

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dr.Eigl und Mag.Pisar, 4020 Linz, Lederergase 33b, vom 7. Februar 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 20. Jänner 2000 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Gegen den Feststellungsbescheid 1996/1997 betreffend die V GmbH KG (in der Folge "V" genannt), an der die nunmehrige Bw. 1996 und 1997 beteiligt war, brachte sie rechtzeitig Berufung ein. Sie brachte darin nicht vor, dass die Höhe der festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht richtig sei, sondern lediglich, dass die im Rahmen ihrer Veranlagung zu berücksichtigenden Einkünfte ihr 1997 nicht zugeflossen seien, es sei nichts überwiesen worden, ihr sei kein bares Geld zur Verfügung gestellt worden. Der Betrag ergebe sich aus der Bilanz der V und habe keinen wie immer gearteten Bezug zur Realität. Sie habe die V auf diese Diskrepanz angesprochen, die entgegnet habe, dass es sich um aufgerechnete Beträge handle – es sei deshalb nichts zur Auszahlung an sie gekommen, weil gegen Gegenforderungen aufgerechnet worden war. Welche Gegenforderungen das waren, sei ihr aber nicht bekannt gegeben worden. Deshalb sei die Festsetzung der Einkünfte unrichtig. In einem ergänzenden Schreiben führte sie aus, dass im § 8 des Gesellschaftsvertrages vom

19.11.1996 zwar ihre "Gewinn- und Verlustverteilung vertragsmäßig geregelt" sei, der Vertrag sei aber nicht eingehalten worden. Grundlage des EStG sei das tatsächliche Einkommen und nicht das fiktive Einkommen. Der Versteuerung unterliege ausschließlich jenes Einkommen, das tatsächlich zufließe.

In einem weiteren ergänzenden Schreiben führte sie aus, dass es richtig sei, dass eine KG keine Einnahmen- Ausgaben-Rechnung erstelle, sondern das steuerpflichtige Einkommen im Wege der Bilanzierung durch Betriebsvermögensvergleich ermittle; es können für die Gewinnverteilung einer KG nicht die Grundsätze einer Einnahmen- Ausgaben-Rechnung herangezogen werden. Es sei jedoch gem. § 4 Abs. 2 EStG die Vermögensübersicht nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu erstellen. Unrichtige Bilanzansätze seien zu berichtigen. Das "Vorschützen einer Verbindlichkeit, die nicht erfüllt wurde", falle nicht unter den Begriff einer ordnungsgemäßen Buchführung. Es wurden dazu diverse Schreiben sowie die Dispositionsvereinbarung aus 1999 vorgelegt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung. In der Folge stellte die Bw. rechtzeitig einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Aus dem Akteninhalt ist folgendes ersichtlich:

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 7.2.1997 wurde die Eintragung der V ins Firmenbuch bewilligt. Ihre Rechtsform ist eine KG, der Gesellschaftsvertrag stammt vom 19.11.1996, die Bw. ist neben zwei anderen Personen Kommanditistin.

Laut § 2 des Gesellschaftsvertrages beträgt die Vermögenseinlage der Komplementärin 119.000,00 S, die der Bw. 51.000,00 S und die der beiden anderen Kommanditisten je 170.000,00 S.

Aus § 6 des Gesellschaftsvertrages ist ersichtlich, dass die Gesellschafterversammlung Überprüfung und Feststellung des Jahresabschlusses und Verteilung des Bilanzgewinnes beschließt.

Laut § 7 des Gesellschaftsvertrages ist zur Beschlussfähigkeit der Gesellschafterversammlung erforderlich, dass Gesellschafter mit mindestens 51 % der Vermögenseinlage anwesend oder rechtsgültig vertreten sind. Weiters ist darin ausgeführt, dass bei der Ausführung von vertragsgemäß zustande gekommenen Gesellschafterbeschlüssen jedenfalls das Widerspruchsrecht der Kommanditisten entfällt.

Im § 8 des Gesellschaftsvertrages ist geregelt, dass die Komplementärin als Vorweggewinn ein Haftungsentgelt von jährlich 25.000,00 S und den Ersatz der Geschäftsführungsaufwendungen erhält; der restliche Jahresgewinn ist grundsätzlich im Verhältnis der übernommenen Vermögenseinlage gem. § 2 zu verteilen. Die Bw. erhält in den ersten 5 Geschäftsjahren einen Mindestgewinn in Höhe von jährlich 915.000,00 S brutto, der am

15.5. zu acontieren ist. Er ist nach oben mit dem Betrag begrenzt, der nach handelsrechtlichen Vorschriften überhaupt als Gesamtgewinn ausgeschüttet werden kann, er entfällt also im Verlustfall. Falls die Gesellschafterversammlung nichts anderes beschließt, ist der Gewinnanteil eines Gesellschafters 30 Tage nach der die Gewinnverteilung beschließenden Gesellschafterversammlung zur Zahlung fällig. Die Gesellschaft ist berechtigt, Gewinnauszahlungen so lange zurückzuhalten und aufzurechnen, als Forderungen gegen den jeweiligen Gesellschafter oder eines seiner Familienmitglieder oder gegen eine Gesellschaft, an der der Gesellschafter oder eines seiner Familienmitglieder beteiligt sind, bestehen. Darüber hinaus sind die Gesellschafter berechtigt, jährlich den auf sie entfallenden Gewinnanteil zu entnehmen, soweit ihnen nicht zugewiesene und vorgetragene Verlustanteile, fehlende Vermögenseinlagen oder ungerechtfertigte Entnahmen entgegenstehen.

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

Gem. § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden einheitlich und gesondert festgestellt Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Gem. § 188 Abs. 3 leg. cit. ist Gegenstand der Feststellung gem. Abs. 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Gem. § 191 Abs. 3 lit. b leg. cit. wirken einheitliche Feststellungsbescheide gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 188).

Gem. § 246 Abs. 2 leg. cit. ist zur Einbringung einer Berufung gegen Feststellungsbescheide jeder befugt, gegen den diese Bescheide gem. § 191 Abs. 3 wirken.

Gem. § 115 Abs. 1 und 2 leg. cit. haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Gem. § 119 Abs. 1 und 2 leg. cit. sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang seiner Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt geben.

Gem. § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen, die handels-

rechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen. § 4 Abs. 1 letzter Satz ist jedoch nicht anzuwenden.

Gem. § 4 Abs. 1 leg. cit. ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (z.B. von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen.

Gem. § 4 Abs. 2 leg. cit. muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. Andere nachträgliche Änderungen der Bilanz sind nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet sind und das Finanzamt zustimmt. Das Finanzamt muss zustimmen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist.

Es ist festzuhalten, dass bei Beachtung des § 7 des Gesellschaftsvertrages – der von der Bw. ja unbestritten rechtsgültig unterfertigt ist – es durchaus möglich sein kann, dass die Gesellschafterversammlung über Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses und Beschluss über die Verteilung des Bilanzgewinnes des berufungsgegenständlichen Zeitraumes ohne die Bw. stattgefunden hat: Da dazu Gesellschafter mit mindestens 51 % der Vermögenseinlage anwesend oder rechtsgültig vertreten sein müssen, die Bw. aber offenkundig mit ihrer Vermögenseinlage unter diesem Prozentsatz liegt, war ihre Anwesenheit zur Beschlussfassung nicht erforderlich. Da mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages auf das Widerspruchsrecht der Kommanditisten bei Ausführung von vertragsgemäß zustande gekommenen Gesellschafterbeschlüssen verzichtet wurde, hat sich die Bw., die ja Kommanditistin ist, ihrem Widerspruchsrecht einverständlich begeben und dermaßen zustande gekommene Gesellschafterbeschlüsse gegen sich gelten zu lassen.

Wenn nun in diesem Gesellschafterbeschluss ausgesprochen wurde, dass die Gewinnauszahlung an die Bw. solange zurückzuhalten und aufzurechnen sei, als Forderungen gegen sie

(oder Familienmitglieder) bestehen, so fußt dieser Beschluss auf § 8 des Gesellschaftsvertrages und ist er – sollte er ohne die Bw. getroffen worden sein, da ihr Vermögensanteil unter 51 % liegt und ihre Anwesenheit bei der Gesellschafterversammlung zur Verteilung des Bilanzgewinnes nicht erforderlich ist – gültig zustande gekommen; ein Widerspruchsrecht der Bw. aufgrund ihrer Kommanditistenstellung entfällt laut § 7 des Gesellschaftsvertrages, sie kann gegen einen derart zustande gekommenen Gesellschafterbeschluss nicht rechtswirksam opponieren. Es ist in der Folge davon auszugehen, dass die Gewinnverteilung dem Gesellschaftsvertrag entsprechend rechtsgültig zustande kam. Dass die Bw. sich ihrem Widerspruchsrecht hinsichtlich vertragsgemäß zustande gekommener Gesellschafterbeschlüsse durch Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages begab, kennzeichnet nicht eine fehlerhafte Gewinnverteilung, ja es ist vielmehr davon auszugehen, dass die Bw. bei mangelndem Vertrauen an die Mitgesellschafter den Gesellschaftsvertrag nicht unterfertigt hätte.

Wenn die Bw. nun vorbringt, dass der entsprechende Gewinnanteil nie zur Auszahlung gelangt sei, so ist auf § 8 des Gesellschaftsvertrages zu verweisen, wonach – falls die Gesellschafterversammlung nichts anderes beschließt – der Gewinnanteil eines Gesellschafters 30 Tage nach der die Gewinnverteilung beschließenden Gesellschafterversammlung zur Auszahlung fällig ist. – Hätte die Gesellschafterversammlung nun beschlossen, dass der Bw. der Gewinnanteil zusteht, ohne die Gewinnauszahlung gegen Forderungen aufzurechnen oder zurückzuhalten, so wäre die Gewinnverteilung 30 Tage nach der sie beschließenden Gesellschafterversammlung zur Zahlung fällig geworden: Es ist unglaublich, dass die Bw. in einem solchen Fall bei Nichtzahlung sich nicht zur zivilrechtlichen Klage auf Zahlung entschlossen hätte. – Da sie dies offenkundig nicht getan hat, ist eindeutig davon auszugehen, dass ihr bewusst war, dass eine derartige Klage nicht zum für sie angestrebten Ziel (nämlich der Auszahlung) führen konnte. Es ist deshalb für den Berufungssenat evident, dass sie deswegen die Auszahlung nicht durch Klage anstrebt, weil ihr eben bewusst war, dass die Gewinnauszahlung laut § 8 des Gesellschaftsvertrages solange zurückgehalten wurde, als Forderungen gegen sie bzw. Familienmitglieder aufgerechnet werden. Bestätigt wird diese Ansicht des Berufungssenates auch durch den Umstand, dass laut § 8 des Gesellschaftsvertrages der Gesellschafter berechtigt ist, den auf ihn entfallenden Gewinnanteil zu entnehmen, soweit dem nicht zugewiesene oder vorgetragene Verlustanteile, fehlende Vermögenseinlagen oder ungerechtfertigte Entnahmen entgegenstehen: Wäre der Bw. nicht klar, dass zumindest einer der obigen Faktoren eine Entnahme ihres Gewinnanteiles ausschließt, hätte sie sicherlich den ihr zustehenden Gewinnanteil entsprechend § 8 des Gesellschaftsvertrages entnommen.

Wie auch die Bw. in einem Ergänzungsschreiben einsieht, kann für die KG keine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erstellt werden. Es ist festzuhalten, dass das System des Betriebsver-

mögensvergleiches anzuwenden ist, in dem der Gewinn sich ebenfalls aus Betriebseinnahmen und -ausgaben zusammensetzt. Sie sind aber nicht im Zeitpunkt des Geldflusses (wie bei der Einnahmen- Ausgaben-Rechnung), sondern bereits im Zeitpunkt ihres Entstehens zu berücksichtigen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 4 Tz. 17). Laut VwGH vom 24.11.1980, 716, 818/79 unterscheiden sich Betriebsvermögensvergleich und Einnahmen- Ausgaben-Rechnung nur bezüglich des Zeitpunktes ihrer Erfassung, nicht jedoch hinsichtlich der Erfassbarkeit der einzelnen Betriebsvorfälle.

Die an die Bw. nicht erfolgte Auszahlung ihres Gewinnanteiles im berufungsgegenständlichen Zeitraum hindert somit nicht die Zurechnung an sie bereits im berufungsgegenständlichen Zeitraum, da sie – wie o. a. – dem Gesellschaftsvertrag entspricht und die Bw. sich im Gesellschaftsvertrag ihres Widerspruchsrechtes begab, also von einem rechtsgültig zustande gekommenen Gesellschafterbeschluss hinsichtlich der Gewinnverteilung und -auszahlung auszugehen ist.

Die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 leg. cit. gilt nur für die Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen (also auch für V); dieser Umstand hat jedoch keinen Einfluss auf die Erfassung von Betriebseinnahmen und -ausgaben bereits im Zeitpunkt ihres Entstehens und nicht erst im Zeitpunkt des entsprechenden Geldflusses; die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 hat ebenso wie nach § 4 Abs. 1 den Vermögensvergleich aufgrund einer doppelten Buchhaltung zur Grundlage (Doralt, EStG, Kommentar, Band I, § 5 Tz. 1). In § 4 Tz. 154 a.a.O. wird weiters ausgeführt, dass bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 neben den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auch die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten sind. – Dies führt jedoch zu keiner geänderten Beurteilung des berufungsgegenständlichen Sachverhaltes, da das Prinzip der Erfassung von Betriebseinnahmen bzw. -ausgaben bereits im Zeitpunkt ihres Entstehens davon unverändert bleibt.

Da aufgrund obiger Ausführungen aus dem Akteninhalt kein Hinweis gegeben ist, dass ein "Vorschützen einer Verbindlichkeit, die nicht erfüllt wurde" gegeben ist und die Ausführungen und Vorlagen diverser Schreiben der Bw. nicht geeignet waren, ihre Angaben zu untermauern, ist davon auszugehen, dass der berufungsgegenständliche Gewinnanteil richtig festgestellt und verteilt wurde. Es ist in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.2.1994, 92/15/0159 hinzuweisen, wonach die Behörde in freier Beweiswürdigung den maßgeblichen Sachverhalt festzustellen hat, wenn die Partei die sie treffende erhöhte Mitwirkungspflicht verletzt. Dass der Bw. in diesem Punkt eine erhöhte Mitwirkungspflicht obliegt, ist evident, da sie die von ihr behaupteten Umstände, für deren Vorliegen ihr selber die erhöhte Mitwirkungspflicht obliegt – nicht belegen konnte: Sie behauptete zwar, dass Gegenforderungen der V nicht bestanden, doch konnte sie das weder nachweisen noch sprachen –

---

wie o. a. – die Begleitumstände für ihr Vorbringen, da sie ansonsten ihren Gewinnanteil entnommen hätte. Es ist der Bw. unter Beachtung des o. a. VwGH-Erkenntnisses auch nicht gelungen darzutun, dass die Bilanz der V nicht nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellt wurde oder gegen zwingende Grundsätze des Einkommensteuergesetzes verstößt, weshalb unter Hinweis auf obige Ausführungen kein Indiz auf die Erforderlichkeit einer Bilanzberichtigung gegeben ist.

Da – wie ebenfalls ausführlich oben erläutert – die fehlende Auszahlung des Gewinnanteiles nichts am Entstehen des Gewinnes ändert, war bei Beachtung des berufungsgegenständlichen Sachverhaltes der Gewinnanteil des berufungsgegenständlichen Zeitraumes für 1997 an die Bw. zu verteilen.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 17. November 2004