



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der N.V. KEG, Adr., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die geänderte einheitlich und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt ein Gastgewerbe in der Rechtsform einer KEG. Ursprünglich beteiligt waren die vollhaftende Gesellschafterin, N.V., und deren Schwager, A.V., als Kommanditist, laut Firmenbuch mit einer Einlage von € 72,67 (ATS 1.000). Dieser schied per 30. April 2003 aus der KEG aus. Eine schriftliche Urkunde wurde anlässlich des Ausscheidens nicht errichtet und auch buchmäßig wurde der Vorgang nur in rudimentären Ansätzen im Jahresabschluss dargestellt.

Als neuer Kommanditist trat der Gatte der Komplementärin, M.V., in die KEG ein. Laut Firmenbuch betrug die Einlage € 100,00. Dieser war bereits vor seinem Eintritt als Gesellschafter bei der KEG nicht selbständig tätig und auch nach seinem Eintritt wurden diese Einkünfte weiterhin von der KEG in entsprechenden Lohnzetteln ausgewiesen.

Die Bw. legte einen Gesellschaftsvertrag datiert vom 1.6.2000 vor. Dieser Vertrag wurde angeblich zwischen den beiden ursprünglichen Gesellschaftern, N. und A., geschlossen, ist jedoch von niemandem unterzeichnet.

Lt. § 6 dieses Vertrages bringen beide Gesellschafter ausschließlich ihre Arbeitskraft ein. Zum Zwecke der Einlagenbewertung stellen die Gesellschafter fest, dass sich die Einlagen der Gesellschafter im Verhältnis 50:50 verhalten.

Die Ergebnisverteilung erfolgt gemäß § 12 in der Form, dass die vollhaftende Gesellschafterin einen Vorweggewinn in Höhe von 5% ihres Kapitalanteiles, die Kommanditisten einen solchen von 0,25% erhalten sollen. Der Gewinn ist im Verhältnis 80:10:10 auf die vollhaftende Gesellschafterin und die Kommanditisten (!) aufzuteilen. Ein allfälliger Verlust ist allein von der persönlich haftenden Gesellschafterin zu tragen. Der einem Gesellschafter zukommende Gewinn wird dem Kapitalanteil zugeschrieben. Der auf ihn entfallende Verlust davon abgeschrieben.

Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters hätte dieser nach § 17 als Abfindung das zu erhalten, was er bei Auflösung der Gesellschaft erhalten würde. Der Wert des Gesellschaftsvermögens ist dabei durch Schätzung zu ermitteln. Den Kommanditisten trifft im Falle eines ungedeckten Abgangs keine Nachschusspflicht.

Entgegen dieser "Vereinbarung" wurde nie ein Vorausgewinn ermittelt und die durchwegs negativen Betriebsergebnisse von der Bw. im Verhältnis 50:50 auf die Gesellschafter aufgeteilt. Das Kapitalkonto des Kommanditisten erreichte dadurch bei dessen Ausscheiden einen negativen Stand, der, wegen Auskunftsverweigerung der Bw., vom Finanzamt mit mehr als € 6.500,00 geschätzt wurde. Entgegen § 17 des Vertrages wurde bei Ausscheiden des Gesellschafters kein Auseinandersetzungsbetrag ermittelt.

Ein weiterer, mit 1. Mai 2003 datierter, Gesellschaftsvertrag, wurde angeblich zwischen dem zu diesem Datum als Kommanditisten in die KEG eintretenden Gatten, M.V. und der vollhaftenden Gesellschafterin geschlossen. Auch dieser Vertrag ist von niemandem unterzeichnet.

Der Vertrag ist, sowohl von der optischen, als auch der inhaltlichen Gestaltung, mit dem vorherigen Vertrag weitgehend ident:

Der Gesellschaft gehören weiterhin nur zwei Gesellschafter an. Nach § 12 soll der Gewinn weiterhin im Verhältnis 80:10:10 aufgeteilt werden. Geändert wurde lediglich, dass die Verluste in diesem Verhältnis auch auf die Kommanditisten aufzuteilen sind. Bis auf diese Änderung ist der Vertrag mit dem vorherigen vollkommen ident.

Das Finanzamt hielt der Bw. u.a. vor, dass dem neu eingetretenen Gesellschafter – im Widerspruch zum Gesellschaftsvertrag vom 1.5.2003 - kein Verlust zugewiesen wurde. In einer daraufhin eingereichten berichtigten Jahreserklärung für das Jahr 2003 wurde von der Bw. letztlich eine Verteilung im Verhältnis 33% für die vollhaftendene Gesellschafterin, 17% für den per 1. Mai 2003 neu eingetretenen Kommanditisten und 50% für den ausscheidenden Kommanditisten, vorgenommen. Eine diese Vorgangsweise erhellende Begründung ist der Erklärung nicht zu entnehmen.

Weiters hielt das Finanzamt der Bw. vor, dass dem ausgeschiedenen Gesellschafter – entgegen dem Vertrag vom 1.6.2000 - laufend Verluste zugewiesen wurden, keine Auseinandersetzungsguthaben ermittelt wurde, und auf dem Kapitalkonto des Kommanditisten ein negativer Saldo aushaftet.

Im Zuge etlicher Vorhalte führte die Bw. aus (Akt Seite 65, Schreiben vom 27.4.2005), dass beim Ausscheiden kein Veräußerungserlös erzielt worden sei. Es sei unter den Gesellschaftern vereinbart worden, dass bei Ausscheiden kein Geldfluss erfolgt. Wann, wer, wo und in welcher Weise, die vom Gesellschaftsvertrag abweichende Vereinbarung getroffen haben soll, ist dem Schreiben nicht zu entnehmen.

Das Finanzamt rechnete daraufhin dem ausscheidenden Kommanditisten sein auf Basis der laufenden Verlustzuweisungen geschätztes, negatives Kapitalkonto abzüglich des anteiligen Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG in Höhe von € 6.500,00 als Aufgabegewinn zu.

Die Bw. erhob gegen diesen Bescheid Berufung und führte im Wesentlichen aus, *es sei kein Geld geflossen und es werde daher eine Versteuerung von Einkünften vorgenommen, die es nie gegeben habe. Die KEG sei ein reiner Familienbetrieb. Es seien im Gegenteil Einlagen in Höhe von € 12.400,00 getätigt worden und es wäre wirklich ungerecht, wenn dazu noch eine Versteuerung erfolgen würde.*

Laut beigelegtem "*Einzelkonto-Report vom 2.9.2005*" weist das Kapitalkonto der voll haftenden Gesellschafterin per 31.12.2003 eine Einlage von € 12.400,00 durch Umbuchung vom Privatkonto. Auf diesem wurden, über das ganze Jahr 2003 verteilt, laufend Bareinzahlungen in der Höhe zwischen € 500 bis maximal € 2000, in Summe jene € 12.400, einbezahlt, die per Jahresende als Einlage umgebucht wurden.

Das Kapitalkonto des per 1.5.2003 neu eingetretenen Gesellschafters weist laut Eröffnungsbilanz zum 1.1.2003 einen Stand von € 72,67 und zum Jahresende einen unveränderten Endsaldo in selber Höhe aus. Ein Kapitalkonto des ausgeschiedenen Gesellschafters wurde nicht beigebracht.

Das Finanzamt forderte die Bw. in einem weiteren Vorhalt zu wiederholten Male dazu auf, dieses vorzulegen. Die Bw. beschränkte sich in ihrer Vorhaltbeantwortung darauf, eine Ablichtung des aktuellen Firmenbuchauszuges, Stand 6.6.2005, vorzulegen. Hinsichtlich des bereits 2003 ausgeschiedenen Kommanditisten ist diesem naturgemäß nichts zu entnehmen. Das geforderte Kapitalkonto wurde erneut nicht beigebracht.

Das Finanzamt wies daraufhin die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung ab, wertete das dieser folgende Schreiben der Bw. vom 2.9.2005, in dem diese um eine *Stornierung des Veräußerungsgewinnes* ersuchte, als Vorlageantrag und legte die Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Der Unabhängige Finanzsenat sah sich aufgrund diverser Unregelmäßigkeiten, die sich dem Akt entnehmen ließen, insbesondere aber aufgrund der beiden "Gesellschaftsverträge" und des Umstandes, dass die Bw. diese nicht einmal in Ansätzen umsetzte bzw. deren Umsetzung, was die Gewinnverteilung anlangt, unmöglich ist, veranlasst, einen Erhebungsauftrag gemäß § 279 Abs. 2 BAO zu erteilen.

Das Finanzamt nahm, zur Klärung der vom UFS aufgeworfenen Fragen, für die Jahre 2001 bis 2005 eine Betriebsprüfung vor und es wurde – soweit für das gegenständliche Verfahren relevant – folgender Sachverhalt festgestellt:

## **Tz 2 Feststellungen zur Buchführung**

- Die Unterlagen wurden (insbesondere in den Jahren 2001 bis 2003) nicht laufend verbucht.
- Die Lösungsgrundaufzeichnungen wurden nicht aufbewahrt. Die Tageslosungen wurden nachträglich durch Hochrechnung des Wareneinsatzes im Buchhaltungsbüro ermittelt. Ebenso wurden keine laufenden Aufzeichnungen des Eigenverbrauchs geführt. Den Aufzeichnungsverpflichtungen des § 18 UStG wurde somit nicht entsprochen.
- Es wurden keine Bestandsaufnahmen durchgeführt bzw. wurden die Inventuren nicht vorgelegt.
- Bei Überprüfung der Warenkonten wurde festgestellt, dass der Wareneinkauf bzw. in weiterer Folge der Wareneinsatz nicht zur Gänze erfasst worden ist.
- Eine seitens der Betriebsprüfung durchgeführte kalkulatorische Verprobung ergab Differenzen, welche im Prüfungsverfahren nicht aufgeklärt werden konnten. Ebenso konnte die Herkunft der Geldbeträge hinsichtlich der in den Jahren 2002 bis 2006 getätigten Einlagen nicht nachgewiesen werden.

## Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung

### Einkünfte aus Gewerbebetrieb

<i>Zeitraum</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>	<i>2003</i>
	ATS	Euro	Euro
Vor Bp	-21.220,03	-9.380,84	-
Tz. 3 Umsatz- und Erlöszurechnung	13.760,30	10.100,00	11.300,00
Tz. 4 Eigenverbrauch, Erlöse 10%	500,00	-20,00	
Tz. 7 Lohnaufwand M.V.			3.612,70
Tz. 8 Buchhaltungs- u. Bilanzierungskosten	-16.512,36	-1.200,00	-1.300,00
Nach Bp.	-23.472,09	-500,84	853,03

### Steuerliche Feststellungen

#### Tz. 3) *Umsatz- bzw. Erlöszurechnung:*

Unter Hinweis auf die Ausführungen in Textziffer 2 mussten die Erlöse (Umsätze) gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt werden. Auf Basis der durchgeführten kalkulatorischen Verprobung ergeben sich folgende Umsatz- und Gewinnzuschätzungen:

	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>
	EUR	EUR	EUR
Umsatzzuschätzung	3.500,00	11.700,00	13.700,00
WES-Erhöhung	-2.500,00	-1.600,00	-2.400,00
Gewinnzurechnung	1.000,00	10.100,00	11.300,00

#### Kalkulation (Seiten 162 bis 185 und 188 bis 194 des Arbeitsbogens):

Die Rohaufschläge bei den 20% Erlösen lt. Bw. betrugen in den Jahren 2000 bis 2005:

2000: 4,26

2001: 9,84

2002: 4,28

2003: 3,19

2004: 8,74

2005: 9,52

Der Rohaufschlagskoeffizient für die 10% Erlöse war in den Jahren 2000 bis 2004 durchwegs negativ (!), da der von der Bw. erklärte Eigenverbrauch den angeblichen Wareneinkauf bis zum 36-fachen überstieg.

Die Rohaufschläge für die einzelnen Aufschlagsgruppen – Küche, Bier, Wein, Kaffee/Tee, Spirituosen und Alkoholfreie, weisen ebenfalls enorme Schwankungen auf, die sich zudem teilweise völlig gegenläufig zum Gesamt-RAK entwickeln.

Angesichts dieser erheblichen kalkulatorischen Ungereimtheiten und der Aufzeichnungsmängel erschien die Vornahme der Schätzung im in Tz. 3 dargestellten Ausmaß geboten.

**Tz. 4) Eigenverbrauch (EV):**

Wie im Zuge der Außenprüfung festgestellt, erfolgte der Ansatz des mit 10% zu versteuernden Eigenverbrauchs offensichtlich durch das Buchhaltungsbüro. Diese Beträge sind schon allein deshalb absurd, da sie höher sind, als der gesamte erklärte Lebensmitteleinkauf.

Den Erkenntnissen im Rahmen der Betriebsbesichtigung entsprechend - M.V. gab glaubhaft an, weder Speisen noch Tabakwaren zum Verkauf anzubieten - wurde daher der erklärte 10%ige Eigenverbrauch ebenso wie der erklärte 10%ige Umsatz storniert. Der mit dem Normalsteuersatz zu versteuernde Eigenverbrauch wurde griffweise mit ATS 5.500,00 (d.s. € 399,70) für das Jahr 2001 bzw. € 400,00 für die Folgejahre ermittelt und zusammen mit den beiden im Rechenwerk erfassten Zigaretteneinkäufen in Ansatz gebracht - es ergeben sich folgende Korrekturen:

	<b>2003</b>
	EUR
EV 10% lt. Erklärung	200,00
EV 20% lt. Erklärung	200,00
EV gesamt lt. Erklärung	400,00
EV 20% lt. Außenprüfung	400,00
<b>Differenz Eigenverbrauch</b>	<b>0,00</b>

**Tz. 7) Lohnaufwand M.V.:**

Nach dem Ausscheiden seines Bruders A.V. hat sich M.V. per 1.5.2003 als Kommanditist an der Gesellschaft beteiligt - das Beteiligungsverhältnis beläuft sich lt. vorgelegtem Gesellschaftsvertrag auf 50%. Trotzdem wurde das bestehende nichtselbständige Dienstverhältnis weitergeführt und entsprechende Lohnzettel ausgestellt.

Gem. § 23 Abs. 2 EStG ist dies unzulässig - diese Bezüge sind Teil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die ausgewiesenen Betriebsergebnisse 2003 bis 2005 waren daher in jenem Ausmaß zu berichtigen, als die "Lohnaufwendungen M.V. " den ausgewiesenen Überschuss gemindert haben:

	2003	2004	2005
	EUR	EUR	EUR
Lohn (Bruttobezug)	4.408,79	8.727,65	10.500,00
- Sozialversicherungsbeiträge	-796,09	-1.570,09	-1.896,00
- Lohnsteuer	0,00	-307,79	0,00
<b>Nettobezug =</b>	<b>3.612,70</b>	<b>6.849,77</b>	<b>8.604,00</b>

Der Lohnzettel 2003 war entsprechend zu berichtigen, jene der Folgejahre zu stornieren. Im Zuge der Gewinnverteilung sind oben angeführte Beträge beim Gewinnanteil M.V. als Vorwegbezug in Ansatz zu bringen - vgl. Tz. 9)

#### **Tz. 8) Buchhaltungs- und Bilanzierungsaufwand:**

Bisher wurden weder die Kosten der laufenden Buchführung noch der Aufwand für die Erstellung der Bilanzen und Steuererklärungen im Rechenwerk verbucht. Basierend auf den Angaben von M.V. im Zuge der Betriebsbesichtigung wurden diese im Schätzungswege ermittelt und mit € 1.200,00 in den Jahren 2001 und 2002 bzw. € 1.300,00 in den Jahren 2003 bis 2005 in Ansatz gebracht.

#### **Tz. 9) Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung:**

Unter Hinweis auf die Ausführungen in Tz. 7 (Vorwegbezug M.V.) ergibt sich die Verteilung des festgestellten laufenden steuerpflichtigen Gewinns auf die Gesellschafter wie folgt:

		2001	2002	2003	2004	2005
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Gewinn lt. Außenprüfung		1.705,78	500,84	853,03	-10.075,06	2.458,84
- Vorweggewinn M.V.				-3.612,70	-6.849,77	-8.604,00
Verteilungsbasis		-1.705,78	-500,84	-2.759,67	-16.924,83	-6.145,16
davon entfallen auf						
N.V.	50%	-852,89	-250,42	-	-8.462,41	-3.072,58
A.V. bis 30.4.2003	50%	-852,89	-250,42	142,18	(+	
M.V.ab 1.5.2003	50%			-	-8.462,42	-3.072,58
+ Vorweggewinn lt. Tz. 7)				3.612,70	6.849,77	8.604,00
<b>Gewinnanteil M.V.</b>				<b>2.090,69</b>	<b>-1.612,65</b>	<b>5.531,42</b>

Mangels geeigneter Unterlagen wurde der laufende Gewinn 2003 aliquot nach Monaten aufgeteilt. Beim ausgewiesenen Gewinnanteil von A.V. 2003 in Höhe von € 142,18 handelt es sich lediglich um seinen 50%-Anteil am laufenden Betriebsergebnis für die Monate Jänner bis April. Über Ansatz eines allfälligen Veräußerungsgewinnes sei erst im anhängigen Berufungsverfahren abzusprechen sein.

Die Betriebsprüfung sah sich genötigt die Kapitalkonten sämtlicher Gesellschafter zu rekonstruieren. Da für das gegenständliche Verfahren nur dem Kapitalkonto des ausge-

schiedenen Gesellschafters Relevanz zukommt, unterbleibt die Darstellung der übrigen Kapitalkonten.

### Entwicklung des Kapital- bzw. Gesellschafter-Verrechnungskontos, A.V. lt.

#### Außenprüfung

Kapitalkonto ohne die von der Bw. vorgenommenen Verlustzuweisungen

		A.V.
		50%
		bis 30.4.2003
Kapitalkonto	in ATS	1.000,00
	in €	72,67

#### I. Darstellung mit von Bw. bisher erklärten Werten und Verlustzuweisungen

Gesellschafter-	
-Verrechnungskonten	0,00
- Entnahmen	
+ Einlagen	1.000,00
+/- Betriebsergebnis 1999	-4.769,94
Stand zum 1.1.2000	-3.769,94
- Entnahmen	
+ Einlagen	
+/- Betriebsergebnis 2000	-66.199,81
Stand zum 1.1.2001	-69.969,75
- Entnahmen	
+ Einlagen	
+/- Betriebsergebnis 2001	-10.610,23
Stand zum 31.12.2001 in ATS	-80.579,98
das entspricht	
Stand zum 1.1.2002 in €	-5.855,98
- Entnahmen	
+ Einlagen	
+/- Betriebsergebnis 2002	-4.690,42
Stand zum 1.1.2003	-10.546,40
- Entnahmen	
+ Einlagen	
+/- Betriebsergebnis 2003	-2.132,63
Stand bei Ausscheiden	<b>-12.679,03</b>

#### II. Darstellung mit berichtigten Werten (Betriebsergebnissen) lt. Außenprüfung

	A.V.
	50%
	bis 30.4.2003
Gesellschafter-	
-Verrechnungskonten	0,00
- Entnahmen	
+ Einlagen	1.000,00
+/- Betriebsergebnis 1999	-4.769,94



Stand zum 1.1.2000	-3.769,94
- Entnahmen	
+ Einlagen	
+/- Betriebsergebnis 2000	-66.199,81
Stand zum 1.1.2001	-69.969,75
- Entnahmen	
+ Einlagen	
+/- Betriebsergebnis 2001	-852,89
Stand zum 31.12.2001 in ATS	-70.822,64
das entspricht	
Stand zum 1.1.2002 in €	-5.146,88
- Entnahmen	
+ Einlagen	
+/- Betriebsergebnis 2002	-250,42
Stand zum 1.1.2003	-5.397,30
- Entnahmen	
+ Einlagen	
+/- Betriebsergebnis 2003	142,18
Stand bei Ausscheiden	<b>-5.255,12</b>

Der Bw. wurde im laufenden Prüfungsverfahren zu allen Feststellungen und zu den Grundlagen der Schätzung mehrfach, auch schriftlich Parteiengehör (siehe z.B. Arbeitsbogen S 241 ff, Schreiben vom 25. April 2007, samt Zustellnachweis) und die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt. Die Bw. erhob keine Einwendungen und zog es vor, zur Schlussbesprechung, trotz ordnungsgemäßer Ladung, nicht zu erscheinen.

Das Finanzamt nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und, erließ für die Jahre 2001 bis 2005 auf Basis der Feststellungen der Betriebsprüfung geänderte Bescheide für Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO. Diese Bescheide sind in Rechtskraft erwachsen. Lediglich für das h.o. streitanhängige Feststellungsverfahren für das Jahr 2003 wurde kein Bescheid erlassen und die neu hervorgekommenen Tatsachen in Form eines abschließenden Berichtes zwecks Erledigung des Erhebungsauftrags an den UFS weitergeleitet.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Schätzung:**

Die einschlägige Rechtsgrundlage der BAO zur Schätzung lautet:

§ 184. (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Schon die in Tz. 2 festgestellten Mängel der Buchführung sind so gravierend und umfassend, dass schon deshalb eine Schätzung geboten ist. Hinzu kommt noch, dass die Rohaufschläge, die sich aus dem Rechenwerk der Bw. ergeben (Tz. 3), nicht nur enorme, nicht nachvollziehbare Schwankungen aufweisen, sondern lt. Bw. sogar deutlich mehr Ware, vermittels Eigenverbrauch verbraucht worden sein soll, als überhaupt eingekauft wurde.

Die gebotene Schätzung erscheint, angesichts der feststehenden Mängel, angemessen und den wahrscheinlichen tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahekommend und war daher in Höhe von € 13.700,00 vorzunehmen. Aus dem Umstand, dass der Eigenverbrauch höher als der Wareneinkauf war, ergibt sich zwangsläufig, dass der Wareneinsatz verkürzt wurde. Auch diesem Umstand war im Rahmen der Schätzung durch Berücksichtigung eines entsprechenden zusätzlichen Aufwands von € 2.400,00 Rechnung zu tragen, woraus sich insgesamt eine Gewinnzuschätzung von € 11.300,00 ergibt.

#### **Lohnaufwand des ab 1.5.2003 als Kommanditist beteiligten Ehegatten:**

Gemäß § 23 Abs. 2 EStG 1988 gehören auch die Vergütungen, die Gesellschafter (wie insbesondere von Kommanditgesellschaften) von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft erhalten, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Entgegen der klaren Regelung des § 23 Abs. 2 EStG 1988 wurden die Bezüge des Ehegatten auch nach dessen Eintritt, unzulässiger Weise als nichtselbständige Einkünfte behandelt, obwohl diese ab diesem Zeitpunkt Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen. Der von der Bw. in diesem Zusammenhang geltend gemachte Aufwand war daher dem laufenden Gewinn der KEG zuzurechnen und – da es im entsprechenden „Gesellschaftsvertrag“ an diesbezüglichen Regelungen mangelt und angesichts der ständigen Übung der Bw. – bei der Gewinnverteilung als Vorausgewinn des M.V. zu behandeln.

#### **Zusätzlicher Aufwand für Buchhaltung:**

Die Bw. hat selbst angegeben, an ihren Buchhalter laufend Zahlungen zu leisten. Da dieser Aufwand bisher nicht als solcher erfasst worden ist, war er für 2003 im glaublich behaupteten Ausmaß von € 1.300,00 gewinnmindernd zu berücksichtigen.

**Eigenverbrauch:**

Die Feststellungen zum Eigenverbrauch haben für das Jahr 2003 lediglich Auswirkungen für die Umsatzsteuer. Hinsichtlich der Gewinnermittlung ergeben sich keine Änderungen.

**Gesellschaftsverträge, Gewinn des Schwagers durch Ausscheiden per 30.4.2003:**

Da bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen die erhöhte Gefahr besteht, dass bedingt durch mangelnde Interessensgegensätze, zu Lasten einer gleichmäßigen Besteuerung aller, steuerliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden (VwGH v. 16.11.1993, 90/12/0179), hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur Grundsätze für die Anerkennung derartiger Vereinbarungen entwickelt. Diese müssen:

- nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben
- auch zwischen Fremden üblicher Weise zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (Fremdüblichkeit).

Dass zwischen den Gesellschaftern der Bw. verwandtschaftliche Beziehungen bestehen, räumt die Bw. ohnedies ein, die vorgeblich zwischen den Gesellschaftern getroffenen Vereinbarungen sind daher auf ihre Fremdüblichkeit zu prüfen.

Schon der Umstand, dass beide von der Bw. vorgelegten Verträge nicht unterzeichnet wurden, legt nahe, dass diese nie wirksam abgeschlossen wurden. Die Bw. hat sich auch zu keinem Zeitpunkt an die bei der Gewinnverteilung jeweils anzuwendenden Vertragsbestimmungen gehalten. Auch das in § 17 des Gesellschaftsvertrages vorgesehene Auseinandersetzungsguthaben wurde anlässlich des Ausscheidens des A.V. nicht ermittelt, sondern es erfolgte lt Bw. angeblich eine abweichende „Vereinbarung“, deren Abschluss nicht offen gelegt wurde und über deren Inhalt lediglich spekuliert werden kann.

Es ist ausgeschlossen, dass einander fremd gegenüberstehende Vertragspartner, die einen ernsthaften Vertragsabschluss beabsichtigen, gleich in zwei aufeinander folgenden Verträgen, die Unterschriftsleistung „vergessen“ und in einem so essentiellen Punkt, wie der Gewinnverteilung, „irrtümlich“ eine Gewinnverteilung auf drei Gesellschafter vereinbaren, obwohl doch immer nur zwei Gesellschafter beteiligt sind. Genauso ausgeschlossen erscheint es, dass entgegen der ersten Vereinbarung Verluste an den Kommanditisten zugewiesen werden. Geradezu absurd mutet es an, wenn dem „neuen“ Kommanditisten, vertraglich zustehende Verlustzuweisungen, erst nach entsprechendem Vorhalt durch das Finanzamt, gewährt werden.

Insgesamt kommt der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass hinsichtlich beider Gesellschaftsverträge kein ernstlicher Wille der Gesellschafter bestand sich entsprechend der Vertragsbestimmungen zu verpflichten. Diese Verträge und deren „Umsetzung“ sind fremdunüblich gestaltet sind und eine Ergebnisverteilung entsprechend

dieser Verträge ist zudem unmöglich. Die vorgelegten Verträge sind daher steuerlich unbeachtlich.

Die Ergebnisverteilung hat daher – entsprechend der ständigen betrieblichen Übung der Bw. – jeweils im Verhältnis 50:50 zwischen den jeweils beteiligten zwei Gesellschaftern zu erfolgen. Wie bereits ausgeführt, ist das Gehalt des M.V. – wie es auch sonst üblich wäre – als Vorausgewinn für seine Arbeitsleistung zu beurteilen und diesem im Rahmen der Gewinnverteilung vorweg zuzurechnen.

Da auch der ausgeschiedene Gesellschafter, A.V., laufend auch am negativen Erfolg der Bw. teilnahm, wäre eine Nachschusspflicht, in Höhe des aufgelaufenen negativen Kapitalkontos, anlässlich des Ausscheidens fremdüblich. Nur aus dem Verwandtschaftsverhältnis der Gesellschafter ist erklärbar, weshalb auf Nachschüsse augenscheinlich völlig verzichtet wurde, obwohl N.V. zeitgleich genötigt war, den Kapitalbedarf der Bw. durch Einlagen zu bedienen. Da dieser „Verzicht“ außerbetriebliche Gründe hat, ist für die steuerliche Beurteilung und damit für die Gewinnverteilung davon auszugehen, dass der ausgeschiedene A.V. im Umfang des Standes seines negativen Kapitalkontos bereichert wurde und dieses, abzüglich des Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG, im Rahmen der Gewinnverteilung ihm als Aufgabegewinn zuzurechnen ist.

Dabei ergibt sich hinsichtlich dieses Punktes eine teilweise Stattgabe der Berufung. Das Finanzamt ging ursprünglich, im Schätzungswege von einem Betrag von € 6.500,00 aus, das negative Kapitalkonto lt. Rechenwerk der Bw. würde sogar einen zuzurechnenden Stand von € 12.679,03 ergeben. Allerdings führten die vom Finanzamt in den Vorjahren und im streitabhängigen Zeitraum vorgenommenen Ertragsänderungen auch zu einem geänderten Stand des Kapitalkontos von € 5.255,12. Von diesem Betrag ist der anteilige Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 (50% von € 7.300) in Abzug zu bringen. Zu Gunsten der Bw. und des ausscheidenden Gesellschafters wird der Anteil von A.V. nicht wie im Vertrag mit 10%, sondern entsprechend der laufenden Ergebnisverteilung, mit 50% angenommen und damit ein anteiliger Freibetrag von € 3.650,00 in Abzug gebracht. Damit reduziert sich der A.V. zuzurechnende Gewinn anlässlich seines Ausscheidens auf € 1.605,12.

Die **einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften** stellt sich daher für das Jahr 2003 wie folgt dar:

Laufender Gewinn 2003: € 853,03

Veräußerungsgewinn des A.V.: € 1.605,12

Vorweggewinn (Bezug) M.V. : € 3.612,70.

Durch die Berücksichtigung dieses Vorweggewinns wird trotz eines laufenden Jahresgewinns die Verteilungsbasis ab dem Eintritt von M.V. mit € 2.759,67 negativ.

Daher erhält A.V. bis zu seinem Ausscheiden per 30.4. für vier Monate einen anteiligen laufenden Gewinn von € 142,18 und zusätzlich € 1.605,12 als Veräußerungsgewinn zuge-rechnet, woraus sich insgesamt ein anteiliges Ergebnis von € 1.747,30 ergibt.

		<b>Ergebnis lfd.</b>	<b>Vorweggewin</b>	<b>Aufgabegewin</b>	<b>Gesamt</b>
<b>N.V.</b>	50%	<b>-1.379,84</b>			<b>-1.379,84</b>
<b>A.V. bis 30.4.2003</b>	50%	<b>142,18</b>		<b>1.605,12</b>	<b>1.747,30</b>
<b>M.V. ab 1.5.2003</b>	50%	<b>-1.522,01</b>	<b>3.612,70</b>		<b>2.090,69</b>

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. August 2007