

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der ehemaligen Kommanditgesellschaft A KG, Adresse , St.Nr. 1111, diese vertreten durch Frau X , Adr.1, als ehemaliger Gesellschafterin der KG, ehemals vertreten durch D, Adr.2, über die Beschwerde vom 03.05.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde des Finanzamtes B vom 14.03.2013 betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften für die Jahre 2008 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Hinweis

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung einer Ausfertigung dieses Erkenntnisses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Strittig ist das Aufteilungsverhältnis (Prozentausmaß) der steuerlichen Zurechnungen auf die ehemaligen beiden Gesellschafter bei einer bereits am 27.03.2012 im Firmenbuch gelöschten Gesellschaft (Kommanditgesellschaft zu FN 000 -Branche Gastronomiebetrieb - Gründung der Gesellschaft am 01.06.2004).

Als persönlich haftender Gesellschafter fungierte der bereits verstorbene Herr Vorname M. Frau Vorname M. war Kommanditistin mit einer Vermögenseinlage von € 1.000.

Die ehemalige steuerliche Vertretung begehrte in der Berufung für ihre Klientin, Frau Vorname M., ein Ausmaß von 20 % und ein solches von 80 % für den zwischenzeitlich am 000 verstorbenen Komplementär Hrn. Vorname M. Im Beschwerdezeitraum gab es keinen weiteren tatsächlichen Mitunternehmer.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung (jeweils 50 % auf die ehemaligen beiden Gesellschafter).

Verfahrensgang/Sachverhalt

Eine Betriebsprüfung zu ABNr. 123097/12 ua. betreffend einheitlicher und gesonderter Gewinnfeststellung für den Zeitraum 2008-2010 wurde durchgeführt (Betriebsprüfungsbericht vom 13.03.2013 sowie Niederschrift über die Schlussbesprechung v.05.03.2013). Auf die TZ 1 und TZ 2 wird hingewiesen. Auf AS 25 des zitierten BP-Berichtes wurde von der Betriebsprüfung Folgendes ausgeführt:

Bei der Besprechung v. 05.03. 2013 sei eine Aufteilung der zusätzlichen Erträge im Verhältnis 30 % Frau Vorname M. zu 70 % Vorname M. angeregt (unter Hinweis auf den Aktenvermerk vom 05.03.2013) worden. Dieses Aufteilungsverhältnis wurde im Rahmen der Vernehmung des mittlerweile verstorbenen Herrn Vorname M. am 06.03.2013 bestritten. Bis zum Jahr 2010 sei die Zurechnung daher analog der bisherigen Veranlagung im Verhältnis 50% zu 50% laut Gesellschaftsvertrag erfolgt. In der Folge wurden die jeweiligen Erhöhungen netto 10 % sowie Gewinnerhöhungen netto 20 % für den Zeitraum 2009 sowie 2010 ziffernmäßig dargestellt. Die Gewinnzurechnung betrug für Frau A.M. (50 %) im Jahre 2009 € 12.534,94 sowie für das Jahr 2010 € 23.995,31. Dieser Gewinnanteil wurde auch für Vorname M. im selben Ausmaß (50 %) festgestellt. Für die Jahre 2011 und 2012 seien noch keine Jahresabschlüsse bzw. Erklärungen eingereicht worden. Es werde jedoch festgehalten, dass hinsichtlich der Umsatzverkürzungen bei der Gewinnermittlung für diese Jahre folgende Beträge zu berücksichtigen seien. Auf eine ziffernmäßige Darstellung kann verzichtet werden, da diese Zeiträume außerhalb des Beschwerdezeitraumes 2008-2010 liegen. Mit Ende Februar 2012 wurde das Unternehmen von Frau A.M. übernommen.

Zur Wiederaufnahme betreffend das Jahr 2008 finden sich auf Aktenseite 26 ff des BP-Berichtes folgende Feststellungen:

Lt. Selbstanzeige vom 10.11.2008 seien auch in den Jahren 2004-2007 bereits Umsatzverkürzungen vorgenommen worden, und zwar in der Weise, dass Teile der Tageslosungen nicht boniert worden seien. Dies sei bereits bei der letzten Betriebsprüfung berücksichtigt worden (Hinweis auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 19. 01.2009). Auch im Zeitraum 2008 seien Umsatzverkürzungen daher nicht auszuschließen. Es werde durch die Betriebsprüfung eine pauschale Zuschätzung von € 25.000 brutto vorgenommen. Gleichzeitig werden Betriebsausgaben (Wareneinkauf, Lohnkosten) in Höhe von 50 % als angemessen anerkannt. Für 2008 ergab sich eine Gewinnerhöhung im Ausmaß von € 11.268,94 die im

Ausmaß von 50 % auf die beiden ehemaligen Gesellschafter, Frau A.M. und Hrn M.M , also im Ausmaß von € 5.634,47, aufgeteilt wurde.

Im **Anhang zur Niederschrift zur Schlussbesprechung** befindet sich der Bericht über die durchgeführten Auswertungen **der IT-Fahndung** Team 02,N, betreffend Frau A.M. (Aktenseite 27 bis Aktenseite 56).

Mit **Bescheiden vom 14. 03.2013** wurde eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und jeweils neue Sachbescheide mit den zugrunde liegenden Gewinnerhöhungen durchgeführt.

Mit **Bescheid vom 000** betreffend Fristverlängerung wurde dem Fristverlängerungsantrag stattgegeben (Fristverlängerung bis 3.5.2013).

Dagegen wurde **Berufung (nunmehr Beschwerde)** ausschließlich gegen die Sachbescheide (nunmehr Beschwerde) rechtzeitig (innerhalb der gewährten Fristverlängerung) von der ehemaligen steuerlichen Vertretung erhoben.

"Die Mandantin sei Kommanditistin der KG gewesen. Im Geschäftsjahr 2006 (am 11.05.2006 - Anm.des Gerichtes: offenbar gemeint jene v.03.11.2006) sei die Gewinnverteilung rückwirkend mit 2004 (Anm.des Gerichtes : offenbar gemeint 2005 - das Verfahren zum Jahr 2004 wurde schon durch Gegenstandsloserklärung beendet) geändert worden. Es seien weiterhin vom Gatten, Hrn. Vorname M. die gesamten liquiden Mittel entnommen und ihr nun im gleichen Umfang wie vor der Gesellschaftsvertragsänderung Entnahmen gewährt worden. Es wurde festgehalten, dass dieses bereits per Abschlussbesprechung zur BP vorgebracht worden sei. Die steuerliche Vertretung geht darin von der ursprünglichen Gewinnverteilung 80 % zu 20 % aus, da - wie bereits ausgeführt- die Fremdüblichkeit nicht gegeben sei. Somit würde sich auf Basis der ursprünglich zwischen den Ehegatten vereinbarten Gewinnverteilung auch bei der Ausgangsbasis des höheren im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellten Gewinnes ein niedriger Steuerbetrag als in der ursprünglichen Steuererklärung ergeben."

Der Prüfer gab zur Berufung **eine Stellungnahme (AS 22)** ab. Diese wurde der Bfin. in Wahrung des Parteiengehörs am 27.05.2013 übermittelt.

*"Zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung Oktober 2012 bis Mai 2013 lebten die Gesellschafter M.M. und A.M. nicht mehr zusammen. Die persönlichen Verhältnisse waren sicherlich schwierig. Die Scheidung ist zwar bereits im Gange, Unterhaltsstreitigkeiten, Sorgerechtsstreitigkeiten, Alkoholproblem etc. Im Februar 2012 sei die Firma von Frau A.M. als Einzelunternehmerin weitergeführt worden, auch hier sei von Seiten des damaligen Ehegatten die Firmenübernahme angefochten worden, es sei zu gegenseitigen Anschuldigungen und unterschiedlichen Aussagen der Beteiligten gekommen. Im **Zuge der Abschlussbesprechung sei von Frau A.M. auf ein anderes Aufteilungsverhältnis hingewiesen worden**. Es sei vom Rechtsanwalt der Gesellschafterin, Herr Mag. F (Anm. des Gerichtes:Dieser besitzt nach den Erhebungen des BFG keine Vollmacht mehr), ein Schreiben überreicht worden, in denen Aufteilungsverhältnis von 70 %zu 30 % von der Behörde anzusetzen gewesen wäre. Am 06.03.2013 sei Herr Vorname*

M. dazu befragt worden .In der Niederschrift über die Vernehmung sei von ihm dieses Aufteilungsverhältnis bestritten worden. Da keine der beiden Parteien ihre Darstellung glaubhaft untermauern konnte, sei von der Betriebsprüfung das Aufteilungsverhältnis laut Gesellschaftsvertrag herangezogen worden und dies in der Niederschrift über die Schlussbesprechung angemerkt worden. Bereits bei der Einkommensteuererklärung 2004 sei gegen eine Aufteilung von 80 % zu 20 % berufen worden und eine Festsetzung mit 50 % zu 50 % beantragt worden .Begründet sei dies damit, dass Frau A.M. die gleichen Leistungen wie der Komplementär M.M. erbracht haben sollte. Am 23.01.2008 sei der Vorlageantrag vom 06.05.2006 vom ehemaligen Steuerberater zurückgezogen worden. Mit Änderung des Gesellschaftsvertrages sei die gewünschte und steuerlich günstige Aufteilung mit 50 % zu 50 % anerkannt worden. Dies wurde auch nicht für das Jahr 2007 bestritten. Jetzt will man wieder die seinerzeitige Aufteilung von 80 % zu 20 % und versucht offensichtlich die Hauptlast der steuerlichen Auswirkungen der Betriebsprüfung auf den inzwischen verstorbenen Herrn Vorname M. abzuwälzen(Anhang AV v.05.03.2013 und Niederschrift mit Hrn. M.M. v.06.03.2013)."

Eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP erfolgte nicht.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 15.07.2013** wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Mit Beschluss vom "11.05.2006" (Anmerkung des Gerichtes: gemeint vom 03.11.2006) wurde der Gesellschaftsvertrag der Berufungsbewerberin dahingehend abgeändert, dass künftighin die Verteilung des Gewinnes mit 50 %zu 50% zu erfolgen habe. Ab diesem Zeitpunkt seien die Gewinne der KG im Gesellschafterbeschluss mit 50 zu 50 zu verteilen und antragsgemäß veranlagt worden. Im Rechtsmittel gegen die wieder aufgenommenen Bescheide hinsichtlich einheitlichen gesonderter Gewinnfeststellung betreffend der Jahre 2008-2010 sei nunmehr beantragt worden, die Zurechnung der Schwarzumsätze mit 80 % (M.M.) zu 20 % Frau A.M.) aufzuteilen, da angeblich der mittlerweile verstorbene Gesellschafter Herr Vorname M. mehr an den Schwarzumsätzen partizipiert haben sollte. Beweise bzw. Unterlagen konnten nicht vorgelegt werden. Es haben sich lediglich in den niederschriftlichen Einvernahmen v.05.03. bzw. v.000 beide Gesellschafter gegenseitig beschuldigt, an den Schwarzumsätzen übermäßig partizipiert zu haben.

Das Finanzamt habe daher keine Veranlassung gesehen, die vertraglich geregelte Gewinnaufteilung von 50 % zu 50 % abzuändern. Überdies seien in der Vergangenheit keinerlei Einwände von Seiten der Gesellschafter gegen das Aufteilungsverhältnis von 50 % zu 50 %erfolgt. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Dagegen wurde der **Vorlageantrag** vom 12.08 2013 rechtzeitig mit folgender Begründung erhoben (*Zusammenfassung*).

"Die Gewinnverteilung der beschwerdegegenständlichen Jahre sei nicht mit steuerlicher Wirkung geändert worden. Die Gewinne seien – wie in der Buchhaltung ersichtlich - ausschließlich von Herrn Vorname M. entnommen worden. Da Frau M. einen steuerlichen Vorteil hatte, in dem die Gesellschaft die Steuern von Frau M. bezahlt habe, sei es nicht

aufgefallen. Erst im Rahmen des Scheidungsverfahrens, verbunden mit Übernahme der KG durch Frau M. sei dieser Umstand aufgefallen. Zur Verteilung der nicht erklärten Einnahmen werde Folgendes ausgeführt: Wenn schon – wie in Bilanz ersichtlich sei – der Gewinn des Unternehmens zum großen Teil von Herrn M. entnommen worden sei, sei in der Folge davon auszugehen, dass auch die nicht erklärten Einnahmen zum größten Teil von ihm persönlich entnommen worden seien. Dies sei aus seinem Verrechnungskonto dokumentiert. Es sei wohl nicht davon auszugehen, dass ausgerechnet die nicht erklärten Einnahmen im Verhältnis des Gesellschaftsvertrages aufgeteilt habe. Darüber hinaus habe Vorname M. von seiner Gattin noch weiterhin Zahlungen verlangt, obwohl er ihr den Anteil am Unternehmen ohne Bedingungen geschenkt habe. Wir erlauben uns an dieser Stelle festzuhalten, dass bei genauer Betrachtung nicht Herr Vorname M. seiner Gattin das Unternehmen geschenkt habe, sondern offenbar die Gattin ihn durch Übernahme des Unternehmens bereichert habe, durch die erheblichen Entnahmen über seinen Gewinn-Anspruch hinaus. Es werde von der steuerlichen Vertretung festgehalten, dass – wie bereits in der Berufung vorgebracht – die Ansicht vertreten werde, dass die tatsächliche Gewinnverteilung aus den Anfangsjahren von 80% (M.M.) zu 20 % (A.M.) nie geändert worden sei. Es sei nur der Gesellschaftsvertrag geändert worden, aber die neue Regelung sei nicht tatsächlich umgesetzt worden und daher sei auch davon auszugehen, dass die Schwarzeinnahmen ebenso in diesem Verhältnis aufgeteilt worden seien."

Das Finanzamt wurde mit Schriftsatz vom 29.03.2019 eingeladen, zur Berufung Stellung zu nehmen.

Mit Schriftsatz v.08.04.2019 wurde vom Fachvorstand folgende Stellungnahme abgegeben:

"...Rechtsfähige Personengesellschaften enden dagegen nicht bereits mit ihrer Auflösung und Löschung im Firmenbuch, sondern erst mit Liquidation des gesamten Gesellschaftsvermögens und Abschluss aller Abgabenverfahren. Vollbeendigung und damit der Verlust der Parteifähigkeit der Gesellschaft tritt demnach erst dann ein, wenn kein verwertbares und verteilbares Gesellschaftsvermögen mehr vorhanden ist und auch keine Bescheide an die Gesellschaft mehr zu erlassen sind. Eine eingetragene Personengesellschaft bleibt also so lange parteifähig, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten noch nicht vollständig abgewickelt sind. Besteht noch ein Anspruch gegen die oder seitens der Gesellschaft (Abwicklungsbedarf im weiteren Sinn), ergeht der (auch Beschwerdeerledigungen oder zB Wiederaufnahmebescheide) wirksam an die Gesellschaft. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beeinträchtigt die Auflösung einer OG oder KG und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls solange ihre Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten (unter anderem der Bund, wenn Abgabenerhebungsverfahren noch offen sind) noch nicht abgewickelt sind (zB VwGH 11.11.2008, 2006/13/0187; UFS 28.7.2008, RV/0378-F/07). Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO (vgl. dazu zB VwGH 27.4.2016, 2013/13/0003). Bescheide sind weiterhin an die (aufgelöste, gelöschte) Gesellschaft zu richten."

Die ehemalige Gesellschafterin Frau A.M. wurde mit Schriftsatz vom 11.04.2019 eingeladen, im Hinblick auf die Dauer des Verfahrens eine Zurückziehung des Antrages auf mündliche Beschwerdeverhandlung (Anm. des Gerichtes: Dieser Antrag wurde von der ehemaligen stl. Vertretung S GmbH, Adr., gestellt) wegen eindeutiger Rechtslage sowie Verfahrensbeschleunigung zurückzunehmen. Von der Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung im Hinblick auf die eindeutigen Feststellungen der Betriebsprüfung war keine Änderung zu erwarten.

Im am 23. April 2019 durchgeführten Telefonat mit der Beschwerdeführerin wurde auf die weitere Vorgangsweise verwiesen (Abweisung des Beschwerdebegehrens). Auf die weitere Durchführung der einkommensteuerlichen Auswirkungen hat das Gericht keinen Einfluss. Auf diesen Umstand wurde die Beschwerdeführerin hingewiesen. In diesem Zusammenhang wird angemerkt, dass ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 a BAO von der ehemaligen steuerlichen Vertretung S in N gestellt wurde.

Mit Schriftsatz (E-Mail vom 24. 04.2019) wurde von der nunmehrigen steuerlichen Vertretung (ohne Zustellvollmacht) der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage (insbesondere aus dem BP-Bericht v.13.03.2013 sowie der Niederschrift v.05.03.2013 bzw. v. 06.03.2013, der schriftlichen Vereinbarung v.03.11.2006 über das geänderte Beteiligungsverhältnis von je 50 %, Parteienvorbringen).

Über die Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht erwogen:

Gewinnzurechnungen (Ausmaß des Prozentsatzes?)

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an diesen mehrere Personen beteiligt sind, wobei gemäß Abs. 3 auch die Verteilung des festgestellten Betrages Gegenstand dieser Feststellung ist.

Nach § 23 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb u.a. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Bei Nahebeziehungen verbundener Gesellschaften kann üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht. In diesen Fällen erscheint nämlich durch das freie Spiel des Marktes gewährleistet, dass jede Vereinbarung nur auf betrieblichen Gründen beruht und die vereinbarte Gewinnverteilung dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht.

Sobald aber Nahebeziehungen bestehen, kann ein mangelnder Interessenausgleich bewirken, dass Gewinnanteile aus privaten (außerbetrieblichen), nicht mit der Einkunftsquelle in Zusammenhang stehenden Gründen, einer Person zugerechnet werden sollen, die dieser aufgrund ihrer steuerrechtlich für die Einkünfteerzielung relevanten Leistungen nicht zustehen (VwGH 24.10.1995, 92/14/0020; VwGH 16.09.2003, 2000/14/0069; VwGH 26.04.2006, 2001/14/0196; Doralt/Kauba, EStG, § 23 Tz 289).

Erwägungen im konkreten Fall:

Im vorliegenden Fall handelte es sich um eine Personengesellschaft (zuletzt eine Kommanditgesellschaft, KG), an der im Beschwerdezeitraum 2008 bis 2010 zwei Familienmitglieder Frau Vorname M., und ihr bereits verstorbener Mann, Herr Vorname M., MW beteiligt waren.

Grundlage der 2004 als Kommanditerwerbsgesellschaft gegründeten Gesellschaft (seit Beschluss des LG Wels v.06.11.2007 wurde diese in der Rechtsform einer KG geführt) war ursprünglich der Gesellschaftsvertrag vom 01.06.2004.

Laut Punkt VI dieses Vertrages war die Gewinn- und Verlustverteilung zwischen Herrn Vorname M. und Frau Vorname M. im Verhältnis 80 % (M.M.) zu 20 % (A.M.) geregelt.

Mit schriftlicher Vereinbarung v. 03.11.2006 (Dauerakt des Finanzamtsaktes) wurde der Punkt VI des Gesellschaftsvertrages geändert und das Beteiligungsverhältnis mit je 50 % für die beiden ehemaligen Gesellschafter gesellschaftsrechtlich neu geregelt.

Die schriftliche Änderung des Gesellschaftsvertrages wurde dem Finanzamt am 07.12.2006 gleichzeitig mit der Übermittlung der Umsatzsteuererklärung 2005 sowie der einheitlichen u. gesonderten Gewinnfeststellung 2005 samt Beilagen bekannt gegeben (siehe Dauerakt des FA).

Wie oben ausgeführt, sind Verträge zwischen nahen Angehörigen – so auch Vereinbarungen über die *Gewinnverteilung* bei Personengesellschaften zwischen Ehegatten – nach den vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Beweisregeln für die Anerkennung solcher Vereinbarungen zu überprüfen. Nur wenn diese Kriterien erfüllt sind, können derartige Vereinbarungen auch steuerlich anerkannt werden.

Da es sich bei den ehemaligen Gesellschaftern um Familienangehörige handelte, sind die im Abgabenrecht geltenden Abforderungen anzuwenden, wonach Vereinbarungen zwischen diesen Personen nur anzuerkennen sind, wenn sie

- nach außen ausreichend zu Ausdruck kommen müssen (Publizität),

- einen eindeutigen und klaren Inhalt haben müssen und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Eine Prüfung nach diesen Kriterien hat auch bei Vereinbarungen über die Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, deren Gesellschafter nahe Angehörige – im gegenständlichen Fall Ehegatten – sind, zu erfolgen.

Diese Voraussetzungen müssen alle erfüllt sein. Fällt auch nur eine dieser Voraussetzungen weg, ist die Vereinbarung abgabenrechtlich nicht anzuerkennen.

Betreffend Publizität ist zu beachten, dass nach ständiger Rechtsprechung Änderungen der Gewinnverteilung zwischen nahen Angehörigen dem Finanzamt vor Ablauf des Wirtschaftsjahres bekannt gegeben werden müssen (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 2 Tz 162/2 unter Hinweis auf VwGH 24.9.1996, 93/13/0022).

Zu beurteilen war daher vom Gericht ausschließlich der Zeitraum 2008 bis 2010. Für diesen Zeitraum war daher der geänderte Punkt VI des Gesellschaftsvertrages bereits rechtswirksam (schriftliche Vereinbarung !).

Aus dem Akteninhalt lässt sich eindeutig im Wortlaut eine Gewinnaufteilung im Verhältnis 50 % zu 50 % (siehe geänderten Punkt VI des Gesellschaftsvertrages) nachweisen. Diese *Änderungsvereinbarung* vom 03.11.2006 wurde nachweislich auch rechtzeitig dem Finanzamt am 07.12.2006 bekannt gegeben. Im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist diese Änderungsvereinbarung auch unter dem Gesichtspunkt der Publizität anzuerkennen.

Diese Aufteilung ist auch auf Gewinnerhöhungen zB nach erfolgter Betriebsprüfung anzuwenden (vgl. UFS 07.08.2003, RV/2784-W/02 bei Schwarzumsätzen bei einem Gastronomiebetrieb in der Rechtsform einer GmbH). Mehrgewinne sind daher den Gesellschaftern nach den auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüsseln als zugeflossen zu werten (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 19.07.2000, 97/13/0241).

Aus den Aussagen der ehemaligen beiden Gesellschafter v. 05.03.2013 u.v. 06.03.2013 waren zum Beschwerdepunkt nur Widersprüche zu erkennen. Jeder versuchte für sich einen für ihn günstigen Ansatz zu wählen.

Das Gericht stützt sich einerseits auf den eindeutigen Wortlaut der Vereinbarung v.03.11.2006 und andererseits auf die freie Beweiswürdigung.

§ 167. (1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Offenbar war diese Änderung der Gewinnzurechnung der Tatsache geschuldet, dass Frau A.M. die gleichen Leistungen wie der Komplementär M.M. erbracht hat (siehe schon die

Argumente in der Berufung zum Jahr 2004 - damals wollte man gesellschaftsintern auch schon eine 50:50 %-ige Aufteilung).

Jedenfalls war die geänderte Gewinnaufteilung ab dem Zeitpunkt der Vereinbarung v. 03.11.2006 von den Gesellschaftern tatsächlich so gewollt. Das Jahr 2005, auf das in der schriftlichen Änderungsvereinbarung Bezug genommen wurde, war nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens. Insofern könnte man nach der Auffassung des Gerichtes eine Teilnichtigkeit für das nicht beschwerdegegenständliche Jahr 2005 vorbringen. Auf den Beschwerdezeitraum hat dies allerdings keine Auswirkung (Wirksamkeit der restlichen Vereinbarung).

Das Gericht kann auch nicht erkennen, dass diese von den ehemaligen Gesellschaftern gewollte schriftliche Änderungsvereinbarung - der Bestimmung des Punkt VII des Gesellschaftsvertrages entsprechend ("Gesellschafterbeschlüsse") - die weiteren Voraussetzungen (eindeutiger Inhalt sowie Fremdüblichkeit) nicht erfüllt hätte.

Bei Familiengesellschaften muss die Gewinnverteilung nach herrschender Lehre und Judikatur angemessen, das heißt fremdüblich sein. Eine Überprüfung ist regelmäßig geboten (VwGH 11.05.1993, 89/14/0290). Eine unangemessene Gewinnverteilung ist von der Behörde zu korrigieren (VwGH 05.10.1994, 94/15/0036).

Folgt man nicht dem eindeutigen Wortlaut der schriftlichen Änderungsvereinbarung v.03.11.2006, ist überdies von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise (in freier Beweiswürdigung gem.§ 167 BAO) auszugehen, die im gegenständlichen Beschwerdefall das gleiche Ergebnis bringt. Im Erkenntnis VfGH 20.06.1984, B514/79, B515/79, bestätigte der Verfassungsgerichtshof die Anwendbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO auch auf Verträge zwischen nahen Angehörigen.

Demnach sind Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann anzuerkennen, wenn sie zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, die aufgrund entsprechender Erhebung von der Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114 und die dort zit. Jud.).

Bei der Angemessenheitsprüfung einer Gewinnverteilung sind die einzelnen Gesellschafterbeiträge zu berücksichtigen und zu bewerten; das sind vor allem der Kapitalbeitrag der Gesellschafter, ihr Arbeitseinsatz und das von den Gesellschaftern übernommene Haftungsrisiko. Entscheidend ist, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist (VwGH 16.09.2003, 2000/14/0069; VwGH 26.04.2006, 2001/14/0196).

Inhaltlich wird die Angemessenheit eines Gewinnanteiles vielfach in einem zweistufigen Verfahren ausgemessen (Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 20 Tz 54.3). In einer ersten Stufe werden die Gesellschafterbeiträge honoriert, wobei insbesondere auch

der Arbeitseinsatz durch den Ansatz einer angemessenen Arbeitsvergütung erfasst wird. In der zweiten Stufe wird der nach der Honorierung der Gesellschafterbeiträge allenfalls verbleibende Restgewinn verteilt. Als Aufteilungsschlüssel werden dazu die Anteilswertverzinsung, das Verhältnis der Festkapitalkonten, die prozentuelle Beteiligung und das Verhältnis der Gesellschafterbeiträge in Erwägung gezogen. Das Verhältnis der Gesellschafterbeiträge entspricht wohl am ehesten dem Ergebnis, das auch zwischen Fremden zustande käme; es ist ihm daher der Vorzug zu geben (Ludwig, Angemessene Gewinnverteilung zwischen Ehegatten, FJ 10/2013, 323ff; BFG 22.07.2014, RV/3100270/2010).

Bei der Angemessenheitsprüfung geht es nicht um die Frage, wieviel jemand absolut an Gewinnanteil zugesprochen erhält, sondern wieviel im Verhältnis zu seinen Gesellschafterbeiträgen (insb. Kapital, Arbeitskraft und Risiko). Der Gesellschafter nimmt nämlich nur im Ausmaß seiner Beiträge am Marktgeschehen teil, sodass ihm auch nur seinen Beiträgen entsprechende Einkünfte zugeordnet werden können (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 54.3 und die dort zit. Jud. und Lit.). Der Faktor Arbeitskraft beeinflusst die Teilnahme am Marktgeschehen in einem wesentlichen Ausmaß, zumal der Erfolg eines Betriebes auch nicht unerheblich von der Intensität des Arbeitseinsatzes abhängt. Wenn dieser Gesellschafterbeitrag als Gewinnvorab mangels Vorliegens eines Gewinnes auf einer ersten Stufe der Ergebnisverteilung nicht berücksichtigt werden kann, so ist er jedenfalls auf der zweiten Stufe der Verteilung des restlichen Ergebnisses (im gegenständlichen Fall eines Verlustes) miteinzubeziehen.

Bei der Entscheidung, ob bzw. in welcher Form eine Beteiligung an einer Gesellschaft eingegangen wird, ist auch die Erwartung über die Ertragsverhältnisse von entscheidender Bedeutung (VwGH 16.09.2003, 2000/14/0069).

Im Verfahren wurde damals aber behauptet, dass die Vereinbarung v.03.11.2006 (50:50 Aufteilung) "in der Praxis nicht umgesetzt worden sei", sondern es sei die ursprüngliche Aufteilung von 80 % (Herr M.M.) zu 20 % (Frau A.M.) anzusetzen. Unterlagen (Nachweise) wurden allerdings im Verfahren nicht vorgebracht.

Das Gericht stuft dieses Vorbringen als eine im Nachhinein aufgestellte Behauptung ein, die lediglich aus steuerlichen Gründen vorgebracht wurde (Minderung der Einkommensteuerlast bei der Bfin.).

Die zitierte Vereinbarung über die Ergebnisaufteilung v.03.11.2006 zu je 50 % bildete sohin eine geeignete Grundlage für die steuerliche Gewinnaufteilung im Beschwerdezeitraum.

Die Beschwerde war daher aus den angeführten Gründen abzuweisen.

Unzulässigkeit einer (ordentlichen) 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 Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zu beurteilen war die schriftliche Vereinbarung v.03.11.2006 (50 % zu 50 % für die beiden ehemaligen Gesellschafter, die im Beschwerdezeitraum wirksam war. Die Beweiswürdigung hat im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen bzw. den gegebenen Sachverhalt zu erfolgen.

Da die rechtliche Beurteilung im gegenständlichen Fall von der Beweiswürdigung im konkret vorliegenden Einzelfall abhängig war, lag nicht die Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 29. April 2019