



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse1, gegen den Bescheid des FA vom 11. Februar 2010 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der X KG, Adresse2 für das Jahr 2008 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

An der im November 2003 gegründeten X KEG waren XY als Komplementärin und – nach Ausscheiden des Mag. AB - seit 30. November 2005 Bw als Kommanditistin mit einer Vermögenseinlage von 500 € beteiligt. Laut Firmenbuchauszug erfolgte zum 1. Jänner 2007 eine Änderung der Rechtsform in eine Kommanditgesellschaft, die Beteiligungsverhältnisse blieben unverändert.

Die Feststellung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfolgt gemäß § 188 BAO unter der St.Nr. 000/0000 des FA. Die KG wird steuerlich von der P GmbH (Geschäftsführerin: XY) vertreten.

Mit erklärungsgemäß ergangenem Bescheid vom 11. Februar 2010 wurden die Einkünfte für das Jahr 2008 mit - 34.024,05 € festgestellt und in Höhe von -20.414,43 € (= 60%) der Komplementärin und -13.609,62 € (= 40%) der Kommanditistin zugewiesen.

Mit Schriftsatz vom 15. März 2010 erhob die Kommanditistin Berufung gegen den vorerwähnten Feststellungsbescheid und ergänzte diese mit weiterem Schriftsatz vom 7. Mai 2010 wie folgt:

„Gemäß der Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern der Gesellschaft nimmt der Kommanditist, d.h. Frau Bw am Verlust der Gesellschaft nicht teil. Verluste sind – wie auch schon im Jahr 2007 – zur Gänze dem Komplementär der Gesellschaft, d.h. Frau XY , zuzurechnen.

Ich stelle daher den Antrag die Ergebnisverteilung 2008 entsprechend der Vereinbarung neu festzusetzen...."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Mai 2010 folgte das Finanzamt dem Berufungsbegehren und änderte die Ergebnisverteilung dahingehend ab, als der Gesamtverlust in Höhe von – 34.024,05 € zur Gänze der Komplementärin zugewiesen wurde.

Mit Fax vom 25. Mai 2010 teilte die P GmbH als steuerliche Vertreterin der KG unter Bezugnahme auf den übermittelten Firmenbuchauszug mit, dass Bw als Gesellschafterin über keine Zeichnungsberechtigung verfüge.

Am 18. Juni 2010 langte ein von der P GmbH verfasster und von XY unterfertiger Vorlageantrag gemäß § 276 BAO ein, welcher folgende Begründung enthält:

„Mit Feststellungsbescheid vom 11. Februar 2010 wurden die Einkünfte 2008 erklärungsgemäß veranlagt.

Gegen diesen Bescheid wurde mit 15.3.2010 von der nicht zeichnungsberechtigten Kommanditistin Frau Bw eine Berufung eingebracht. Über den Feststellungsbescheid 2008 erging eine Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO und es erfolgte die Abänderung des Feststellungsbescheides 2008 mit 20.5.2010.

Wir halten fest, das Frau Bw lediglich Kommanditistin der xKG ist und über keine Zeichnungsberechtigung verfügt.

Die Vertretung der Gesellschaft obliegt der persönlich haftenden Komplementärin Frau XY und in weiterer Folge der p GesmbH als steuerrechtliche Vertretung der Gesellschaft.

Wir ersuchen um Aufhebung des abgeänderten Feststellungsbescheides 2008 vom 20. Mai 2010 und Festsetzung der erzielten Einkünfte gem. § 188 BAO wie folgt:

Nr. 1 [Name Kommanditistin]	Steuernummer Anteil Einkünfte 2008	- 13.609,62 €
-----------------------------	---------------------------------------	---------------

Nr. 2. [Name Komplementärin]	Steuernummer Anteil Einkünfte 2008	- 20.414,43 €
------------------------------	---------------------------------------	---------------

...."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gegenstand des Berufungsverfahrens ist der gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 ergangene Bescheid über die Feststellung von Einkünften aus selbständiger Arbeit.

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

Gemäß § 246 Abs. 1 BAO ist zur Einbringung einer Berufung jeder befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist. Zur Einbringung einer Berufung gegen u.a. Feststellungsbescheide ist gemäß Abs. 2 leg. cit. ferner jeder befugt, gegen den diese Bescheide gemäß § 191 Abs. 3, 4 und 5 und gemäß § 194 Abs. 5 wirken.

Gemäß § 191 Abs. 3 BAO wirken einheitliche Feststellungsbescheide (§ 188) gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden.

Soweit seitens der Komplementärin vorgebracht wird, die Kommanditistin sei nicht zeichnungsberechtigt bzw. verfüge über keine Vertretungsbefugnis, ist festzuhalten, dass dieser Einwand unerheblich ist, zumal die BAO vorsieht, dass jeder, dem gegenüber ein Bescheid wirkt, dem § 246 Abs. 2 zufolge zur Einbringung einer Berufung gegen den betreffenden Bescheid legitimiert ist und es auf eine Zeichnungsberechtigung bzw. Vertretungsbefugnis nicht ankommt.

Streit besteht im gegenständlichen Berufungsverfahren über die zwischen den Gesellschaftern der KG vorzunehmende Ergebnisverteilung.

Für die Verteilung des Gesellschaftsgewinnes auf die Gesellschafter sind primär die Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, insbesondere im Gesellschaftsvertrag, allenfalls auch die tatsächliche Gewinnaufteilung maßgebend (VwGH 29.5.1990, 90/14/0002). Die Abgabenbehörde kann von der vertraglichen Gewinnverteilung abweichen, wenn die tatsächlichen Verhältnisse dem Gesellschaftsvertrag nicht entsprechen (VwGH 21.10.1980, 2385/79, ÖStZB 1981, 186; Doralt, EStG, § 23, Tz 281).

Für die Verlustverteilung gelten vorstehende Ausführungen sinngemäß.

Eine Angemessenheitsprüfung durch die Finanzverwaltung erfolgt nur beim Vorliegen von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, weil grundsätzlich davon auszugehen ist, dass bei

Fremden die Gewinnanteile den Beiträgen der einzelnen Gesellschafter zum Gesellschaftszweck entsprechen. Laut Aktenlage bestehen keine Anhaltspunkte, dass zwischen den beiden Gesellschaftern ein Verwandtschaftsverhältnis besteht.

Dem Gesellschaftsvertrag vom 27. November 2003 zufolge wird der Jahresgewinn (lt. Punkt 8. Ergebnisverteilung) wie folgt verteilt (wörtlich):

„1. Leistungen welche jeder Gesellschafter durch sein jeweiliges Unternehmen der Gesellschaft erbringt werden entsprechend, gemäß gesonderter Vereinbarung, vergütet (verrechenbare Leistungen).

2. Jedem Gesellschafter gebührt als Vorabgewinn die, gemäß gesonderter Vereinbarung bewertete, über Punkt 8.1. hinausgehenden Leistungen (interne Leistungen).

3. Das verbleibende Restergebnis wird im Verhältnis 60% Komplementärin und 40% Kommanditist verteilt.

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

In Pkt. 10. des Gesellschaftsvertrages (Auseinandersetzung) ist u.a. festgehalten:

„.....

3. Am Vermögen der Gesellschaft (Kapitalbeteiligung) ist die Komplementärin zu 60%, der Kommanditist zu 40% beteiligt.

....."

Die Feststellungserklärungen bzw. die diesen folgenden Feststellungsbescheide für die Jahre 2004 bis 2008 weisen folgende Ergebnisverteilungen auf:

	2004 €	2005 €	2006 €	2007 €	2008 €
Verlust lt. Erkl.	-26.036,19	-4.933,47	-9.510,23	-32.600,92	-34.024,05
- Komplementär	-26.036,19	-4.933,47	(60%) -5.706,13	-32.600,92	(60%) -20.414,43
- Kommanditist	0,00	0,00	(40%) -3.804,10	0,00	(40%) -13.609,62
Verlust lt. F-Bescheid	-26.036,19	-4.933,47	-9.510,23	-32.600,92	-34.024,05
-Komplementär	-26.036,19	-4.933,47	(60%) -5.706,13	-32.600,92	(60%) -20.414,43
- Kommanditist	0,00	0,00	(40%) -3.804,10	0,00	(40%) -13.609,62
Verlust lt. BVE					-34.024,05
- Komplementär					-34.024,05
- Kommanditist					0,00

Wie aus obiger Tabelle ersichtlich enthält die Erklärung zur Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2008 – ebenso wie für das Jahr 2006 - eine dem Gesellschaftsvertrag entsprechende Ergebnisverteilung, nämlich 60% entfallen auf die Komplementärin und 40% auf die Kommanditistin.

Wenngleich im Gesellschaftsvertrag in Pkt 8. Ergebnisverteilung zwar nur von der Verteilung des „Jahresgewinnes“ die Rede ist, so ergibt sich aus den Unterpunkten 3. und 4. dennoch eindeutig,

- „das verbleibende Restergebnis wird im Verhältnis 60% Komplementärin und 40% Kommanditist verteilt“ bzw.

- „der einem Gesellschafter zukommende Gewinn wird seinem Kapitalkonto zugeschrieben, der auf ihn entfallende Verlust wird davon abgeschrieben“.

Dass die Kommanditistin von einer Verlustzuweisung ausgeschlossen sein soll bzw. Verluste zur Gänze der Komplementärin zuzurechnen sind, kann dem Gesellschaftsvertrag jedenfalls nicht entnommen werden. Aus welchem Grund im Jahr 2007 (und davor in den Jahren 2004 und 2005) der Verlust zur Gänze der Komplementärin – erklärungsgemäß - zugewiesen wurde, geht aus der Aktenlage zwar auch nicht hervor, allerdings ist der für das Jahr 2007 ergangene Feststellungsbescheid – ebenso wie die die Jahre 2004 und 2005 betreffenden Bescheide - unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

Eine Grundlage für eine vom Vertrag abweichende Ergebnisverteilung, wie sie auch in der von der Kommanditistin eingebrachten Berufung ins Treffen geführt wird, ist nicht aktenkundig und hat die Kommanditistin bisher kein nachvollziehbares Vorbringen dahingehend erstattet, aus welchen Gründen sie am Verlust der Gesellschaft nicht teilnehmen soll. Eine vom Gesellschaftsvertrag abweichende Zusatzvereinbarung zwischen den Gesellschaftern, derzufolge die Verluste nur die Komplementärin treffen, wurde von der Kommanditistin bisher jedenfalls nicht vorgelegt. Auch hat das Finanzamt in Bezug auf das Vorliegen einer derartigen Vereinbarung bisher keine Erhebungen zur Klärung des Sachverhaltes angestellt bzw. nachvollziehbare Feststellungen getroffen.

Das Finanzamt hat sich auch nicht näher damit auseinandergesetzt, dass – wie sich aus Aktenvermerken entnehmen lässt - offenbar ein Rechtsstreit zwischen den Gesellschaftern im Zusammenhang mit dem Ausscheiden der Kommanditistin anhängig ist bzw. inwieweit dessen Verfahrensausgang entscheidungsrelevant für das gegenständliche Verfahren sein könnte. Entsprechende Ermittlungen - wie etwa durch Befragung der Gesellschafter sowie Einsichtnahme in die im Gerichtsverfahren eingebrachten Schriftsätze - wurden bisher unterlassen.

Gemäß § 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). Nach Abs. 2 leg. cit. ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Die Entscheidung, ob der angefochtene Bescheid (samt Berufungsvorentscheidung) gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben werden, liegt im Ermessen.

Zu Ermessensübung wird auf die Ausführungen von Ritz, BAO³, § 289 Tz 5 und die dort angeführte Judikatur des VwGH verwiesen, wonach es die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen würde, wenn es wegen Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde.

Im Hinblick auf die im gegenständlichen Verfahren noch vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben. Der angefochtene Bescheid 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 Erhebungen zu pflegen sind, die in weiterer Folge auch im Detail unter Bedachtnahme auf das Parteiengehör mit den betroffenen Gesellschaftern 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.

Wien, am 11. Jänner 2011