

GZ. RV/4356-W/02

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Karl Haas und Dr. Georg Lugert, Rechtsanwaltspartnerschaft, Dr. Karl-Renner-Promenade 10, 3100 St.Pölten gegen die Bescheide hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1996 und 1997 vom 26.9.2001 des Finanzamtes Wien 4/5/10 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1996 und 1997 vom 26.9.2001 sowie die Berufungsvorentscheidung vom 25.4.2002 werden unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt Wien 4/5/10 gem. § 289 Abs 1 BAO aufgehoben.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheid ausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit beim Finanzamt für den 1. Bezirk in Wien am 5.9.1983 – gemeinsam mit der Einreichung eines Fragebogens anlässlich der Gründung einer Kommanditgesellschaft - bekannt gegebenen Gesellschaftsvertrag errichteten GL als persönlich haftende Gesellschafterin und SW als Kommanditistin eine KG unter der Firma L KG. Die Gesellschaft wurde am 9.3.1984 in das Handelsregister eingetragen, die Vermögenseinlage der Kommanditistin betrage 10.000 S..

Nach Punkt IV des Gesellschaftsvertrages sind die Kapitaleinlagen der Gesellschafter unbeweglich, sie werden auf feste Kapitalkonten gebucht. Die Gesellschafter können keine Entnahmen zu Lasten der Kapitalkonten entnehmen. SW leiste als Kommanditistin bei Abschluss des Gesellschaftsvertrages einen Barbetrag von 10.000 S.

Nach Punkt V ist zur Geschäftsführung die persönlich haftende Gesellschafterin GL berechtigt und verpflichtet, eine Zustimmung der Kommanditistin zu Angelegenheiten, die nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehören, ist einzuholen.

Aussagen über die Gewinnverteilung enthält der Gesellschaftsvertrag nicht.

In der EDV der Finanzverwaltung ist ab dem Jahr 1983 ein Beteiligungsanteil von 90% für GL und ein Anteil von 10% für SW angemerkt.

Aktenkundig ist ein Betriebsprüfungsbericht vom 25.3.1991 unter anderem betreffend Gewinnfeststellung für die Jahre 1987 bis 1989, der von Beteiligungsverhältnissen 90% GL und 10% SW ausgeht.

Mit 1.3.1994 wurde im Firmenbuch die Namensänderung von GL in GZ vermerkt.

Laut Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 10.6.1997 wurde am 11.6.1997 die Löschung von SW als Kommanditistin im Firmenbuch eingetragen; Kommanditistin ist seither HL. Laut Firmenbuchauszug langte der entsprechende Antrag am 28.5.1997 beim Firmenbuchgericht ein.

Unter anderem hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für die Jahre 1996 bis 1999 wurde wiederum eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 150 BAO bei der L KG vorgenommen.

Die Prüfungsfeststellungen fanden hinsichtlich der einzelnen Gesellschafterinnen wie folgt ihren Niederschlag:

	GZ	SW	HL	
Kapital 1.1.1996	-1.393.900,28	10.000,00		-1.383,900,28
Entnahmen lt. Erkl.	49.768,42			
Zwischenbetrag	-144.668,80	10.000,00		-1.433.668,70
Bilanzgewinn lt. BP	1.496.392,67	99.785,80		1.596.178,47
Kapital 1.1.1997	52.723,97	109.785,80		162.509,77
Entnahmen lt. Erkl.	149.060,90	149.060,90		298.121,80
Entnahmen lt. BP	1.149.588,00			1.149.588,00
Zwischenbetrag	-1.245.924,93	-39.275,10		-1.285.200,03
Einlagen lt. Erkl.	191.573,85		149.060,90	340.634,75
Einlagen lt. BP	-10.000,00		10.000,00	
Bilanzgewinn lt. BP	1.032.046,57	39.275,10	75.396,73	1.146.718,40
Kapital 1.1.1998	-32.304,51		234.457,63	202.153,12

An der Schlussbesprechung nahm laut Niederschrift vom 25.9.2001 für die L KG GZ teil.

Feststellungen hinsichtlich des Ausscheidens von SW aus der L KG im Jahr 1997 und dessen steuerlicher Würdigung lassen sich dem Betriebsprüfungsbericht nicht entnehmen.

Mit an „L KG“ – ohne Nennung einer natürlichen Person als Vertreter - adressierten Bescheiden vom 26.9.2001 nahm das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien unter anderem das Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung aus Gewerbebetrieb gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 1996 und 1997 wieder auf und erließ den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend neue Gewinnfeststellungsbescheide. Diese Bescheide treffen folgende Feststellungen hinsichtlich des Gewinnes und seiner Verteilung:

1996

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.596.178,00 S
SW	99.785,00 S
GZ	1.496.393,00 S

1997

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.146.718,00 S
SW	39.275,00 S
GZ	1.032.047,00 S
HL	75.396,00 S

Laut im Aktenteil „Rechtsmittelbearbeitung“ befindlichen Kopien von Zustellnachweisen wurden diese Bescheide beim Postamt 1100 Wien (Beginn der Abholungsfrist 2.10.2001) hinterlegt.

In diesem Aktenteil ist ferner die Kopie eines Schreibens des rechtsfreundlichen Vertreters von SW vom 9.10.2001 an das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien ersichtlich, worin der Vertreter zunächst den Umstand ihrer Bevollmächtigung anzeigen und darauf verweisen, dass SW bis April 1997 Kommanditistin der L KG gewesen sei und dieser mit Feststellungsbescheiden vom 26.9.2001 für die Jahre 1996 und 1997 Einkünfte als Kommanditistin zugerechnet worden seien.

Da weder die Bescheide noch die diesen zugrunde liegende Niederschrift über die Betriebsprüfungsergebnisse SW zugestellt worden seien, sei das Ergebnis dieser Feststellungsbescheide für SW nicht nachvollziehbar.

Es werde die Erstreckung der Berufungsfrist gegen die beiden Feststellungsbescheide bis 30.11.2001 sowie die Übermittlung von Kopien der Bescheide und der Niederschrift beantragt.

Auf dem Aktenstück ist der handschriftliche Vermerk „Fristverlängerung – Stattgabe ohne Bescheid“ sowie „Bescheidkopien zugestellt“, jeweils vom 12.10.2001, ersichtlich. Die Zustellung des Betriebsprüfungsberichtes und der Niederschrift werde von der BP erledigt.

In einem am 30.11.2001 zur Post gegebenen Schreiben vom 30.11.2001 erklärte der rechtsfreundliche Vertreter zunächst, die Bescheide am 17.10.2001 erhalten zu haben und ersuchte erneut um Erstreckung der Berufungsfrist bis 31.12.2001, da noch Erhebungen erforderlich seien. Seine Klientin habe die gegenständlichen Entnahmen jedenfalls nicht getätigkt.

Auf hier wurde seitens des Finanzamtes „Stattgabe ohne Bescheid“ vermerkt.

Mit inhaltlich gleich lautenden Schreiben vom 12.12.2001, jeweils am 14.12.2001 beim Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien eingelangt, erhab SW durch ihren rechtsfreundlichen Vertreter gegen die Bescheide dieses Finanzamtes vom 26.9.2001 betreffend Feststellung von Einkünften einerseits für das Jahr 1996, andererseits für das Jahr 1997 Berufung.

Die Feststellungsbescheide mögen jeweils aufgehoben bzw. dahingehend abgeändert werden, dass die SW zugerechneten Einkünfte mit Null festgesetzt werden.

Begründend wurde ausgeführt, dass SW Einkünfte zugerechnet werden, die dieser nie zugeflossen seien. SW sei Angestellte der L KG gewesen, wobei das Dienstverhältnis am 30.9.1996 beendet worden sei. SW habe die ihr zustehenden Ansprüche gegen die L KG im Klagswege durchsetzen müssen.

Es sei absurd, wenn der Bw. Einkünfte zugerechnet werden, die diese niemals erhalten habe.

SW habe im Gegenteil Ende 1995 / Anfang 1996 der L KG ein Darlehen über 100.000 S geben müssen, um im Rahmen von Exekutionsverfahren andere Gläubiger zu befriedigen. Dieses Darlehen sei in monatlichen Raten zu je 10.000 S abgestattet worden und könne SW nicht als Einnahmen zugerechnet werden.

„Wenn mir irgendwelche Privatentnahmen oder sonstigen Zahlungen buchhalterisch zugerechnet worden sind, so trifft dies nicht zu, da ich derartige Zahlungen außer dieser Darlehensrückzahlung und meinen monatlichen Lohnbezügen keinerlei Zahlungen seitens der L KG erhalten habe.“

Aktenkundig im Rechtsmittelteilakt des Finanzamtes ist eine Kopie des dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern am 9.5.1997 angezeigten „Beteiligungskaufvertrages“ vom 29.4.1997, wonach SW ihre Kommanditbeteiligung an der L KG mit einer Vermögenseinlange von 10.000 S zum Kaufpreis von 1 S HL verkaufe. Stichtag für den Übergang sämtlicher mit dem Vertragsgegenstand verbundener Rechte und Pflichten sei der Tag der Vertragsunterfertigung durch die zuletzt fertigende Partei. Der bedungene Kaufpreis sei unter Berücksichtigung sämtlicher wertbestimmender Faktoren des Gesellschaftsvermögens und der Ertragsfähigkeit des von der Gesellschaft betriebenen Unternehmens nach sorgfältiger Prüfung der Bucher und der Papier der Gesellschaft ausgehandelt worden; die Käuferin trete in sämtliche vertraglichen Beziehungen, die der Verkäuferin in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin im Innenverhältnis der Gesellschafter und im Außenverhältnis zu Dritten hatte, an Stelle der Verkäuferin ein.

Im Rechtsmittelteilakt finden sich ferner eine Vielzahl handschriftlicher Notizen betreffend Verfahrenshandlungen sowie betreffend eine rechtliche Prüfung der Rechtzeitigkeit der Berufungen und Ausführungen zur möglichen inhaltlichen Erledigung.

Einem handschriftlichen Vermerk vom 12.3.2002 über ein Telefonat eines – nicht näher bezeichneten – Organs des Finanzamtes mit dem Ehegatten von GZ, Herrn Z, zufolge gäbe es an Vereinbarungen nur den Gesellschaftsvertrag, „es hat keine Aufteilung stattgefunden – Geld blieb in der Firma“.

Einem Aktenvermerk vom 27.3.2002 zufolge habe die persönlich haftende Gesellschafterin GZ in einem persönlichen Gespräch angegeben, dass die Zustellung „sämtlicher Unterlagen durch das Finanzamt“ an L KG, zH GZ, Firmenadresse erfolgen solle.

Das Finanzamt hat offenbar die rechtsfreundlichen Vertreter von SW um eine Stellungnahme gebeten (der Vorhalt befindet sich weder im Original noch in Kopie in den vorgelegten Aktenteilen), worauf diese am 11.4.2002 dem Finanzamt mitteilten:

„In außen bezeichneter Rechtssache wurde ich — Berufungsberberin — vom Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk aufgefordert, ergänzende Mitteilungen zu der Berufung gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1996 und 1997 zu tätigen. Ich komme dieser Aufforderung hiemit nach und gebe durch meine rechtsfreundliche Vertretung nachstehende

STELLUNGNAHME

an das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk ab.

a) *Wenn in den Schriftsätzen der Berufung jeweils vom 12. Dezember 2001 auf ein Schreiben des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 9. Oktober 2001 verwiesen wird, so handelt es sich dabei insoferne um einen Irrtum, als mit Schreiben vom 9. Oktober 2001 an das Finanzamt das Ersuchen herangetragen wurde, die beiden Bescheide vom 26. September 2001, sowie die zugrundeliegenden Prüfungsprotokolle und Betriebsprüfungsergebnisse in Kopie zu übermitteln.*

Diesem Ersuchen ist das Finanzamt mit Schreiben vom 12. Oktober 2001 nachgekommen und wurde dieses am 17. Oktober 2001 zugestellt. Wenn in dem Ersuchen um Ergänzung auf das Zustellungsdatum per 14. Oktober 2001 verwiesen wird, so muss es sich dabei wiederum um einen Irrtum handeln, da in den Schriftsätzen der Berufung jeweils das Zustellungsdatum per 17. Oktober 2001 genannt ist, welches sich auf das Schreiben des Finanzamtes vom 12. Oktober 2001 bezieht. Zur vollständigen Information werden die Kopien dieser beiden Briefe dem gegenständlichen Schriftsatz angeschlossen.

b) *Wenn in den Berufungen ausgeführt wird, dass mir Entnahmen im Bereich der Firma L KG zugerechnet wurden, so sind damit sehr wohl die einheitlich und gesondert festgestellten Anteile an den Einkünften der L KG gemeint. Andere Summen sind nicht angesprochen.*

c) *Es sind auch mir keine gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen darüber bekannt, dass abweichende Beteiligungsverhältnisse vereinbart worden wären. Mein diesbezügliches Berufungsbegehren, die anteiligen Einkünfte mit Null festzustellen, gründet sich darauf, dass mir tatsächlich keinerlei Zahlungen der Firma L KG zugekommen sind und dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auch keine derartigen Zahlungen erwartet werden können, weil die gegenständliche Gesellschaft insolvent ist.*

d) Mein diesbezügliches Begehrten gründet sich auf die tatsächlichen Zahlungsflüsse und zugekommenen Vermögensvorteile, da derartige Zahlungsflüsse und Vermögensvorteile zu meinen Gunsten niemals stattgefunden haben und auch für die Zukunft ein derartiger Ausgleich nicht erwartet werden kann, weil einerseits die Gesellschaft bekanntermaßen insolvent ist und darüber hinaus ich selbst aus der Firma L KG als Kommanditist ausgeschieden bin. Die Eintragung meines Ausscheidens erfolgte am 11.6.1997, sodass auch sämtliche allfällige Ersatzansprüche meinerseits gegenüber der Firma L KG verjährt sind.

Tatsache ist es, dass sämtliche Vermögensvorteile aus den geschäftlichen Aktivitäten der Firma L KG nicht mir, sondern offensichtlich ausschließlich der persönlich haftenden Gesellschafterin, GZ oder allenfalls der Kommanditistin HL zugekommen sind, nicht jedoch mir. Da diese Vermögensvorteile entweder von der persönlich haftenden Gesellschafterin oder von der Kommanditistin unter Umgehung meiner Person an sich gebracht wurden, können mir diese Vorteile auch nicht quotenweise theoretisch zugerechnet und dann sehr wohl praktisch eine Steuer davon eingehoben werden. Mir sind jedenfalls derartige Vermögensvorteile, seien es Sachzuwendungen oder finanzielle Zuwendungen, niemals zugekommen und sind mir daher auch nicht zuzurechnen.

Der Firmenbuchauszug mit historischen Daten betreffend die Firma L KG, aus dem sich auch das Ausscheiden meiner Person als Kommanditistin ersehen lässt, wird ebenfalls diesem Schriftsatz angeschlossen.“

Mit an die L KG, zH GZ, adressierter Berufungsvorentscheidung vom 25.4.2002 wies das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien die Berufung der SW als unbegründet ab und führte als Begründung hierfür an:

„Die Berufungen richten sich gegen die Feststellung der gesonderten Einkünfte gem. § 188 BAO per S 99.785, -- für 1996 und per S 39.275, -- für 1997. Es wurde beantragt, diese Einkünfte jeweils mit Null festzusetzen, da der Berufungswerberin zu Unrecht „Entnahmen im Bereich der Firma L KG“ und somit Einnahmen zugerechnet worden sein sollen, die ihr niemals zugeflossen wären.“

Dazu wird unter Berücksichtigung der Ergebnisse eines durchgeföhrten Vorhalteverfahrens wie folgt festgestellt:

1. Die Berufungswerberin ist an der L KG im fraglichen Zeitraum zu 10% als Kommanditistin beteiligt. Entsprechend dieser Beteiligung wurde die Erfolgsaufteilung der Jahre 1996 und 1997 durch das Finanzamt bescheidmäßig vorgenommen. Diese Bescheide wurden durch die Abgabepflichtige nicht beeinsprucht und sind somit in Rechtskraft erwachsen. Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bei der KG und der im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheide für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Jahre 1996 und 1997 wurde für die Erfolgsaufteilung durch die Betriebsprüfung das gleiche Aufteilungsverhältnis in Anwendung gebracht.

2. Durch die Stellungnahme der Berufungswerberin wird zweifelfrei erklärt, dass auch ihr keine anderen als die zur Anwendung gekommenen Beteiligungsverhältnisse bekannt sind. (Somit waren diese Beteiligungsverhältnisse durch das Finanzamt in Anwendung zu bringen).

3. Durch die Berufungen wird der Antrag die anteiligen Einkünfte mit Null festzustellen damit begründet, dass der Berufungswerberin keinerlei „Zahlungen (der Firma L KG) zugekommen“ sind. Dazu wird festgehalten, dass gem. § 188 BAO Einkünfte einheitlich und gesondert festgestellt werden. Entnahmen, tatsächliche Geldbewegungen (Entnahmen, Einlagen, u.s.w.) sind davon nicht betroffen. Einer Besteuerung sind daher zum Beispiel „anteilige Einkünfte“ (wie im vorliegenden Fall), aber nicht „Entnahmen; Zahlungszuflüsse, u.s.w.“ zu unterziehen.

4. Im Zuge der Erledigung der Berufung wurde noch einmal die Komplementärin der KG zu den gegebenen und anzuwendenden Beteiligungsverhältnissen befragt. Ihre Angabe deckt sich mit jener der Berufungswerberin. Somit sei diese nach ihrem Wissen, dem Vertrag und der tatsächlichen Übung im berufenen Zeitraum mit 10% an der KG beteiligt gewesen.

Unter Berücksichtigung aller vorstehenden Ausführungen war daher die Berufung abzuweisen.“

Eine Niederschrift, eine schriftliche Auskunft oder ein Aktenmerk betreffend die angeführten Angaben der Komplementären lässt sich den dem UFS vorgelegten Aktenteilen des Finanzamtes nicht entnehmen.

Mit Schreiben vom 22.5.2002 beantragte die Bw. durch ihre ausgewiesenen Vertreter die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung und führte unter anderem aus:

„Was meine Berufung anlangt, so verweise ich insbesondere auf meine Schriftsätze der Berufung selbst, sowie der nachfolgenden Stellungnahme und halte ausdrücklich die darin gestellten Anträge aufrecht.

Wenn nun in der Begründung des Bescheides des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vorn 24. April 2002, mit welchem die Berufung als unbegründet abgewiesen wird, darauf verwiesen wird, dass meinerseits die ursprünglichen Bescheide für die Jahre 1996 und 1997 durch mich nicht bekämpft worden sind, so muss ich dazu feststellen, dass mir diese Bescheide auch niemals zugestellt worden sind. Ich konnte daher diese Bescheide auch gar nicht bekämpfen, da sie mir weder zur Kenntnis gekommen, noch für mich praktisch wirksam geworden sind. Ich hätte darüber hinaus auch gar keinen Grund gehabt, diese Bescheide zu bekämpfen, da nach meinem bisherigen Wissensstand eine unmittelbare Auswirkung der Erfolgsaufteilung erst durch jene Bescheide eingetreten sind, die anlässlich der wieder aufgenommenen Verfahren für die Jahre 1996 und 1997 ergangen sind. Erst mit diesen Bescheiden und insbesondere erst mit der Zurechnung der Erfolgsaufteilung ist diese für mich steuerlich wirksam geworden und mir auch zur Kenntnis gelangt.

Für den Fall, dass der Standpunkt der Finanzbehörde in Ansehung der ursprünglichen Erfolgszurechnung für die Jahre 1996 und 1997 durch die ursprünglich ergangenen Bescheide aufrecht erhalten werden sollte, verbinde ich mit diesem Schriftsatz auch gleichzeitig die Berufung gegen diese Bescheide und stelle den Antrag auf Abänderung im Sinne meiner bisherigen Berufungsanträge.

Da ich erst mit dem nunmehrigen Bescheid vom 24. April 2002 des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien in Kenntnis jener Bescheide für die Jahre 1996 und 1997 gekommen bin, mir die Bescheide niemals zugestellt worden sind, ist dieses Rechtsmittel daher auch rechtzeitig.

Ausdrücklich halte ich fest, dass ich meine Kommanditbeteiligung an der L KG niemals im eigenen Namen und niemals im Eigeninteresse gehalten habe, sondern es sich dabei ausschließlich um eine Treuhandschaft gehandelt hat, die ich für die beiden Mitgesellschafter gehalten habe. Warum die Mitgesellschafter eine derartige Beteiligung meinerseits überhaupt herbeigeführt haben, entzieht sich meiner Kenntnis und ist für mich auch nachträglich nicht nachvollziehbar.

Tatsache ist jedenfalls, dass mir seitens der Firma L KG keinerlei Vermögensvorteile mit Ausnahme der Dienstbezüge zugekommen sind, dass darüber hinaus eine Schlechterstellung insoferne eingetreten ist, als ich tatsächlich meine Bezüge gar nicht vollständig ausbezahlt

erhalten habe und dass ich eigentlich nicht verstehen kann, weshalb mir nun angebliche Erfolge dieser Gesellschaft zugerechnet werden.

Offensichtlich wird seitens des Finanzamtes der leichtere Weg gegangen, irgendwelche Beträge mir gegenüber als Steuerforderung geltend zu machen, zumal von meiner Seite aus doch mit deren Einbringlichkeit gerechnet werden kann, während offensichtlich gegenüber den anderen Mitgesellschaftern die Einbringlichkeit in Frage steht.

Anders kann ich mir die Vorgangsweise des Finanzamtes nicht erklären.

Es ist im Rahmen des anhängigen Verfahrens jedenfalls zu verifizieren, dass mir formal eine entsprechende Beteiligung an der Firma L KG als Kommanditistin zugekommen ist, es ist jedoch genauso zu verifizieren gewesen, dass ich aus dieser Beteiligung niemals irgendwelche Vorteile geschöpft habe oder dass mir aufgrund dieser Beteiligung irgendwelche Vermögenswerte zugekommen sind. Im Gegenteil ist mir dadurch ein wirtschaftlicher Schaden erwachsen.

Es kann daher die Beteiligung als solche nicht in Frage gestellt werden, da diese auch im Firmenbuch jederzeit ersichtlich ist. Andererseits aber muss auf das Entschiedenste darauf verwiesen werden, dass ich praktisch keinerlei Einfluss auf die Gesellschaft hatte, dass für mich auch die Gründe, weshalb ich von den Firmeninhabern als Dienstnehmerin eine solche Beteiligung übernehmen sollte und übertragen bekommen habe, nicht nachvollziehbar sind und dass ich meine diesbezügliche Beteiligung stets als Treuhandschaft bzw. der Form halber zweckmäßig betrachtet habe.

Es ist zwar grundsätzlich richtig, wenn seitens des Finanzamtes der Standpunkt eingenommen wird, dass tatsächliche Geldbewegungen nicht zum Gegenstand der Besteuerung zu machen sind, sondern die entsprechenden Zurechnungen des Erfolges, jedoch müsste in diesem Fall jedenfalls aber der Umstand berücksichtigt worden sein, dass ich aus der Gesellschaft ausgeschieden bin und dass ein allfälliger Anspruch meinerseits gegenüber der Gesellschaft jedenfalls als uneinbringlich zu qualifizieren sein wird. Dieser Umstand ist es ja auch, warum das Finanzamt die Forderung mir gegenüber geltend macht.

Bei richtiger Qualifikation hätte das Finanzamt daher die Erfolgzuweisung mir gegenüber nicht durchführen dürfen, da diese gleichzeitig mit der Uneinbringlichkeit einer allfälligen diesbezüglichen Forderung zu verrechnen und aufzuheben gewesen wäre.

Es kann auch keine Überraschung sein, wenn die Komplementärin der KG angibt, dass die Beteiligung formal bestanden habe und dass mir daher ein 10%iger Anteil an der KG zugestanden wäre. Insbesondere entspricht dies, wie bereits festgestellt wurde, dem Firmenbuchstand und wird auch der Komplementärin nur zum Vorteil gereichen, weil diese die daraus entstehende Steuer nicht zu tragen hat bzw. mit jener Steuerforderung, wie sie nunmehr gegen mich geltend gemacht wird, nicht konfrontiert wird. Es kann jedoch kein Zweifel sein, dass zwischenzeitig dem Wesen der treuhändigen Beteiligung meinerseits, wie diese tatsächlich gegeben war, dadurch Rechnung getragen wurde, dass ich aus der KG ausgeschieden bin und mein Anteil nunmehr doch von den verbleibenden Gesellschaftern übernommen wurde.“

Mit Bericht vom 4.6.2002 legte das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk die Berufung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als damals zuständiger Abgabenbehörde zweiter Instanz vor. Dem Vorlagebericht angeschlossen waren Kopien der Berufungen, der Berufungsvorentscheidung, des Vorlageantrages sowie der Niederschrift über die Schlussbesprechung.

Mit 1.1.2003 ist die Zuständigkeit zur Berufungserledigung auf den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) übergegangen.

Über Ersuchen der Referentin legte das Finanzamt am 17.1.2005 den Hauptakt der L KG, zwei Ordner Arbeitsbogen der Betriebsprüfung sowie den nach Einbringung der Berufung angelegten Akt (Mappe) zur Bearbeitung des Rechtsmittels vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob und wenn in welchem Umfang der Bw. SW Einkünfte als Kommanditistin der L KG in den Jahren 1996 und 1997 zuzurechnen sind.

Unstrittig ist, dass die Bw. in diesen Jahren – bis 11.6.1997 – als Kommanditistin der L KG im Firmenbuch eingetragen war.

Die Bw. bringt im Wesentlichen vor, niemals Einkünfte als Kommanditistin erhalten zu haben. Sie sei zwar Kommanditistin gewesen und es seien nicht abweichende Beteiligungsverhältnisse vereinbart worden, ihr seien aber keinerlei Vermögensvorteile zugekommen. Sämtliche Vermögensvorteile aus den geschäftlichen Tätigkeiten der L KG seien offensichtlich der persönlich haftenden Gesellschafterin GZ oder allenfalls der Kommanditistin HL zugekommen.

Im Vorlageantrag wird darüber hinaus behauptet, die Bw. habe ihren Kommanditanteil treuhändig „für die beiden Mitgesellschafter gehalten“ und nochmals betont, keinerlei Vermögensvorteile – mit Ausnahme der nicht vollständig ausbezahlten Dienstnehmerbezüge – erhalten zu haben.

Das Finanzamt führt für seinen Standpunkt, die Mehrergebnisse laut Betriebsprüfung seien den Gesellschaftern in Entsprechung ihrer Beteiligungsverhältnisse zuzurechnen, ins Treffen, dass die Bw. in der Vergangenheit Gewinn- bzw. Verlustzuweisungen nie beeinsprucht und sich nach ihren Angaben an den Beteiligungsverhältnissen auch nichts geändert habe. Der Besteuerung seinen „anteilige Einkünfte“, nicht aber „Entnahmen, Zahlungsflüsse usw.“ zu unterziehen. Auch habe die Komplementärin bestätigt, dass SW „nach ihrem Wissen, dem Vertrag und der tatsächlichen Übung im berufenen Zeitraum mit 10% an der KG beteiligt gewesen sei“.

Der umfangreiche Betriebsprüfungsbericht stellt unter anderem Mängel der von der KG zu führenden Bücher fest, die die Betriebsprüferin unter anderem zu Umsatz- und Gewinnzurechnungen gemäß § 184 BAO bewogen haben. Sachverhalte seien durch die persönliche haftende Gesellschafterin nicht aufgeklärt worden.

Gemäß § 188 BAO sind einheitlich und gesondert unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte 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.

Gemäß § 24 Abs 1 lit c BAO werden Wirtschaftsgüter, die zu treuen Handen für einen Treugeber erworben worden sind, dem Treugeber zugerechnet.

Die Stellung des Kommanditisten muss dem Regelstatut des HGB zumindest nahe kommen (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 23 Anm. 107). Anhaltspunkte dafür, dass eine ausreichende Unternehmerinitiative von SW nicht gegeben war, lassen sich an Hand der Aktenlage nicht erkennen.

Hat SW ihren Kommanditanteil nicht treuhändig gehalten, hat sie die sich aus ihrer Kommanditistenstellung ergebenden Rechtsfolgen auch zu tragen.

Soweit sich dies dem Vorbringen der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens entnehmen lässt, war SW Dienstnehmerin der L KG. Im Berufung vom 14.12.2001 wird expliziert ausgeführt, „*Ich bin Angestellte der L KG gewesen, wobei das diesbezügliche Dienstverhältnis per 30.9.1996 beendet wurde*“. Auch im Vorlageantrag vom 24.5.2002 wird dargelegt, dass der Bw. seitens der L KG keinerlei Vermögensvorteile mit Ausnahme der Dienstbezüge zugekommen seien.

Als solche wären etwa die Einkünfte von SW als Dienstnehmerin nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 25 EStG 1988) zu versteuern, sondern zufolge § 23 Z 2 EStG 1988 als Vergütungen für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 23 Anm. 191 f.).

Den vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen lässt sich nicht entnehmen, dass diese steuerliche Konsequenz aus der Tätigkeit der Bw. gezogen wurde. Aus der EDV der Finanzverwaltung ergibt sich, dass die Bw. vom 1.2.1996 bis zum 30.9.1996 und vom 15..9.1996 bis zum 30.9.1996 bei der Z GmbH angestellt war.

Im fortgesetzten Verfahren wäre aufzuklären, von welcher der genannten Firmen die Bw. nun tatsächlich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bezogen hat.

Zum eigentlichen Streitpunkt, der Zurechnung der Mehrergebnisse der Betriebsprüfung, ist auszuführen, dass für die Gewinnverteilung grundsätzlich die Vereinbarungen der Gesellschafter, fehlen solche, die gesetzlich vorgesehene Gewinnverteilung maßgebend sind (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 23 Anm. 210 und 213).

Unstrittig ist, dass zwischen GZ und SW eine Gewinnverteilung von 90 zu 10 vereinbart war.

Grundsätzlich sind Mehrgewinne gegenüber der Handelsbilanz auf Grund von finanzbehördlichen Feststellungen infolge Nichtanerkennung von Betriebsausgaben oder Zuaktivierungen auf die einzelnen Gesellschafter nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen; Mehrgewinne aus Schwarzgeschäften ebenfalls nach dem allgemeinen Schlüssel, wenn der tatsächliche Nutznießer nicht feststeht. Ist erwiesen, dass der Mehrgewinn nur einzelnen Gesellschaftern zugeflossen ist, ist er nur diesen zuzurechnen (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 23 Anm. 214 f.).

Was die Bw. tatsächlich nur „auf dem Papier“ Kommanditistin, so kann fraglich sein, ob ihr in der Tat die Mehrergebnisse anteilig zuzurechnen sind, oder nicht der geschäftsführenden Komplementärin zur Gänze. Dies kann nach dem derzeitigen Stand des Verfahrens noch nicht abschließend beurteilt werden.

Schließlich wäre das Vorbringen der Bw., sie sei Treuhänderin für GZ bzw. EL gewesen, zu würdigen.

§ 24 BAO regelt nur die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht aber die Zurechnung von Einkünften (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, 3. Auflage, § 24 Anm. 4 bzw. E 4 ff.).

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der die Einkunftsquelle innehat; maßgebend für die persönliche Einkünftezurechnung ist die Möglichkeit, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern und sich bietende Marktchancen zu auszunützen (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 2 Anm. 33).

Wird die Beteiligung an einer Personengesellschaft treuhänderisch gehalten, dann ist für die Beurteilung der Mitunternehmerstellung des Treugebers bzw des Treuhänders die rechtliche Gestaltung des Treuhandvertrages ausschlaggebend (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 23 Anm. 134).

Mitunternehmer ist idR der Treugeber (vgl. VwGH 15. 3. 1977, 2653/76; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, 3. Auflage, § 24 E 26).

Hingegen ist der Treuhänder Mitunternehmer, wenn ihm gegenüber dem Treugeber bloß eine Geldforderung und keinen Anspruch auf Herausgabe des Treuhandvermögens hat und der Treuhänder persönliches Unternehmerrisiko trägt und Unternehmerinitiative entfaltet (vgl VwGH 25. 11. 1999, 97/15/0118; 19. 12. 1990, 86/13/0136).

Mit dem – bislang freilich reichlich unbestimmten – Vorbringen der Bw., sie sei nur Treuhänderin gewesen, hat sich das Finanzamt nicht auseinandergesetzt.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvereinstscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Zunächst wird – insbesondere durch Einvernahme der Bw., GZ und allenfalls HL – zu klären sein, ob – und bejahendenfalls mit wem – hinsichtlich des Kommanditanteils der Bw. ein Treuhandverhältnis bestand. Die Bw. wird zuvor ihre Angaben über ein derartiges Treuhandverhältnis zu präzisieren und auch darzulegen haben, warum ein solches Treuhandverhältnis dem Finanzamt bislang nicht offen gelegt wurde.

War die Bw. im Streitzeitraum nicht Kommanditistin, kommt eine Zurechnung von Gewinn- oder Verlustanteilen an sie nicht in Betracht. Der Berufung wäre diesfalls Folge zu geben.

Ergibt das ergänzte Ermittlungsverfahren, dass die Bw. nicht Treuhänderin für GZ, HL oder einen Dritten war, so sind ihr grundsätzlich Einkünfte als Kommanditistin zuzurechnen, es sei denn, sie ist – mangels entsprechender Gesellschafterrechte – gar nicht als Mitunternehmerin anzusehen. Das Vorbringen der Bw. wird auch in diese Richtung zu würdigen sein, wobei dem Finanzamt beizupflichten ist, dass nicht nur der Abschluss des Gesellschaftsvertrages, sondern auch die jahrelange Akzeptanz der Gewinn- bzw. Verlustzuweisungen durch die Bw. – jedenfalls solange Einvernehmen zwischen GZ und der Bw. bestand – ein starkes Anzeichen für die Feststellung der Kommanditisteneigenschaft der Bw. ist.

Ist die Bw. als Miteigentümerin anzusehen, wird zunächst von Amts wegen § 23 Z 2 EStG 1988 Rechnung zu tragen sein und werden sämtliche Vergütungen, die die Bw. für ihre Tätigkeit im Dienste der L KG erhalten hat, also insbesondere die Dienstbezüge, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen sein. Zu prüfen wird insbesondere auch sein, ob die Bw. Dienstnehmerin der Z GmbH und/oder der L KG war und von wem welche Bezüge zugeflossen sind (und wie diese versteuert wurden).

Hinsichtlich der Mehrergebnisse laut Betriebsprüfung wird dann im Sinne der obigen Ausführungen zu untersuchen sein, ob die Bw. tatsächlich als Kommanditistin Nutznießerin dieser Mehrergebnisse war oder ob die Mehrergebnisse ausschließlich der Komplementärin zuzurechnen sind. Ist das Mehrergebnis ausschließlich der Komplementärin zugeflossen, wird es dieser – abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel – auch steuerlich zur Gänze zuzurechnen sein; ist das Mehrergebnis Resultat der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der KG – auch wenn steuerliche Vorschriften nicht eingehalten wurden und es deshalb zu Zurechnungen kam – wird dieses den Gesellschafterinnen nach ihren Beteiligungsverhältnissen (wie in den angefochtenen Bescheiden der Fall) zuzurechnen sein. Auch hierüber ist Beweis aufzunehmen.

Gem. § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden vom Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (vgl. *Ritz*, BAO-HB,228).

Die Entscheidung, ob die angefochtenen Bescheide (samt Berufungsvorentscheidung) gem. § 289 Abs 1 BAO aufgehoben werden, liegt im Ermessen.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben.

Die angefochtenen Bescheide waren daher gemäß § 289 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt aufzuheben. Bei der Ermessensentscheidung wurde berücksichtigt, dass Verfahrensmängel zu sanieren sowie umfangreiche Erhebungen zu pflegen sind, die in weiterer Folge auch im Detail mit der Bw. in Wahrung des Parteiengehörs zu erörtern sein werden.

Für die Zweckmäßigkeit der Aufhebung spricht, dass durch die Aufhebung voraussichtlich schneller ein Bescheid erlassen werden kann, der die dargestellten wesentlichen Ermittlungen berücksichtigen kann, als wenn die Berufungsbehörde selbst ermittelte und die Ermittlungsergebnisse dem Finanzamt (Amtspartei) zur Stellungnahme vorhielte (und eine allfällige Stellungnahme der Bw. zur Kenntnis zu bringen wäre usw.) oder das Finanzamt im Auftrag der Berufungsbehörde gem. § 279 Abs 2 BAO die Ermittlungen vornähme, weil diesfalls das Finanzamt nach Abschluss der Ermittlungen die Ergebnisse erst an die Berufungsbehörde berichten müsste (anstatt sofort einen Bescheid erlassen zu können).

Schließlich wird das Finanzamt auch auf das Vorbringen im Vorlageantrag vom 22.5.2002 einzugehen haben, wonach mit diesem Schriftsatz auch Berufung gegen die ursprünglichen, später wieder aufgenommenen Feststellungsbescheide für die Jahre 1996 und 1997, die der

Bw. ebenfalls Einkünfte als Kommanditistin zurechnen, erhoben werde, von denen die Bw. erst am 24.4.2002 Kenntnis erlangt haben will. Diese Berufung wurde bislang auch dem UFS nicht gemäß § 276 Abs 6 BAO vom Finanzamt vorgelegt.

Wien, 8.2.2005