

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, über die Beschwerde vom 26.04.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 20.03.2018, betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Wirtschaftsjahr 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), die KG, betreibt einen Handelsunternehmen.

In der für das abweichende Wirtschaftsjahr 2013 (Streitjahr) am 30.4.2015 elektronisch eingereichten Erklärung über die Feststellung von Einkünften teilte die Bf. den Gewinn auf A, geb. 1.1.1970, B, geb. 1.1.1999 und C, geb. 2.2.1970 auf.

Da beim Finanzamt andere Beteiligte gemeldet waren (an Stelle von C, geb. 2.2.1970 war D., geb. 1.1.1940 EDV-mäßig erfasst) forderte das Finanzamt die Bf. mittels Vorhaltes auf, die Erklärungen 2013 und 2014 entsprechend zu berichtigen.

Die Bf. erläuterte dazu mit Schreiben vom 8.2.2018:

„Die KG betrieb im Jahr 2011 am Standort einen Handelsbetrieb sowie Dienstleistungsbetrieb. Der Betrieb wird als typischer Familienbetrieb geführt, wobei die als Gesellschafter eingetragenen Familienmitglieder vollzeitig und weitere Familienmitglieder entweder als Dienstnehmer (E) oder in typisch familienhafter Mitarbeit (F, C, G und H) tätig sind.

Im Gefolge des Ablebens von Z - der Mutter der Geschwister B, C und H - im Dezember 2011, kamen in der Familie Gespräche in Gange, in denen die Zukunftssituation der Gesellschaft besprochen wurde. Unter anderem war Ergebnis dieser Gespräche, dass B

der innerhalb des Gesamtbetriebes die Dienstleistungsaktivitäten führt, sich im Hinblick auf sein fortgeschrittenes Alter und seine sinkende Leistungsfähigkeit seine Tätigkeit für den Dienstleistungsbetrieb sukzessive reduziert und C schrittweise in diese Tätigkeit eingeführt wird, und diese nach seiner Pensionierung voll zu übernehmen.

Es wurde daher mündlich im Frühjahr 2012 vereinbart, dass C den Kommanditanteil von B (1940) schenkungsweise übernimmt. Für den Fall, dass die geplante, organisatorische Aufteilung der Betriebe nicht zustande kommt und der Dienstleistungsbetrieb bei den anderen Betrieben bleibt, wird der Kommanditanteil von C X schenkungsweise an B (1970) oder B (1999) übertragen.

Entsprechend den Vereinbarungen hat C ab Sommer 2012 überwiegend während der Sommerzeit sich in das Geschäft eingearbeitet wobei er seinen Vater bei den Einkaufsfahrten begleitet hat und dabei auch den Lieferanten des Unternehmens vorgestellt wurde.

Ebenso wurde er zu Gesprächen mit Großkunden des Wildbetriebes beigezogen. Den Hausbanken wurde der Gesellschafterwechsel im Jahr 2012 mitgeteilt. Die Raiffeisenbank R hat dies zum Anlass genommen, bei der nächsten Kreditaufnahme im April 2013 mit C die Haftung als Bürge und Zahler zu vereinbaren.

Eine Mitteilung an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft war nicht erforderlich, da C auf Grund seines Dienstverhältnisses bereits Sozialversicherungsbeiträge auf Basis der Höchstbeitragsgrundlage bezahlt.

Eine Mitteilungspflicht gemäß § 120 BAO besteht nicht, da für C mit dem Beitritt zur KG eine Einkommensteuerpflicht weder begründet, geändert oder beendet wurde (Vergleiche VwGH 11.11. 1980, 1175, 1533/80).

In der Buchhaltung des Unternehmens fand der Gesellschafterwechsel erstmals durch Verbuchung auf den Kapitalkonten per 29.02.2012 und in der Folge durch Buchung von Einzahlungen und Ergebnisanteilen seinen Niederschlag.

Die Eintragung ins Firmenbuch erfolgte am 04.10.2014 auf Grund eines Änderungsantrages vom 26.09.2014, weil im Rahmen einer 2014 durchgeführten Betriebsprüfung beanstandet wurde, dass der Gesellschafterwechsel noch nicht im Firmenbuch eingetragen ist.

Die KG betreibt ein Vollhandelsgewerbe. Eintragungen ins Firmenbuch sind daher nur rechtsbezeugend, nicht aber rechtsbegründend. Der Eintritt eines neuen Kommanditisten ist mit der entsprechenden Vereinbarung sofort rechtswirksam, die Haftungsbeschränkungen gelten erst- ab Eintragung in das Firmenbuch (§§172 ff UGB).

Nach den obigen Ausführungen ist der Gesellschafterwechsel von B auf C ausreichend nach außen hin in Erscheinung getreten um die steuerlichen Anerkennungskriterien für Familienverträge zu erfüllen.“

Aktenkundig hat das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 15.02.2017, RV/2100287/2015 bereits hinsichtlich des Jahres 2012 entschieden, dass der Gesellschafterwechsel von D. (geb. 1940) auf C (geb. 1955) nicht im Jahr 2012 erfolgt ist. Begründend wurde unter Hinweis auf die Angehörigenjudikatur und deren dargestellte Erfordernisse als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung angeführt, dass keine schriftlichen Unterlagen vorgelegt wurden und der Gesellschafterwechsel dem Finanzamt gegenüber erstmals mit Schreiben vom 25.11.2013 angezeigt wurde. Die Eintragung dieser Änderung im Firmenbuch wurde erst am 26.09.2014 beantragt und am 04.10.2014 durchgeführt.

Eine rückwirkende Vereinbarung betreffend die Beteiligungsverhältnisse an der Bf. ist für den Bereich des Steuerrechts nicht anzuerkennen.

Mit **Bescheid** vom 20.3.2018 stellte die belangte Behörde die Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Wirtschaftsjahr 2013 fest. Der Verlust wurde darin A., geb. 1.1.1970, B, geb. 1.1.1999 und D., geb. 1.1.1940 zugerechnet. Begründend verwies das Finanzamt dabei auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 15.2.2017 zu RV/2100287/2015.

Gegen diesen Bescheid erhob der steuerliche Vertreter der Bf. am 25.4.2018 **Beschwerde** und verwies auf seine Beantwortung des Ergänzungsersuchens für die Abgabenerklärungen 2013 und 2014 vom 8.2.2018.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 7.6.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus, dass die Feststellung der Einkünfte für das Wirtschaftsjahr März 2012 bis Februar 2013 erfolgt sei und die Begründung des BFG-Erkenntnisses vom 15.2.2017, warum der Gesellschafterwechsel nicht anerkannt wird, ebenso für das Wirtschaftsjahr 2013 gelte, da der Wechsel der Gesellschafter der Finanzbehörde unbestrittenermaßen erstmals mit Schreiben vom 25.11.2013 angezeigt worden sei und die Firmenbucheintragung überhaupt erst im Herbst 2014 erfolgte sei.

Im darauf eingebrachten **Vorlageantrag** vom 5.7.2018 verwies die Bf. nochmals auf die Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 8.2.2018, in der ausführlich ausgeführt worden sei, dass im Wirtschaftsjahr 2013 der Gesellschafterwechsel nach außen hin umfangreich in Erscheinung getreten sei und entgegen der Ansicht der belangten Behörde gegenüber dem Wirtschaftsjahr 2012 ein gänzlich anderer Sachverhalt vorliegen würde.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung** erläuterte Herr C, dass er seit Beginn der Abschusssaison 2012 (Mai 2012) bzw. der davorliegenden Vorbereitungszeit (März-April 2012) das Geschäft betrieben habe. Sein Vater habe ihn den Lieferanten bzw. den übrigen Geschäftspartnern vorgestellt.

Für das Auftreten nach außen gäbe es allerdings keine schriftlichen Unterlagen, weil es über Gespräche bei Banken keine formellen Aufzeichnungen gäbe bzw. weil im von der Bf. betriebenen Wildhandel schriftliche Verträge nicht üblich seien.

Der steuerliche Vertreter ergänzte, dass der Inhalt des zwischen Herrn D. und Herrn C abgeschlossenen mündlichen Vertrages lautete: "Ich schenke dir meinen Firmenanteil mit Beginn des Wirtschaftsjahres 2012".

Der in diesem Zusammenhang vorgelegten schriftlichen Ausfertigung ist zu entnehmen: „Der seinerzeitige mündliche Schenkungsvertrag mit Wirkung 01.03.2011 wird zur Eintragung ins Firmenbuch wie folgt schriftlich ausgefertigt“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen; einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (zB VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025; siehe auch die in Jakom/Lenneis EStG, 2019, § 4 Rz 332 ff zitierte Judikatur).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und kommen besonders in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Im Beschwerdefall behauptet die Bf., dass Herr D. seinem Sohn, Herrn C seinen Firmenanteil mit Beginn des Wirtschaftsjahres 2013 (1.3.2012) geschenkt habe.

Bedenkt man, dass es sich um einen Anteil an einem Familienunternehmen handelt und diese Schenkung nicht nur Auswirkungen auf die kaufmännische Gebarung des Unternehmens, sondern auch auf die familieninterne Vermögensverteilung hat, verwundert es doch, dass derartige Entscheidungen einerseits sehr präzise (laut nachträglicher schriftlicher Ausfertigung „mit Wirkung 01.03.2011“) aber andererseits nur mündlich und ohne Einbindung anderer Personen (zB der übrigen Gesellschafter oder eines rechtlichen Beraters) getroffen wurden.

Laut Anfragebeantwortung hätte die Familie im Gefolge des Ablebens der Mutter von C im Dezember 2011 die Zukunftssituation der Gesellschaft besprochen.

Die strittige Übergabe sei mündlich im Frühjahr 2012 vereinbart worden wobei man übereinkam, dass für den Fall, dass der Dienstleistungsbetrieb bei den anderen Betrieben bleibt, der Kommanditanteil von C schenkungsweise an B (1970) oder B (1999) übertragen werden soll.

Der im Rahmen der mündlichen Verhandlung beigebrachten schriftlichen Ausfertigung des Schenkungsvertrages (übergeben wurde nur die erste Seite, keine Unterfertigung) ist demgegenüber zu entnehmen, dass der seinerzeitige mündliche Schenkungsvertrag mit Wirkung 01.03.2011 abgeschlossen wurde. Wann genau es zu der Schenkung gekommen ist, lässt sich daraus nicht ableiten: Bedenkt man nämlich, dass die Familie laut Angaben der Bf. erst im Dezember 2011 (in Folge des Ablebens der Mutter) über den Fortbestand des Unternehmens zu sprechen begonnen hat, ist evident, dass die Schenkung keinesfalls mit 01.03.2011 erfolgt sein kann.

Diese Umstände und der Umstand der fehlenden Schriftlichkeit führen dazu, dass berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt der behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Die hier strittige schenkungsweise Übertragung des Gesellschaftsanteils und die damit verbundene Aufteilung des Betriebsergebnisses für das Wirtschaftsjahr 2013 ist damit anhand der vom VwGH für die Anerkennung von Familienverträgen aufgestellten Kriterien zu messen.

Während der Inhalt selbst klar ist (Schenkungen von D. an C) und bei einer Schenkung ein Fremdvergleich per se nicht überprüft werden kann (Fremde pflegen einander nichts zu schenken), kommt in diesem Zusammenhang der Frage, ob bzw. wann der Übergang (die geänderte Ergebnisverteilung) nach Außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist, wesentliche Bedeutung zu.

Bei Gesellschaftsverhältnissen und Änderungen der Gewinnverteilung kommen Vereinbarungen regelmäßig dann nach Außen ausreichend zum Ausdruck, wenn die Bekanntgabe an die Finanzbehörde vor Ablauf des Wirtschaftsjahres erfolgt ist (vgl. VwGH 24.09.1996, 93/13/0022, VwGH 21.10.1986, 84/14/0046, VwGH 20.1.1988, 87/13/0022, 0023).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird dem Erfordernis der Publizität (einer nach außen ausreichend zum Ausdruck kommenden Vereinbarung) nämlich in der Regel dann nicht entsprochen, wenn die Vereinbarung dem Finanzamt erst nach Ablauf eines Besteuerungszeitraums, für den sie bereits steuerliche Wirkungen entfalten sollte, anhand der Abgabenerklärungen zur Kenntnis gebracht wird (Jakom/Baldauf, EStG, 2019, § 23 Rz 217 unter Verweis auf VwGH 15.12.1987, 87/14/0163).

Ausreichende Publizität ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH hingegen dann gegeben, wenn vertragliche Vereinbarungen der Abgabenbehörde unter Schilderung

der wesentlichen Punkte pro futuro bekanntgegeben werden. Allerdings steht es dem Abgabepflichtigen frei, die Existenz und die Durchführung von Vereinbarungen auch auf andere Weise nachzuweisen; dies ist etwa durch einen Notariatsakt oder durch eine entsprechende amtliche Anzeige möglich (VwGH 21.10.1986, 84/14/0046), wobei eine formlose (auch schriftliche) Vereinbarung nicht als ausreichend erachtet werden kann (vgl. VwGH 20.01.1988, 87/13/0022, 0023).

Im gegenständlichen Verfahren steht unbestritten fest, dass der Finanzbehörde der Gesellschafterwechsel erstmals mit Schreiben vom 25.11.2013, sohin nach Ablauf des Streitjahres (Wirtschaftsjahr von März 2012 bis Februar 2013) bekanntgegeben wurde.

Dementsprechend judiziert auch das BFG regelmäßig (zB BFG 17.01.2019, RV/7105870/2016; BFG 08.07.2015, RV/5100799/2011, BFG 04.08.2014, RV/3100407/2012), dass dem Erfordernis der Publizitätswirkung nicht entsprochen wird, wenn die zwischen Familienangehörigen getroffene Vereinbarung über die Änderung der Einkünfteverteilung dem Finanzamt erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraumes, für den sie bereits steuerliche Wirkungen entfalten sollte, zur Kenntnis gebracht wird.

Selbst wenn Herr C - wie von der Bf. angegeben - ab März 2012 den Lieferanten und Großkunden als neuer Gesellschafter vorgestellt wurde bzw. der Hausbank der Gesellschafterwechsel im Jahr 2012 mitgeteilt wurde, ersetzt dieses Handeln nicht die erforderliche Bekanntgabe an die Finanzbehörde.

Zum einen war Herr C auch schon zuvor in familienhafter Mitarbeit für die Bf. tätig, zum anderen gibt die Vorstellung des Sohnes als Nachfolger weder Aufschluss über den Zeitpunkt der Übergabe noch über die Ergebnisverteilung, da sich daraus weder die Höhe der Beteiligung noch das Ausmaß der zugewiesenen Betriebsergebnisse auch nur ansatzweise ableiten lässt.

Gerade die veränderte Ergebnisverteilung ist es im Beschwerdefall jedoch, die nach Außen zum Ausdruck kommen muss.

Auch das Vorbringen, dass der Gesellschafterwechsel durch die Verbuchung auf den Kapitalkonten erstmals per 29.02.2012 seinen buchmäßigen Niederschlag fand, ist nicht geeignet, die fehlende Publizität zu ersetzen.

Die Verbuchung ist ein betriebsinterner Vorgang, dessen Ergebnis dem Finanzamt erstmals mit Einreichung der Steuererklärungen (hier für das abweichende Wirtschaftsjahr 2013 am 30.4.2015) zur Kenntnis gelangen kann.

Nach Ansicht des VwGH kommt ein Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck, noch geht daraus ein Rechtsgrund hervor (vgl. VwGH 2.6.2004, 2001/13/0229 zur Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter einer GmbH).

Das vom steuerliche Vertreter ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH vom 17.9.1979, 2223, 2335/79 ist nicht geeignet, eine andere Sichtweise zu begründen: Der VwGH hat darin bereits im Jahr 1979 die für die Anerkennung von Familienverträgen maßgeblichen Kriterien aufgestellt und betont, dass die Behörde ihrerseits Ermittlungen anzustellen hat. Im Beschwerdefall hat das Finanzamt einen Vorhalt erlassen und das BFG hat die Bf. (insbesondere in der mündlichen Verhandlung) eingeladen, die Publizität darzulegen.

Die Bf. konnte nur darauf verweisen, dass Herr C Lieferanten und Kunden als Nachfolger präsentiert wurde ohne diese Behauptung durch schriftliche Nachweise (zB Bestellbestätigungen, Aktenvermerke der Bank o.ä.) untermauern zu können. Gemeinsam mit dem Umstand, dass Herr C schon zuvor in familienhafter Mitarbeit in das Unternehmen eingebunden war, sind diese Behauptungen nicht geeignet, eine andere Sichtweise zu begründen.

Da der Gesellschafterwechsel im Streitjahr nicht hinreichend zum Ausdruck kam, ist der erzielte Verlust wie im angefochtenen Bescheid auf D., geb. 1.1.1940, A., geb. 1.1.1970 und B, geb. 1.1.1999 aufzuteilen.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

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.

Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der ständigen höchstgerichtlichen Judikatur zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Graz, am 16. Oktober 2019

