



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 17

GZ. RV/2200-W/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X. GmbH & Co KEG, Adr., vertreten durch Münzenrieder, Karner & Weinhandl Stb GmbH, 7100 Neusiedl am See, Bergäckersiedlung 6, vom 12. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 8. März 2010 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird bezüglich der Verteilung der gemeinschaftlichen Einkünfte abgeändert.

Die Verteilung der Einkünfte ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Personengesellschaft (GmbH & Co KG). Mit **vorläufigem Feststellungsbescheid** für das Jahr 2007 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe eines Verlustes von 158.220,93 € erklärungsgemäß auf drei Personen wie folgt aufgeteilt:

A	-87.654,41 €	55,4%
B	-40.820,99 €	25,8%

C	-29.745,53 €	18,8%
---	--------------	-------

In der Folge wies das Finanzamt mit **endgültigem Feststellungsbescheid** abweichende Verlustanteile an fünf Beteiligte zu:

D	-31.644,20 €
E	-39.555,23 €
A	0 €
B	-63.288,37€
C	-23.733,13 €

Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Verteilung (Beteiligungsverhältnisse) laut Berufungsentscheidung für 2006 vom 5. Oktober 2009 erfolgt sei, wonach die Abgabenbehörde erst im Jahr 2008 über eine „quasi“ atypische stille Gesellschaft informiert worden sei.

Wegen der abgeänderten Ergebnisverteilung wurde seitens der Bw. eine **Berufung** eingebbracht. Eingewendet wurde, dass das Finanzamt von der Änderung der Gewinnverteilung bereits mit der Abgabe der Steuererklärung am 27. November 2007 Kenntnis erlangt habe. Daher sei die geänderte Gewinnverteilung bereits für 2007 zu berücksichtigen. In der Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenats (Seite 6, 5. Absatz) zur Gewinnverteilung 2006 heiße es „... *Eine Änderung der Gewinnverteilung ist steuerlich frühestens für das Jahr wirksam, in welchem das Finanzamt hiervon Kenntnis erlangt hat (UFS 13.3.2003, RV/3336-W/02). Im gegenständlichen Fall wurde die geänderte Gewinnverteilung erst im Jahr 2007 bekannt gegeben.*“

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** ab und entgegnete zum Berufungsvorbringen, dass die Berufungsbehörde in der gegenständlichen Sache die Existenz eines vom Gesellschaftsvertrag abweichenden Gewinnverteilungsbeschlusses, der angeblich am 4. November 2007 abgefasst worden sein soll, angezweifelt habe, da er trotz ausdrücklicher Aufforderung bisher nicht vorgelegt werden konnte. Auch eine Änderung des Gesellschaftsvertrages in Schriftform sei nicht nachgewiesen worden.

Erst am 17. März 2008 sei das Finanzamt informiert worden, dass A auf Basis eines mündlichen Vertrages seit 1. Jänner 2005 „quasi atypischer stiller Gesellschafter“ der bw. KEG sei. Ergänzend sei am 30. Juni 2008 ein Protokoll über die Errichtung einer atypischen stillen Gesellschaft an die Abgabenbehörde übermittelt worden.

Laut der Berufungsentscheidung zur Gewinnverteilung für 2006 sei unklar, ab wann eine Beteiligung des A an der Bw. bestanden habe, da die Abgabenbehörde erstmals im Jahr 2008 von einer quasi stillen Gesellschaft Kenntnis erlangt habe.

Auf Grundlage dieser Berufungsentscheidung habe das Finanzamt auch für das Jahr 2007 keine geänderte Gewinnverteilung anerkannt. Nicht in den am 27. November 2007 eingebrochenen Abgabenerklärungen, sondern in der nachfolgenden Berufung sei eine gegenüber dem Gesellschaftsvertrag abweichende Gewinnverteilung begehrt. Erst dann sei die Änderung von der Behörde hinterfragt bzw im Wege der abweisenden Berufungserledigung verneint worden, da die Vorbringen in diesem Zusammenhang – ausschließlich gestützt auf mündliche Vereinbarungen – nicht nachvollziehbar waren.

Die Bw. beantragte die **Vorlage der Berufung** an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Laut den Ausführungen der Berufung sei die Gesellschafterstellung, die atypisch stille Beteiligung des A dem Finanzamt bereits 2007 bekannt gegeben worden. Insbesondere sei in der Berufung vom 14. Dezember 2007 gegen den Feststellungsbescheid 2006 die neue Gesellschafterstellung ausdrücklich erwähnt worden.

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

Die berufungswerbende Gesellschaft wurde im Jahr 1997 gegründet und ins Firmenbuch eingetragen. Als Kommanditisten scheinen im Gesellschaftsvertrag B mit einer Vermögenseinlage von 4.000 ATS (Beteiligung von 40%), D mit einer Einlage von 2.000 ATS (20%), C mit einer Einlage von 1.500 ATS (15%) und E mit einer Einlage von 2.500 ATS (25%) auf. Die Bw. hat den Betrieb zum 31. Dezember 2008 aufgegeben.

Einigkeit besteht zwischen den Verfahrensparteien über die Höhe des Jahresergebnisses 2007. Strittig ist, ob die Verteilung der Einkünfte nach geänderten Beteiligungsverhältnissen zu erfolgen hat und welche Personen als Mitunternehmer in die Ergebnisverteilung einzubeziehen sind. Im angefochtenen Bescheid zur Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2007 nahm das Finanzamt unter Verweis auf die für das Vorjahr maßgeblichen Verhältnisse die Verteilung des Verlustes von 158.220,93 € gemäß der ursprünglichen Beteiligung laut Gesellschaftsvertrag vor. Die Bw. beantragte demgegenüber die Ergebnisverteilung, wie sie in der Erklärung zur Feststellung der Einkünfte 2007 zum Ausdruck kommt.

Gemäß § 23 Z 2 EStG fallen unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften).

Gemäß § 188 Abs. 1 lit b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Mehrere Beteiligte gibt es nicht nur etwa bei offenen Gesellschaften und Kommanditgesellschaften, sondern auch bei sogenannten unechten (atypischen) stillen Gesellschaften (*Ritz*, BAO, § 188 Rz. 2 und 6). Laut herrschender Rechtsmeinung liegt eine unechte stille Gesellschaft vor, wenn der stille Gesellschafter gesellschaftsrechtlich wie ein Kommanditist gestellt wird. Im Innenverhältnis muss also insbesondere eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert vereinbart sei.

Gegenstand der Feststellung von Einkünften ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber (§ 188 Abs. 3 BAO).

Grundlage der Gewinnverteilung ist im Allgemeinen die Vereinbarung der Gesellschafter, insbesondere der Gesellschaftsvertrag. Die Abgabenbehörde kann von der vertraglichen Gewinnverteilung abweichen, wenn die tatsächlichen Verhältnisse dem Gesellschaftsvertrag nicht entsprechen (VwGH 29.5.1990, [90/14/0002](#), *Doralt/Kauba*, EStG<sup>10</sup>, § 23 Tz 281).

Die Verteilung von Verlusten erfolgt nach den gleichen Grundsätzen wie die Gewinnverteilung. Führen die Verluste zu einem negativen Kapitalkonto, so sind die Verluste dem Gesellschafter auch dann zuzurechnen, wenn er nur beschränkt haftet; dies ergibt sich daraus, dass der Gesellschafter im Fall des Ausscheidens jedenfalls in Höhe des negativen Kapitalkontos, das er nicht auffüllen muss, einen Veräußerungsgewinn zu versteuern hat (*Doralt/Kauba*, EStG, § 23 Tz 295).

Grundsätzlich entsprechen Gewinnanteile dem Anteil des Gesellschafters am Betriebsvermögen; Abweichungen davon müssen besonders gerechtfertigt sein. Unter fremden Gesellschaftern ist die Angemessenheit der Gewinnverteilung idR nicht zu prüfen; der natürliche Interessengegensatz zwischen Fremden rechtfertigt die Vermutung, dass die vereinbarte Gewinnverteilung dem Beitrag des Gesellschafters entspricht (*Doralt/Kauba*, EStG, § 23 Tz 289, 290).

Die Bw. beantragte im gegenständlichen Verfahren zur Einkünffeststellung 2007 eine Verteilung der Einkünfte auf A (55,40%), B (25,80%) und C (18,80%). Diese Verteilung weicht hinsichtlich der Personen und der Höhe der Anteile von den Beteiligungsverhältnissen des Gesellschaftsvertrages erheblich ab: Die Gesellschafter D und E sind nicht berücksichtigt, dagegen wurde A als neuer Gesellschafter an den Verlusten beteiligt.

Die Bw. argumentiert nun dahingehend, dass das Finanzamt von der geänderten Verteilung bzw. der Gesellschafterstellung des A rechtzeitig, nämlich bereits im Jahr 2007 informiert wurde. Die Bw. nimmt Bezug auf die Berufung vom 14. Dezember 2007 betreffend

Einkünftefeststellung für 2006. In dieser Eingabe hat die Bw. folgenden Verteilungsschlüssel bekannt gegeben:

A	25,40%
B	25,80%
C	18,80%
E	30,00%

**Zur Frage, auf welche Personen die Einkünfte zu verteilen sind:**

1. A

Die Bw. bezeichnet A als atypisch stillen Gesellschafter. In Hinblick darauf, dass rückwirkende Gesellschaftsgründungen grundsätzlich steuerlich unzulässig sind und stille Gesellschaften zumindest gegenüber dem Finanzamt in Erscheinung treten müssen, wurde im Rechtsmittelverfahren betreffend die Verteilung der Einkünfte des Jahres 2006 (UFS 5.10.2009, RV/2724-W/08) die Anerkennung der Mitunternehmerstellung des A verwehrt.

Für das gegenständliche Verfahren betreffend das Jahr 2007 greift diese Begründung jedoch insofern nicht, als die Beteiligung des A mit Schriftsatz vom 14. Dezember 2007 (Berufung betreffend das Jahr 2006) gegenüber der Abgabenbehörde bekannt gegeben wurde. Auch wenn die Beteiligung erst mittels einer Eingabe im Jahr 2008 als stille Gesellschaft konkretisiert wurde, ist ausschlaggebend, dass dem Finanzamt die Stellung als Mitunternehmer bereits 2007 zur Kenntnis gebracht wurde.

In dem an die Abgabenbehörde übermittelten Protokoll über die stille Gesellschaft ist festgehalten, dass sich A mittels seiner geleisteten Einlagen am Gewinn und Verlust sowie schuldrechtlich am Zuwachs des Betriebsvermögens einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwerts beteiligt. Das Beteiligungsverhältnis, nach dem sich die Aufteilung des Jahresergebnisses richten soll, wird laut Protokoll nach dem Verhältnis der jeweiligen Einlagen des stillen Gesellschafters zu den jeweiligen Einlagen der übrigen Gesellschafter errechnet. Es besteht kein Zweifel, dass A tatsächlich die angegebenen Einlagen in die Gesellschaft geleistet hat.

Bei dieser Sachlage ist A als (atypisch) stiller Gesellschafter vertraglich so gestellt, als wäre er ein Kommanditist. Es kann davon ausgegangen werden, dass eine steuerlich anzuerkennende stille Gesellschaft ab 1. Jänner 2007 bestanden hat. A ist daher ab dem Jahr 2007 an den Einkünften als Mitunternehmer beteiligt.

2. E

Antragsgemäß soll E an der Verteilung der Einkünfte des Jahres 2007 nicht beteiligt werden.

Die Schriftsätze der Bw. enthalten diesbezüglich allerdings keine Begründung. Ein Ausscheiden dieses Gesellschafters ist nicht aktenkundig. Ein entsprechender Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 8. Mai 2012 blieb unbeantwortet.

Die von der Bw. angestrebte Verschiebung des Verlustanteils des E zu seinem Bruder A ist somit sachlich nicht nachvollziehbar und beruht offenbar auf der familiären Beziehung.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht; sobald aber Nahebeziehungen zwischen den Gesellschaftern bestehen, kann ein mangelnder Interessensgegensatz bewirken, dass Gewinnanteile aus privaten Gründen einer Person zugewiesen werden (vgl. VwGH 16.09.2003, [2000/14/0069](#)). Bei durch Nahebeziehungen verbundenen Gesellschaftern hat daher durch die Finanzverwaltung eine Angemessenheitsprüfung zu erfolgen.

Den auf einen Mitunternehmer entfallenden Anteil an den Einkünften ohne Rechtsgrund einem anderen Teilhaber zuzuordnen, kann nicht als fremdüblich bezeichnet werden. E ist daher in die Verteilung der Einkünfte einzubeziehen. Damit wird auch dem Umstand Rechnung getragen, dass in der Berufung auf die beantragte Ergebnisverteilung für das Vorjahr Bezug genommen wurde, welche E an den Einkünften beteiligte.

### 3. D

Auch diesem Kommanditisten soll laut Bw. für das Jahr 2007 kein Anteil zugewiesen werden. Die Angemessenheit dieser Vorgangsweise war aber insofern nicht zu prüfen, als kein Grund zur Annahme eines persönlichen Naheverhältnisses zwischen D und den übrigen Gesellschafter besteht. Nach der Aktenlage hat D im Jahr 2007 keine Arbeitsleistung und keinen Kapitaleinsatz zur Erreichung des Gesellschaftszwecks erbracht.

Dieser Gesellschafter ist bei der Verteilung der Einkünfte 2007 mit einem Anteil von Null zu erfassen. Damit wird berücksichtigt, dass D im Jahr 2007 weiterhin Gesellschafter der Bw. war und anlässlich der Betriebsaufgabe im Jahr 2008 bei der Ermittlung des Aufgabenergebnisses erfasst wird.

### 4. B und C

Die Beteiligung dieser Personen an den Einkünften 2007 ist nicht strittig.

#### **Zur Höhe der Verlustzuweisungen:**

Es ist davon auszugehen, dass sich aufgrund umfangreicher Einlagen der Gesellschafter in unterschiedlicher Höhe bzw. durch die Aufnahme eines stillen Gesellschafters die Beteiligungsverhältnisse geändert haben und dass die Gesellschafter grundsätzlich eine Verteilung der Einkünfte nach den Anteilen am Betriebsvermögen anstreben. Diesem Begehrten ist zu entsprechen, da die Bw. – anders als im Vorjahr – für das Jahr 2007 keine (steuerlich unzulässige) rückwirkende Änderung der Ergebnisverteilung beansprucht.

Nach den Beteiligungsverhältnissen ist dem Gesellschafter B ein Anteil von 25,8% und C ein Anteil von 18,8% zuzuordnen. Diese Anteile stimmen mit dem Antrag der Bw. überein.

Der erklärungsgemäß A zugedachte Anteil von 55,4% ist aus oben erläuterten Gründen und um eine angemessene Ergebnisverteilung herzustellen, insoweit E zuzuordnen, als dies seinem Anteil am Betriebsvermögen entspricht. Gemessen an den Beteiligungsverhältnissen laut Aktenlage beträgt daher der Anteil von A 25,4% und der Anteil des E 30%. Die korrigierte Verteilung entspricht der beantragten geänderten Ergebnisverteilung für das Vorjahr, auf die in der Berufung verwiesen wird.

#### **Zusammenfassung der Verteilung der Einkünfte 2007 auf die Teilhaber:**

A	25,4%
B	25,8%
C	18,8%
E	30,0%
D	0,0%

Dem Berufungsbegehrten war somit teilweise Folge zu geben.

Wien, am 15. Oktober 2013