



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AB KEG, Adr., vertreten durch Robert Kotrc Wth Stb GmbH., 2734 Puchberg/Schneeberg, Kurpark 1, vom 29. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 4. Februar 2008 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird insoweit abgeändert, als

1. CB und DB aus der Gewinnverteilung ausgeschieden werden und
2. der Gewinnanteil von AB in Höhe von 51.550,45 € festgestellt wird.

Entscheidungsgründe

Die AB KEG (Berufungswerberin, Bw.) wurde im Jahr 2000 gegründet und in das Firmenbuch für den Geschäftszweig Reinigungsgewerbe eingetragen. Persönlich haftender Gesellschafter war AB, Kommanditistin (dessen Schwägerin) SÖ. Der Gesellschaftsvertrag wurde mündlich abgeschlossen. Im Jahr 2004 trat als zweite Kommanditistin die Ehegattin des Komplementärs in die Gesellschaft ein. Die beiden Kommanditistinnen erhielten einen Gewinnanteil von je 5%, der Rest (90%) entfiel auf den Komplementär.

Für das Jahr 2006 gab die Bw. dem Finanzamt als weitere Kommanditisten C, D, E, F und GB bekannt, wobei es sich um die minderjährigen Kinder des persönlich haftenden Gesellschafters handelt.

Die Gewinnverteilung und das Beteiligungsverhältnis wurde wie folgt erklärt:

AB , geb. 1965	65%	33.829,70
SÖ , geb. 1977	5%	9.724,62
HB, geb. 1979	5%	7.272,67
CB, geb. 1988	5%	3.544,15
DB, geb. 1990	5%	3.544,15
EB, geb. 1994	5%	3.544,15
FB, geb. 1995	5%	3.544,15
GB, geb. 1997	5%	3.544,15

Mit **Bescheid gemäß § 188 BAO** vom 4. Februar 2008 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2006 in Höhe von 68.547,74 € fest. Als Beteiligte wurden lediglich AB, SÖ, HB, CB und DB angeführt. Die Gewinnanteile der nicht als Gesellschafter anerkannten Kinder rechnete das Finanzamt dem unbeschränkt haftenden Gesellschafter AB zu.

In der Begründung erläuterte das Finanzamt, dass eine steuerlich beachtliche Mitunternehmerschaft grundsätzlich dann vorliege, wenn die Beteiligten zur Erreichen des Gesellschaftszweckes durch Mitarbeit, Hingabe von Kapital oder Überlassung von Wirtschaftsgütern in der Form beitragen, wie es im wirtschaftlichen Leben zwischen fremden Gesellschaftern üblich sei.

Die Kapitaleinlage von 1.000 € sei nicht geeignet, das Betriebskapital nachhaltig und ausreichend zu stärken. Hinsichtlich der minderjährigen Kinder E, F und G liege daher keine Beteiligung an der Mitunternehmerschaft vor.

Die **Berufung** gegen den Feststellungsbescheid wendet sich gegen die Nichtanerkennung der Kinder als Mitunternehmer. Dem Argument des Finanzamtes sei entgegenzuhalten, dass gemäß § 1193 ABGB der Gewinn nach dem Verhältnis der Kapitalanteile zu verteilen sei. Eine Stärkung des Betriebskapitals sei hier nicht normiert.

Laut EStR Rz 1181 liege eine steuerlich anzuerkennende Mitunternehmerschaft vor, wenn die Beteiligten durch Hingabe ua. von Kapital (wie im vorliegenden Fall) zur Erreichung des Gesellschaftszweckes beitragen. Eine Stärkung des Betriebskapitals werde auch hier nicht gefordert.

Auch eine Einlage von 1.000 € sei eine – wenn auch geringe - Stärkung des Betriebskapitals. Denn im vorliegenden Fall handle es sich um einen Reinigungsbetrieb, der seinen Umsatz zur Gänze auf dem Einsatz von Arbeitskräften aufbaue und daher nur eine geringe Kapitalausstattung benötige. Die in den Steuererklärungen angegebene Höhe der

Gewinnanteile von 5% erscheine angesichts der Tatsache, dass es sich nicht um einen kapital- bzw. vermögensintensiven Betrieb handle, als angemessen.

Das **Finanzamt** ersuchte die Bw. um Vorlage der Gesellschaftsverträge und um Bekanntgabe, welche Arbeitsleistungen bzw. welchen wesentlichen Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg die nicht als Gesellschafter anerkannten Personen im Jahr 2006 geleistet hätten.

Die **Bw.** übermittelte dem Finanzamt den Antrag an das Firmenbuchgericht vom 21. Dezember 2005 auf Neueintragung von Kommanditisten, den Gesellschaftsvertrag und den Beschluss des Pflugschaftsgerichts vom 23. Jänner 2006 über die Bestellung von Kollisionskuratoren für die minderjährigen Kinder samt pflugschaftsbehördlicher Genehmigung des Gesellschaftsvertrages sowie des Antrages auf Neueintragung.

Die Bw. ergänzte im Schreiben vom 28. April 2008, der Gewinn der Gesellschaft werde durch die Dienstnehmer erwirtschaftet und nicht durch die Tätigkeit der Kommanditisten. Die Frage nach der Mitarbeit der Kommanditisten stelle sich daher nicht. Das Argument in der Berufung hinsichtlich der wenig kapitalintensiven Branche habe sich darauf bezogen, dass die Dienstnehmer (durchschnittlich 20 – 25 Personen) und nicht etwa wie in anderen Branchen Maschinen oder anderes Anlagevermögen die Betriebsleistung erbringen, sodass in Summe kein großer Kapitalbedarf bestehe.

Im **Vorlagebericht** an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte das Finanzamt die Abweisung der Berufung. Das Finanzamt wies darauf hin, dass Familienverträge nur unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich anzuerkennen seien.

Die wirtschaftliche Beteiligung von Komplementären und Kommanditisten komme auch bei der KG durch den Kapitalanteil zum Ausdruck. Der gegenständliche Gesellschaftsvertrag erwähne die Beteiligungsverhältnisse nicht einmal. Lediglich aus dem Antrag auf Neueintragung von Kommanditisten an das Firmenbuch sei eine Vermögenseinlage von 1.000 € ersichtlich. Die Einlage des Komplementärs sei gänzlich unbekannt. In Widerspruch zu einem behaupteten Gesellschaftsverhältnis stehende Handlungen (zB keine Führung entsprechender Konten) berechtigen zu Zweifeln am klaren Inhalt eines Gesellschaftsvertrages (EStR Rz 1184). Erst aus den eingereichten Erklärungen sei ersichtlich, dass diese Einlage von 1.000 € zu einem Gewinnanteil von 5% führen soll. Im Jahr 2006 bedeute dies einen Gewinnanteil von 3.544,15 € und damit eine Rendite von 354%.

Diese unübliche unangemessene Gewinnverteilung sei zumindest auf eine angemessene zu korrigieren. Zwischen Familienfremden werde eine derartige Vereinbarung sicher nicht geschlossen.

Ein Kommanditist sei nur dann Mitunternehmer, wenn die Mindestvoraussetzungen eingehalten seien, zB eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert. Aus Punkt VI. iVm Punkt V. des Gesellschaftsvertrages ergebe sich, dass der ausscheidende Gesellschafter lediglich den Saldo aus Kapitalkonto, Ergebnisanteil und Privatkonto erhalte. Es liege daher keine Mitunternehmerstellung vor.

Auch das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 28. April 2008 könne die Bedenken der Abgabenbehörde nicht entkräften. Eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) sei ein Zusammenschluss mehrerer Gesellschafter zu einem gemeinsamen Ziel oder Zweck. Dieser Gesellschaftszweck könne etwa durch die Hingabe von Kapital, Mitarbeit oder durch die Überlassung von Wirtschaftsgütern erreicht werden, wie es im Wirtschaftsleben zwischen Fremden üblich sei. Wenn jedoch nur der Geschäftsführer einen Beitrag leiste – die minderjährigen Kinder gehen noch zur Schule oder befinden sich in einem Lehrverhältnis – so bedürfe es gar keiner Gesellschaft bzw. Mitunternehmerschaft. Es liege vielmehr ein Einzelunternehmen vor.

Die **Bw. entgegnete** dazu, dass die Kommanditisten sehr wohl an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt seien. Punkt VI. iVm Punkt V. des Gesellschaftsvertrages gelte lediglich für die Auszahlung bzw. die Zahlungsmodalitäten und nicht für die Berechnung des auszuzahlenden Mitunternehmeranteiles. Aus Punkt VII. gehe auch hervor, dass im Falle der Liquidation alle Gesellschafter am gesamten Vermögen, also auch an den stillen Reserven und am Firmenwert, beteiligt seien.

Der vorliegende Gesellschaftsvertrag sei zwischen der bereits bestehenden KEG und den neu eintretenden Kommanditisten abgeschlossen worden, um die Fremdüblichkeit zu dokumentieren. Eine pflegschaftsbehördliche Genehmigung sei erteilt worden und zusammen mit dem Gesellschaftsvertrag vom Firmenbuchgericht für in Ordnung befunden worden.

Die Eltern der minderjährigen Kommanditisten seien dem Bezirksgericht zur Rechnungslegung verpflichtet und können nur mit gerichtlicher Zustimmung über das Vermögen der Kinder verfügen. Es komme daher zu einer tatsächlichen Vermögensvermehrung der Minderjährigen.

Der Beitrag jedes Gesellschafters einer KEG müsse weder der Art noch dem Umfang nach gleich sein. Frau SÖ und Frau HB hätten eine Einlage geleistet und arbeiten im Betrieb mit. Die anderen Kommanditisten würden früher oder später ebenfalls im Betrieb mitarbeiten. Die Förderung des gemeinsamen Gesellschaftszweckes sei erfüllt.

Es sei erstaunlich, dass laut Ansicht des Finanzamtes keine Mitunternehmer anzuerkennen seien, sondern ein Einzelunternehmen vorliege, obwohl im bekämpften Bescheid von einer KEG ausgegangen worden sei (es seien nur nicht alle Gesellschafter an der Gewinnverteilung beteiligt worden). Von einem Einzelunternehmen sei bisher nie die Rede gewesen.

Auf **Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz** gab die Bw. bekannt, dass die Gesellschaftsverträge zwischen AB und SÖ und mit HB nur mündlich abgeschlossen worden seien. AB als persönlich haftender Gesellschafter vertrete die Gesellschaft ab Eintragung im Firmenbuch. Die beschränkt haftende Gesellschafterin SÖ hafte mit ihrer Vermögenseinlage von 363,36 € (5.000 ATS). Die Beteiligung am gesamten Vermögen betrage 5%. Die beschränkt haftende Gesellschafterin HB sei mit 8. März 2004 eingetreten, hafte mit ihrer Vermögenseinlage von 1.000 € und sei ebenfalls am gesamten Vermögen zu 5% beteiligt. HB sei die Gattin und SÖ sei die Schwägerin von AB. Dieser habe keine Vermögenseinlage geleistet.

Die Einzahlungsbestätigung über den Kapitalanteil der SÖ sei mit den übrigen Belegen des Jahres 2000 bereits entsorgt worden, Einzahlungsbestätigungen hinsichtlich der Kapitalanteile der übrigen Kommanditisten seien dem Schreiben beigelegt.

Zur Auszahlung der Gewinnanteile 2006 erläuterte die Bw., dass der den Vorweggewinn übersteigende Anteil von HB und SÖ aufgrund der unklaren Situation noch nicht ausbezahlt worden sei. Für die Kinder seien mündelsichere Sparbücher eröffnet worden, die zugunsten des Pflegschaftsgerichtes gesperrt seien und vom Pflegschaftsgericht genehmigt werden müssen. Die Gewinnanteile würden nach Rücksprache mit dem Pflegschaftsgericht und der Freigabe ausbezahlt.

Der Vorweggewinn von SÖ und HB sei der Nettolohn laut beiliegendem Lohnkonto. Beide führen Reinigungstätigkeiten in Firmen und Büroräumen durch. Der Umfang ergebe sich aus der Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Berufungsfall, welche Personen an den von der Bw. Gesellschaft erwirtschafteten Einkünften des Jahres 2006, die durch Einnahmen/Ausgabenrechnung ermittelt wurden, beteiligt sind.

Mit pflegschaftsgerichtlich genehmigten Gesellschaftsvertrag vom 21. Dezember 2005 wurden die fünf minderjährigen Kinder des Komplementärs als neue Kommanditisten in die aus drei Familienangehörigen bestehende KEG aufgenommen, wobei zum Abschluss des Gesellschaftsvertrages für die Kinder Kuratoren bestellt wurden. Laut Firmenbuch beträgt die Haftsumme von SÖ 5.000 ATS (363,36 €), die der anderen Kommanditisten 1.000 €. SÖ und HB arbeiteten 2006 im Rahmen eines Dienstverhältnisses im Betrieb mit, die Kinder erbrachten keine Arbeitsleistungen. Für sämtliche Kommanditisten erklärte die Bw. einen Gewinnanteil von jeweils 5%, SÖ und HB erhielten zusätzlich für ihre Tätigkeit

den Arbeitslohn als Vorweggewinn. Dem Komplementär verblieb erklärungsgemäß ein Gewinnanteil von 65%.

Sind an den Einkünften mehrere Personen beteiligt, wird der Gewinn gemäß § 188 Abs 1 BAO einheitlich und gesondert festgestellt. Die Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 188 Abs 1 BAO setzt voraus, dass "gemeinschaftliche Einkünfte" vorliegen.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 23 Z 2 EStG Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Als Beispiel für eine Mitunternehmerschaft wird in § 23 Z 2 EStG die offene Handelsgesellschaft (OHG) und die Kommanditgesellschaft (KG) angeführt. Daneben kommt u.a. bis 2006 auch eine Kommanditerwerbsgesellschaft (KEG) als Mitunternehmerschaft in Betracht. Entscheidend für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft ist das Gesamtbild der Verhältnisse, wobei nach Lehre und Rechtsprechung zwei Kriterien im Vordergrund stehen, nämlich die Übernahme eines Unternehmerrisikos und/oder die Unternehmerinitiative (*Doralt*, EStG, § 23 Tz 214).

Übernahme eines Unternehmerrisikos bedeutet die Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens, also die Übernahme eines Unternehmerwagnisses (VwGH 17.3.1986, 84/15/0113); dazu gehört die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft, die Haftung für Gesellschaftsschulden, die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert zumindest im Fall der Auflösung der Gesellschaft (VwGH 13.12.1995, 93/13/0253, VwGH 9.2.1982, 81/14/0060, VwGH 24.11.2004, 2000/13/0107, VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126); dagegen wird die Beteiligung an den stillen Reserven im Fall der Selbstkündigung nicht zwingend vorausgesetzt (VwGH 29.4.1982, 3122/79).

Im vorliegenden Fall sind alle Gesellschafter am Gewinn und Verlust beteiligt und es besteht eine Haftung für die Gesellschaftsschulden zumindest in der Höhe der Einlagen. Aus Punkt VII. des Gesellschaftsvertrages ist ersichtlich, dass bei Liquidation der Gesellschaft der Liquidationserlös auf die Gesellschafter zu gleichen Teilen aufzuteilen ist. Das bedeutet, dass auch eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert besteht. Somit kann den Kommanditisten die Übernahme eines Unternehmerrisikos nicht abgesprochen werden.

Unternehmerinitiative entfaltet, wer an unternehmerischen Entscheidungen teilnimmt; dazu genügt allerdings die Ausübung der Gesellschaftsrechte, wenn sie wenigstens dem

Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrecht des Kommanditisten angenähert sind (*Doralt*, EStG, § 23 Tz 218). Der Ausschluss eines Kommanditisten von der Geschäftsführung beeinträchtigt seine Mitunternehmerstellung nicht.

Diesbezüglich ist festzustellen, dass der gegenständliche Gesellschaftsvertrag Zustimmungsbefugnisse der Gesellschafter wie etwa zur Veräußerung oder Verpfändung von Gesellschafterrechten, zur Auflösung der Gesellschaft oder zur Gewinnverteilung enthält. Weiters sind im Falle der Auflösung sämtliche Gesellschafter zu Liquidatoren der Gesellschaft berufen. Im übrigen verweist der Gesellschaftsvertrag auf die Bestimmungen des Handelsgesetzbuches (HGB) und des Erwerbsgesellschaftengesetzes (EGG). Der Gesellschaftsvertrag gewährleistet damit den Gesellschaftern durchaus die Entfaltung einer Unternehmerinitiative.

Bei Gesellschaften zwischen nahen Angehörigen, die verhältnismäßig leicht durch entsprechende Abreden steuerliche Folgen willkürlich herbeiführen können, muss das Bestehen eines Gesellschaftsverhältnisses allerdings besonders sorgfältig geprüft werden (VwGH 11. 2. 1983, 82/14/0255, 0263, 0264, VwGH 7. 6. 1983, 82/14/0340, VwGH 4. 10. 1983, 83/14/0017, 0074). Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung (*Doralt*, EStG, § 2 Tz 158 bis 167/6) für den Bereich des Abgabenrechtes - auch wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen - nur anerkannt, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten;
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben; und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Bei Familiengesellschaften sind daher – bezogen auf jeden einzelnen Gesellschafter – nicht nur Unternehmerinitiative und –risiko, sondern zusätzlich auch die Erfüllung der Kriterien für Angehörigenvereinbarungen Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung.

Diese Kriterien erfüllt der gegenständliche Gesellschaftsvertrag nicht, da für einen Gesellschaftsvertrag wesentliche Vereinbarungen im Vertrag nicht enthalten sind:

- Die Gewinnverteilung ist nicht festgelegt, sondern der gesonderten Vereinbarung durch die Gesellschafter vorbehalten (Gesellschaftsvertrag Pkt III).
- Die von den Gesellschaftern zu erbringenden Leistungen sind weder der Art (Vermögenseinlage, Arbeitsleistungen) noch der Höhe bzw. dem Umfang nach geregelt.
- Es fehlt auch eine Dokumentation der Beteiligungsverhältnisse.

- Die Höhe der von den Kommanditisten übernommenen Haftung ist nur aus der Eintragung im Firmenbuch zu ersehen.

Der Gesellschaftsvertrag widerspricht damit dem Gebot eines eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts. Das Bestehen etwaiger mündlicher Ergänzungen des Vertrages ist auszuschließen, da Änderungen und Ergänzungen vertragsgemäß der Schriftform vorbehalten sind.

Darüber hinaus ist auch die Fremdüblichkeit zu verneinen. Ein Familienfremder hätte sich ohne ausdrückliche vertragliche Fixierung obiger Punkte, die von wesentlicher Bedeutung sind, wohl kaum an einer Gesellschaft beteiligt. Ebenso hätten die „alten“ Gesellschafter ohne nähere Festlegung der von neuen, fremden Gesellschaftern zu leistenden Beiträge keine Beteiligung gewährt.

Ein Zusammenschluss unter Fremden wäre unter den gegebenen Umständen nicht zustande gekommen.

Im übrigen bestehen auch Zweifel an der tatsächlichen Durchführung des vorliegenden Gesellschaftsvertrages. Die Bw. wurde von der Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgefordert, die Einzahlung der Kapitaleinlagen nachzuweisen. Daraufhin übermittelte die Bw. vom Komplementär unterzeichnete Kassaeingangsbelege über die Einzahlung von jeweils 1.000 €.

Abgesehen davon, dass diese Kassabelege keine fortlaufende Nummer führen, handelt es sich um Eigenbelege, die keinen tauglichen Nachweis über einen tatsächlichen Zahlungsfluss liefern. Da bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmen/Ausgabenrechnung im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG 1988 ein Niederschlag von Einlagen in den Büchern auszuschließen ist, hätte eine nachweisbare Einzahlung nur durch Banküberweisung erfolgen können.

Wenngleich die Entnahme des Gewinnanteils für die Zurechnung von Einkünften nicht ausschlaggebend ist, so ist doch darauf hinzuweisen, dass mangels Einzahlung der Gewinnanteile des Jahres 2006 auf die mündelsicheren Sparbücher der Kinder auch in dieser Hinsicht die tatsächliche Vollziehung des Vertrages nicht belegbar ist.

Im Rahmen der Beweiswürdigung ist abschließend festzustellen, dass dem gegenständlichen Gesellschaftsvertrag vom 21. Dezember 2005 die steuerliche Anerkennung zu versagen ist, da es nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt an der Ernsthaftigkeit des Vertragsverhältnisses mit den Kindern fehlt. Der mit den Kindern geschlossene Gesellschaftsvertrag vermag deren Mitunternehmerstellung nicht zu begründen. Es sind somit nicht nur die im angefochtenen Bescheid nicht als Beteiligte anerkannten drei

Kinder (E, F, G), sondern auch die beiden weiteren (damals minderjährigen) Kinder (C und D) aus der Gewinnverteilung 2006 auszuschließen.

Der Gewinn des Jahres 2006 von 68.547,74 € ist gemäß der zwischen dem Komplementär und den beiden verbleibenden Kommanditistinnen bestehenden Gewinnverteilungsvereinbarung aufzuteilen, d.h. dass dem Komplementär 90% des Gewinns und den Kommanditistinnen je 5% plus deren Vorweggewinn steuerlich zuzuweisen sind:

AB	90%	51.550,45 €
SÖ	5%	9.724,62 €
HB	5%	7.272,67 €

Die Berufung war somit abzuweisen und der angefochtene Bescheid abzuändern.

Wien, am 29. Jänner 2009