



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Koroschetz & Liebenberger, Steuerberatungskanzlei, 8750 Judenburg, Burggasse 61, vom 4. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 3. Dezember 2007 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Kommandit-Erwerbsgesellschaft (Bw.) betreibt einen Handel mit Waffen. An der Gesellschaft sind als Kommanditisten A. mit 49% und B. mit 50% sowie als Komplementärin C. mit 1% beteiligt.

Anlässlich einer die Jahre 2003 bis 2005 betreffenden, gemäß § 150 BAO bei der Bw. durchgeführten Außenprüfung wurden eine Reihe von Aufzeichnungsmängeln festgestellt, weshalb der Betriebsprüfer zu den erklärten Betriebsergebnissen Unsicherheitszuschläge in Höhe von 10.000 € pro Jahr hinzurechnete.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Betriebsprüfers in den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheiden betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2005.

Strittig ist nun im vorliegenden Fall die Frage, *wie* die von der Finanzbehörde hinzugerechneten Sicherheitszuschläge, also die aus der Hinzurechnung von

Sicherheitszuschlägen resultierenden *Mehrgewinne*, auf die an der Bw. beteiligten Gesellschafter aufzuteilen sind.

Das Finanzamt hat die Sicherheitszuschläge den einzelnen Gesellschaftern nach ihren Beteiligungsverhältnissen zugerechnet.

Demgegenüber vertritt der steuerliche Vertreter in seiner gegen die Feststellungsbescheide der Jahre 2003 bis 2005 erhobenen Berufung die Auffassung, dass Frau B. in einer Gesellschafterversammlung, bei der die Betriebsprüfungsergebnisse besprochen worden seien, „*beeinsprucht*“ hätte, „*dass die festgestellten Unsicherheitszuschläge in der Höhe von 10.000 Euro pro Jahr*“ von ihr mitzutragen seien, da dadurch „*keine Erhöhung ihres Gesellschaftsvermögens*“ eingetreten wäre; die Beträge seien daher „*je zur Hälfte den geschäftsführenden Personen Frau C. und Herrn A. zuzurechnen*“.

Dem hält das Finanzamt in der abweisend ergangenen Berufungsvorentscheidung entgegen:

Der Gewinn oder Verlust einer Mitunternehmerschaft werde nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelt und unter Beachtung der besonderen Leistungsbeziehungen auf die einzelnen Mitunternehmer verteilt und zur Einkommensbesteuerung erfasst. Diese Ermittlung erfolge auf zwei Ebenen: Auf der Ebene der Gesellschaft werde der Gewinn nach einheitlichen Grundsätzen und für einen einheitlichen Gewinnermittlungszeitraum, somit das Gesellschaftsvermögen betreffend, ermittelt; auf der Ebene der Gesellschafter würden die den einzelnen Gesellschafter betreffenden Positionen zugerechnet werden.

Alle im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung getroffenen Feststellungen würden nun das Gesellschaftsvermögen betreffen und „*nicht etwa nur Bereiche eines bestimmten Gesellschafters*“. Die Gewinnverteilung habe nach den Vereinbarungen der Gesellschafter insbesondere des Gesellschaftsvertrages zu erfolgen. Würden vertragliche Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern fehlen, sei die gesetzlich vorgesehene Gewinnverteilung maßgeblich.

Mehrgewinne zB aus der Nichtanerkennung von Betriebsausgaben, Zuaktivierungen sowie Unsicherheitszuschläge (*„ein tatsächlicher Nutznießer steht nicht fest“*) seien – so die abschließenden Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung - nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde die Bw. mittels Vorhaltes ua. aufgefordert, ein Protokoll über die in der Berufung erwähnte Gesellschafterversammlung vorzulegen. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass laut VwGH-Judikatur (zB Erkenntnis vom 30.11.1982, 82/14/0058) auch Mehrgewinne (wie Unsicherheitszuschläge auf Grund festgestellter Aufzeichnungsmängel), bei denen der tatsächliche Nutznießer nicht feststeht,

von der grundsätzlichen Gewinnverteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nicht ausgenommen seien.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte der steuerliche Vertreter einen Aktenvermerk über die Gesellschafterversammlung vor und führte aus, dass daraus die "*Grundaussage*" ersichtlich sei, dass Frau C. als Geschäftsführerin und Herr A. als mitarbeitender Kommanditist "*für die Aufzeichnungsmängel verantwortlich sind*" und sie darüber hinaus erklärt hätten, dass "*die Unsicherheitszuschläge von Ihnen zu tragen sind*".

Frau B. habe ausschließlich eine Kapitalbeteiligung an der Kommandit-Erwerbsgesellschaft und übe "*ansonsten keine Tätigkeiten im Rahmen ihrer Gesellschafterstellung aus*". Es sei daher auszuschließen, dass sie ein "*Nutznießer aus den festgestellten Mängeln, welche zu einem Sicherheitszuschlag führten*", gewesen sein könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Mehrgewinne einer Personengesellschaft, die anlässlich einer Betriebsprüfung festgestellt werden, bei ihrer Aufteilung auf die Gesellschafter grundsätzlich nicht anders zu behandeln als die von der Gesellschaft selbst erklärten Gewinne, das heißt, dass auch sie grundsätzlich nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen sind. Dies gilt auch dann, wenn der Mehrgewinn auf einer Schätzung beruht, wobei eine andere Betrachtung noch nicht etwa deshalb Platz greift, "*weil sich die Schätzung auslösende Buchführungsmängel lediglich im Wirkungsbereich eines der Gesellschafter ereigneten*" (VwGH 30.11.1982, 82/14/0058, 0059, 0298). Nur wenn erwiesen ist, dass ein Mehrgewinn nur einem der Gesellschafter zugeflossen sein kann, ist er ausschließlich diesem Gesellschafter zuzurechnen (VwGH 21.12.1962, 1038/62). Mehrgewinne hingegen, bei denen der tatsächliche Nutznießer nicht feststeht, sind von der grundsätzlichen Gewinnverteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nicht ausgenommen (*Doralt, EStG¹⁰, § 23 Tz 293 ff.*)

Ist ein Mehrergebnis (Mehrgewinn) laut Betriebsprüfung Resultat der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der KG gewesen, wird dieses - auch wenn steuerliche Vorschriften nicht eingehalten worden sind und es deshalb zu Zurechnungen gekommen ist - den Gesellschaftern nach ihren Beteiligungsverhältnissen zuzurechnen sein (vgl. UFS RV/3456-W/02 vom 8. Februar 2005).

Im vorliegenden Fall steht das Vorliegen von Aufzeichnungsmängeln fest und wird auch die Schätzungsbefugnis sowie die – ein Element der Schätzung darstellende – Hinzurechnung von Sicherheitszuschlägen nicht bekämpft. Nach dem aktenkundigen Sachverhalt kann jedoch nicht als erwiesen angenommen werden, dass – wie im Berufungsverfahren behauptet

worden ist – nur Frau C. als Geschäftsführerin und Herr A. als mitarbeitende Kommanditisten die alleinigen Nutznießer der Mehrgewinne gewesen sind und somit nur diesen beiden Gesellschaftern die Sicherheitszuschläge je zur Hälfte zuzurechnen wären.

Damit jedenfalls, dass die an der Bw. zu 50% beteiligte Frau B. nicht an der Geschäftsführung mitgewirkt hat und die Aufzeichnungsmängel "nicht zu verantworten" hätte, lässt sich eine – vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel abweichende - Aufteilung der Mehrgewinne ausschließlich an die beiden "anderen" Gesellschafter nicht rechtfertigen. Ebenso wenig vermag das Vorbringen dieser beiden Gesellschafter, sie alleine würden die Unsicherheitszuschläge "*tragen*" (sowie die bloße "Ablehnung" der Gesellschafterin Frau B. , die Unsicherheitszuschläge eben nicht "*mittragen*" zu wollen), mangels Feststehens eines tatsächlichen Nutznießers zu einer vom Beteiligungsverhältnis abweichenden Aufteilung der Mehrgewinne zu führen.

Auf Basis der dargestellten Sach- und Rechtslage war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 10. Februar 2009