

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., G., H. 6, vertreten durch Winkler & Steiner, Wirtschaftstreuhand u. Steuerberatungges. m.b.H., 6845 Hohenems, Schweizer Straße 77, vom 30. Oktober 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 25. September 2003 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sowie die Aufteilung dieser Einkünfte sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Kommanditgesellschaft (KG), wurde durch Zusammenschluss der Fa. "F.-S.u.H. Gesellschaft m.b.H." sowie des nicht protokollierten Einzelunternehmens "A.H." gemäß Art. IV UmgrStG mit Wirkung vom 1.1.1997 gegründet. Laut Zusammenschlussvertrag vom 29.9.1997 ist die Fa. "F.-S.u.H. Gesellschaft m.b.H." persönlich haftende Arbeitsgesellschafterin ohne Vermögenseinlage und Herr A.H. Kommanditist mit einer Kommandit- und Hafteinlage in Höhe von 300.000,00 S (21.801,85 €), wobei die Kommanditeinlage durch die mit Ablauf des Stichtages 31.12.1996 erfolgte Einbringung des nicht protokollierten Einzelunternehmens "A.H. " mit Ausnahme des Liegenschaftsvermögens als entrichtet gilt. Das am 30.9.1997 beim Firmenbuch eingebrachte

Eintragungsgesuch, die Firmenbucheintragung sowie die Anzeige dieses Vorgangs beim Finanzamt erfolgte in Entsprechung dieses Zusammenschlussvertrages.

Im Gegensatz dazu war in den Bilanzen von Beginn an, also bereits zum Stichtag 31.12.1997, das Kommanditkapital ("bedungene Einlage Kommanditisten") mit 400.000,00 S (29.069,13 €) ausgewiesen, aufgeteilt je zur Hälfte auf die "Kommanditisten" A.H. und E.F.. Zudem waren in der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (E 106) als Gesellschafter nicht nur die Fa. "F.-S.u.H. Gesellschaft m.b.H." sowie Herr A.H. angeführt, sondern auch Frau E.F. . Weiters war angegeben, die Gewinne der Gesellschaft und des Sonderbetriebsvermögens sollen unter Berücksichtigung einer Haftungsprovision der Komplementärin zu je 50% Herrn A.H. sowie Frau E.F. zugewiesen werden. Im Anhang zum Jahresabschluss 1998 unter "I. Rechtliche Verhältnisse" war allerdings wiederum lediglich Herr A.H. als Kommanditist mit einer Vermögenseinlage von 300.000,00 S (21.801,85 €) angeführt. Angegeben war zudem, an der Bw. sei kein stiller Gesellschafter beteiligt.

In den Jahren 1997 bis 2001 wurden vom Finanzamt gemäß § 188 BAO Feststellungbescheide erlassen, die bezüglich der Verteilung der Gewinne und des Sonderbetriebsvermögens den eingereichten Erklärungen entsprachen.

Mit Schreiben vom 12. September 2002 wurde dem Finanzamt von der steuerlichen Vertretung der Bw. im Zusammenhang mit dem Zusammenschluss der Fa. "F.-S.u.H. Gesellschaft m.b.H." sowie des nicht protokollierten Einzelunternehmens "A.H. " zu einer GmbH & CoKG im Wesentlichen das Folgende mitgeteilt:

Herr A.H. und seine Ehegattin E.F. seien an der Fa. "F.-S.u.H. Gesellschaft m.b.H." gemeinsam beteiligt (Herr A.H. mit 20% - Kapital 100.000,00 S (7.267,28 €), davon einbezahlt 50.000,00 S (3.633,64 €); Frau E.F. mit 80% - Kapital 400.000,00 S (29.069,13 €), davon einbezahlt 200.000,00 S (14.534,57 €)). Die Ehegatten hätten die Absicht gehabt, auch in der GmbH & CoKG gemeinsam beteiligt zu sein. Dies hätten sie in Gesprächen mit dem damaligen Steuerberater, Herrn Dr. Hb., zum Ausdruck gebracht. Am 30. August 1997 habe Herr Dr. Hb. einen Vertragsentwurf für einen KG-Vertrag sowie einen Vertragsentwurf für einen Zusammenschlussvertrag per EDV erstellt. Wie mit dem Ehepaar F. vereinbart, wäre wesentlicher Inhalt der Vertragsentwürfe gewesen, dass in der neu zu gründenden GmbH & CoKG sowohl Herr A.H. als auch Frau E.F. Kommanditisten mit einer Kommanditeinlage von jeweils 200.000,00 S (14.534,57 €) sein sollten. Diese Verträge seien allerdings nie unterschrieben worden. Vielmehr habe Herr Dr. Hb. am 26. September 1997 einen Zusammenschlussvertrag verfasst, der nur noch Herrn A.H. als Kommanditisten mit einer Kommanditeinlage von 300.000,00 S (21.801,85 €) vorsah. Am 29. September 1997 sei dann im Notariat Dr. Sch. in D., von Dr. H.E., dem Notariatssubstitut, ein Firmenbuchgesuch erstellt

worden, dass sich zum einen auf den gegenständlichen Zusammenschlussvertrag und zum anderen auf die mündlich geschlossene Vereinbarung hinsichtlich Gesellschaftsvertrag bezogen habe. Sowohl die Eintragung im Firmenbuch als auch die Anzeige dieses Vorgangs beim Finanzamt entspräche diesem Zusammenschlussvertrag, der jedoch – wie obig ausgeführt – nicht den Willen des Ehepaars F. widerspiegle. Die Bilanzierung wiederum sei ab dem 1.1.1997 der Parteienabsicht entsprechend erfolgt (den zwei "Kommanditisten" mit einer Kommanditeinlage von jeweils 200.000,00 S (14.534,57 €) wird der Gewinn der Gesellschaft je zur Hälfte zugewiesen), in dieser Form beim Finanzamt eingereicht und auch den Feststellungen zugrunde gelegt worden. Auch das Firmenbuch habe die ihm übermittelten Jahresabschlüsse nicht beanstandet.

Mit Jahreswechsel 2001/2002 habe nun eine andere Steuerberatungsfirma die Vertretung der Bw. übernommen. Zwar sei die Sachbearbeiterin dieselbe geblieben, der nunmehrigen steuerlichen Vertretung sei jedoch im Zuge der Überprüfung ihrer Arbeiten der Widerspruch zwischen Bilanzierung und Firmenbuchstand aufgefallen. Nach eingehender Recherche sei festgestellt worden, dass der Firmenbuchstand nicht dem historischen und aktuellen Parteienwillen entspräche. Vielmehr würde die Bilanzierung den tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt des Unternehmens bzw. der Beteiligungsverhältnisse wiedergeben. Bei sämtlichen Jahresabschlussbesprechungen seien die Eheleute F. gemeinsam anwesend gewesen und über die Unternehmensergebnisse informiert worden. Nach dieser Überprüfung bestehe für die nunmehrige steuerliche Vertretung der Bw. kein Zweifel, dass die Firmenbucheintragung auf einem Fehler der beteiligten Parteien beruhe.

Es sei nun beabsichtigt, den Firmenbuchstand der tatsächlichen Gestion anzupassen, indem Herr A.H. 100.000,00 S (7.267,28 €) seines Kommanditkapitals, welches laut Firmenbuch 300.000,00 S (21.801,85 €) betrage, unentgeltlich an seine Gattin, Frau E.F. , übergebe. Dafür könnte die Begünstigung des § 15a ErbStG in Anspruch genommen werden. In der Folge würde Frau E.F. eine Aufstockung ihres Kommanditanteiles von 100.000,00 S (7.267,28 €) auf 200.000,00 S (14.534,57 €) vornehmen, womit das Bild der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse auch im Firmenbuchstand übernommen werden würde. Hinsichtlich der Bilanzierung wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Bw. vorerst keine Änderung vorgenommen, mit Ausnahme der Tatsache, dass Bilanzstichtag – wie vom Finanzamt bereits genehmigt – nunmehr der 30.6. eines jeden Kalenderjahres sei.

Das Finanzamt führte daraufhin bei der Bw. eine Betriebsprüfung durch, die die Umsatzsteuern sowie die einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungen der Jahre 1999 bis 2001 zum Gegenstand hatte. Berufungswesentlich wurden dabei folgende Feststellungen getroffen:

## Tz. 20

Für die Verteilung des Gesellschaftsgewinnes sind grundsätzlich die Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, insbesondere jenes des Gesellschaftsvertrages maßgebend. Im Fremdvergleich bestimmt sich die Gewinnverteilung nicht danach, was jemand absolut an Gewinnanteilen zugesprochen erhält, sondern wieviel im Verhältnis zu seinen Gesellschaftsbeiträgen. Der Gesellschafter nimmt nur im Ausmaß seiner Beiträge am Marktgeschehen teil. Im Prüfungszeitraum wird somit die Bilanzierung in Entsprechung dem Gesellschaftsvertrag bzw. der Firmenbucheintragung vorgenommen.

- Bedogene Einlage Kommanditisten

	<i>It. Bilanz</i>	<i>It. BP</i>	<i>+/- Kapital</i>	<i>EÄ</i>
Wert zum 1.1.1999	400.000,00 S	300.000,00 S	100.000,00 S	100.000,00 S
Wert zum 31.12.1999	400.000,00 S	300.000,00 S	100.000,00 S	
Wert zum 31.12.2000	400.000,00 S	300.000,00 S	100.000,00 S	
Wert zum 31.12.2001	400.000,00 S	300.000,00 S	100.000,00 S	

- Forderung E.F.

	<i>It. Bilanz</i>	<i>It. BP</i>	<i>+/- Kapital</i>	<i>EÄ</i>
Wert zum 1.1.1999	0,00 S	100.000,00 S	-100.000,00 S	-100.000,00 S
Wert zum 31.12.1999	0,00 S	100.000,00 S	-100.000,00 S	
Wert zum 31.12.2000	0,00 S	100.000,00 S	-100.000,00 S	
Wert zum 31.12.2001	0,00 S	100.000,00 S	-100.000,00 S	

- Verbindlichkeit gegenüber E.F.

	1999	2000	2001	
Verbindlichkeit <i>It. Bilanz</i>	687.091,25 S	324.818,97 S	290.491,68 S	
Verbindlichkeit <i>It. BP</i>	0,00 S	0,00 S	0,00 S	
<i>+/- Kapital</i>	687.091,25 S	324.818,97 S	290.491,68 S	
<i>+/- Kapital Vorjahr</i>		-687.091,25 S	-324.818,97 S	
<i>EÄ</i>	687.091,25 S	-362.272,28 S	-34.327,17 S	290.491,80 S

- Verbindlichkeit gegenüber A.H.

	1999	2000	2001	
Verbindlichkeit <i>It. Bilanz</i>	687.091,25 S	324.818,97 S	290.491,68 S	
+Verbindlichkeit Elisabeth Fleisch	687.091,25 S	324.818,97 S	290.491,68 S	
Verbindlichkeit <i>It. BP</i>	1.374.182,50 S	649.637,94 S	580.983,36 S	

+/- Kapital	-687.091,25 S	-324.818,97 S	-290.491,68 S	
+/- Kapital Vorjahr		687.091,25 S	324.818,97 S	
EA	-687.091,25 S	362.272,28 S	34.327,17 S	-290.491,80 S

- Sonderbetriebsvermögen

Das Betriebsgebäude befand sich bis zum Zusammenschluss im wirtschaftlichen Eigentum der Einzelfirma "A.H.". Da Herr F. lt. Gesellschaftsvertrag zu 100% Kommanditist ist, verbleibt das Betriebsgebäude weiterhin im wirtschaftlichen Eigentum des Gesellschafters. Der Gewinn aus dem Sonderbetriebsvermögen wird zu 100% Herrn A.H. zugerechnet.

	1999	2000	2001
Gewinn aus Sonderbetriebsvermögen	276.808,85 S	381.754,00 S	198.070,00 S

- Eigenkapitalzuwachsverzinsung

Die bislang bei Frau E.F. berücksichtigte Eigenkapitalzuwachsverzinsung wird bei Herrn A.H. in Abzug gebracht.

EK-Zuwachsverzinsung		
	2000	2001
E.F.	14.248,00 S	38.558,14 S
A.H.	11.705,00 S	42.884,00 S
Summe	25.953,00 S	81.442,14 S

Die weiteren Feststellungen der Betriebsprüfung, die in den streitgegenständlichen Jahren zu einer Gewinnerhöhung führten, sind nicht berufungswesentlich, weshalb eine Darstellung unterbleiben kann.

Mit Bescheiden vom 25. September 2003 wurden die Verfahren hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2001 wieder aufgenommen. Begründend wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Die fristgerechte Berufung gegen diese Bescheide richtet sich lediglich gegen jenen Teil der Feststellungen, der sich mit der Beteiligung bzw. der Gewinnverteilung befasst. In Ergänzung zum Vorbringen im Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bw. vom 12. September 2002 wurde ausgeführt, Herr A.H. habe sein Unternehmen mit großen Investitionen im Zeitpunkt des konjunkturellen Höhepunktes der Stickerei begonnen. Noch bevor er einen Teil der aufgenommenen Darlehen tilgen habe können, habe das Hauptexportland für Vorarlberger Stickereien, Nigeria, die Grenzen geschlossen und damit im ganzen Land eine Krise bei

Stickereiunternehmen ausgelöst. Auf Grund nicht mehr zu bewältigender finanzieller Verpflichtungen sei Herr A.H. 1984 gezwungen gewesen, ein Insolvenzverfahren, den Konkurs, zu beantragen. Die damalige Hausbank habe durch unnachgiebiges Verhalten ihren Teil zu dieser Entwicklung beigetragen. In der Folge sei am 1. Juni 1984 der Antrag auf Zwangsausgleich eingebracht worden. Dieser Zwangsausgleich sei auch zustande gekommen und von Herrn A.H. ordnungsgemäß erfüllt worden. Dabei sei das Ehepaar F. gleichermaßen gefordert und beansprucht worden. Auf Grund der infolge des Zwangsausgleichs eingeschränkten Handlungsfähigkeit und dem bestehenden Risiko einer neuerlichen Insolvenz sei das Dienstverhältnis von Frau E.F. belassen und die Firma von Herrn A.H. als Einzelfirma weitergeführt worden. Jahre später – 1997 – nach gelungener Sanierung, sei von den Eheleuten F. der Kanzlei H&W im Wege des damaligen Betreuers und Angestellten dieser Kanzlei, Dr. J.Sch., der Auftrag zur Gründung einer Gesellschaft erteilt worden, an der die Ehegatten je zur Hälfte beteiligt werden sollten. Dadurch sollte unter anderem den bisherigen gemeinsamen Bemühungen der Eheleute F. zur Sanierung des Betriebes Rechnung getragen werden. Dr. H.Hb. habe seine Zeitaufzeichnungen diesen Zeitraum betreffend, welche in gebundener Form und handschriftlich in chronologischer Abfolge, ohne die Möglichkeit einer nachträglichen Änderung, vorliegen und welche auf Wunsch im weiteren Verfahren vorgelegt werden, durchforstet und Folgendes eruieren können:

Unter seiner Mitwirkung habe am 7. Februar 1997 ein Gespräch mit dem Inhalt "Gesellschaftsform" stattgefunden. Am 12. Februar 1997 sei ein Vertragsentwurf erstellt worden, welcher am 8. März 1997 im Betrieb des Herrn A.H. mit dem Ehepaar F. besprochen worden sei. Am 28. August 1997 und am 30. August 1997 sei vereinbart worden, die Einzelfirma durch die Aufnahme der bereits bestehenden GmbH als Arbeitsgesellschafterin in eine GmbH & Co umzuwandeln. Ziel sei gewesen, Frau E.F. nach einer unentgeltlichen Übertragung des Hälftenanteils des Unternehmens als stille Gesellschafterin oder Kommanditistin mit den gleichen Rechten und Pflichten wie den Kommanditisten A.H. auszustatten. Die Eheleute sollten denselben Anteil am Unternehmen haben. Das Gebäude mit dem Bankdarlehen sollte ins Sonderbetriebsvermögen der beiden Gesellschafter übernommen werden. Zu diesem Zeitpunkt – 1997 – seien Herr A.H. (geb. 02.03.1932) bereits 65 Jahre und Frau E.F. (geb. 10.09.1934) 63 Jahre alt gewesen. Um eine (beabsichtigte) spätere Übergabe bzw. Verpachtung des Unternehmens bei Eintritt des Ruhestandes zu erleichtern, sei die Liegenschaft im Sonderbetriebsvermögen gehalten worden. Zum einen hätte ein Übernehmer bzw. Erwerber des Unternehmens ohne Erwerb der Liegenschaft weniger finanzielle Mittel aufzubringen, zum anderen könnte das in unmittelbarer Nachbarschaft zum Wohnhaus der Eheleute F. stehende Betriebsgebäude durch die Vermietung einen Beitrag zur Altersversorgung leisten.

Im Zuge der weiteren Gespräche und Überlegungen sei ein Weg gesucht worden, bei dem mit möglichst wenig administrativen Aufwand das Ziel einer gleichteiligen Beteiligung der Eheleute F. an dem neu zu gründenden Unternehmen erreicht werden könnte. Es sei beabsichtigt gewesen, eine atypisch stille Gesellschaft zu schaffen und Frau E.F. als Mitunternehmerin einzubinden. Die bisherigen Entwürfe von CoKG-Verträgen seien daher im letzten Moment – vor Ablauf der 9-Monatsfrist – umgestoßen und lediglich Herr A.H. dem Firmenbuch als Kommanditist bekannt gegeben worden. Frau E.F. sollte vorerst als nicht eingetragene Kommanditistin in der Art einer atypisch stillen Beteiligten agieren.

Da die Eintragung einer stillen Gesellschaft im Firmenbuch nicht erfolgen könne und müsse, scheine Frau E.F. im Zusammenschlussvertrag nicht auf. Dabei sei jedoch übersehen worden, dass für Frau E.F. ein Zusatz zur Meldung beim Finanzamt erfolgen hätte müssen. Am 29. September 1997 sei der Entwurf des Zusammenschlussvertrages Herrn Notar Dr. Sch. mit dem Ersuchen übergeben worden, diesen beim Firmenbuch und beim Finanzamt spätestens am 30. September 1997 einzubringen, um die Rückwirkung des Umgründungsvorganges auf den 01.01.1997 zu gewährleisten.

Die stille Gesellschaft zeichne sich ebenso wie die Kommanditistenstellung eines außerbücherlichen Kommanditisten dadurch aus, dass das Gesellschaftsverhältnis nach außen nicht in Erscheinung trete und daher nach der Rechtsprechung des Verwaltunggerichtshofes die steuerlichen Folgen willkürlich herbeigeführt werden können.

In der Folge seien sämtliche Bilanzen in der Weise erstellt worden, dass zur Gewinnverteilung das Vorhandensein der Gesellschafterin Frau E.F. evident gemacht worden sei. Die Veranlagung sei über die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (E6) erfolgt und die Auswirkungen des vorhandenen Sonderbetriebsvermögens – Liegenschaften und Gebäude mit den damit zusammenhängenden Verbindlichkeiten – seien ebenso berücksichtigt und dem Finanzamt bekannt gegeben worden. Die Steuererklärung sei aber auch eine Mitteilung nach § 119 BAO.

Dem Finanzamt sei durch die Abgabe der Steuererklärungen die Beteiligung von Frau E.F. sowie die Zuweisung von 50% des Gewinnes an ihre Person zur Kenntnis gebracht worden. Die diesbezügliche Kenntnisnahme zeige sich darin, dass Frau E.F. in Entsprechung der von ihr unterfertigten Steuererklärung veranlagt worden sei.

Selbst wenn lediglich die Bekanntgabe des Gesellschaftsverhältnisses als Beweis anerkannt werde, gelte mit der Abgabe der Steuererklärungen samt Beilagen, in denen das Beteiligungsverhältnis offen gelegt worden sei, dieses als bekannt. Da der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres entstehe, gelte die Bekanntgabe bereits für das Jahr 1998 und

selbstverständlich auch für die in Prüfung gezogenen Folgejahre. Die ausschließliche Bekanntgabe des Gesellschaftsverhältnisses in der Steuererklärung beziehe sich nur auf den Zeitraum, für den die Steuererklärung abgegeben worden sei.

Zu jeder Zeit sei somit eine Vermögensaufteilung zu je 50% zwischen den Ehegatten F. beabsichtigt gewesen. Das Dienstverhältnis von Frau Elisabeth Fleisch sei ebenfalls per 30.04.1997 beendet worden.

Als Beweis für das obige Vorbringen werde Folgendes angeführt:

- Zeitaufzeichnungen des Herrn Dr. H.Hb.
- Parteieneinvernahme des Herrn A.H.
- Parteieneinvernahme der Frau E.F.
- Einvernahme des ehemals steuerlichen Vertreters Dr. H.Hb. (vorbehaltlich der Entbindung von der berufsmäßigen Verschwiegenheitspflichtung)
- Veranlagungsakten der Jahre 1997 bis 2001

Die belangte Behörde habe den Sachverhalt aus mehreren Gründen rechtlich unzutreffend beurteilt. So lasse ihr Verweis auf die antragsgemäß erfolgte Firmenbucheintragung, aus der die Gesellschafterstellung der Frau E.F. nicht hervorgehe, den Umstand außer Acht, dass ein Gesellschaftsverhältnis "Kommanditist" ebenso wie ein solches als atypisch stiller Gesellschafter (nur) außerbücherlich möglich sei. Zudem werde übersehen, dass das Zivilrecht vom Grundsatz der Privatautonomie beherrscht werde. Darunter werde verstanden, dass es gewöhnlich jedem Rechtssubjekt freistehe, zu entscheiden, ob bzw. mit wem es kontrahiere, welcher Inhalt einem Vertrag gegeben werde und in welcher Form dieser abgeschlossen werde. Ausnahmen von diesem Grundsatz gebe es bei Angehörigenvereinbarungen. Teilweise solle dadurch verhindert werden, dass Angehörige allzu leicht zum Vertragsabschluss verleitet werden. Deshalb nenne das Notariatszwangsgesetz in § 1 Abs. 1 lit a - d explizit jene Vereinbarungen, die zur Gültigkeit eines Notariatsaktes bedürften. Der Abschluss eines Gesellschaftsvertrages werde hier nicht genannt, weshalb er im Rahmen der Privatautonomie in jeder beliebigen Form (Schriftform, mündliche Vereinbarung, schlüssige Willenserklärung, etc.) erfolgen könne. So werde bei Jud/Grunwald in Ruppe, Handbuch der Familienverträge<sup>2</sup>, Seite 284, unter Verweis auf die umfangreiche Literatur und Rechtsprechung ausgeführt, "der Gesellschaftsvertrag zwischen Ehegatten könne nach österreichischer Rechtsanschauung, weil formlos, auch durch eine schlüssige Handlung bzw. durch Stillschweigen geschlossen werden."

Bei der stillen Gesellschaft gebe es eine Besonderheit hinsichtlich der Wirkung nach außen. Diese Gesellschaft sei dadurch gekennzeichnet, dass die Einlage des stillen Gesellschafters in

das Vermögen des Inhabers des Unternehmens übergehe. Im Geschäftsverkehr trete die Gesellschaft nicht in Erscheinung, aus allen betrieblichen Geschäften werde allein der Inhaber berechtigt bzw. verpflichtet. Es sei daher konsequent, dass die stille Gesellschaft im Firmenbuch nicht eingetragen werden könne. In der Literatur werde darauf hingewiesen, die Einlage des stillen Gesellschafters komme in den Grundzügen einer Kommanditeinlage gleich. Diese Meinung stehe im Einklang mit dem oben angeführten Argument, einem außerbücherlichen Kommanditisten fehle lediglich und wohl auch wesentlicherweise die rechtliche Wohltat der Haftungsbeschränkung auf die geleistete Einlage. Laut Kastner, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts, 4. Auflage, Seite 121, sei die Eintragung der Hafteinlagen, ihre Erhöhung und Herabsetzung nicht blos deklarativ, sondern den Gesellschaftsgläubigern gegenüber konstitutiv. Aus dieser Meinung lasse sich der Umkehrschluss ziehen, bei Inkaufnahme einer unbeschränkten Haftung habe die Eintragung der Gesellschaftereigenschaft nur deklaratorischen Charakter, weil der Beitritt zur Gesellschaft konstitutiv gewirkt habe. Dies lasse sich direkt aus § 176 Abs. 2 HGB ableiten. Frau F. habe das Zwischenhaftungsrisiko bewusst in Kauf genommen. Im Übrigen würden die Wirkungen und Rechtsfolgen der Kommanditistenstellung einem atypischen Gesellschafter zugestanden werden.

Auf den konkret vorliegenden Fall bezogen hieße dies, dass die mündlichen Vereinbarungen zwischen den Ehegatten – schriftliche lägen unbestrittenmaßen nicht vor – betreffend die Übertragung des Hälftenanteils an Frau E.F. mit der Folge einer Gewinnbeteiligung in Höhe von 50% in einer dem Kommanditanteil entsprechenden Gestaltung rechtsgültig wären, weshalb die Darstellung in den Bilanzen lediglich als Dokumentation dieser Rechtsverhältnisse gelte.

In Österreich werde allgemein die Auffassung vertreten, die Annahme eines Primats des Zivilrechts vor dem Steuerrecht sei verfehlt, vielmehr bestehe ein Verhältnis der Nebenordnung. Dennoch spreche Ruppe der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung eine Indizwirkung für das Steuerrecht zu. Eine bestimmte Zivilrechtslage werde nämlich auch bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Steuertatbestandes vielfach jene wirtschaftlichen Auswirkungen nach sich ziehen, auf die es dem Einkommen- oder Körperschaftsteuerrecht ankomme (Gassner, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, ÖStZ, 20/2003).

Die Schenkung des Anteils an Frau E.F. seitens ihres Ehegatten sei keine Umgehungshandlung zur Verminderung der Steuerprogression durch ein Splitting von Einkünften auf mehrere Personen mit unterschiedlicher Progression. Aus der Sicht der Ehegatten sei die unentgeltliche Übertragung des Hälftenanteils nicht anderes als eine Selbstverständlichkeit sowie eine moralische Verpflichtung für die Hingabe des Grund und Bodens, für die Errichtung der Gebäude, die jahrelange Mitarbeit über das Ausmaß der Entlohnung hinaus, die Bestreitung

des beiderseitigen Unterhaltes allein durch den Lohn von Frau F. sowie die gemeinsame Bewältigung der Krise des Betriebes gewesen. In Literatur und Rechtsprechung gebe es keinen Zweifel darüber, dass Schenkungen unter Fremden unüblich, unter Angehörigen aber anzuerkennen seien, sofern es sich nicht um bloße Scheingeschäfte handle. Solche wären beispielsweise anzunehmen, wenn damit – steuerlich nicht abzugsfähige - Unterhaltsverpflichtungen befriedigt oder wirtschaftlich nicht gerechtfertigte Gewinnverschiebungen zur Vermeidung der Steuerprogression angestrebt würden. Gegenständlich sei jedoch kein solcher Sachverhalt gegeben. Es existiere keine Zusatzvereinbarung, welche es Herrn A.H. rechtlich ermöglichen würde, die Schenkung und die Stellung seiner Ehegattin als Gesellschafterin zu widerrufen bzw. einzuschränken. Somit seien Frau E.F. die Einkünfte zuzurechnen, die ihr als Gesellschafterin zuständen.

Bezugnehmend auf die besondere Publizität von Verträgen zwischen nahen Angehörigen und die damit verbundenen Beweisprobleme sei auf die Unterscheidung zwischen Beweislastregeln und Tatbestandskriterien hinzuweisen. Letztmalig sei im EStG 1967 in § 4 Abs. 4 Z 4 eine Mitwirkungspflicht bei der Beweisführung normiert gewesen. Danach sei die Berücksichtigung des Absetzbetrages für die im Betrieb mittätige Ehegattin – Dienstverhältnisse seien nicht möglich gewesen – ab Beginn des auf die Mitteilung folgenden Monats vorgesehen gewesen. Diese Beweislastregelung ergebe sich aus § 138 BAO, nach der bei Zweifeln der Behörde der Abgabenpflichtige den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern, zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen habe.

Für Angehörigenvereinbarungen bedeute dies, dass generell erhöhte Beweisanforderungen lediglich dann gerechtfertigt seien, wenn sie der Steuergesetzgeber wie in der obig zitierten Bestimmung des EStG 1967 normiert habe oder wenn nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ein typischer Geschehensablauf als erwiesen angenommen werden könne. Derartige Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen würden mit der zwischen Angehörigen gegebenen Gleichrichtung der wirtschaftlichen Interessen begründet. Dass auch dieses Argument wie viele andere die unterschiedliche Behandlung von Vereinbarungen zwischen Fremden und Angehörigen nicht rechtfertige, gehe aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.5.1981, 1299/80, hervor, welches auszugsweise den folgenden Inhalt habe:

"Dem Beschwerdeführer sei darin zuzustimmen, dass die steuerliche Anerkennung bzw. Nichtanerkennung von Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen nicht nach rein schematischen Gesichtspunkten erfolgen könne. Den von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in diesem Zusammenhang aufgezeigten Kriterien komme lediglich

---

für die Frage der Beweisbarkeit, nicht aber, wie dies die belangte Behörde anzunehmen scheine, tatbestandsartige Bedeutung zu."

Die unentgeltliche Übertragung von Teilen von Gesellschaftsanteilen löse keine Entnahme beim Sonderbetriebsvermögen bzw. Vermögen der Gesellschaft oder bei der Einzelfirma aus (siehe RZ 5934 EStR). Ebenso erzeuge die unentgeltliche Übertragung einer Quote durch einen Einzelunternehmer und damit die Begründung einer Mitunternehmerschaft keinen unter das Strukturverbesserungsgesetz fallenden Vorgang (siehe RZ 1301 UmgrStR). Deshalb und weil zudem wegen des Zusammenschlusses der Einzelfirma mit der GmbH eine Mitteilung an das Finanzamt erfolgt sei, sei irrtümlich eine gesonderte Mitteilung über die atypisch stille Beteiligung bzw. die außerbücherliche Kommanditistenstellung von Frau E.F. unterblieben. Die Beteiligung von Frau F. sei aber im prüfungsgegenständlichen Zeitraum dem Finanzamt bekannt gewesen.

Gründe für die zwischenzeitlich erfolgte Eintragung der Frau F. als Kommanditistin im Firmenbuch seien die im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung aufgeworfenen Fragen, die die Eheleute F. veranlasst hätten, eine eindeutige Haftungsbeschränkung herbeizuführen und die Schaffung von nach außen hin durch das Firmenbuch dokumentierten Verhältnissen für den Fall familienrechtlicher Streitigkeiten – mögliche Ausandersetzungen im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe oder ähnliches. Dadurch sollten jedoch keine anderen Rechtstatsachen erzeugt bzw. die seit 1997 bestehenden Gesellschaftsverhältnisse nicht umgestaltet bzw. korrigiert werden.

Unter Bezugnahme auf die obigen Ausführungen werde daher beantragt, der Gewinnverteilung in den angefochtenen Bescheiden die in den Steuererklärungen und den damit in Zusammenhang stehenden Beilagen dokumentierten Verhältnisse zugrunde zu legen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Januar 2004 wies das Finanzamt die Berufung ab und führte begründend aus, der Gewinn einer Mitunternehmerschaft werde nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelt und auf die einzelnen Mitunternehmer verteilt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes komme den Gesellschaftern einer OHG bzw. einer KG gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 eine Mitunternehmerstellung zu. Als Mitunternehmer kämen jedoch nur Gesellschafter in Frage, deren Beteiligung in einer Form erfolge, welche den zwingenden gesetzlichen Bestimmungen des Handelsrechts diese Gesellschaften betreffend entspreche. Beteiligt sich Personen an einer KG ohne dass die in § 107 iVm § 161 Abs. 2 HGB verankerte Konsequenz, nämlich die Eintragung ins Firmenbuch vollzogen werde, liege keine den handelsrechtlichen Vorschriften voll entsprechende Beteiligung an einer KG vor (VwGH 23.2.1994, 90/13/0042).

Es könnte außer Streit gestellt werden, dass Frau E.F. in den streitgegenständlichen Jahren nicht als Kommanditistin im Firmenbuch eingetragen gewesen sei. Aber auch eine einem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarung über die Errichtung einer Gesellschaft zwischen Ehegatten läge im Prüfungszeitraum nicht vor. Sofern keine schriftliche Vereinbarung getroffen werde, müssten zumindest die wesentlichen Vertragspunkte betreffend die Errichtung einer Kommanditgesellschaft (Einlage, Stimmrecht, Beteiligung am Gewinn und Verlust, an den stillen Reserven und am Firmenwert) mit genügender Deutlichkeit fixiert und nach außen hin dokumentiert werden. Da dies gegenständlich nicht geschehen sei, könne die Mitunternehmerschaft nicht anerkannt werden.

Hinsichtlich des Betriebsgebäudes sei anzuführen, dass sich dieses je zur Hälfte im zivilrechtlichen Eigentum von E. und A.H. befände und bereits im Zeitraum des Bestehens der Einzelfirma zur Gänze als Betriebsvermögen behandelt worden sei. Seit 1997 stelle die Liegenschaft notwendiges Sonderbetriebsvermögen der KG dar. Da Herr A.H. alleiniger Kommanditist der Gesellschaft sei, sei auch der Gewinn aus dem Sonderbetriebsvermögen diesem allein zuzurechnen. Weshalb diese Aufteilung unrichtig sein sollte, sei in der Berufung nicht näher ausgeführt worden.

Mit Antrag vom 1. März 2004 begehrte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In Ergänzung zum bisherigen Berufungsvorbringen wurde angeführt, bei einer stillen Gesellschaft sei eine Eintragung im Firmenbuch nicht möglich und zudem habe eine solche Eintragung bei Personengesellschaften keine konstitutive, sondern lediglich deklaratorische Wirkung. Der in der Berufungsvorentscheidung zitierte § 107 HGB bestimme nur, dass unter den dort genannten Bedingungen eine Anmeldung beim Firmenbuch zu erfolgen habe, wobei ein Verstoß gegen diese Norm lediglich eine Ordnungswidrigkeit darstelle. Mit einem Verweis auf die genannte Bestimmung lasse sich somit die Tatsache des Vorliegens einer Gesellschaft nicht entkräften.

Hinsichtlich der nur relativen Bedeutung der gesetzlich normierten Gesellschaftsformen werde auf RZ 5809 EStR und das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.2.1994, 90/13/0042, verwiesen. So sei zwar das Vorliegen der für die Mitunternehmerschaft erforderlichen Voraussetzungen bei jeder Personengesellschaft zu prüfen; es bestehe jedoch bei den in § 23 Z 2 EStG 1988 beispielhaft aufgezählten Gesellschaften bereits auf Grund ihrer handelsrechtlichen Ausgestaltung eine (widerlegbare) Vermutung dafür.

Aus dem vorgelegten Jahresabschluss 1997 sei das Beteiligungs- und Gewinnverhältnis sowie der Umstand, dass die Beteiligung an den stillen Reserven, weil sie nicht aufgedeckt worden seien, zu gleichen Teilen erfolgen soll, ersichtlich. Wäre ein Firmenwert vereinbart worden,

würde er in der Bilanz aufscheinen. Die Bilanz dokumentiere zudem, dass Frau E.F. als stille Gesellschafterin die einer Kommanditistin gleichwertige Position erhalte. In diesem Zusammenhang werde auf § 161 BAO verwiesen, wonach die Abgabenbehörde die Abgabenerklärungen zu prüfen habe. Durch die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung und die Neuaufnahme von Frau F. komme zum Ausdruck, dass der Behörde keine unvollständigen Angaben vorgelegen und keine Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärungen gehegt worden seien. Nicht nur mit den zwingenden Bestimmungen des § 161 BAO, auch mit dem Grundsatz des Rechtschutzes sei es unvereinbar, einen Fehler (gegenständlich den Mangel der gesonderten Meldung der Bildung der atypischen stillen Gesellschaft gleichzeitig mit der Mitteilung über die Gründung der Kommanditgesellschaft) über mehrere Jahre wirken zu lassen.

Bezüglich des Vorwurfs in der Berufungsvorentscheidung - die Aufteilung des Gewinnes aus dem Sonderbetriebsvermögen werde nicht begründet - verweise die Bw. auf die detaillierten Berufungsausführungen zu den Gründen für die Aufnahme der Liegenschaft in das Sonderbetriebsvermögen. Es wäre zudem unlogisch, das gegenständliche Beteiligungsverhältnis anders als beim Betrieb zu regeln.

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

In Streit steht die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft bzw. auf welche Weise der Gesellschaftsgewinn sowie der Gewinn aus dem Sonderbetriebsvermögen zu verteilen sind.

Das Finanzamt vertritt den Standpunkt, maßgebend sei die Firmenbucheintragung. Werde eine Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft nicht – wie in § 107 iVm § 161 Abs. 2 HGB zwingend vorgesehen – im Firmenbuch eingetragen, liege keine den handelsrechtlichen Vorschriften voll entsprechende Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft (VwGH 23.2.1994, 90/13/0042) und somit auch keine Mitunternehmerschaft im Sinne des § 23 Z 2 EStG 1988 vor. Bemängelt wird weiters, dass die mündliche Vereinbarung über die Errichtung einer Gesellschaft zwischen Ehegatten auch einem Fremdvergleich nicht standhalte. Zum mindest die wesentlichen Vertragspunkte betreffend die Errichtung einer Kommanditgesellschaft (Einlage, Stimmrecht, Beteiligung am Gewinn und Verlust, an den stillen Reserven und am Firmenwert) hätten mit genügender Deutlichkeit fixiert und nach außen hin dokumentiert werden müssen. Wird aber die Mitunternehmerstellung einer Person gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 in Abrede gestellt, könne ihr auch kein Gewinn aus dem Sonderbetriebsvermögen zugerechnet werden.

Demgegenüber geht die steuerliche Vertretung der Bw. von der Rechtsgültigkeit der zwischen den Ehepartnern mündlich abgeschlossenen Vereinbarung aus, mit der eine atypisch stille

---

Gesellschaft geschaffen bzw. der Ehegattin die Stellung einer außerbücherlichen Kommanditistin eingeräumt worden sei. Sie verweist dabei auf die Formfreiheit dieses Vertrages sowie darauf, dass ein solches Gesellschaftsverhältnis (nur) außerbücherlich möglich sei und zudem schon auf Grund seiner Rechtsnatur nicht nach außen hin in Erscheinung trete.

Die Bw. beanstandet weiters die Argumentation des Finanzamtes, die gegenständliche mündliche Vereinbarung halte auch einem Fremdvergleich nicht stand. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.5.1981, 1299/80, ausgesprochen habe, gebe es für Angehörigenvereinbarungen keine generell erhöhten Beweisanforderungen. Eine schriftlichen Fixierung der wesentlichen Vertragspunkte könne daher nicht gefordert werden. Als Beweismittel für das Bestehen des Gesellschaftsverhältnisses, sein Zustandekommen und die Angemessenheit der Vereinbarungen kämen vielmehr die Zeitaufzeichnungen des damaligen steuerlichen Vertreters sowie dessen Aussage und die der Gesellschafter im Zuge einer behördlichen Einvernahme in Betracht. Zudem werde der maßgebliche Vertragsinhalt in den Bilanzen dokumentiert, in denen sowohl die Beteiligungs- und Gewinnverhältnisse des Gesellschafts- sowie des Sonderbetriebsvermögens dargestellt würden. Zum mindest mit der Vorlage des Jahresabschlusses 1997 und der Einreichung der dazugehörigen Steuererklärungen sei das Beteiligungsverhältnis dem Finanzamt gegenüber offen gelegt worden. Da der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres entstehe, gelte die Bekanntgabe bereits für das Jahr 1998 und selbstverständlich auch für die berufungsgegenständlichen Folgejahre.

Zutreffend ist das Vorbringen der steuerlichen Vertretung, die Gründung einer Personengesellschaft sei steuerrechtlich an keine Form gebunden. Nicht in Schriftform abgeschlossene Gesellschaftsverträge müssen jedoch, um abgabenrechtlich anerkannt zu werden, ausreichend nach außen zum Ausdruck kommen, damit nicht steuerrechtliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden können. Dies gilt umso mehr bei Gesellschaften zwischen nahen Angehörigen, die verhältnismäßig leicht durch entsprechende Abreden abgabenrechtliche Folgen willkürlich herbeiführen können (siehe dazu Hofstätter-Reichel, ESt-Kommentar, Rz 24 zu § 23 sowie die dort angeführte Judikatur). Auch wenn daher sog. Angehörigenvereinbarungen den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, werden sie für den Bereich des Abgabenrechtes nur anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen;
- einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Atypische (unechte) stille Gesellschaften treten im rechtsgeschäftlichen Verkehr nicht nach außen in Erscheinung. Bei diesen genügt es daher – bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen – wenn die Gesellschaft als solche gegenüber dem Finanzamt in Erscheinung tritt. Die Steuererklärung allein bildet allerdings keinen Beweis für ein behauptetes Gesellschaftsverhältnis. Das Gesellschaftsverhältnis muss vielmehr auch in der Buchhaltung seinen Niederschlag gefunden haben.

Gegenständlich war von Beginn an, also bereits zum Stichtag 31.12.1997, in den Bilanzen das Kommanditkapital ("bedogene Einlage Kommanditisten") mit 400.000,00 S (29.069,13 €) ausgewiesen, aufgeteilt je zur Hälfte auf die "Kommanditisten" A.H. und E.F. . Zudem waren in der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (E 106) als Gesellschafter nicht nur die Fa. "F.-S.u.H. Gesellschaft m.b.H." sowie Herr A.H. angeführt, sondern auch Frau E.F. . Weiters war angegeben, die Gewinne der Gesellschaft und des Sonderbetriebsvermögens sollen unter Berücksichtigung einer Haftungsprovision der Komplementärin zu je 50% Herrn A.H. sowie Frau E.F. zugewiesen werden.

Der Jahresabschluss 1997 wurde am 19. Oktober 1998 beim Finanzamt eingereicht. Somit wurde dem Publizitätsgebot noch vor Beginn des ersten Streitjahres Rechnung getragen.

Fraglich ist jedoch, ob der Inhalt der gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung der Abgabenbehörde eindeutig, klar und jeden Zweifel ausschließend zur Kenntnis gebracht wurde.

Zu den Ausführungen der Bw. zur Gesellschafterstellung von Frau F. in Widerspruch steht, dass im Anhang zum Jahresabschluss 1998 unter "I. Rechtliche Verhältnisse" lediglich Herr A.H. als Kommanditist mit einer Vermögenseinlage von 300.000,00 S (21.801,85 €) angeführt und das Bestehen einer stillen Gesellschaft sogar ausdrücklich verneint wird. Auch im Zusammenschlussvertrag vom 29. September 1997, der sowohl dem Finanzamt als auch dem Firmenbuch vorgelegt wurde, wird mit keinem Wort eine etwaige Gesellschafterstellung von Frau F. zum Ausdruck gebracht.

Der im Schreiben vom 12. September 2002 als auch in der Berufung ausführlichst dargelegte Wille der Parteien, Frau F. als außerbücherliche Kommanditistin von Beginn an in die Gesellschaft einzubinden, steht allerdings im Einklang mit einem in den Akten befindlichen undatierten und nicht unterzeichneten Gesellschaftsvertragsentwurf, welcher im Zuge der im Jahr 2003 durchgeföhrten Betriebsprüfung vorgelegt wurde. Der in diesem Vertragsentwurf zum Ausdruck gebrachte Parteiwille hat nicht nur in allen bisherigen beim Finanzamt eingereichten Bilanzen seinen Niederschlag gefunden, auch die im Jahr 2003 im Firmenbuch

durchgeführte Änderung bei den Kommanditisten der Bw. entspricht den bisherigen buchmäßig dokumentierten Verhältnissen.

Trotz gewisser, obig dargelegter Widersprüche vertritt der unabhängige Finanzsenat daher den Standpunkt, dass die Bw. nicht nur glaubhaft, sondern auch nach außen hin ausreichend die außerbücherliche Kommanditistenstellung von Frau E.F. zum Ausdruck gebracht hat.

Bezüglich des Erfordernisses der Fremdüblichkeit ist eine Vergleichsprüfung in zweifacher Hinsicht anzustellen. Zum einen ist zu prüfen, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden in der konkreten äußeren Form abgeschlossen worden wäre. Wird dies bejaht, ist ein am Vertragsinhalt orientierter Fremdvergleich durchzuführen.

Da der unabhängige Finanzsenat, wie obig dargelegt, die Auffassung vertritt, die Bw. habe die mündliche Vereinbarung einer außerbücherlichen Kommanditistenstellung von Frau F. glaubhaft dargetan, erübrigt sich eine Prüfung, ob Fremde einen solchen Vertrag in der gegenständlichen Form abgeschlossen hätten.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates gibt es auch keinen Anhaltspunkt dafür, dass der Vertragsinhalt und hier insbesondere die Gewinnbeteiligung unangemessen wäre. Wie seitens der Betriebsprüfung erhoben wurde, ist Frau F. (bis 1997 als Dienstnehmerin, danach als Gesellschafterin) für sämtliche administrativen Belange der Gesellschaft und ihr Gatte für den Produktionsbereich zuständig (gewesen). Die beiden zu 50% am Gesellschaftsgewinn Beteiligten haben somit der Bw. nicht nur ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt, auch die Kapitaleinlage wurde von ihnen je zur Hälfte aufgebracht. Dass dieses Kapital von Frau F. schenkungsweise erworben wurde, ist nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates unbeachtlich. Er folgt hier der bei Torggler, Familiengesellschaften aus steuerlicher Sicht, in Ruppe, Handbuch der Familienverträge, S. 376ff, dargestellten Rechtsmeinung, das Einkommensteuergesetz biete keinen Anhaltspunkt für eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von Gesellschaftern danach, ob sie ihre Beteiligung unentgeltlich oder entgeltlich erworben haben, sofern die Einkunftsquelle dem Geschenknehmer unwiderruflich bzw. ohne Vorbehalt übertragen wurde.

Aus der Anerkennung einer außerbücherlichen Kommanditistenstellung ergibt sich jedoch nicht automatisch die Mitunternehmereigenschaft iSd § 23 Z 2 EStG 1988.

Wie das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung unter Bezugnahme auf das Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 23.2.1994, 90/13/0042, ausgeführt hat, ist bei Gesellschaftern von Kommanditgesellschaften eine besondere Feststellung ihrer Mitunternehmereigenschaft lediglich dann nicht erforderlich, wenn die Gesellschaftsbeteiligung in einer Form erfolgt, die zumindest den zwingenden Bestimmungen des Handelsgesetzbuches über diese Gesellschaften entspricht. Beteiligen sich Personen an einer

Kommanditgesellschaft, ohne dass die in § 107 iVm § 161 Abs. 2 HGB verankerte Konsequenz, nämlich die Eintragung im Firmenbuch, gezogen wird, liegt keine den handelsrechtlichen Vorschriften voll entsprechende Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft vor. Ein außerbücherlicher Kommanditist ist somit lediglich dann ertragssteuerlich als Mitunternehmer einer Gesellschaft anzusehen, wenn er nicht nur am Betriebserfolg, sondern auch am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes beteiligt ist.

Wie obig dargelegt wurde, hat die außerbücherliche Kommanditistin ihre Beteiligung am Betriebserfolg sowie am Betriebsvermögen glaubhaft dokumentiert. Aus den Akten ergibt sich auch kein Anhaltspunkt, dass der 50%ige Betriebsvermögensanteil von Frau F. im Falle ihres Ausscheidens bzw. der Auflösung der Gesellschaft keine Beteiligung an den stillen Reserven im gleichen Ausmaß sowie eine Beteiligung am Unternehmenswert beinhaltet. Da im obig angesprochenen Gesellschaftsvertragsentwurf solche Beteiligungen vorgesehen war und jene dort dokumentierten Vereinbarungen, die während des aufrechten Bestandes der Gesellschaft schlagend werden, in allen bisherigen beim Finanzamt eingereichten Bilanzen einen Niederschlag gefunden haben, ist vielmehr von einem diesbezüglichen Parteienwillen auszugehen. Für diese Annahme spricht zudem die im Jahr 2003 den bisherigen buchmäßig ausgewiesenen Verhältnissen gemäß erfolgte Eintragung der Frau F. als Kommanditistin im Firmenbuch. Gesamthaft war somit die Mitunternehmereigenschaft von Frau F. nach Rechtsmeinung des unabhängigen Finanzsenates zu bejahen.

Strittig ist auch die Verteilung des aus dem Sondervermögen erzielten Gewinnes. Bei diesem handelt es sich um das je zur Hälfte im zivilrechtlichen Eigentum des Ehepaars F. stehende Betriebsgebäude. Wird, wie gegenständlich, die Mitunternehmereigenschaft von Frau F. bejaht, ist ebenso die sowohl den zivilrechtlichen Eigentums- als auch den Gesellschaftsbeteiligungsverhältnissen entsprechende jeweils zu 50% von der Bw. vorgenommene Zurechnung des Gewinnes aus dem Sonderbetriebsvermögen an das Ehepaar Fleisch anzuerkennen.

Aufgrund der obangeführten Ausführungen war daher der Berufung gegen jenen Teil der Feststellungsbescheide 1999, 2000 und 2001, der sich mit der Beteiligung bzw. der Gewinnverteilung befasst, Folge zu geben und die Bescheide, mit dem die Gewinne aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1999, 2000 sowie 2001 gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt worden waren, folgendermaßen abzuändern:

- Feststellung der im Jahr 1999 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	106.359,89 € (1.463.544,00 S)	
Von den Einkünften wurde einbehalten:  Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	34,16 € (470,00 S)	
In den Einkünften sind enthalten:  endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	136,48 € (1.878,00 S)	
Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG 1988)	1.653,82 € (22.757,00 S)	
Vorsorge für Abfertigungen (§ 14 EStG 1988)	3.092,88 € (42.559,00 S)	
Nr. Name/Adresse/Finanzamt/St.Nr.	Anteil	
F-S.u.H. GmbH Hl. 6 Fk. XX	Einkünfte	4.095,70 € (56.358,00 S)
Von den Einkünften wurde einbehalten:  Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen		0,00 € (0,00 S)
Im Einkunftsanteil sind enthalten:  endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz		0,00 € (0,00 S)
Nr. Name/Adresse/Finanzamt/St.Nr.	Anteil	
F.A. Hl. 6 Fk. XY		51.132,10 € (703.593,00 S)
Von den Einkünften wurde einbehalten:  Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen		17,08 € (235,00 S)

Im Einkunftsanteil sind enthalten: endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz		68,24 € (939,00 S)
Nr. Name/Adresse/Finanzamt/St.Nr.	Anteil	
F.E. Hl. 6 Fk. XZ		51.132,09 € (703.593,00 S)
Von den Einkünften wurde einbehalten:  Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen		17,08 € (235,00 S)
Im Einkunftsanteil sind enthalten: endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz		68,24 € (939,00 S)

- Feststellung der im Jahr 2000 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188  
BAO

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	111.573,88 € (1.535.290,00 S)	
Nr. Name/Adresse/Finanzamt/St.Nr.	Anteil	
F-S.u.H. GmbH Hl. 6 Fk. XX	Einkünfte	4.377,23 € (60.232,00 S)
F.A. Hl. 6 Fk. XY		53.690,73 € (738.800,50 S)
F.E. Hl. 6 Fk. XZ		53.505,92 € (736.257,50 S)
Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG 1988)	330,52 € (4.548,00 S)	

- Feststellung der im Jahr 2001 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188  
BAO

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	52.319,14 € (719.927,00 S)
------------------------------	----------------------------

Nr. Name/Adresse/Finanzamt/St.Nr.	Anteil	
F-S.u.H. GmbH Hl. 6 Fk. XX	Einkünfte	2.418,84 € (33.284,00 S)
F.A. Hl. 6 Fk. XY		24.792,96 € (341.158,50 S)
F.E. Hl. 6 Fk. XZ		25.107,34 € (345.484,50 S)
Vorsorge für Abfertigungen (§ 14 EStG 1988)	4.595,10 € (63.230,00 S)	

Feldkirch, am 22. März 2006