

GZ. RV/0199-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Firma WTM MAASS Steuerberatungs GesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr betreffend Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

- 1)** Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.
- 2)** Die angefochtenen Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1999 und 2000 bleiben unverändert.
- 3)** Der Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1998 wird abgeändert.

Die im Kalenderjahr 1998 erzielten Einkünfte werden – wie in der Berufungsvorentscheidung vom 1. April 2003 - gemäß § 188 BAO in folgender Höhe festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	145.335,78 € 1.999.864,00 S
Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	72,96 € 1.004,00 S
In den Einkünften sind enthalten: endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	293,02 € 4.032,00 S
Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24,	

37, 97, 117 und 117a EStG 1988 verrechenbare Verluste	3.297,46 € 45.374,00 S
--	---------------------------

Die Aufteilung der Einkünfte (inklusive der endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge) sowie der einbehaltenen Kapitalertragsteuer und der verrechenbaren Verluste ist der angeschlossenen Beilage zur Berufungsentscheidung zu entnehmen. Diese bildet einen integrierenden Bestandteil des Bescheidspruches.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft wurde mit Vertrag vom 28. Juni 1993 als Firma I K GesmbH & Co KG gegründet.

Diesem Vertrag sind folgende wesentliche Vereinbarungen zu entnehmen:

Sitz der Gesellschaft ist R (§ 2).

Als Unternehmensgegenstand wurde in § 3 der Groß- und Einzelhandel mit Waren aller Art einschließlich der erforderlichen Hilfätigkeiten und der Verwaltung des Gesellschaftsvermögens sowie die Beteiligung an Gesellschaften mit gleichartigem Unternehmensgegenstand und deren Geschäftsführung und Vertretung festgelegt.

Die Gesellschaft hatte laut § 4 des Vertrages am 1. Jänner 1993 begonnen.

Als Komplementärin und Arbeitsgesellschafterin sollte die Firma I K GesmbH, deren Stammkapital zu drei Viertel (375.000,-- S) von Dietrich K sen. und zu einem Viertel (125.000,-- S) von dessen Gattin Inge K gehalten wurde, fungieren; Frau Inge K und Herr Dietrich K sen. selbst kam die Stellung von Kommanditisten zu.

Die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern der beiden letztgenannten Personen sollte wie folgt beschränkt werden:

a) Frau Inge K mit S 1.500.000,--.

Frau Inge K brachte in Anrechnung auf diesen Betrag in die Gesellschaft ihr nicht protokolliertes Einzelunternehmen gem. Art. IV des Umgründungsteuergesetzes zu den in der für den 1. Jänner 1993, 0.00 Uhr, vorliegenden Übertragungsbilanz ausgewiesenen Werten, sohin mit allen Aktiven und Passiven einschließlich stiller Reserven mit einem positiven Verkehrswert zum Übertragungstichtag 31. Dezember 1992 gegen ausschließliche Gewährung der in diesem Vertrag vereinbarten Gesellschafterrechte unter einem Beteiligungsverhältnis von 50 % ein. Die Einbringung erfolgte zu Buchwerten. Der restliche Betrag war von ihr bar und abzugsfrei auf das Geschäftskonto der Gesellschaft einzuzahlen. Die Aufbringung durch Gewinnanteile war jedoch im Einvernehmen mit der Gesellschaft zulässig.

b) Herr Dietrich K sen. mit S 1.500.000,--.

Dieser Betrag sollte von ihm bar und abzugsfrei auf das Geschäftskonto der Gesellschaft einbezahlt werden. Die Aufbringung durch Gewinnanteile war auch bei ihm im Einvernehmen mit der Gesellschaft zulässig.

Weiters brachte Herr Dietrich K sen. in die Gesellschaft seine Arbeitskraft, insbesonders auf dem Gebiete der betrieblichen Disposition, des Finanzwesens und der Buchhaltung ein (§ 5 des Vertrages).

Nach § 6 des Vertrages sollte die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft der Komplementärin obliegen.

Die Gesellschafter sind am Gewinn und Verlust der Gesellschaft nach der Höhe ihrer Kapitalkonten beteiligt (§ 11).

Nach § 18 des Vertrages wird die Gesellschaft durch Gesellschafterbeschluss, Konkursöffnung über das Vermögen der Gesellschaft oder eines Gesellschafters, Tod eines Gesellschafters, Kündigung durch Gesellschafter oder deren Privatgläubiger, gerichtliche Entscheidung oder Wegfall jedes persönlich haftenden Gesellschafters nach Ablehnung der Übernahme der persönlichen Haftung durch die vorhandenen oder neu eintretenden Gesellschafter aufgelöst. Ist hievon lediglich ein Kommanditist betroffen, wird die Gesellschaft mit den übrigen Gesellschaftern fortgesetzt und steht dem ausscheidenden Gesellschafter das Ausscheidungsguthaben zu.

Mit Vertrag vom selben Tag, also dem 28. Juni 1993, wurde zwischen dem Kommanditisten Dietrich K sen. einerseits und seinen Kindern, Dietrich K jun., Schüler, geboren am 29. Februar 1976, Daniela K, Schülerin, geboren am 29. Oktober 1977, und Dominique K, Schüler, geboren am 12. März 1981, andererseits ein **Unterbeteiligungsvertrag** abgeschlossen, wobei die Kinder von ihrer Mutter Inge K vertreten wurden.

Als Gegenstand dieses Unterbeteiligungsvertrages wurde in § 1 Folgendes angeführt:

"Herr Dietrich K sen., im Folgenden kurz Beteiligter genannt, hat durch die am heutigen Tage erfolgte Fertigung des Gesellschaftsvertrages eine Kommanditbeteiligung an der I K GesmbH & Co KG mit dem Sitz in R und dem Unternehmensgegenstand des Groß- und Einzelhandels mit Waren aller Art einschließlich der erforderlichen Hilfätigkeiten und der Verwaltung des Gesellschaftsvermögens, ferner der Beteiligung an Gesellschaften mit gleichartigem Unternehmensgegenstand sowie deren Geschäftsführung und Vertretung erworben. Art und Umfang dieser Beteiligung gehen aus dem diesem Vertrage als Anlage A beigeschlossenen Gesellschaftsvertrag, der einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages darstellt, hervor. Die Beteiligung des Dietrich K jun. und der Daniela K und des Dominique K, im Folgenden Unterbeteiligte genannt, am Kommanditanteil der Beteiligten bildet nun den Gegenstand dieses Vertrages."

Als Entgelt für den Erwerb der Unterbeteiligung wurden jeweils 300.000,-- S, sohin insgesamt 900.000,-- S vereinbart.

Die Unterbeteiligten sollten diese Beträge an den Beteiligten aus den ihnen zufließenden Gewinnanteilen bezahlen. (§ 2 des Unterbeteiligungsvertrages)

Das Beteiligungsverhältnis sollte gleichzeitig mit der Gesellschaft beginnen. Es wurde auf die Dauer der Beteiligung abgeschlossen. Ungeachtet dieser Bestimmung sollten beide Vertragsteile das Recht haben, das vertragsgegenständliche Beteiligungsverhältnis aus den in § 10 genannten Gründen vorzeitig aufzulösen (§ 3 des Unterbeteiligungsvertrages), wobei in diesem Falle die Unterbeteiligten bzw. deren Gesamtrechtsnachfolger nach Maßgabe des § 11 abgefunden werden sollten.

Laut § 11 des Vertrages hat die Abfindung 100 % der unter § 2 angeführten Entgelte, soweit diese tatsächlich bereits einbezahlt wurden, zu betragen und ist binnen eines Jahres nach Auflösung der Unterbeteiligung zur Zahlung fällig sein. Eine Verzinsung und Wertsicherung des Abfindungsbetrages hat zu unterbleiben.

In § 4 des Unterbeteiligungsvertrages wurde festgelegt, dass die Unterbeteiligten keine Nachschusspflicht treffe.

Nach § 5 des Vertrages soll der Beteiligte den Kommanditanteil mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes verwalten. Ist er zur Mitwirkung an einem Gesellschafterbeschluss oder an einer Rechtsgestaltung berufen, dann hat er unverzüglich nach seiner Verständigung die Unterbeteiligten davon in Kenntnis zu setzen und mit diesen sein Verhalten zu beraten.

Kommt es hiebei zu Meinungsverschiedenheiten, dann gilt die Ansicht des Beteiligten, der für ein Handeln gegen die erklärte Absicht des Unterbeteiligten nicht zu haften hat.

In **§ 6 des Unterbeteiligungsvertrages** wurde die Höhe des Ergebnisanteiles der Unterbeteiligten folgendermaßen festgelegt:

"Die Unterbeteiligten sind an dem mit dem vertragsgegenständlichen Kommanditanteil verbundenen Ergebnis in Bezug auf das Gesamtergebnis der Gesellschaft jeweils mit 10 %, höchstens aber mit $\frac{1}{4}$ ihrer Einlage beteiligt, sodass dem Beteiligten eine Gewinnbeteiligung von mindestens 20 % vom Gesamtergebnis verbleibt. Der Beteiligte hat die ihm zukommenden Gewinnanteile unverzüglich zu beheben, um sie im Sinne dieser Bestimmung mit dem Unterbeteiligten zu teilen. Für den Fall des Verzuges werden 10 % Zinsen p.A. vereinbart.

Am Verlust der Gesellschaft nehmen die Unterbeteiligten nicht teil.

Am Vermögen der Gesellschaft, deren Firmenwert und stillen Reserven etc. sind die Unterbeteiligten dagegen nicht beteiligt."

Nach § 7 des Vertrages ist dem Beteiligten die Veräußerung seines Kommanditanteils ohne Zustimmung des Unterbeteiligten zu beliebigen Bedingungen jederzeit gestattet und endet dadurch die Unterbeteiligung.

Nach § 8 des Vertrages soll im Falle der Erledigung der vertragsgegenständlichen Beteiligung den Unterbeteiligten kein Anteil des erzielten Beteiligungspreises bzw. der den Beteiligten zu leistenden Abfindung bzw. des auf den Beteiligten entfallenden Liquidationsüberschusses gebühren. Irgendeine Zahlungspflicht soll die Unterbeteiligten nicht treffen.

Die Unterbeteiligten sollen jedoch die in § 11 (siehe oben) angeführte Abfindung erhalten.

Das Ableben des Beteiligten bzw. Unterbeteiligten hat auf den Fortbestand des gegenständlichen Beteiligungsverhältnisses keinen Einfluss, der überlebende Partner hat in diesem Fall jedoch das Recht, das Beteiligungsverhältnis für aufgelöst zu erklären.

In § 12 wurde festgehalten, dass die Vertragspartner einander absolute Geheimhaltung über das gegenständliche Vertragsverhältnis versprechen würden. Ausgenommen von dieser Verpflichtung sollte die Erfüllung der abgabenrechtlich gebotenen Wahrheits- und Offenlegungspflicht sein.

In steuerlicher Hinsicht fand das Unterbeteiligungsverhältnis lt. obigem Vertrag im Rahmen der **Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften** der Firma I K GesmbH & Co KG für das Jahr 1993 keinen Niederschlag, da für dieses Jahr bei der Gesellschaft ein Verlust in Höhe von - 395.039,-- S ausgewiesen wurde.

Im Rahmen der Feststellungsverfahren der Firma K GesmbH & Co KG – die Firma I K GesmbH & Co KG wurde mit Vertrag vom 7. Februar 1995 in Firma K GesmbH & Co KG umbenannt – für die Jahre 1994 und 1995 wurden, da Gewinne vorlagen, den drei unterbeteiligten Kindern jeweils Gewinnanteile in Höhe von S 75.000,-- (jeweils 1/4 der Einlage) zu- und dementsprechend die Unterbeteiligungsverhältnisse in den Steuererklärungen der Gesellschaft ausgewiesen.

Für 1996 wurden wiederum, da die Firma insgesamt einen Verlust erwirtschaftet hatte, die Ergebnisanteile der Kinder mit 0,-- S in Ansatz gebracht.

Im Rahmen einer für die Jahre **1994 bis 1996** bei der Fa. K GesmbH & Co KG durchgeführten **Betriebsprüfung** wurde im Wesentlichen festgestellt, dass bei der Verteilung des steuerpflichtigen Gewinnes die Unterbeteiligten als Mitunternehmer behandelt worden wären.

In den Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 1994 und 1995 wäre den drei Unterbeteiligten jeweils ein Gewinnanteil (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) von 75.000,-- S zugewiesen worden. Das wäre 1/4 des an Herrn Dietrich K sen. zu zahlenden Entgeltes. Da aber laut Vertrag der Gewinnanteil höchstens 1/4 der Einlage betrage und bisher keine Einlagen geleistet worden wären, stehe diese Vorgangsweise im Gegensatz zum Unterbeteiligungsvertrag.

Da keine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert gegeben sei, liege keine Mitunternehmerschaft im steuerlichen Sinne vor, eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für diese Anteile sei nicht vorzunehmen.

Der Unterbeteiligungsvertrag sei mit steuerlicher Wirkung auch nicht als Vertrag über die Beteiligung echter stiller Gesellschafter zu werten, da der Vertrag zwischen nahen Angehörigen geschlossen worden wäre und nicht die für dessen steuerliche Anerkennung notwendigen Voraussetzungen erfülle, was die Prüferin in der Folge näher erläuterte. Sie kam daher zu dem Ergebnis, dass die auf Daniela K, Dominique K und Dietrich K jun. verteilten Gewinnanteile zur Gänze Herrn Dietrich K sen. zuzurechnen wären.

Entsprechend dieser von der Betriebsprüferin dargelegten Ansicht erließ das Finanzamt am 27. April 1998 im wieder aufgenommenen Verfahren abgeänderte **Feststellungsbescheide für die Jahre 1994 bis 1996**, im Rahmen welcher die vormals den Unterbeteiligten zugerechneten Gewinnanteile nunmehr zur Gänze beim Hauptbeteiligten Dietrich K sen. berücksichtigt und die Ergebnisanteile der Kinder mit 0,-- S ausgewiesen wurden. Dementsprechend wurden auch die Einkommensteuerbescheide des Bw. für die Jahre 1994 bis 1996 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert.

Gegen die im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1994 bis 1996 wurde keine Berufung erhoben. Hingegen brachte der Kommanditist Dietrich K sen. mit Schreiben vom 29. Oktober 1998 **Berufung** gegen die an ihn ergangenen gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeleiteten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1996 ein und begründete diese folgendermaßen:

Mit Vertrag vom 28. Juni 1993 hätte er als Kommanditist der Firma K GesmbH & Co KG mit seinen Kindern Daniela K, Dominique K und Dietrich K jun. eine Vereinbarung zur Einräumung einer Unterbeteiligung an seinem Kommanditanteil getroffen.

Als Entgelt für den Erwerb der Unterbeteiligung wären pro Kind 300.000,-- S, somit in Summe 900.000,-- S vereinbart worden. Den Kindern wäre das Recht eingeräumt worden, die

Bezahlung des vereinbarten Kaufpreises aus den zufließenden Gewinnanteilen zu tätigen.

Auch bei der Begründung der Kommanditbeteiligung durch ihn als Hauptgesellschafter wäre dieser Zahlungsmodus festgelegt worden.

Die Unterbeteiligten seien in Bezug auf das Gesamtergebnis der Gesellschaft mit je 10 %, maximal aber mit 1/4 ihrer Einlage beteiligt. Vom Verlust seien die Unterbeteiligten ausgeschlossen.

In der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der K GesmbH & Co KG der Jahre 1994 bis 1996 wären die Unterbeteiligten als Mitunternehmer behandelt worden.

Im Zuge der bei der Firma K GesmbH & Co KG stattgefunden Betriebsprüfung wäre mit der Begründung, dass keine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert gegeben sei, eine Mitunternehmerschaft abgelehnt worden.

Dies wäre auch zur Kenntnis genommen worden. Es wäre jedoch weiterhin die Existenz eines Gesellschaftsverhältnisses an sich verneint und bei ihm der volle Ergebnisanteil ohne Berücksichtigung der Beteiligung der Kinder an seinen Erträgnissen als Einkünfte aus Kapitalvermögen zum Ansatz gebracht worden.

Die Auffassung, dass es sich bei der Unterbeteilung sehr wohl um ein steuerlich anzuerkennendes Gesellschaftsverhältnis in Form einer echten stillen Gesellschaft handle, begründe das vorliegende Berufungsbegehren.

Die Gewinnanteile der Jahre 1994 und 1995 mit je 75.000,-- S für Daniela K, Dominique K und Dietrich K jun. seien entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung nicht Herrn Dietrich K sen. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern den Unterbeteiligten als Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen.

Im Zuge der Gründung der Firma K GesmbH & Co KG aus dem Einzelunternehmen Inge K wäre die Bestrebung gewesen, die Firma als Familienunternehmen zu etablieren. Auch mit den Kindern sollte eine erste Bindung zum Unternehmen aufgebaut werden. Nach Ansicht des vertragserrichtenden Rechtsanwaltes hätte hiezu als geeignete Form nicht eine Direktbeteiligung, sondern eine Unterbeteiligung erschien.

Die Kriterien, die für Verträge zwischen nahen Angehörigen anzuwenden seien, seien damit erfüllt.

Im Folgenden erläuterte die steuerliche Vertreterin der Bw. unter Berufung auf einschlägige Literaturstellen eingehend ihren Standpunkt und beantragte, die Unterbeteiligungsverhältnisse zwischen Dietrich K sen. und seinen Kindern als echte stille Gesellschaftsverhältnisse anzuerkennen.

Das Finanzamt wies die gegenständliche Berufung mit **Berufungsvorentscheidungen** vom 20. November 1998 unter Hinweis auf § 252 BAO als unbegründet ab, indem es ausführte, dass die im Berufungsbegehren beantragte Änderungen ausschließlich Entscheidungen, die im Bescheid über die Feststellung der Einkünfte der K GesmbH & Co KG getroffen worden wären, betreffen würden. Ein abgeleiteter Bescheid könne jedoch nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im zur Änderung oder Aufhebung Anlass gebenden Bescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend wären.

Innerhalb offener Frist stellte Dietrich K sen. mit Schreiben vom 21. Dezember 1998 einen **Antrag auf Entscheidung** über die Berufung durch die **Abgabenbehörde II. Instanz**, in dem er klarstellte, dass das eingebrachte Rechtsmittel nicht Änderungen im Zusammenhang mit dem Bescheid über die Feststellung der Einkünfte der Firma K GesmbH & Co KG betreffe.

Wie im Berufungsbegehren ausgeführt, wären im Zuge der Betriebsprüfung die Unterbeteiligungen nicht als Mitunternehmerbeteiligungen angesehen worden, da keine Beteiligung an stillen Reserven und am Firmenwert gegeben sei. Gegen diese Feststellung der Betriebsprüfung richte sich das eingebrachte Rechtsmittel nicht.

Die Berufung richte sich vielmehr gegen die Nichtanerkennung des Gesellschaftsverhältnisses als echte stille Beteiligung. Es handle sich seines Erachtens bei den Unterbeteiligungen sehr wohl um steuerlich relevante Gesellschaftsverhältnisse. Der Ergebnisanteil der Kinder sei, nachdem keine Beteiligung als Mitunternehmer gegeben sei, den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen. Von seinem Ergebnisanteil auf Grund der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte sei innerhalb seines Einkommensteuerverfahrens der Ergebnisanteil der Kinder abzusetzen.

Die Zurückweisung der Berufung sei daher unzulässig.

Die Berufung wurde in der Folge vom Finanzamt am 21. Mai 1999 der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung **vorgelegt**.

Mit Bundesgesetz vom 25. Juni 2002, BGBl. I Nr. 97/2002, (Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz) wurde der "Unabhängige Finanzsenat" errichtet (Art. I, UFSG). Gemäß § 260 iVm § 323 Abs. 10 BAO in der Fassung des zitierten Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes hat seit 1. Jänner 2003 über Berufungen gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide – darunter fallen auch alle an diesem Tag noch unerledigten Rechtsmittel wie das angesprochene - der "Unabhängige Finanzsenat" zu entscheiden.

Anlässlich einer zwischenzeitig bei der Firma K GmbH & Co KG für die Jahre **1998 bis 2000** durchgeführten **Betriebsprüfung** wurde die Unterbeteiligung der Kinder seitens des Finanzamtes abermals nicht anerkannt.

Seitens des Finanzamtes ergingen am 21. Jänner 2003 wiederum entsprechende **Bescheide über die Feststellung der Einkünfte** der berufungswerbenden Gesellschaft gemäß § 188 BAO für die Jahre **1998 bis 2000**.

Ebenso wurden für die betreffenden Jahre am 28. Jänner 2003 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte **Einkommensteuerbescheide** beim Kommanditisten und betroffenen Hauptbeteiligten Dietrich K sen. erlassen.

Die steuerliche Vertreterin der Bw. sowie des Hauptbeteiligten erhob nunmehr mit Schreiben vom 14. Februar 2003 sowohl **Berufung** gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 betreffend die bw. Gesellschaft sowie die im Einkommensteuerverfahren des Dietrich K sen. ergangenen abgeleiteten Bescheide vom 28. Jänner 2003 betreffend die Jahre 1998 bis 2000.

Begründend führte sie aus, dass – wie bereits bei der Betriebsprüfung bei der Firma K GesmbH & Co KG für die Jahre 1994 bis 1996 festgestellt – auch im Zuge der Betriebsprüfung der Jahre 1998 bis 2000 die Unterbeteiligung der Kinder steuerlich nicht anerkannt worden wäre. Die Abrechnung der Ergebnisanteile der Kinder als Einkünfte aus Kapitalvermögen von den Einkünften aus Gewerbebetrieb bei Dietrich K sen. sei somit nicht akzeptiert worden und die abgerechneten Beträge zur Gänze ihm selbst zugerechnet worden.

Dagegen sei das Berufungsbegehren gerichtet.

Die genauere Begründung sei der Berufung vom 29. Oktober 1998 bzw. dem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 21. Dezember 1998 zu entnehmen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 1. April 2003 wurde der Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte für das Jahr **1998** abgeändert, indem der aus der Erklärung der Bw. übernommene Betrag an verrechenbaren Verlusten in Höhe von 164.236,-- S korrigiert wurde.

Wie in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung dargelegt, hatte die Höhe der nicht ausgleichsfähigen Verluste laut aktuellem Bescheid vom 27. April 1998 für das Jahr 1996 7.048,-- S (Anteil Inge K in gleicher Höhe) und laut aktuellem Bescheid vom 4. September 1998 für das Jahr 1997 38.326,-- S (Anteil Dietrich K sen. und Inge K je zur Hälfte 19.163,-- S) betragen. Der Gesamtbetrag der verrechenbaren Verluste betrage daher insgesamt 45.374,-- S (Anteil Dietrich K sen. 19.163,-- S; Anteil Inge K 7.048,-- S + 19.163,-- S =

26.211,-- S).

Es wurde bezüglich dieser Abänderung auch auf die Telefonate mit der steuerlichen Vertreterin verwiesen.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass sich die Höhe der nicht ausgleichsfähigen Verluste für 1996 laut Bescheid vom 27. April 1998 auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung ergeben hatte und diese unangefochten geblieben waren. Die Höhe der nicht ausgleichsfähigen Verluste für 1997 ergab sich aus dem rechtskräftigen Erstbescheid vom 4. September 1998 und waren diese aus der Erklärung übernommen worden.

Die Gewinnanteile der Kommanditisten betrugen im Jahr 1998 laut Bescheid vom 21. Jänner 2003 476.723,-- S (Dietrich K sen.) bzw. 1.473.140,-- S (Inge K).

Hinsichtlich des eigentlichen Berufungsgrundes wurde in der Berufungsvorentscheidung die bisherige Ansicht des Finanzamtes aufrecht erhalten und sohin dem Berufungsbegehren nicht entsprochen.

Am 2. Mai 2003 **beantragte** die steuerliche Vertreterin der Bw. auftrags ihrer Mandantin die **Entscheidung** über das eingebrachte Rechtsmittel durch die **Abgabenbehörde zweiter Instanz**, wobei hierin gegen die im Rahmen der Berufungsvorentscheidung erfolgten Abänderungen keine Einwendungen erhoben wurden.

Hinsichtlich der Berufung betreffend Feststellung der Einkünfte für die Jahre **1999 und 2000** waren keine Berufungsvorentscheidungen ergangen.

Die Berufung vom 14. Februar 2003 wurde samt angeführtem Vorlageantrag betreffend das Jahr 1998 am 12. Mai 2003 an den Unabhängigen Finanzsenat **vorgelegt**, wobei auf das bereits anhängige Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1996 hingewiesen wurde.

Mit **Vorhalt** vom 23. Juli 2003 wurde im gegenständlichen Berufungsverfahren seitens der ho. Berufungsbehörde um Mitteilung ersucht, ob der Unterbeteiligungsvertrag vom 28. Juni 1993 pflegschaftsgerichtlich genehmigt worden wäre.

In Reaktion darauf teilte die steuerliche Vertreterin mit, dass laut Auskunft des Vertragsverfassers Dr. S sämtliche Unterlagen betreffend das gegenständliche Rechtsgeschäft bereits vernichtet worden wären. Aus seiner Erinnerung heraus sei jedoch seinerzeit keine gerichtliche Genehmigung eingeholt worden.

Die nachträgliche Genehmigung seitens des Gerichtes sei durch die eingetretene Volljährigkeit der Kinder nicht mehr möglich. Das Rechtsgeschäft könne aber durch die Kinder selbst ausdrücklich oder stillschweigend durch entsprechendes Verhalten genehmigt werden, was

zur Folge habe, dass es rückwirkend voll und also nicht mehr schwebend unwirksam wäre. Ergänzend wurde erwähnt, dass Dietrich K sen. am 19. November 1999 den Unterbeteiligungsvertrag mit der Tochter Daniela K schriftlich mit Wirkung per 31. Dezember 2000 aufgekündigt hätte. Die Unterbeteiligungsverträge mit den beiden anderen Kindern wären noch aufrecht.

In seiner Stellungnahme zu diesen Ausführungen wies das Finanzamt darauf hin, dass das Fehlen der pflegschaftsbehördlichen Genehmigung des Unterbeteiligungsvertrages seinen Standpunkt, dass die Unterbeteiligungsverhältnisse steuerlich nicht anzuerkennen wären, bestätige, und hielt seinen Antrag auf Abweisung der Berufung aufrecht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das gegenständliche Berufungsbegehren ist dem Grunde nach auf die steuerliche Anerkennung des Unterbeteiligungsverhältnisses des Kommanditisten der berufungswerbenden Gesellschaft Dietrich K sen. mit seinen Kindern gerichtet.

Das Finanzamt verweigerte diese Anerkennung, nachdem der entsprechende Sachverhalt im Rahmen zweier bei der Bw. für die Jahre 1994 bis 1996 bzw. 1998 bis 2000 durchgeführten Betriebsprüfungen in diesem Sinne gewürdigt worden war.

Da die steuerliche Vertreterin der Bw. auf Grund der nunmehr auch von ihr akzeptierten mangelnden Mitunternehmerstellung der Unterbeteiligten nicht mehr auf deren Einbeziehung in das Verfahren über die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb beharrte, brachte sie ihre Argumente gegen die verweigerte Anerkennung dieses Unterbeteiligungsverhältnisses für die Jahre 1994 bis 1996 nur im Einkommensteuerverfahren des hauptbeteiligten Kommanditisten Dietrich K sen. vor (siehe Berufungsschrift vom 29. Oktober 1998), indem sie die Berücksichtigung der Unterbeteiligungsverhältnisse aus dem Titel echter stiller Beteiligungsverhältnisse und der Ergebnisanteile der Kinder bei diesen als Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie beim Hauptbeteiligten (Kommanditisten) als Abzugsposten aus dem Grunde der Ergebnisteilung begehrte.

Hinsichtlich der Jahre 1998 bis 2000 hingegen erhob sie ihre Einwendungen sowohl im Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft als auch im Einkommensteuerverfahren des betroffenen Hauptbeteiligten Dietrich K sen., zumal das Finanzamt die für die Jahre 1994 bis 1996 gegen die Einkommensteuerbescheide eingebrachte Berufung mittels Berufungsvorentscheidung unter Hinweis auf § 252 BAO abgewiesen hatte, indem es ausgeführt hatte, dass die aus dem Unterbeteiligungsverhältnis

resultierenden Anteile allenfalls im Feststellungsverfahren der Personengesellschaft festgestellt hätten werden müssen.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war daher im Vorfeld der Beurteilung der Frage, ob die am Mitunternehmeranteil des Dietrich K sen. bestehenden Unterbeteiligungen der Kinder grundsätzlich steuerlich anzuerkennen wären, zunächst abzuklären, ob hierüber im Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Firma K GesmbH & Co KG oder im Rahmen dessen Einkommensteuerverfahrens abzusprechen war.

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden folgende Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) einheitlich und gesondert festgestellt:

- a) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
 - b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
 - c) Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
 - d) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,
- wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Werden zusammen mit den Einkünften, für die eine einheitliche Feststellung nach Abs. 1 stattfindet, andere gemeinschaftliche Einkünfte, insbesondere Einkünfte aus Kapitalvermögen, verwaltet, so hat die einheitliche Feststellung auch diese anderen Einkünfte zu erfassen (Abs. 2 leg. cit.).

Einigkeit besteht zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens – der Bw. und dem Finanzamt – mittlerweile darin und ergibt sich auch nach ho. Ansicht kein Zweifel daran, dass mangels Beteiligung der unterbeteiligten Kinder am Vermögen, Firmenwert und an den stillen Reserven der Gesellschaft diesen keine Mitunternehmerstellung zukommen kann.

Diese mangelnde Mitunternehmerstellung bedeutet aber wiederum, dass den Unterbeteiligten keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zusammenhang mit der mittelbaren Beteiligung an der Fa. K GesmbH & Co KG zufließen hätten können, da gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 Gewinnanteile von Gesellschaftern nur dann als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind, wenn die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind.

Bei den entsprechenden Einkünften konnte es sich im gegenständlichen Fall allenfalls um solche aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters handeln (siehe hiezu Neuner, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht, 4. Aufl., Wien 1998, Tz B 56).

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 gehören solche Gewinnanteile aus einer Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters wie auch Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem

Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter zu den **Einkünften aus Kapitalvermögen**, worauf die Bw. richtigerweise hinwies.

Eine Einbeziehung der Einkünfte der Unterbeteiligten in das Feststellungsverfahren aus dem Titel des gemeinschaftlichen Bezuges von Einkünften aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 188 Abs. 1 BAO war daher nicht möglich.

Diese Einkünfte aus Kapitalvermögen wurden außerdem weder gemeinschaftlich von den Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft bezogen noch zusammen mit deren Einkünften aus Gewerbebetrieb gemeinschaftlich verwaltet, sodass sie auch nicht nach § 188 Abs. 2 BAO in die Feststellung der Einkünfte gemäß Abs. 1 leg. cit. miteinbezogen hätten werden können.

Die Berücksichtigung im Rahmen des berufungsgegenständlichen Feststellungsverfahrens der Bw. in Form einer Zuweisung von Gewinnanteilen an die Unterbeteiligten auf Grund der Gemeinschaftlichkeit von Einkünften derselben Einkunftsart ist sohin nicht möglich gewesen.

Eine Bedachtnahme auf die behaupteten Gewinnbeteiligungen wäre nur in Form der Berücksichtigung als Sonderbetriebsausgaben beim Hauptbeteiligten – Dietrich K sen. - in Betracht gekommen.

In seinem Erkenntnis vom 5. März 1979, 2217/78, in dem er schon – bevor dies ausdrücklich im EStG 1988 gesetzlich verankert wurde – die Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters der stillen Gesellschaft gleich gestellt hat (siehe hiezu auch Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 56 zu § 27), hat der Verwaltungsgerichtshof jedoch diese Ansicht, dass solche Gewinnanteile von Unterbeteiligten nach Art von typisch stillen Gesellschaftern im Feststellungsverfahren als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen wären, mit der Begründung verworfen, dass über die in einer bloßen Ergebnisteilung bestehende Aufteilung des Gewinnanteiles in Form einer Unterbeteiligung nur im **Einzelveranlagungsverfahren** der Hauptbeteiligten, an deren Ergebnisanteil die Unterbeteiligung besteht, abzusprechen sei, da keine Mitunternehmerschaft bestünde und für derartige Fälle im Gesetz keinerlei Feststellungsverfahren vorgesehen wäre.

Diese Ansicht findet sich auch in der Literatur (siehe z. B. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch/EStG 1988, Wien 1993, Tz 27 zu § 23; Stoll, Die steuerliche Behandlung von Unterbeteiligungen an Personengesellschaften, in ÖStZ 1967, S. 159ff; Eichinger, Die Unterbeteiligungen als Form der Unternehmensbeteiligung, in SWK 1981, B II 1) und schloss sich ihr die herrschende Verwaltungspraxis an.

Wenngleich sich nun Stoll in seinem Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Wien 1994, S. 1993, für eine Berücksichtigung solcher Gewinnanteile als Sonderbetriebsausgaben beim

betreffenden Hauptbeteiligten im Rahmen des Feststellungsverfahrens dann ausspricht, wenn die Unterbeteiligung sämtlichen Hauptgesellschaftern bekannt ist, so erachtete die ho. Berufungsbehörde die Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes, der Verwaltungspraxis und von Teilen der Literatur und somit die erst auf Einkommensteuerebene zu berücksichtigende bloße Ergebnisteilung für überzeugender, zumal der von Stoll vertretene Lösungsansatz, wie er auch selbst in seinem Kommentar (siehe Stoll, a.a.O., S. 1994) zugesteht, zu einer dogmatisch unbegründeten Differenzierung von Unterbeteiligungen, die den anderen Hauptgesellschaftern gegenüber offen gelegt wurden, und solchen, die diesen gegenüber nicht offen gelegt wurden, führen würde.

Der Bw. war daher den im Schreiben vom 21. Dezember 1998 (Vorlageantrag im Einkommensteuerverfahren, auf den im gegenständlichen Berufungsverfahren verwiesen wurde) dargelegten Ausführungen beizupflichten, dass über die Anerkennung der strittigen Einkünfte der Unterbeteiligten bzw. deren Abzugsfähigkeit beim Beteiligten (Kommanditisten) von seinem Gewinnanteil im gleichzeitig anhängigen Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1996 sowie 1998 bis 2000 des Dietrich K sen. abzusprechen ist.

Dies bedeutet aber im Umkehrschluss, dass das gegenständliche auf die Prüfung dieser Frage im Feststellungsverfahren gerichtete Berufungsbegehren als unbegründet **abzuweisen** war.

Im Zuge der Überprüfung der im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Feststellungsbescheide ergab sich jedoch für die Berufungsbehörde die Verpflichtung, den Feststellungsbescheid für das Jahr 1998 aus folgenden Gründen **abzuändern**:

Bereits anlässlich einer Überprüfung beim Finanzamt war aufgefallen, dass die Höhe der verrechenbaren Verluste im Feststellungsbescheid für das Jahr 1998 irrtümlicherweise mit dem in der Erklärung ursprünglich angegebenen Betrag von 164.236,-- S in Ansatz gebracht worden war.

Auf Grund der für die Jahre 1994 bis 1996 durchgeführten Betriebsprüfung hatte sich nämlich für 1996 infolge Änderung des Betriebsergebnisses auch die Höhe des nichtausgleichsfähigen Verlustes geändert.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass diese Änderung für das Jahr 1996 unangefochten geblieben war und dementsprechend die Höhe des nichtausgleichsfähigen Verlustes nunmehr – 7.048,-- S betrug, wobei hievon nur der Anteil von Inge K betroffen war.

Für das Jahr 1997 wurde Höhe der nichtausgleichsfähigen Verluste entsprechend der

Erklärung mit - 38.326,-- S in Ansatz gebracht, wobei diese Verluste je zur Hälfte bei den Gesellschaftern Dietrich K sen. und Inge K zu berücksichtigen waren.

Gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 ist dann, wenn ein Verlust durch gewinnmindernd geltend gemachte Investitionsfreibeträge entsteht oder sich erhöht, dieser Verlust insoweit weder ausgleichs- noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 vortragsfähig. Ein solcher Verlust ist mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

Auf Grund obiger Ausführungen wären daher die in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung dargestellten verrechenbaren Verluste in Höhe von – 26.211,-- S für Inge K und – 19.163,-- S für Dietrich K sen. im Rahmen des Feststellungsbescheides für das Jahr 1998 zu berücksichtigen gewesen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Berufungsbehörde ist demnach einerseits verpflichtet, über die Berufung in allen Berufungspunkten abzusprechen. Gleichzeitig hat sie aber auch die Pflicht, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung hin auf seine Übereinstimmung mit dem Gesetz zu überprüfen.

Erweist sich somit eine Berufung als unbegründet, erkennt aber die Berufungsbehörde, dass der angefochtene Bescheid über den Berufungsantrag hinaus nicht dem Gesetz entspricht, so ist die Behörde zur Abänderung des angefochtenen Bescheides verpflichtet (VwGH 20. Februar 1996, 93/13/0279).

In diesem Sinne war der angefochtene Feststellungsbescheid für das Jahr 1998 im Rahmen der gegenständlichen Berufungsentscheidung abzuändern, zumal auch von der Bw. gegen die bereits im Zuge der Berufungsvorentscheidung vorgenommene Änderung keine Einwände erhoben worden waren.

Die verrechenbaren Verluste bei den Beteiligten Dietrich sen. und Inge K im Jahr 1998 waren in folgender Höhe in Ansatz zu bringen:

	Verrechenbare Verluste	
	in S	in €

Dietrich K sen.	19.163,--	1.392,63
Inge K	26.211,--	1.904,83

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Aufteilung der im Jahr 1998 von der Bw. bezogenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie der verrechenbaren Verluste ergibt sich aus der in der Beilage angeschlossenen Darstellung.

Beilage: 1 Darstellung der Aufteilung der Einkünfte

Linz, 24. November 2003