



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Rechtsanwalt, vom 9. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 12. Februar 2010 zur Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2005 betreffend Geschäftsherrin und Mitgesellschafter, nach der am 10. März 2011 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert,

- dass die im Jahr 2005 von der Mitunternehmerschaft erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß [§ 188 BAO](#) mit -269.677,24 € festgestellt werden, und die darin enthaltenen Veräußerungs- und Aufgabegewinne mit 10.671,57 €;
- dass der Einkünfteanteil des Berufungswerbers NameBw mit -1.072,07 € und der darin enthaltene Veräußerungs- und Aufgabegewinn mit 0,00 € festgestellt werden.

Ansonsten bleibt der Spruch des angefochtenen Bescheides unverändert.

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt X erließ den angefochtenen Bescheid zur Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2005 – laut dem einen Spruchbestandteil bildenden Adressfeld und unter Verweis auf die im Spruch (Einkünfteverteilung) angeführten Personen – an HerrA, Geschäftsherrin, HerrC, HerrD, FrauE, FrauF, NameBw, HerrG, HerrH,

---

HerrI, HerrJ, HerrK und HerrL als ehemalige Gesellschafter der Geschäftsherrin und Mitgesellschafter. (F-Akt [Gewinnfeststellungsakt] BI 87ff/2005)

Dieser, mit 12. Februar 2010 datierte Bescheid stellte die im Kalenderjahr 2005 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß [§ 188 BAO](#) mit -249.677,24 € und die darin enthaltenen Veräußerungs- und Aufgabegewinne mit 29.599,50 € fest, wovon auf den Berufungswerber (Bw) ein Anteil an den Einkünften in Höhe von 18.927,93 € sowie ein Anteil an den darin enthaltenen Veräußerungs- und Aufgabegewinnen in Höhe von 18.927,93 € entfiel.

Mit Schreiben vom 9. März 2010 er hob der Bw, vertreten durch seinen Rechtsanwalt, Berufung gegen den Bescheid vom 12. Februar 2010 unter Anfechtung in vollem Umfang, mit dem Begehren, den Bescheid aufzuheben, in eventu in seinem Punkt betreffend Feststellung angeblicher Einkünfte des Bw in Höhe von 18.927,93 € aufzuheben sowie in eventu den Bescheid aufzuheben und die Sache zur Verfahrensergänzung an die Behörde erster Instanz zurückzuverweisen. (F-Akt BI 96ff/2005)

Begründend wurde vorgebracht, dem Bw sei die Gesellschaft, an der er beteiligt sein solle, bislang nicht näher bekannt. Der Bw habe die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 18.927,93 € im Jahr 2005 nicht gehabt, und auch nicht davor oder danach. Die vermeintlichen Einkünfte würden dem Bw offenkundig aufgrund diverser Erklärungen zu Unrecht zugeordnet. Der Bw kenne Herrn HerrA seit etwa 1994/95 und habe diesen zunächst mit dem Abschluss sämtlicher Versicherungen, dann aber auch mit allen Vermögensbelangen bis hin zur Erledigung seiner Steuererklärungen beauftragt. Das besondere Vertrauensverhältnis sei insbesondere wegen der Zugehörigkeit zur gleichen Religionsgemeinschaft, in welcher zwischen den Mitgliedern ein besonderes Vertrauensverhältnis bestehe, gegeben gewesen. Daher habe der Bw nicht jene Sorgfalt an den Tag gelegt, wie man sie gegenüber Fremden an den Tag legen sollte.

So habe Herr HerrA ohne Wissen und Zustimmung des Bw diverse Transaktionen vorgenommen, wobei der Bw letztlich einen Schaden von 126.544,75 € samt Zinsen erlitten habe. Es habe sich dabei um einen Geldbetrag gehandelt, den der Bw Herrn HerrA letztlich als Darlehen mit dem Auftrag übergeben habe, 6% Zinsen p.a. zu erwirtschaften, wobei der darüber gehende Gewinn Herrn HerrA für seine Bemühungen hätte verbleiben sollen. Tatsächlich sei dieses Geld jedoch weg und Herr HerrA schulde dem Bw aufgrund des Versäumungsurteiles des Landesgerichtes M vom 8. April 2009 den Betrag von 126.544,75 € s.A.

Herr HerrA habe offenkundig seine besondere Vertrauensstellung zum Bw ausgenutzt und die ihm erteilte Vollmacht auch dazu verwendet, gegenüber Dritten zu erklären, dass der Bw ein Gesellschafter der Geschäftsherrin sei.

Der Bw sei aber niemals Gesellschafter dieser Gesellschaft gewesen noch habe er irgendeine Erklärung abgegeben, Gesellschafter zu werden, noch habe er Herrn A damit beauftragt, im Vollmachtsnamen zu veranlassen und zu erklären, dass der Bw ein Gesellschafter dieser Gesellschaft sei.

Die Behörde habe in steuerlichen Belangen gemäß [§ 21 BAO](#) den wahren und tatsächlichen Sachverhalt zu erforschen und nicht offenkundig unrichtige Rechtsgeschäfte oder Erklärungen bzw Firmenbucheinteragungen ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Der Bw habe gegenüber dem Finanzamt mitgeteilt, dass – gleichgültig, welche Erklärungen Herr HerrA auch in Vollmachtsnamen des Bw abgegeben habe – diese null und nichtig seien.

An Beweisen wird abschließend angeführt:

- der beizuschaffende Akt des Landesgerichtes M,
- die Einvernahme des Herrn HerrA,
- die Parteienvernehmung.

Am 23. März 2010 erfolgte eine niederschriftliche Einvernahme des Herrn HerrA durch das Finanzamt X. (F-Akt BI 117ff/2005)

Mit Schreiben vom 6. April 2010 hielt das Finanzamt X dem Bw vor (F-Akt BI 99ff/2005):

- Vom Bw eigenhändig unterschriebener Gesellschaftsvertrag vom 26. August 2004, wonach der Bw der Geschäftsherrin als stiller Gesellschafter mit einer Kapitaleinlage von 20.000 € betrete und am Ergebnis/Gewinn und am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sei.
- Vom Bw eigenhändig unterschriebene Einkommensteuererklärung 2004, worin dieser einen Verlustanteil aus einer Beteiligung an der Geschäftsherrin erklärt.
- Vom Bw eigenhändig unterschriebene Vereinbarung vom 17. März 2006: „Gegenstand dieser Vereinbarung ist die Art und Weise der Rückzahlung der Kapitaleinlage in der Höhe von 20.000,- €, nach dem Austritt des Herrn NameBw aus der Geschäftsherrin (Rechtsnachfolger ist die nGmbH) vom 30.12.2005, durch die Herren HerrA und HerrN, zu gleichen Teilen....“

In der Stellungnahme des Bw, vertreten durch seinen Rechtsanwalt, vom 23. April 2010 (F-Akt BI 110ff/2005) wird zum – nach Ansicht des Bw vermeintlichen – Gesellschaftsvertrag schließlich ausgeführt:

„.... Diese Erledigung erfolgte dergestalt, dass der Einschreiter [Anm.: = der Bw] alle Schriftstücke, Erklärungen oder sonstige Schreiben, die er von Herrn A in diesem Zusammenhang vorgelegt bekommen hat, ohne zu lesen, gleichsam ‘blind’ im Vertrauen auf ein richtiges und korrektes Vorgehen des Herrn A, welches Vertrauen durch die Grundsätze

des gemeinsamen Glaubens entwickelt und gefestigt worden ist, unterschrieben. Der Sinn war unter anderem, dass der Einschreiter gerade um die 'bürokratische Arbeit' mit Behörden und Versicherungen entlastet werden sollte, wobei sich der Einschreiter aufgrund des oben aufgezeigten Glaubensgrundsatzes zwischen den einzelnen Mitgliedern darauf verlassen hat, dass Herr HerrA nur diese Schriftstücke oder Schreiben oder sonstige Korrespondenz verfasst, die er zuvor mit dem Einschreiter besprochen und ihm mündlich erklärt hat.

Es ist daher durchaus möglich, dass der Einschreiter am 26.8.2004 den 'Gesellschaftsvertrag', vielleicht aber auch nur die letzte Seite, vielleicht aber auch nur überhaupt ein leeres Blatt Papier, dem Einschreiter von Herrn A als notwendiges 'Blankoformular' vorgelegt, das noch ausgefüllt werden muss, unterschrieben hat.

Eines ist jedoch sicher, dass der Einschreiter einen solchen Gesellschaftsvertrag niemals unterschrieben hätte, wenn er auf diesem Vertrag oder Schreiben den Firmenstempel des Herrn n gelesen hätte.

Herr n, der offenkundig einen Firmenstempel mit 'Freiherr von n' verwendet hat, ist für den Einschreiter schon damals Anlass gewesen, jeglichen Kontakt mit diesem zu meiden.

Aufgrund dieser Umstände ist davon auszugehen, dass der besagte Gesellschaftsvertrag eine Fälschung ist. Entweder wurde die Unterschrift von einem leeren Blatt, welches der Einschreiter durchaus häufig für Herrn A unterschrieben bzw. vorbereitet hat, in dieses Dokument eingefügt, oder wurde dem Einschreiter der Vertrag bzw. die letzte Seite des Vertrages einfach zur Unterrichtung vorgelegt bzw. unterschoben."

Hinsichtlich der Einkommensteuererklärung 2004 vom 18. November 2005 verhalte es sich ebenso. Der Bw habe häufig leere Formulare, unter anderem sicher auch die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 unterfertigt.

Allerdings sei das Formular vor der Unterrichtung durch den Bw leer gewesen und habe dieser somit auch gar nicht eine wirksame Erklärung im Sinne einer nachträglichen Ausfüllung abgeben können.

Die auf der Steuererklärung angegebene P Steuerberatungs GmbH habe der Bw nicht mit seiner Vertretung betraut oder sonst beauftragt. Es könne sein, dass dies ohne Auftrag des Bw durch Herrn A veranlasst worden sei.

Hinsichtlich der Vereinbarung vom 17. März 2006 wird auf die Stellungnahme zum (vermeintlichen) Gesellschaftsvertrag verwiesen und weiters ausgeführt:

„Bei dieser 'Vereinbarung' ist schon von ihrem äußerlichen Bild einmal mehr deutlich zu erkennen, dass der Einschreiter offenkundig blanko leere Zettel unterschrieben hat.

Betrachtet man die Urkunde genauer, so fällt auf, dass die Unterschrift des Einschreiters unter seinem Namen steht, jedoch nicht auf der dafür vorgesehenen Linie. Alle anderen Unterschriften, nämlich die des Herrn HerrA, des HerrN und der nGmbH, sofern es eine solche

---

überhaupt gibt, sind oberhalb des Linienzuges.

Bereits die Urkunde spricht für eine Fälschung und ist davon auszugehen, dass eine derartige Vereinbarung nie getroffen worden ist und auch schon gar nicht vom Einschreiter unterfertigt wurde.

Weiters weist der Einschreiter darauf hin, dass er sich mit Herrn HerrN niemals irgendwo getroffen hat und schon gar nicht an den Tagen des 26. August 2004 oder des 17. März 2006.“

Abschließend werden als Beweise angeführt:

- Jederzeitige Einvernahme des Bw
- Einvernahme des HerrA

Abschließend wird ausgeführt:

„Aus all diesen Gründen ist davon auszugehen, dass es sich bei den drei Urkunden, nämlich den vermeintlichen Gesellschaftsvertrag, die behauptete Steuererklärung für das Jahr 2004 und die angebliche Vereinbarung aus dem Jahr 2006 um Fälschungen und/oder unechte Urkunden und/oder unrichtige Urkunden handelt, deren Richtigkeit und Echtheit der Einschreiter ausdrücklich bestreitet.

Da das Finanzamt verpflichtet ist, gemäß [§ 21 BAO](#) den wahren maßgeblichen steuerlichen Sachverhalt zu ermitteln und diesen Sachverhalt seinem Bescheid zugrunde zu legen, wird das Finanzamt in seiner weiteren Beurteilung davon auszugehen haben, dass der Einschreiter zu keinem Zeitpunkt ein atypischer Gesellschafter irgendeiner Gesellschaft war.“

Das Finanzamt X forderte an und erhielt am 23. April 2010 von der P Steuerberatungs GmbH die Ablichtung einer vom Bw unterfertigten Vollmachtsurkunde (F-Akt Bl 114/2005).

Das Finanzamt X erstattete einen mit 26. Juli 2010 datierten Vorlagebericht an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS), in dessen Beiblatt auch eingegangen wurde auf die vorgenannte Vollmachtsurkunde sowie auf die Einvernahme des HerrA am 23. März 2010, welche auch die gänzlich neuen Behauptungen in der Stellungnahme vom 23. April 2010 abdecke. (UFS-Akt Bl 1ff)

Der Referent des UFS hielt dem Bw mit Schreiben vom 9. August 2010 (UFS-Akt Bl 22) vor:

- Die in der Beilage zum Vorlagebericht des Finanzamtes X erwähnte Niederschrift über die Einvernahme des HerrA vom 23. März 2010 in Ablichtung.
- Zum Beweisantrag in Zusammenhang mit dem Akt des Landesgerichtes M: Beweisanträge hätten das Beweismittel und das Beweisthema – somit die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen – anzugeben;

- Zum Beweisantrag in Zusammenhang mit Parteienvernehmung: „Laut VwGH 22.4.2009, [2008/15/0283](#) ist die Parteienvernehmung in der Bundesabgabenordnung nicht als eigenes ‘typisiertes Beweismittel’ vorgesehen. Selbstverständlich kann die Partei schriftliche Stellungnahmen einbringen. Im vorliegenden Fall ist eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt, sodass die Partei auch Gelegenheit hat, sich in dieser mündlich zu äußern.“

Der Bw brachte mit Schreiben vom 24. August 2010, vertreten durch seinen Rechtsanwalt, eine Stellungnahme ein (UFS-Akt Bl 23f).

Während HerrA behauptet, den Bw als stillen Gesellschafter der Geschäftsherrin angeworben zu haben, mehrmals mit dem Bw telefoniert und diesem das Geschäftsmodell erklärt zu haben, bestreitet dies der Bw. Er sei keine Beteiligung an der Geschäftsherrin in der erforderlichen Kenntnis eingegangen. In der Regel seien dem Bw Blankozettel vorgelegt worden, die dieser zu unterschreiben gehabt hätte.

Hinsichtlich des Zivilaktes des Landesgerichtes M als Beweismittel wird darauf hingewiesen, dass in diesem Zusammenhang die Glaubwürdigkeit von HerrA herabgesetzt sei und daher der Darstellung des Bw Glauben zu schenken sei.

Die Berufungsbehörde forderte den betreffenden Akt des Landesgerichtes M an (UFS-Akt Bl 28) und übersandte davon eine Ablichtung an das Finanzamt X als Amtspartei (UFS-Akt Bl 39), wie auch schon eine Ablichtung des ha. Vorhaltes vom 9. August 2010 und der Stellungnahme hierzu vom 24. August 2010 der Amtspartei übersandt worden war (UFS-Akt Bl 26).

Am 9. März 2011 langten beim UFS ein: mit 4. März 2011 datiertes Schreiben des HerrN zur Übermittlung einer Stellungnahme und diese mit 28. Februar 2011 datierte Stellungnahme (UFS-Akt, Bl 57f).

In der am 10. März 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung übergab der Referent dem Bw und dem Vertreter des Finanzamtes X jeweils eine Ablichtung der am 9. März 2011 eingelangten Eingabe des HerrN.

Der Bw sagte, dass im Zusammenhang mit dem Ausstieg aus der Beteiligung kein einziger Euro an ihn geflossen sei; er habe auch von den Verträgen erst im Nachhinein erfahren.

Der Referent übergab dem Bw und dem Vertreter des Finanzamtes X jeweils einen Tabellenausdruck zur Nachvollziehung der zugrundeliegenden Berechnungen für den Einkünfteanteil des Bw für 2005 wie folgt (UFS-Akt Bl 64):

Text	Veränderung	Kapitalkonto
Kapitaleinlage August 2004	20.000,00 €	20.000,00 €
Anteil am Gewinn/Verlust 2004	-18.927,93 €	1.072,07 €
Anteil am (laufenden) Gewinn/Verlust 2005	-28.029,69 €	-26.957,62 €

Veräußerungsgewinnberechnung im Sinne der Betriebsprüfung

Veräußerungserlös (Rückzahlung der 20.000 €)	20.000,00 €
abzüglich Kapitalkonto (minus mal minus = plus)	26.957,62 €
Veräußerungsgewinn (im Jahr 2005)	46.957,62 €

Ermittlung d. Einkünfteanteiles f. 2005 des Bw iSd Einkünftefeststellg.

Anteil am laufenden Gewinn/Verlust 2005	-28.029,69 €
Veräußerungsgewinn 2005	46.957,62 €
gesamter Anteil an d. Einkünften (Gewinne/Verluste) d. Jahres 2005	18.927,93 €

(zur Gänze Veräußerungsgewinn darstellend)

alternative Veräußerungsgewinnberechnung

Veräußerungserlös Null (im Sinne des Gesellschaftsvertrages)	0,00 €
abzüglich Kapitalkonto (minus mal minus = plus)	26.957,62 €
Veräußerungsgewinn (im Jahr 2005)	26.957,62 €

Ermittl. des Einkünfteanteiles f. 2005 des Bw. iSd alternativen Bere.

Anteil am laufenden Gewinn/Verlust 2005	-28.029,69 €
Veräußerungsgewinn 2005	26.957,62 €
gesamter Anteil an d. Einkünften (Gewinne/Verluste) d. Jahres 2005	-1.072,07 €

(kein Veräußerungsgewinn enthalten, weil Verlust)

Hinsichtlich der vorgenannten alternativen Veräußerungsgewinn berechnung hielt der Referent dem Vertreter des Finanzamtes vor, dass der Veräußerungserlös für die Aufgabe des Gesellschaftsanteiles per Ende 2005 laut § 9 des Gesellschaftsvertrages mit Null zu bewerten wäre. Die Vereinbarung vom 17. März 2006 wirke nicht auf Dezember 2005 zurück.

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

A) Zur Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides:

Aus dem Firmenbuch ist in Zusammenhang mit der Geschäftsherrin ersichtlich:

- Sie war mit der Schreibweise firmaGeschäftsherrin OEG der Firma unter FN Q im Firmenbuch eingetragen (Firmenbuch-Auszug: UFS-Akt Bl 13). Ihr Geschäftszweig war bestimmter Handelszweig sowie Handel mit Waren aller Art. Ihre Gesellschafter waren HerrN und HerrA.

An dieser Stelle ist auch klarzustellen, dass dem angefochtenen Bescheid keine Beteiligung des Bw als unbeschränkt haftender Gesellschafter dieser OEG zugrundeliegt, sondern zivilrechtlich eine stille Beteiligung gemäß § 178ff HGB am Handelsgewerbe (minderkaufmännisches Grundhandelsgewerbe) dieser OEG, und abgabenrechtlich eine auf zivilrechtlich jeweils zweigliedrigen stillen Gesellschaften aufbauende Mitunternehmerschaft, welche unter anderem den Bw umfasste und als 'Geschäftsherrin und Mitgesellschafter' oder ähnlich zu bezeichnen war.

- Die firmaGeschäftsherrin OEG endete durch Vermögensübernahme gemäß [§ 142 HGB](#), welche am 11. April 2006 in das Firmenbuch eingetragen wurde. Ebenfalls eingetragen wurde am 11. April 2006 bei der n GmbH die Übernahme des Vermögens der firmaGeschäftsherrin OEG, der Einbringungsvertrag vom 25. Jänner 2006 und der Generalversammlungsbeschluss vom 25. Jänner 2006 zur Kapitalerhöhung um 4.160 €.
- Bei der n GmbH wurde am 8. Jänner 2009 die Eröffnung des Konkurses durch Beschluss des Landesgerichtes M vom 30. Dezember 2008 sowie die daraus resultierende Auflösung der GmbH eingetragen.

Der Vermögensübergang gemäß [§ 142 HGB](#) bewirkte die Vollbeendigung der Geschäftsherrin im Jahr 2006 (vgl VwGH 18.11.1993, [92/16/0109](#)); ihre Rechts- und Parteifähigkeit endete somit mit ihrer Löschung im Firmenbuch im April 2006. Die Geschäftsherrin, welcher im angefochtenen Bescheid ein Einkünfteanteil zugerechnet wird, war somit am Tag der Zustellung des angefochtenen, mit 12. Februar 2010 datierten Bescheides an den Vertreter gemäß [§ 81 BAO](#) der ehemaligen Gesellschafter der Geschäftsherrin und Mitgesellschafter, d.h. gemäß § 17 Abs. 3 ZustellG am 17. Februar 2010 (Beginn der Abholfrist laut Rückschein; F-Akt BI 90/2005), nicht mehr rechtlich existent.

Aufgrund der nunmehrigen und bereits am 17. Februar 2010 geltenden Rechtslage bewirkt dies keine Nichtigkeit des angefochtenen Einkünftefeststellungsbescheides gemäß [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2005:

Durch das AbgVRefG, BGBl I 20/2009 trat in [§ 188 Abs. 1 BAO](#) an die Stelle der Wortfolge „Einheitlich und gesondert werden festgestellt“ die Wortfolge „Festgestellt werden“.

Weiters wurde durch BGBl I 20/2009 an [§ 188 BAO](#) folgender Abs. 5 angefügt: „(5) Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge Sachwalterbestellung), so gilt dies als Feststellung (Abs. 1)

*und steht der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den übrigen, denen Einkünfte zugerechnet werden."*

Weiters war bereits durch BetrbG 2006, BGBl I 99/2006 an [§ 191 BAO](#) folgender Abs. 5 angefügt worden, welcher infolge der Ersetzung des Wortes „Schriftstück“ durch „Dokument“ mittels BGBl I 9/2010 nunmehr folgenden Wortlaut hat: „*(5) Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188) hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge Sachwalterbestellung), so steht dies der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den übrigen, denen Einkünfte zugerechnet werden."*“

Der angefochtenen Einkünftefeststellungsbescheides gemäß [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2005 vom 12. Februar 2010 wirkt daher insbesondere auch gegen den Bw, weshalb dieser gemäß [§ 246 Abs. 2 BAO](#) zur Einbringung der vorliegenden Berufung befugt war.

B) Adressierung der vorliegenden Berufungsentscheidung:

Als materielle Bescheidadressaten in dem einen Spruchbestandteil bildenden Adressfeld werden daher angeführt:

- der Bw als Berufungswerber; sowie als Zustellempfänger (formeller Bescheidadressat) sein Rechtsanwalt; die Bezeichnung der P Steuerberatungs GmbH als Zustellempfängerin kommt aus folgenden Gründen nicht infrage:
  - Die Bevollmächtigung der P Steuerberatungs GmbH durch den Bw ist im vorliegenden Einkünftefeststellungsverfahren nicht geltend gemacht worden.
  - Die Übermittlung vom 23. April 2010 einer Ablichtung der Vollmachtsurkunde vom 14. September 2005 geschah nicht zum Zweck der Geltendmachung der Bevollmächtigung im Verfahren, sondern im Rahmen des vom Finanzamt X durchgeführten Ermittlungsverfahrens zur Gesellschafterstellung des Bw.
  - Die Vollmacht enthält zwar auch eine ausdrückliche Zustellungsbevollmächtigung, deren Geltendmachung gegenüber dem Wohnsitzfinanzamt im Einkommensteuerverfahren des Bw keine Geltendmachung im vorliegenden Einkünftefeststellungsverfahren sein kann.

- 
- Der Bw hat in der mündlichen Berufungsverhandlung auf Befragen klargestellt, dass die P Steuerberatungs GmbH keine Zustellvollmacht für die vorliegende Berufungsentscheidung hat.
  - diejenigen Personen, an die der angefochtene Bescheid vom 12. Februar 2010 ergangen ist,
    - jedoch mit Ausnahme des Bw, der bereits nach dem vorherigen Punkt angeführt wird;
    - weiters ohne Anführung der Geschäftsherrin, an die der Bescheid mangels aufrechter Existenz (Rechtsfähigkeit) nicht ergehen konnte und nicht ergehen wird können;
    - weiters ohne Anführung der n GmbH, schon weil einer solchen Vorgangsweise der [§ 290 Abs. 1 BAO](#) entgegenstünde, zumal seit 17. Februar 2010 keine Rechtsnachfolge iSd [§ 19 Abs. 2 BAO](#) von der Geschäftsherrin auf die n GmbH eingetreten sein kann und [§ 290 Abs. 3 BAO](#) mit Wirkung für die übrigen ehemaligen Gesellschafter nur diejenige Konstellation „sanieren“ würde, dass die Berufungsentscheidung auch an die Geschäftsherrin gerichtet würde;
    - zu Handen des Vertreters gemäß [§ 81 BAO](#) der ehemaligen Gesellschafter als formellem Empfänger.

C) Zu den Beweisanträgen:

- Der beantragten Herbeischaffung des Zivilaktes des Landesgerichtes M wurde nach Konkretisierung des Beweisantrages schließlich entsprochen.  
Der Gerichtsakt enthielt Eingaben ausschließlich seitens des Bw, vertreten durch seinen Rechtsanwalt.
- Im Abgabenverfahren dürfen auch Beweismittel verwendet werden, die andere Behörden erhoben haben (*Ritz, BAO*<sup>3</sup>, § 183 Tz 1); hier also darf der UFS die von HerrA als Auskunftsperson gegenüber dem Finanzamt X gemachten Aussagen auch verwerten, ohne HerrA in der mündlichen Berufungsverhandlung einzuvernehmen. Eine solche Einvernahme unterblieb daher.
- Zur beantragten Parteienvernehmung ist zum formalen Aspekt auf den ha. Vorhalt vom 9. August 2010 zu verweisen und zum materiellen Aspekt darauf, dass der Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung sich geäußert hat.

D) Zu den strittigen Sachverhaltselementen, soweit sie für die Entscheidung relevant sind:

§ 167 BAO bestimmt: „*§ 167. (1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.*“

*(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“*

Bei der Anwendung des § 167 Abs. 2 BAO ist von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl *Ritz, BAO*<sup>3</sup>, § 167 Tz 8).

a) Festgestellt wird:

Der Bw hat den Gesellschaftsvertrag vom 26. August 2004 unterschrieben, ohne den Vertragsinhalt zu lesen und zur Kenntnis zu nehmen.

Der Bw hat die Einkommensteuererklärung 2004 unterschrieben, ohne sie zu lesen und ihren Inhalt zur Kenntnis zu nehmen.

Begründung:

- Aufgrund des Gesamtbildes des Vorbringens des Bw wird davon ausgegangen, dass der Bw sich an konkrete Unterschriftenleistungen im Einzelfall nicht erinnern kann. Der Bw kann sich nur an die übliche Vorgangsweise beim Unterschreiben dessen, was ihm HerrA vorgelegt hat, erinnern.
- Der Bw geht selbst von mehreren Varianten zu den Umständen dieser Unterschriftenleistungen aus:

Entweder erstens das Unterschreiben ohne den Inhalt des Schriftstückes zu lesen und zur Kenntnis zu nehmen (‘gleichsam „blind“ unterschreiben’);  
oder zweitens das Unterschreiben der letzten Seite eines mehrseitigen Schriftstückes, wobei ihm nur die letzte Seite vorlegt worden sei;  
oder drittens das Unterschreiben eines leeren Blattes Papier.

- Die zweite Variante ist nach Ansicht der Berufungsbehörde deutlich unwahrscheinlicher als die anderen Varianten, weil der Bw die ihm zur Unterfertigung vorgelegten Schriftstücke ohnehin nicht durchgelesen hat.
- Die Unterschrift auf dem Gesellschaftsvertrag ist – anders als die Unterschrift auf der Vereinbarung vom 17. März 2006 – genau an der richtigen Stelle. Deshalb ist die erste Variante wahrscheinlicher als die dritte Variante.

- 
- b) Festgestellt wird: Der Bw hat seine Unterschrift auf das leere Papier, auf dem nachträglich die Vereinbarung vom 17. März 2006 aufgedruckt wurde, gesetzt.

Begründung:

- Die ersten beiden Spiegelstriche der vorhergehenden Begründung zu a) gelten auch hier.
- Die zweite Variante ist hier unmöglich, weil die Vereinbarung nur aus einer Seite besteht.
- Die Unterschrift auf der Vereinbarung vom 17. März 2006 ist – anders als die Unterschrift auf dem Gesellschaftsvertrag – nicht an der richtigen Stelle. Deshalb ist die dritte Variante wahrscheinlicher als die erste.

Die ursprüngliche Argumentation seitens des Bw, als ihm das Finanzamt die Schriftstücke mit seiner Unterschrift noch nicht vorgehalten hatte, wonach die Erklärungen durch den bevollmächtigten HerrA für den Bw abgegeben worden wären, wurde nach dem Vorhalt dieser Schriftstücke nicht aufrechterhalten. Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist auch nicht davon auszugehen, dass in der hier zu behandelnden Angelegenheit HerrA als Bevollmächtigter für den Bw Erklärungen abgegeben hätte.

E) Unstrittig ist:

Der Bw war gemäß § 9 des Gesellschaftsvertrages bei Auflösung der Gesellschaft an den stillen Reserven und dem Geschäftswert beteiligt. Es kann angesichts der Verlustträchtigkeit der Beteiligung, der minimalen Kapitalerhöhung bei der Rechtsnachfolgerin der Geschäftsherrin anlässlich der Vermögensübernahme gemäß [§ 142 HGB](#) und des Konkurses der Rechtsnachfolgerin der Geschäftsherrin ausgeschlossen werden, dass der Anteil des Bw an stillen Reserven und Geschäftswert ausgereicht hätte, seinen rechnerisch per Ende des Jahres 2005 mit 26.957,62 € negativen Kapitalanteil auszugleichen, sodass für ihn irgendein positives Auseinandersetzungsguthaben entstanden wäre.

Der Bw war im Jahr 2006 nicht an der Mitunternehmerschaft 'Geschäftsherrin und Mitgesellschafter' beteiligt. Dies ist unstrittig; nur die Beteiligung des Bw bis zum Ende des Jahres 2005 ist strittig. Dies wird auch in der Vereinbarung vom 17. März 2006 dokumentiert, indem dort der Austritt des Bw aus der Gesellschaft per 30. Dezember 2005 vorausgesetzt wird.

- F) Erklärungswert des vom Bw unterschriebenen Gesellschaftsvertrages vom 26. August 2004, der vom Bw unterschriebenen Einkommensteuererklärung 2004 und der die Unterschrift des Bw tragenden Vereinbarung vom 17. März 2006:

Der Mangel an Erklärungsbewusstsein hindert nach österreichischer Lehre nicht die Wirksamkeit der Willenserklärung (vgl. *Koziol/Welser*, I<sup>12</sup>, 100f), denn der Bw hat den Erklärungstatbestand verursacht durch das Unterschreiben, ohne sich darum zu kümmern, was er unterschreibt, bzw durch das Unterschreiben von leeren Zetteln. Denn auch das Vertrauen der Allgemeinheit, d.h. der Republik als Abgabengläubigerin, in die Wirksamkeit der vom Bw abgegebenen Willenserklärungen ist zu schützen.

Die vorgebrachte Unrichtigkeit bzw Unechtheit der Erklärungen des Bw besteht daher nicht; für das Vorliegen von Fälschungen im eigentlichen Sinne bestehen überhaupt keine Anhaltspunkte.

Nicht relevant ist, ob und inwieweit HerrA den Bw vor den Unterschriftenleistungen informiert hat. Ob HerrN anwesend war oder nicht, als der Bw Unterschriften leistete, ist nicht relevant. Diesbezügliche Sachverhaltsfeststellungen erübrigen sich daher.

- G) Berechnung des Veräußerungsgewinnes per 30. Dezember 2005:

§ 24 Abs. 1 und 2 EStG 1988 bestimmen:

„(1) Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

- des ganzen Betriebes

- eines Teilbetriebes

- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist.

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

(2) Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muß.“

Veräußerungserlös ist im Falle des Ausscheidens aus einer mitunternehmerischen Gesellschaft das Auseinandersetzungsguthaben (Abschichtungsbetrag). Dieses war hier im Dezember 2005 genau Null. Ein positives Auseinandersetzungsguthaben wurde bereits oben unter Punkt E

---

ausgeschlossen. Ein negatives Auseinandersetzungsguthaben wird dadurch ausgeschlossen, dass der Bw zivilrechtlich als stiller Gesellschafter gemäß [§ 180 Abs. 1 HGB](#) nicht zur Ergänzung der durch Verlust verminderten Einlage verpflichtet war.

Die Bestimmung eines Veräußerungserlöses – bezeichnet als Rückzahlung der Kapitaleinlage iHv 20.000 € – in der Vereinbarung vom 17. März 2006 kann steuerlich nicht auf das Jahr 2005 zurückwirken. Eine höhere Bewertung des Auseinandersetzungsguthabens per 30. Dezember 2005 als mit Null wäre somit auch dann ausgeschlossen, wenn die am 17. März 2006 entstandene nominelle Forderung des Bw iHv 20.000 € unter Einbringlichkeitsgesichtspunkten ihrerseits mit mehr als Null zu bewerten gewesen wäre.

Der Veräußerungsgewinn infolge des Ausscheidens des Bw aus der Mitunternehmerschaft ist daher – wie bereits aus der o.a., in der mündlichen Berufungsverhandlung verteilten Tabelle unter 'alternative Veräußerungsberechnung' dargestellt – mit 26.957,62 € (= die Höhe des nicht aufzufüllenden negativen Kapitalkontos) zu ermitteln. Diesem Betrag steht der laufende (negative) Ergebnisanteil des Bw für das Jahr 2005 iHv -28.029,69 € gegenüber, sodass per Saldo ein Anteil des Bw an den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -1.072,07 für das Jahr 2005 festzustellen ist. Da dieser Einkünfteanteil negativ ist, kann er keinen begünstigungsfähigen Veräußerungsgewinn enthalten.

H) Zur vorgebrachten wirtschaftlichen Betrachtungsweise:

20.000 € des vom Bw stammenden Geldes sind in die stille Beteiligung des Bw an der Geschäftsherrin geflossen. Bewertet per Ende 2005 hatte der Bw diese 20.000 € verloren. Aufgrund des vom Bw unterschriebenen Gesellschaftsvertrages war die stille Beteiligung so ausgestaltet, dass sie eine mitunternehmerische Stellung des Bw bedeutete. Deshalb erzielte der Bw daraus (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der für den Bw festgestellte Einkünfteanteil aus Gewerbebetrieb des Jahres 2004 in Höhe von -18.927,93 € und der nunmehr durch die vorliegende Berufungsentscheidung für das Jahr 2005 festgestellte Einkünfteanteil aus Gewerbebetrieb in Höhe von -1.072,07 € sind in Summe -20.000 €. Dies kann kein Widerspruch zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise sein.

I) Abschluss:

Dem Vorbringen des Bw wird zwar nicht gefolgt, aber im Ergebnis ist der Bw durch die Einkünftefeststellung des Jahres 2005 in der Fassung der vorliegenden Berufungsentscheidung nicht mehr mit einem positiven Einkünfteanteil belastet. Daher ist die Entscheidungsrichtung der vorliegenden Berufungsentscheidung insgesamt als teilweise Stattgabe anzusehen.

---

Um mit der vorliegenden Berufungsentscheidung den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern,

- dass der Einkünfteanteil des Berufungswerbers mit -1.072,07 € festgestellt wird (anstatt bisher 18.927,93 €), und der darin enthaltene Veräußerungs- und Aufgabegewinn mit 0,00 € (anstatt bisher 18.927,93 €),

ist es freilich auch erforderlich, die Gesamtbeträge hinsichtlich der Mitunternehmerschaft anzupassen,

- so dass die im Jahr 2005 von der Mitunternehmerschaft erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß [§ 188 BAO](#) mit -269.677,24 € festgestellt werden (anstatt bisher -249.677,24 €), und die darin enthaltenen Veräußerungs- und Aufgabegewinne mit 10.671,57 € (anstatt bisher 29.599,50 €).

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 18. März 2011