

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Richterin A und die Senatsmitglieder Richterin B, Laienrichter C, Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien, und Laienrichter D, Wirtschaftskammer Niederösterreich, in Anwesenheit der Schriftführerin E, in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch TTT Tax Think Tank Steuerberatungs KG, 8010 Graz, Seebachergasse 1 Top 4, und Steuerberater Mag. Gerald Fiala, 1170 Wien, Geblergasse 95 Tür 12, über die Beschwerde vom 09.10.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 19.09.2013 über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 Bundesabgabenordnung 2009 bis 2010 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 Bundesabgabenordnung 2009 bis 2011 nach der am 20.06.2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 Bundesabgabenordnung 2009 – 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Gemäß Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

2. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 Bundesabgabenordnung (BAO) 2009 – 2011 wird teilweise stattgegeben.

2.1. Die im Kalenderjahr 2009 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO idgF mit EUR 22.848,34 festgestellt.

Der Anteil von Mag. F H an den Einkünften beträgt EUR 22.748,34.

Der Anteil von K H an den Einkünften beträgt EUR 50,00.

Der Anteil von L H an den Einkünften beträgt EUR 50,00.

2.2. Die im Kalenderjahr 2010 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO idgF mit EUR 67.604,54 festgestellt.

Der Anteil von Mag. F H an den Einkünften beträgt EUR 67.499,54.

Der Anteil von K H an den Einkünften beträgt EUR 52,50.

Der Anteil von L H an den Einkünften beträgt EUR 52,50.

2.3. Die im Kalenderjahr 2011 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO idGF mit EUR 149.191,13 festgestellt.

Der Anteil von Mag. F H an den Einkünften beträgt EUR 149.080,87.

Der Anteil von K H an den Einkünften beträgt EUR 55,13.

Der Anteil von L H an den Einkünften beträgt EUR 55,13.

3. G gemäß Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

4. Dieses Erkenntnis hat Wirkung gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs 2 BAO idGF). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an eine nach § 81 BAO idGF vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs 3 BAO idGF).

Entscheidungsgründe

1. Die Beschwerdeführerin (Bf.) wurde mit dem nicht vorgelegten Gesellschaftsvertrag vom 29.06.2009 als Kommanditgesellschaft (KG) errichtet. Der vorgelegte Gesellschaftsvertrag ist der Gesellschaftsvertrag vom 19.11.2009 .

2. Gemäß § 5 des Gesellschaftsvertrages idF 19.11.2009 war Mag. F G (= H) die persönlich haftende Gesellschafterin (Komplementärin). Kommanditistin und damit nur mit der Kommanditeinlage (EUR 2.000,00) haftende Gesellschafterin war die Patin der Kinder der Komplementärin, I J, deren Einlage voll einbezahlt ist.

3. Gemäß § 8 lit b des Gesellschaftsvertrages idF 19.11.2009 ist das jeweilige Jahresergebnis den Kommanditisten auf ein Ergebnisverrechnungskonto zuzuweisen.

Gemäß § 9 des Gesellschaftsvertrages idF 19.11.2009 werden die Jahresergebnisse wie folgt verteilt: 1.) Je EUR 1.000,00 Haftungseinlage werden der Kommanditistin 5% des Jahresergebnisses zugewiesen. 2.) Das danach verbleibende Ergebnis wird der persönlich haftenden Gesellschafterin zugewiesen. 3.) Die persönlich haftende Gesellschafterin kann einseitig eine zugunsten der Kommanditistin abweichende Zuweisung des Ergebnisses beschließen. Diese Zuweisung bindet nur für das Jahr, für das sie beschlossen wurde. Ein solcher Beschluss wird durch Aufnahme der abweichenden Ergebniszugewiesung in der Bilanz dokumentiert und verwirklicht. 4.) Die Gesellschafter können einstimmig eine abwei

chende Zuweisung der Jahresgewinne beschließen. Dieser Beschluss gilt nur für das Jahr, für das er getroffen wurde.

4. Den Gesellschaftsvertrag idF 19.11.2009 legte die Bf. dem Finanzamt während der mit Bericht vom 18.09.2013 abgeschlossenen Außenprüfung vor.

Bei dieser Außenprüfung stellte das Finanzamt fest:

- Mit Schenkungsvertrag vom 24.11.2009 hatte die Kommanditistin I J ihren Kommanditanteil rückwirkend ab 29.06.2009 den minderjährigen Töchtern der Komplementärin (K und L), die ihre Patenkinder sind, geschenkt.
- In den Jahren 2009 – 2011 wurden die Gewinne wie folgt verteilt: 2009 betrug der Gewinnanteil der Komplementärin 20%; die Gewinnanteile von K und L betrugen jeweils 40%. 2010 betrug der Gewinnanteil der Komplementärin 60%; die Gewinnanteile von K und L betrugen jeweils 20%. 2011 betrug der Gewinnanteil der Komplementärin 60%; die Gewinnanteile von K und L betrugen jeweils 20%.
- Die Mitunternehmerschaft sei nicht fremdüblich gestaltet. Die Gewinne seien zur Gänze der Komplementärin zuzurechnen. Sie seien aus verfahrensökonomischen Gründen dennoch einheitlich festzustellen. In den Jahren 2009 – 2010 seien die Feststellungsverfahren wieder aufzunehmen.

5. Am 19.09.2013 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2009 – 2010 wieder auf, verwies auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, und erließ prüfungskonforme Feststellungsbescheide für die Jahre 2009 – 2011.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden iHv EUR 22.848,34 (2009), EUR 67.604,54 (2010) und EUR 149.191,13 (2011) festgestellt und der Komplementärin zur Gänze zugerechnet.

Alle Bescheide waren innerhalb 1 Monats ab Zustellung mit Beschwerde anfechtbar und wurden mit der Beschwerde vom 09.10.2013 angefochten.

6. In der Beschwerde vom 09.10.2013 brachte die Bf. im Wesentlichen vor, die Ergebnisse seien auf Basis mündlicher Beschlüsse der Komplementärin zugewiesen worden. Die Mitunternehmerschaft sei steuerlich anzuerkennen, da Gestaltungs- und Vertragsfreiheit bestehe. Bei der steuerlichen Angemessenheitsprüfung sei die Aufteilung der Jahresergebnisse nicht dem Grunde nach, sondern nur der Höhe nach zu prüfen. Der Gesellschaftsvertrag sei schriftlich im Vorhinein verfasst und dem Pflschafts- und Firmenbuchgericht vorgelegt worden. Die Gewinnzuteilung sei dem Finanzamt bei Einreichung der Steuererklärung durch die darin enthaltene Gewinnverteilung offen

gelegt worden, weshalb keine Tatsachen neu hervorgekommen seien. Eine bestimmte Form des Gewinnverteilungsbeschlusses sei im Gesellschaftsvertrag und lt. Gesetz nicht vorgesehen. Die Gewinnverteilung sei im Sinne des § 121 UGB erfolgt.

Die Betriebsprüfung sei nicht auf das Business Modell des operativen Betriebs eingegangen. Der operative Geschäftsgegenstand bestehe in der Abhaltung von Sportkursen, insbesondere Babyschwimmkursen unter Einsatz einer Reihe von Trainern. Arbeitseinsatz und Wertschöpfungsbeitrag der Komplementärin seien grundsätzlich sehr gering und werden durch eine angemessene Geschäftsführungs- und Haftungsvergütung abgegolten. Der sich ergebende Restgewinn sei somit nicht von der aktiven Mitarbeit der Gesellschafter bzw. deren Kapitalbeiträgen abhängig und es sei daher nicht opportun, den Restgewinn nach diesem Verhältnis aufzuteilen bzw. den Restgewinn mangels aktiver Mitarbeit der minderjährigen Kommanditisten ausschließlich der geschäftsführenden Gesellschafterin zuzurechnen.

Die von der Betriebsprüfung präferierte Gewinnzuteilung nach Gesellschafterbeiträgen negiere das Institut der Mitunternehmerschaft wegen fehlender Unterschiede zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und Kapitalvermögen.

Die den Kommanditisten zugewiesenen Gewinne seien nicht entnommen worden, weshalb dieses der Bf. zur Verfügung gestellte Kapital angemessen zu entlohnern bzw. zu vergüten sei.

Mitunternehmerschaft und Gewinnzuteilung mit jeweils 5% je EUR 1.000,00 Einlage seien steuerrechtlich anzuerkennen.

7. Mit den Beschwerdeentscheidungen vom 20.12.2013 wurden die Beschwerden gegen die Verfahrenswiederaufnahmebescheide abgewiesen und den Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide dadurch teilweise stattgegeben, dass die Gewinnanteile von K und L iHv jeweils EUR 50,00 (2009), EUR 45,68 (2010) und EUR 47,96 (2011) festgestellt wurden.

In den gesonderten Begründungen wurde dazu ausgeführt:

„Die Behauptung, dass eine Wiederaufnahme unzulässig ist, weil keine neuen Tatsachen hervorgekommen sind, entbehrt jeder Grundlage. Der Gesellschaftsvertrag wurde erst im Zuge der Außenprüfung vorgelegt, wodurch das Finanzamt erst erkennen konnte, dass die familiären Bindungen offenbar der einzige Grund für die überdurchschnittlichen Geldflüsse an die Kommanditisten waren. Da sich durch die unübliche Gewinnverteilung nicht nur geringfügige ertragsteuerliche Auswirkungen ergaben, war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit entsprechend (Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) das Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO von Amts wegen wiederaufzunehmen“.

„... war insoweit stattzugeben, als die Kommanditgesellschaft steuerlich anzuerkennen war. Allerdings ist die vertraglich vereinbarte Gewinnzuteilung an die Kommanditisten im Ausmaß von 5% je EUR 1.000,00 mangels sonstiger Leistungen durch die betreffenden

Gesellschafter nicht fremdüblich und wird daher auch nicht anerkannt. Jedoch wird eine jährliche Verzinsung von 5% Kapitalzinsen für die EUR 1.000,00 für angemessen befunden. Da der Zuwachs in der Gesellschaft verblieb, werden den beiden Kommanditisten somit vom Gewinn im ersten Jahr $EUR\ 1.050,00 \cdot 0,05 = EUR\ 50,00$; im zweiten Jahr $EUR\ 1.100,00 \cdot 0,05 = EUR\ 52,50$; im dritten Jahr $EUR\ 1.152,50 \cdot 0,05 = EUR\ 55,13$ an Gewinnanteilen zugerechnet.

Der Verweis auf den § 121 UGB ist unverständlich, da dieser darauf abstellt, dass die Gesellschafter Leistungen für die Gesellschaft erbringen, Aus den im Rahmen der Außenprüfung zur Verfügung gestellten Unterlagen lässt sich nicht erschließen, dass die minderjährigen Kinder der Komplementärin Leistungen erbracht hätten, die eine derart ungewöhnliche Gewinnverteilung rechtfertigten.

Das Business-Modell der KG spielt für den konkreten Fall nur eine untergeordnete Rolle. Um nur ein Beispiel zu nennen: Der Gesellschaftsvertrag wurde am 24.11.2009 abgeschlossen. Das Kapital war also im ersten Jahr weniger als 2 Monate im Unternehmen, die Kinder erhielten jedoch jeweils EUR 9.139,34 als Gewinnbeteiligung. Bereits im Gründungsjahr belief sich der Ertrag der Gesellschafter auf mehr als das Neunfache ihrer Einlage, ohne dass Leistungen für die Gesellschaft erbracht wurden, Derartige Vereinbarungen wären zwischen Fremden nicht geschlossen worden.

Selbst bei Annahme, dass die EUR 2.000,00 als Fremdkapital für das Unternehmen wirklich unabdingbar nötig gewesen wären, hätte Frau Mag. H sich diese problemlos für weitaus geringere Verzinsung von einer Bank beschaffen und diese Verbindlichkeit noch im selben Jahr mit den Erträgen ihres Unternehmens tilgen können.

Fragestellungen, die sich hinsichtlich einer Gewinnbeteiligung bzw. einer Gesellschafterposition der eigenen Kinder ergeben, sind im Übrigen bereits erschöpfend in der Judikatur behandelt worden (siehe UFS Linz 24.11.2003, RV/0458-L/02, VwGH 26.07.2005, 2002/14/0009)“.

Die Beschwerdeentscheidungen waren innerhalb 1 Monats ab Zustellung mit Vorlageantrag anfechtbar und wurden mit dem Vorlageantrag vom 20.01.2014 angefochten.

8. Im Ergänzungsschreiben zum Vorlageantrag vom 20.01.2014 beantragte die Bf. die ersatzlose Aufhebung aller angefochtener Bescheide, die Gewinnverteilung an die Töchter der Komplementärin mit 5% des Jahresgewinns und die Veranlagung der entsprechenden Einkommensteuer bei den Gesellschaftern.

In eventu wurde beantragt, die Einkünfte in einem zweistufigen Gewinnzurechnungsverfahren auf Grundlage der Gesellschafterbeiträge an die Kommanditisten und die Komplementärin zuzurechnen.

Der Eventualantrag wurde wie folgt begründet:

„Der Berufungsvorentscheidung ist insofern zuzustimmen, als die KG jedenfalls aus steuerlicher Sicht anzuerkennen ist.

Anders als in der Berufungsvorentscheidung hat allerdings im Rahmen der Einkünftezu-rechnung nicht eine bloße Verzinsung des der KG überlassenen Haftkapitals zu erfolgen, sondern ist die gesellschaftsvertragliche Regelung mit einer Gewinnzuweisung in Höhe von 5% pro EUR 1.000,00 Hafteinlage an die Kommanditisten steuerlich anzuerkennen.

Hinsichtlich der diversen Argumente verweisen wir auf die ausführliche Begründung in der Beschwerde vom 9. Oktober 2013.

In eventu hat entsprechend der diesbezüglich einhelligen Literaturmeinung eine zweistufige Gewinnzuteilung auf Basis der von den einzelnen Gesellschaftern übernommenen Funktionen und Gesellschafterbeiträge an die Gesellschafter zu erfolgen. Die Gesellschafterbeiträge im vorliegenden Fall sind wie folgt:

Komplementärin: Mitarbeit bzw. Geschäftsführertätigkeit im Ausmaß von rund 10 Stunden pro Woche (entspricht einer Vergütung von rund EUR 1.500,00 pro Monat). Haftungsübernahme. Kapitalüberlassung (insbesondere aus nicht entnommenen Gewinnen).

Kommanditisten: Kapitalüberlassung (inklusive nicht entnommener Gewinne).

Im Rahmen einer Vergleichsrechnung ... wurden die Gesellschafterbeiträge bewertet und im Rahmen einer zweistufigen Gewinnzuteilung an Komplementär und Kommanditisten vergütet. Die sich aus diesem Ansatz bei Anwendung auf das hier vorliegende Business Modell ergebenden Gewinnzuteilungen pro Kommanditist in den jeweiligen Kalenderjahren sind wie folgt:

2009: Gewinnzuteilung in % vom Jahresgewinn (in EUR, gerundet) EUR 65,00; in % vom Jahresgewinn 0,28%.

2010: Gewinnzuteilung in % vom Jahresgewinn (in EUR, gerundet) EUR 2.035,00; in % vom Jahresgewinn 2,62%.

2011: Gewinnzuteilung in % vom Jahresgewinn (in EUR, gerundet) EUR 4.170,00; in % vom Jahresgewinn 5,37%.

Der Vollständigkeit halber sei nochmals darauf hingewiesen, dass nach dieser Vergleichsrechnung bereits im Jahr 2011 eine Gewinnzuteilung pro Kommanditist von mehr als der gesellschaftsvertraglich vereinbarten Höhe von 5% des Jahresgewinns erfolgen müsste.

“

9. Aus den Verwaltungsakten:

Der (Erst-)Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 2009 wurde am 20.10.2010 erlassen. Der (Erst-)Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 2010 wurde am 13.10.2011 erlassen.

10. Aus der Niederschrift über die mündliche Verhandlung:

„ **Vertreter/Bf.** : Die ursprüngliche Kommanditistin Frau J war maßgeblich an der Gründung der KG beteiligt und an der Entwicklung des Geschäftsinhaltes. Frau J hat dafür die Kommanditanteile übertragen bekommen. Diese Anteile hat sie aus privaten Gründen an die beiden Kinder von Frau H übertragen. Der ideelle Wert des Anteils ist damit auf die Kinder übertragen worden. Zusätzlich hat es auch die Kapitaleinlage gegeben. Durch das Stehenlassen der nicht entnommenen Gewinne der Kinder ergibt sich nach der Berechnung des steuerlichen Vertreters bereits im Jahr 2012, dass den Kindern 75% des Kapitals des Unternehmens zuzurechnen ist. Es handelt sich dabei um einen erheblichen Betrag.

Eine Bilanz für die Streitjahre 2009-2011, in der ersichtlich ist, dass die Gewinne von den Kommanditistinnen nicht entnommen wurden, gibt es nicht. Nur für das Jahr 2012 wurde eine solche Bilanz für das PflEGschaftsgericht erstellt. Rechnerisch ergibt sich aber aus der Bilanz 2012, dass die kumulierten Gewinne der Vorjahre nicht entnommen wurden.

Vorgelegt zur Einsichtnahme wird die Bilanz 2012 mit Rücklagen von rd. € 69.000,00 für die beiden Kinder.

Die Idee der Kinderschwimmkurse wurde von Frau Mag. H und Frau J entwickelt und kurzzeitig (einige Monate) von Frau Mag. H als Einzelunternehmen durchgeführt.

Für die Einlage von € 2.000,00 gab es keine unmittelbare Notwendigkeit, es wurde einfach so vereinbart.

Frau H führt einzelne Schwimmkurse selber durch. Ansonsten werden angestellte Trainer tätig. Frau H ist hauptberuflich als Apothekerin tätig.

Zur Beteiligung an stillen Reserven und am Firmenwert gab es keine besondere Vereinbarung. Die Regelung in § 12, wonach der ausscheidende Gesellschafter zu Buchwerten abgefunden wird, gilt natürlich auch für den Komplementär. Ein allfälliger Verlust wäre den Kommanditisten ebenfalls mit 5% zuzuweisen, allerdings ohne Nachschussverpflichtung.

Amtspartei : Bei der Differenz der Gewinnverteilung im Spruch [der Beschwerde vorentscheidung] und jener in der Begründung handelt es sich offensichtlich um ein Versehen. Die Gewinnverteilung der Begründung wäre eigentlich richtig.

Vertreter/Bf. : Der ursprüngliche Gesellschaftsvertrag vom 29.6.2009 ist inhaltlich gleichlautend mit dem Gesellschaftsvertrag vom 19.11.2009.

Auf Frage eines Laienrichters : Ursprünglich war eine Gewinnverteilung abweichend von den 5% beantragt. Lt. Beschwerde und Vorlageantrag wurde eine Gewinnverteilung von 5% für jede Kommanditistin beantragt.

Die Töchter sind 2003 und 2005 geboren.

Vertreter/Bf. : Zivilrechtlich hat sich der Kapitalstand der Töchter durch die nicht entnommenen Gewinne jährlich vergrößert. Die Kapitalstände der Jahre 2009-2011 können - falls erforderlich - noch übermittelt werden.

Amtspartei : *Das Finanzamt steht nach wie vor auf den Standpunkt, dass die vertraglichen Vereinbarungen nicht fremdüblich sind und dass eine Gewinnverteilung nach dem steuerlichen Kapitalstand zu erfolgen hat und nicht nach dem zivilrechtlichen. Nach der Berechnung des steuerlichen Vertreters wäre 2011 schon eine Gewinnzuteilung in Höhe des Vierfachen der ursprünglichen Einlage. Das ist keinesfalls fremdüblich.*

Vertreter/Bf. : *Man muss berücksichtigen, dass die Gewinne stehen gelassen wurden, insofern ist die Gewinnzuteilung durchaus fremdüblich. Der Antrag auf eine Gewinnverteilung von jeweils 5% wird aufrecht erhalten. “*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Da der Vorlageantrag fristgerecht eingebracht worden ist, scheiden die Beschwerdeverfahren mit dieser Entscheidung aus dem Rechtsbestand aus und werden zum Vorhalt. Die Beschwerde vom 09.10.2013 ist frist- und formgerecht eingebracht worden. Über die Beschwerde ist daher „in der Sache “ zu entscheiden.

1. Beschwerdepunkt/e

Im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht ist 1.) strittig, ob die Verfahrenswiederaufnahmen zulässig sind und 2.) ob die Kommanditistinnen der Bf. Mitunternehmer sind oder nicht.

Beantragt werden die ersatzlose Aufhebung aller angefochtener Bescheide, die Gewinnverteilung an die Töchter der Komplementärin mit 5% des Jahresgewinns, in eventu die Einkünfte in einem zweistufigen Gewinnzurechnungsverfahren auf Grundlage der Gesellschafterbeiträge an die Kommanditisten und die Komplementärin zuzurechnen und die Veranlagung der entsprechenden Einkommensteuer bei den Gesellschaftern.

2. Sach- und Beweislage

2.1. Der Entscheidung über die Verfahrenswiederaufnahmen ist zugrunde zu legen, dass das Finanzamt die Wiederaufnahmegründe bei einer Außenprüfung festgestellt hat und dass diese Wiederaufnahmegründe der darüber aufgenommenen Niederschrift und dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

In Niederschrift und Prüfungsbericht werden der während der Außenprüfung vorgelegte Gesellschaftsvertrag vom 19.11.2009 , mit dem die Bf. als Kommanditgesellschaft errichtet worden ist, und der Schenkungsvertrag vom 24.11.2009 , mit dem der Kommanditanteil rückwirkend per 29.06.2009 den minderjährigen Kindern der Komplementärin geschenkt worden ist, als Wiederaufnahmegründe angeführt und dass insb. die Gewinnverteilung der Mitunternehmerschaft „*Kommanditgesellschaft* “ nicht

fremdüblich gestaltet sei, weshalb deren Einkünfte zur Gänze der Komplementärin zuzurechnen seien.

2.2. Der Entscheidung über die Feststellungsbescheide ist die aus dem Gesellschaftsvertrag vom 19.11.2009 und dem Schenkungsvertrag vom 24.11.2009 sich ergebende Sach- und Beweislage zugrunde zu legen.

Nach dieser Sach- und Beweislage ist 1.) die Komplementärin der Bf. die Mutter der beiden minderjährigen Kommanditistinnen, denen die Gesellschaftsanteile mit Schenkungsvertrag vom 24.11.2009 rückwirkend ab 29.06.2009 von ihrer Patentante geschenkt worden sind und werden 2.) die Jahresergebnisse wie folgt aufgeteilt:

Erstens werden den Kommanditistinnen je EUR 1.000,00 Haftungseinlage 5% des Jahresergebnisses zugewiesen. Zweitens wird das danach verbleibende Ergebnis der persönlich haftenden Gesellschafterin zugewiesen. Drittens kann die persönlich haftende Gesellschafterin einseitig eine zugunsten der Kommanditistin abweichende Zuweisung des Ergebnisses beschließen. Diese Zuweisung bindet nur für das Jahr, für das sie beschlossen wurde. Ein solcher Beschluss wird durch Aufnahme der abweichenden Ergebniszugewiesung in der Bilanz dokumentiert und verwirklicht. Viertens können die Gesellschafter einstimmig eine abweichende Zuweisung der Jahresgewinne beschließen. Dieser Beschluss gilt nur für das Jahr, für das er getroffen wurde.

2.3. Entscheidungsrelevant ist außerdem, dass die Kommanditgesellschaft eine gewerbliche Tätigkeit auch tatsächlich ausgeübt hat.

3. Rechtslage, rechtliche Würdigung und Entscheidung

3.1. *Gemäß § 303 Abs 4 Bundesabgabenordnung – BAO idgF ist eine Wiederaufnahme der Verfahren von Amts wegen unter anderem in den Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Bescheidspruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

Wird eine Verfahrenswiederaufnahme verfügt, sind die Wiederaufnahmegründe in der Bescheidbegründung anzuführen, ebenso die für die Ermessensübung maßgebenden Gründe. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, da bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme von Amts wegen nur die Prüfung, ob das Finanzamt dieses Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, vorzunehmen ist; nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides ist daher nicht nachholbar (Ritz, BAO-Kommentar, § 307, Tz. 2 ff, und die do. zit. Judikate VwGH 14.05.1991, 90/14/0262; 12.04.1994, 90/14/0044; 21.06.1994, 91/14/0165; 21.07.1998, 93/14/0187, 0188).

3.2. Nach der vorzit. Rechtslage müssen Tatsachen und/oder Beweismittel nach einem Erstbescheid neu hervorkommen und diese Tatsachen und/oder Beweismittel müssen sich bescheidändernd auswirken, damit eine Verfahrenswiederaufnahme zulässig ist.

Das vom Finanzamt als Wiederaufnahmegrund verwendete Beweismittel ist der mit Schenkungsvertrag vom 24.11.2009 abgeänderte Gesellschaftsvertrag vom 19.11.2009. Beide Verträge hat die Bf. erst während der Außenprüfung vorgelegt, deren Prüfungsgegenstand die vor dieser Außenprüfung gemäß § 188 BAO idgF erlassenen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 2009 und 2010 gewesen sind. Die in beiden Verträgen getroffenen Vereinbarungen sind daher erst während der Außenprüfung offen gelegt worden, weshalb die darin getroffenen Vereinbarungen im Sinne des § 303 Abs 4 BAO idgF neu hervor gekommen sind.

3.3. Mit den nach den Verfahrenswiederaufnahmen erlassenen Bescheiden sind die Einkünfte der Bf. 2009 und 2010 gemäß § 188 BAO idgF einheitlich und gesondert festgestellt worden; mit dem Feststellungsbescheid 2011 sind die Einkünfte der Bf. 2011 einheitlich und gesondert festgestellt worden.

Gemäß § 188 Abs 1 lit b BAO idgF werden u.a. die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Gemäß § 188 Abs 3 BAO idgF ist der Gegenstand der Feststellung gemäß Abs 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Nach der vorzit. Rechtslage müssen an der Bf. mehr als eine (natürliche oder juristische) Person beteiligt sein, damit ihre Einkünfte einheitlich und gesondert festgestellt werden dürfen.

Die mit Gesellschaftsvertrag idF 19.11.2009 errichtete Gesellschaft ist eine Kommanditgesellschaft. Eine Kommanditgesellschaft ist eine unter eigener Firma geführte Gesellschaft, deren Gesellschafter entweder unbeschränkt haftende Komplementäre oder beschränkt haftende Kommanditisten sind (§ 161 Abs 1 Unternehmensgesetzbuch – UGB). Kommanditgesellschaften haben daher mehrere Gesellschafter.

Komplementäre und Kommanditisten erzielen aus ihren Gewinnanteilen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn sie als Mitunternehmer anzusehen sind (§ 23 Abs 2 EStG 1988 idgF), was insbesondere auf die in § 23 Abs 2 EStG 1988 idgF ausdrücklich angeführten offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften zutrifft. Aus dem Gesetz ist daher ableitbar, dass nicht nur Komplementäre sondern auch Kommanditisten Mitunternehmer sind.

Bei dieser gesetzlichen Fiktion handelt es sich jedoch um eine widerlegbare Vermutung, da nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in VwGH 23.02.1994, 90/13/0042, und Folgejudikate, Kommanditisten nur dann Mitunternehmer sind, wenn ihre

Beteiligung zumindest den zwingenden gesetzlichen Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuches (und damit §§ 161 – 178 UGB) entspricht.

Die Töchter der Komplementärin sind im Firmenbuch als Kommanditistinnen eingetragen und dem Gesellschaftsvertrag kann nicht entnommen werden, dass §§ 161 – 178 UGB nicht eingehalten worden sind. Die Kommanditistinnen der Bf. sind daher (auch) Mitunternehmerinnen.

3.4. Der Gesellschaftsvertrag in der Fassung des Schenkungsvertrages vom 24.11.2009 ist eine Rechtsbeziehung unter nahen Angehörigen, die – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur dann als erwiesen anzusehen ist, wenn sie (1.) nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommt, (2.) einen eindeutigen, klaren, und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und (3.) zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (vgl. bspw. VwGH 18.04.2007, 2004/13/0025). Diese Angehörigenjudikatur ist wegen der besonderen Einflussmöglichkeiten auf die Vertragsgestaltung nicht nur bei familiären sondern auch bei gesellschaftsrechtlichen Beziehungen anzuwenden (Jakom/Vock EStG, 2017, § 23, Rz 166).

Der Gesellschaftsvertrag in der Fassung des Schenkungsvertrages vom 24.11.2009 erfüllt zwar die Formvorschriften des UGB für Kommanditgesellschaften und die minderjährigen Töchter der Komplementärin sind auch im Firmenbuch als Kommanditistinnen eingetragen. Die Verträge haben auch einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt; § 9 des Gesellschaftsvertrages ist jedoch nicht fremdüblich gestaltet:

A. Lt. § 9 Z 3 des Gesellschaftsvertrages kann die Komplementärin einseitig eine zugunsten der Kommanditistinnen abweichende Zuweisung der Jahresergebnisse beschließen. Sie kann daher auch beschließen, dass ihren Töchtern mehr als 5% der Jahresergebnisse zugewiesen werden oder dass Verluste nicht zugewiesen werden.

Da auszuschließen ist, dass die Komplementärin Fremden freiwillig mehr als die vertraglich vereinbarten 5% der Jahresergebnisse zuweist und Verluste nicht zuweist, ist § 9 Z 3 des Gesellschaftsvertrages nicht fremdüblich gestaltet.

B. Lt. § 9 Z 4 des Gesellschaftsvertrages können die Gesellschafter einstimmig eine abweichende Zuweisung des Jahresergebnisses beschließen. Sind Kommanditisten Fremde, werden weder die Komplementärin noch die Kommanditisten auf ihnen zustehende Gewinne teilweise oder ganz verzichten oder eine von 5% abweichende Verlustzuweisung akzeptieren. Einstimmig beschlossene abweichende Zuweisungen der Jahresergebnisse sind daher nach allgemeiner Lebenserfahrung auszuschließen, wenn Fremde Kommanditisten der Bf. sind.

Da die Komplementärin als Mutter der minderjährigen Kommanditistinnen deren gesetzliche Vertreterin ist, kann sie jederzeit einstimmige Beschlüsse herbeiführen und ihren Kin-

dem Gewinne in beliebiger Höhe zuweisen oder Verluste in beliebiger Höhe nicht zuweisen. § 9 Z 4 des Gesellschaftsvertrages ist daher nicht fremdüblich gestaltet.

C. Die in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 22.06.1993, 93/14/0067).

Als Mutter minderjähriger Kinder ist die Komplementärin unterhaltspflichtig und hat ihren Unterhaltsbeitrag auch einkommensabhängig zu leisten. Deshalb ist davon auszugehen, dass die Komplementärin ihrer Unterhaltspflicht auch durch die ihren Töchtern zugewiesenen Gewinnanteile nachkommt. Unter diesem Gesichtspunkt gesehen, sind die Gewinnanteile der Kommanditistinnen nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt Unterhaltszahlungen und damit steuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung. 5% der Jahresergebnisse sind daher nicht den Kommanditistinnen als Gewinnanteile zuzuweisen.

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass 5% Gewinnbeteiligung wegen der fehlenden Mitarbeit der Kommanditistinnen und da der/den Kommanditeinlage/n kein Kapitalbedarf der Gesellschaft zugrunde liegt, mangels erbrachter Beiträge der minderjährigen Kinder zum Betriebserfolg (auch) nicht fremdüblich gestaltet ist.

D. In der Beschwerde hat die Bf. vorgebracht, die Gewinnanteile der Kommanditistinnen seien nicht entnommen, sondern der Bf. als Kapital zur Verfügung gestellt worden. Da den Kommanditistinnen keine 5% der Jahresergebnisse zuzuweisen sind, sind sie nicht zu verzinsen.

E. Die Kommanditeinlagen der Kommanditistinnen sind voll einbezahlt und da ihnen keine 5% der Jahresergebnisse zuzuweisen sind, sind die Kommanditeinlagen der Bf. zur Verfügung gestelltes Kapital, das (wie es fremdüblich wäre) nach der in der gesonderten Begründung der Beschwerdevorentscheidung beschriebenen Formel zu verzinsen ist.

Die Gewinnanteile der Kommanditistinnen sind daher nach der v.a. Formel zu berechnen, gemäß § 188 BAO idgF einheitlich und gesondert festzustellen und werden spruchgemäß festgestellt.

Die spruchgemäß festgestellten Gewinnanteile der Kommanditistinnen sind niedriger als die in der Beschwerde beantragten Gewinnanteile. Dem Beschwerdebegehren ist daher teilweise stattzugeben.

3.5. Werden die Gewinnanteile der Kommanditistinnen wie in Pkt 3.4.E. beschrieben berechnet und festgestellt, stimmen die zu erlassenden Feststellungsbescheide nicht mit den bereits erlassenen Feststellungsbescheiden überein. Das neu hervorgekommene Beweismittel „ *Gesellschaftsvertrag vom 19.11.2009 in der Fassung des Schenkungsvertrages vom 24.11.2009* “ hat daher anders lautende Feststellungsbescheide bewirkt.

Die mit diesem Erkenntnis festgestellten Gewinnanteile der Kommanditistinnen sind um ein vielfaches niedriger als die in den Feststellungserstbescheiden veranlagten Gewinnanteile. Sie haben sich daher steuerrechtlich nicht nur geringfügig ausgewirkt.

§ 303 BAO idgF bezweckt ein rechtsrichtiges Ergebnis der Verfahrenswiederaufnahme, weshalb Ermessen dahingehend zu üben war, dass das Prinzip der Rechtsrichtigkeit vorrangig zum Prinzip der Rechtsbeständigkeit anzuwenden ist.

Mit den in den neu hervor gekommenen Beweismitteln enthaltenen – und damit auch neu hervor gekommenen – Tatsachen und anders lautenden Bescheiden sind daher die Voraussetzungen dafür, dass die Verfahren wiederaufgenommen werden dürfen, erfüllt, weshalb die Verfahrenswiederaufnahmen 2009 und 2010 zulässig sind und Beschwerde gegen die Verfahrenswiederaufnahmebescheide abzuweisen ist.

4. Gemäß § 278 Abs 1 Bundesabgabenordnung – BAO idgF kann das Bundesfinanzgericht einen Bescheid nur dann aufheben, wenn das Finanzamt Ermittlungen unterlassen hat, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Derartige Ermittlungen hat das Finanzamt nicht unterlassen: Der Entscheidung über den Beschwerdepunkt war die aus dem Gesellschaftsvertrag vom 19.11.2009 und dem Schenkungsvertrag vom 24.11.2009 sich ergebende Sach- und Beweislage zugrunde zu legen. Da das Finanzamt beide Verträge dem Bundesfinanzgericht vorgelegt hat, ist die Beschwerdesache entscheidungsreif vorgelegt worden. Ein Aufhebungsgrund im Sinne des § 278 Abs 1 BAO idgF liegt daher nicht vor, weshalb das Mehrbegehren, die angefochtenen Bescheide aufzuheben, abzuweisen ist.

5. Die Einkommensteuerbescheide der Komplementärin und der Kommanditistinnen sind nicht die im ggstl. Beschwerdeverfahren angefochtenen Bescheide. Das Beschwerdebegehren, die Einkünfte der Komplementärin und der Kommanditistinnen zu veranlagern, ist daher wegen fehlender Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes zurückzuweisen.

6. Revision

Gemäß Art 133 Abs 1 Z 4 B-VG ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes zulässig, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung abhängt. Eine grundsätzlich bedeutende Rechtsfrage musste das Bundesfinanzgericht nicht beantworten, da die Fragen, ob Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervor gekommen und Familienverträge fremdüblich sind oder nicht, Sachfragen sind, deren Beantwortung nicht Gegenstand eines Revisionsverfahrens sind (VwGH 05.10.1993, 93/11/0200).

Die (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 5. Juli 2018