

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Dr. Caroline Toifl, Stallburggasse 4/13, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 26.05.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 20.04.2015, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) 2008-2013, Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) 2008-2013, Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatzsteuer 2011-2013 und Umsatzsteuer 2011-2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I.1. Der angefochtene Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2011 wird gemäß § 279 BAO derart abgeändert, dass der Gesamtbetrag der Vorsteuern um 964,84 Euro (35,17 % von 2.743,36 Euro) erhöht wird. Die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 wird festgesetzt mit 710,21 Euro.

I.2. Der angefochtene Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte 2011 wird gemäß § 279 BAO derart abgeändert, dass die Umsatzsteuerpassivierung im Ausmaß von 964,84 Euro entfällt. Die Einkünfte betragen -29.027,22 Euro. Davon entfallen -22.060,69 Euro auf den Komplementär Kpl und -6.966,53 Euro auf die Kommanditistin Kdt.

I.3. Der angefochtene Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte 2013 wird gemäß § 279 BAO derart abgeändert, dass die Einkünfte unter Berücksichtigung des Aufgabegewinnes (§ 24 BAO) -1.847,69 Euro betragen. Davon entfallen -1.404,24 Euro auf den Komplementär Kpl und -443,45 Euro auf die Kommanditistin Kdt.

I.4. Im übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der beschwerdeführenden KG (Bf) fand eine **Außenprüfung** statt, die u.a. zu folgenden von der belangten Behörde bescheidmäßig verarbeiteten Feststellungen führte, die in der Folge strittig waren:

Tz 11 - Kfz-Verkauf: Im Jänner 2013 wurde an den Komplementär das Firmenfahrzeug (Volvo V50, im Dezember 2004 neu angeschafft um 33.760,70 Euro) zum Restbuchwert

(1 €) veräußert. Es werde der Eurotax-Händlerverkaufspreis als Teilwert angesetzt und die Differenz (5.635 Euro) hinzugerechnet.

Tz 12 - Nicht abziehbare Vorsteuern: In der Rechnung A109 vom 29.6.2011 über 13.716,78 Euro netto (2.743,56 Euro USt) fehlten die UID des Rechnungslegers und des Empfängers.

Tz 13 - Vorsteuer-Aliquotierung: Die Bf erziele neben steuerpflichtigen auch unecht befreite Umsätze, weshalb die Vorsteuern gemäß § 12 Abs 5 UStG zu aliquotieren seien. Der Prozentsatz der unecht befreiten Umsätze betrage 2011 64,83 %, 2012 87,77 % und 2013 100 %.

Tz 14 - Ergebnisverteilung: Die Ergebnisverteilung erscheine nicht angemessen. Der Komplementär sei mit 40.000 Schilling Einlage zu 80 % und die mit ihm verheiratete Kommanditistin mit 10.000 Schilling Einlage zu 20 % an der Bf beteiligt. Der Komplementär sei als einziger für die Bf tätig gewesen, die Kommanditistin hingegen Vollzeit als Spitalsärztin beschäftigt gewesen. Vom ursprünglichen Verteilungsschlüssel (300.000 Schilling Vorausgewinn für den Komplementär und für darüber hinaus erzielte Gewinne 76 % für den Komplementär und 24 % für die Kommanditistin) sei im Prüfungszeitraum derart abgewichen worden, dass Verluste ab 2007 zur Gänze der Kommanditistin zugerechnet worden seien, ohne dass dafür außersteuerliche Gründe erkennbar seien. Eine Änderung der Verteilung sei nicht hinreichend nach außen bekannt gegeben worden. Daher - und weil der Gesellschaftsvertrag keine Regelung über die Verlustverteilung enthalte - werde der jährliche Verlust gemäß § 121 UGB im Verhältnis 76:24 aufgeteilt, der Gewinn 2013 zur Gänze dem Komplementär zugewiesen.

Daneben wurden folgende Tatsachen aufgegriffen, die zu unbestrittenen Feststellungen führten: Sozialversicherungsbeiträge des Komplementärs stellen keine Betriebsausgaben der KG, sondern Sonderbetriebseinnahmen des Komplementärs dar; bei Berechnung des Kfz-Privatanteils wurde die AfA-Komponente nicht berücksichtigt; das Handelsvertreterpauschale wurde teilweise falsch berechnet; geringfügige Einnahmen zu drei Ereignissen wurden nicht versteuert; Umsatzsteuerzahlungen stellen keine Betriebsausgaben dar; Verkehrsstrafen sind nicht abziehbar; eine Optikerrechnung stellt keine Betriebsausgabe dar; Flugkosten für die Gattin sind nicht abziehbar.

Diese Feststellungen führten zu Gewinnerhöhungen in folgendem Ausmaß: 2008 7.108,35 Euro, 2009 6.994,64 Euro, 2010 3.458,71 Euro, 2011 4.368,70 Euro, 2012 3.930,23 Euro, 2013 156 Euro.

Auf die Umsatzsteuer ergaben sich aus diesen Feststellungen folgende Auswirkungen: Erhöhung der unecht befreiten Umsätze 2011 um 98,19 Euro; Vorsteuerkorrekturen 2011 219,47 Euro, 2012 277,16 Euro.

In der **Beschwerde** bringt die vorerst unvertretene Bf zunächst vor, die Wiederaufnahme der Verfahren möge im Punkt Gewinnverteilung widerrufen werden, weil die geänderte Gewinnverteilung 2008 bekannt gegeben worden sei. Im übrigen sei die Wiederaufnahme aus Gründen der Existenzsicherung unbillig. Die Änderungen der Bescheide seien

existenzbedrohend, das geprüfte Unternehmen sei wegen sechs Verlustjahren in Folge seit 2013 liquidiert und der Komplementär einkommens- und vermögenslos sowie die Kommanditistin in anhaltendem Krankenstand.

Die Zustellung der angefochtenen Bescheide sei auch nicht an alle Beteiligten wirksam erfolgt, weil die KG bereits aufgelöst sei.

Zu Tz 11: Der Pkw sei im Verkaufszeitpunkt wertlos gewesen, denn auf telefonische Anfrage im Dezember 2012 hätte kein Händler ein 8 Jahre altes Auto mit 167.871 km ohne Kauf eines neuen Pkw angenommen. Darüber hinaus lägen einige wertmindernde Unfälle, Reifenprofil am Limit und abgelaufene Überprüfungsplakette vor. Mit Jahresende 2012 hätte das Fahrzeug abgemeldet werden müssen, ein Kfz ohne Kennzeichen sei von privat unverkäuflich. Aufkäufer aus dem südöstlichen Ausland seien an einem Volvo nicht interessiert. Außerdem sei der steuerlich ausgeschiedene Privatanteil zu berücksichtigen.

Zu Tz 12: Das Original der Rechnung sei in der ausstellenden Gesellschaft abgelegt gewesen, mit UID-Nummern versehen und werde nun beigelegt.

Zu Tz 13: Es sei vom 27.9.2010 noch eine unerledigte Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2009 offen gewesen, über die die belangte Behörde schon lange hätte absprechen müssen. Dabei hätte sie auch schon feststellen müssen, dass Vorsteuerabzüge nur aliquot zulässig seien, was ein wesentlicher Grund zur früheren Liquidation der Bf gewesen wäre.

Zu Tz 14: Erstmals sei eine Verlustzuweisung an die Kommanditistin im Jahr 2007 aufgrund der [laut Beschwerde dieser beiliegenden] Vereinbarung vom 3.9.2007 erfolgt. Diese sei im Bescheid vom 4.11.2008 auch anerkannt worden. Kapitaleinschüsse der Kommanditistin seien nötig gewesen, weil die Bf sonst spätestens 2008 in Konkurs gegangen wäre. Die neuen Beteiligungsverhältnisse seien mittels geänderter Gewinnverteilung für 2007 dem Finanzamt bekannt gegeben worden (dies als ausreichend anerkennend wird verwiesen auf UFS 13.3.2003, RV/3336-W/02; 15.10.2013, RV/2200-W/10). Die wiederholte Kapitalzufuhr sei auch nachweisbar, doch sei dieser Nachweis bisher nicht eingefordert worden. Im Rahmen der Betriebsprüfung seien sämtliche Kapital-Buchungen auf dem Firmenkonto als Einschüsse nachgewiesen worden. Die Buchhaltung sei vollständig, Zuschüsse seien nur aus dem Einkommen der Kommanditistin möglich gewesen. Letztlich wären die geleisteten Zuschüsse laut Vereinbarung vom 3.9.2007 spätestens ab 2013 mittels Gewinnverteilung an die Kommanditistin rückzuführen gewesen.

Letztlich wird beantragt die Verbindlichkeit gegenüber einem Kunden in Höhe von 244.562,67 Euro im Jahr 2013 ergebnismindernd zu berücksichtigen.

In der **Stellungnahme** des Betriebsprüfers wird dazu wesentlich ausgeführt:

Der gerügte Zustellungsmangel gelte nur bei Vollbeendigung, der aber das seit 2.9.2010 offene Rechtsmittel betreffend USt 2009 entgegenstehe.

Zu Tz 11: Es widerspreche der Lebenserfahrung, dass Kfz mit einem Wert zwischen 5.636 Euro (Eurotax-Einkaufspreis) und 7.771 Euro (Eurotax-Verkaufspreis) wertlos wären.

Zu Tz 12: Die Rechnung beinhalte keine gültige UID des Ausstellers, weshalb der Vorsteuerabzug nicht zustehe.

Zu Tz 13: Die Bf habe selbst die Vorsteuern falsch behandelt und keine geeignete Begründung für die vollständige Anerkennung der Vorsteuern genannt.

Zu Tz 14: Die Vereinbarung vom 3.9.2007 sei weder im Anhang zur Beschwerde noch sonst irgendwann dem Finanzamt übermittelt worden. In der Schlussbesprechung vom 10.3.2015 habe der Komplementär angegeben, dass bis dahin keine schriftliche Änderung der Gewinnverteilung erfolgt sei. Außerdem sei nach der Rechtsprechung (UFS 21.10.2003, RV/2381-W/02; 10.8.2012, RV/0106-I/09) die bloße formlose Mitteilung einer geänderten Gewinnverteilung durch Eintrag in die Steuererklärung mangels Begründung der Abweichung nicht hinreichend außenwirksam, und die Vereinbarung müsse über zukünftige Gewinne vorgelegt werden, nicht für jeweils abgelaufene Veranlungsjahre; rückwirkende Rechtsgeschäfte seien nicht anzuerkennen.

In der **Gegenäußerung** repliziert die Bf an wesentlichen Punkten:

Zu Tz 12: Im Briefkopf habe es einen Ziffernsturz gegeben, die korrekte UID laute ATU3NUMMER [statt 6NUMMER]. USt sei von der Ausstellerin auch richtig und pünktlich abgeführt worden.

Zu Tz 14: Es sei im Zuge der Prüfung bekanntgegeben und dokumentiert worden, dass sich die Beteiligungsverhältnisse entscheidend geändert hätten. Die von der Bf zitierten Entscheidungen seien jünger als die vom Prüfer zitierten und besser mit dem Streitfall vergleichbar.

In der **Beschwerdevorentscheidung** wird ergänzend zu den bisherigen Feststellungen ausgeführt:

Zu Tz 11: Abgesehen von den bloßen Behauptungen der Bf sei das Fahrzeug im Veräußerungszeitpunkt fahrtüchtig gewesen, habe der Bf doch selbst ausgeführt, damit Ende Dezember noch Kundenbesuche durchgeführt zu haben.

Zu Tz 14: Die Entscheidung UFS 15.10.2013, RV/2200-W/10 sei nicht anwendbar, weil dort das Finanzamt von der Existenz eines neuen Mitunternehmers in Kenntnis gesetzt worden sei. Eine geänderte Gewinnverteilung im Rahmen der Steuererklärung sei zudem nicht gleichzusetzen mit einer Änderung der Beteiligungsverhältnisse. Abgesehen davon, dass die Kommanditistin auch bei beliebig großer Kapitalerhöhung keine 100%-Beteiligung erreichen könne, bedürfe es unter Angehörigen einer fremdüblichen, klaren und publizierten Vereinbarung. Das bloße Leisten von Gesellschafterzuschüssen habe keine Auswirkung auf die Beteiligung sondern nur auf die Anschaffungskosten des jeweiligen Beteiligten. Man könne auch nicht unterstellen, durch bisherige Verluste sei das Kapital des Komplementärs bereits aufgezehrt und seine Beteiligung bei 0%.

Im **Vorlageantrag** wird ergänzend vorgebracht:

Zu Tz 11: Das Fahrzeug sei in vier Unfälle verwickelt gewesen, weshalb die Kfz-Versicherung Ende 2012 von ihrem Kündigungsrecht Gebrauch gemacht habe. Um im März 2013 eine neue Begutachtungsplakette zu erhalten, seien Reparaturen im Ausmaß von 482,93 Euro erforderlich gewesen.

Auf Internetplattformen werde ein vergleichbares Fahrzeug um 4.500 Euro angeboten. Berücksichtige man die Vorschäden und die fehlende Begutachtungsplakette des Kfz der Bf und dass Angebotspreise höchstwahrscheinlich nicht dem Kaufpreis entsprächen, liege der gemeine Wert bei höchstens rund 2.000 Euro.

Zu Tz 14: Der Komplementär habe nie seinen vertraglich vereinbarten Vorausgewinn erhalten, sondern lediglich den durch die KG erwirtschafteten darunter liegenden Gewinn. Er hätte jedoch den Vorausgewinn zugewiesen erhalten müssen, der dadurch entstehende Verlust wäre auf die Gesellschafter aufzuteilen gewesen. Fremdüblichkeit und Angemessenheit des vereinbarten Vorausgewinnes seien nie thematisiert worden.

Aufgrund der ab 2007 eingetretenen Verlustsituation habe die Kommanditistin sich bereit erklärt, Zuschüsse auf ihr variables Kapitalkonto zu tätigen gegen eine alineare Ausschüttung von 100% zu ihren Gunsten bis zur Rückführung der Zuschüsse. Eine Verzinsung sei nicht vereinbart worden. In den Jahren 2007-2008 seien Zuschüsse zwischen 10.000 und 24.000 Euro jährlich geleistet worden, in Summe 103.444,52 Euro. Die Verlustzuweisungen laut Erklärung betrugen daraus jährlich rund -30.000 Euro (2009 über 43.000 Euro), in Summe -169.452,09 Euro.

Es sei auch vereinbart gewesen, dass die Gesellschaft aufzulösen sei, wenn sich die Liquiditätsslage nicht innerhalb von fünf Jahren bessere. Dies sei letztlich erfolgt und mit Ende 2012 die Gewerbeberechtigungen zurückgelegt worden. Vom Kfz abgesehen sei kein Vermögen vorhanden gewesen.

Die Vereinbarung sei von der während der Betriebsprüfung unvertretenen Partei nicht vorgelegt worden, weil er nach "einem neuen bzw geänderten Gesellschaftsvertrag" gefragt worden sei, die Vereinbarung vom 3.9.2007 jedoch vom Komplementär lediglich als eine ergänzende Gesellschaftervereinbarung und keine Änderung des Gesellschaftsvertrages angesehen worden sei. Als Betriebswirt sei der Komplementär mit juristischen Begrifflichkeiten nicht vertraut. Die Vereinbarung werde nun erstmals vorgelegt.

Der bisher unvertretene Komplementär sei der Meinung gewesen, jede Erklärung werde vor Bescheiderlassung inhaltlich geprüft, und nur im Zweifelsfall melde sich das Finanzamt bei ihm. Er habe nie ernsthaft erwogen, von sich aus die Vereinbarung aus 2007 vorlegen zu müssen.

Für die Gewinnverteilung sei grundsätzlich die Gesellschaftervereinbarung maßgeblich (VwGH 29.5.1990, 90/14/0002; 7.2.1989, 86/14/0121; 20.1.1987, 86/14/0096; 9.11.1982, 82/14/0083; 6.6.1980, 1345/79), die steuerlich anzuerkennen sei, wenn sie dem unterschiedlichen Kapital-, Arbeits- und Haftungsrisiko der Gesellschafter Rechnung trage. Die Gesellschafter seien entsprechend ihrem Kapital- und

Arbeitseinsatz an der KG beteiligt gewesen, eine rein steuerliche Gestaltung liege nicht vor. Ohne die übrigen Einkünfte der Kommanditistin seien die Einschüsse in die Mitunternehmerschaft nicht möglich gewesen, die Verlustverwertung bei ihr entspreche dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Nach stRsp dürfe ein Naheverhältnis nicht generell zu einer Verdachtsvermutung gegen Angehörigenvereinbarungen bzw zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen (VfGH 16.12.1960, G 12/60; 16.10.1963, G 7/63; 31.1.1979, G 109/78; 16.6.1987, G 52/87 uam), weil Naheverhältnisse kein schematisches Beweislastkriterium bewirkten (VwGH 17.9.1979, 2223/78; 27.5.1981, 1299/80).

Die Kommanditistin habe ein Interesse daran gehabt, den Geschäftsbetrieb der KG aufrecht zu erhalten. Die schriftlich festgelegten Vereinbarungen seien gelebt worden. Die von der belangten Behörde herangezogenen UFS-Entscheidungen (UFS 21.10.2003, RV/2381-W/02; 10.8.2012, RV/0106-I/09) enthielten nur obiter dicta zur Frage, ob die Eintragung einer geänderten Gewinnverteilung in der Steuererklärung ungenügend sei, und der VwGH habe im Gegenteil entschieden, dass auch die Schriftform nicht zwingend verlangt werden könne (VwGH 16.12.1988, 87/14/0036). Aufgrund der Unbeschränktheit und Gleichheit der Beweismittel (§ 166 BAO) könne sich die Behörde nicht auf die Offenlegungspflicht des § 119 BAO zurückziehen (*Werndl* in FS Tanzer, 463 (475)), die tatsächliche Durchführung der schriftlich vorgelegten Vereinbarung unterliege der Beweiswürdigung. Die Schriftlichkeit sei für die Publizität ausreichend, § 138 Abs 2 BAO bestimme nur, dass Urkunden lediglich auf Verlangen - und nicht bereits im Voraus - vorzulegen seien.

Die gelebte Vereinbarung halte einem Fremdvergleich stand, denn auch ein Fremder würde gegen Zuschuss verlangen, dass ihm künftige Gewinne zustünden bzw er Verluste verwerten könne. Die belangte Behörde habe keine Ermittlungen dahingehend durchgeführt, ob das Vorgehen der Eheleute der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis entspreche.

Betriebsaufgabe: Die Veräußerung des Kfz ein Monat vor Betriebsbeendigung gehöre zum Aufgabegewinn. Da sonst kein Vermögen vorhanden sei, entspreche der gemeine Wert des Kfz dem Aufgabegewinn, der nach Abzug des Freibetrages (§ 24 Abs 4 EStG) null betrage. Das laufende Ergebnis 2013 sei mit -1.783,73 Euro negativ und entsprechend der Vereinbarung vom 3.9.2007 aufzuteilen.

Ein Übergangsergebnis der nach § 4 Abs 3 EStG ermittelnden KG sei nicht zu ermitteln gewesen, weil weder offene Forderungen noch Verbindlichkeiten bestanden hätten.

In der **Beschwerdevorlage** führt die belangte Behörde ergänzend aus:

Am Wert des Pkw werde festgehalten, doch werde zugestanden, dass aufgrund des engen zeitlichen Zusammenhanges der Veräußerungserlös Teil des Aufgabegewinns sei.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen müsse eine Verlagerung privat motivierter Geldflüsse in einen steuerlich relevanten Bereich und somit eine sich zu Lasten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auswirkende willkürliche Herbeiführung (VwGH 6.4.1995, 93/15/0064, VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) oder Vortäuschung (VwGH

15.3.1989, 88/16/0225) abgabenrechtlicher Wirkungen vermieden werden. Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung und das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099).

Im gegenständlichen Fall fehle es an der Publizitätswirkung: Die Datierung der Zusatzvereinbarung mit 3.9.2007 müsse sich auf deren mündliche Übereinkunft beziehen, denn aufgrund der Verantwortung im Zuge der Betriebsprüfung, dass es keine schriftlichen Unterlagen gebe, müsse die Verschriftlichung erst im Nachhinein erfolgt sein. Auch genüge die Existenz einer Vereinbarung ohne sie nach außen in Erscheinung treten zu lassen nicht.

Auch die Fremdüblichkeit sei nicht gegeben: Ein Vertrag, der über den Fortbestand der Einkunftsquelle eines Vertragspartners entscheidend sei und für den anderen eine hohe Einschussverpflichtung darstelle, pflege nicht mündlich abgefasst und erst später schriftlich fixiert zu werden. Darüber hinaus sei es auch bei zeitlicher Begrenzung unüblich, die Zuschussverpflichtung der Höhe nach nicht zu begrenzen. Auch würde ein fremder Dritter eine derartige Vereinbarung nicht eingehen, wenn dem Risiko des Kapitalverlustes einzig die Chance, das zugeschossene Kapital zinslos zurück zu erhalten, gegenüberstehe.

In der **Gegenäußerung** zum Vorlagebericht wird insbesondere ergänzt, die Gesellschafter hätten keine bloß mündliche Vereinbarung getroffen wie im Vorlagebericht behauptet, sondern diese umgehend verschriftlicht (3.9.2007), korrekt datiert und unterzeichnet. Die für die neue Gewinnverteilung bereits geäußerte Begründung sei von der belangten Behörde nicht gewürdigt worden. Gegenleistung sei die ausschließliche Gewinnzuteilung an die Kommanditistin bis zum Ausgleich ihrer Einschüsse.

Die Frage des Betriebsprüfers nach einem neuen Gesellschaftsvertrag sei zutreffend verneint worden, weil nur eine ergänzende Gesellschaftervereinbarung geschlossen worden sei. Die Einschüsse seien auch belegmäßig nachweisbar, wie die beigelegten Kontoauszüge zeigten.

In der **mündlichen Verhandlung** wird seitens des Komplementärs vorgebracht, es seien sämtliche Vermögensbeziehungen immer schriftlich und detailliert im Voraus geregelt worden, so auch die Zusatzvereinbarung vom 3.9.2007. Während der Betriebsprüfung sei nur die Buchhaltung Thema gewesen, Verträge seien nie konkret abverlangt worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Komplementär und seine Gattin gründeten am 11.4.2000 die Bf mit dem Gesellschaftszweck der Geschäftstätigkeiten Versicherungsmakler, Vermögensberatung, Vermittlung von Finanzierungsgeschäften sowie Unternehmensberatung. Im Jahr 2003 wurde auf die Kleinunternehmerbefreiung nach § 6 Abs 3 UStG verzichtet. Der Komplementär leistete eine Einlage von 40.000 Schilling, die Kommanditistin von 10.000 Schilling. Dem Komplementär stand vertraglich ein Gewinnvorab von 300.000 Schilling zu (ab 2002 jährlich mit 5 % valorisiert), der übersteigende Gewinn wird bis 140.000 Schilling im Verhältnis 76:24, darüber hinaus im Verhältnis 80:20 auf Komplementär und

Kommanditistin aufgeteilt. Der Gesellschaftsvertrag wurde im Jahr der Betriebseröffnung dem Finanzamt gegenüber offengelegt.

Dieser Gesellschaftsvertrag wurde derart verstanden und gelebt, dass der Komplementär nicht ein unbedingtes Gewinnvorab sondern bloß den festgestellten Gesellschaftsgewinn bis zur Höhe von 300.000 Schilling alleine erhielt und darüber hinaus der vereinbarte Verteilungsschlüssel zum Tragen kam.

Ab dem Jahr 2007 erzielte die Mitunternehmerschaft bis zu ihrer Beeindigung nur mehr Verluste. In den Steuererklärungen für die betreffenden Jahre wurde entgegen dem ursprünglichen Gesellschaftsvertrag jeweils eine gänzliche Verlustzuweisung zur Kommanditistin vorgenommen. Als Begründung hierfür wurde im Zuge des Außenprüfungsverfahrens auf eine Änderung der Gewinnverteilung Bezug genommen, wobei der genaue Inhalt der mit 3.9.2007 datierten Zusatzvereinbarung erst im Wege der Beschwerde offengelegt und das Dokument erst mit dem Vorlageantrag vorgelegt wurde.

Neben diesem Hauptbeschwerdepunkt waren weitere Feststellungen ursprünglich strittig, über die jedoch im Verfahrensverlauf Einigkeit erzielt wurde:

In der Rechnung A109 vom 29.6.2011 über 13.716,78 Euro netto (2.743,56 Euro USt) fehlten die UID des Rechnungslegers und des Empfängers, in der später vorgelegten diesbezüglich vollständigen Ausfertigung, die bei der Bf ebenfalls vorhanden war, war aufgrund eines Tippfehlers die UID des Ausstellers nicht korrekt. Die übrigen Rechnungsmerkmale waren vorhanden. Im Sinne der jüngsten Rechtsprechung kann davon ausgegangen werden, dass der Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungslegung - nach Maßgabe der Tz 13 des Bp-Berichtes, somit in Höhe von 964,91 Euro - bereits zugestanden hat (vgl. VwGH 1.62017, Ro 2015/15/0039).

Die Bf erzielte neben steuerpflichtigen auch unecht befreite Umsätze, weshalb die Vorsteuern gemäß § 12 Abs 5 UStG zu aliquotieren waren. Der Prozentsatz der unecht befreiten Umsätze beträgt 2011 64,83 %, 2012 87,77 % und 2013 100 %. Diese Folge ergibt sich aus dem Gesetz und war letztlich ebenso unstrittig wie die von der belangten Behörde vorgenommene Aufteilung.

Im Zuge der Betriebsaufgabe wurde auch der betriebseigene Pkw veräußert. Weitere Wirtschaftsgüter waren nicht vorhanden, einer nur in der Beschwerde behaupteten Verbindlichkeit in Höhe von 244.562,67 Euro fehlt es an hinreichender Bestimmtheit, um sie als Rückstellung in der Bilanz berücksichtigen zu können, zumal der Vorlageantrag davon ausgeht, dass keine offenen Verbindlichkeiten vorliegen. Aufgrund des Freibetrages von 7.300 Euro (§ 24 Abs 4 EStG) kann es dahingestellt bleiben, welcher Wert zwischen 0 und 5.636 Euro für den Pkw maßgeblich ist, in jedem Fall beträgt der Aufgabegewinn nach Abzug des Freibetrages nämlich null.

Zum Hauptbeschwerdepunkt gilt rechtlich folgendes:

Nach stRsp des VwGH setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, daß diese Vereinbarungen nach außen ausreichend zum

Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären. Es ist daher nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die Behörde eine Änderung der Gewinnverteilungsabrede, die dem Finanzamt erst nach Ablauf der Streitjahre bekanntgegeben wurde, nicht anerkannt hat, weil diese Änderung in den Streitjahren nach außen hin, etwa gegenüber der Finanzbehörde, nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen ist (VwGH 24.9.1996, 93/13/0022; 21.10.1986, 84/14/0046; 20.1.1988, 87/13/0022, 0023).

Dem Erfordernis der Publizität wird idR nicht entsprochen, wenn die Vereinbarung dem Finanzamt erst nach Ablauf eines Besteuerungszeitraumes, für den sie bereits steuerliche Wirkungen entfalten sollte, anhand der Abgabenerklärungen zur Kenntnis gebracht wird (VwGH 15.12.1987, 87/14/0163; *Baldauf* in Jakom 2019, § 23 Tz 217; *Lenneis* in Jakom 2019, § 4 Tz 351; UFS 21.10.2003, RV/2381-W/02; BFG 4.8.2014, RV/3100407/2012).

Die der geänderten Gewinnverteilung zugrunde liegende schriftliche Vereinbarung wurde gegenüber der Abgabenbehörde erst im Zuge der Beschwerde erläutert und erst mit dem Vorlageantrag tatsächlich vorgelegt. Davor wurde immer erst nach Ablauf des jeweiligen Gewinnfeststellungszeitraumes im Zuge der Erklärung die geänderte Gewinn-(Verlust-)verteilung für das betreffende Jahr offengelegt, ohne die zugrunde liegende Vereinbarung bekannt gegeben zu haben.

Die Rechtfertigung für die späte Offenlegung überzeugt nicht, weil auch einem abgabenrechtlichen Laien klar sein muss, dass im Fall steuerlich strittiger Buchungen zur Untermauerung des eigenen Standpunktes alle relevanten Dokumente vorzulegen sind. Dabei kann auch nicht unterstellt werden, "Gesellschaftsvertrag" und "Gesellschaftervereinbarung" seien Begriffe, deren Zusammenhang sich nur aus einer tieferen juristischen Bildung erschließt. Dass somit der verwirklichte Sachverhalt der ursprünglichen Vereinbarung entspricht und nicht die Vereinbarung dem bereits verwirklichten Sachverhalt entsprechend nachträglich abgefasst worden wäre, kann nicht mit hinreichender Sicherheit ausgeschlossen werden. Dies gilt insbesondere in Bezug auf die zeitliche Beschränkung des Gesellschaftsverhältnisses auf genau jene fünf Jahre, die letztlich bis zur Betriebsaufgabe vergangen sind, zumal laut Aussage des Komplementärs in der mündlichen Verhandlung von bloß vorübergehenden Verlusten für ein bis drei Jahre ausgegangen worden ist.

Da sämtliche Kriterien der Angehörigenjudikatur (Außenwirkung, Bestimmtheit, Fremdüblichkeit) kumulativ vorliegen müssen, war der geänderten Gewinnverteilung schon mangels hinreichender Publizität die steuerliche Anerkennung zu versagen. Es ist jedoch auch keine Fremdüblichkeit gegeben. Wie die belangte Behörde zutreffend anmerkt, wäre ein fremder Dritter keine betraglich unbegrenzte Einschussverpflichtung eingegangen, bei der dem Risiko des Kapitalverlustes keinerlei Gewinnchance gegenübersteht, sondern bloß die Aussicht, das eingesetzte Kapital unverzinst wieder zurück zu erhalten.

Ein Geschäft, aus dem einem Vertragspartner nur Nachteile drohen, ohne dass auch nur irgend welche Vorteile für ihn ersichtlich wären, lässt sich wirtschaftlich nicht begründen. Das Motiv für die Kapitalhingabe liegt ausschließlich im Angehörigenverhältnis, die Vertragskonstruktion wird nur mit der angestrebten Verteilung der Steuerlast bzw der Verschiebung der Verlustausgleichsmöglichkeit vom sonst einkommenslosen Ehemann auf die Ehefrau, die beachtliche nichtselbständige Einkünfte erzielt, erklärlich. Eine derartige Gestaltung steuerlich anzuerkennen, verstieße auch gegen den Grundsatz der Individualbesteuerung und kann daher nicht mit Verweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip argumentiert werden.

Die von der Bf zur Publizität ins Treffen geführten Argumente werden mit Hinweis auf die eben zitierte Rechtsprechung nicht geteilt. Der Verweis auf die Ausführungen von *Werndl* ist nicht zielführend, weil dessen Äußerungen im Zusammenhang mit Leistungsstörungen (Auseinanderfallen von Vereinbarung und Vollzug) getroffen werden. Auch nach *Werndl* sind Vereinbarungen dann der Finanzbehörde vorweg offenzulegen, wenn sie ihrer Natur nach der Außenwelt nicht bekannt werden, wie etwa bei einer stillen Gesellschaft. Die Behauptung eines bestehenden Gesellschaftsverhältnisses erst im Zusammenhang mit der Steuererklärung wäre zu spät, weil sie letztlich auf eine Gestaltungsmöglichkeit der Besteuerungsgrundlagen pro praeterito hinausliefe (*Werndl* in FS Tanzer, 463 (473)). Das zum Abschluss eines Gesellschaftsvertrag Gesagte muss auch für dessen Änderung bzw die Änderung der Gewinnverteilung zutreffend sein.

Die Zusatzvereinbarung zur geänderten Gewinnverteilung wurde von der belangten Behörde somit zurecht nicht anerkannt. Auch das ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH (vom 16.2.1988, 87/14/0036, VwSlg 6289 F/1988) ist nicht hinreichend einschlägig, weil die belangte Behörde dort die nachträgliche schriftliche Beurkundung ihrer Beurteilung zugrunde gelegt hat, was sie hier gerade nicht gemacht hat. Es war somit der Gewinnverteilungsschlüssel des ursprünglichen Gesellschaftsvertrages auch für die Verlustverteilung anzuwenden. An der Fremdüblichkeit des ursprünglichen Gesellschaftsvertrages sind im Verfahren keine Bedenken seitens der belangten Behörde geäußert worden, weshalb auch seitens des Verwaltungsgerichtes keine abweichende Würdigung geboten erscheint.

Zur Wiederaufnahme der Verfahren:

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens sind insoweit unstrittig Tatsachen neu hervorgekommen, als Feststellungen nicht bekämpft worden sind (siehe bereits oben im 6. Absatz der Entscheidungsgründe). Daneben sind auch die fehlende Vorsteuergewichtung, der Kfz-Verkauf und die geänderte Gewinn-(Verlust-)Verteilung neu hervorgekommen. Zu letzterer ist anzumerken, dass die Bf selbst eingeräumt hat, die zugrunde liegende Vereinbarung erst im Betriebsprüfungsverfahren dargelegt zu haben, womit sie für die Abgabenbehörde neu hervorgekommen ist. Auf sämtliche Wiederaufnahmegründe nehmen die Wiederaufnahmebescheide mit Verweis auf den Bp-Bericht, der zur Wiederaufnahme auf die Tz 1-14 verweist, Bezug.

Insgesamt führten die Feststellungen zu Gewinnerhöhungen in folgendem Ausmaß: 2008 7.108,35 Euro, 2009 6.994,64 Euro, 2010 3.458,71 Euro, 2011 2.590,18 Euro, 2012 6.471,79 Euro, 2013 92,10 Euro.

Die Änderungen in der Gewinnverteilung führten auf Seiten der Gesellschafter in den Jahren 2008-2012 zu Änderungen der Verlusttangente im Ausmaß von jährlich rund 15.000-22.000 Euro. Im Jahr 2013 verminderte sich der laufende Verlust von -1.939,79 auf -1.847,69, die Verlustzuweisung zur Kommanditistin verminderte sich um 1.496,34 Euro, ihre persönliche Einkommensteuer aufgrund der anzuwendenden Tarifstufe um 748,17 Euro.

Auf die Umsatzsteuer ergaben sich folgende Auswirkungen: 2011 2.347,85 Euro, 2012 638,11 Euro, 2013 63,96 Euro.

Nach ständiger Rechtsprechung ist bei Wiederaufnahme der Verfahren im Zuge der Ermessensübung zu beachten, ob die durch die neu hervorgekommenen Tatsachen bewirkten Änderungen absolut oder relativ gesehen gering sind. Dabei sind Steuererhöhungen von rund 1.000 Euro absolut gesehen nicht als geringfügig anzusehen, Gewinnerhöhungen um mehr als 2 % relativ gesehen nicht als geringfügig (vgl. VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257), unter 1 % hingegen schon als geringfügig anzusehen (VwGH 12.4.1994, 90/14/0044). Der Verwaltungsgerichtshof hat auch wiederholt ausgesprochen, dass bei mehreren Verfahren die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen sind (VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016).

Nach diesem Maßstab sind die Wiederaufnahmen der Feststellungsverfahren jedenfalls nicht als geringfügig anzusehen, lagen sie doch in den Jahren 2008-2012 einerseits immer bei ca. 10 % des erklärten Verlustes und wirkten sich andererseits mit Steuererhöhungen im vierstelligen Bereich auf die Kommanditistin aus. Die Gewinnerhöhung im Jahr 2013 mag zwar für sich gesehen gering erscheinen, durch die steuerlichen Feststellungen und die Verschiebung der Verlustzuweisung tritt bei der Kommanditistin jedoch eine Änderung der Tangente im Ausmaß von 77 % ein, und eine Mehrsteuer von 748,17 Euro erscheint absolut gesehen nicht als geringfügig, zumal sie mit den Erhöhungen der Vorjahre zu addieren ist. Bei Grundlagenbescheiden sind die steuerlichen Auswirkungen bei den Beteiligten in das Ermessenskalkül miteinzubeziehen (*Ritz*, BAO⁶, § 303 Rz 77).

Bei erklärter Umsatzsteuer von rund 1.800 und Vorsteuern von 3.500 Euro (2011) erscheint die Änderung relativ gesehen nicht geringfügig, ebenso im Jahr 2012 bei erklärter Umsatzsteuer von 315 und Vorsteuer von 688 Euro. Im Jahr 2013 erscheint die absolute Änderung zwar relativ gesehen eklatant (Korrektur der gesamten Vorsteuern bei erklärten gänzlich steuerfreien Umsätzen von 616 Euro), absolut gesehen als vernachlässigbar, in Summe ergeben sich aber 2011-2013 Auswirkungen von rund 3.000 Euro, die nicht als geringfügig anzusehen sind.

Im Zuge der Ermessensübung sind auch Uneinbringlichkeit (§ 235 BAO) und Unbilligkeit der Einhebung (§ 236 BAO) zu berücksichtigen. Mit dem Vorbringen, die Abgabenerhöhung wirke existenzbedrohend, macht die Bf keine Uneinbringlichkeit geltend. Auch wird mit

dem Vorbringen, die Kommanditistin - die der größte Teil der Abgabenerhöhung trifft - befinde sich im Dauerkrankenstand, nicht hinreichend dargelegt, wie ihre Existenz bedroht wäre, zumal ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als angestellte Spitalsärztin von 2008 bis 2018 laut Lohnzettel und Einkommensteuerbescheiden kontinuierlich von rund 58.000 auf über 76.000 Euro jährlich angestiegen sind.

Die Wiederaufnahmen erfolgten somit allesamt zurecht.

Zur Bescheidadressierung:

Ist eine Personenvereinigung bei Bescheiderlassung bereits beendet, hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte Zugeflossen sind (§ 191 Abs 2 BAO). Eine Vollbeendigung ist nicht gegeben, solange Rechtsverhältnisse zu Dritten, zu denen auch die Abgabengläubiger zählen, noch nicht abgewickelt sind (VwGH 28.10.1998, 96/14/0071; 17.11.2004, 2000/14/0142).

Im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen an die Bf adressierten Bescheide (20.4.2015) war eine Beschwerde zur Umsatzsteuer 2009 vom 24.9.2010 anhängig. Damit war die Bf noch nicht beendet und als Bescheidadressatin korrekt.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wien, am 7. Juni 2019