



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der W. GmbH. & Co KEG, Adr., vertreten durch Münzenrieder, Karner und Weinhandl Stb. GmbH., 7100 Neusiedl/See, Bergäckersiedlung 6, vom 14. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 28. November 2007 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine GmbH & Co KEG, Betriebsgegenstand ist der Weinhandel.

Der **Bescheid** vom 29. November 2007 über die Feststellung von Einkünften für 2006 erging erklärungsgemäß.

Die **Berufung** vom 14. Dezember 2007 richtet sich gegen die Gewinnverteilung. Vorgebracht wurde, dass die Gesellschafter A.F. und P.M. aus der Gesellschaft ausgeschieden seien, Mag. J.M. als neuer Gesellschafter eingetreten sei. Auch die Beteiligungsverhältnisse hätten sich verändert.

Die Bw. beantragte folgende Gewinnverteilung für 2006:

	Lt. Erklärung	Lt. Berufung
Mag. J.K.	1.683,64	1.085,94
A.F.	841,83	0,00
J.W.	631,36	791,31
B.M.	1.052,27	1.262,74
Mag. J.M.	--	1.069,11
P.M.	0,00	--
C.M.	0,00	--
Summe	4.209,10	4.209,10

Auf **Vorhalt** des Finanzamtes erläuterte die Bw. mit Schreiben vom 25. März 2008 zur Entwicklung der Kapitalkontostände der Kommanditisten, dass die Kapitalerhöhung 2000 auf einer tatsächlichen Einzahlung der Kommanditisten von 472.373,42 € beruhe. Die Kapitalerhöhung 2005 in Höhe von 33.300 € und von 109.000 € resultiere aus einer Abdeckung von Kreditkonten der Bw. durch die Gesellschafter. Die Kapitalerhöhung von 38.583,84 € ergebe sich aus einer Umbuchung eines Verrechnungskontos.

A.F. sei nach wie vor Gesellschafter der Gesellschaft. Er habe sich aber weder an den jeweiligen Kapitalerhöhungen noch in den letzten Jahren um Belange der Gesellschaft gekümmert. Er sei über einige Jahre für die übrigen Gesellschafter nicht erreichbar gewesen. So sei es anlässlich der Löschung einer weiteren gemeinsamen Gesellschaft aus dem Firmenbuch selbst dem Gericht im Jahr 2004 nicht gelungen, A.F. ausfindig zu machen.

Die Gesellschaft sei – mit allen notwendigen Beschlüssen – in den letzten Jahren von den übrigen Gesellschaftern ohne A.F. betrieben worden. Die Gewinnverteilungsbeschlüsse seien ohne A.F. gefasst worden, insbesondere auch der gegenständliche Verteilungsbeschluss im Verhältnis des aufgebrachten Kapitals.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** vom 24. Juni 2008 ab. In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, dass ab der Steuererklärung 2005 eine vom Gesellschaftsvertrag abweichende Ergebnisverteilung vorgenommen worden sei. Neben den Ausführungen in der schriftlichen Vorhaltsbeantwortung sei seitens der Bw. bei einer mündlichen Vorsprache erklärt worden, dass Mag. J.M. als quasi atypischer stiller Gesellschafter in die Gesellschaft eingetreten sei und ein Protokoll über den diesbezüglichen Vertrag bzw. auch der Notariatsakt der Behörde umgehend übermittelt werde. Es seien jedoch weder die Eintragungen im Firmenbuch geändert worden noch seien irgendwelche Unterlagen vorgelegt worden, die die Umstände der beantragten Änderung der Beteiligungsverhältnisse

offen legen könnten. Nach ständiger höchstgerichtlicher Judikatur seien für die Gewinnverteilung grundsätzlich die Vereinbarungen der Gesellschafter, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages, und bei Fehlen vertraglicher Vereinbarungen die gesetzlich vorgesehene Gewinnverteilung maßgebend.

Die Bw. beantragte die **Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz**, da seit 1. Jänner 2005 eine atypische stille Gesellschaft mit Mag. J.M. existiere. Die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages seien dem beiliegenden Protokoll zu entnehmen. Schon die Gewinnauflistung 2005 sei rechtskräftig nach jenem Aufteilungsschlüssel veranlagt worden, welcher in der gegenständlichen Berufung beantragt worden sei.

Der als Beilage vermerkte Gewinnverteilungsbeschluss vom 4. November 2007 lag dem Schreiben der Bw. nicht bei.

Auf einen **Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz** erklärte der steuerliche Vertreter, dass der Grund für die Änderung der ursprünglich erklärten Gewinnverteilung 2006 ein Irrtum in der Kanzlei gewesen sei. Der Gewinnverteilungsbeschluss sei in der Kanzleisoftware nicht erfasst worden, sondern seien die abgespeicherten Verteilungsprozentsätze aus den Vorjahren übernommen worden.

Bei Kommanditwerbgesellschaften seien die Beteiligungsverhältnisse und Kapitalkontostände (und somit auch Änderungen davon) nicht im Firmenbuch einzutragen. Die Kapitaleinzahlung von 140.000 ATS sei im Jahr 1998 erfolgt. Seither werde dieser Betrag in jeder Bilanz auf dem Kapitalkonto ausgewiesen.

Auf den Vorhalt, dass das Vorbringen seitens der Bw. mit den Vereinbarungen des Gesellschaftsvertrages in Widerspruch stehe, entgegnete der steuerliche Vertreter, dass zwischen den Gesellschaftern mündliche Vereinbarungen betreffend abweichender Beteiligungsverhältnisse und Bebuchung von Kapitalkonten beschlossen worden seien.

Seit dem Jahr 2000 sei eine [*Vermeidung einer*] Insolvenz nur durch bedeutende Kapitalzufuhren möglich gewesen. Hierfür seien vom Gesellschaftsvertrag abweichende Vereinbarungen notwendig gewesen, insbesondere da der Gesellschafter A.F. zu Leistungen nicht bereit gewesen sei bzw. längere Zeit für die übrigen Gesellschafter nicht erreichbar gewesen sei. Die übrigen Gesellschafter bzw. Mag. J.M. hätten zwar die notwendigen bedeutenden Gesellschafterleistungen erbracht, seien dazu aber nur gegen entsprechende Gegenleistungen (geänderte Ergebnis- und Beteiligungsverhältnisse) bereit gewesen.

Zum als Einlage verbuchten Betrag von 118.093,36 € seien drei Kreditverträge von Mag. J.M. beigelegt. Diese Kreditbeträge seien direkt auf Bankkonten der Bw. überwiesen worden. Von

diesem Betrag seien 1.625.000 ATS (118.093,36 €) als Einlage behandelt und verbucht worden.

Zu den Beträgen von 19.000 € und 8.325 € sei auf die beigefügten Bankauszüge zu verweisen.

Beim Betrag von 23.150,30 € handle es sich um eine Schuldübernahme einer Gesellschaftsverbindlichkeit. Gesellschafter der Bw. hätten insgesamt eine Verbindlichkeit gegenüber einem Gesellschaftsgläubiger in Höhe von 38.583,84 € übernommen. 60% dieses Betrages habe Mag. J.M. übernommen.

Zur stillen Gesellschaft mit Mag. J.M. führte der steuerliche Vertreter aus, diese sei nicht rückwirkend gegründet worden. Wesentlich sei hierbei, dass die getätigten Einlagen bei Entstehen der stillen Gesellschaft bereits erfolgt gewesen seien und dass die entsprechende buchhalterische Verarbeitung auf den Konten der Gesellschaft durchgeführt worden sei. Es entspreche dem Wesen einer stillen Gesellschaft, dass sie im rechtsgeschäftlichen Verkehr nicht als solche in Erscheinung trete. Für die steuerliche Anerkennung einer unechten stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft genüge es bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, dass das Gesellschaftsverhältnis der Abgabenbehörde gegenüber eindeutig in Erscheinung trete.

Die Einzahlung des Mag. J.M. von über 118.000 € sei auf dem Kapitalkonto „Einlagen“ verbucht worden – so wie auch jede andere Einlage eines Gesellschafters. Dies deshalb, da vereinbart worden sei, dass Mag. J.M. eine Gesellschafterstellung zukomme. Auf Grund seiner Vorstandsfunktion in der X-AG seien ihm auf seinen Wunsch während dieser Funktion keine Ergebnisse zugewiesen worden.

Da es über Jahre nicht gelungen sei, Mag. J.M. auch ins Firmenbuch als Gesellschafter (weiterer Kommanditist) einzutragen, sei mit Wirtschaftsjahr 2005 vereinbart worden, dass ihm als Gegenleistung für seine Einlagen die Stellung eines stillen Gesellschafters zukommen solle. Die Eintragung ins Firmenbuch sei nicht gelungen, da der Gesellschafter A.F. zeitweise nicht erreichbar gewesen sei bzw. nie zu einer notwendigen Unterschriftenleistung zu bewegen gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Laut Gesellschaftsvertrag vom 15. Juli 1997 obliegt der W. GmbH als persönlich haftender Gesellschafterin die Geschäftsführung, die Kommanditisten sind mit Vermögenseinlagen von

4.000 ATS (Mag. J.K.), von 2.000 ATS (A.F.), von 1.500 ATS (J.W.) und von 2.500 ATS (B.M.) beteiligt. Das Gesellschaftskapital ist mit insgesamt 10.000 ATS festgelegt (Punkt IV. des Gesellschaftsvertrages). In diesem Sinn erfolgte anlässlich der Gesellschaftsgründung auch die Eintragung im Firmenbuch, die bis dato nicht geändert wurde. Die Gewinnverteilung wird nach Ablauf des Wirtschaftsjahres dem einstimmigen Beschluss der Gesellschafter vorbehalten. Einlagen, Entnahmen und Gewinne werden über variable Kapitalkonten abgerechnet. Für die Kommanditeinlagen werden feste Kapitalkonten gesondert eingerichtet (Punkt VI.).

Die Erklärung zur Feststellung der Einkünfte 2006 enthält eine Gewinnverteilung, die dem Beteiligungsverhältnis laut Gesellschaftsvertrag entspricht. In der Berufung wird hingegen geltend gemacht, dass sich die Beteiligungsverhältnisse und zum Teil auch die Gesellschafter geändert hätten. Die Höhe des Gewinns 2006 beträgt unbestritten 4.209,10 €. Strittig ist, ob - dem Berufungsbegehren folgend - eine geänderte Gewinnverteilung vorzunehmen ist.

Grundlage der Gewinnverteilung sind im allgemeinen die Vereinbarungen der Gesellschafter, insbesondere der Gesellschaftsvertrag (VwGH 29.5.1990, 90/14/0002, *Doralt*, EStG, § 23, Tz 281). Dieser überlässt im gegenständlichen Fall die Gewinnverteilung dem Beschluss der Gesellschafter. Entscheiden sich die Gesellschafter für feste Kapitalanteile - wie im vorliegenden Fall, wollen sie regelmäßig, dass das Jahresergebnis im Verhältnis dieser Anteile verteilt wird.

Festzustellen ist, dass die vorerst bekannt gegebene Gewinnverteilung den im Gesellschaftsvertrag vereinbarten festen Kapitalanteilen entspricht. Eine Grundlage für die abweichende Gewinnverteilung laut Berufung konnte hingegen nicht nachgewiesen bzw. glaubwürdig gemacht werden.

So wurde insbesondere die Existenz des diesbezüglichen Gewinnverteilungsbeschlusses, der angeblich am 4. November 2007 gefasst worden sei, nicht nachgewiesen. Entgegen der Ankündigung im Vorlageantrag ist dieser Beschluss der Abgabenbehörde bisher nicht zugegangen und wurde auch trotz ausdrücklicher Aufforderung im Vorhalt vom 29. Juni 2009 nicht übermittelt.

Nach dem Berufungsvorbringen entspricht die neue Gewinnverteilung geänderten Beteiligungsverhältnissen. Diese vom Gesellschaftsvertrag abweichenden Beteiligungsverhältnisse und Bebuchung von Kapitalkonten sei laut Bw. von den Gesellschaftern mündlich beschlossen worden. Dem ist entgegenzuhalten, dass Änderungen des Gesellschaftsvertrages zu ihrer Gültigkeit der Schriftform bedürfen (Punkt XI.). Es ist daher davon auszugehen, dass die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages vom 15. Juli 1997 (samt den damals

vereinbarten Beteiligungsverhältnissen) mangels schriftlicher Abänderungsvereinbarung nach wie vor in Geltung stehen.

Weiters ist eine rückwirkende Änderung der Gewinnverteilung für bereits abgelaufene Wirtschaftsjahre laut ständiger Rechtsprechung des VwGH steuerlich nicht anzuerkennen (VwGH 3.10.1990, 90/13/0069, *Doralt*, EStG, § 23 Tz 287). Eine Änderung der Gewinnverteilung ist steuerlich frühestens für das Jahr wirksam, in welchem das Finanzamt hiervon Kenntnis erlangt hat (UFS 13.3.2003, RV/3336-W/02). Im gegenständlichen Fall wurde die geänderte Gewinnverteilung erst im Jahr 2007 bekannt gegeben.

Was die stille Gesellschaft der Bw. mit Mag. J.M. betrifft, ist darauf zu verweisen, dass rückwirkende Gesellschaftsgründungen grundsätzlich steuerlich unzulässig sind (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG, § 23 Rz 218). Nicht in Schriftform abgeschlossene Gesellschaftsverträge müssen ausreichend nach außen zum Ausdruck kommen. Stille Gesellschaften müssen zumindest gegenüber dem Finanzamt in Erscheinung treten (*Hofstätter/Reichel*, EStG, § 23 Tz 24).

Über die gegenständliche stille Gesellschaft konnte die Bw. keinen schriftlichen Vertrag und auch keinen Beschluss der Gesellschafter vorweisen. Es erfolgte auch weder anlässlich der Übermittlung der Feststellungserklärung für 2005 am 24. August 2007 noch anlässlich der Erklärung für 2006 am 28. November 2007 eine Bekanntgabe gegenüber der Abgabenbehörde hinsichtlich des Bestehens einer stillen Gesellschaft. Erst im Zuge einer persönlichen Vorsprache des Mag. J.M. am 17. März 2008 informierte dieser das Finanzamt über eine „quasi“ atypische stille Gesellschaft ab 1. Jänner 2005.

Nach der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 24. Juni 2008 wurde schließlich am 30. Juni 2008 ein Protokoll über die stille Gesellschaft zwischen der Bw. und Mag. J.M. mit folgendem Inhalt erstellt (zusammengefasst):

Der stille Gesellschafter beteiligt sich als Mitunternehmer und hat zwischen 2000 und 2005 Einlagen von 168.568,66 € in das Gesellschaftsvermögen geleistet. Ab dem 1. Jänner 2005 besteht eine Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie schuldrechtlich am Zuwachs des Betriebsvermögens einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwerts. Das Beteiligungsverhältnis wird nach dem Verhältnis der jeweiligen Einlagen des stillen Gesellschafters zu den jeweiligen Einlagen der übrigen Gesellschafter errechnet. Nach dem Beteiligungsverhältnis richtet sich die Aufteilung des Jahresergebnisses.

Festzustellen ist, dass eine zeitnahe Bekanntgabe einer Gesellschaftsgründung zum 1. Jänner 2005 nicht erfolgt ist, wenn eine entsprechende Mitteilung an die Abgabenbehörde erst über

drei Jahre später getätigt wurde. Seitens der Bw. konnte weder ein Nachweis erbracht werden, dass die stille Gesellschaft tatsächlich zum 1. Jänner 2005 gegründet wurde, noch ist dieses Vorbringen als glaubhaft anzusehen.

Zu den Einlagen des Mag. J.M., auf denen die stille Beteiligung laut Bw. beruht, wird folgendes bemerkt:

- Die Einlage im Jahr 2000 in Höhe von 118.093,36 € sei laut Bw. durch drei Kredite über jeweils 1.000.000 ATS (72.672,83 €) finanziert worden. Erstmals in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Juli 2009 wird behauptet, dass Grundlage dieser Einlage eine Vereinbarung gewesen sei, wonach „Mag. J.M. eine Gesellschafterstellung zukommt“, jedoch vorerst ohne Zuweisung von Ergebnissen. Dieses Vorbringen ist nicht nachvollziehbar. Denn es ist schwer vorstellbar, dass jemand ohne rechtliche Absicherung (schriftlicher Vertrag, Eintragung ins Firmenbuch, ...) größere Beträge auf das Konto einer Gesellschaft überweist und darüber hinaus für mehrere Jahre auf eine Gegenleistung bzw. eine Gewinn- oder Verlustzuweisung verzichtet.

Des weiteren fällt auf, dass neben Mag. J.M. auch dessen Gattin – welche zu keinem Zeitpunkt Gesellschafterin der Bw. war - in den Kreditverträgen als Kreditnehmerin angeführt ist. Warum an der Gesellschaft nicht beteiligte Personen Einlagen geleistet haben, wurde seitens der Bw. nicht aufgeklärt.

- Die Einlagen im Laufe des Jahres 2005 mit Beträgen von 8.325 €, 23.150,30 € und 19.000 € sind laut Bw. in der Übernahme von Gesellschaftsverbindlichkeiten durch Mag. J.M. begründet. Wenn von Seiten der Bw. ausgeführt wird, dass die Einlagen bei Entstehen der stillen Gesellschaft bereits getätigt waren, ist damit die Annahme einer Gesellschaftsgründung bereits am 1. Jänner 2005 ausgeschlossen. Es liegt auf der Hand, dass die Gründung der stillen Gesellschaft mit Mag. J.M. tatsächlich erst später erfolgt ist. Eine Gesellschaftsgründung per 1. Jänner 2005 ist daher als unzulässige rückwirkende Gründung zu qualifizieren.

Abschließend ist daher festzustellen, dass eine von den Beteiligungsverhältnissen laut Gesellschaftsvertrag abweichende Gewinnverteilung von der Bw. nicht nachgewiesen werden konnte. Darüber hinaus blieb unklar, ab wann tatsächlich eine Beteiligung des Mag. J.M. an der Bw. besteht. Es wird im Rahmen der freien Beweiswürdigung jedenfalls nicht als erwiesen angesehen, dass Mag. J.M. bereits im Jahr 2006 eine Gesellschafterstellung zukam, zumal die Abgabenbehörde erst im Jahr 2008 von einer „quasi“ stillen Gesellschaft Kenntnis erlangte.

In diesem Zusammenhang wird auf die Nachweispflicht des § 138 BAO verwiesen. In Hinblick auf die familiären Beziehungen zwischen einem Teil der beteiligten Personen ist nach herrschender Rechtsansicht für eine steuerliche Anerkennung von Verträgen ein strengerer Maßstab anzulegen. Im vorliegenden Fall ist das Vorbringen der Bw. im Wesentlichen auf

Behauptungsebene verblieben und beruht auf internen mündlichen Vereinbarungen, die nach außen nicht nachvollziehbar sind.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 5. Oktober 2009