

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Zwilling in der Beschwerdesache Bf, Bundesstraße 3, 5450 Werfen, über die Beschwerde vom 14.02.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See vom 11.01.2011, über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2004 bis 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Hinweis

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende Gesellschaft (Bf.), die eine Handelsagentur (Provisionsvertretung) betreibt, wurde im Jahr 1999 von den Ehegatten B A und C A in Form einer Kommanditerwerbsgesellschaft (jetzt Kommanditgesellschaft) gegründet. Persönlich haftende Gesellschafterin ist B A (Einlage 10.000,00 ATS), C A ist Kommanditist (Einlage 1.000,00 ATS). In Punkt 13 des Gesellschaftsvertrages ist die Ergebnisverteilung geregelt. Danach stehen der Komplementärin 95 % des Ergebnisses und dem Kommanditisten 5 % des Ergebnisses zu.

Bereits in den Feststellungsbescheiden 1999 und 2000 änderte das Finanzamt den gesellschaftsvertraglich festgelegten Gewinnverteilungsschlüssel insofern ab, als B A 10 % und C A 90 % der Einkünfte zugerechnet wurden. Gegen den Feststellungsbescheid 1999 wurde Berufung erhoben, in weiterer Folge aber wieder zurückgezogen. Der Feststellungsbescheid 2000 wurde nicht bekämpft.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften wurden für die Jahre 2004 bis 2006 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach der gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsabrede den Gesellschaftern zugeordnet.

Lt. Aktenlage wurden von der Bf für die Jahre 2004 bis 2006 Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften (E 6) eingereicht, in denen folgende Gewinne zum Ausweis gelangten, die im Verhältnis 95% (B A) zu 5% (C A) aufgeteilt wurden.

2004:	Gewinn:	€ 4.428,02	
		€ 4.206,62	A B (95%)
		€ 221,40	A C (5%)

2005:	Gewinn:	€ 19.231,59	
		€ 18.270,01	A B (95%)
		€ 961,58	A C (5%)

2006:	Gewinn:	€ 23.556,79	
		€ 22.378,95	A B (95%)
		€ 1.177,84	A C (5%)

Diesen Feststellungserklärungen waren in den einzelnen Jahren auch Einnahmen-Ausgabenrechnungen sowie jährliche Anlagenverzeichnisse angeschlossen.

Nähere Ausführungen wie bspw. eine wirtschaftliche Begründung für die gewählte Gewinnaufteilung wurden weder in diesen Feststellungserklärungen noch in den Beilagen gemacht.

Die Veranlagung der Feststellungseinkünfte bezüglich der Jahre 2004 bis 2006 erfolgte erklärungskonform.

Im Zuge der ho. Außenprüfung, die den Prüfungszeitraum 2004 bis 2006 umfasste, wurde zur Klärung der Frage, ob die beantragte Gewinnaufteilung im Sinne der Angehörigenjudikatur (vgl. VwGH vom 24.10.1995, 92/14/0020, vom 27.04.2000, 96/15/0185 sowie vom 16.09.2003, 2000/14/0069) einem Fremdvergleich standhält, am 21.10.2009 folgender Vorhalt an die Fa. Bf übermittelt:

„Die unter Punkt 13 des Gesellschaftsvertrages vom 19.7.1999 vereinbarte Gewinnaufteilung (95% Komplementär B A und 5% Kommanditist C A) wurde im Zuge der Veranlagung des Jahres 2001 insofern geändert, als C A 90% und B A 10% des Gewinnes zugerechnet wurden. Bezüglich dieser Änderung der Gewinnaufteilung ist ein Berufungsverfahren anhängig.

In einer Beilage zur Berufung wurden bei Fr. A folgende Tätigkeiten angeführt bzw. auf die alleinige Haftung für alle geschäftlichen Vorgänge hingewiesen.

Bezüglich dieser Angaben ergeben sich nunmehr folgende Fragen:

1) Geschäftsführerin: Welche Tätigkeiten wurden von Fr. A im Jahre **2001** als Geschäftsführerin verrichtet? Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit konkret in Anspruch? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.

Welche Tätigkeiten wurden von Fr. A in den Jahren **2002 bis 2007** als Geschäftsführerin verrichtet? Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit konkret in den einzelnen Jahren in Anspruch? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen konkret für die einzelnen Jahre vorgelegt werden.

2) Alleinige Haftung für alle geschäftlichen Vorgänge:

Wie viele Haftungsfälle gab es seit Gründung der Bf bzw. im Jahre **2001**, wo Fr. A zur Haftung herangezogen wurde? Falls es derartige Fälle gab, wird ersucht entsprechende Unterlagen diesbezüglich beizubringen.

Wie viele Haftungsfälle gab es in den Jahren **2002 bis 2007**, wo Fr. A zur Haftung herangezogen wurde? Falls es derartige Fälle gab, wird ersucht entsprechende Unterlagen diesbezüglich beizubringen.

3) Telefonische, schriftliche und elektronische Kontakte zu Kunden und Partnern auch in Fremdsprachen (Englisch, Schwedisch fallweise Italienisch)

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit im Jahr 2001 bei Fr. A konkret in Anspruch? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeiten sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit in den Jahren 2002 bis 2007 bei Fr. A konkret in Anspruch? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeiten sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht konkret für jedes Jahr belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.

4) Angebote inkl. Weiterverfolgung

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit bei Fr. A im Jahr 2001 konkret in Anspruch? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit in den Jahren 2002 bis 2007 konkret in Anspruch? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.

5) Übersetzungen

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit im Jahr 2001 konkret in Anspruch? Wie viele Übersetzungen gab es konkret im Jahre 2001? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit in den Jahren 2002 bis 2007 konkret in Anspruch? Wie viele Übersetzungen gab es konkret in den Jahren 2002 bis 2007? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.

6) Allgemeine Korrespondenz

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit im Jahr 2001 bei Fr. A konkret in Anspruch? Wie viele Korrespondenzen gab es konkret im Jahre 2001? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden. Kann nachgewiesen werden, dass die behaupteten Korrespondenzen tatsächlich von Fr. A durchgeführt wurden?

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit in den Jahren 2002 bis 2007 bei Fr. A konkret in Anspruch? Wie viele Korrespondenzen gab es konkret in den Jahren 2002 bis 2007? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden. Kann nachgewiesen werden, dass die behaupteten Korrespondenzen in diesem Zeitraum tatsächlich von Fr. A durchgeführt wurden?

7) Sämtliche am Computer durchzuführende Arbeiten, unter anderem auch mit Bildbearbeitungs- und Grafikprogrammen (für Verkauf und Werbung)

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit im Jahr 2001 bei Fr. A konkret in Anspruch? Wie viele Arbeiten am Computer gab es konkret im Jahre 2001? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden. Kann nachgewiesen werden, dass die behaupteten Computerarbeiten tatsächlich von Fr. A durchgeführt wurden?

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit in den Jahren 2002 bis 2007 bei Fr. A konkret in Anspruch? Wie viele Arbeiten am Computer gab es konkret in den Jahren 2002 bis 2007? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.

werden. Kann nachgewiesen werden, dass die behaupteten Computerarbeiten in diesem Zeitraum tatsächlich von Fr. A durchgeführt wurden?

8) Fakturierung

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit im Jahr 2001 bei Fr. A konkret in Anspruch? Wie viele Rechnungen gab es konkret im Jahre 2001? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit in den Jahren 2002 bis 2007 bei Fr. A konkret in Anspruch? Wie viele Rechnungen gab es konkret in den Jahren 2002 bis 2007? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.

9) Bewachung (gemeint wohl Überwachung) der Zahlungseingänge und Ausgänge

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit im Jahr 2001 bei Fr. A konkret in Anspruch? Wie viele betriebliche Zahlungseingänge bzw. Zahlungsausgänge gab es tatsächlich im Jahre 2001? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit in den Jahren 2002 bis 2007 bei Fr. A konkret in Anspruch? Wie viele betriebliche Zahlungseingänge bzw. Zahlungsausgänge gab es tatsächlich in den Jahren 2002 bis 2007? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.

10) Buchhaltung

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit im Jahr 2001 bei Fr. A konkret in Anspruch? Wie viele Belege gab es konkret im Jahre 2001? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit in den Jahren 2002 bis 2007 bei Fr. A konkret in Anspruch? Wie viele Belege gab es konkret in den einzelnen Jahren 2002 bis 2007? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.

11) Reiseorganisation

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit im Jahr 2001 bei Fr. A konkret in Anspruch? Wie viele Reisen gab es konkret im Jahre 2001 zu organisieren? Um welche Reisen handelte es sich dabei? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit in den Jahren 2002 bis 2007 bei Fr. A konkret in Anspruch? Wie viele Reisen gab es konkret in den einzelnen Jahren 2002 bis 2007? Um welche Reisen handelte es sich dabei? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.

12) Messebesuche

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit im Jahr 2001 bei Fr. A konkret in Anspruch? Wie viele Messebesuche gab es konkret im Jahre 2001? Um welche Messen handelte es sich dabei? Welche konkreten Leistungen wurden von Fr. A bei diesen Messebesuchen erbracht? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.

Wie viel Zeit nahm diese Tätigkeit in den Jahren 2002 bis 2007 bei Fr. A konkret in Anspruch? Wie viele Messebesuche gab es konkret in den einzelnen Jahren 2002 bis 2007? Um welche Messen handelte es sich dabei? Welche konkreten Leistungen wurden von Fr. A bei diesen Messebesuchen erbracht? Gibt es entsprechende Unterlagen, die diese Tätigkeit sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen können? Wenn ja, so mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.

13) *Wenngleich in der Berufung gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 2001 noch eine Gewinnaufteilung entsprechend der Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag (95% Fr. A zu 5% Hr. A) begehrt wird, erklärt sich die Berufungswerberin im Schreiben vom 6.4.2004 mit einer Gewinnaufteilung im Verhältnis 80% Fr. A zu 20% Hr. A einverstanden. Anlässlich eines jüngst erfolgten Telefongespräches, das Dkfm. D mit der beim UFS Salzburg zuständigen Sachbearbeiterin Mag. E führte, teilte Dkfm. D mit, dass seine Mandantin nunmehr eine Gewinnaufteilung im Verhältnis 50% Fr. A zu 50% Hr. A akzeptieren würde.*

Eine entsprechende wirtschaftliche Begründung für die beantragte (und zwischenzeitig modifizierte) Gewinnaufteilung gelangte mit Ausnahme des Hinweises auf den Gesellschaftsvertrag bzw. auf die behaupteten Tätigkeiten von Fr. A und deren Haftungsverhältnisse bislang nicht zur Vorlage. Für die ho. Behörde ist es daher in keinster Weise nachvollziehbar, weshalb die steuerliche Gewinnaufteilung im Sinne der Angehörigenjudikatur zuerst mit 95% (Fr. A) zu 5% (Hr. Ing. A) bzw. zwischenzeitig mit 50% (Fr. A) zu 50% (Hr. Ing. A) als angemessen zu betrachten wäre, zumal im gegenständlichen Fall die entscheidenden Leistungen ausschließlich von Hrn. A erbracht wurden. Lt. Aktenlage besteht nämlich die Haupttätigkeit der Fa. Bf in der Vermittlung von Sägewerksmaschinen. Es ist eine Erfahrungstatsache, dass derartige Maschinen nur nach entsprechender - zumeist vor Ort erfolgter – Beratungstätigkeit verkauft werden können, weshalb umfangreiche Reisebewegungen notwendig sind, um Geschäftsabschlüsse tätigen zu können. Diese Reisebewegungen wurden fast ausschließlich von Hrn. A alleine vorgenommen. In diesem Zusammenhang gilt es insbesondere zu erwähnen, dass

sicherlich auch das Know-how und die bestehenden Kundenkontakte von Hrn. A eine wesentliche Bedeutung bei der wirtschaftlichen Gewichtung der Gewinnverteilung haben.

Wird von einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft eine Vermittlungstätigkeit (Handelsvertretung) ausgeführt, so ist für die Gewinnverteilung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht so sehr der Kapitaleinsatz, sondern vielmehr der Arbeitseinsatz entscheidend. Das wesentliche Kriterium bei einer Provisionstätigkeit besteht im Kundenkontakt, also den Besuchen der Kunden samt den entsprechenden Beratungsleistungen und Vertragsabschlüssen, die schließlich zu einem Provisionsanspruch führen. Die von Hrn. A bis 1998 ausgeübte Tätigkeit wird von ihm de facto auch nach seiner Pensionierung in der gleichen Weise ausgeübt.

Nach Ansicht des ho. Finanzamtes kann die vorliegende Gewinnverteilungsvereinbarung unter dem Gesichtspunkt eines Fremdvergleiches in keinster Weise als angemessen angesehen werden. Es wäre unter Fremden in einem gleichgelagerten Sachverhalt wohl völlig unverständlich, wenn einem Beteiligten, der die wesentliche Arbeitsleistung der Gesellschaft erbringt, lediglich ein Gewinn-/Verlust-anteil von „5%“ zuerkannt würde.

14) Da bei einer Handelsvertretung der Leistung des operativ tätigen Gesellschafters die entscheidende Bedeutung zukommt, gilt es überhaupt zu überdenken, ob nicht die gesamte Einkunftsquelle der gegenständlichen Handelsvertretung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eigentlich Hrn. A alleine zuzurechnen ist, da im Wesentlichen nur dieser die eigentliche Vertretertätigkeit ausübt (Anbahnen von Geschäftskontakten, Verkaufsgespräche, Vertragsabschlüsse etc.). In diesem Zusammenhang ist auf ein VwGH Erkenntnis vom 29.9.2004, 2001/13/0159 zu verweisen, in dem zur „Nichtanerkennung einer Mitunternehmerschaft“ im nahen Angehörigenbereich Folgendes ausgeführt wurde:

„Nach der ständigen Rechtsprechung können Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, mögen die zu Grunde liegenden Verträge auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, für den Bereich des Steuerrechtes nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zum ganzen Komplex mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Doralt, EStG8, § 2, Tz. 158 bis 167/6).

Der Zusammenschluss eines Freiberuflers mit einem berufsfremden nahen Angehörigen ist im Hinblick auf die fast ausschließliche Rückführung des Gewinnes auf die Arbeitsleistung des Berufsträgers einer besonders strengen Prüfung zu unterziehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. März 1985, 84/13/0242, sowie Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 20, Tz. 54.3).

Ein derartiges Gesellschaftsverhältnis wird dann als nicht unüblich anzusehen sein, wenn der Berufsfremde einen wesentlichen Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft

leistet. Ein solcher Beitrag könnte etwa in einer erheblichen Einlage des Berufsfremden liegen, welche dem Freiberufler die Aufnahme (Fortführung) der beruflichen Tätigkeit überhaupt erst ermöglicht oder doch wesentlich erleichtert.

Die gegenständlichen Einlagen von 10.000 S bzw. 20.000 S stellen in Hinblick auf die Ertragslage des Unternehmens zweifellos keinen derartigen wesentlichen Beitrag zum Betriebserfolg dar.

Ein wesentlicher Beitrag zum Betriebserfolg kann auch durch die Arbeitsleistung der Gesellschafter erbracht werden. Dabei ist allerdings zu beachten, dass sich die Angehörigen freier Berufe in einem besonderen Maße durch persönliche Fähigkeiten und Fachkenntnisse auszeichnen und sie zu ihrer Berufsausübung im Allgemeinen eine entsprechend qualifizierte Ausbildung benötigen. Dies gilt auch für die Gruppe der Unternehmensberater (vgl. Doralt, EStG8, Tz. 73 zu § 22). Ihre besonderen Fachkenntnisse oder Fähigkeiten werden am Markt entsprechend honoriert. Aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass der Gewinn fast ausschließlich auf die persönliche Arbeitsleistung des Freiberuflers zurückzuführen ist. Solcherart kann als wesentliche Arbeitsleistung eines Gesellschafters nur eine Tätigkeit angesehen werden, welche wie der Beitrag des Freiberuflers den Betriebserfolg maßgeblich zu beeinflussen vermag. Dies wird im Regelfall ein Tätigwerden auf gleicher oder zumindest vergleichbarer Ebene erfordern, wozu im Allgemeinen auch entsprechende Qualifikationen erforderlich sein werden (vgl. etwa das bei Quantschnigg/Schuch, a.a.O., angeführte Beispiel eines Zusammenschlusses eines Zahnarztes mit einem Zahntechniker). Unterstützende Hilfstätigkeiten, wie etwa Sekretariatsarbeiten, vermögen hingegen den Betriebserfolg nicht maßgeblich zu beeinflussen und werden einen Freiberufler üblicherweise nicht dazu veranlassen, sich mit dem Erbringer derartiger Dienste zu vergesellschaften und ihn am Gewinn zu beteiligen.

Im gleichen Sinne auch eine Entscheidung des deutschen Bundesfinanzhofes vom 4.11.2004, III R 21/02, in der ebenfalls zur „Nichtanerkennung einer Mitunternehmerschaft im Ehegattenbereich“ Folgendes ausgeführt wird:

„Die Ergebnisse einer gewerblichen Betätigung werden dem Unternehmer als dem steuerlichen Träger des Unternehmens zugerechnet (Urteil des Bundesfinanzhofs, BFH vom 24. September 1991 VIII R 349/83, BFHE 166, 124, BStBl II 1992, 330, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C. III. 6. a aa). Das ist diejenige Person, die gemäß § 15 Abs. 2 EStG selbständig und nachhaltig in der Absicht der Gewinnerzielung tätig wird. Für die subjektive Zurechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb kommt es weder auf die von den Beteiligten ausdrücklich gewählte Bezeichnung ihrer Rechtsbeziehungen (BFH-Beschluss vom 2. September 1985 IV B 51/85, BFHE 144, 432, BStBl II 1986, 10) noch auf den nach außen durch Handelsregistereintragung oder gewerbepolizeiliche Anmeldung gesetzten Rechtsschein an (BFH-Urteile vom 5. Februar 1987 IV R 198/84, BFHE 149, 451, BStBl II 1987, 557, und in BFHE 166, 124, BStBl II 1992, 330).

(Mit-) Unternehmer i.S. des § 15 EStG ist vielmehr, wer (Mit-) Unternehmerinitiative entfalten kann und (Mit-)Unternehmerrisiko trägt (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C. III. 6. a aa); das ist diejenige Person, nach deren Willen und auf deren Rechnung und Gefahr das Unternehmen in der Weise geführt wird, dass sich der Erfolg oder Misserfolg in ihrem Vermögen unmittelbar niederschlägt (BFH-Beschluss vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C. V. 3. c cc (2), und Urteil in BFHE 166, 124, BStBl II 1992, 330).

(Mit-) Unternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie zumindest leitenden Angestellten obliegen (BFH-Beschluss in BFHE 144, 432, BStBl II 1986, 10). (Mit-) Unternehmerrisiko trägt, wer (gesellschaftsrechtlich) am Erfolg oder Misserfolg eines Unternehmens teilhat. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Gesellschaftsvermögens einschließlich des Geschäftswerts vermittelt. Wer nicht am laufenden Gewinn oder am Gesamtgewinn der Gesellschaft beteiligt ist, ist nicht Mitunternehmer (z.B. BFH-Urteil vom 28. Oktober 1999 VIII R 66-70/97, BFHE 190, 204, BStBl II 2000, 183, m.w.N.).

Die Merkmale der (Mit-) Unternehmerinitiative und des (Mit-) Unternehmerrisikos können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein (BFH-Urteil vom 1. August 1996 VIII R 12/94, BFHE 181, 423, BStBl II 1997, 272). Sie müssen jedoch beide vorliegen. Ob dies zutrifft, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (BFH-Beschluss in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C. V. 3. c cc).

Nach diesen Kriterien sind auch die Fälle offener und verdeckter Stellvertretung zu entscheiden. In beiden Fällen ist der Vertretene Unternehmer, sofern das Unternehmen auf seine Rechnung und Gefahr betrieben wird und er dem Vertreter gegenüber weisungs-berechtigt ist (BFH-Urteile vom 6. Dezember 1995 I R 40/95, BFHE 180, 35, BStBl II 1997, 118, zur offenen Stellvertretung; vom 2. April 1971 VI R 149/67, BFHE 102, 261, BStBl II 1971, 620, zur verdeckten Treuhand). Maßgeblich ist auch hier, wer den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt, also wer Unternehmerinitiative entfalten kann und wer das Unternehmerrisiko trägt (BFH-Urteil vom 10. Dezember 1992 XI R 45/88, BFHE 170, 487, BStBl II 1993, 538).

Wer in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen ein Einzelunternehmen führt oder persönlich haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft ist, wird demnach meist Mitunternehmer sein. Er trägt über die persönliche unbeschränkte Haftung ein Unternehmerrisiko, das allein durch die Zusage des Vertretenen, ihn im Innenverhältnis von allen Verbindlichkeiten freizustellen, im Regelfall nicht ausgeschlossen wird. Denn ob sich dieser Rückgriffsanspruch im Ernstfall tatsächlich realisieren lässt, ist ungewiss. Der Umstand, dass der als Einzelunternehmer oder persönlich haftender Gesellschafter Auftretende im Innenverhältnis den Weisungen des Vertretenen (Treugebers) unterliegt, kommt demgegenüber keine entscheidende Bedeutung zu. Denn auch bei anderen

gesellschaftsrechtlichen Zusammenschlüssen ist es keine Seltenheit, dass lediglich ein Gesellschafter (im Innenverhältnis) die Geschäfte führt.

Jedoch sind auch hier Ausnahmefälle denkbar, wenn das Unternehmen wesentlich durch die persönliche Arbeitsleistung geprägt wird, ein nur geringer Kapitaleinsatz erforderlich ist und die Geschäftsabschlüsse kein nennenswertes wirtschaftliches Risiko bergen. Diese Voraussetzungen können bei einer Handelsagentur vorliegen, weil deren Inhaber nicht selbst die vertraglichen Ansprüche erfüllen muss, sondern die Geschäfte nur für einen anderen Unternehmer vermittelt und unter dessen Namen abschließt. Er muss zwar damit rechnen, dass er einen Teil der Provisionen zurückzahlen muss, wenn Kunden den Vertrag stornieren oder innerhalb bestimmter Zeiten nach Vertragsabschluss kündigen. Dieses Risiko wird sich aber immer nur bei einem geringen Prozentsatz der vermittelten Verträge realisieren; der Provisionsanspruch aus neu abgeschlossenen Verträgen wird den Rückzahlungsanspruch aus stornierten oder gekündigten Verträgen regelmäßig übersteigen. Zudem lässt sich diese Gefahr durch Rückstellung eines Teils der Provisionen ausschließen.

Ferner ist die unternehmerische Tätigkeit wesentlich durch den persönlichen Arbeitseinsatz geprägt und nicht kapitalintensiv. Dementsprechend hat die Rechtsprechung bei Handelsvertretungen entscheidend auf das Merkmal der Unternehmerinitiative abgestellt, und zwar auch in Fällen, in denen zwischen Ehegatten Gütergemeinschaft vereinbart war und der das Unternehmen nicht führende Ehegatte daher unmittelbar an den stillen Reserven der Handelsvertretung teilhatte und mit dem Gesamtgut haftete (BFH-Urteil vom 4. November 1997 VIII R 18/95, BFHE 185, 153, BStBl II 1999, 384, m.w.N.). Auch bei einer Maklertätigkeit sah der BFH als ausschlaggebend an, wer als unternehmerisch handelnder Makler das (tägliche) Vermittlungsgeschäft ausgeführt hat (BFH-Urteil vom 24. Juni 1976 IV R 173/74, BFHE 119, 265, BStBl II 1976, 643).

2. Die Entscheidung, wer nach diesen Kriterien als Unternehmer einer Handelsagentur anzusehen ist, hat das FG unter Würdigung der jeweiligen Umstände im Einzelfall zu treffen. Diese Würdigung kann der BFH nur daraufhin überprüfen, ob das FG gegen Denkgesetze verstoßen, einzelne Kriterien abweichend von der BFH-Rechtsprechung gewichtet oder falsche Erfahrungssätze zugrunde gelegt hat. Ob auch eine andere Würdigung möglich gewesen wäre, ist unerheblich.

Nach dem Urteil des FG war in den Streitjahren der Kläger Inhaber der Handelsagentur; die Beigeladene habe in den Streitjahren lediglich als Strohfrau fungiert, weil der Kläger als Beamter keine gewerbliche Tätigkeit ausüben dürfen. Diese Entscheidung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Sie folgt den Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung und ist in sich widerspruchsfrei. Die Folgerung des FG, die Beigeladene sei nicht allein deshalb als (Mit-)Unternehmerin der Handelsvertretung anzusehen, weil sie Inhaberin der Handelsvertretung und als solche im Handelsregister eingetragen war, die Mietverträge der Räume und das betriebliche Konto auf ihren Namen liefen sowie die Mitarbeiterverträge von ihr unterschrieben wurden, ist möglich, denn - wie ausgeführt -

kommt es nicht (allein) darauf an, wer nach außen als Unternehmer auftritt, entscheidend ist vielmehr, wer im Innenverhältnis das Sagen hat sowie auf wessen Rechnung und Gefahr das Unternehmen betrieben wird.

Nach den Feststellungen des FG hat der Kläger die für die Handelsvertretung entscheidende persönliche Dienstleistung - nämlich das Vermitteln von Kapitalanlagen und Finanzierungen allein erbracht. Ferner hat er in der Agentur die wesentlichen Personalentscheidungen getroffen, anfallende Verwaltungsarbeiten verrichtet und auch den Kontakt zu leitenden Angestellten der B-AG unterhalten. Der Kläger konnte über die Provisionseinnahmen verfügen, hat Gewinne der Agentur entnommen und unter seinem Namen bei Banken angelegt.

Demgegenüber hat die Beigeladene in der Agentur allenfalls untergeordnete Tätigkeiten verrichtet. Des Weiteren verfügte das Unternehmen über kein nennenswertes Betriebsvermögen und arbeitete insbesondere nicht mit Fremdmitteln. Außerdem war die verdeckte Treuhand gegenüber der B-AG offengelegt worden, so dass die Beigeladene eventuellen Ansprüchen der B-AG die Treuhandvereinbarung hätte entgegenhalten können. Dies zeigt sich darin, dass die B-AG den Handelsvertreter-Vertrag mit der Beigeladenen nach dem Scheitern der Ehe gekündigt und mit dem Kläger unter Übertragung des bisherigen Kundenstamms fortgesetzt hat; ferner hat die B-AG - wenn auch mangels Nachweises letztlich vergeblich - der Klage der Beigeladenen auf Auszahlung des Ausgleichsanspruchs nach § 89b des Handelsgesetzbuchs (HGB) entgegengehalten, sie sei tatsächlich nur "Strohfrau" gewesen.“ Es wird ersucht bis 27. November 2009 eine schriftliche Stellungnahme zu diesem Vorhalt einzureichen bzw. mögen auch die angeforderten Unterlagen bis zu diesem Datum beigebracht werden.“

Eine schriftliche Beantwortung dieses Vorhaltes ist bezüglich der Prüfungsjahre 2004 bis 2006 nicht erfolgt und auch sonst wurden keine Unterlagen zu diesem Thema beigebracht.

Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2004 bis 2006 erfolgte mit folgender Begründung:
„Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und b und in allen 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 Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. VwGH vom 23.04.1998, 95/15/0108 und die dort angeführt Judikatur, vom 19.11.1998, 96/15/0148 und vom 26.07.2000, 95/14/0094).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 09.07.1997, 96/13/0185, vom 22.03.2000, 99/13/0253, vom 29.05.2001, 97/14/0036, vom 18.09.2003, 99/15/0120, vom 29.09.2004, 2001/13/0135, vom 18.10.2007, 2003/14/0087, 0088, vom 18.12.2008, 2006/15/0208, vom 04.03.2009, 2004/15/0135, vom 24.06.2009, 2007/15/0045, vom 23.02.2010, 2006/15/0214, vom 29.07.2010, 2006/15/0006 und vom 29.09.2010, 2007/13/0054) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das "Neuhervorkommen" von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH vom 18.12.2008, 2006/15/0208, vom 23.02.2010, 2006/15/0314 und vom 29.07.2010, 2006/15/0006). Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass bspw. die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl. VwGH vom 24.06.2009, 2007/15/0045).

Für die amtswegige Wiederaufnahme ist es unmaßgeblich, ob die neuen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind. Das bedeutet, dass auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt (vgl. VwGH vom 28.03.2001, 98/13/0026, vom 23.02.2005, 2001/14/0007, vom 10.8.2005, 2005/13/0082, vom 17.04.2008, 2007/15/0062 und vom 17.12.2008, 2006/13/0114).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war daher die Frage des Neuhervorkommens erheblicher Tatsachelemente in der Gegenüberstellung der Ergebnisse der die Jahre 2004 bis 2006 betreffenden Außenprüfung mit den Inhalten der Abgabenerklärungen (E 6) für die Jahre 2004 bis 2006 und ihren Beilagen zu prüfen.

Die Angemessenheit der Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft richtet sich nach den Gesellschafterbeiträgen. Entscheidend ist daher, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist (vgl. VwGH vom 16.09.2003, 2000/14/0069 und vom 26.04.2006, 2001/14/0196). Bei Familiengesellschaften muss die Gewinnverteilung angemessen (also fremdüblich) sein; eine unangemessene Gewinnverteilung ist von der Behörde zu korrigieren (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 20, 798f).

Die Angemessenheitsprüfung ist bei einer Gewinnverteilung derart vorzunehmen, dass es zu klären gilt, wie viel jemand im Verhältnis zu seinen Gesellschafterbeiträgen (insb.

Kapital, Arbeitskraft und Risiko) zugesprochen erhält. Der Gesellschafter nimmt nämlich nur im Ausmaß seiner Beiträge am Marktgeschehen teil, sodass ihm auch nur seinen Beiträgen entsprechende Einkünfte zugeordnet werden können (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB 797, Rz 45.3 zu § 20 EStG).

Im vorliegenden Fall gehen weder aus den Abgabenerklärungen noch aus den Beilagen der Jahre 2004 bis 2006 Umstände hervor, welche Gesellschafterbeiträge von Fr. A bzw. von Hrn. A im Rahmen der Geschäftstätigkeit der Fa. Bf in diesem Zeitraum tatsächlich geleistet wurden. In diesen Unterlagen finden sich auch keinerlei Angaben zum Kapitaleinsatz, zur Leistung der Arbeitskraft sowie zum Haftungsrisiko der Gesellschafter. Auch der mit 19.07.1999 datierte Gesellschaftsvertrag der Fa. Bf war den Abgabenerklärungen (E 6) in diesen Jahren nicht angeschlossen.

Lt. Aktenlage wurde die Bf im Jahre 1999 von den Ehegatten B und C A gegründet. Ihre Haupttätigkeit besteht in der Vermittlung von Sägewerksmaschinen. Unbeschränkt haftende Gesellschafterin ist mit einer Einlage von 10.000,00 ATS (726,73 €) B A. Kommanditist ist C A; seine Einlage beträgt 1.000,00 ATS (72,67 €). Nach Punkt 13. des Gesellschaftsvertrages ist der Gewinn im Verhältnis 95 (B A) zu 5 (C A) zu verteilen.

Beide Gesellschafter bringen ihre Arbeitskraft in die Personengesellschaft ein. Im Gesellschaftsvertrag wird bestimmt, dass der Komplementärin die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft obliegt. Darüber hinaus finden sich keine weiteren Bestimmungen über die von den Gesellschaftern zu erbringenden Arbeitsleistungen. Vorwegbezüge sind nicht vorgesehen. Fremde Dienstnehmer werden nicht beschäftigt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann bei nicht durch Nahebeziehungen verbundenen Gesellschaftern 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, ZI. 2000/14/0069).

Bei Familiengesellschaften muss die Gewinnverteilung angemessen (also fremdüblich) sein; eine unangemessene Gewinnverteilung ist von der Behörde zu korrigieren (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 20, 798 f, Rz 54.3; Baldauf in Jakom, EStG, Kommentar, Anm. 215 ff zu § 23). Die Angemessenheit der Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft richtet sich nach den Gesellschafterbeiträgen; entscheidend ist, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist (vgl. VwGH 26.04.2006, 2001/14/0196).

Bei der Angemessenheitsprüfung geht es also um die Frage, wie viel jemand im Verhältnis zu seinen Gesellschafterbeiträgen (insb. Kapital, Arbeitskraft und Risiko) zugesprochen erhält. Der Gesellschafter nimmt nämlich nur im Ausmaß seiner Beiträge am Marktgeschehen teil, sodass ihm auch nur seinen Beiträgen entsprechende Einkünfte

zugeordnet werden können (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 20, 797, Rz 54.3).

Führt ein Unternehmen - wie die Bf - eine Vermittlungstätigkeit durch, wird es wesentlich durch die persönliche Arbeitsleistung geprägt, es ist nur ein geringer Kapitaleinsatz erforderlich und die Geschäftsabschlüsse bergen kein nennenswertes Risiko (vgl. BHF 04.11.2004, III R 21/02 zu einer Handelsvertretung). Für die Gewinnverteilung im gegenständlichen Fall ist daher die persönliche Arbeitsleistung der entscheidende Gesellschafterbeitrag.

Beide Gesellschafter bringen ihre Arbeitsleistung in die Gesellschaft ein. Der Aufgabenbereich von C A umfasst telefonische Kontakte zu Kunden und Partnern, Kundenbesuche (allein und mit Partnern), Verkaufsgespräche und technische Beratung, die Preiskalkulation zusammen mit Lieferanten sowie Messebesuche. Der Aufgabenbereich von B A umfasst die Geschäftsführung, telefonische, schriftliche und elektronische Kontakte zu Kunden und Partnern, Angebote inkl. Weiterverfolgung, Übersetzungen, allgemeine Korrespondenz, sämtliche am Computer durchzuführende Arbeiten (u. a. mit Bildbearbeitungs- und Grafikprogrammen für Verkauf und Werbung), die Fakturierung, die Überwachung der Zahlungseingänge und Ausgänge, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, die Reiseorganisation und Messebesuche.

Für die Gewinnverteilung sind diese Arbeitsleistungen entsprechend zu bewerten. Dabei ist zu untersuchen, in welchem Umfang die Tätigkeit der Gesellschafter zur Erreichung des in der Vermittlung von Sägewerksmaschinen gelegenen Gesellschaftszweckes beiträgt bzw. inwieweit sie den Betriebserfolg maßgeblich zu beeinflussen vermag.

Nach Auffassung des ho. Finanzamtes besteht bei einer Provisionsvertretung das wesentliche Kriterium im persönlichen Kundenkontakt, also dem Besuch der Kunden samt den entsprechenden Beratungsleistungen und Verkaufsverhandlungen, die schließlich zu den provisionsbegründenden Vertragsabschlüssen führen. Diese eigentliche Vertreter-tätigkeit wird von Hrn. A ausgeführt und zwar im Wesentlichen in derselben Weise wie vor seiner Pensionierung. Nach den Angaben der Pflichtigen besteht der große Unterschied darin, dass er diese vor Gründung der Gesellschaft als Angestellter durchzuführen hatte und nunmehr selbständig entscheiden könne, ob und in welchem zeitlichen Umfang die Tätigkeit ausgeführt werde oder nicht. Damit erbringt C A jene Arbeitsleistungen, die für eine Handelsvertretung von entscheidender Bedeutung sind. Auch dieser Umstand kam – bezogen auf die Abgabenerklärungen und deren Beilagen – erst im Zuge der vorliegenden Außenprüfung hervor.

Dass C A die maßgeblichen Tätigkeiten erbringt, zeigt sich schon allein darin, dass ihm zwei bereits von seinem früheren Arbeitgeber vertretene Herstellerfirmen die Übernahme ihrer Vertretung in Österreich angeboten haben, was schließlich zur Gründung der gegenständlichen Gesellschaft geführt hat. Dieses Angebot wird wohl nur darauf zurückzuführen sein, dass er bereits als Angestellter die gleiche Vertretertätigkeit erfolgreich ausgeübt hat und diese einschlägige Berufs- und Branchenerfahrung der

entscheidende Erfolgsfaktor bei der zu übernehmenden Vertretung darstellte. Dies würde zwischen Familienfremden bei der Gewinnverteilung sicherlich entsprechend berücksichtigt werden.

Zweifelsohne unterstützt Fr. A mit den im Erörterungstermin am 15. Dezember 2009 beim UFS Salzburg aufgezeigten Arbeitsleistungen (Werbebriefe, Werbeeinschaltungen, Übersetzungen, Bildbearbeitungen, Plakatentwürfe, Powerpoint-Präsentationen) ihren Ehegatten bei A Vermittlungstätigkeit. Diese unterstützenden Tätigkeiten können aber, ebenso wie die im administrativen und kaufmännischen Bereich verrichteten Arbeiten, den Betriebserfolg schlussendlich nur wenig beeinflussen. Dazu kommt, dass im gesamten Prüfungsverfahren keine genauen Angaben darüber gemacht wurden, welche dieser Tätigkeiten Fr. A im Prüfungszeitraum konkret verrichtete und welche zeitliche Belastung damit verbunden war.

Nach der ergebnislosen Besprechung vom 19. August 2009, in welcher der steuerliche Vertreter keine konkreten Angaben zur Tätigkeit von Fr. A zu machen vermochte, wurde die Bf mittels Vorhalt erneut ersucht, für den Prüfungszeitraum 2004 bis 2006 den Umfang behaupteter Tätigkeiten (Geschäftsführung; telefonische, schriftliche, elektronische Kontakte zu Kunden und Partnern; Angebote inkl. Weiterverfolgung; Übersetzungen; allgemeine Korrespondenz; sämtliche am Computer durchzuführende Arbeiten, u. a. auch mit Bildbearbeitungs- und Grafikprogrammen (für Verkauf und Werbung); Fakturierung; Überwachung der Zahlungseingänge und Ausgänge; Buchhaltung; Reiseorganisation; Messebesuche) darzustellen und an Hand entsprechender Unterlagen in qualitativer und quantitativer Hinsicht zu belegen. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet. Auch in der Vorladung zur mündlichen Verhandlung vom 30. November 2009 und in der E-Mail vom 4. Dezember 2009 betreffend Abhaltung eines Erörterungsgespräches wurde unter Hinweis auf diesen Vorhalt ausdrücklich um Beibringung geeigneter Nachweise über Art und Umfang der von Fr. A im Streitjahr erbrachten Arbeitsleistungen ersucht. Beim Erörterungstermin vor dem UFS in Salzburg wurden einzelne Arbeitsbeispiele aus den Jahren 1999 bis 2007 vorgelegt, wobei lediglich ein Werbebrief anlässlich einer Messeveranstaltung dem Jahr 2001 eindeutig zugeordnet werden konnte. Diese wenigen beigebrachten Unterlagen sind aber nicht geeignet, die geforderte konkrete Darstellung der erbrachten Arbeitsleistungen zu ersetzen bzw. als Nachweis über Art und Zeitumfang der Tätigkeit im Prüfungszeitraum 2004 bis 2006 zu dienen. Damit bleibt auch die Behauptung, die Ehegatten seien in etwa zu gleichen Teilen für die Gesellschaft tätig gewesen, ohne Beweis. Es konnte somit im gegenständlichen Prüfungsverfahren nicht festgestellt werden, welche der angeführten Tätigkeiten in den Jahren 2004 bis 2006 tatsächlich erbracht wurden und welche zeitliche Belastung damit verbunden war.

In welchem Umfang Fr. A in den Jahren 2004 bis 2006 mit ihrer Arbeitsleistung zum wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft beigetragen hat, kann aufgrund der diesbezüglich unzureichenden Mitwirkung durch die Bf nur geschätzt werden. Dass Fr. A selbst (telefonische) Vermittlungen durchgeführt hätte, ist im Hinblick auf ihr fehlendes technisches Fachwissen nicht glaubwürdig. So hat Fr. A im Erörterungsgespräch vom

15. Dezember 2009 selbst angegeben, sie mache nur eine Grundberatung und stelle dann den Kontakt zum technisch versierten Ehegatten her. Eine solche Grundberatung führt aber nicht zum Kauf einer Sägewerksmaschine und ist daher keinesfalls mit den vom Ehegatten erbrachten fundierten Beratungsleistungen gleichzusetzen. Zudem erfolgt die Vermittlung von Sägewerksmaschinen nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht telefonisch. Auch hinsichtlich ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin wurden mit Ausnahme der im Erörterungsgespräch gemachten Aussage, sie entscheide, ob ein Geschäft, vor allem bei Gebrauchtmaschinen, abgewickelt werde oder nicht, keine Auskünfte gegeben. Ob bzw. inwieweit eine solche Einflussnahme auf die Geschäfte der Gesellschaft im Prüfungszeitraum 2004 bis 2006 gegeben war, wurde aber nicht dargelegt. Das ho. Finanzamt vertritt daher die Meinung, dass bei der Tätigkeit von Fr. A lediglich unterstützende Tätigkeiten im Vordergrund standen und dadurch der Betriebserfolg insgesamt nur in geringem Ausmaß beeinflusst werden konnte. Einem fremden Dritten wäre dafür aber sicher keine Gewinnbeteiligung im Ausmaß von 95 % eingeräumt worden.

Auch das als persönliche haftende Gesellschafterin zu tragende Haftungsrisiko kann das beantragte Ausmaß der Gewinnbeteiligung nicht begründen. Grundsätzlich birgt eine Provisionsvermittlung kein nennenswertes wirtschaftliches Risiko, weil die Geschäfte nur für einen anderen Unternehmer vermittelt und unter dessen Namen abgeschlossen werden. Diesbezüglich haben die beiden Gesellschafter vorgebracht, dass bei der Vermittlung von Gebrauchtmaschinen die Gefahr von Haftungsfällen durchaus gegeben sei. Damit wird aber noch nicht aufgezeigt, dass die von der Gesellschaft ausgeübte Vermittlungstätigkeit insgesamt ein wesentliches wirtschaftliches Risiko birgt. Nach Ansicht des ho. Finanzamtes entspricht es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass eine zunächst langjährig im Angestelltenverhältnis ausgeübte Tätigkeit nach der Pensionierung auf selbständiger Basis weiterhin betrieben wird, wenn damit für die als Komplementärin fungierende Ehegattin ein nennenswertes wirtschaftliches Risiko verbunden wäre. Bisher sind jedenfalls keine Haftungsfälle eingetreten. Zudem arbeitet die Gesellschaft ohne Einsatz von Fremdkapital, sodass das Haftungsrisiko insgesamt als gering einzustufen ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedarf es beim Zusammenschluss eines Freiberuflers mit einem berufsfremden nahen Angehörigen einer besonders strengen Prüfung dahingehend, ob ein (berufsfremder) Gesellschafter einen wesentlichen Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft leistet. Ein solcher Beitrag könnte etwa in einer erheblichen Einlage des Berufsfremden liegen, welche die Aufnahme der beruflichen Tätigkeit überhaupt erst ermöglicht. Ein wesentlicher Beitrag kann auch durch die Arbeitsleistung der Gesellschafter erbracht werden. Dabei ist in besonderem Maße zu berücksichtigen, dass sich Freiberufler durch persönliche Fähigkeiten und Fachkenntnisse auszeichnen und der Gewinn fast ausschließlich auf ihre persönliche Arbeitsleistung zurückzuführen ist. Als wesentliche Arbeitsleistung eines Gesellschafters kann daher nur eine Tätigkeit angesehen werden, welche wie der Beitrag des Freiberuflers den Betriebserfolg maßgeblich zu beeinflussen vermag. Unterstützende

Hilfstätigkeiten, wie etwa Sekretariatsarbeiten vermögen hingegen den Betriebserfolg nicht maßgeblich zu beeinflussen und werden einen Freiberufler üblicherweise nicht dazu veranlassen, sich mit dem Erbringer derartiger Dienst zu vergesellschaften und am Gewinn zu beteiligen. (vgl. zB. VwGH 29.09.2004, 2001/13/0159). Ebenso verneint der deutsche Bundesfinanzhof bei einer Handelsvertretung das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft zwischen Ehegatten, wenn die für die Handelsvertretung entscheidenden Dienstleistungen von einem Ehegatten allein erbracht werden, während der andere untergeordnete Tätigkeiten verrichtet. Dies trotz persönlicher unbeschränkter Haftung, da das Unternehmen wesentlich durch die persönliche Arbeitsleistung geprägt wird, ein nur geringer Kapitaleinsatz erforderlich ist und die Geschäftsabschlüsse kein nennenswertes Risiko bergen (vgl. BFH 04.11.2004, III R 21/02).

Nach beiden Judikaten genügt es zur Annahme einer Mitunternehmerschaft nicht, wenn kein nennenswerter Kapitalbeitrag erforderlich bzw. geleistet wird, sondern der Gewinn im Wesentlichen auf die Arbeit des Berufsträgers zurückzuführen ist. Diesem werden die Einkünfte daher zur Gänze zugerechnet. Beim Handelsvertreter gilt dies trotz persönlicher Haftung, weil das sich daraus ergebende Risiko nur gering ist.

Im gegenständlichen Fall wird das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft grundsätzlich anerkannt und lediglich das beantragte Gewinnverteilungsverhältnis als unangemessen beurteilt. Dieses ist daher zu korrigieren. Wie oben dargelegt erbrachte Hr. A die für die Vermittlung von Sägewerksmaschinen entscheidenden Arbeitsleistungen. Von seinem Arbeitseinsatz hängt es ab, ob die Gesellschaft Provisionserlöse erzielt und ist daher auch der Gewinn größtenteils auf seine Tätigkeit zurückzuführen. Demgegenüber können die von Fr. A ausgeführten Tätigkeiten den Gewinn nur wenig beeinflussen, wobei überdies zu bemerken ist, dass die von Fr. A behaupteten Tätigkeiten im Prüfungszeitraum 2004 bis 2006 weder in qualitativer noch in zeitlicher Hinsicht konkret unter Beweis gestellt wurden.

Wie oben ausgeführt, muss bei Familiengesellschaften die Gewinnverteilung angemessen (also fremdüblich) sein und damit den Gesellschafterbeiträgen entsprechen, um steuerlich anerkannt zu werden. Gerade im Hinblick auf die vorstehenden Judikate muss Hr. A, der mit seiner Arbeitsleistung den entscheidenden Gesellschafterbeitrag für die Handelsvertretung erbracht hat, der weitaus überwiegende Anteil des Gewinnes zugerechnet werden. Dass Fr. A in den Jahren 2004 bis 2006 Gesellschafterbeiträge geleistet hätte, die eine 95%ige Gewinnzuweisung rechtfertigen würden, wurde von den beiden Gesellschaftern lediglich behauptet, dafür aber keine Beweise geliefert.

Im gegenständlichen Fall ist daher aufgrund des wesentlichen Gesellschafterbeitrages von Hrn. A im Prüfungszeitraum 2004 bis 2006 die Gewinnverteilung dahingehend zu ändern, als die Gewinnaufteilung nunmehr mit 90% (Hr. A) zu 10% (Fr. A) berichtigt wird. Die sich bei einer Schätzung stets ergebenden Ungenauigkeiten hat die Bf hinzunehmen, nachdem sie bei der Ermittlung der von Fr. A konkret erbrachten Arbeitsleistungen nicht in entsprechender Weise mitgewirkt hat.

Sämtliche Umstände, die zur vorliegenden Beurteilung der geänderten Gewinnaufteilung im Prüfungszeitraum 2004 bis 2006 geführt haben, sind - bezogen auf die Abgabenerklärungen (E 6) 2004 bis 2006 und deren Beilagen – erst im Zuge der ho. Außenprüfung festgestellt worden und berechtigen die Behörde eine Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren 2004 bis 2006 vorzunehmen. In diesen Abgabenerklärungen wird zwar der Gewinn nach dem beantragten Schlüssel 95% (Fr. A) zu 5% (Hr. A) zugewiesen, eine entsprechende Begründung dafür ist den einzelnen Steuererklärungen der Jahre 2004 bis 2006 und ihren Beilagen aber nicht zu entnehmen. Die wiederholte Erklärung von Fr. A anlässlich der Schlussbesprechung zur ho. Prüfung, ihre Arbeitsleistungen würden von der Behörde völlig falsch eingeschätzt, vermögen die geltend gemachte Gewinnaufteilung im Verhältnis 95% (Fr. A) zu 5% (Hr. A) aber nicht zu begründen. Insbesondere die Tatsache, dass der wesentliche Gesellschafterbeitrag im vorgenannten Zeitraum nämlich von Hr. A erbracht wurde, geht weder aus den Abgabenerklärungen der Jahre 2004 bis 2006 noch aus deren Beilagen hervor, sondern wurde dieser Umstand erst bei der gegenständlichen Prüfung bekannt.

Wegen der veranlagungsbezogenen Betrachtung der Wiederaufnahmegründe war es für die Beurteilung der Berechtigung der Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren für die Jahre 2004 bis 2006 auch nicht wesentlich, ob anlässlich früherer Veranlagungsverfahren für die Jahre 1999 und 2001 eine Überprüfung der Angemessenheit bei der Gewinnverteilung der Bf erfolgte (vgl. VwGH vom 29.09.2010, 2007/13/0054).“

Gegen diese Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2004 bis 2006 brachte der steuerliche Vertreter Beschwerde rechtzeitig Beschwerde ein und begründete dies wie folgt:

„ Nach Abschluss einer Außenprüfung wurden nach Meinung des Finanzamtes Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machten. Diese Ermessensentscheidung einer Wiederaufnahme wurde damit begründet, dass das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung gegenüber dem Interesse an der Rechtsbeständigkeit überwiegt, zumal die steuerlichen Auswirkungen als nicht geringfügig angesehen werden.

Verfügt nun die Behörde eine Wiederaufnahme eines Verfahrens, welche zu einer Nachforderung führt, wird sie aber anführen müssen, aus welchen Gründen die Behörde im Eingriff in die Rechtskraft keine Unbilligkeit erblickt und welche Gründe für die Zweckmäßigkeit einer solchen Handlung angeführt werden können. Der abstrakte Hinweis, der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit den Vorrang einzuräumen, erscheint daher nicht ausreichend und somit nicht geeignet zu sein, die bescheidaufhebende Ermessensentscheidung - insbesondere, weil die Entscheidung zu einer Verböserung führt - zu rechtfertigen (vgl. Stoll, *Ermessen im Steuerrecht*², 285).

Weiters meinen wir, dass die Gründe, die zur Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO angeführt werden, nicht ausreichen, um die rechtskräftig veranlagten

Bescheide, in denen die Gewinne im Verhältnis 95 % für A B und 5 % für A C verteilt wurden, wiederaufzunehmen.

Dies deshalb, da dieses Verteilungsverhältnis auf den Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen der betreffenden Jahre deutlich angeführt bzw. die Erklärungen entsprechend ausgefertigt wurde bzw. da die Behörde aufgrund ihrer Verwaltungsübung für die vor- und nachgelagerten Veranlagungsjahre bewiesen hatte, die Sachlage ausreichend beurteilen zu können.

§ 303 Abs. 4 BAO normiert, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und allen Fällen zulässig ist, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, 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 Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Einen Wiederaufnahmegrund bilden lediglich neu hervorgekommene „Tatsachen oder Beweismittel“. Damit wird die Möglichkeit geschaffen, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung tragen zu können, nicht aber, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung offen gelegter Sachverhalte zu beseitigen (VwGH 13.9.1988, 87/14/195).

Eine andere rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt somit eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht (vgl. zum Beispiel VwGH 21.4.1980, 2967/79 u. 5.11.1981, 3143 f/80). Auch neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von in ihrer Existenz unbestrittenen (bekannt gewesenen) Sachverhalten sind keine eine Wiederaufnahme rechtfertigenden neu hervorgekommenen „Tatsachen“ (VwGH 22.2.1982, 81/17/206). Dasselbe gilt für einen später aufgedeckten Rechtsirrtum oder andere Fehler im Bereich rechtlichen Erwägungen und Folgerungen (beispielsweise VwGH 29.3.1965, 1335/64 u. 17.12.1973, 873/73).

Eine Wiederaufnahme eines mit rechtskräftigem Bescheid beendeten Verfahren ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde der Sachverhalt in den wiederaufzunehmenden Verfahren so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zur der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 2.4.1990, 89/15/5 u. 18.3.1992, 88/14/3).

Andersgeartete rechtliche Beurteilungen oder eine spätere abweichende Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes rechtfertigen einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (VwGH 29.3.1965, 1335/64).

Bereits in der Bescheidebegründung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für das Jahr 1999 vom 23.08.2000 wurde, abweichend von den eingereichten Steuererklärungen, die Gewinnverteilung mit 90 % für Herrn A und 10 % für Frau A vorgenommen. Gegen diesen Bescheid wurde am 04.09.2000 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und auf eine Gewinnverteilung gemäß Gesellschaftsvertrag beharrt.

Mit dem Feststellungsbescheid vom 14.07.2005 für das Jahr 2003 wurde dann im Sinne der eingereichten Steuererklärung von der Finanzbehörde eine Gewinnverteilung mit 5 % für A C und 95 % für A B anerkannt. Dieser Bescheid wurde allerdings ohne Angabe einer Begründung vorläufig erlassen. Die Bescheide der Jahre 2004 bis 2006 folgten inhaltlich dann dem Bescheid des Jahres 2003, allerdings wurden diese endgültig erlassen. Erst mit der Abgabe der Steuererklärung für das Jahr 2007 wurde im Dezember 2008 von der Behörde erneut und abweichend von den eingereichten Steuererklärungen die Gewinnverteilung mit 90 % für Herrn A und 10 % für Frau A vorgenommen.

Es war der Behörde somit spätestens im Jahr 2005 mit der (vorläufigen) Erlassung des Feststellungsbescheides 2003 nachweislich die Thematik der Gewinnverteilung bekannt und, da von Seite der Abgabepflichtigen danach keine anderslautenden Erklärungen abgegeben wurden, musste sie davon ausgehen, dass auch die Folgejahre im Sinne der bis 2003 eingereichten Abgabenerklärungen erklärt werden würden.

Der Hinweis der Behörde, dass für die jeweiligen Veranlagungsjahre keine näheren Ausführungen, wie bspw. eine wirtschaftliche Begründung zur Gewinnaufteilung, gemacht wurden und aufgrund dieser fehlenden Ausführungen Gründe für eine Wiederaufnahme vorliegen würden, geht unserer Meinung insoweit ins Leere, da ihr eben die Sachlage genau bekannt gewesen ist. Nicht zuletzt spricht dafür die bereits im Dezember 2008 für das Veranlagungsjahr 2007 von der Behörde abgeänderte Gewinnverteilung im Sinne der nun erfolgten Wiederaufnahme.

Aus den dargelegten Umständen kann man unserer Meinung nach von „neu hervorgekommen Tatsachen“, welche im Zuge der Betriebsprüfung, die im Zeitraum von 01/2008 bis 04/2009 stattgefunden hat, festgestellt worden wären, nicht sprechen.“

Die Beschwerde wurde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem Bundesfinanzgericht zu Entscheidung vorgelegt.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Einleitend wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 323 Abs. 38 BAO die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und ist unbestritten.

Nach Feststellung des obigen Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 1, lit b BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 ist die Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens dann zulässig,

wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorkommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte ("Neuerungstatbestand").

Entscheidend ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Wiederaufnahmegründe sind im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Maßgebend ist überdies der - auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen gegebene - Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (s. *Ritz*, BAO³, § 303 Tz 13f., und die dort angeführten Nachweise). Es obliegt dem Abgabepflichtigen, der zuständigen Stelle im Rahmen der jeweiligen Abgabenerklärung alle für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände bekannt zu geben (§ 119 BAO). Dass etwa die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgebenden Tatsachen Kenntnis hatte, steht einer Wiederaufnahme nicht entgegen (VwGH vom 29. Mai 2001, 97/14/0036).

Gleichartige, für einen längeren Zeitraum wirkende (überperiodische) Sachverhalte, wie etwa Tätigkeitsarten oder Tätigkeitsmerkmale, bilden je Besteuerungszeitraum und je Besteuerungszeitpunkt für sich den maßgebenden Sachverhalt. Erfolgt die Besteuerung nach den Erklärungen und stellt sich später heraus, dass der Sachverhalt ein anderer ist, so liegt darin eine neu hervorgekommene Tatsache, die je Bescheideinheit aufgegriffen und zur Grundlage einer Wiederaufnahme des Verfahrens genommen werden kann, auch wenn die Art dieses Zustandes bzw. dieser Gegebenheiten schon von früheren Besteuerungsvorgängen her bekannt war. Das bedeutet, dass Dauersachverhalte, also über einen Besteuerungszeitraum hinauswirkende und bestehende Verhältnisse und Zustände für jeden einzelnen Besteuerungszeitraum neu hervorgekommen sein können, auch wenn sie bei Besteuerung eines früheren Zeitraumes bereits bekannt waren (*Stoll*, BAO-Kommentar 2933f.)

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (*Ritz*, aaO, § 303 Tz 16, mwN). Dem Vorbringen der Bf. sind oa. Rechtsausführungen entgegen zu halten, wonach das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist.

Bei der streitgegenständlichen Außenprüfung über den Zeitraum 2004 bis 2006 war die Angemessenheit der Gewinnaufteilung das Hauptthema, wobei dabei zu prüfen war, welche Beiträge von den Gesellschaftern in diesen Jahren im Rahmen der Geschäftstätigkeit der KG tatsächlich erbracht wurden. Was nun die Wiederaufnahme

der Feststellungsverfahren betrifft, so sind weder aus den Feststellungserklärungen noch aus den jährlichen Beilagen wie den Einnahmen-Ausgabenrechnungen der Jahre 2004 bis 2006 konkrete Angaben zum Tätigkeitsbereich der Gesellschafter bzw. zur Gesellschafterstellung ersichtlich. Da bei Handelsvertretungen den Arbeitsleistungen eine ganz wesentliche Bedeutung zukommt (vgl. BFH 04.11.2004, III R 21/02), galt es im Prüfungsverfahren zu klären, wer welche Leistungen in welchem Ausmaß erbracht hat.

Im Sinne einer veranlagungsbezogenen Betrachtung kommt dem Vorbringen des Steuerberaters, der Sachverhalt zur Thematik der Gewinnverteilung wäre bereits im Jahre 1999 der Abgabenbehörde bekannt gewesen, somit keine Berechtigung zu, wobei es auch in der Beschwerde unterlassen wird konkret darzulegen, welcher Sachverhalt außer den Abgabenerklärungen und den Beilagen bezüglich der Gewinnverteilung in den ho. Veranlagungsakten der Jahre 2004 bis 2006 vorgelegen wäre. Auch wenn dieses Thema in früheren Veranlagungsjahren bereits geprüft wurde, so steht dies der Wiederaufnahme betreffend die Jahre 2004 bis 2006 nicht entgegen (siehe dazu die folgenden Erkenntnisse des VwGH).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die Erkenntnisse vom 9. Juli 1997, 96/13/0185, vom 22. März 2000, 99/13/0253, vom 29. Mai 2001, 97/14/0036, vom 18. September 2003, 99/15/0120, und vom 29. September 2004, 2001/13/0135) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das "Neuhervorkommen" von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund hat die belangte Behörde zutreffend die Frage des Neuhervorkommens erheblicher Sachaschenelemente in der Gegenüberstellung der Ergebnisse der die Streitjahre betreffenden Außenprüfung mit den Inhalten der Abgabenerklärungen für die Streitjahre und ihren Beilagen geprüft. Wegen dieser veranlagungsjahresbezogenen Betrachtung der Wiederaufnahmegründe war es für die Beurteilung der Wiederaufnahme nicht wesentlich, ob anlässlich einer Vorprüfung die Überprüfung der Tätigkeiten der Beteiligten erfolgte. Eine bei der Überprüfung für die Vorjahre allenfalls vorgenommene (verfehlte) Beurteilung der Leistungen

schaffte außerdem kein schutzwürdiges Vertrauen, das dem Ergehen der strittigen Wiederaufnahmebescheide hätte entgegen stehen können (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 26. Jänner 1999, 98/14/0095). Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Jahr betreffenden Verfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 28. Oktober 2009, 2008/15/0049, VwSlg 8482/F, mwN).

Die Betriebsprüfung ging davon aus, dass die Kommanditgesellschaft trotz eines Vorhaltes mit detaillierten Fragen sowie einer in der Folge abgehaltenen Besprechung mit den beteiligten Personen nicht in der Lage war, auch nur ansatzweise zu klären, warum die Aufteilung der Einkünfte in der in den Erklärungen für die Jahre 2004 bis 2006 vorgenommenen Weise erfolgt ist. Durch die neue Tatsache, dass die Beschwerdeführerin in einer Besprechung sowie aufgrund eines detaillierten Vorhaltes mit dem Sachverhalt konfrontiert worden war, jedoch weder die in dem Vorhalt gestellten Fragen zum Sachverhalt beantwortet werden konnte oder wollte, noch dargelegt werden konnte, dass die in den Erklärungen für die streitgegenständlichen Jahre, vorgenommene Aufteilung der Einkünfte der tatsächlichen Arbeitsleistung entsprach, ist dem § 303 Abs. 1 BAO Rechnung getragen worden. Das Finanzamt war folglich berechtigt die Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2004 bis 2006 wiederaufzunehmen. Da neue Tatsachen hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautende Bescheide zur Folge hatte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt

Salzburg-Aigen, am 7. Oktober 2019

