



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 17

GZ. RV/3441-W/10,
miterledigt RV/3440-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen von Ges.A und Ges.B als ehemalige Gesellschafter der aufgelösten Bw., vom 23. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 10. September 2009 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2008 und die Berufung vom 20. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 11. Februar 2010 betreffend Aufhebung des Bescheides gem § 299 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (nach Konkursöffnung mit 27. Juli 2011 aufgelöst) gab für 2008 keine Steuererklärung ab, weshalb die Besteuerungsgrundlagen vom Finanzamt Bruck, Eisenstadt, Oberwart (FA) gem § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt wurden und mit 10. September 2009 ein Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO erging, aufgrund dessen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 10.000,00 festgestellt wurden, wobei den beiden Gesellschaftern Ges.A bzw.- Ges.B je € 5.000,00 zugerechnet wurden. Mit Berufung vom 23. September 2009 wurden die Feststellungserklärungen nachgereicht, welche insgesamt einen Verlust der Bw. in Höhe von € 47.109,52 auswiesen. Dieser Verlust sei laut Berufung folgendermaßen aufzuteilen:

Ergebnis 2007 (!) lt. E/A Rechnung	-45.165,51
Leistungsvergütung Ges.A	-24.000,00
Zwischensumme	-69.165,51
Sonderbetriebsausgaben Ges.A	-1.944,01
Zu verteilendes Ergebnis	-71.109,52

Ges.A	
50% Ergebnisanteil	-34.582,76
Leistungsvergütung	24.000,00
Sonderbetriebsausgaben	-1.944,01
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-12.526,77

Ges.B	
50% Ergebnisanteil	-34.582,76

In der Berufungsvorentscheidung vom 11. Februar 2010 übernahm das FA den bekanntgegebenen Verlust von € - 45.165,51, verteilte diesen aber in Abweichung vom Berufungsbegehren zu je 50% auf die beiden Gesellschafter und berücksichtigte die Sonderbetriebsausgaben von Ges.A. Daher ergaben sich Einkünfte aus Gewerbebetrieb für Ges.A € - 24.526,77 und Ges.B € - 22.582,75 bzw. insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Bw. von € - 47.109,52.

Überdies wurde mit Bescheid vom 11. Februar 2010 der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. §188 BAO für 2007 vom 10. September 2009 gem. § 299 BAO aufgehoben und gleichzeitig einer neuerlicher Feststellungsbescheid für 2007 erlassen, mit welchem der Verlust aus Gewerbebetrieb der Bw. mit € - 35.422,26 festgestellt und die Verteilung des Verlustes mit € - 18.317,76 auf Ges.A und € -17.104,47 auf Ges.B vorgenommen wurde.

In der Berufungsvorentscheidung für 2008 und im Feststellungsbescheid 2007 wurde begründend ausgeführt, dass die Leistungsvergütung nicht nachgewiesen worden sei und daher die Aufwendungen nicht anerkannt würden.

Mit Vorlageantrag vom 12. März 2010 wird die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) beantragt und auf die Berufungsbegründung verwiesen.

Die Berufung vom 20. Mai 2010 richtet sich gegen die Aufhebung gem § 299 BAO des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2007. Begründend

wird ausgeführt, dass gemäß § 13 des Gesellschaftsvertrages dem Komplementär für die Übernahme der persönlichen Haftung eine angemessene Vergütung zustehe. Da der Komplementär die Geschäftsführung übernehme und seine Arbeitskraft in der Werkstätte einsetze, entspreche eine vereinbarte Vergütung in Höhe von € 2.000,00 pro Monat eine angemessenen und fremdüblichen Vergütung.

Diese Leistungsvergütung sei als Gewinnvorab zu betrachten, dabei sei es für die steuerliche Behandlung irrelevant, ob ein Gewinnvorab laufend entnommen werde oder nicht. Es gebe auch keine gesetzliche Verpflichtung für den Komplementär seinen Gewinnanteil laufend zu entnehmen. Laut § 14 des Gesellschaftsvertrages seien die zulässigen Entnahmen mit 4% des für das letzte Geschäftsjahr festgestellten Kapitalanteiles zulässig. Da die Gesellschaft mit einer Einlage von € 1.000,00 je Gesellschafter gegründet worden sei und seit der Eröffnung lediglich Verluste erwirtschaftet worden seien, hätten laufende Entnahmen der Gesellschaftervergütung dem Gesellschaftsvertrag widersprochen.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 10. Mai 2010 zum Vorlageantrag betreffend Feststellung der Einkünfte für 2008 wird die Begründung der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO betreffend Einkünffefeststellung 2007 (siehe oben) wiederholt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender unstrittiger Sachverhalt kann anhand des Akteninhaltes festgestellt werden:
Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 3. Oktober 2006 gegründet. Gesellschafter waren Herr Ges.A als Komplementär und Frau Ges.B als Kommanditisten, wobei jeder der Gesellschafter eine Bareinlage von € 1.000,00 aufbrachte. Die Geschäftsführung und Vertretung oblag dem persönlich haftenden Gesellschafter. Die Regelungen des Gesellschaftsvertrages zur Gewinnermittlung, Ergebnisverteilung und Entnahmen lauten wörtlich:

§ 12: Buchführung, Ergebnisermittlung

Die Gesellschaft führt (freiwillig) Handelsbücher, wie dies sonst den Vollkaufleuten aufgetragen ist (§§ 189 ff HGB).

Am Schluss eines jeden Geschäftsjahres hat der persönlich haftende Gesellschafter den Jahresabschluss im Sinne des § 195 HGB aufzustellen und das Jahresergebnis zu ermitteln.

§ 13: Ergebnisverteilung

Der Komplementär bekommt für seine Tätigkeit und die Übernahme der persönlichen Haftung monatlich vorweg eine angemessene Vergütung.

Vom verbleibenden Jahresgewinn gebührt jedem Gesellschafter zunächst ein Anteil in der Höhe von 4 v. H. seines Kapitalanteiles. Reicht der Jahresgewinn hiezu nicht aus, gebührt den Gesellschaftern ein verhältnismäßig geringerer Anteil.

Bei der Berechnung des Ergebnisanteiles sind Einlagen bzw. Entnahmen nach Maßgabe der Dauer der durch sie erwirkten Änderung des Kapitalanteiles zu berücksichtigen.

Jener Teil des Jahresgewinnes, der durch die angemessene Vergütung des Komplementärs und durch die Gewährung der 4%igen Verzinsung des Kapitalanteiles noch nicht verbraucht ist, wird auf die Gesellschafter nach Köpfen verteilt Ebenso ist ein allfälliger Verlust aufzuteilen.

Der einem Gesellschafter zukommende Gewinn wird seinem Kapitalanteil zugeschrieben, der auf ihn entfallende Verlust wird davon abgeschrieben.

§ 14 Entnahmen

Der persönlich haftende Gesellschafter darf bis 4 vH seines für das letzte Geschäftsjahr festgestellten Kapitalanteiles entnehmen. Soweit es nicht zum offensichtlichen Schaden, der Gesellschaft gereicht, kann er auch mehr entnehmen. Die Kommanditisten sind von jeder Entnahme ausgeschlossen. Sie, haben nur Anspruch auf Gewinnauszahlung und auch dies nur in der Höhe des die bedingten Einlage (§6) übersteigenden Betrages.

Aus dem Akteninhalt ist eindeutig erkennbar, dass die Gewinnermittlung gesellschaftsvertragswidrig mittels Einnahmen-Ausgabenrechnung erfolgte. Weshalb auch die Nichtaufzeichnung der Entnahmen des Gesellschafters dem Gesellschaftsvertrag eindeutig widersprach, wobei dadurch die im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung genannten monatlichen Privatentnahmen von € 600,00 ebenfalls nicht nachgewiesen werden konnten. Aufgrund des runden und monatlich angeblich gleichbleibenden Betrages geht der UFS davon aus, dass es sich bei diesem Betrag um eine Schätzung des steuerlichen Vertreters der Bw. handelt, welche in dieser Höhe an keinerlei Unterlagen nachvollzogen werden kann. Es scheint jedoch grundsätzlich wahrscheinlich, dass der Komplementär unterjährig einen Betrag von jährlich € 7.200,00 aus dem Betrieb entnahm. Auch hier ist zu erkennen, dass der Gesellschaftsvertrag anscheinend verletzt wurde.

Belege über Zahlungsflüsse von der Bw. an den Komplementär Ges.A wurden trotz mehrfacher Aufforderung nicht vorgelegt, weshalb davon ausgegangen werden kann, dass derartige Zahlungen nicht erfolgten.

Über die Bw. wurde im Beschluss vom 27. Juli 2011 der Konkurs eröffnet. Am 3. August 2011 wurde im Firmenbuch die Löschung der Gesellschaft wegen Auflösung infolge Konkurseröffnung eingetragen.

Die ehemaligen Gesellschafter der Bw. tragen denselben Familiennamen. Aus dem zentralen Melderegister ergibt sich, dass Ges.B seit 1.10.1982 in Adresse hauptgemeldet, sowie an der identen Adresse seit 5.12.1987 Ges.A mit einem Nebenwohnsitz gemeldet ist. Der UFS geht daher davon aus, dass die beiden Gesellschafter zueinander in einem Angehörigenverhältnis stehen (Schwager-Schwägerin?).

1. Gewinnverteilung

Strittig ist, ob aufgrund der in § 13 des Gesellschaftsvertrages vereinbarten angemessenen Vergütung des Komplementärs eine Minderung des anteiligen Ergebnisses der Gesellschafterin Ges.B verbunden ist und ihr daher ein entsprechender höherer Verlustanteil zuzuweisen ist.

Vorweg ist festzuhalten, dass in der Berufung ausdrücklich ausgeführt wird, dass die angemessene Leistungsvergütung als Gewinnvorab anzusehen sei.

Gemäß § 23 Z 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (z.B. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur 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. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2010, § 4 Rz 332).

Hinsichtlich des hier zu beurteilenden Vertrages ist festzustellen, dass dieser zwar schriftlich und somit mit ausreichender Auswirkung versehen ist, inhaltlich jedoch genau im Bereich der Ergebnisverteilung keinesfalls als klar zu bezeichnen ist. Die fehlende Klarheit der Höhe der angemessen Abgeltung für die Haftungsübernahme stellt für sich genommen im Lichte der oben zitierten Judikatur bereits einen, die Anerkennung ausschließenden, Mangel der Vereinbarung dar. Hinzu tritt der Umstand, dass eine Vereinbarung, die nicht ausdrücklich darstellt wie sich eine angemessene Entlohnung des Komplementärs errechnet, zwischen Fremden nicht abgeschlossen werden würde. Es ist zwar zutreffend, dass § 167 UGB (in seiner ab 1.1. 2007 geltenden Fassung) eine angemessene Entlohnung des Komplementärs in genau jenem Wortlaut normiert, den der Gesellschaftsvertrag übernimmt, das ändert aber nichts daran, dass dem Vertrag dennoch die von der Judikatur entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung zukommen müssen. Die Formulierung des UGB ist diesbezüglich für steuerliche Zwecke – jedenfalls im Falle von Angehörigenverträgen – zuwenig differenziert.

Eine ergänzende Vereinbarung zu diesem Punkt zwischen den Gesellschaftern wurde nie vorgelegt, im Gegenteil legen die Berufungsausführungen und die Vorhaltsbeantwortung vom

5. Oktober 2010 nahe, dass die behauptete Vergütung von € 24.000,00 nicht nur nicht ausdrücklich vereinbart war, sondern auch nie geflossen ist. Ein Nachweis über entsprechende Zahlungsflüsse wurden trotz mehrfacher Aufforderung des FA ebenfalls nie erbracht, sondern lediglich – vertragswidrige - Entnahmen von € 7.200,00 jährlich behauptet. Geldentnahmen haben im Rahmen der – vertragswidrig durchgeführten – Einnahmen/Ausgabenrechnung keinen Einfluss auf die Höhe des Gewinns und bleiben daher außer Ansatz.

Weiters ist offenbar nicht einmal den Vertragsparteien klar ob es sich bei der strittigen Vergütung um eine Leistungsvergütung und damit um eine Sonderbetriebseinnahme des Komplementärs handeln soll oder um einen Gewinnvorab, da in der Berufung und den Schriftsätze beide Begriffe nebeneinander verwendet werden.

Die Sonderabgeltung des Komplementärs ist daher schon aus diesen Gründen steuerlich nicht anzuerkennen.

Betrachtet man § 13 des Gesellschaftsvertrages, ist bereits aus der Formulierung ersichtlich, dass für den Fall des Erzielens eines Gewinnes detaillierte Reglungen über die Verteilung desselben getroffen werden (Verzinsung des jeweiligen Kapitalkontos mit 4%, der verbleibende Gewinn wird nach Köpfen aufgeteilt) ein allenfalls entstehender Verlust ist lt. Vertrag jedoch jedenfalls nach Köpfen zu verteilen. Damit entspricht die Gewinnverteilung genau den Bestimmungen des § 167 HGB iVm. § 121 HGB in der zum Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages geltenden Fassung des Handelsrechts und ist inhaltlich auch derart determiniert, dass einer steuerlichen Anerkennung dieser Bestimmung nichts entgegensteht.

Im gesamten Verfahren wird nicht behauptet, dass spätere Vereinbarungen die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Gewinnverteilung abgeändert hätten, daher ist davon auszugehen, dass diese Bestimmung anzuwenden war. Daraus ergibt sich eindeutig, dass unternehmensrechtlich eine Verlustverteilung nach Köpfen zu erfolgen hatte. Dieser unternehmensrechtlichen Verteilung des Verlustes ist daher auch - wie oben dargestellt - steuerrechtlich zu folgen.

Zur Frage des Vorliegens eines Gewinnvorab oder einer Tätigkeitsvergütung sei auf die in diesem Punkt ausführlichen und zutreffenden Ausführungen in den Rz 5860ff EStR verwiesen.

Die Vergütungen der Gesellschaft für Leistungen des Gesellschafters als Privatperson (Arbeits- bzw. Werkverträge, Darlehensgewährungen, Mietverträge; so genannte Tätigkeitsvergütungen, siehe Rz 5860a) sind gemäß §§ 21 Abs. 2 Z 2, 22 Z 3 und 23 Z 2 EStG 1988 dem einzelnen Gesellschafter auf der zweiten Ebene der Gewinnermittlung zuzurechnen. Nach Rz 5860a EStR 2000 stellen Tätigkeitsvergütungen entsprechend der Vereinbarung der

Gesellschafter Aufwand der Gesellschaft dar und sind auch dann zu bezahlen, wenn die Gesellschaft keinen Gewinn erzielt. Demgegenüber liegt ein Vorweggewinn (Gewinnvorab) und keine Tätigkeitsvergütung vor, wenn einem Gesellschafter Vergütungen zB für Dienstleistungen vorweg aus dem Gewinn gewährt und diese nicht als Aufwand behandelt werden. Aus der Vereinbarung eines Vorweggewinnes kann keine Einkünfteverteilung resultieren, die einem Beteiligten einen Gewinn, dem anderen einen Verlust zuweist. Vielmehr ist bei vereinbartem Vorweggewinn der erzielte Gewinn alinear zu verteilen; dabei ist darauf zu achten, dass die Einkünfteverteilung die unterschiedlichen Gesellschafterbeiträge angemessen widerspiegelt (VwGH 16.09.2003, 2000/14/0069).

Liegt kein Gewinnvorab vor sondern wurde tatsächlich eine Tätigkeitsvergütung vereinbart, reicht das bloße Einbuchen von Tätigkeitsvergütungen ohne zugrunde liegende effektive Zahlungen nicht aus und führt insbesondere im Angehörigenkreis mangels Fremdüblichkeit zur Nichtanerkennung der Tätigkeitsvergütungen als Betriebsausgaben bzw. Sonderbetriebseinnahmen; diesfalls sind die vor Berücksichtigung der Tätigkeitsvergütungen erzielten Ergebnisse der Einkünfteermittlung zugrunde zu legen.

Damit kann zusammenfassend festgestellt werden, dass nach der Formulierung des Gesellschaftsvertrages eine alineare Gewinnverteilung vorgesehen war, für den Fall eines Verlustes jedoch eine Verteilung nach Köpfen. Welcher Bestimmung auch steuerrechtlich zu folgen ist.

Sollte der tatsächliche Wille der Gesellschafter aber auf die Vereinbarung einer Gewinnunabhängigen Leistungsvergütung gerichtet gewesen sein, welche im Gesellschaftsvertrag nur missverständlich formuliert war, ändert das im Ergebnis nichts, da einerseits keine tatsächlichen Zahlungsflüsse aus diesem Titel nachgewiesen werden konnten und andererseits der Umfang der Tätigkeitsvergütung nicht mit jener ausreichender Klarheit umschrieben war, welche die Anerkennungsvoraussetzung bei Angehörigenverträgen bildet. Weiters hält die fehlende Berechenbarkeit des Anspruchsumfanges einem Fremdvergleich nicht stand.

Die vom FA vorgenommene Verlustzuweisung nach Köpfen unter Berücksichtigung der Sonderbetriebsausgabe der Sozialversicherungsbeiträge des Komplementärs erweist sich daher als zutreffend.

2. Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO

Gemäß § 299 Abs. 1 und 2 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn sich der Spruch des

Bescheides sich als nicht richtig erweist. Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus.

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (VwGH 2.7.1998, 98/16/0105). Sie hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (VwGH 29.9.1993, 92/13/0102). Ein Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird vielfach ausreichend sein (vgl VwGH 16.11.1993, 89/14/0287; 22.2.2001, 98/15/0123, Hinweis auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit im Hinblick auf die nicht bloß geringfügigen Folgen). Dieser Hinweis reicht nur dann nicht, wenn anderen Kriterien nach den Umständen des Einzelfalles maßgebende Bedeutung bei der Ermessensübung zukommt.

Der Feststellungsbescheid gem § 188 BAO für 2007 vom 10. September 2009 erging antragsgemäß aufgrund der Erklärung, welche den Verlust des Jahres 2007 im Gesamtbetrag von € -35.422,26 mit € -6.317,79 dem Komplementär Ges.A und mit € -29.104,47 der Kommanditistin Ges.B zuwies. Aus dem Akteninhalt ist erkennbar, dass die Berechnung laut Steuererklärung analog zur berufungsverfangenen Berechnung 2008 durchgeführt worden war. Die Ausführungen zu Berechnung des Ergebnisses für 2008 treffen jedoch auch auf die Ergebnisberechnung 2007 zu, weshalb sich der Bescheid vom 10. September 2009 als inhaltlich unrichtig erweist.

Wiewohl der angefochtene Aufhebungsbescheid nur eine sehr knappe Begründung trägt, kann aus dieser erkannt werden, dass im gegenständlichen Fall dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit vor Rechtssicherheit aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefolgt wurde. Der Zweckmäßigkeit wurde somit Vorrang vor der Billigkeit eingeräumt. In der Berufung wurden an keiner Stelle Argumente vorgebracht, die gegen diese Interessensabwägung der Behörde sprechen würden. Die Berufung bekämpft lediglich die von der Behörde – wie oben dargestellt zutreffend – festgestellte Rechtswidrigkeit des Bescheides vom 10. September 2009. Auch aus dem Akteninhalt oder dem übrigen Parteenvorbringen können keine Gründe erkannt werden, die eine rechtsrichtige Feststellung und Verteilung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2007 als unbillig erscheinen lassen.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 16. Februar 2012