



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 18. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 14. Oktober 2005 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 nach der am 12. November 2008 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 wird abgeändert.

Einkünfte gemäß § 188 Abs. 1 lit. c BAO werden für B und A betreffend das Jahr 2003 mangels Vorliegen einer Mitunternehmerschaft nicht festgestellt.

Entscheidungsgründe

Nach dem Fragebogen für Gesellschaften, welcher vom Geschäftsführer der Berufungswerberin am unterschrieben und am 28. August 2002 dem Finanzamt übergeben wurde, hat die Berufungswerberin ihre Tätigkeit als Bäckerei am 26. Juli 2002 aufgenommen.

Grundlage dafür ist der am 14. August 2002 zwischen A als Kommanditistin und B als Komplementär geschlossene Gesellschaftsvertrag. Aufgrund dessen wurde die Berufungswerberin am 15. August 2002 im Firmenbuch eingetragen.

Zuvor hatte Herr B bei der Versteigerung am 25. Juli 2002 eine Bäckereimaschine (€ 350,00), einen Kompressor (€ 35,00), eine Teigknetmaschine (€ 440,00), eine weitere

Bäckereimaschine (€ 550,00) und verschiedene Stapelboxen (€ 55,00) im Rahmen einer Versteigerung beim Bezirksgericht C übernommen, welche aus dem Vermögen der Firma E und D HandelsgmbH durchgeführt wurde, welche zuvor an der gleichen Adresse wie die Berufungswerberin eine Bäckerei geführt hatte.

Dabei hatte Herr B wie im letzten Absatz dargestellt die notwendigen Betriebsmittel im Wege des Meistbotes von der Firma E und D HandelsgmbH übernommen. Frau A hatte den Mietvertrag über das bisherige Geschäftslokal der E und D HandelsgmbH bereits am 14. Mai 2002 unterschrieben.

Die bisherigen Dienstnehmer F und G der Firma E und D von der Berufungswerberin übernommen. Der bisherige Geschäftsführer der E und D HandelsgmbH, Herr H D, wurde am 23. August 2002 als gewerberechtlicher Geschäftsführer der Berufungswerberin der Gewerbebehörde bekannt gegeben.

Die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages der Berufungswerberin lauten auszugsweise:

„§ 4 Beginn und Dauer der Gesellschaft; Geschäftsjahr“

- (1) Die Gesellschaft beginnt am 26. Juli 2002 und wird auf unbestimmte Zeit errichtet.
- (2) Jeder Gesellschafter kann die Gesellschaft jederzeit aufkündigen.
- (3) Das Geschäftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Das erste Geschäftsjahr beginnt am 26. Juli 2002 und 31. Dezember 2002.

§ 5 Gesellschafterbeiträge (Einlagen)

- (1) Frau A leistet als Kommanditistin eine Bareinlage in Höhe von € 800,00.
- (2) Herr B leistet als Komplementär eine Bareinlage in Höhe von € 200,00.

§ 6 Kapitalanteile und Gesellschafterkonten

- (1) Die Einlagen der Gesellschafter (§ 5) werden als Kapitalanteile auf den Kapitalkonten verbucht.
- (2) Die Beteiligung eines jeden Gesellschafters am Vermögen der Gesellschaft bestimmt sich verhältnismäßig nach seinem jeweiligen Kapitalanteil laut Kapitalkonto.
- (3) Gutschriften einschließlich der Gewinnanteile werden auf Privatkonten der einzelnen Gesellschafter verbucht, soweit sie nicht zur Auffüllung der Kapitalkonten zu verwenden sind. Verlustanteile werden auf den Kapitalkonten abgebucht, soweit sie nicht durch Guthaben auf den Privatkonten der einzelnen Gesellschafter gedeckt sind. Andere Belastungen sind nur auf den Privatkonten abzubuchen.

§ 7 Gewinn- und Verlustverteilung, Entnahmen

- (1) Der Jahresgewinn der Gesellschaft ist aufgrund der nach steuerlichen Vorschriften zu führenden Aufzeichnungen zu ermitteln. Ist danach eine doppelte Buchhaltung vorhanden, ist der Jahresgewinn unter sinngemäßer Anwendung der § 193-211 ff HGB zu ermitteln. Ansonsten ist der Jahresgewinn nach dem § 1198 ff ABGB aus einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung abzuleiten. Der Jahresgewinn ist von dem mit der Geschäftsführung der Gesellschaft betrauten Gesellschafter zu ermitteln und gemeinsam mit den übrigen Gesellschaftern in einer Gesellschafterversammlung oder mit Zustimmung aller Gesellschafter im Schriftweg festzustellen. Die Genehmigung gilt erteilt, wenn nicht binnen vier Wochen schriftlich begründeter Widerspruch erhoben wird.
- (2) Der jeweilige Jahresgewinn wird im Verhältnis der Kapitalanteile (6 Abs. 1) verteilt und den Gesellschaftern gut gebucht (§ 6 Abs. 3).
- (3) Der geschäftsführende Gesellschafter hat unabhängig von der Gewinnverteilung gegenüber der Gesellschaft Anspruch auf Ersatz aller Aufwendungen, die ihm durch die Geschäftsführung erwachsen.

(4) Zu Entnahmen sind die Gesellschafter nur von positiven Privatkonten berechtigt, soweit nicht durch Gesellschafterbeschluss etwas anderes festgelegt wird.

§ 8 Geschäftsführung und Vertretung

(1) Zur Geschäftsführung und Vertretung ist Herr B berechtigt.

§ 9 Gesellschafterbeschlüsse

(1) Die Beschlüsse der Gesellschafter werden in Gesellschafterversammlungen oder schriftlich im Umlaufwege gefasst, sofern alle Gesellschafter an der Abstimmung teilnehmen. Gesellschafterbeschlüsse können in allen Angelegenheiten der Gesellschaft gefasst werden. Der geschäftsführende Gesellschafter ist verpflichtet, sich bei der Geschäftsführung nach solchen Beschlüssen zu richten.

(2) Zur Einberufung einer Gesellschafterversammlung ist jeder Gesellschafter berechtigt. Die Einberufung hat mittels eingeschriebener Briefsendung zu Handen der anderen Gesellschafter unter Angabe der Tagesordnung zu erfolgen. Dabei ist eine Frist von sieben Werktagen einzuhalten, die zwischen dem Tag der Postaufgabe der Einberufung und dem Tag der Versammlung liegen müssen. Die Gesellschafterversammlung hat am Sitz der Gesellschaft stattzufinden, es sei denn, dass alle Gesellschafter ihrer Abhaltung an einem anderen Ort zustimmen. Die Gesellschafter können einen zur berufsmäßigen Verschwiegenheit verpflichteten Parteienvertreter zur Ausübung ihrer Gesellschafterrechte in der Gesellschafterversammlung, aber auch bei der Beschlussfassung im schriftlichen Wege ermächtigen.

(3) Die Gesellschafterbeschlüsse werden, soweit nicht dieser Vertrag andere Mehrheiten vorsieht, mit einfacher Mehrheit gefasst. Jedem Gesellschafter kommt das Stimmrecht nach Maßgabe seiner Beteiligung zu (§ 6), wobei je € 100,00 eine Stimme geben.

(4) Die erforderliche Mehrheit bestimmt sich nach der Gesamtzahl der Stimmen sämtlicher bei der Beschlussfassung stimmberechtigter Gesellschafter. Wird jedoch in einer ordnungsgemäß einberufenen oder in einer solchen Gesellschafterversammlung abgestimmt, die mit Zustimmung sämtlicher Gesellschafter unter Verzicht auf Fristen und Formen abgehalten wird, so bestimmt sich die erforderliche Mehrheit nach den abgegebenen Stimmen.“

Da die Berufungswerberin die Steuererklärungen für die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) für das Jahr 2003 trotz mehrmaliger abgabenbehördlicher Nachschauen und dadurch ausgelösten Selbstanzeigen für die Umsatzsteuer nicht abgegeben hatte, würden ihre Einkünfte aus Gewerbetrieb mit € 30.000,00 mit dem Bescheid vom 30. Juni 2005 angenommen und diese in Höhe von € 24.000,00 A und € 6.000,00 B zugerechnet.

In der Ergänzung der Berufung vom 1. Oktober 2005 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 datiert vom 30. Juni 2005 erklärte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin, eine Steuererklärung für die Einkünfte von Personengesellschaften sowie einen Jahresabschluss basierend auf ordnungsgemäßen Aufzeichnungen vorzulegen und ersuchte das Verfahren für die Feststellung der Einkünfte der Berufungswerberin für das Jahr 2003 wieder aufzunehmen.

In der beigelegten Einnahmen- und Ausgabenrechnung nach der Bruttomethode für das Jahr 2003 wurde ein Jahresfehlbetrag von € -12.995,43 errechnet und dieser auch der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften bei den Einkünften aus Gewerbetrieb zugrunde gelegt. Dieser wurde in der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften zu 80% B (€ -10.396,34) und zu 20% A zugerechnet.

Aufgrund dieser Erklärung wurden mit den Bescheiden datiert vom 14. Oktober 2005 das Verfahren für die Feststellung der Einkünfte der Berufungswerberin gemäß § 188 BAO wiederaufgenommen und die Höhe der Einkünfte aus Gewerbetrieb erklärungsgemäß mit

€ -12.995,43 festgestellt. Allerdings wurden entsprechend des oben zitierten Gesellschaftsvertrages 80% der Einkünfte (€ -10.396,34) A und 20% (€ -2.599,09) B zugerechnet.

Gegen diesen richtet sich die mit Telefax übermittelte Berufung vom 18. Oktober 2005, in welcher eine Aufteilung der Einkünfte wie in der oben beschriebenen Abgabenerklärung (80% B und 20% A) begeht wird.

In der Berufungsvorentscheidung datiert vom 4. November 2005 wurde das Berufungsbegehren abgewiesen und dies wie folgt begründet:

„Gemäß § 7 Abs. 2 des dem Finanzamt vorliegenden Gesellschaftsvertrags wird das jeweilige Jahresergebnis im Verhältnis der Kapitalanteile gemäß § 6 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages verteilt und den Gesellschaftern gutgebucht. Gemäß § 6 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags sind die Einlagen der Gesellschafter gemäß § 5 des Gesellschaftsvertrags als Kapitalanteile auf den Kapitalkonten verbucht. Gemäß § 5 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags leistet Frau A als Kommanditistin eine Bareinlage in Höhe von € 800,00. Gemäß § 5 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags leistet Herr B als Komplementär eine Bareinlage in Höhe von € 200,00. Demzufolge ist das jeweilige Jahresergebnis aufzuteilen auf A zu 80% und B zu 20%“

Im mit Telefax übersandtem Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 8. November 2005 hielt die Berufungswerberin ihr Begehen aufrecht und erklärte, dass der Gesellschaftsvertrag nur eines von mehreren Kriterien für die Verteilung der Einkünfte sei. Die entscheidende Rechtsgrundlage für die meisten Entscheidungen in einer Personengesellschaft beziehungsweise Erwerbsgesellschaft seien die Gesellschafterbeschlüsse. Dabei sei der § 119 HGB (Handelsgesetzbuch; dRöB. S 219/1897) nach § 4 EGG (Erwerbsgesellschaftengesetz, BGBl. Nr. 257/1990) auch für Gesellschaften nach dem EGG anwendbar. Gesellschafterbeschlüsse seien an keine Form, insbesondere auch nicht an die Schriftform, gebunden. Im Fall der Berufungswerberin seien solche Beschlüsse hinsichtlich der Verlustverteilung getroffen worden. Tatsächlich sei Gesellschaftsvertrag bei den Beschlussfassungen der Gesellschaft niemals angewendet worden. Die Besteuerung habe sich an den tatsächlichen Verhältnissen zu orientieren und sei bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wirtschaftliche Gehalt maßgeblich. Es entspreche nicht den Tatsachen, dass die Kommanditistin A jemals einen Anteil von 80% an den Erträgen der Gesellschaft erhalten, geschweige denn Verluste getragen habe, welche über die Einlage, welche sie niemals tatsächlich geleistet habe hinausgegangen wären.

Am 11. November 2005 verfasste der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamtes einen Aktenvermerk über ein Telefongespräch mit dem steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin, welches im Zeitraum von 10.30 bis 11.00 Uhr stattgefunden hatte.

Danach erklärte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin, dass er es aus seiner Sicht nicht für notwendig erachte, Unterlagen nachzureichen, die das Berufungsbegehr begründen, beziehungsweise beweisen, würden. Er habe für die Berufungswerberin die Berufung eingebracht hat, um eine Vorlage zu bewirken, sodass mittels Berufungsentscheidung darüber abgesprochen werde, ob eine KEG generell eine jährliche Gewinnverteilung im Formular E106 beim Finanzamt, unabhängig davon, wie eine Gewinnverteilung entsprechend des Gesellschaftsvertrages vorzunehmen wäre und in welchem Verhältnis eine Gewinnverteilung in den Vorjahren dem Finanzamt bekannt gegeben worden sei, einreichen könne. Es sei nach der Ansicht des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin ein gutes Recht einer KEG, eine jährliche Gewinnverteilung zwischen Komplementär und Kommanditist unabhängig von irgendwelchen (schriftlicher) Vorgaben gegenüber dem Finanzamt zu erklären. Das, was im Gesellschaftsvertrag ausgewiesen sei, wäre nicht das Papier wert, auf dem es geschrieben worden sei. Der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin, welcher seine Klienten nach seinen Ausführungen nicht einmal persönlich kenne und diese auch Zahlungsschwierigkeiten bei seiner Kanzlei hätten, habe nochmals darauf verwiesen, dass es ihm in seinem Vorlageschreiben an den Unabhängigen Finanzsenat, um eine generelle Entscheidung darüber gehe, inwieweit eine KEG eine jährlich flexibel gestaltete Gewinnverteilung gegenüber dem Finanzamt darbringen könne und inwieweit es für das Finanzamt verpflichtend sei, sich dabei an den Gesellschaftsvertrag zu halten. Auf ein Mängelbehebungsverfahren werde verzichtet, da von Seiten des steuerlichen Vertreters alles gesagt sei, beziehungsweise seine Begründung im eingereichten Berufungsschreiben für eine Stattgabe seines Vorlageantrags ausreichend sei. Gegebenenfalls erwarte er sich, wenn überhaupt, da es sich rein um eine rechtliche Entscheidung handle, ein entsprechendes Vorhalteverfahren durch den Unabhängigen Finanzsenat. Vom Finanzamt sei festgestellt worden, dass 2002 gegen die Gewinnverteilung entsprechend des Gesellschaftsvertrages keine Berufung eingebracht worden sei. Dazu habe der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin am Telefon ausgeführt, dass er den Feststellungsbescheid des Jahres 2002 niemals in seinen Händen gehabt hätte, da er zu jenem Zeitpunkt nicht Zustellungsbevollmächtigter gewesen sei. Auf die Frage, warum für 2003 eine Verlustverteilung zwischen Herrn B und Frau A im Verhältnis von 80:20 entsprechend des Berufungsbegehren zu erfolgen habe (laut Gesellschaftsvertrag wäre ein Verhältnis von 20:80 anzusetzen), habe der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin gemeint, dass er noch überlege, einen Antrag einzubringen, die Gewinnverteilung auf 100:0 abzuändern, da eine

KEG jederzeit über die Gewinnverteilung flexibel entscheiden könne, was keinerlei schriftlicher Beglaubigung notwendig machen würde. Die vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin vertretene Ansicht habe folgende Auswirkung auf die davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheide: Frau A habe 2003 über kein Einkommen verfügt, Herr B über € 17.332,15 an steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Die Firma der Berufungswerberin wurde mit Beschluss des Landesgerichtes C vom 23. Juli 2004 aufgrund des Beschlusses des Landesgerichtes C auf Konkursabweisung mangels Vermögens vom 8. Januar 2004 im Firmenbuch gelöscht und die Gesellschaft infolge rechtskräftiger Abweisung des Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 39 FBG aufgelöst.

In der am 12. November 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung erläuterte Frau A, dass sie eine Übersetzung durch ihren Ehemann benötige, da sie der deutschen Sprache nicht ausreichend mächtig sei. Für seine Ehefrau und sich selbst erklärte Herr B, dass seine Ehefrau mit 20% an der Berufungswerberin beteiligt gewesen sei. Herr B habe 80% der Anteile besessen. Auf Vorhalt, dass der Gesellschaftsvertrag dies genau umgekehrt vorsehe, antwortete Herr B, dass er und seine Ehefrau dies „*sowieso nicht ganz mitbekommen*“ hätten. Aus diesem Grund hätten sie einen Steuerberater. Er und seine Ehefrau hätten das Geschäft von Herrn D übernommen, aber Herr B habe nicht tatsächlich mitgearbeitet. Herr D habe die Geschäfte als Partner weitergeführt und die 80%, mit denen Herr B gewesen sei, hätten keinen Gewinn gemacht. Er habe seinen bisherigen Beruf weiter ausgeübt. Es seien niemals Gewinne gemacht worden, nur Verluste.

Auf Befragen bestätigte Herr B, dass Herr D sein Vorgänger gewesen und in Konkurs gegangen sei. Aus der Konkursmasse habe Herr B verschiedene Gegenstände erworben. Herr D habe zum Teil die Geschäfte als gewerberechtlicher Geschäftsführer weiterhin geführt. Herr B und seine Frau hätten dort niemals persönlich gearbeitet. Die Einlage habe Herr B bezahlt. Dies seien nach seiner Erinnerung € 10.000,00 gewesen.

Auf die Vermutung, dass dies wohl eher der Preis für den Erwerb der Güter des Anlagevermögens aus der Konkursmasse des Herrn D gewesen sei, entgegnete Herr B, dass er wohl seinen steuerlichen Vertreter holen solle. Er und seine Frau hätten niemals einen Gewinn gemacht.

Auf den Vorhalt, dass das Thema der gegenständlichen Berufung nicht sei, ob die Berufungswerberin einen Gewinn gemacht habe, sondern, wie ein Verlust zwischen ihm und seiner Frau aufzuteilen sei, entgegnete Herr B, dass er wisse, dass die Berufungswerberin keinen Gewinn habe.

Herr B bestätigt formal Geschäftsführer gewesen zu sein, die Geschäfte aber nie geführt zu haben. Die Verluste hingegen habe er aus seinem Vermögen getragen. Seine Frau hingegen habe kein Einkommen und daher die Verluste nicht getragen.

Auf den Einwand des Vertreters des Finanzamtes, dass laut Gesellschaftsvertrag Frau A zu 80% an den Verlusten beteiligt gewesen sei, entgegnete Herr B, dass es tatsächlich genau umgekehrt sei.

Auf den nochmaligen Vorhalt, dass der von Herrn B und Frau A am 14. August 2002 unterschriebene Gesellschaftsvertrag vorsehe, dass Frau A zu 80% an der beteiligt sei, gab Herr B an, dass dies von ihm und seiner Frau wahrscheinlich nicht so richtig verstanden worden sei. Er wisse es nicht. Er habe eine Bäckerei aufbauen wollen.

Auf die Frage was mit eventuellen Gewinnen hätte geschehen sollen, erklärte Herr B, dass er mit seinem (nichtselbständigen) Beruf hätte aufhören und die Bäckerei weiterführen wollen. Aber dies sei alles schief gelaufen. Es seien nur Verluste gemacht worden. Er habe geplant Gewinn zu machen, um seine Arbeit als Lastkraftwagenfahrer beenden zu können.

Auf die weitere und inhaltlich nochmals wiederholende Frage, was mit einem Gewinn hätte geschehen sollen, wer diesen erhalten hätte sollen und welchen Teil davon Frau A, stellte Herr B fest, dass seine Frau von ihm abhängig sei. Sie habe keinen Gewinn und er auch nicht. Beide hätten nur Verluste gemacht und keinen Gewinn.

Auf den Hinweis, dass Herr B die gestellte hypothetische Frage beantworten solle, bestätigte Herr B nochmals, dass er nicht gewusst habe, was als Inhalt des Gesellschaftsvertrages unterschrieben habe.

Zur Frage an wenn das Einkommen aus der Beteiligung an der Berufungswerberin fließen sollte, führte Herr B aus, dass er seit mehr als 20 oder 25 Jahren bei einer Versicherungsanstalt versichert sei. Man habe ihm versprochen, dass alles im Versicherungsvertrag berücksichtigt sei. Bei einem tatsächlichen Schadensfall sei dieser von der Versicherung nicht gedeckt gewesen.

Auf die Vermutung, ob Herr B eine Kommanditgesellschaft gegründet habe, damit Herr D als gewerberechtlichen Geschäftsführer eingesetzt werden könne und die Frage, welche Überlegung dazu geführt habe, dass Frau A an der Berufungswerberin beteiligt sein sollte, gab Herr B an, dass er mit seinem Beruf (als Lastkraftwagenfahrer) habe aufhören wollen.

Zum Einwand was dies damit zu tun habe, ob seine Frau an der Berufungswerberin beteiligt sein sollte oder nicht, stellte Herr B fest, dass Frau A zu 20% und nicht zu 80% an der Berufungswerberin beteiligt gewesen sei.

Herr B bejahte die Frage, ob seine Frau, dann, wenn die Berufungswerberin einen Gewinn gemacht hätte, hätte seine Frau 20% davon ausbezahlt bekommen hätte. Frau A bekomme ja auch die Kinderbeihilfe. Sie bekomme als Hausfrau eine Belohnung. Sie solle daheim nicht umsonst arbeiten. Wenn er seinen Lohn bekomme, nutze sie diesen ja auch mit. Das sei logisch.

Verneint wurde von Herrn B die Frage, ob er jemals mit seiner Frau darüber gesprochen habe, ob die im schriftlichen Vertrag festgelegte Verteilung des Gewinnes von 20% für Herrn B und 80% für Frau A, zu ändern. Herr B sei immer davon überzeugt gewesen zu 80% an der Berufungswerberin beteiligt zu sein, da er ja der Geschäftsführer gewesen sei.

Auf den Einwurf des Vertreters des Finanzamtes, dass man unabhängig von der Beteiligungshöhe Geschäftsführer sein könne, erklärte Herr B, er kein Jurist oder Steuerberater sei. Damit kenne er sich nicht aus und habe aus diesem Grund einen Steuerberater. Es sei nicht so gelaufen, wie gewollt. Wenn es gut gelaufen wäre, hätte er das Geschäft weiterführen wollen.

Zur Frage des Vertreters des Finanzamtes, wer den Gesellschaftsvertrag verfasst habe und wie die Beteiligung verteilt sein sollte, gab Herr B an, dass dies die „*Treuhand*“ oder so ähnlich gewesen sei und 80% sollte Herr B und 20% seine Frau, A, an der Berufungswerberin erhalten.

Auf den Einwurf des Vertreters des Finanzamtes und des Referenten, dass im Gesellschaftsvertrag das genaue Gegenteil stehe und dem Vertrag entsprechend die Einkünfte 2002 erklärt worden seien, beharrt Herr B darauf, dass es genau umgekehrt sei. Vielleicht hätten ja die steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin, es falsch verstanden und das so gemacht, aber es sei wirklich umgekehrt. Seine Frau A habe sowieso kein Geld gehabt und habe logischerweise die Einlage nicht bezahlt.

Auf die Frage, auf welche Weise und vom wem die Gesamteinlage in den Betrieb der Berufungswerberin eingebracht worden sei, antwortete B, dass A sowieso kein Geld gehabt habe. Er habe alles geleistet. So sei die Wahrheit. Frau A habe ja nicht gearbeitet.

Der Vertreter des Finanzamtes führte weiter aus, dass bei der Veranlagung die Gewinne so verteilt worden seien, wie es im Gesellschaftsvertrag festgelegt worden sei. Gegenteiliges sei nicht zu finden gewesen und in einem Jahr von der Berufungswerberin so erklärt worden. Dies sei vom Finanzamt im Berufungsjahr im Schätzungswege beibehalten worden. Man könne nicht im Nachhinein irgendetwas reparieren, um die Verlustverteilung umzudrehen.

Unterbrechend warf Herr B ein, dass die Berufungswerberin ohnehin niemals Gewinne gehabt habe.

Nach Aufklärung darüber, dass aus steuerlicher Sicht im Fall von Herrn B und Frau A es günstiger sei Gewinne Frau A, die sonst über keine Einkünfte verfüge, Verluste hingegen Herrn B, der diese mit seinen Einkünften ausgleichen könne, zuzuordnen, erklärte Herr B, dass er und seine Ehefrau nie vorgehabt hätten, das zu tun, was günstiger sei. Es sie die Wahrheit, dass seine Ehefrau nie gearbeitet habe, kein Vermögen besitze und keinen Gewinn gehabt habe. Er habe den Gesellschaftsvertrag wirklich nicht gelesen und auch nicht so mitbekommen. Diesen Vertrag habe eine Bekannte abgefasst. Das sollte auch der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin wissen. Der jedoch gemeint, dass er nicht mitkommen brauche, da Tatsachen seien, was Tatsachen seien und Wahrheit sei, was Wahrheit sei.

Herr B bestätigt, dass eine weit verbreitete bestimmte Wirtschaftstreuhandkanzlei den Gesellschaftsvertrag abgefasst habe.

Zum Themenkomplex eines möglichen Irrtums der an der Berufungswerberin Beteiligten über ihr Beteiligungsmaß argumentierte der Vertreter des Finanzamtes, dass er sich an den vorliegenden Vertrag halten müsse. Mit dem Gedanken im Nachhinein auf Irrtum zu plädieren, weil die im Vertrag festgelegte Verlustvereilung den Beteiligten nunmehr nicht mehr recht sei, könne er sich nicht anfreunden. Die Beteiligten hätten eine Personengesellschaft gewollt.

Auf die nochmals gestellte Frage, ob während jener Zeit, in welcher die Berufungswerberin firmenbuchrechtlich existiert habe, Gesellschafterbeschlüsse gefasst worden seien, welche die Aufteilung geändert hätten, antwortete Herr B, dass die Berufungswerberin keinen Gewinn gehabt habe. Es sei immer schlechter und schlechter gegangen. Sie hätten bloß beschlossen Schluss zu machen. Sie hätten das nicht beobachtet, Vertrauen sei gut, Kontrolle sei besser. Das hätten er und seine Frau nicht gemacht und seien deshalb die Verlierer gewesen. Das sei die Wahrheit. Gesellschafterbeschlüsse über die Form oder die Verteilung des Gewinnes hätten sie nicht gefasst.

Herr B war aber überzeugt, dass 80% der Einkünfte aus der Berufungswerberin ihm von Anfang an zugestanden seien. Belege dafür gebe es keine. Auch Frau A meine, dass sie nicht zugesperrt hätten, wenn sie einen Gewinn gehabt hätten. Sie hätten zuerst geschaut, ob es Gewinne gebe, aber nicht darüber gesprochen, dass Frau A 20% des Gewinnes erhalte, Herr A 80%. Das Geschäft sei über ihn, Herrn B, gelaufen. Frau A würde sowieso nicht arbeiten. Wenn es Gewinne gegeben hätte, wäre das Geschäft weitergeführt worden. Über den Gewinn hätten Frau A und Herr B nie gesprochen.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte, die Gewinnverteilung der Berufungswerberin wie im Gesellschaftsvertrag vorgesehen vorzunehmen, da es weder mündlich noch schriftlich abändernde Gesellschafterbeschlüsse gegeben habe.

Herr B erklärte abschließend, dass er auch nicht wisste, was er sagen solle. Er habe vorgehabt nunmehr nicht mehr als Lastkraftwagenfahrer, sondern als Geschäftsführer zu arbeiten. Wie schon gesagt, sei alles schief gelaufen. Er möchte eigentlich nichts mit den Behörden, mit jemandem, der bei ihm klopfe und sage, dass er Schulden zu zahlen habe, nichts zu tun haben. Das habe er nie so vorgehabt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei der Berufungswerberin handelt es sich um eine Personenhandelsgesellschaft deren Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 Abs. 1 lit. c BAO an sich einheitlich und gesondert festgestellt werden.

Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO, wirken Feststellungsbescheide im Sinne des § 188 BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen.

Der Feststellungsbescheid ist einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung an diese gilt die Zustellung an die Gesellschaft und an alle Mitglieder vollzogen, unter der Voraussetzung, dass auf diese Rechtsfolge im Bescheid ausdrücklich hingewiesen wird (§ 101 Abs. 3 BAO). Die Wirksamkeit setzt die Zustellung des Bescheides voraus.

Gemäß § 81 Abs. 1 BAO sind abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.

Kommen zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese hiefür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen; diese Person gilt solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird (Abs. 2 leg cit).

Personenhandelsgesellschaften verlieren ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Vollbeendigung. Ihre Auflösung und die Löschung der Firma im Firmenbuch beeinträchtigt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ihre Parteifähigkeit so lange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählen auch die Abgabengläubiger - noch nicht vollständig abgewickelt sind (VwGH vom 29. März 2006, 2001/14/0091 unter Hinweis auf die Erkenntnisse vom 17. November 2004, 2000/14/0142 oder vom 21. September 2005, 2001/13/0059). Bescheide, die noch zugestellt werden müssen, sind daher an die Personengesellschaft zu richten (siehe dazu RdW 1/2003 Artikel-Nr. 47/S 59 und die darin zitierte Judikatur und Literatur; siehe UFS 24.9.2008, RV/0407-S/04).

Angewendet auf den Fall der Berufungsgeberin bedeutet dies, dass der berufungsgegenständliche Feststellungsbescheid zu Recht an die noch nicht voll beendete Kommanditerwerbsgesellschaft (nunmehr Kommanditgesellschaft im Sinne des UGB (Unternehmensgesetzbuch, dRGBI. S 219/1897) gerichtet wurde und die in diesem Verfahren ergehende Berufungsentscheidung an die Personengesellschaft zu richten ist.

B) Vorliegen einer Mitunternehmerschaft:

Aus dem Akteninhalt und des Aussagen des Herrn B ergibt sich, dass Frau A in die Berufungsgeberin tatsächlich, anders als im Gesellschaftsvertrag (siehe oben in § 5) vorgesehen, keine Einlage geleistet hat. Sie hat auch sonst keinen finanziellen, materiellen oder sonstigen Beitrag zur Tätigkeit der Berufungsgeberin geleistet. Auch Herr B war nach seiner eigenen Aussage nur formell Geschäftsführer und hat in der Berufungsgeberin selbst nicht gearbeitet. Die tatsächliche Geschäftsführung wurde von Herrn H D geleistet. Rein faktisch betrachtet ist Herr B bloß als Geldgeber aufgetreten und hat es mit € 10.000,00, welche er selbst und alleine aufgebracht hat, Herrn H D, ermöglicht die gleichen Geschäfte um selben Ort zu führen, welche Herr H D in der insolventen E und D HandelsgmbH betrieben hatte.

Gemäß § 23 Z 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften).

Als Mitunternehmerschaften kamen nach der im Berufungszeitraum geltenden Rechtslage vor dem Unternehmensgesetzbuch neben der im Gesetz ausdrücklich erwähnten Offenen Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft unter anderem die offene Erwerbsgesellschaft (OEG), die Kommanditerwerbsgesellschaft (KEG) und die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die

einen Gewerbebetrieb unterhält, in Betracht (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar¹¹, § 23, Tz 226).

Gemeinschaftliche Einkünfte im Sinne des § 188 BAO liegen nach der ständigen Judikatur (vergleiche Ritz, BAO³, Tz 4f zu § 188 und die dort angeführten Fundstellen) dann vor, wenn eine zur Gemeinschaftlichkeit führende Verbundenheit bezüglich der Einkünfte besteht. Geboten sei dabei allein ein gemeinschaftsrechtliches, gesellschaftsrechtliches oder selbst nur ein faktisches gemeinschaftliches Band in Bezug auf die originäre Erzielung der Einkünfte der Beteiligten. Eine solche Gemeinschaftlichkeit werde bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb vor allem dann angenommen, wenn die Gemeinschaft in einer Mitunternehmerschaft besteht (Ritz, aaO.).

Nach § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach der äußeren Form haben Frau A und Herr B mit dem Gesellschaftsvertrag vom 14. August 2002 eine Kommanditerwerbsgesellschaft und damit eine Mitunternehmerschaft begründet, deren Einkünfte nach § 188 Abs. 1 lit. c BAO einheitlich und gesondert festgestellt werden.

Betrachtet man das oben dargelegte Ergebnis des Ermittlungsverfahrens, haben aber Frau A und Herr B tatsächlich in keiner Weise in der Berufungswerberin zusammengewirkt. Weder hat Frau A, wie im Gesellschaftsvertrag (siehe oben § 5 Z 1 des Gesellschaftsvertrages vom 14. August 2002) vorgesehen, ihre finanzielle Einlage geleistet, noch sonst am Betrieb der unter dem Namen der Berufungswerberin tätigen Bäckerei mitgewirkt. Wie ebenso aus der Aussage des Herrn B in der oben wiedergegebenen mündlichen Verhandlung hervorgeht, hat Frau A auch die aus der Geschäftstätigkeit der Bäckerei entstandenen Verluste nicht getragen. Nicht einmal die aus dem von ihr am 14. Mai 2002 abgeschlossenen Mietvertrag über die Geschäftsräumlichkeiten entstandenen Kosten kann Frau A getragen haben, wenn man die Aussage ihres Ehemannes B bedenkt, dass diese über keine eigenen Einkünfte und kein Vermögen verfügt und Herr B Frau A nur die Familienbeihilfe für ihre gemeinsamen Kinder zur Führung des Haushaltes überlässt.

Frau A hat also sich weder in irgendeiner Weise am Betrieb der Bäckerei beteiligt, noch die finanziellen Auswirkungen oder das sich daraus ergebende unternehmerische Risiko getragen.

Auch Herr B hat nach eigener Aussage am Betrieb der Bäckerei weder durch manuelle Mitarbeit oder durch Ausüben einer wirtschaftlichen Leitungs- oder Entscheidungsfunktion

mitgewirkt. Er hat bloß die zum Betrieb der Bäckerei notwendigen finanziellen Mittel zur Verfügung gestellt und die wirtschaftlichen Folgen (Verluste) getragen.

Betrachtet man dies, kann man in Hinblick auf die Ehe zwischen B und A eine gemeinschaftliche Beziehung, welches sich allerdings allein aus dem Bestehen der Ehe als umfassende Wohn-, Wirtschafts- und Geschlechtsgemeinschaft und nicht aus einer wirtschaftlichen Geschäftsbeziehung ergibt, nicht verneinen.

Eine Mitunternehmerschaft oder faktisches gemeinschaftliches Band im Sinne des Steuerrechts liegt jedoch mangels gemeinsamen Unternehmerrisikos oder gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung nicht vor.

Auch aus dem Blickwinkel der von Judikatur entwickelten Grundsätze zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (vergleiche etwa VwGH 18.04.2007, 2004/13/0025) ergibt sich kein anderes Bild. Zwar ist die Vereinbarung, eine Kommanditerwerbsgesellschaft gründen zu wollen, mit dem Gesellschaftsvertrag vom 14. August 2002 nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen und hat dieser den oben zitierten eindeutigen und klaren Inhalt und wäre so ein Vertrag wohl auch von unbeteiligten Dritten im Wesentlichen so abgeschlossen worden, aber es wurde dieser Vertrag in keiner Weise so vollzogen, wie es die schriftliche formale Vereinbarung vorsieht.

Nicht nur, dass Frau A die vorgesehene Einlage nicht geleistet und auch die Verluste mangels vom Ehemann gewährter Mittel nicht getragen hat, sondern hat Herr B auch ausgesagt, dass weder er noch seine Frau diesen Gesellschaftsvertrag vom 14. August 2002 gelesen und den schriftlichen Inhalt nicht gekannt hätten.

Zwischen fremden Dritten hätten aber beide Vertagspartner auf die Einhaltung des schriftlichen Vertrages, insbesonders auch auf das Leisten der Einlage und das Mittragen des Verlustes bestanden und einen solchen Vertrag auch gelesen. Es fehlt also bei Vereinbarung zwischen Herrn B und seiner Ehegattin A, eine Kommanditerwerbsgesellschaft zum Betrieb einer Bäckerei zu bilden, an der fremdüblichen Durchführung, weswegen diese auch nach den Regeln zur steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, welche auch ein Ausfluss des § 21 BAO ist, nicht anerkannt werden kann.

Bedenkt man, wie wenig sich Herr B und A an den mehrfach zitierten Gesellschaftsvertrag der Berufungswerberin gehalten haben und dass sie nicht einmal den Inhalt dieses Vertrages gekannt haben und Frau A in der mündlichen Berufungsverhandlung am 12. November 2008 den Eindruck erweckt hat, der deutschen Sprache zwar ausreichend mächtig zu sein, aber wohl von ihrem Ehegatten davon abgehalten wurde, irgendwelche Aussagen selbst zu tätigen, scheint das Abweichen der tatsächlichen Durchführung vom Gesellschaftsvertrag sogar jene

Intensität zu erreichen, dass beim Gesellschaftsvertrag vom 14. August 2002 von einem Scheingeschäft im Sinne des § 23 BAO („*Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.*“) als stärkste Ausprägung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO gesprochen werden kann.

Es liegt nämlich der Schluss nahe, dass Herr B im Bestreben seine Steuerlast zu minimieren, versucht hat, Teile seiner Einkünfte auf seine Ehefrau zu verlagern, eine echte Kommanditerwerbsgesellschaft jedoch nie gewollt war, sondern diese Konstruktion allein dem Zweck der Steuerersparnis dienen sollte.

Der spätere Versuch die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages als irrtümlich falsch darzustellen, um die Steuerersparnis für Herrn B zu retten, nachdem sich an Stelle von Gewinnen Verluste eingestellt hatten, ist ein weiteres Indiz in diese Richtung.

Es liegen daher aufgrund des Fehlens eines gemeinschaftlichen Bandes zur Erzielung von Einkünften aus der von der Berufungswerberin formal betriebenen Bäckerei zwischen Herrn B und seiner Ehefrau A keine gemeinschaftlichen Einkünfte im Sinne des § 188 Abs. 1 lit. c BAO vor und hat daher eine solche einheitliche und gesonderte Feststellung, wie im Spruch dargestellt, zu unterbleiben.

Ob stattdessen gemeinschaftliche Einkünfte zwischen Herrn B und Herrn H D, welcher möglicherweise zum Schein Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Berufungswerberin bezogen hat, vorgelegen haben, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Linz, am 3. April 2009