.2005	BA2	8280	3.210,00	Zinsen und Spesen 2. Vj. 2005	868,40
30.9.2005	BA3	8280	3.210,00	Zinsen und Spesen 3. Vj. 2005	792,60
31.12.2005	BA4	8280	3.210,00	Zinsen und Spesen 4. Vj. 2005	705,10
Zinsen 2005 geschätzt					3.306,70
Zinsen 2006 geschätzt					2.100,00
Zinsen 2007 geschätzt					1.000,00

Darstellung der Gewinnauswirkungen zusammengefasst:	2003	2004	2005
Gewinnerhöhung durch Einstellung der Forderung Zinsen gesamt			
2003 – 2007 lt. BP:	11.828,90		
Gewinnerhöhung durch die Korrektur der AFA:	11.000,00	22.000,00	22.000,00
Gewinnauswirkung des Verkaufes:			
Einkaufspreis: 110.000,00	Anschaffung mit 5.10.2003 um 2 x 55.000,-- netto		
Verkaufspreis: 120.000,00	Export Drittland		
10.000,00	10.000,00		
Zusammenfassung:	2003	2004	2005
Gewinnauswirkung:	32.828,90	22.000,00	22.000,00

Aufgrund dieser Feststellung nahm der Betriebsprüfer in Tz 5 seines Berichtes bei den gewerblichen Einkünften eine Hinzurechnung in Höhe von € 32.828,90 (2003), € 22.000,00 (2004) und € 22.000,00 (2005) vor.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Feststellungsbescheide gemäß [§ 188 BAO](#), in welchen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 34.985,25 (2003), € 53.580,40 (2004) und -€ 4.703,87 (2005) ausgewiesen wurden. Diese Ergebnisse wurden entsprechend dem Beteiligungsverhältnis (95% zugunsten AB und 5% zugunsten K) aufgeteilt.

Mit Eingabe vom 30.4.2008 berief die Bw. u.a. gegen die Feststellungsbescheide 2003 bis 2005.

Nach Ergehen eines finanzamtlichen Mängelbehebungsauftrages begründete die Bw. mit Eingabe vom 13.5.2008 ihr Rechtsmittel wie folgt:

"1. Angefochtene Punkte im Bescheid: Feststellungsbescheid 2003, 2004 und 2005

Gemäß Tz 5 wurden im Jahr 2003 2 LKW nach Tunesien veräußert. Die von der Betriebsprüfung vorgenommenen Feststellungen der nicht zulässigen Afa und die Einstellung eines Ertrages sind unangefochtenen. Ebenso die Zinsforderung.

Von Seiten der Betriebsprüfung wurde allerdings verabsäumt, nachdem diese Forderung bis zum Ende der Betriebsprüfung als Eingang noch nicht bezahlt war, eine nach den handelsrechtlichen Bestimmungen erforderliche Bewertung, der auch die steuerliche Beurteilung folgen muss, vorzunehmen. Tatsache ist, dass die B KEG bilanziert und damit Kraft ihrer Rechtsform ein § 5-Ermittler ist. Bei einem § 5-Ermittler ist zwingend vorgesehen, handelsrechtliche Forderungen auch zu bewerten. Nachdem die Forderung bis zum Abschluss der Betriebsprüfung am 19.2.2008 noch nicht eingegangen war, ist zumindest der Wertansatz der Forderung unter Anwendung eines 5 %igen

Abzinsungsfaktors von 2008 bis auf 2003 abzuzinsen und die entsprechende Abzinsung für die verkürzten Zeiträume für 2004 und 2005 vorzunehmen.

Wir stellen daher den Antrag, in den Bescheiden die von der Behörde anerkannte Abzinsung als Ergebniskorrektur vorzunehmen und neue Feststellungsbescheide zu erlassen.

Wie auch dem Prüfer gegenüber geäußert wurde, ist die Forderung in der Zwischenzeit zweifelhaft geworden, weil es in der Gesellschaft Meinungsverschiedenheiten gibt. Herr B hat aus diesem Grunde zu einer Generalversammlung am 8.5.2008 über einen Anwalt die Zustimmung zu Beschlüssen verweigert und bemüht sich im Rahmen der verlegten Generalversammlung im Juni einen Vergleich zur Einbringlichkeit dieser Forderung zustande zu bringen. Unabhängig vom Berufungsinhalt wird in den Steuererklärungen 2006 und 2007 diese eingetretene Dubiosität dieser Forderung abzüglich der bereits vorgenommenen Abzinsung bewertet. [...]"

Mit den jeweils am 30.7.2009 erlassenen Berufungsvorentscheidungen wies das Finanzamt die Berufung gegen die genannten Feststellungsbescheide als unbegründet ab, wobei im Begründungsteil Nachstehendes ausgeführt wurde:

"In der Berufung wurden die in Tz 5 des BP-Berichtes vom 30.1.2008 getroffenen Feststellungen (nicht zulässige Afa, Einstellung Ertrag, Zinsforderung) anerkannt. Vom Bw. wurde beantragt, diese Forderung abzuzinsen (Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages vom 5.5.2008).

Der steuerliche Vertreter wurde mehrmals telefonisch und schriftlich (letztmalig mittels E-Mail vom 26.6.2009) aufgefordert, eine konkrete Abzinsungsberechnung pro Jahr beizubringen. Da diese Aufforderung unbeantwortet blieb, ist für die Behörde nicht nachvollziehbar, welche Forderung (Zinsen, Ertrag) in welcher Höhe abzuzinsen sei. Die beantragten Änderungen gem. § 150 Abs. 1 lit.c BAO sind für die Behörde nicht erkennbar, daher war die Berufung abzuweisen."

Mit Eingabe vom 11.9.2009 beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufungen an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde der Bw. mit Vorhalt vom 16.3.2012 aufgefordert, bekannt zu geben, welche Forderungen in welchem Ausmaß abzuzinsen und mit welchen Werten diese sodann in den Bilanzen auszuweisen seien.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 8.5.2012 teilte der Bw. wörtlich Folgendes mit:

„In der Betriebsprüfung 2003 bis 2005 wurde festgestellt, dass zwei Sattelzugmaschinen Renault Premium 420 mit einem Anschaffungswert von insgesamt € 110.000,- unter Vorlage der Ausfuhernachweise nach Tunesien exportiert wurden. Die Betriebsprüfung hat (neben der Streichung der Abschreibungen) die für die Finanzierung dieser Fahrzeuge angefallenen Leasingkosten von der Bank1 als Lieferforderung der Besteuerungsberechnung in den Feststellungsbescheiden unterworfen.

Mit Schriftsatz vom 13.5.2008 wurde diese Vorgangsweise beanstandet und festgestellt, dass aufgrund handelsrechtlicher (heute unternehmensrechtlicher) Vorschriften diese Lieferforderung in der Bilanz gegenüber einem verbundenen Unternehmen auszuweisen und zu bewerten sei. Da eine Bezahlung bis zum Abschluss der Betriebsprüfung am

21.12.2007 bzw. bis zur Vorlage der weiteren Schriftsätze nicht erfolgt ist und auch von Herrn B begehrte Generalversammlungen verschoben bzw. abgesagt wurden, haben wir beantragt, dass die Weiterverrechnung der Finanzierungskosten von der Bank1 -Leasing nicht vorgenommen wird, da sie nicht vereinbart ist und unabhängig davon im Rahmen der Bewertung von Forderungen mit 5% pro Jahr abzuzinsen sei, weil die AB KEG im Firmenbuch eingetragen ist und die Forderung damit den streng handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften im Umlaufvermögen unterworfen ist.

Anstelle der angeführten Weiterverrechnung von nicht vereinbarten Finanzierungskosten von € 11.828,90, welche unseres Erachtens zur Gänze zu streichen sind, wären Forderungsverluste von 5% gemäß Schriftsatz vom 13.5.2008 wie folgt einzustellen:

2003	0,00	Forderungsbestand 31.12.2003	120.000,00
2004	6.000,00	Forderungsbestand nach Wertberichtigung	114.000,00
2005	5.700,00	Forderungsbestand	108.300,00

Die Auswirkungen des Berufungsbegehrens betreffen daher eine Veränderung des Feststellungsbescheides von insgesamt € 23.528,90. [..]".

In der am 31.5.2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte Hr. AB als Vertreter der Bw. ergänzend aus, dass er an der Firma TI SARL im Ausmaß von 49% beteiligt gewesen sei. Die tunesische Rechtslage setze voraus, dass Transportfirmen, die internationale Schwertransporte durchführen, auch Inhaber der Nutzfahrzeuge sein müssen. Aus diesem Grunde sei es erforderlich gewesen, die beiden verfahrensgegenständlichen Zugfahrzeuge auch an die Firma TI SARL zu veräußern. Da die genannte Gesellschaft wirtschaftlich schwach gewesen sei, sei die Stundung des Kaufpreises auf die Dauer von zwei bis drei Jahren, also bis zum erwarteten Eintritt der wirtschaftlichen Konsolidierung, vereinbart worden. Im weiteren Verlauf sei jedoch die besagte Gesellschaft ihren Zahlungsverpflichtungen nicht nachgekommen und sei bis dato lediglich ein Betrag in Höhe von € 20.000,- berichtet worden. Er (AB) habe zwar in der Gesellschafterversammlung der TI SARL versucht, eine Lösung der diesbezüglichen Probleme herbeizuführen und einen vertragskonformen Zustand herzustellen, sei dabei allerdings durch die beiden anderen Gesellschafter überstimmt worden.

Hr. B gab weiters zu Protokoll, er habe gegenüber dem Betriebsprüfer nicht angegeben, dass eine Weiterverrechnung der anfallenden Leasingzinsen an die Käuferin (Firma TI SARL) vereinbart worden sei. Der im Arbeitsbogen diesbezüglich gesetzte Vermerk sei unrichtig.

Der Amtsvertreter wandte im Zuge der Verhandlung ua. ein, dass in Ermangelung eines schriftlichen Vertrages unklar sei, ob die Kaufpreisforderung unverzinslich bzw. niedrigverzinslich sei. Wenn der Betriebsprüfer im Arbeitsbogen vermerkt habe, dass der Gesellschafter B angegeben habe, dass eine Weiterverrechnung von Zinsen vereinbart worden sei, so werde er dies wohl nicht erfunden haben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Forderungsabzinsung

Gemäß § 5 Abs. 2 EStG idF des BGBl 1990/257 ist die Bestimmung des § 5 Abs. 1 leg. cit. auf eingetragene Erwerbsgesellschaften nur anzuwenden, wenn eine Verpflichtung zur Buchführung nach [§ 125 BAO](#) besteht. Gegenständlich liegen die in § 125 BAO normierten Umsatzgrenzen für eine Buchführungspflicht (Umsätze über € 400.000,-) nicht vor.

Zu prüfen bleibt, ob nicht bei einem § 4/1-Ermittler die Möglichkeit einer Forderungsabzinsung besteht. Fakt ist, dass erstmals im Zuge der Betriebsprüfung die Forderung in die Bilanz eingestellt wurde. Forderungen sind dem Umlaufvermögen zuzurechnen und werden daher gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder mit dem niedrigeren Teilwert angesetzt. Letzterer richtet sich nach der Fälligkeit, Verzinslichkeit und Einbringlichkeit der Forderung (VwGH 11.5.2005, [2002/13/0021](#)). Entscheidend sind dabei die Verhältnisse am Bilanzstichtag. Forderungen können auch wertberichtigt werden, sofern die Umstände der Wertminderung nachgewiesen bzw. zumindest glaubhaft gemacht werden. Unverzinsliche Forderungen aus Warenlieferungen mit einer Laufzeit von durchschnittlich drei Monaten oder mehr können daher abgezinst werden (vgl. VwGH 11.4.1978, 2705/77).

AB als Gesellschafter und Vertreter der Bw. konnte im Rahmen der mündlichen Verhandlung glaubhaft darstellen, dass er der Firma TI SARL ein Zahlungsziel von zwei bis drei Jahren eingeräumt hatte, um so seinem Vertragspartner Gelegenheit zu geben, sich wirtschaftlich zu erholen bzw. Fuß am tunesischen Markt zu fassen. In Ansehung des Umstandes, dass der Bw. an der Gesellschaft auch beteiligt war, ist das vom Bw. gewählte Vorgehen durchaus verständlich und auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten nachvollziehbar.

Der Berufung war demnach in diesem Punkte vollinhaltlich Folge zu geben und war eine Aufwandsposition aus dem Titel der Forderungsabzinsung in Höhe von € 6.000,- (2004) und € 5.700,- (2005) zu berücksichtigen.

2) Einstellung der Forderung „Zinsaufwand“ iZm weiterverrechneten Finanzierungskosten

Laut einem handschriftlichen Vermerk des Prüfers im Arbeitsbogen würden Zinsen iZm der Finanzierung der beiden an die Firma TI SARL veräußerten LKWs nachverrechnet werden. Die Amtspartei vertritt daher den Standpunkt, dass im Jahre 2003 eine kumulierte Zinsforderung in Höhe von € 11.828,90 in die Bilanz einzustellen sei. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus nachstehenden Teilbeträgen: Zinsen 2003 (lt. Buchhaltung) € 893,20, Zinsen 2004 (lt. Buchhaltung) € 4.529,-, Zinsen 2005 (geschätzt) € 3.306,70, Zinsen 2006 (geschätzt) € 2.100,- und Zinsen 2007 (geschätzt) € 1.000,00.

Der gesetzliche Vertreter der Bw. wendet ein, dass eine Weiterverrechnung der Zinsen an die Erwerberin nicht vereinbart worden sei.

Der erkennende Senat folgt in diesem Punkte den Ausführungen des Amtsvertreters, wonach das Unterbleiben der Weiterverrechnung von angelasteten Zinsen jedenfalls fremdunüblich wäre. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände, insbesondere des im Arbeitsbogen angebrachten Vermerkes sowie die in der Berufungseingabe zunächst unbeanstandet gebliebene Forderungseinstellung, geht der erkennende Senat davon aus, dass Hr. B dem Betriebsprüfer gegenüber einer Weiterverrechnung der in den Leasingraten enthaltenen Zinskomponente angab und damit auch zu erkennen gab, das Kaufgeschäft in fremdüblicher Weise abgewickelt zu haben. Damit ist grundsätzlich auch eine Forderung der Bw. gegenüber der Firma TI SARL entstanden, welche jedoch nicht kumuliert im Jahre 2003 zu erfassen ist, sondern gemäß ihrer tatsächlichen Höhe in den jeweiligen Perioden konkret auszuweisen ist. Demzufolge ist im Jahre 2003 ein Zinsaufwand von € 893,20, im Jahre 2004 ein Zinsaufwand in Höhe von € 4.529,- und im Jahre 2005 ein Zinsaufwand von € 3.306,70 als Forderung gewinnerhöhend einzustellen.

Aufgrund dieser Berufungsentscheidung ergibt sich sonach nachstehende einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung:

2003		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt FA		€ 34.985,25
Abzgl. Zinsen (kumuliert lt FA-Bescheid)	- € 11.828,90	
Zuzgl. Zinsen lt BE (Pkt 2)	€ 893,20	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt UFS		€ 24.049,55
Anteil AB		€ 22.847,07
Anteil K		€ 1.202,48
2004		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt FA		€ 53.580,40
Abzgl. Abzinsung lt BE (Pkt 1)	- € 6.000,-	
Zuzgl. Zinsen lt BE (Pkt 2)	€ 4.529,-	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt UFS		€ 52.109,40
Anteil AB		€ 49.503,93
Anteil K		€ 2.605,47
2005		

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt FA		- € 4.703,87
Abzgl. Abzinsung lt BE (Pkt 1)	- € 5.700,-	
Zuzgl. Zinsen lt BE (Pkt 2)	€ 3.306,70	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt UFS		- € 7.097,17
Anteil AB		- € 6.742,31
Anteil K		- € 354,86

Klagenfurt am Wörthersee, am 22. Juni 2012