



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Herbert Albrecht, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1997 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1997 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1997 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die aufgrund der verfügten Wiederaufnahme erlassenen Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1997 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung 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 Verwaltungsgerichts-

hof 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

Die Abgabepflichtige ME betreibt seit dem 31. Oktober 1984 eine Parfümerie in W, E-Straße 7. Der Gewinn aus diesem Gewerbebetrieb wird gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt. Ihr (nunmehriger) Ehegatte HDE war von Beginn an an diesem nicht protokollierten Einzelunternehmen als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt. ME war am Vermögen, Gewinn und Verlust dieser Gesellschaft mit 49 % beteiligt, HDE mit 51 % (vgl. den *“Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft”* vom 24. Dezember 1984). Mit Stichtag 31. Dezember 2000 trat HDE seinen Gesellschaftsanteil an seine Ehegattin ab, wodurch die atypisch stille Gesellschaft aufgelöst wurde. Seither wird die Parfümerie von ME in der Form eines Einzelunternehmens geführt.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung der atypisch stillen Gesellschaft, umfassend die Jahre 1995 bis 1997, wurde die Gewinnverteilung zwischen den beiden Ehegatten – bei im Übrigen unverändert belassenen Gewinnen – vom Prüfer nicht anerkannt, weil sie einem Fremdvergleich nicht standhalte. HDE sei als stiller Gesellschafter am Betrieb seiner Ehegattin mit einer Kapitaleinlage von 204.000 S beteiligt, zudem habe er im Jahr 1994 eine Privateinlage von 150.000 S geleistet. Dem stünden Entnahmen von 450.200 S gegenüber, die er bis zum 31. Dezember 1997 getätigt habe. In der Zeit seiner Zugehörigkeit zur Gesellschaft seien ihm Verlustanteile von 321.460,73 S sowie Gewinnanteile von 39.649,47 S zugewiesen worden. In den Jahren der betrieblichen Mitarbeit (1988 und 1989) habe HDE zudem Vorwegbezüge von 126.000 S erhalten. Danach sei er hauptberuflich in einem anderen Betrieb nichtselbständig tätig gewesen, wodurch die Möglichkeit zur Mitarbeit im Betrieb der Ehegattin nur mehr gering gewesen sei. Durch die insbesondere in den Jahren 1995 und 1997 sehr hohen Verlustzuweisungen von 186.446,12 S sei das variable Kapital auf –421.620,79 S und das Gesamtkapital auf –217.620,79 S angewachsen. Derart hohe

Verlustbeteiligungen (verursacht durch die Vorwegbezüge der Ehegattin) stünden in keiner Relation zum geringen Kapital- und Arbeitseinsatz des stillen Gesellschafters.

Diese Verlustzuweisungen widersprächen nicht nur einem Fremdvergleich, sondern insbesondere auch Pkt. VII letzter Satz des Gesellschaftsvertrages, wonach der stille Gesellschafter am Verlust nur bis zum Betrag seiner Einlage teilnehme. Die zugewiesenen Verlustanteile würden dagegen das Kapitalkonto bzw. die geleisteten Einlagen zum 31. Dezember 1997 um 217.620,79 S übersteigen. Bemerkt werde, dass eine allfällige Änderung des Gesellschaftsvertrages in diesem Punkt dem Finanzamt gegenüber nicht in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise erkennbar zum Ausdruck gebracht worden sei. Eine Darstellung im Kapitalkonto bzw. in der Gewinnverteilung entspreche nicht den Publizitätsgrundsätzen. Das Fehlen einer „Höchstbetragsklausel“, dh. der Normierung einer betraglichen Höchstgrenze des Gewinnes oder Verlustes, und einer Regelung über die Privatentnahmen stellte jedenfalls eine nicht fremdübliche Vertragsgestaltung dar.

In einer Stellungnahme sei darauf hingewiesen worden, dass die stille Gesellschaft nach Art einer Kommanditgesellschaft gegründet worden sei. Es werde daher von der Abgabenbehörde auf das VwGH-Erkenntnis vom 10.5.1995, 92/13/0105, verwiesen, wonach das Vermögen eines Kommanditisten durch einen von der Kommanditgesellschaft erwirtschafteten Verlust nicht berührt werde. Dem Kommanditisten könne daher steuerlich auch kein Verlust zugerechnet werden. (Im Hinblick auf das beschränkte Unternehmerrisiko könne er nicht mehr verlieren als die bedungene Einlage, es sei denn, dass er sich den übrigen Gesellschaftern gegenüber ausdrücklich verpflichte, über die Einlage hinaus am Verlust teilzunehmen.) Die Verlustanteile würden – abweichend von der handelsrechtlichen Ergebnisverteilung – einkommensteuerlich so lange dem Komplementär zugerechnet, als die bedungene Einlage des Kommanditisten durch Verluste aufgezehrt sei. Demzufolge würden aber auch Gewinne dem Komplementär so lange zugerechnet, bis das negative Kapitalkonto des Kommanditisten (handelsrechtlich) rechnerisch ausgeglichen sei. Die Verlustzuweisungen für die Jahre 1995 und 1997 von insgesamt 186.446,12 S und die Gewinnzuweisung für das Jahr 1996 von 6.724 S seien daher nicht dem stillen Gesellschafter sondern ME zuzurechnen (vgl. Tz 16 des Bp-Berichtes vom 20. Mai 1999, Bp abc).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen am 11. Juni 1999 neue Sachbescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1997. Gegen die genannten Wiederaufnahms- und Sachbescheide erhob die stille Gesellschaft am 18. Juni 1999 fristgerecht Berufung. Die

Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide wurde damit begründet, dass der Gesellschaftsvertrag der Abgabenbehörde seit Gründung der stillen Gesellschaft bekannt gewesen sei. Wenn im Zuge der Betriebsprüfung der Vertrag neuerlich angefordert worden sei, so ändere sich nichts daran, dass der Vertrag bereits vollständig offen gelegt gewesen sei. Darüber hinaus sei die neue Gewinnaufteilung der Abgabenbehörde aus den verschiedenen Meldungen gemäß § 120 BAO und ergänzend aus den jeweils deutlich dargestellten Kapitalentwicklungen und Gewinnaufteilungen im Zuge der Jahresabschlüsse bekannt geworden. Allein schon die gemeldete Tatsache, dass der stille Gesellschafter nach entsprechendem Kapitalverlust weitere Einlagen in die Gesellschaft habe erbringen müssen und dass auch diese Einlagen – wie offen ausgewiesen - durch Verluste wieder verbraucht worden seien, habe deutlich die Vertragsänderung in Pkt. VII des Gesellschaftsvertrages zum Ausdruck gebracht. Der Abgabenbehörde seien durch die Betriebsprüfung keine neuen Tatsachen bekannt geworden, da ihr sämtliche Daten bereits durch den Gesellschaftsvertrag selbst sowie die nachfolgenden Meldungen gemäß § 120 BAO, die Gewinnverteilungen und Kapitalentwicklungen bekannt gewesen seien. Es handle sich daher nur um eine neue rechtliche Würdigung, die nach der ständigen Rechtsprechung der Höchstgerichte zu keiner Wiederaufnahme des Verfahrens führen könne.

Zur Gewinnverteilung wurde ausgeführt, dass HDE dem Gesellschaftsvertrag zufolge in wirtschaftlicher Hinsicht der dominierende Unternehmer gewesen sei, da alle wesentlichen Entscheidungen durch ihn mit 51%iger Stimmenmehrheit getroffen werden konnten. Es sei daher nur gut und richtig gewesen, dass der stille Gesellschafter das volle Haftungsrisiko getragen habe. Wenn dies im ursprünglichen Vertrag noch nicht zum Ausdruck gekommen sei, dann deswegen, weil angesichts der damaligen steuerlichen Rechtslage (§ 23 a EStG 1972) eine steuerliche Verlustzuweisung über den Anteil hinaus nicht möglich gewesen sei. Mit Aufhebung des § 23 a EStG 1972 durch den VfGH und der nachfolgenden Änderung des EStG sei diese wirtschaftlich und handelsrechtlich unverständliche Gesetzesbestimmung weggefallen. Es sei daher *“bereits ab 1998”* (richtig: 1988) anlässlich der Bilanzerstellung von den einschränkenden Bestimmungen der Pkt. V und VII des Gesellschaftsvertrages Abstand genommen worden.

Im Übrigen sei der Abgabepflichtigen bewusst gewesen, dass sie stets den Fremdvergleich zu beachten gehabt habe. Es sei daher bei sämtlichen Vertragsänderungen wie auch bei der Vertragserstellung selbst auf den Fremdvergleich geachtet worden. Da ME in zeitlicher Hinsicht den Hauptteil der Arbeit zu leisten gehabt habe, sei es nur allzu verständlich, dass sie – dem Fremdvergleich entsprechend – ab dem 1. Oktober 1991 einen höheren Vorweggewinn

verlangt habe; dies umso mehr, als zu diesem Zeitpunkt nach den Einführungsjahren mit einem größeren Gewinn gerechnet werden konnte. Als sich die Gewinne nicht in der gewünschten Höhe eingestellt hätten, sei anlässlich der Bilanzerstellung für das Jahr 1995 vereinbart worden, dass der Vorweggewinn der ME nur noch 15.000 S (statt bisher 20.000 S, 14 mal jährlich) betragen sollte. Die äußeren Ereignisse am Markt wie insbesondere die schweren allgemeinen Einbrüche in der Textilbranche und die Konkurrenzsituation sowie die Abwanderung von Geschäften in unmittelbarer Nähe seien nicht vorhersehbar gewesen. Dies habe durch eine geringere Vorwegentlohnung der Gesellschafterin ME pariert werden müssen, womit ebenfalls dem Fremdvergleich Rechnung getragen worden sei. Damit habe ME nicht nur einen Gewinnrückgang (entsprechend ihrem prozentuellen Anteil) hinnehmen müssen, sondern darüber hinaus auch Einbußen hinsichtlich ihrer entlohten Tätigkeit in Kauf genommen. Von einer Begünstigung des Gesellschafters HDE, der nur den Gewinnrückgang zu tragen gehabt habe, könne daher keine Rede sein.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Juli 2000 wurde die Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1997 als unbegründet abgewiesen. Der gesamte Sachverhalt habe in all seinen Facetten erst im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt werden können. Im Akt seien lediglich der ursprüngliche Gesellschaftsvertrag, die Änderung vom 1. September 1996 hinsichtlich des Vorweggewinnes und die Bilanzen vorgelegen. Ein umfassender Einblick über den tatsächlichen Umfang der Mitarbeit des Ehegatten HDE, über die Gründe für die Änderungen des Gesellschaftsvertrages zB im Bereich der Gewinn- und Verlustbeteiligungen, über die vom stillen Gesellschafter im Einzelnen getätigten Einlagen und Entnahmen sowie zur Frage der Mitunternehmerstellung habe erst im Zuge der Betriebsprüfung gewonnen werden können. Weiters sei eine genaue Darstellung der gesamten Entwicklung des Kapitalkontos erst im Zuge der Betriebsprüfung nach Vorlage von Aufgliederungen durch den steuerlichen Vertreter vorgelegen. Die eingereichten Erklärungen samt Beilagen haben somit nicht all jene Angaben enthalten, die für die Beurteilung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes notwendig gewesen wären.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 13. Juli 2000 wurde auch die Berufung gegen die Sachbescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1997 als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Begründung wurde vornehmlich darauf hingewiesen, dass Gesellschaftsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und unter Familienfremden

unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein müssten. Gerade einem Fremdvergleich halte das gegenständliche Vertragsverhältnis nicht stand. Die hohen Verlustbeteiligungen des HDE im Prüfungszeitraum seien dadurch zustande gekommen, dass seiner tätigen Ehegattin Vorwegbezüge zugewiesen worden seien und der Rest nach den Fixkapitalkonten verteilt worden sei. Es treffe zu, dass der Betrieb wenig abgeworfen habe und die Vorwegbezüge höher gewesen seien als der Gewinn. Dadurch sei ein Verlust verblieben, der steuerlich vorteilhaft zu einem erheblichen Teil dem gut verdienenden Ehegatten zugewiesen worden sei. Gerade diese Vorgangsweise halte einem Fremdvergleich nicht stand. Es sei nämlich zu beachten, dass die Entnahmen des HDE um 96.199,86 S höher gewesen seien als die Einlagen und der Fixkapitalanteil von 204.000 S nur fiktiv bestanden habe. Die Heranziehung des Fixkapitalverhältnisses von 196.000 S (ME, 49 %) zu 204.000 S (HDE, 51 %) für die Gewinn- und Verlustverteilung sei schlichtweg falsch. Es wäre unter fremden Personen vollkommen undenkbar, dass ein stiller Gesellschafter bei Einlagen von 354.000 S Entnahmen von 450.000 S hätte tätigen können und unter diesen Bedingungen noch Verluste von über 300.000 S zugewiesen bekommen hätte.

Am 21. Juli 2000 stellte die abgabepflichtige Gesellschaft den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Es kommt also darauf an, ob der Abgabenbehörde im jeweils wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das „*Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln*“ iSd § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres; maßgebend ist allein der Wissensstand des Finanzamtes über die Verhältnisse der betreffenden Besteuerungsperiode

(vgl. VwGH 11.12.1996, 94/13/0070; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253; VwGH 31.10.2000, 95/15/0114; VwGH 30.1.2001, 99/14/0067; VwGH 28.3.2001, 98/13/0026).

Das „*Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln*“ ist im Streitfall ausschließlich aus der Sicht des Verfahrens zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1995 bis 1997 zu beurteilen. Entscheidend für die in der Berufung bestrittene Berechtigung zur Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren dieser Jahre ist somit, ob beim Ergehen der entsprechenden Erstbescheide der Sachverhalt in Bezug auf die Gewinnverteilung, die Verlustzuweisungen an den stillen Gesellschafter HDE und die Kapitalkontenentwicklungen der Abgabenbehörde so vollständig bekannt war, dass sie schon in diesen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach durchgeführter Wiederaufnahme erlassenen Entscheidung, wonach die Gewinnverteilung zwischen den Ehegatten einem Fremdvergleich nicht standhalte, hätte gelangen können.

Der am 24. Dezember 1984 zwischen (der damals noch ledigen) ML verh. E als Geschäftsinhaberin und HDE als stillem Gesellschafter abgeschlossene „*Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft*“ enthält folgende für die Gewinn- und Verlustverteilung maßgebliche Bestimmungen:

“II.

Herr HDE beteiligt sich ab Beginn des Unternehmens in dieser Eigenschaft gegen Anteil am Gewinn oder Verlust mit einer Einlage von 102.000 S. Herr HDE hat diese Einlage bereits voll geleistet, wofür die Geschäftsinhaberin hiemit uno actu quittiert.

V.

Die Geschäftsinhaberin hat selbst eine Bareinlage von 98.000 S in das Unternehmen eingebracht. Sie ist daher mit 49 % am Vermögen, Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt, während Herr HDE mit 51 % am Vermögen, Gewinn und Verlust beteiligt ist. Ausdrücklich wird festgestellt, dass der stille Gesellschafter HDE an den stillen Reserven ebenso wie an einem allfälligen Firmenwert des Unternehmens beteiligt ist. Vor Verteilung des Reingewinnes erhält Frl. ML einen Gewinnvorwegbezug von 12 x 10.000 S, wertgesichert nach dem Kollektivvertrag für Angestellte (auf Basis des kollektivvertraglichen Lohnes für Handelsangestellte der höchsten Stufe zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses). Reicht der Gewinn (vor Abzug der vorzeitigen Abschreibung, einer Investitionsrücklagenzuweisung, eines Investitionsfreibetrages oder einer Gewinnrücklage) für die Gewährung des Vorwegbezuges nicht aus, so ist der Geschäftsinhaberin höchstens der Gewinn vor Abzug obiger steuerlicher Gewinnminderungen als Vorwegbezug gutzuschreiben.

VII.

Ein allenfalls nicht behobener Gewinn der Geschäftsinhaberin ist dieser auf ihrem Kapitalverrechnungskonto gutzuschreiben; ein allfälliger Verlust mindert ihr Kapitalkonto. Privatentnahmen und Einlagen der Geschäftsinhaberin während des Jahres sind über ein Privatkonto abzuwickeln und jährlich auf das Kapitalverrechnungskonto zu übertragen. Ist das

Kapitalkonto durch Verluste vermindert, so sind die nachfolgenden Gewinne dem Kapitalkonto bis zur ursprünglichen Höhe wieder gutzuschreiben.

Ein allenfalls nicht behobener Gewinn des stillen Gesellschafters ist diesem auf einem Verrechnungskonto gutzuschreiben; ein allfälliger Verlust vermindert das Einlagenkonto. Ist das Einlagenkonto durch Verluste vermindert, so sind nachfolgende Gewinne dem Einlagenkonto bis zur ursprünglichen Höhe wieder gutzuschreiben. Der stille Gesellschafter nimmt am Verlust nur bis zum Betrage seiner Einlage teil.

VIII.

Entnahmen: Die Geschäftsinhaberin ist berechtigt, monatlich 10.000 S entsprechend ihrem Gewinnvorwegbezug zu entnehmen. Darüber hinaus ist sie berechtigt, ein allfälliges Guthaben auf ihrem Kapitalverrechnungskonto (Privatkonto) zur Gänze zu entnehmen, soweit es nicht zum offenen Schaden der Gesellschaft gereicht.

Der stille Gesellschafter ist berechtigt, ein allfälliges Guthaben auf seinem Verrechnungskonto zur Gänze zu entnehmen, soweit es nicht zum offenen Schaden der Gesellschaft gereicht.“

Der „Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft“ lag dem Finanzamt vor (vgl. auch die Berufungsvorentscheidung betreffend die Wiederaufnahmebescheide vom 14. Juli 2000). Der zuständigen Veranlagungsabteilung war somit bekannt, dass der Vorweggewinn der tätigen Gesellschafterin ME mit dem sich ergebenden Gewinn (vor Abzug bestimmter steuerlicher Gewinnminderungen) beschränkt war, Verlustzuweisungen an den stillen Gesellschafter diesfalls nicht möglich waren. Zudem konnte das Finanzamt davon ausgehen, dass der stille Gesellschafter am Verlust nur bis zum Betrag seiner Einlage (von damals 102.000 S) teilnahm, darüber hinausgehende Verlustanteile ihm somit nicht zugewiesen werden konnten.

Der Gesellschaftsvertrag vom 24. Dezember 1984 wurde in der Folge im Bereich der Gewinn- und Verlustverteilung mehrfach geändert. Mit 1. August 1986 wurde der Vorweggewinn der tätigen Gesellschafterin ME von 10.000 S auf 18.000 S monatlich erhöht. Mit Schreiben vom 20. September 1988 (Einbringungsdatum: 21. September 1988) teilte die stille Gesellschaft dem Finanzamt gemäß § 120 BAO den Inhalt des Gesellschafterbeschlusses vom 20. August 1988 mit. Demnach bezog HDE aufgrund seiner nunmehrigen Mitarbeit im Betrieb ab dem 1. August 1988 einen Vorweggewinn von 14.000 S monatlich, der ihm jedenfalls zukam. ME erhielt einen Vorweggewinn von nur mehr 4.000 S monatlich. Beiden stand zum 1. Dezember 1988 jeweils noch eine Weihnachtsremuneration in Höhe der Vorweggewinne zu. Für den Fall, dass der Gesamtgewinn des Jahres 1988 nicht für die Vorweggewinne reichte, war der Gewinn der ME anteilig zu kürzen, während der Vorweggewinn des HDE mit mindestens 84.000 S anfiel. Die Gewinnverteilung blieb mit 51 % (HDE) und 49 % (ME) nach der bisherigen Vermögens- und Gewinnaufteilung bestehen.

Mit Schreiben vom 12. April 1989 (Einbringungsdatum: 14. April 1989) teilte die stille Gesellschaft dem Finanzamt gemäß § 120 BAO mit, dass ab dem 1. April 1989 für die Gewinnverteilung wieder die Verhältnisse wie vor dem 1. August 1988 gelten, da HDE nicht mehr hauptberuflich in der Gesellschaft tätig ist. ME bezog also wieder einen Vorweggewinn von 18.000 S (14 mal im Jahr). Der restliche Gewinn wurde mit 51 % (HDE) und 49 % (ME), wie im Vertrag angeordnet, verteilt. Die einschränkende Bestimmung des Pkt. V des Gesellschaftsvertrages vom 24. Dezember 1984, wonach der Vorweggewinn der in der Gesellschaft tätigen ME mit dem sich ergebenden Gewinn (vor Abzug bestimmter steuerlicher Gewinnminderungen) beschränkt war, wurde aufgehoben. Dies war zwar nicht konkret dem Schreiben vom 12. April 1989 zu entnehmen, ergab sich aber eindeutig aus der für das Jahr 1989 am 1. Oktober 1990 beim Finanzamt eingereichten Gewinnverteilung. Demnach erfolgten nunmehr Verlustzuweisungen an den stillen Gesellschafter auch in jenen Fällen, in denen der Vorweggewinn der ME höher war als der sich ergebende Gewinn lt. Gewinn- und Verlustrechnung. Für das Jahr 1989 wurde folgende (mit dem Schreiben vom 12. April 1989 im Einklang stehende) Gewinnverteilung erklärt:

	ME S	HDE S	Gesamt S
Gewinn lt. Gewinn- und Verlustrechnung			202.325,89
Vorweggewinn 1.1.-31.3.1989	12.000,--	42.000,--	54.000,--
Vorweggewinn 1.4.-31.12.1989	189.000,--		189.000,--
Verteilbarer Verlust	-19.930,31	-20.743,80	-40.674,11
Gewinnanteil	181.069,69	21.256,20	202.325,89

Dem Finanzamt war somit spätestens am 1. Oktober 1990 (mit Einreichung der Steuererklärungen für das Jahr 1989) bekannt, dass Pkt. V letzter Satz des Gesellschaftsvertrages insoweit aufgehoben wurde, als Verlustzuweisungen an den stillen Gesellschafter (hervorgerufen durch die Gewinne lt. Gewinn- und Verlustrechnung übersteigende Vorweggewinne) nunmehr möglich waren und tatsächlich erfolgt sind. Die Aufhebung der einschränkenden Bestimmung des Pkt. V letzter Satz des Gesellschaftsvertrages war für das Finanzamt auch daraus ersichtlich, dass bei den eingereichten Gewinnverteilungen der Vorjahre stets der Zusatz *“höchstens jedoch gem. § V des Vertrages”* beigelegt war, wenn sich ein gegenüber dem Gewinn lt. Gewinn- und Verlustrechnung höherer Vorweggewinn der ME ergeben hatte. Dieser bis dahin ausdrücklich angebrachte Vermerk ist der Gewinnverteilung für das Jahr 1989 nicht mehr zu entnehmen, vielmehr wurde dem stillen Gesellschafter ein verteilbarer Verlust zugewiesen.

Mit Schreiben vom 28. September 1989 (Einbringungsdatum: 10. Oktober 1989) wurde dem Finanzamt zunächst mitgeteilt, dass mit Stichtag 5. Oktober 1989 in H, M-Straße 3, ein Filialbetrieb eröffnet wurde. Weiters wurde der Inhalt eines mündlichen Gesellschafterbeschlusses bekannt gegeben, wonach der stille Gesellschafter HDE seine Einlage um 102.000 S (durch Umwandlung des bisherigen Darlehens) erhöhte. Die Geschäftsinhaberin ME erhöhte ihr Kapital um 98.000 S, wobei vereinbarungsgemäß ein Betrag von 65.000 S sofort einzahlbar war und der Rest von 33.000 S bis Ende des Jahres 1989 eingezahlt werden sollte. Bis Ende des Jahres 1989 wurden auf den ausstehenden Einzahlungsbetrag keine Zinsen verrechnet.

Mit Schreiben vom 9. Oktober 1991 (Einbringungsdatum: 9. Oktober 1991) wurde der Inhalt eines Gesellschafterbeschlusses bekannt gegeben, wonach die Gewinnverteilung ab dem 1. Oktober 1991 wie folgt geändert wurde: Der Vorweggewinn der ME wurde von 18.000 S auf 20.000 S (14 mal jährlich) angehoben. Der 14. Bezug im Dezember 1991 betrug bereits 20.000 S. Mit Schreiben vom 16. September 1996 (Einbringungsdatum: 20. September 1996) teilte die stille Gesellschaft dem Finanzamt mit, dass ME angesichts der schlechten Ertragslage auf einen Teil ihres Vorweggewinnes verzichtete, und zwar insoweit, als ab dem 1. September 1996 nur noch 15.000 S (12 mal jährlich) ausbezahlt wurden.

Die beim Finanzamt für die Jahre ab 1990 eingereichten Gewinnverteilungen deckten sich mit den gemäß § 120 BAO angezeigten Gesellschafterbeschlüssen, wobei der Vorweggewinn der Gesellschafterin ME stets – auch in jenen Fällen, in denen der Vorweggewinn den Gewinn lt. Gewinn- und Verlustrechnung überstiegen hat – in voller Höhe zugewiesen wurde. Dem stillen Gesellschafter wurden dementsprechend (da Pkt. V letzter Satz des Gesellschaftsvertrages aufgehoben war) in den Jahren 1990, 1991, 1993, 1995 und 1997 Verlustanteile zugewiesen. Der vorstehende Sachverhalt war dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1995 bis 1997 am 17. März 1997, 27. Jänner 1998 und 12. Februar 1999 jedenfalls bekannt. Insoweit kann nicht von anlässlich der Betriebsprüfung im Jahr 1999 neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismitteln gesprochen werden.

Dem Finanzamt war zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide für die Jahre 1995 bis 1997 auch bekannt, dass die Verlustzuweisungen an den stillen Gesellschafter (in Zusammenhalt mit den von ihm getätigten Entnahmen) zu einem negativen Kapitalkonto geführt haben. Das Finanzamt konnte daher erkennen, dass auch Pkt. VII letzter Satz des Gesellschaftsvertrages vom 24. Dezember 1984, wonach der stille Gesellschafter am Verlust

nur bis zum Betrag seiner Einlage teilnimmt, bereits Ende der 80er Jahre aufgehoben wurde und in der Folge beim stillen Gesellschafter auch ein negatives Kapitalkonto zulässig war. Die Aufhebung des Pkt. VII letzter Satz des Gesellschaftsvertrages ist dabei in Zusammenhang mit den ab dem Jahr 1989 geltenden Bestimmungen des EStG 1988 zu sehen; bei Kommanditisten bzw. atypisch stillen Gesellschaftern kommt es demnach – im Gegensatz zu der bis einschließlich 1988 geltenden Bestimmung des § 23 a EStG 1972 – auch insoweit zu einer Verlustzuweisung, als diese zu einem negativen Kapitalkonto führt und die Gesellschafter dafür nicht einzustehen haben (vgl. Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 23 Tz 47). Es ist festzuhalten, dass den eingereichten Steuererklärungen für jedes Jahr auch eine *“Entwicklung der Kapitalkonten”* beigelegt wurde. Die Kapitalkontenentwicklung des stillen Gesellschafters HDE zeigt dabei folgendes, dem Finanzamt aufgrund der vorgelegten Unterlagen bekannte Bild:

		Kapitalkonto variabel S	Kapitalkonto fix S
1984	Einlage lt. Gesellschaftsvertrag	102.000,--	
1986	Gewinnanteil (Hinweis auf Pkt. V letzter Satz des Gesellschaftsvertrages)	0,--	
1987	Gewinnanteil (Hinweis auf Pkt. V letzter Satz des Gesellschaftsvertrages)	0,--	
1987	Entnahmen	<u>-95.199,86</u>	
31.12.1987	Stand	6.800,14	
1988	Gewinnanteil	48.555,80	
1988	Entnahmen	<u>-70.000,--</u>	
31.12.1988	Stand	-14.644,06	
1989	Erhöhung Einlagekonto (Schreiben vom 28.9.1989)	102.000,--	
1989	Gewinnanteil	21.256,20	
1989	Entnahmen	-57.000,--	
1989	Auflösung IFB 1984 anteilig	<u>24.956,97</u>	
31.12.1989	Stand	76.569,11	
1.1.1990	Umbuchung wegen Bruttoausweis	<u>-204.000,--</u>	<u>204.000,--</u>
1.1.1990	Stand	-127.430,89	204.000,--
1990	Verlustanteil	-68.556,50	
1990	Entnahmen	-43.000,--	
1990	Auflösung IFB 1985 und 1986 anteilig	<u>4.426,--</u>	
31.12.1990	Stand	-234.561,39	204.000,--
1991	Verlustanteil	-23.251,51	
1991	Entnahmen	<u>-35.000,--</u>	
31.12.1991	Stand	-292.812,90	204.000,--
1992	Gewinnanteil	<u>10.009,26</u>	
31.12.1992	Stand	-282.803,64	204.000,--
1993	Verlustanteil	-22.462,80	
1993	Auflösung IFB 1989 (40 %)	<u>38.286,11</u>	
31.12.1993	Stand	-266.980,33	204.000,--
1994	Gewinnanteil	22.916,07	

1994	Auflösung IFB 1990	1.221,45	
1994	Einlage	<u>150.000,--</u>	
31.12.1994	Stand	-92.842,81	204.000,--
1995	Verlustanteil	-113.336,76	
1995	Entnahmen	<u>-55.000,--</u>	
31.12.1995	Stand	-261.179,57	204.000,--
1996	Gewinnanteil	6.724,14	
1996	Entnahmen	<u>-60.000,--</u>	
31.12.1996	Stand	-314.455,43	204.000,--
1997	Verlustanteil	-73.109,36	
1997	Entnahmen	-35.000,--	
1997	Auflösung IFB 1993	<u>944,--</u>	
31.12.1997	Stand	-421.620,79	204.000,--

Zur Erläuterung wird festgehalten, dass die Kapitalkontenentwicklung bis einschließlich 1987 nicht mehr vorliegt, weshalb die Entnahmen für die Jahre 1984 bis 1987 durch Saldierung mit 95.199,86 S ermittelt werden mussten. Der vorliegenden Kapitalkontenentwicklung ist zu entnehmen, dass das Kapitalkonto des stillen Gesellschafters bereits zum 31. Dezember 1988 (aufgrund der im Jahr 1988 getätigten Entnahmen) erstmals negativ geworden ist; dies entgegen dem Wortlaut des Pkt. VIII letzter Satz des Gesellschaftsvertrages, wonach Entnahmen nur im Fall eines allfälligen Guthabens auf dem Verrechnungskonto erfolgen dürfen. Das Finanzamt konnte daher bereits zum Zeitpunkt der Veranlagung für das Jahr 1988 erkennen, dass Pkt. VIII letzter Satz des Gesellschaftsvertrages abgeändert worden sein musste und Entnahmen vom stillen Gesellschafter nunmehr auch bei einem negativ gewordenen Kapitalkonto getätigt werden konnten. Nach der im Jahr 1989 erfolgten Erhöhung des Einlagekontos um 102.000 S (vgl. das Schreiben vom 28. September 1989) war das Kapitalkonto des stillen Gesellschafters zum 31. Dezember 1989 kurzfristig wieder positiv.

Für das Jahr 1990 wurde dem stillen Gesellschafter ein Verlustanteil von -68.556,50 S zugewiesen, wodurch sich wieder ein negatives Gesamtkapital (-30.561,39 S) ergab; dies entgegen dem Wortlaut des Pkt. VII letzter Satz des Gesellschaftsvertrages, wonach der stille Gesellschafter am Verlust nur bis zum Betrag seiner Einlage teilnimmt. Spätestens im Zuge der Veranlagung für das Jahr 1990 musste dem Finanzamt daher bekannt gewesen sein, dass auch Pkt. VII letzter Satz des Gesellschaftsvertrages – vor dem Hintergrund der geänderten Gesetzeslage – aufgehoben wurde. In den Folgejahren wurden dem stillen Gesellschafter – trotz eines bestehenden negativen Gesamtkapitals – weiterhin Verlustanteile zugewiesen bzw. von ihm Entnahmen getätigt. Aufgrund der mit den Steuererklärungen vorgelegten Unterlagen (*„Entwicklung der Kapitalkonten“*) hätte das Finanzamt bereits im Zuge der Veranlagungen dieser Jahre zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren

erlassenen Entscheidung gelangen können, dass eine solche Vorgangsweise allenfalls einem Fremdvergleich nicht standhalte.

Auch die im Jahr 1994 von HDE getätigte Einlage von 150.000 S vermochte nur kurzfristig ein positives Gesamtkapital (111.157,19 S) herbeizuführen. Der hohe Verlustanteil des Jahres 1995 (-113.336,76 S) und zusätzliche Entnahmen (55.000 S) führten zum 31. Dezember 1995 wieder zu einem negativen Gesamtkapital (-57.179,57 S). Trotzdem wurden in den Folgejahren weitere Entnahmen getätigt (60.000 S im Jahr 1996 und 35.000 S im Jahr 1997). In Zusammenhalt mit dem im Jahr 1997 zugewiesenen hohen Verlustanteil (-73.109,36 S) entwi-

ckelte sich das Verrechnungskonto des stillen Gesellschafters weiter negativ, zum 31. Dezember 1997 wurde ein Gesamtkapital von -217.620,79 S ausgewiesen (variables Kapitalkonto: -421.620,79 S; fixes Kapitalkonto: 204.000 S).

Eine saldierte Betrachtung der Einlagen, Entnahmen, Gewinn- und Verlustzuweisungen des stillen Gesellschafters, die dem Finanzamt mit der Einreichung der Steuererklärungen für jedes Veranlagungsjahr möglich gewesen wäre, zeigt zum 31. Dezember 1997 folgendes Bild:

	S
Einlagen	354.000, --
Entnahmen	-450.199,86
Gewinnanteile	109.461,47
Verlustanteile	-300.716,93
Auflösung IFB	<u>69.834,53</u>
Summe Gesamtkapital	-217.620,79

Die Kapitalkontenentwicklung wurde dem Finanzamt bereits im Zuge der Einreichung der Steuererklärungen offen gelegt, eine rechtliche Würdigung der Gewinn- und Verlustzuweisungen, Einlagen und Entnahmen des stillen Gesellschafters im Hinblick auf einen Fremdvergleich wäre daher bereits im Zuge der Erstveranlagungen möglich gewesen. Wenn das Finanzamt nunmehr nach Durchführung der Betriebsprüfung die Ansicht vertrat, dass die vorliegende Vertragsgestaltung zwischen den beiden Ehegatten einem Fremdvergleich nicht standhalte, weil es unter fremden Personen vollkommen undenkbar wäre, dass ein stiller Gesellschafter bei Einlagen von 354.000 S Entnahmen von 450.000 S hätte tätigen können und unter diesen Bedingungen noch Verluste von über 300.000 S zugewiesen bekommen hätte, dann wurde der offen gelegte Sachverhalt lediglich einer anderen rechtlichen Würdigung unterzogen.

Vor diesem Hintergrund kann auch der Argumentation des Finanzamtes nicht gefolgt werden, dass der gesamte Sachverhalt *“in all seinen Facetten erst im Zuge der Prüfung”* festgestellt werden konnte. Der Gesellschaftsvertrag selbst, die nachfolgenden Meldungen gemäß § 120 BAO, die Gewinnverteilungen der einzelnen Jahre und die Entwicklung der Kapitalkonten wurden dem Finanzamt rechtzeitig vorgelegt, diese Unterlagen hätten bereits zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide eine rechtliche Würdigung des Gesellschaftsverhältnisses auch im Hinblick auf einen Fremdvergleich zugelassen. Dem Finanzamt war (aufgrund der Schreiben vom 20. September 1988 und 12. April 1989) vor allem auch bekannt, dass sich die hauptberufliche Mitarbeit des HDE in der Gesellschaft auf den Zeitraum 1. August 1988 bis 30. März 1989 beschränkte. Es muss auch der Ansicht des Finanzamtes entgegengetreten werden, dass ein umfassender Einblick über die vom stillen Gesellschafter im Einzelnen getätigten Einlagen und Entnahmen erst im Zuge der Betriebsprüfung gewonnen werden konnte. Es mag zwar zutreffen, dass eine genaue Darstellung der gesamten Entwicklung der Kapitalkonten erst im Zuge der Betriebsprüfung *“nach Vorlage von Aufgliederungen durch den Steuerberater”* vorgelegen ist; eine solche Gesamtdarstellung der Kapitalkontenentwicklung – wie sie auch dieser Berufungsentscheidung entnommen werden kann - hätte das Finanzamt aber jederzeit (im Zuge der Erstveranlagungen) aufgrund der vorgelegten Unterlagen selbst erstellen können.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient – worauf auch die Berufungswerberin ihre Argumentation stützt - aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. VwGH 14.12.1995, 94/15/0003; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1997 ist daher Folge zu geben, die angefochtenen Verfahrensbescheide werden aufgehoben.

2) Berufung gegen die Sachbescheide:

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit der Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1997 scheiden demnach die für die genannten Jahre ergangenen neuen Sachbescheide vom 11. Juni 1999 betreffend

einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufung gegen die nicht mehr dem Rechtsbestand angehörenden Feststellungsbescheide ist somit als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 19. März 2004