

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache  
Bf, Adr1,  
vertreten durch Stb, Adr2,  
über die Beschwerde vom 26.03.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA X  
vom 27.02.2013, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre  
2006 und 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der gemäß § 188 BAO einheitlich und  
gesondert festgestellten Einkünfte sind der Beilage 1 und 2 zu entnehmen und bilden  
einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Dieses Erkenntnis entfaltet Wirkung gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche  
Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Erkenntnisses an  
eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als  
vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof  
nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### A) Nachfolgendes ergibt sich aus der Aktenlage:

1.) Die G & Co KG (Beschwerdeführerin, im Folgenden kurz Bf.) wurde **mit Gesellschaftsvertrag vom 14.09.2005** errichtet.

Als persönlich haftende Gesellschafterin fungierte die G, vertreten durch deren Geschäftsführer A, als beschränkt haftende Kommanditisten beteiligten sich mit der jeweils angeführten Kommanditeinlage die (in der Bundesrepublik Deutschland ansässige) Firma B vertreten durch deren Geschäftsführer C, A, Stb (= der steuerliche Vertreter) und D. Den Gegenstand des Unternehmens bildet gemäß Punkt 2. "Gegenstand des Unternehmens" u. . die Herstellung und der Vertrieb von Anlagen mit innovativer Umwelttechnologie zur Verbesserung der Umweltgüte, insbesondere in den Bereichen Luft und Wasser, die Erstellung von Umweltkonzepten sowie auch der Erwerb und die Pachtung sowie die Beteiligung an Unternehmen und Gesellschaften.

Laut Aktenlage entwickelte die Bf. technische Anlagen.

2.) Betreffend die „Gewinnermittlung und Gewinnausschüttung“ wurde im genannten Gesellschaftsvertrag vom 14.09.2005, insbesondere in Punkt 8. Abs. 2, vereinbart:

*„Die Gewinn- und Verlustermittlung erfolgt nach Abzug der Vergütungen für die Geschäftsführung und Vertretung der persönlich haftenden Gesellschafterin beziehungsweise weiterer vereinbarter Gewinnvorausbezüge und nach Bildung etwaiger Rücklagen im Verhältnis der fixen Kapital konten).“*

Nach Punkt 8. 4.) sind allfällige Verluste den Gesellschaftern anteilig auf Verrechnungskonten anzulasten, Reingewinne der folgejahre sind zur Abdeckung dieser Konten zu verwenden und besteht gesellschaftsvertraglich keine Verpflichtung der Gesellschafter zur Abdeckung von Verlustanteilen.

In Punkt 3. „Kapital der Gesellschaft“ ist unter 4.) festgehalten, dass sich die Beteiligung am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven und des good will sowie am laufenden Gewinn und Verlust nach Höhe der Kapitalkonten richte. Solange von der persönlich haftenden Gesellschafterin keine Kapitaleinlage entrichtet wird, ist demnach das gesamte Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven und des good will den Kommanditisten zuzurechnen.

Nach Punkt 3.5.) wird für jeden Gesellschafter neben den unveränderlichen Kapitalkonten ein Verrechnungskonto geführt, auf welchen Gewinne und Verluste, sowie Einlagen und Entnahmen erfasst werden. Entnahmen sind nur zulässig, wenn ein allfälliges negatives Verrechnungskonto durch auflaufende Gewinne ausgeglichen wird. Guthaben der Gesellschafter sind zur Auszahlung zu bringen.

3.) Der Gesellschaftsvertrag wurde dem Finanzamt am 16.12.2005 übermittelt. Entsprechend den eingereichten Abgabenerklärungen für 2006 und 2007 ergingen am 25.06.2008 und am 27.08.2008 die Feststellungsbescheide für diese Jahre erklärungsgemäß, das heißt die Verluste wurden ausschließlich dem Gesellschafter Stb zugewiesen.

4.) Im Zuge einer Außenprüfung wurden u.a. nachfolgende Feststellungen (bescheidbegründend) getroffen:

„ *Tz. 2 Verlustverteilung*“

*Lt. Gesellschaftsvertrag vom 14.09.2005 „Pkt. 3 Kapital der Gesellschaft“ wurde vereinbart, dass die Beteiligung am Betriebsvermögen sowie der stillen Reserven und des Unternehmenswertes von der Höhe der geleisteten Kommanditeinlagen abhängt. Insgesamt wurden Kommanditeinlagen in Höhe von € 10.000,-- geleistet und teilen sich wie folgt auf:*

Fa. B	Einlage	€ 7.000,--	70%
A	Einlage	€ 1.600,--	16%
Stb	Einlage	€ 1.000,--	10%
D	Einlage	€ 400,--	4%

Am 01.12.2005 wurde die Personengesellschaft im Firmenbuch mit o.a. Vermögenseinlagen eingetragen. Am 12.12.2005 wurde beim FA X der Fragebogen für Gesellschaften, das Unterschriftenprobenblatt sowie ein Antrag auf Erteilung eines abweichenden Wirtschaftsjahres eingebroacht. Auf Anforderung des FA X wurde am 16.12.2005 der Gesellschaftsvertrag mittels Fax übermittelt. Die „Ergänzende Vereinbarung zum Gesellschaftsvertrag vom 14.09.2005“, in der „die Finanzierung der Gesellschaft in der Anlaufphase bis zu einem Betrag von € 200.000,-- vom Gesellschafter Stb getragen wird und allfällige Verluste bis zur Höhe seines Finanzierungsbeitrages zu 100% ihm zuzurechnen sind“, wurde im Zuge der Außenprüfung am 09.12.2010 vorgelegt. In den Erklärungen der Jahre 2006 und 2007 wurde in der Beilage E6a-1 der gesamte Jahresverlust zu 100% dem Kommanditisten Stb zugewiesen, obwohl Pkt. 8 des Gesellschaftsvertrages (Gewinnermittlung und Gewinnausschüttung) unter Unterpunkt 4 regelt, dass allfällige Verluste den jeweiligen Gesellschaftern anteilig auf Verrechnungskonten anzulasten sind. Die Veranlagungen erfolgten erklärungsgemäß. In der Bilanz des Jahres 2006 wurde das Kommanditkapital des Kommanditisten Stb mit € 175.000,-- ausgewiesen, im Jahr 2007 mit € 105.376,66. Obwohl die Gesellschaft am 02.12.2005 im Firmenbuch eingetragen wurde, fand die „Ergänzende Vereinbarung zum Gesellschaftsvertrag vom 14.09.2005“ mangels Vorlage beim Firmenbuchgericht keine Berücksichtigung. Vereinbarungen über eine abweichende (d.h. eine nicht dem Verhältnis der Kapitalbeiträge entsprechende) Einkunftsverteilung, die dem Finanzamt erst im Nachhinein mittels der Abgabe von Steuererklärungen bekannt gegeben werden, erfüllen nicht das Merkmal der Publizität (VwGH 15.12.1987, 87/1410163).

*Rückwirkende Rechtsgeschäfte sind im Steuerrecht ganz allgemein nicht anzuerkennen (VwGH 25.03.1999, 96/15/0079). Diese müssen vielmehr "pro futuro" (im Vorhinein) bekannt gegeben werden (VwGH 21.10.1986, 84/14/0086). Eine Vorlage der Unterlagen erst im Betriebsprüfungsverfahren reicht nicht aus (VwGH 20.01.1988, 87/13/0022).*

**Änderungen der Besteuerungsgrundlagen - Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung**

**[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

Zeitraum	2006	2007
	Euro	Euro
Vor Bp	-79.662,62	-53.728,82
Tz. 1 Kürzung Betriebsausgaben	3.000,00	3.000,00
Nach Bp"	-76.662,62	-50.728,82

5.) Die im Laufe der Außenprüfung vorgelegte ergänzende **Vereinbarung zum Gesellschaftsvertrag vom 14.9.2005** hat nachfolgenden Inhalt:

*„ Es wird festgehalten, dass die Finanzierung der Gesellschaft in der Anlaufphase bis zu einem Betrag von € 200.000,-- vom Gesellschafter Dr. S. sowie mit einem Betrag von € 25.000,-- vom Gesellschafter A. getragen wird.*

*Allfällige Verluste werden bis zur Höhe dieser Finanzierungsbeiträge zunächst zu 100% Herrn Dr. S. sowie anschließend Herrn A. zugewiesen.*

*Allfällige darüberhinausgehende Verluste sowie Gewinne werden im Verhältnis der fixen Kapitalkonten den Gesellschaftern zugewiesen.*

X, 14.9.2005

B/ G      G

Unterfertigt wurde diese Vereinbarung von den jeweiligen Geschäftsführern der GmbH 's sowie einem Gesellschafter der B (E) und den weiteren Gesellschaftern der Bf., ausgenommen D.

6.) In der gegen die auf Basis dieser Feststellungen erhobenen **Berufung vom 26.3.2013** (nunmehr Beschwerde) führte die Bf. u.a. ins Treffen:

*„ Für die Gewinnverteilung sind grundsätzlich die Vereinbarungen der Gesellschafter maßgebend (vgl u.a. VwGH 29.5.1990, 90/14/0002).*

*Die Gesellschafter haben im Zuge der Gründung am 14.9.2005 einen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen, in welchem die Verteilung der Anteile geregelt ist.*

*Mit ergänzender Vereinbarung vom gleichen Tag wurde eine Regelung für die Verteilung der erwarteten Anlaufverluste auf diejenigen Gesellschafter, welche die Finanzierung der Gesellschaft übernahmen, beschlossen.*

*Diese Vereinbarung wurde allein deshalb nicht in den Gesellschaftsvertrag selbst aufgenommen, da kein Interesse bestand, die Struktur der Finanzierung über die Veröffentlichung im Firmenbuch öffentlich zugänglich zu machen.*

*Diese ergänzende Vereinbarung war bereits mündlich im Gesellschafterkreis anlässlich der Unterfertigung des Gesellschaftsvertrages in der Notarskanzlei beschlossen worden und wurde anschließend an den Notarstermin die schriftliche Ausfertigung zur internen Beweissicherung von den anwesenden Gesellschaftern unterfertigt.*

*Für den Hauptfinanzier Stb war eine ausdrückliche Bedingung für die Übernahme der Finanzierung die Zuweisung der Anfangsverluste und entsprach die getroffene Regelung auch dem wirtschaftlichen Haftungsrisiko.*

*Festgehalten wird, dass die Gesellschafter untereinander weder verwandt noch in einem sonstigen Naheverhältnis stehen und ist daher die im Betriebsprüfungsbericht angeführte Judikatur zur erforderlichen Publizität von Vereinbarungen nicht auf den gegenständlichen Fall anwendbar, da diese Judikatur auf Vereinbarung unter nahen Angehörigen abzielt.*

*Es liegt im konkreten Fall keine rückwirkende Vereinbarung vor und ist diese Unterstellung des Finanzamtes allein aus der Nichtbekanntgabe der ergänzenden Vereinbarung an das Finanzamt nicht ableitbar. ....*

*Ebenfalls am 16.12.2005 langte ein Anruf des Finanzamtes X (Frau Y) in meiner Kanzlei ein und wurde um Übermittlung des Gesellschaftsvertrages ersucht. Meine Mitarbeiterin Frau STBA erledigte dieses Ansuchen sofort und faxte umgehend den Gesellschaftsvertrag an das Finanzamt (lt. Faxprotokoll am 16.12. um 11 h 17).*

*Frau STBA übermittelte allerdings lediglich - wie angefordert – den Gesellschaftsvertrag und nicht auch die ergänzende Vereinbarung, welche ebenfalls im Akt abgelegt war, da sie dies nicht für erforderlich hielt.*

*Von diesen Vorgängen habe ich persönlich zum damaligen Zeitpunkt keine Kenntnis erlangt, da meine Mitarbeiterinnen solche Anfragen naturgemäß selbstständig erledigen. Nachdem keinerlei Gründe vorliegen, vom klaren nachvollziehbaren und wirtschaftlich begründeten Parteiwillen abzuweichen, wird um antragsgemäße Stattgabe der Berufung ersucht.“*

7.) Das Finanzamt legte die (seinerzeitige) Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vor. Im Vorlagebericht wird u.a. dargelegt:

*„ Die Grundlage für die Gewinn-/Verlustverteilung bildet der Gesellschaftsvertrag. Diese Vereinbarung der Gesellschafter ist für die Gewinn-/Verlustverteilung maßgeblich und für steuerliche Belange anzuerkennen.*

*Strittig ist die erst im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegte „Ergänzende Vereinbarung zum Gesellschaftsvertrag vom 14.9.2005“. In der Berufungsschrift wird ausgeführt, dass diese Vereinbarung bereits mündlich im Gesellschafterkreis anlässlich der Unterfertigung des Gesellschaftsvertrages in der Notariatskanzlei beschlossen und anschließend an den Notarstermin die schriftliche Ausfertigung zur internen Beweissicherung von den noch anwesenden Gesellschaftern unterfertigt wurde.*

Weshalb man die Vereinbarung nicht in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen habe, wird damit begründet, dass kein Interesse bestand, die Struktur der Finanzierung über die Veröffentlichung im Firmenbuch öffentlich zugänglich zu machen. Für den Hauptfinanzier Stb war eine ausdrückliche Bedingung für die Übernahme der Finanzierung die Zuweisung der Anlaufverluste und entsprach die getroffene Regelung auch dem wirtschaftlichen Haftungsrisiko.

Der Gesellschaftsvertrag sowie die ergänzende Vereinbarung zum Gesellschaftsvertrag wurden laut Berufungsschrift am selben Tag (14. 09. 2005) abgeschlossen.

Im Gesellschaftsvertrag zeichnen für die F als persönlich haftende Gesellschafterin der GF A sowie C als Vertreter der Gesellschafterin B, weiters die Kommanditisten Fa. B (vertreten durch den GF C), Stb, D sowie A.

In der ergänzenden Vereinbarung, welche unmittelbar danach in der Kanzlei Stb schriftlich fixiert worden sein soll, zeichnet für die F der GF A, weiters die Kommanditistin B (vertreten durch den GF C). Die anderen beiden Unterschriften sind unleserlich und nicht mit denen am Gesellschaftsvertrag ident.

Dem Finanzamt gelangte diese Vereinbarung - welche als eine bedeutsame Änderung des Gesellschaftsvertrages zu werten ist - erst im Zuge der Außenprüfung zur Kenntnis. Der Abgabenbehörde war somit der Inhalt des Gesellschaftsvertrages mit seinen Änderungen bis zum Beginn der Außenprüfung nicht vollständig bekannt. Bei Erlassung der Erstbescheide für die Jahre 2006 und 2007 wurde der Verlust erklärungsgemäß zu 100% dem Gesellschafter Dr. S. zugewiesen. Aus welchem Grund es zu einer Änderung der Gewinn-/Verlustverteilung kam, ist aus den Beilagen zu den jeweiligen Steuererklärungen (Bilanz, GuV-Rechnung) nicht ersichtlich. Da in den eingereichten Steuererklärungen samt Beilagen nicht alle jene Angaben offen gelegt wurden, die für die Beurteilung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes notwendig gewesen waren, war eine rechtliche Würdigung der Verlustzuweisung an Stb nur im Zuge der Außenprüfung möglich.

Nach den Bestimmungen des UGB (HaRÄG, BGBI I 2005/120 ab 1.1.2007) ist der richtige Ausweis des Kommanditkapitals sowohl für die Darstellung des Innenverhältnisses (Pflichteinlage) als auch im Außenverhältnis (Hafteinlage) von Bedeutung. Im vorliegenden Fall stimmt die im Firmenbuch eingetragene Hafteinlage (€ 1.000,--) nicht mit der bedungenen Einlage überein. Laut UGB ist in Fällen, in jenen die Hafteinlage kleiner ist als die bedungene Einlage, für den Bilanzausweis die höhere bedungene Einlage maßgebend, der Differenzbetrag gegenüber der Hafteinlage sollte im Anhang zur Bilanz angegeben werden (was im gegenständlichen Fall ebenfalls nicht erfolgt ist). Das Wesen der Haftung liegt in der Wirkung nach außen, also gegenüber „den möglichen Gläubigern der Gesellschaft. Diese Außenwirkung wird durch eine bloße Vereinbarung unter den Gesellschaftern („Ergänzende Vereinbarung zum Gesellschaftsvertrag vom 14.09.2005“) nicht erzielt (vgl. § 172 Abs. 1 UGB).

Eine Verlustzuweisung an den Kommanditisten über die Hafteinlage kommt nur dann in Betracht, wenn sich dieser im Innenverhältnis verpflichtet, über seine Einlage hinaus haftungsmäßig am Verlust der KG teilzunehmen (Nachschusspflicht, ernst gemeinte

*Haftungserweiterungs- bzw. Garantieerklärung, VwGH 21.02.2001, 2000/14/0127). Die Zurechnung des Jahresverlustes hängt nicht davon ab, dass im Verlustentstehungsjahr aktuell mit einem Zugriff der Gläubiger auf das Vermögen des Gesellschafters zu rechnen ist. Entscheidend ist lediglich, dass der Kommanditist im Ernstfall für den Verlust einzustehen hat. Im Prüfungszeitraum ist eine über die Kommanditeinlage hinausgehende Nachschusspflicht bzw. tatsächliche Haltung des Kommanditisten nicht gegeben und eine Nachschusspflicht des Kommanditisten nicht erkennbar. Der Gesellschafter Dr. S. hat somit lediglich eine Haftungserhöhung festsetzen wollen, ohne dass faktisch eine höhere Haftung gegeben war. Er wollte offenbar damit erreichen, dass einkommensteuerlich eine höhere Verlustzuweisung an ihn vorgenommen wird.*

*Der Verlustzuweisung steht es nicht entgegen, dass im Falle eines günstigen wirtschaftlichen Verlaufes die Inanspruchnahme unterbleibt, weil es der Gesellschaft aus eigener Kraft gelingt, ihre Außenstände abzudecken (VwGH 09.09.2004, 2002/15/0196, betreffend die Verpflichtung eines Kommanditisten gegenüber Hauptgläubigern zur Nachschusspflicht auf deren Verlangen). Hängt eine Nachschusspflicht von einem Gesellschafterbeschluss der Kommanditisten ab, dürfen Verluste über die Kommanditeinlage hinaus erst bei einem entsprechenden Gesellschafterbeschluss zugewiesen werden (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0070). Besteht eine gesellschaftsvertragliche, aber nicht im Firmenbuch eingetragene Verpflichtung zur Erhöhung der Hafteinlage, setzt eine weitere Verlustzuweisung voraus, dass die Erhöhung gemäß 5 172 Abs. 1 UGB in handelsüblicher Weise kundgemacht oder den Gläubigern in anderer Weise von der Gesellschaft mitgeteilt worden ist (VwGH 30.06.2005, 2004/15/0097).*

8.) Hierauf replizierte die Bf. im Schreiben vom 30.9.2013:

*„ Das Finanzamt übersieht in seiner Begründung neuerlich, dass es sich im gegenständlichen Fall nicht um eine vermögensverwaltende KG handelt und argumentiert mit Judikaten, welche zu vermögensverwaltenden KG's ergangen sind. Die Verlustzuweisung bei gewerblichen KG's folgt jedoch anderen Regeln und ist die Höhe der Verlustzuweisung von einer Verlustabdeckungsverpflichtung unabhängig. Die Verteilung des Gewinnes hat grundsätzlich aufgrund der Vereinbarungen der Gesellschafter zu erfolgen. Eine steuerliche Korrektur ist nur bei Vorliegen familienhafter Nahebeziehungen oder bei offenkundigen Missverhältnis der Gewinnverteilungsvereinbarung zu der Beteiligung zulässig. In der ergänzenden Vereinbarung vom 14.9.2005 - mündlich und schriftlich- ist eine sachlich gerechtfertigte Abweichung der Gewinnverteilung durch fremde, einander nicht nahestehende Personen getroffen worden und ist diese Gewinnverteilung steuerlich anzuerkennen. Dies unabhängig davon ob dem Finanzamt "Im Vorhinein diese Abweichung bekannt war - eine solche vorherige Bekanntgabe ist rechtlich nicht vorgesehen und könnte*

*höchstens bei familiennahen Beziehungen von Relevanz sein, was die Unterschriften auf der ergänzenden Vereinbarung anlangt:*

*unterfertigt haben C und E (Gesellschafter der B), Herr A und ich. Es fehlt lediglich die Unterschrift vom Kommanditisten D, da dieser unmittelbar nach dem Notartermin wieder nach Slowenien abreiste. Herr D hat jedoch die mündliche Vereinbarung beim Notar mitgetragen und ist er jederzeit bereit, dies zu bestätigen.*

*Natürlich können alle Gesellschafter bestätigen, dass die Gewinnverteilungsabrede bereits beim Notar vereinbart wurde.“*

9.) In einem weiteren Schreiben vom 26.11.2013 wiederholte der steuerliche Vertreter der Bf. die bisherigen Vorbringen.

Bei der Bf. handelt es sich um eine gewerbliche KG, für welche nach geltender Rechtslage eine sofortige Zuweisung der Verluste gelte und für welche im Falle der Nichttragung der Verluste im Zuge des Ausscheidens oder der Liquidation eine Nachversteuerung eintrete.

Keinesfalls liegt eine rückwirkende Vereinbarung vor und wäre es seitens des Gesellschafters unsinnig gewesen, eine Finanzierung der Gesellschaft ohne Bestehen der in Rede stehenden Vereinbarung vorzunehmen.

Der steuerliche Vertreter und sogleich Gesellschafter der Bf. beantragte eine Zeugeneinvernahme der (anderen) Gesellschafter.

10.) In Folge wurden A und D (Lubljana) unter gleichzeitiger Verständigung der Bf und des Finanzamtes als Zeugen vorgeladen, eine Vorladung des Geschäftsführers der in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Gesellschafterin B unterblieb aufgrund der Entfernung.

Der als Zeuge einvernommene A gab bei seiner Einvernahme, zu welcher weder die von diesem Termin verständigte Bf. noch das ebenfalls verständigte Finanzamt einen Vertreter entsandten, wahrheitserinnert und über die Folgen einer falschen Zeugenaussage belehrt, Nachfolgendes zu Protokoll: Bereits anlässlich der Durchsicht und der Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages am 14.09.2005 beim Notar wurde von allen anwesenden Gesellschaftern eine abweichende Gewinn/Verlustverteilung vereinbart, welche nicht im Gesellschaftsvertrag enthalten war. Da aber aufgrund der Anreisezeiten der Gesellschaftsvertrag unbedingt beim Notar an diesem Tag unterfertigt werden sollte, wurde beschlossen, die vereinbarte Abweichung am selben Tag in einer ergänzenden Vereinbarung im Zuge der Fortführung der Gesellschafterversammlung – anschließend an den Termin beim Notar – in den Räumlichkeiten des Stb schriftlich zu fixieren und zu unterzeichnen. Die Unterfertigung erfolgte von allen Gesellschaftern, ausgenommen von D, welcher aus Termingründen sofort wieder nach Laibach zukehren musste.

Über Befragen, warum die Änderung nicht im Gesellschaftsvertrag erfolgt war, erklärte der Zeuge, dass der Vertrag bereits vorgefertigt zur Unterschrift beim Notar gelegen war und den Gesellschaftern eine sofortige Unterfertigung wichtiger gewesen war, als

die Aufnahme der abweichenden Gewinn/Verlustaufteilung. Die in der ergänzenden Vereinbarung festgehaltene – abweichende – Gewinn/Verlustaufteilung entsprach dem Willen sämtlicher Gesellschafter, weshalb diese (mit Ausnahme des abwesenden D) die ergänzende Vereinbarung unterzeichneten. Für die Gesellschafter war klar, dass die Verluste vorrangig jenen beiden Gesellschaftern zuzurechnen waren, die die Gesellschaft vorfinanziert hatten, nämlich Stb und dem Zeugen A.

## **B) Über die Beschwerde wurde erwogen:**

1.) Auf Basis der angeführten Punkte wird zusammenfassend folgender Sachverhalt festgestellt:

Die Bf. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 14.09.2005 von den im Punkt 1.) angeführten Gesellschaftern errichtet.

In Punkt 8. Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages war „*eine Gewinn- und Verlustermittlung nach Abzug der Vergütungen für die Geschäftsführung und Vertretung der persönlich haftenden Gesellschafterin beziehungsweise weiterer vereinbarter Gewinnvorausbezüge und nach Bildung etwaiger Rücklagen im Verhältnis der fixen Kapitalkonten*“ vereinbart. Der genannte Gesellschaftsvertrag wurde dem Finanzamt am 16.12.2005 übermittelt.

Für die Jahre 2006 und 2007 erfolgte entsprechend den eingereichten Abgabenerklärungen eine erklärungsgemäße Veranlagung (mit Bescheiden vom 25.06.2008 und vom 27.08.2008) mit 100%iger Verlustzuweisung an den Gesellschafter Stb.

Im Zuge der durchgeführten Außenprüfung wurde eine vom Gesellschaftsvertrag abweichende, ergänzende Vereinbarung zum Gesellschaftsvertrag vom 14.9.2005 vorgelegt, in welcher „*festgehalten wird, dass die Finanzierung der Gesellschaft in der Anlaufphase bis zu einem Betrag von € 200.000,-- vom Gesellschafter Stb sowie mit einem Betrag von € 25.000,-- vom Gesellschafter A getragen wird.*

*Allfällige Verluste werden bis zur Höhe dieser Finanzierungsbeiträge zunächst zu 100% Herrn Stb sowie anschließend Herrn A zugewiesen.*

*Allfällige darüberhinausgehende Verluste sowie Gewinne werden im Verhältnis der fixen Kapitalkonten den Gesellschaftern zugewiesen.“*

Diese Vereinbarung war von den jeweiligen Geschäftsführern der Gesellschafter-GmbH's sowie einem Gesellschafter der B E und dem Gesellschafter Stb unterfertigt.

Da anlässlich der Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages am 14.09.2005 beim Notar von allen anwesenden Gesellschaftern festgestellt wurde, dass der zur Unterzeichnung aufliegende Vertrag nicht die – vereinbarte - abweichende Gewinn/Verlustverteilung enthielt, erfolgte - nach Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages beim Notar - die

schriftliche Fixierung der abweichenden Gewinn und Verlustaufteilung in der ergänzenden Vereinbarung desselben Tages in den Räumlichkeiten des Stb (siehe Zeugenaussage A). Die in der ergänzenden Vereinbarung festgehaltene – abweichende – Aufteilung entsprach – nach Aussage des wahrheitserinnerten fremden Zeugen - dem Willen sämtlicher Gesellschafter. Da für die Gesellschafter aber klar war, dass die (Anfangs-) Verluste vorrangig jenen beiden Gesellschaftern zuzurechnen sind, die die Gesellschaft vorfinanziert hatten, nämlich Stb und dem Zeugen A, erfolgte die Unterzeichnung der „ergänzenden Vereinbarung“ am Tag der Errichtung der Gesellschaft.

Auf Basis der vorliegenden Aktenlage ist festzustellen, dass die Gesellschafter in keinem (persönlichen familienhaften) Naheverhältnis zueinander standen, sondern „fremde“ Personen beteiligt waren.

Die Bf. erzielt gewerbliche Einkünfte, es handelte sich nicht um eine vermögensverwaltende KG.

Infolge der getätigten Einlagen entstand für den Gesellschafter Stb weder am Ende des Wirtschaftsjahres 2006 noch am Ende des Wirtschaftsjahres 2007 ein negatives Kapitalkonto (vgl. Darstellung im Schreiben vom 19.10.2010 sowie diesbezüglichen Vermerk des Finanzamtes).

Die Auflösung bzw. Löschung der Bf. wurde am 12.01.2009 im Firmenbuch eingetragen. Nach st. Rechtsprechung des VwGH bleibt die Parteifähigkeit einer KG solange bestehen, als deren Rechtsverhältnisse zu Dritten (wzu auch das Finanzamt zählt) nicht abgewickelt sind.

2.) Rechtlich folgt:

Gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb u.a. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene „Gesellschaften“ und Kommanditgesellschaften).

Davon, dass es sich bei der Bf. um eine Mitunternehmerschaft iSd § 23 EStG 1988 sowie um keine „vermögensverwaltende“ KG handelt, gehen beide Parteien unstrittig aus (vgl. auch Unternehmensgegenstand, siehe Punkt A)1.)).

Unstrittig ist weiters auch, dass das Kapitalkonto des Gesellschafters Stb jeweils am Ende der in den Streitjahren endenden Wirtschaftsjahre infolge getätigter Einlagen nicht negativ war.

In Streit steht, ob auf Basis der im Zuge der Außenprüfung vorgelegten „ergänzenden Vereinbarung“ vom 14.09.2005 eine von den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages abweichende Verlustzurechnung an den Gesellschafter Stb vorzunehmen ist.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt, hiebei von

mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen 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.

Das Bundesfinanzgericht hatte aufgrund des Ergebnisses des Ermittlungsverfahrens bzw. der sonstigen Beweisergebnisse im Rahmen der freien Beweiswürdigung festzustellen, ob davon auszugehen ist, dass die „ergänzende Vereinbarung“ am 14.09.2005 beschlossen bzw. unterfertigt wurde.

Die Nichtberücksichtigung der abweichenden Verlustzurechnung stützt das Finanzamt im Wesentlichen auf den Umstand, dass die "ergänzende Vereinbarung" erst im Zuge der Außenprüfung vorgelegt wurde und der Grund der Abänderung der abweichenden Gewinn/Verlustverteilung weder den eingereichten Abgabenerklärungen noch den Beilagen hätte entnommen werden können und rückwirkenden Vereinbarungen im Steuerrecht grundsätzlich keine Bedeutung – außer in gesetzlich vorgesehenen Fällen – zukomme.

Der Abgabenbehörde ist insofern zuzustimmen, dass rückwirkende Rechtsgeschäfte im Steuerrecht ganz allgemein nicht anzuerkennen sind. Diese müssen vielmehr "*pro futuro*" (im Vorhinein) bekannt gegeben werden (vgl. VwGH 21.10.1986, 84/14/0086). Soweit sich das Finanzamt diesbezüglich auf die in TZ 2 angeführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes stützt, ist festzuhalten, dass diese zur Frage der Berücksichtigung von rückwirkenden Rechtsgeschäften im Rahmen der „Angehörigenrechtsprechung“ ergangen sind (vgl. u.a. VwGH 20.01.1988, 87/13/0022: Ausführungen zur Frage der Anerkennung einer zwischen nahen Angehörigen behaupteten stillen Gesellschaft, VwGH 15.12.1987 87/14/0163: Ausführungen zur Frage der Gewinnzuweisung [Verlustzuweisung] aus Vermietung und Verpachtung in einer GesBR zwischen Ehegatten [Zimmervermietung]) bzw. dass ein Naheverhältnis der beteiligten Personen gegeben war).

Dem Erkenntnis des VwGH vom 25.03.1999, 96/15/0079, lag ein solcher Sachverhalt zugrunde, dass die Beschwerdeführer an der GmbH & Co KG (in der Folge KG) beteiligt waren. Der Kaufvertrag vom 28. Dezember 1983, mit welchem die KG eine Liegenschaft an einen Gesellschafter veräußert hatte, wurde mit Auflösungsvertrag vom 11. Oktober 1984, abgeschlossen zwischen der KG, diese vertreten durch den Geschäftsführer-Gesellschafter und Gesellschafter als Käufer, hinsichtlich des größten Teiles der Liegenschaft, also rückwirkend aufgehoben.

Die seitens des Finanzamtes diesbezüglich angeführte Judikatur vermag daher den Standpunkt des Finanzamtes nicht zu stützen, zumal streitgegenständlich die Gesellschafter der Bf. bzw. die handelnden Vertreter zweifellos in keinem persönlichen (familienhaften) Naheverhältnis standen und es daher streitgegenständlich auch nicht an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz mangelt.

Des Weiteren bestätigte der einvernommene Zeuge glaubwürdig das Beschwerdevorbringen dahingehend, dass bereits bei Unterzeichnung des

Gesellschaftsvertrages der Parteiwille bestand den (die Projekte) „vorfinanzierenden“ Gesellschaftern die hieraus resultierenden Verluste zuzurechnen und dass am selben Tag anschließend nach dem Notartermin die in Rede stehende, diesen Parteiwillen fixierende „ergänzende Vereinbarung“ von den Gesellschaftern der Bf. – ausgenommen D, unterfertigt wurde.

Dem Einwand des Finanzamtes, dass abgesehen von den Unterschriften des GF A für die F und des GF C für die Kommanditistin B die anderen beiden Unterschriften auf der „ergänzenden Vereinbarung“ unleserlich bzw. nicht mit denen am Gesellschaftsvertrag ident seien, ist zu entgegnen, dass die Unterschrift des Stb durchaus leserlich ist und es sich bei der weiteren Unterschrift - wie von der Bf. dargelegt - um die des (zweiten) Gesellschafters der B E handelt.

Auf Basis des dargelegten Ergebnisses des Beweisverfahrens bzw. der Zeugeneinvernahme des wahrheitserinnerten und über die Folgen einer falschen Zeugenaussage belehrten Zeugen, der glaubwürdig die Geschehnisse und den Ablauf im Zuge der Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages und der ergänzenden Vereinbarung schilderte und insbesondere die von den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages „abweichende“ Verlustzurechnung als Parteiwillen der beteiligten Gesellschafter bestätigte, ist dem vom Finanzamt angesprochenen Standpunkt, dass die „ergänzende Vereinbarung“ nicht am 14.09.2005 unterzeichnet worden wäre, nicht zu folgen.

Ist aufgrund dieser Ausführungen davon auszugehen, dass die „ergänzende Vereinbarung“ am Tag der Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages in Ergänzung zu diesem unterfertigt wurde, kann nicht vom Vorliegen einer rückwirkenden Vereinbarung gesprochen werden, weshalb die seitens des Finanzamtes diesbezüglich ins Treffen geführten Erkenntnisse nicht greifen.

Das Ergebnis dieser Gesamtbetrachtung vermag auch die Nichtvorlage der „ergänzenden Vereinbarung“ an das Firmenbuch Bf. nicht zu ändern, welche vom steuerlichen Vertreter damit erklärt wurde, dass die zuständige Sachbearbeiterin deren Vorlage für nicht notwendig erachtet hatte.

Hierzu ist auch ergänzend festzuhalten, dass die vom Gesellschaftsvertrag abweichende Verlustzurechnung für das Finanzamt bereits **vor** Durchführung der Veranlagung für das Streitjahr 2006 aufgrund des seit Dezember 2005 vorliegenden Gesellschaftsvertrages eindeutig erkennbar gewesen war.

Seitens des Finanzamtes wird weiters in Treffen geführt, dass eine Verlustzuweisung an den Kommanditisten über die Hafteinlage hinaus nur dann in Betracht kommt, wenn sich dieser im Innenverhältnis verpflichtet, über seine Einlage hinaus haftungsmäßig am Verlust der KG teilzunehmen, wie beispielsweise durch eine vereinbarte Nachschusspflicht oder ernst gemeinte Haftungserweiterungs- oder Garantierklärungen, was aber streitgegenständlich nicht erkennbar sei und wird im Vorlagebericht wird zur Untermauerung dieses Standpunktes auf Erkenntnisse des VwGH (VwGH 21.02.2001, 2000/14/0127, VwGH 09.09.2004, 2002/15/0196, VwGH 24.02.2005, 2003/15/0070, VwGH 30.06.2005, 2004/715/0097) verwiesen.

Dieses Vorbringen ist grundsätzlich zutreffend und können diese grundsätzlichen Ausführungen den angeführten Erkenntnissen, welche zu Sachverhalten betreffend vermögensverwaltende KGs ergangen sind, entnommen werden.

Im Erkenntnis vom 30.06.2005, 2004/15/0097, wurde seitens des Höchstgerichtes – die Ausführungen in den Erkenntnissen vom 21.02.2001, 2000/14/0127 und vom 09.09.2004, 2002/15/0196 - zusammenfassend u.a. Folgendes dargelegt:

*„ ..... Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 21. Februar 2001, 2000/14/0127 bis 0130, in Bezug auf eine KG ausgesprochen, dass die gesellschaftsrechtliche Haftungsbeschränkung des Kommanditisten einer vermögensverwaltenden KG die Zuweisung von über das Ausmaß seiner Hafteinlage hinausgehenden Verlusten steuerlich nicht zulässt, weil der Kommanditist den seine Einlage übersteigenden Verlustanteil wirtschaftlich nicht zu tragen hat. Die steuerliche Verlustzurechnung an Kommanditisten ist von deren Haftung abhängig und daher bei Fehlen einer Nachschusspflicht mit der Einlage begrenzt. Da Kommanditisten auf Grund ihrer handelsrechtlichen Stellung nicht über mehr die Verfügungsmacht verlieren können als über ihre Einlage, findet der bei der Personengesellschaft erfolgte Abfluss von Ausgaben auf der Ebene der Gesellschafter für die Frage der Zuweisung des Verlustes im Ausmaß der Kommanditeinlage seine Grenze. Aus einem Werbungskostenüberschuss resultierende Verlustanteile können daher über die Einlage des Kommanditisten hinaus im Jahr der Entstehung nicht den Kommanditisten, sondern nur den Komplementär treffen. Verluste dürfen einem Gesellschafter nur zugerechnet werden, wenn sie sich bei ihm wirtschaftlich belastend auswirken könnten. Die Zurechnung des Werbungskostenüberschusses wird allerdings über die handelsrechtliche Haftung des Kommanditisten hinaus insoweit zu erfolgen haben, als diesem Gesellschafter insbesondere auf Grund einer ernst gemeinten Haftungserweiterungs- bzw. Garantieerklärung für die Gesellschaft eine Inanspruchnahme tatsächlich drohe.*

*Im Erkenntnis vom 9. September 2004, 2002/15/0196, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die für die KG getroffene Aussage auch für die KEG gilt. Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis klargestellt, dass für die Verlustzuweisung an den Kommanditisten über seine Hafteinlage hinaus bis zum Betrag der möglichen Inanspruchnahme nicht vorausgesetzt wird, dass der Kommanditist im entsprechenden Jahr tatsächlich in Anspruch genommen wird oder mit seiner Inanspruchnahme rechnen muss....“*

Wesentlich erscheint die Aussage, dass Verluste einem Gesellschafter nur zugerechnet werden dürfen, wenn sie sich bei ihm wirtschaftlich belastend auswirken könnten, und zwar über die handelsrechtliche Haftung des Kommanditisten hinaus insoweit, als diesem Gesellschafter insbesondere auf Grund einer ernst gemeinten Haftungserweiterungs- bzw. Garantieerklärung für die Gesellschaft eine Inanspruchnahme tatsächlich drohe.

Entscheidungsrelevant sind weiters die folgenden Darlegungen, wonach „*der wirtschaftliche Gehalt der Beteiligung eines Kommanditisten letztlich nicht durch die Haftungsregelung, sondern durch die endgültige Verlustverteilung bestimmt wird. Eine Verlusttragungsklausel kann in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen werden, weil die gesetzlichen Regeln über die Gewinn- und Verlustverteilung nachgiebiges Recht darstellen. Eine solche auf das Innenverhältnis beschränkte Verlusttragungsklausel stellt primär nur den Schlüssel für die Verteilung des Jahresverlustes dar. Die Gesellschafter können aber auch vereinbaren, dass die Kommanditisten die ihnen anteilmäßig zur Last fallenden Verlustanteile aus ihrem Privatvermögen zu ersetzen, also neben den Einlagen unter Umständen weitere Zahlungen an die Gesellschaft zu leisten haben. ...“*

Wurde nun in der streitgegenständlich – wie bereits dargelegt - zu berücksichtigenden ergänzenden Vereinbarung die Finanzierung der Gesellschaft in der Anlaufphase (bis zu einem Betrag von € 200.000,--) durch den Gesellschafter Stb sowie (mit einem Betrag von € 25.000,--) durch den Gesellschafter A festgehalten und von den Gesellschaftern eine Vereinbarung über die Zuweisung allfälliger Verluste bis zur Höhe dieser Einlagen zu 100% an Stb getroffen, ist diese Ergänzung des Gesellschaftsvertrages als eine zulässige Regelung über die Tragung bzw. Zuweisung der Jahresverluste zu beurteilen. Durch die erfolgte „Finanzierung“ der Bf. hatte der Gesellschafter den/die Jahresverlust/e auch wirtschaftlich zu tragen. Am Ende der in den Streitjahren endenden Wirtschaftsjahre bestand kein negatives Kapitalkonto des Gesellschafters Stb.

Im Hinblick auf die weiteren Darlegungen des Finanzamtes zu Bestimmungen des UGB ist auf die weiteren Ausführungen im genannten Erkenntnis zu verweisen, nämlich dass bei der Kommanditeinlage zwischen der Pflichteinlage (auch: Einlage) und der Hafteinlage (auch: Haftsumme) zu unterscheiden ist (Pflichteinlage ist jene Einlage, zu deren Einbringung sich der Kommanditist gesellschaftsrechtlich verpflichtet hat, Hafteinlage jener Betrag, auf den die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt ist) und dass die Pflichteinlage (im Innenverhältnis) und die Hafteinlage (im Außenverhältnis) **nicht** gleich hoch sein müssen.

Den Gesellschaftsgläubigern haftet der Kommanditist bis zur Höhe seiner Hafteinlage. Die Haftung des Kommanditisten (§§ 171 bis 176 HGB) ist hinsichtlich des Außenverhältnisses der Gesellschafter zwingendes Recht und kann weder durch Gesellschaftsvertrag noch durch interne Vereinbarung der Gesellschafter abgeändert werden. Maßgebend für die persönliche Haftung des Kommanditisten ist allein die Summe, mit der er den Gesellschaftsgläubigern gegenüber für die Schulden der Gesellschaft zu haften verspricht (Hafteinlage), nicht aber dasjenige, was er der Gesellschaft als (Pflicht-)Einlage leisten soll.

Dass die „ergänzende“ Vereinbarung nur der steuerlichen Vorteile wegen allein getroffen worden sein soll, also ein Missbrauch der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes iSd § 22 BAO vorliegt, wurde vom Finanzamt weder ins Treffen geführt noch begründet.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist es durchaus zulässig, sich möglicher zivilrechtlicher Gestaltungsformen zu bedienen, auch wenn sich hierdurch steuerliche Vorteile ergeben.

Auf Basis dieser Ausführungen ist spruchgemäß zu entscheiden.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass aus EDV-technischen Gründen die Beilagen 1 und 2 „händisch“ (d.h. mit Maschinenschrift) korrigiert wurden.

### **C) Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da das Erkenntnis nicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Berücksichtigung von Verlusten über die bedungene Hafteinlage eines Kommanditisten hinaus bzw. auch zur Angehörigenrechtsprechung abweicht, ist die ordentliche Revision nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 30. Juli 2018