



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der BwKG, PLZ1 Ort1, B-Gasse Nr3 , vertreten durch Steuerberater, PLZ2 Ort2, L-Straße, vom 20. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA , vertreten durch Amtsvertreterin, vom 17. September 2007 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003 und 2004 sowie betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für den Zeitraum 2003 und 2004 und vom 18. September 2007 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2005 im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch nach der am 19. November 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003 und 2004 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003 bis 2005 werden als unbegründet abgewiesen.

Gleichzeitig werden die angefochtenen Bescheide wie folgt abgeändert:

	2003	2004	2005
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 1.180,18	- 7.055,46	- 2.004,14

Anteile			
Verlass nach HR	- 1.692,16	- 6.349,91	- 1.803,73
ER	- 188,02	- 705,55	- 200,41

Die Feststellungen erfolgen vorläufig.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine KG (vormals KEG), betreibt das Ausbau- und Bauhilfsgewerbe.

Gemäß Gesellschaftsvertrag zur Errichtung einer Kommanditerwerbsgesellschaft vom 9. Juli 1992 haben sich an der Bw. Frau ER als persönlich haftender Gesellschafter mit einer Stammkapitaleinlage von S 10.000,-- und ihr Ehegatte Herr HR als Kommanditist mit einer Kapitaleinlage von S 90.000,-- beteiligt. Gemäß § 3 Abs. 3 dieses Gesellschaftsvertrages sind sie entsprechend den Kapitalkonten an der Gesellschaft mit 10 % bzw. 90 % beteiligt.

Der § 8 dieses Gesellschaftsvertrages lautet wie folgt:

1.	<i>Die Verteilung des Gewinnes bzw. Verlustes ist wie folgt vorzunehmen:</i>
a.	<i>Der persönlich haftende Gesellschafter erhält vorerst alle ihm im Zusammenhang mit der Geschäftsführung entstandenen Kosten ersetzt bzw. gutgeschrieben.</i>
b.	<i>Sofern weitere Gesellschafter Geschäftsführertätigkeit tatsächlich ausüben, gebührt ihnen dafür eine Geschäftsführerentschädigung. Die Höhe der Geschäftsführerentschädigung wird durch Gesellschafterbeschluss festgesetzt.</i>
	<i>Die unter a. und b. dieses Absatzes angeführten Entschädigungen werden den Geschäftsführern auch dann gewährt, wenn die Gesellschaft keinen Gewinn erwirtschaftet hat, oder dieser nicht ausreicht und durch die Belastung der Geschäftsführerbezüge ein Verlust entsteht.</i>
c.	<i>Der verbleibende Gewinn oder Verlust wird im Verhältnis der Kapitaleinlagen verteilt. Eine Verzinsung der Kapitaleinlagen selbst findet nicht statt. Verlustzuweisungen können beim Kommanditisten steuerlich nur bis zur Höhe der Kapitaleinlage erfolgen oder</i>
d.	<i>die Kommanditisten verpflichten sich, entsprechende Verluste durch Einlagen abzudecken, spätestens bis zum Zeitpunkt des Ausscheidens. Hier können die Verlustzuweisungen in voller Höhe erfolgen.</i>
	<i>... //</i>

Am 9. Dezember 2004 reichte die Bw. beim Finanzamt ihren Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003 ein. Darin enthalten ist auch die Gewinnverteilung für das Jahr 2003 wie folgt:

„Gewinnverteilung 2003

<i>Laut Vereinbarung vom April 2000</i>	
<i>Verlust laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung</i>	- 2.695,82
<i>Vorweggewinn HR</i>	- 8.720,74
<i>Zu verteilendes Ergebnis</i>	- 11.416,56
<i>ER 50 %</i>	- 5.708,28
<i>HR 50 %</i>	- 5.708,28
<i>+ Vorweggewinn</i>	8.720,74
	3.012,46"

Am 28. November 2005 reichte die Bw. ihren Jahresabschluss zum 31. Dezember 2004 beim Finanzamt ein. Darin enthalten ist die Gewinnverteilung für das Jahr 2004 wie folgt:

„Gewinnverteilung 2004

<i>Laut Vereinbarung vom April 2000</i>	
<i>Verlust laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung</i>	- 7.341,06
<i>Vorweggewinn HR</i>	- 8.720,74
<i>Zu verteilendes Ergebnis</i>	- 16.061,80
<i>ER 50 %</i>	- 8.030,90
<i>HR 50 %</i>	- 8.030,90
<i>+ Vorweggewinn</i>	8.720,74
	689,84"

Am 27. Oktober 2006 reichte die Bw. ihren Jahresabschluss zum 31. Dezember 2005 beim Finanzamt ein. Darin enthalten ist die Gewinnverteilung für das Jahr 2005 wie folgt:

„Gewinnverteilung 2005

<i>Laut Vereinbarung vom April 2000</i>	
<i>Verlust laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung</i>	- 2.114,14
<i>Vorweggewinn HR</i>	- 7.000,00
<i>Zu verteilendes Ergebnis</i>	- 9.114,14

ER 50 %	- 4.557,07
HR 50 %	- 4.557,07
+ Vorweggewinn	7.000,00
	2.442,93"

Das Finanzamt erließ zunächst erklärungskonforme Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 2003 und 2004.

Im Jahr 2007 fand bei der Bw. eine Außenprüfung betreffend die Jahre 2003 bis 2005 statt. In dem dazu gemäß [§ 150 BAO](#) erstellten Bericht hielt die Prüferin folgendes fest:

„Tz 1 Private Aufwendungen

Im Jahr 2003 war der Privatanteil der Kfz-Kosten auf 50 % zu erhöhen.

Geltend gemachte Aufwendungen, die den Privatbereich betreffen, waren nicht abzugsfähig.

	2003	2004	2005
<i>Erhöhung Privatanteil Pkw</i>	<i>580,00</i>		
<i>Private Aufwendungen (lt. Niederschrift)</i>	<i>235,64</i>	<i>285,60</i>	<i>75,00</i>
<i>Strafen Pkw</i>			<i>35,00</i>
<i>Zurechnung lt. BP</i>	<i>815,64</i>	<i>285,60</i>	<i>110,00</i>

...

Tz 2 Vorweggewinn

Aufgrund des Gesellschaftsvertrages im Zuge der Errichtung der KEG wurde die Gewinnverteilung nach Maßgabe der Kapitaleinlagen der Gesellschafter vorgenommen:

ER , Komplementärin mit einer Kapitaleinlage von S 10.000,-- und 10 % Gewinnanteil.

HR , Kommanditist mit einer Kapitaleinlage von S 90.000,-- und 90 % Gewinnanteil.

Laut Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom 10. Jänner 2000 wurde ein Vorwegbezug für HR vereinbart und die Verteilung des verbleibenden Ergebnisses auf die beiden Gesellschafter jeweils zur Hälfte beschlossen.

Begründet wird die geänderte Gewinnverteilung und der Ansatz des Vorwegbezuges für Hrn. R damit, dass bedingt durch den Umzug nach Ort1 die Geschäfte zurück gingen und die Tätigkeit der Frau R durch die tägliche Fahrtzeit nach Ort2 (wo sie einer nichtselbständigen Tätigkeit nachgeht) nicht mehr in dem bisherigen Ausmaß für die KEG vorgenommen werden konnte.

Nach herrschender Auffassung hat zwar eine Angemessenheitsprüfung der vertraglichen Ergebnisverteilung grundsätzlich zu unterbleiben, weil davon auszugehen ist, dass die

Ergebnisanteile den Beiträgen der einzelnen Gesellschafter zum Gesellschaftszweck entsprechen.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht allerdings bei Familiengesellschaften. In solchen Fällen hat die Abgabenbehörde die Angemessenheit der Ergebnisverteilung zu prüfen und zu untersuchen, ob sie einer Verteilung wie unter fremden Personen entspricht. Ist die Ergebnisverteilung unangemessen, so ist die Besteuerung so vorzunehmen, als wäre eine angemessene Verteilungsabrede getroffen worden (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 23, Tz 46f; § 20, Tz 54.3).

Die Gewinn- und Verlustverteilung erfolgt im konkreten Fall laut Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag – vom Vorweggewinn des Kommanditisten abgesehen – nicht nach dem Verhältnis der Vermögenseinlagen (90 % : 10 %), sondern der Gewinn bzw. Verlust wird laut Erklärung 50 % : 50 % aufgeteilt.

Mit dieser Ergebnisverteilung wurde zwar der Arbeitseinsatz des Kommanditisten nicht jedoch die Geschäftsführertätigkeit und das Haftungsrisiko des Komplementärs abgegolten.

Ein fremder Gesellschafter wäre niemals damit einverstanden gewesen, dass einem anderen Gesellschafter bei laufenden negativen Betriebsergebnissen die Arbeitsleistung abgegolten wird und die Geschäftsführertätigkeit sowie das Haftungsrisiko unberücksichtigt bleiben. Insbesondere ist zu bemerken, dass die Jahresumsätze der KEG weit unter dem Betrag liegen, der als Vorweggewinn dem Kommanditisten gewährt wird.

Die Akzeptanz einer solchen Verlustverteilung zum Nachteil des Komplementärs bei laufend negativen Betriebsergebnissen bzw. im Hinblick auf die äußerst schlechte Vermögenslage der KEG (Konkurs wurde mangels Vermögens mit Beschluss des Landesgerichtes am 21. Feber 2002 abgewiesen) ist nur durch das verwandtschaftliche Naheverhältnis zwischen den Gesellschaftern zu erklären. Dies spricht dafür, dass der im Geschäftsleben (unter Fremden) üblicherweise vorhandene Interessensgegensatz im vorliegenden Fall nicht besteht.

Die Gewinnverteilungsregelung hält daher einen Fremdvergleich nicht stand.

Sowohl im Jahr 1996 als auch im Jahr 2002 wurde der Konkursantrag mangels Vermögens abgewiesen (Beschluss vom Datum1, Zahl1 und Beschluss vom Datum2, Zahl2).

Aufgrund dieser Tatsache und der laufend erklärten negativen Betriebsergebnisse kann der Vorweggewinn nicht in der der Abgabenfestsetzung zugrunde liegenden Höhe geleistet werden, es kann daher der im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Vorweggewinn nicht angesetzt werden.

Laut VwGH unterbleibt die Hinzurechnung eines vertraglich vereinbarten Vorweggewinnes, wenn die Gesellschaft vermögenslos ist (VwGH 25.3.1992, [90/13/0166](#)).

Zu diesem VwGH-Erkenntnis wird im Rahmen der Schlussbesprechung ausgeführt, dass die Gewinnverteilung aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse geändert wurde, das Unternehmen nicht überschuldet sei und die Vorweggewinne, wie einvernehmlich vereinbart, dem Finanzamt mitgeteilt und auch tatsächlich ausbezahlt wurden. Eine tatsächliche Auszahlung des Vorweggewinnes konnte im Zuge der BP nicht festgestellt werden (es erfolgte keine gesonderte Verbuchung der Auszahlung des Vorweggewinnes). Wie bereits ausgeführt, sind die geltend gemachten Vorweggewinne im Prüfungszeitraum betragsmäßig weit höher, als die einzelnen Jahresumsätze. Die Tatsache, dass ein Gesellschafter bei laufenden Verlusten dem anderen Gesellschafter einen Vorweggewinn, der höher ist als der Jahresumsatz, ausbezahlt (und faktisch aus dem Privateinkommen finanziert werden muss), hält einem Fremdvergleich nicht stand."

Auf Basis dieser Feststellungen nahm die Prüferin unter der Tz 3 des Bp-Berichtes folgende Änderungen bei der Gewinnverteilung vor:

	2003	2004	2005
Vorweggewinn lt. Erklärung	8.720,74	8.720,74	7.000,00
Vorweggewinn lt. BP	0,00	0,00	0,00
Gewinnverteilung			
laufender Verlust lt. BP	- 1.180,18	- 7.055,46	- 2.004,14
HR			
lt. Erklärung	3.012,46	689,84	2.442,93
lt. BP	- 1.692,16	- 6.349,91	- 1.803,73
ER			
lt. Erklärung	- 5.708,28	- 8.030,90	- 4.557,07
lt. BP	- 188,02	- 705,55	- 200,41

Weiters enthält der Bericht über die Außenprüfung folgenden Vermerk:

„Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 Abs. 4 BAO](#)

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 Abs. 4 BAO](#) erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung	2003 – 2004	Tz 1 bis 3

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des [§ 20 BAO](#) vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechend geänderte Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte

Gewinnfeststellung für die Jahre 2003 bis 2004 sowie einen Erstbescheid betreffend die Gewinnfeststellung für das Jahr 2005.

Mit Schriftsatz vom 20. November 2007 erhob die Bw. innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung. Die Berufung richtet sich gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2003 und 2004, sowie gegen die Gewinnfeststellungsbescheide der Jahre 2003, 2004 und 2005. Betreffend die Wiederaufnahme wurde in der Berufung u.a. Folgendes ausgeführt:

„Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden.

Im Prüfungsbericht wurden die Feststellungen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend der Gewinnfeststellung erforderlich machen, in Tz 1 bis 3 behandelt. Die Tz werden in der Folge nicht chronologisch behandelt:

Zu Tz 3: Die Behörde beschreibt unter dieser Tz die Auswirkungen der Gewinnverteilung. Das ist mit Sicherheit kein Wiederaufnahmsgrund.

Zu Tz 2 Vorweggewinn: Bis zum Kalenderjahr 1999 wurde die Gewinnverteilung nach den Kapitaleinlagen vorgenommen. Mit Schreiben vom 10. April 2000 wurde dem Finanzamt die Änderung der Gewinnverteilung mitgeteilt. Jeder Jahresabschluss enthält eine Beilage betreffend der Gewinnverteilung. Eine Bestätigung über die tatsächliche Auszahlung des Vorweggewinnes wurde im Zuge der Betriebsprüfung nicht verlangt (vom Kommanditisten unterfertigte Bestätigung über die Auszahlung finden Sie in der Anlage).

Wir verweisen hier auf die amtswegige Ermittlungspflicht gem. [§ 115 BAO](#).

Ein Wiederaufnahmegrund wegen neu hervorgekommener Tatsachen kann hier auch nirgend wo gefunden werden.

Somit verbleiben als Wiederaufnahmegründe die Hinzurechnungen gem. Tz 1.

Aufwendungen, die der Privatsphäre zuzurechnen sind, wurden für die Jahre 2003 mit € 815,64 und für 2004 mit € 285,60 festgestellt.

Diese Hinzurechnungen in einer Gesamthöhe von € 1.101,24 ergeben bei einer Gewinnverteilung von 50:50 eine Erhöhung des steuerpflichtigen Einkommens für die beiden Gesellschafter von jeweils € 550,62. Bei Herrn HR ergibt diese Hinzurechnung keine Auswirkungen auf die Einkommensteuer, bei der Gattin käme es zu einer Einkommensteuernachforderung in Höhe von € 225,75.

Gemäß [§ 20 BAO](#) müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen hat, innerhalb der vom Gesetz vorgegebenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit getroffen werden. Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen (wie hier bei einer steuerlichen Auswirkung in Höhe von € 225,75) den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Eine Begründung der Ermessensausübung fehlt jedenfalls. Wir sind daher der Ansicht, dass die in Tz 1 angeführten Hinzurechnungen eine Wiederaufnahme aufgrund der Geringfügigkeit der Feststellungen nicht rechtfertigen."

Betreffend die Feststellungsbescheide wurde Folgendes ausgeführt:

„....

Die Änderung der Gewinnverteilung wurde den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen angepasst und dem Finanzamt mit Schreiben vom 10. April 2000 mitgeteilt. Weiters wurde zu jedem Jahresabschluss eine Beilage an das Finanzamt mitgeschickt, aus der die im Kalenderjahr 2000 geänderte Gewinnverteilung hervorgeht. Die Rechtsverhältnisse kommen daher nach außen hin gehörig zum Ausdruck. Die neue Gewinnverteilung ist klar terminiert und wurde entsprechend vollzogen. ...

Das Finanzamt verweist in seiner Begründung darauf, dass durch die geänderte Gewinnverteilung ab 2000 zwar der Arbeitseinsatz des Kommanditisten, nicht jedoch die Geschäftsführertätigkeit und das Haftungsrisiko des Komplementärs abgegolten wird. Im Zuge der Betriebsprüfung und explizit bei der Schlussbesprechung wurde dem Behördenvertretern mehrmals mitgeteilt, dass diese Aussage unrichtig ist, weil dem Kommanditisten nicht die Arbeitsleistung, sondern die im Verhältnis zum Komplementär geleistete Mehrarbeit als Vorweggewinn ausbezahlt wurde.

Warum die Behörde dies wider besseren Wissens nicht zur Kenntnis nehmen will, ist uns unklar.

Weiters verweist das Finanzamt darauf, dass ein fremder Gesellschafter niemals damit einverstanden wäre, dem anderen Gesellschafter bei negativen Betriebsergebnissen die Arbeitsleistung abzugelten. Die Behörde möge diese Schlussfolgerung begründen und ausführen, woher sie dieses Wissen bezieht und auf welchen Rechtsgrundlagen es beruht. Unserer Meinung nach wird der betriebsfremde Kommanditist, der keinen Einfluss auf die Geschäftsführung hat und der fast die gesamte Arbeit erledigt, auf jeden Fall auf die Auszahlung seiner geleisteten Mehrarbeit bestehen.

...

Das Finanzamt meint, dass die KEG eine äußerst schlechte Vermögenslage im Prüfungszeitraum aufweist, weil sowohl im Jahr 1996 als auch 2002 ein Konkursantrag mangels Masse abgewiesen wurde und verkennet dabei die wahren wirtschaftlichen Verhältnisse.

Im Jahr 2002 wurde der Konkursantrag mangels Masse abgewiesen, weil sich niemand bereit erklärte, die für die Eröffnung des Konkursverfahrens notwendigen Kosten aufzubringen. Auch dieser Umstand wurde dem Finanzamt im Zuge der Schlussbesprechung mitgeteilt.

Die KEG weist im gesamten Prüfungszeitraum ein positives Kapital auf. Dies wäre leicht überprüfbar, da die KEG keine Bankschulden aufweist, und die sonstigen Verbindlichkeiten innerhalb der Zahlungsfristen überwiesen wurden. Demgegenüber stehen die vorhandenen Anlagen und das Materiallager. Die Gesellschaft ist somit nicht vermögenslos.

Der Hinweis, dass die Hinzurechnung eines Vorweggewinnes unterbleibt, wenn die Gesellschaft vermögenslos ist, geht somit ins Leere."

Der Berufung ist eine Beilage mit folgendem Inhalt angeschlossen:

Ort1 , 29.10.2007

Empfangsbestätigung

Ich, HR , bestätige, dass mir von der Firma KEG für geleistete Mehrstunden folgende Beträge ausbezahlt wurden:

2003: EURO 8.720,74 für 620 Mehrstunden

2004: EURO 8.720,74 für 620 Mehrstunden

2005: EURO 7.000,-- für 485 Mehrstunden

Unterschrift"

Diese Empfangsbestätigung ist mit dem Schriftzug „Ing. H. R.“ unterfertigt.

Das Finanzamt wies diese Berufungen mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab.

Betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde begründend Folgendes ausgeführt:

„...“

Anlässlich der Abgabenbehördlichen Prüfung wurde die Gewinnverteilung zwischen den beiden Ehegatten mangels Fremdvergleich nicht anerkannt und die Privatanteile erhöht.

Aufgrund dieser Feststellungen wurde für die Jahre 2003 und 2004 das Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wieder aufgenommen und neue Sachbescheide erlassen.

...

Im Sinne dieser Ausführungen ist durch das Gegenüberstellen des Wissensstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides und jenes Wissensstandes anlässlich der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zu beurteilen, ob Tatsachen neu hervorgekommen sind.

Festzuhalten ist, dass der Behörde anlässlich der Erlassung des Erstbescheides eine Kopie des Gesellschaftsvertrages zur Errichtung einer Kommanditerwerbsgesellschaft vom 9. Juli 1992 vorlag. Weiters wurde dem Finanzamt mit Schreiben vom 10. April 2000 mitgeteilt, dass der Kommanditist für erhaltene Arbeitsleistung einen Vorweggewinn erhält und der restliche Gewinn 50:50 zwischen Komplementär und Kommanditisten verteilt wird.

Der Nachtrag vom 10. Jänner 2000 zum Gesellschaftsvertrag wurde erst im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt. Dies zeigt auch, dass der Abgabenbehörde der Inhalt des Gesellschaftsvertrages mit seinen Änderungen bis zum Beginn der Betriebsprüfung nicht vollständig bekannt war. Mit den Abgabenerklärungen der betreffenden Jahre wurde lediglich die Gewinn- und Verlustrechnung mit dem ausgewiesenen Bilanzgewinn vorgelegt.

Die Bilanz und die Kapitalkonten wurden den Abgabenerklärungen nicht beigelegt. Daraus ergibt sich, dass beim Ergehen des Erstbescheides der Abgabenbehörde der Sachverhalt in Bezug auf die Gewinnverteilung, die Verlustzuweisung, die Vermögenslage und die Kapitalkontenentwicklung nicht so vollständig bekannt, dass die Abgabenbehörde im Erstverfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der Entscheidung gekommen wäre, dass die Gewinnverteilung zwischen Ehegatten einem Fremdvergleich nicht standhalte.

Der Abgabenbehörde war auch nicht bekannt, wann bzw. ob und in welcher Höhe der Vorweggewinn ausbezahlt wurde. Eine tatsächliche Auszahlung des Vorweggewinnes konnte im Zuge der Betriebsprüfung nicht festgestellt werden.

Seitens des Abgabepflichtigen konnte auch im Zuge der Betriebsprüfung nicht nachgewiesen werden, dass der Vorweggewinn tatsächlich ausbezahlt wurde, es gab keine Verbuchung der Auszahlung bzw. gab es auch keine Belege über die Auszahlung des Vorweggewinnes. Wobei auch die Finanzierung des Vorweggewinnes ungeklärt blieb.

Bereits diese Tatsache stellt daher eine neue Tatsache und in der Folge einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund dar.

Da erst im Prüfungsverfahren der Sachverhalt vollständig offen gelegt vorlag, war eine rechtliche Würdigung der Gewinn- und Verlustzuweisung, der Einlagen und Entnahmen der Gesellschafter im Hinblick auf einen Fremdvergleich schließlich nur im Zuge der Betriebsprüfung möglich.

Da nicht nur die Privatanteilerhöhung unter Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes sondern auch die Feststellungen unter Tz 2 und 3 des Betriebsprüfungsberichtes als Wiederaufnahmegrund angeführt werden, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Wiederaufnahme aufgrund der Geringfügigkeit der Feststellungen nicht gerechtfertigt sei.

Da in den eingereichten Erklärungen samt Beilagen somit nicht alle jene Angaben offen gelegt wurden, die für die Beurteilung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes notwendig gewesen waren, waren die im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommenen Feststellungen die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amtswegen."

Betreffend die Berufung gegen die Feststellungsbescheide wurde in der

Berufungsvorentscheidung u.a. Folgendes ausgeführt:

„...“

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden auch keine Unterlagen über die tatsächlich getätigten Zahlungen vorgelegt. Es gab weder einen Zahlungsnachweis noch Zahlungsbelege mit den diesbezüglichen Verbuchungen. Aufgrund der laufenden Verluste auch nicht ersichtlich, wie die Auszahlung des Vorweggewinnes finanziert wurde.

Als Vorweggewinn wurde in den Jahren 2000 bis 2004 ein Betrag von € 8.720,74 (= 120.000,- - ATS) bezahlt. Der Umstand, dass dieser Betrag in den einzelnen Jahren immer gleich hoch war, lässt darauf schließen, dass es sich um einen Pauschalbetrag handelt, der sich von 620 Mehrstunden pro Jahr ableitet. Dies zeigt, dass nicht von den tatsächlich geleisteten Mehrstunden ausgegangen worden ist, zumal nicht davon ausgegangen werden kann, dass 5 Jahre hindurch jedes Jahr die gleiche Anzahl an Mehrstunden geleistet werden.

Ein fremder Dritter würde bei einem derartigen Betriebsergebnis einer Pauschalregelung in dieser Größenordnung nicht zustimmen.

Da das Betriebsergebnis in den einzelnen Jahren und auch in den Vorjahren negativ war und durch den Vorweggewinn die Verluste sich zusätzlich erhöhten, konnten in der KEG auch keine Bargeldreserven erwirtschaftet werden. Laut Berufungseingabe weist die KEG auch keine Bankschulden auf. Dies lässt den Schluss zu, dass der Komplementärgesellschafter den an den Kommanditisten ausbezahlten Vorweggewinn aus seinem Privateinkommen finanziert hat.

Ein fremder Gesellschafter wäre niemals damit einverstanden gewesen, dass einem anderen Gesellschafter für die Arbeitsleistung ein höherer Betrag als die erklärten Erlöse als Vorweggewinn ausbezahlt wird und er selbst sich dadurch einen höheren Verlustanteil einhandelt.

Diese Konstruktion dürfte sich eher darin orientieren, dass dem Komplementärgesellschafter durch einen höheren Verlustanteil mehr Lohnsteuer gutgeschrieben wird – also ein steuerschonender Schritt die Ursache der Gewinnverteilung war.

Der Verlustanteil des Kommanditisten führt im konkreten Fall zu keiner steuerlichen Auswirkung.

Ein fremder Dritter würde die laufenden und vorangegangenen Wirtschaftsjahre analysieren und dabei zu dem Ergebnis kommen, dass unter den gegebenen Umständen ausschließlich Verluste anfallen würden. Ein fremder Dritter würde sich nicht an einem derart geführten Unternehmen beteiligen und als Komplementär für sämtliche Verbindlichkeiten und Verluste haften.

In der Regel können jedoch nur jene Gelder entnommen werden, die vorher erwirtschaftet worden sind. In den Vorjahren und den Prüfungsjahren hat bei weitem nicht die Möglichkeit bestanden, Beträge in diesem Ausmaß zu entnehmen.

Es möge zutreffen, dass für die Mehrarbeit ein Vorweggewinn verlangt wird. Das ändert aber nichts daran, dass ein Fremder bei derartigen negativen Betriebsergebnissen einen solchen nicht akzeptieren würde.

Die Angemessenheit der Gewinnverteilung ist nicht nur auf die Arbeitsleistung des Kommanditisten sondern auch auf die Geschäftsführung, Finanzierung, Haftung sowie Kapitaleinlage abzustellen, sodass sich die im Zuge der Betriebsprüfung erfolgte Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist.

Hinsichtlich der Vorläufigkeit wird auf die Begründung im Sachbescheid verwiesen."

Mit Schriftsatz vom 12. Jänner 2008 beantragte die Bw. die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen. Begründend wurde ausgeführt, dass das Finanzamt darauf verweise, dass im Zuge der Betriebsprüfung keine Unterlagen über die getätigten Zahlungen des Vorweggewinnes für den Kommanditisten vorgelegt worden seien. Das sei insofern richtig, als im gesamten Prüfungsverfahren auch keine Unterlagen diesbezüglich angefordert worden seien. Die weitere Begründung des Finanzamtes beruhe ausschließlich auf Vermutungen und sei daher auch im Konjunktiv verfasst. Die Schlussfolgerungen, welche die Finanzbehörde ziehe, beruhten ausschließlich auf nicht nachvollziehbaren Vermutungen. Außer Streit stehe jedoch, dass im abgabenrechtlichen Verfahren Vermutungen nicht bescheidmäßig festgesetzt werden dürften. Es werde in diesem Zusammenhang auf die im Abgabungsverfahren enthaltene amtswegige Ermittlungspflicht und Beweispflicht der Behörde gem. § 114f BAO verwiesen.

In den Akten des Finanzamtes befindet sich eine Ablichtung des Nachtrages zum Gesellschaftsvertrages vom 9. Juli 1992 mit folgendem Wortlaut:

„Ort1 , am 10.1.2000

Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom 9.7.1992 zu § 8 Punkt c)

Wir, die Gesellschafter der KEG, beschließen das Jahresergebnis ab dem Kalenderjahr 2000 wie folgt aufzuteilen:

Der Kommanditist, Herr HR erhält für seine Mehrarbeit im Vergleich zur Komplementärin, Frau ER , einen Vorwegbezug.

Dieser Betrag wird anhand der geleisteten Mehrstunden mit einem Stundensatz von derzeit S 200,-- ermittelt.

Das verbleibende Ergebnis wird auf die beiden Gesellschafter jeweils zur Hälfte aufgeteilt.

Gründe:

-	<i>Der Geschäftsgang ist bedingt durch die Übersiedlung nach Ort1 zurück gegangen.</i>
-	<i>Für das Geschäftsjahr 2000 ist mit weiterem Rückgang zu rechnen (derzeit noch keine konkreten Aufträge)</i>

-	<i>Durch die Übersiedlung nach Ort1 hat Frau R täglich mindestens 3 Stunden weniger Zeit sich um die Arbeit in der Firma zu kümmern (zusätzliche Fahrzeit von und zum Arbeitsplatz)</i>
---	---

Dieses Dokument ist von ER und HR unterfertigt.

Die in den Akten einliegende Ablichtung trägt den handschriftlichen Vermerk „Vorlage im Zuge der SB 15.5.07“.

Weiters befinden sich in den Akten Aufzeichnungen der Bw. betreffend Arbeitsaufwand. Diese Aufzeichnungen haben folgenden Inhalt:

Arbeitsaufwand ... in Stunden

<i>Werbung</i>	<i>Verteilung von Flyers und gegebenenfalls Kontaktaufnahme mit möglichen Interessenten ca. v. März bis Oktober 8 Monate, 2-3 mal pro Woche 5-6 Stunden pro Tag</i>	
<i>Interessenten</i>	<i>Telefonate, Hin- und Rückfahrt, Besichtigung Ausmessen, Beraten, Kostenvoranschlag, ev. gleich Vorort Offertlegung: ca. 7-8 Stunden</i>	
<i>Kunde</i>	<i>Telefonate, Hin- und Rückfahrt, Kundenberatungsgespräch, Nachmessen, Terminvereinbarung zur Durchführung: ca. 8 Stunden</i>	
<i>Durchführung:</i>	<i>VORBEREITUNGEN:</i>	<i>Material abmischen: ca. 10 Stunden in Flaschen füllen: ca. 10 Stunden</i>
	<i>Durchführung: Hin und Rückfahrt: ca. 4 Stunden Löcher bohren, Flaschenanbringen: ca. 16 Stunden</i>	
<i>Abnahme der Arbeit:</i>	<i>Hin und Rückfahrt, leere Flaschen entfernen Abnahme der Arbeit: ca. 6 Stunden</i>	
<i>Büroarbeiten</i>	<i>div. Büroarbeiten, Kundenempfang im Büro</i>	

Arbeitsaufwand 2003

FEBRUAR 2003:

Verteilung von Prospekten und Kundenanbahnungsgespräche:(Anführung diverser Orte)

Stunden: 35

MÄRZ 2003:

Verteilung von Prospekten und Kundenanbahnungsgespr.(Anführung diverser Orte)

Stunden: 51

April 2003:

Verteilung von Prospekten und Kundenanbahnungsgespräche: ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 54

Beratungsgespräche mit Interessenten, Hin- und Rückfahrten

Stunden: 15

MAI 2003:

Verteilung von Prospekten und Kundenanbahnungsgespräche:(Anführung diverser Orte)

Stunden 52

Beratungsgespräche, Telefonate mit Interessenten Besichtigung, Ausmessungen, Kostenvoranschläge Hin- und Rückfahrten

Stunden: 32

JUNI 2003:

Verteilung von Prospekten und Kundenanbahnungsgespräche: ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 44

Beratungsgespräche mit Interessenten, Ausmessung, Besichtigungen, Hin- und Rückfahrten

Stunden 28

JULI 2003:

Verteilung von Prospekten und Kundenanbahnungsgesprächen:(Anführung diverser Orte)

Stunden 56

Telefonate mit Interessenten, Beratungsgespräche Besichtigungen, Ausmessungen, Terminvereinbarung Kostenvoranschläge, Hin- und Rückfahrten

Stunden: 38

AUGUST 2003:

Verteilung von Prospekten und Kundenanbahnungsgesprächen,...(Anführung diverser Orte)

Stunden 53

Beratungsgespräche mit Interessenten Besichtigungen, Ausmessungen, Kostenvoranschläge Hin- und Rückfahrten

Stunden: 25

Auftragsdurchführung: Telefonate, Kundenberatungsgespräch, Terminvereinbarung, Material anmischen, in Flaschen füllen, Löcher bohren, Flaschen anbringen, Hin- und Rückfahrten, leere Flaschen entfernen und abholen

Stunden: 27

September 2003

Verteilung von Prospekten und Kundenanbahnungsgespräche: ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 42

Beratungsgespräche mit Interessenten Besichtigung, Ausmessungen, Terminvereinbarung

Stunden: 11

Oktober 2003:

Verteilung von Prospekten und Kundenanbahnungsgespräche: ...(Anführung diverser Orte)

Stunden 27

November 2003:

Durchführung des Auftrages: Telefonate, Ausmessen, Material, Flaschen abfüllen, Hin- und Rückfahrten

Stunden: 30

2003 gesamt Stunden: 620

Arbeitsaufwand 2004

MÄRZ 2004:

Verteilung von Prospekten und Kundenanbahnungsgespräche: ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 49

Telefonate mit Interessenten, Beratungsgespräche, Besichtigungen, Kostenvoranschläge

Stunden: 12

Durchführung des Auftrages: Telefonate, Kundenberatungsgespräch, Terminvereinbarung, Material anmischen, Flaschen füllen, Hin- und Rückfahrten

Stunden: 24

APRIL 2004:

Verteilung von Werbematerial und Kundenanbahnungsgespräche:(Anführung diverser Orte)

Stunden: 42

Beratungsgespräche mit Interessenten, Telefonate, Angebote, Hin- und Rückfahrten

Stunden: 12

MAI 2004:

Prospektverteilung und Kundenanbahnungsgespräche:(Anführung diverser Orte)

Stunden 39

Telefonate, Beratungsgespräche mit Interessenten, Angebote, Besichtigungen, Hin- und Rückfahrten

Stunden: 14

JUNI 2004:

Werbematerialverteilung und Kundenanbahnungsgespräche: ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 55

Telefonate, Beratungsgespräche mit Interessenten, Hin- und Rückfahrten, Angebote, Ausmessungen, Besichtigungen

Stunden: 20

JULI 2004:

Verteilung von Prospekten und Kundenanbahnungsgespräche: ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 31

Beratungsgespräche, Telefonate mit Interessenten, Hin- und Rückfahrten, Angebote

Stunden: 21

Durchführung des Auftrages: Telefonate, Kundenberatungsgespräch, Terminvereinbarung, Material anmischen, Flaschen füllen, Hin- und Rückfahrten

Stunden: 32

AUGUST 2004

Prospektverteilung und Kundenanbahnungsgespräche: ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 33

Telefonate, Beratungsgespräche mit Interessenten, Anbotlegung, Hin- und Rückfahrten

Stunden: 22

SEPTEMBER 2004

Verteilung von Werbematerial und Kundenanbahnungsgespräche: ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 46

Beratungsgespräche, Telefonate mit Interessenten, Hin- und Rückfahrten, Ausmessungen, Besichtigungen Anbotlegung

Stunden: 32

Durchführung des Auftrages: Kundenberatungsgespräch, Besichtigung, Ausmessung, Terminvereinbarung, Material abmischen, in Flaschen füllen, Löcher bohren, Flaschen anbringen (mit Holzplatten), Flaschen abnehmen, Hin- und Rückfahrten

Stunden: 34

Oktober 2004

Verteilung von Prospekten und Kundenanbahnungsgespräche:(Anführung diverser Orte)

Stunden: 40

Beratungsgespräche, Telefonate mit Interessente, Hin- und Rückfahrten

Stunden: 25

November 2004

Verteilung von Werbematerial und Beratungsgespräche mit Interessenten

Stunden: 37

2004 gesamt Stunden: 620

ARBEITSAUFWAND 2005

MÄRZ 2005

Verteilung von Flyers und Kundenanbahnungsgesprächen ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 48

Beratungsgespräche, Telefonate mit Interessenten, Anbot Legung, Besichtigung Hin- und Rückfahrten

Stunden: 14

APRIL 2005

Werbematerialverteilung, Kundenanbahnungsgespräche: ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 40

Beratungsgespräche, Hin- und Rückfahrten, Anbotlegung, Besichtigungen

Stunden: 18

Durchführung des Auftrages:

Telefonate, Kundengespräche, Terminvereinbarung, Material anmischen, in Flaschen abfüllen, Löcher bohren, Flaschen anbringen (mit Holzplatten fixieren, Flaschen abnehmen, Hin- und Rückfahrten

Stunden: 80

MAI 2005

Prospektverteilung und Kundenanbahnungsgespräche ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 35

Beratungsgespräche mit Interessenten, Hin- und Rückfahrten, Telefonate, Anbotlegung

Stunden: 14

JUNI 2005

Verteilung von Prospekten und Kundenanbahnungsgespräche: ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 44

Beratungsgespräche, Telefonate mit Interessenten, Hin- und Rückfahrten, Anbotlegung, Ausmessungen

Stunden: 25

JULI 2005

Werbematerial und Prospektverteilung, Kundenanbahnungsgespräche: ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 48

Telefonate, Beratungsgespräche mit Interessenten, Besichtigungen, Ausmessungen, Anbotlegung, Hin- und Rückfahrten

Stunden: 21

AUGUST 2005

Verteilung von Prospekten und Kundenanbahnungsgespräche: ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 38

Beratungsgespräche mit Interessenten, Telefonate, Hin- und Rückfahrten, Anbotlegung

Stunden: 21

SEPTEMBER 2005

Flyerverteilung und Kundenanbahnungsgespräche ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 29

Telefonate und Beratungsgespräche mit Interessenten, Anbotlegung, Ausmessung

Stunden: 11

OKTOBER 2005

Krank

NOVEMBER 2005
Krank

2005 gesamt Stunden 485

ARBEITSAUFWAND 2006

MÄRZ 2006

Prospektverteilung und Kundenanbahnungsgespräche, ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 40

Telefonate und Beratungsgespräche mit Interessenten, Hin- und Rückfahrten, Anbotlegung, Ausmessung

Stunden: 12

APRIL 2006:

Verteilung von Werbematerial und Kundenanbahnungsgesprächen: ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 48

Beratungsgespräche, Telefonate mit Interessenten, Ausmessungen, Besichtigungen, Hin- und Rückfahrten

Stunden: 13

MAI 2006

Flyerverteilung und Kundenanbahnungsgespräche: ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 42

Beratungsgespräche, Telefonate mit Interessenten, Hin- und Rückfahrten, Anbotlegung

Stunden: 25

Durchführung eines Auftrages, Telefonate, Kundengespräche, Terminvereinbarung, Material anmischen, in Flaschen füllen, Löcher bohren, Flaschen anbringen, Flaschen abnehmen, Hin- und Rückfahrten

Stunden: 31

JUNI 2006

Prospektverteilung und Kundenanbahnungsgespräche ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 38

Beratungsgespräche, Telefonate mit Interessenten, Hin- und Rückfahrten

Stunden: 10

JULI 2006

Flyerverteilung und Kundenanbahnungsgespräche: ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 43

Beratungsgespräche, Telefonate mit Interessenten, Hin- und Rückfahrten, Anbotlegung, Ausmessungen, Besichtigungen

Stunden: 18

Durchführung eines Auftrages, Kundengespräche, Telefonate, Ausmessung, Besichtigung Material abmischen, Flaschen füllen, Hin- und Rückfahrten, Material liefern, leere Flaschen abholen

Stunden: 16

AUGUST 2006

Verteilung von Prospekten und Kundenanbahnungsgesprächen: ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 34

Beratungsgespräche, Telefonate mit Interessenten, Hin- und Rückfahrten

Stunden: 20

SEPTEMBER 2006

Werbematerialverteilung und Kundenanbahnungsgespräche: ...(Anführung diverser Orte)

Stunden: 35

Beratungsgespräche mit Interessenten, Hin- und Rückfahrten, Anbotlegung

Stunden: 20

OKTOBER 2006

Beratungsgespräche mit Interessenten, Anbotlegung, Hin- und Rückfahrten

Stunden: 15

Gesamt 2006 Stunden 460

In der am 19. November 2010 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter ergänzend vor, dass beim Salzburger Steuerdialog 2010 die Frage behandelt worden sei, wie Tätigkeitsvergütungen im Rahmen einer Gewinnfeststellung zu berücksichtigen seien. Zu unterscheiden sei zwischen einer echten Tätigkeitsvergütung und einem Gewinnvorab. Der Gewinnvorab sei mit der Höhe des Gewinnes begrenzt, während eine echte Tätigkeitsvergütung auch dann nicht zu kürzen sei, wenn bei der Gesellschaft Verluste entstünden. Ob ein Gewinnvorab oder eine Tätigkeitsvergütung vorliegen, richte sich nach der Vereinbarung und dem wirtschaftlichen Gehalt. Da fast alle Gesellschaften zu Beginn Anlaufverluste erwirtschafteten, sei es durchaus üblich bei Verlusten einem Gesellschafter eine Tätigkeitsvergütung zu bezahlen. Diese Gesellschafter wollten auch im Verlust für ihre Tätigkeit eine Vergütung bekommen. Zur Wiederaufnahme werde ausgeführt, dass das Finanzamt so gut wie alle Unterlagen bereits im Zuge der Gewinnfeststellung gehabt habe. Es bleibe nicht viel über, was der Behörde damals unbekannt gewesen sei. Eigentlich blieben nur mehr die Feststellungen in Tz 1 des BP-Berichtes und diesbezüglich werde angemerkt, dass

die Kosten der Bescheiderstellung wahrscheinlich höher seien, als die Auswirkungen dieser Feststellungen. Dies sei auch bei der Frage des Ermessens zu berücksichtigen. Die Vertreterin des Finanzamtes entgegnete, dass die Behörde im Zeitpunkt der Erstbescheiderstellung nicht alle Unterlagen vorliegen gehabt habe. So habe der Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag und Unterlagen betreffend die Auszahlung der Tätigkeitsvergütungen bzw. des Vorweggewinnes gefehlt. Diese Unterlagen habe die Behörde erst im Zuge der Prüfung bzw. während der Schlussbesprechung im Jahr 2007 bekommen. In der Sache selbst sei die Angehörigenjudikatur maßgeblich und fehle es im gegenständlichen Fall an der Fremdüblichkeit des Nachtrages zum Gesellschaftsvertrag. Es sei keine Zahlung aus dem Betriebsvermögen an Herrn HR erkennbar. Es liege nur eine im Nachhinein erstellte Bestätigung des Herrn HR vor. Dies sei für eine Anerkennung zu wenig. Bei der Frage der Auswirkungen der Wiederaufnahme sei auch zu bedenken, dass im Zuge der Erlassung endgültiger Bescheide noch ein höheres steuerliches Ergebnis herauskommen könne. Die Vorläufigkeit der bekämpften Bescheide sei ebenfalls Ergebnis der Betriebsprüfung. Der steuerliche Vertreter verwies diesbezüglich auf das Schreiben vom 10. März 2000, das dem Finanzamt zugegangen sei, und worin ausgeführt werde: „Für erhaltene Arbeitsleistungen ...“. Hinsichtlich der Auswirkungen der Wiederaufnahme könne nur die konkrete abgabenrechtliche Auswirkung der Betriebsprüfung selbst maßgeblich sein. Steuerliche Ergebnisse, die erst im Zuge der Endgültigerklärung einer vorläufigen Steuerbemessung herauskommen könnten, könnten nicht berücksichtigt werden. Die Aufgabenverteilung innerhalb der Gesellschaft sei so gewesen, dass Herr HR die Baustellen betreut habe und Frau ER den „Back-Office-Bereich“ betreut habe. Im Zuge der Übersiedlung des Betriebes im Jahr 2000 von Ort2 nach Ort1 habe sich insofern etwas geändert, als sich der Arbeitsweg von Frau R enorm verlängert und sie daher weniger Zeit gehabt habe. Die Firma habe keine Arbeiter oder Angestellten gehabt. Der Wohnsitz des Ehepaares R wechselte auch damals nach Ort1. Das Arbeitsverhältnis von Frau R sei aber weiters in Ort2 geblieben, sodass sie nun von Ort1 nach Ort2 zur Arbeit habe fahren müssen. Ab dem Jahr 2000 habe Frau R sicherlich noch für die Firma gearbeitet. Es seien Korrespondenzen zu machen gewesen und die Buchhaltung etc. Die Stundenanzahl könne aber heute nicht mehr angegeben werden. Dem hielt die Vertreterin des Finanzamtes entgegen, dass ihres Wissens nach der Wohnsitz der Familie R immer schon in Ort1 gewesen sei und daher vor dem Jahr 2000 bereits Fahrtzeiten für das Fahren von Frau R von Ort1 nach Ort2 entstanden sein müssten. Nach Einsicht in einem vom steuerlichen Vertreter ausgehändigten Mietvertrag vom 29.12.1995 brachte die Vertreterin des Finanzamtes weiters vor, dass das Ehepaar R offenbar schon seit 1.1.1996 in Ort1 in der A-Gasse gewohnt habe. Die KEG habe ihren Sitz in der B-Gasse in Ort1 gehabt. Somit habe sich bezüglich der Fahrtzeit von Frau R nichts geändert. Der steuerliche Vertreter brachte weiters vor, dass

neben dem Dienstverhältnis sicherlich noch genug Zeit gewesen sei für Frau R , um für die Firma tätig zu sein. Aber seit der Übersiedelung nach Ort1 sei eben weniger Zeit geblieben. Die Tätigkeitsvergütung sei wohl sicherlich aus dem Privatvermögen von Frau R gezahlt worden. Abgesehen von der Bestätigung des Herrn HR gebe es keine Belege über den Zahlungsfluss der Tätigkeitsvergütung. Die Vertreterin des Finanzamtes führte dazu aus, dass aus der vorliegenden Empfangsbestätigung nicht hervorgeht, wann diese Beträge bezahlt worden seien. Diese könnten auch erst im Jahr 2007 bezahlt worden sein und sei bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Zufluss maßgeblich. Dem hielt der steuerliche Vertreter wiederum entgegen, dass nach dem Ergebnis des Steuerdialoges egal sei, ob ausgezahlt worden sei oder nicht. Bei der Gewinnverteilung sei das Zufluss-Abfluss-Prinzip nicht maßgeblich.

Mit Schriftsatz vom 9. Dezember 2010 brachte der steuerliche Vertreter bezüglich der Wohnsituation der Familie R ergänzend vor, dass im Jahr 1995 in Ort1 , A-Gasse Nr1, eine Liegenschaft als Wochenendwohnsitz gemietet worden sei. Während der Woche habe die Familie inklusive des Sohnes O (geb. 1977) in Ort2 , C-Gasse Nr2, gewohnt. Anfang des Jahres 2000 seien Herr und Frau R gänzlich nach Ort1 in die A-Gasse Nr1 übersiedelt und hätten die Wohnung in Ort2 dem Sohn O , der diese heute noch bewohne, überlassen. Die Wohnung sei mit 40 m2 für eine 3-köpfige Familie sehr knapp bemessen. Im Jahr 2004 sei die Übersiedlung von der A-Gasse Nr1 in die B-Gasse Nr3, erfolgt. Weiters wurde vorgebracht, dass das Unternehmen der K(E)G nach dem Tod von Herrn HR aufgegeben worden sei. Die steuerliche Betriebsaufgabe werde durchgeführt. Weiters wurde ein Beschluss des Bezirksgerichtes Ort1 Aktenzahl Zahl3 betreffend die Verlassenschaftssache nach HR , geboren am Datum3, verstorben am TagMonat.2009, vorgelegt. Gemäß diesem Beschluss wurde der Nachlass des HR der erblichen Witwe ER auf teilweisen Abschlag der von ihr bezahlten Begräbniskosten gem. [§ 154 Außerstreitgesetz](#) an Zahlung statt überlassen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens (2003 und 2004):

Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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 anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtliche Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. Ritz, BAO³, § 303, Tz 10). Ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus. Ein solches behördliches Verschulden ist aber unter Umständen bei der Ermessensübung zu berücksichtigen (vgl. Ritz a.a.O., Tz 16). Wiederaufnahmsgründe sind nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente. Dies sind solche, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen, somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 24). Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. Ritz a.a.O., Tz 38). Amtswegige Wiederaufnahmen werden in der Regel nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut bzw. relativ) sind. Die Geringfügigkeit ist anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht aufgrund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen aufgrund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (vgl. Ritz a.a.O., Tz 40).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 2003 und 2004 mit Feststellungen in den Tz 1 bis 3 des gegenständlichen BP-Berichtes begründet. In der Tz 2 des BP-Berichtes („Vorweggewinn“) gelangte die Prüferin zur Auffassung, dass die Gewinn- und Verlustverteilung laut Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom 10. Jänner 2000 steuerlich mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen sei. Bei dieser Beurteilung stützte sich die Prüferin nach dem Inhalt der Tz 2 auf folgende Umstände: den Inhalt des Nachtrags zum Gesellschaftsvertrages vom 10.1.2000; die laufend negativen Betriebsergebnisse der KEG; die schlechte Vermögenslage der KEG (sowohl im Jahr 1996 als auch im Jahr 2002 sei der Konkursantrag mangels Vermögens abgewiesen worden); Vorweggewinne im Prüfungszeitraum seien betragsmäßig weit höher, als die einzelnen Jahresumsätze; eine tatsächliche Auszahlung des Vorweggewinnes habe im Zuge der BP nicht festgestellt werden können (es sei keine gesonderte Verbuchung der Auszahlung des Vorweggewinnes erfolgt).

Die Bw. bestreitet das Vorliegen neu hervorgekommener Tatsachen und führt dazu aus, dass dem Finanzamt die Änderung der Gewinnverteilung bereits mit Schreiben vom 10. April 2000 bekannt gegeben worden sei. Jeder Jahresabschluss enthalte eine Beilage betreffend die Gewinnverteilung. Eine Bestätigung über die tatsächliche Auszahlung des Vorweggewinnes sei im Zuge der Betriebsprüfung nicht verlangt worden. Die Vermögenslosigkeit der Gesellschaft

werde bestritten. Die Gesellschaft weise im gesamten Prüfungszeitraum ein positives Kapital auf. Sie habe keine Bankschulden und seien die sonstigen Verbindlichkeiten innerhalb der Zahlungsfristen überwiesen worden.

Nach der Aktenlage war dem Finanzamt bei Erlassung der Erstbescheide die im Jahresabschluss enthaltene neue Gewinnverteilung mit einer Tätigkeitsvergütung (in Höhe eines bestimmten Betrages) für den Kommanditisten und einer Verteilung des nach Abzug der Tätigkeitsvergütung verbleibenden Erfolges auf die beiden Gesellschafter im Ausmaß von 50 zu 50 bekannt. Die Gewinnverteilung enthält jeweils einen Hinweis auf eine „Vereinbarung vom April 2000“. Weiters lag dem Finanzamt ein Schreiben vom 10. April 2000 vor, worin mitgeteilt wurde, dass das steuerliche Ergebnis ab dem Kalenderjahr 2000 wie folgt verteilt werde: *„Vorweggewinn für den Kommanditisten für erhaltene Arbeitsleistung, das restliche Ergebnis wird im Verhältnis 50:50 zwischen Komplementär und dem Kommanditisten verteilt.“*

Für das Finanzamt war aber weder die genaue Ermittlung der Tätigkeitsvergütung noch eine Begründung für die Änderung der Gewinnverteilungsvereinbarung erkennbar. Der Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag, der Angaben zur Ermittlung der Tätigkeitsvergütung und eine Begründung für die Änderung enthält, wurde erst im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt. Bei dieser Sachlage war dem Finanzamt eine Beurteilung der Frage, ob die Änderung der Gewinnverteilung steuerlich anzuerkennen ist, zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide nicht möglich. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (z.B. VwGH 18.4.2007, [2004/13/0025](#)) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – 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. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2010, § 4 Rz 332). Das Finanzamt hatte im gegenständlichen Fall weder Kenntnis vom Inhalt der Vereinbarung noch Kenntnis, ob diese Vereinbarung auch tatsächlich erfüllt wurde. Der vom Finanzamt im Betriebsprüfungsbericht als Begründung angeführte Inhalt des Nachtrages des Gesellschaftsvertrages in Verbindung mit dem Tatsachenkomplex „tatsächliche Auszahlung der Tätigkeitsvergütung“, führt nun aber - wie unter Punkt 2 näher ausgeführt – zur Nichtanerkennung der fraglichen Vereinbarung und ist daher entscheidungswesentlich. Es liegen somit entscheidungswesentliche neu hervorgekommene Tatsachen vor, die das Finanzamt als Wiederaufnahmsgründe herangezogen hat.

Die sich ergebenden Änderungen bei der Gewinnverteilung (Tz 3 des Bp-Berichtes) sind auch nicht geringfügig. Die Ermessensübung zugunsten der Wiederaufnahme ist somit ebenfalls gesetzlich gedeckt. Auf die Frage, ob die Änderungen lt. Tz 1 des Bp-Berichtes (Privataufwendungen) für sich alleine oder ob die auch als Ergebnis der Betriebsprüfung ausgesprochene Vorläufigkeit der Gewinnfeststellung für die Begründung des Ermessens der Wiederaufnahme ausreichen, braucht daher nicht mehr eingegangen werden.

Dass das Finanzamt bereits im Zuge der Erlassung der Erstbescheide den Sachverhalt hätte abklären können, ist – wie oben dargelegt – ohne Belang und vermag angesichts der steuerlichen Auswirkungen auch der Ermessensübung zugunsten der Wiederaufnahme nicht im Wege zu stehen.

Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 2003 und 2004 erfolgte daher zu Recht. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2003 bis 2005:

Gemäß § 23 Z 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), 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.

Wie schon ausgeführt können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen

Ursprünglich war die Gewinnverteilung (nach Abzug allfälliger Kosten der Geschäftsführung der Komplementärin) entsprechend der Kapitaleinlagen der Gesellschafter mit 90% für den Kommanditisten und 10% für die Komplementärin vereinbart. Mit dem streitgegenständlichen Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag wurde ab dem Jahr 2000 die Gewinnverteilung insofern geändert, als nunmehr der Kommanditist HR eine Tätigkeitsvergütung („Vorwegbezug“) für Mehrarbeiten gegenüber der Komplementärin mit einem Stundensatz von S 200,-- erhalten sollte und das verbleibende Ergebnis auf die beiden Gesellschafter jeweils zur Hälfte aufgeteilt wird. Begründet wurde dies in besagtem Nachtrag damit, dass der Geschäftsgang bedingt

durch die Übersiedlung nach Ort1 zurückgegangen, für das Geschäftsjahr 2000 mit einem weiteren Rückgang zu rechnen sei (derzeit gebe es noch keine konkreten Aufträge) und durch die Übersiedlung nach Ort1 die Komplementärin ER täglich mindestens drei Stunden weniger Zeit habe, um sich um die Arbeit in der Firma zu kümmern (zusätzliche Fahrzeit von und zum Arbeitsplatz).

Zu beurteilen ist, ob diese Vereinbarung fremdüblich ist. Es ist zunächst verständlich, dass der Kommanditist mit Eintreten von Verlusten seine Erfolgsbeteiligung von 90% auf 50% reduzieren und stattdessen für bestimmte Tätigkeiten (Mehrstunden gegenüber der Komplementärin) eine fixe Tätigkeitsvergütung haben will. Aus der Sicht der Komplementärin ist ein Eingehen auf diese Forderung allerdings nicht nachvollziehbar. Hat sich doch dadurch ihre wirtschaftliche Situation erheblich verschlechtert. Während der Verlustanteil gemäß der neuen Vereinbarung € 5.708,28 (2003), € 8.030,90 (2004) und € 4.557,07 (2005) beträgt, beziffert sich der Verlustanteil nach der alten Regelung - ausgehend von den erklärten Verlusten laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung – lediglich mit € 269,58 (2003), € 734,10 (2004) und € 211,41 (2005). Ein fremder Komplementär hätte sich wohl nicht damit einverstanden erklärt, auf Grund des Entstehens von Verlusten von der auf Basis des geleisteten Kapitalanteiles von 10% vereinbarten Gewinnverteilungsregelung abzuweichen und sich in Hinkunft einen (höheren) Anteil an den Verlusten von 50% zuweisen zu lassen.

Dazu kommt, dass das Vorliegen von Mehrarbeiten (Mehrstunden) ebensowenig bewiesen ist wie deren tatsächliche Bezahlung. Es liegen Aufstellungen über einen Arbeitsaufwand für die Jahre 2003 bis 2005 vor, die als Ergebnis einen Stundenaufwand pro Jahr von 620 Stunden (2003 und 2004) und 485 Stunden (2005) ausweisen. Diesen Aufschreibungen lässt sich aber nicht entnehmen, dass es sich dabei um Mehrstunden gegenüber dem Arbeitsaufwand der Komplementärin handelt. Wenn damit solche Mehrstunden belegt werden sollten, dann müsste zunächst der „normale“ Arbeitsaufwand des Kommanditisten und der Komplementärin feststehen. Dies ist aber nicht der Fall. Das Vorbringen der Bw., dass die Komplementärin seit der Verlegung des privaten Wohnsitzes von Ort2 nach Ort1 im Jahr 2000 Fahrzeiten für Fahrten zu ihrer Arbeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses in Ort2 und so weniger Zeit für die Gesellschaft gehabt habe, reicht jedenfalls nicht aus, um zweifelsfrei zu belegen, dass es sich bei den verzeichneten Stunden um Mehrstunden gehandelt hat.

Gegen eine Anerkennung der Tätigkeitsvergütung spricht überdies auch, dass – wie das Finanzamt richtig aufzeigte - nicht nur in den Jahren 2003 und 2004 sondern auch schon in den Jahren 2000, 2001 und 2002 eine gleichbleibende Tätigkeitsvergütung von jeweils S 120.000,-- (bzw. € 8.720,73) geleistet worden sein soll. Für das Jahr 2005 beträgt der Vergütungsbetrag € 7.000,--. Diese Vergütungen erwecken den Anschein eines

Pauschalbetrages und nicht den Anschein eines nach tatsächlich geleisteten Mehrstunden abgerechneten Betrages. Eine Pauschaltätigkeitsvergütung wäre in der wirtschaftlichen und finanziellen Situation der Gesellschaft zwischen Fremden wohl nicht vereinbart bzw. geleistet worden.

Hinsichtlich der Bezahlung der Tätigkeitsvergütung liegt eine Empfangsbestätigung des HR vom Oktober 2007 vor. Weitere Nachweise existieren nicht. Diese Bestätigung ist angesichts der Zweifel an der Leistung von Mehrstunden und angesichts des Umstandes, dass die Bestätigung erst im Jahr 2007 also weit im Nachhinein ausgestellt wurde, nicht ausreichend, um den tatsächlichen Zahlungsfluss und damit die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung zu belegen.

Der Hinweis der Bw. auf eine beim Steuerdialog 2010 von der Finanzverwaltung geäußerte einschlägige Rechtsmeinung vermag das Berufungsbegehren nicht zu stützen. Im Gegenteil. In der von der Bw. offenbar angesprochenen Zweifelsfragenbeantwortung betreffend Tätigkeitsvergütungen an einen Mitunternehmer (nahen Angehörigen) wird nämlich die Ansicht vertreten, dass das bloße „Einbuchen“ von Tätigkeitsvergütungen ohne zugrundeliegende effektive Zahlung mangels Fremdüblichkeit zur Nichtanerkennung der Tätigkeitsvergütung als Betriebsausgabe bzw. Sonderbetriebseinnahme führe. An der effektiven Zahlung fehlt es auch im vorliegenden Fall.

Im Berufungsverfahren kam weiters hervor, dass eine allfällige Zahlung der Tätigkeitsvergütung nur aus dem Privatvermögen der Komplementärin erfolgt sein könnte. Diesfalls stünde einer Anerkennung im Wege, dass ein fremder Gesellschafter sicherlich nicht bereit wäre, eine zu seinem Nachteil erfolgte Änderung der Gewinnverteilungsregelung auch noch aus seinem Privatvermögen zu finanzieren.

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Demgemäß bleibt die angefochtene einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Jahre 2003 bis 2005 betraglich unverändert. Eine Änderung ergibt sich lediglich bei der Zurechnung des Verlustanteiles des Herrn HR infolge seines Ablebens am TagMonat . 2009 (nach Ergehen der bekämpften Bescheide). Da der Nachlass des Verstorbenen gemäß [§ 154 Außerstreitgesetz](#) der erblichen Witwe ER an Zahlungsstatt überlassen wurde und daher eine Gesamtrechtsnachfolge nicht vorliegt, ist der Anteil an den Einkünften dem (ewig ruhenden) Nachlass zuzurechnen.

Die Vorläufigkeit der Feststellung der Einkünfte bleibt ebenfalls unverändert.

Klagenfurt am Wörthersee, am 30.Dezember 2010