



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/1209-W/12,
miterledigt RV/2701-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2011 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 wird insoweit abgeändert, als einerseits die Feststellung für das Jahr 2007 für KK und LK unterbleibt und andererseits der Spruchbestandteil der Vorläufigkeit entfällt.

Die übrigen angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Vorlageantrag vom 12. August 2008 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesbR), welche die Ehegatten KK und LK mit Geschäftsvertrag vom 30. Dezember 2004 zum Zweck der künstlerischen Herstellung von Bildern und deren Verkauf sowie der eventuellen Abhaltung von Malkursen errichteteten.

Die Bw. begann am 1. Jänner 2005, wobei der Gesellschafter KK eine Bareinlage in der Höhe von € 4.000 und die Gesellschafterin LK eine Sacheinlage in Form von vorhandenen

Rohstoffen (Farben, Rahmen etc.) sowie von für die Herstellung der Bilder notwendigen Utensilien (Pinsel, Gehrungssäge, Staffeleien usw.) leistete.

Des Weiteren wurde ein Vorweggewinn der Gesellschafterin LK für ihre künstlerische Tätigkeit in der Höhe von 50% der Betriebseinnahmen vereinbart. Vom verbleibenden Erfolg solle der Gesellschafter, der vor allem für die Vermarktung und organisatorischen Tätigkeiten zuständig ist, 90% und seine Ehegattin weitere 10% erhalten.

Mit Nachtrag zum Geschäftsvertrag vom 10. Dezember 2007 vereinbarten die Ehegatten, dass die Gesellschafterin ab 1. Jänner 2008 für ihre künstlerische Tätigkeit einen Vorweggewinn in der Höhe von einem Drittel der Betriebseinnahmen erhalten solle, während die Aufteilung des verbleibenden Erfolges unverändert bleibe.

Wie aus den Abgabenerklärungen ersichtlich ist, wurden aus der Tätigkeit folgende Einkünfte erklärt bzw. folgende Ergebnisaufteilungen vorgenommen:

Jahr	Gesamteinkünfte der Bw.	Vorausgewinn LK	Anteil an den Einkünften LK	Anteil an den Einkünften KK
	€	€	€	€
2005	-7.331,92	2.370,14	1.399,94	-8.731,86
2006	1.794,46	3.107,25	2.976,97	-1.181,51
2007	880,31	4.051,30	3.734,20	-2.853,89
2008	-3.766,10	2.141,19	1.550,46	-5.316,56
2009	-286,51	2.041,41	1.808,26	-2.095,13
2010	2.268,23	2.842,75	2.785,30	-517,07
2011	-872,35	1.769,10	1.504,96	-2.377,31

Die Bw. gab für das **Jahr 2005** einen Verlust in der Höhe von € -7.331,92 bekannt, wobei die Erfolgsanteile dergestalt aufgeteilt wurden, als LK ein Vorweggewinn in der Höhe von € 1.399,94 zugewiesen wurde, während auf KK ein Verlust in der Höhe von € -8.731,86 entfiel.

Mit Bescheid vom 11. Mai 2006 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bw. für das Jahr 2005 zunächst **vorläufig** erklärungsgemäß gemäß § 188 BAO fest. Dieser Bescheid erging *ohne Hinweis auf die Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 BAO*.

Für das **Jahr 2006** erklärte die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von € 1.794,46. Dabei wurde der Gesellschafterin LK ein Gewinn in der Höhe von € 2.976,97 und ihrem Ehegatten KK ein Verlust in der Höhe von € -1.181,51 zugewiesen.

Mit Bescheid vom 23. Mai 2007 stellte das Finanzamt die Einkünfte der Bw. für das Jahr 2006 zunächst **vorläufig** erklärungsgemäß gemäß § 188 BAO fest. Ab dem Jahr 2006 ergingen die Jahresbescheide *mit Hinweis auf die Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 BAO*.

Für das **Jahr 2007** wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von € 880,31 bekannt gegeben, wobei LK ein Gewinn im Ausmaß von € 3.734,20 und KK ein Verlust in der Höhe von € -2.853,89 zugewiesen wurde.

Mit Bescheid vom 14. Mai 2008 stellte das Finanzamt die Einkünfte der Bw. für das Jahr 2007 vorläufig erklärungsgemäß gemäß § 188 BAO fest, teilte die Erfolgsanteile jedoch in der Weise auf, indem es LK einen Gewinn in der Höhe von € 88,04 und KK einen Gewinn in der Höhe von € 792,27 zuwies.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bw. ein, dass die Ergebnisaufteilung nicht entsprechend der Erklärung bzw. der vereinbarten Gewinnaufteilung festgestellt worden sein.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Juli 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Dieser Bescheid enthielt *keinen Hinweis auf die Zustellfiktion gemäß §101 Abs. 3 BAO*.

Mit Eingabe vom 12. August 2008 beantragte die Bw. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in ihrem Vorlageantrag folgendes vor:

1) Dem Vorwurf des Finanzamtes, wonach der Gesellschaftsvertrag wegen einer möglichen wesentlichen Wertschöpfung unbedingt Vereinbarungen betreffend die Zurechnung des Gesellschaftsvermögens enthalten müsse, halte die Bw. entgegen, dass eine derartige Vereinbarung im vorliegenden Fall nur die noch nicht verkauften Bilder betreffen könne. Die realisierten Gewinne würden ohnedies den Gesellschaftern direkt zufließen. Da zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch kein Bild gemalt gewesen und mit wesentlichen Wertschöpfungen üblicherweise erst nach dem Tode zu rechnen sei, könne sich die Bw. nicht vorstellen, wie eine Vereinbarung über noch nicht gemalte Bilder textiert werden hätte sollen. Bei Laienkünstlern entstehe der Wert der Bilder erst bei Verkauf und sei im berufungsgegenständlichen Gesellschaftsvertrag die Zurechnung klar geregelt. Vergleichsweise sei für einen Schriftsteller ein nicht verlegter Roman und die Komposition eines Musikers, die nicht gespielt werde, praktisch wertlos.

Für den Fall, dass die Bw. durch den Tod eines Gesellschafters ende, sei durch ein wechselseitiges Testament der Gesellschafter vorgesorgt worden. Werde die Gesellschaft bei Lebzeiten aufgelöst, sei eine einvernehmliche Auflösung im Sinne des ABGB vorzunehmen. Eine strittige Lösung sei aus Kostengründen ohnedies nicht möglich. Die Aufteilung des Vermögens erfolge im Zuge der Realisierung im Verhältnis der für das jeweilige Entstehungsjahr des Bildes getroffenen Vereinbarung.

2) Im Hinblick auf die Schlussfolgerung des Finanzamtes aus der Vereinbarung mit dem Gewinnvorweg und der Aufteilung des verbleibenden Ergebnisses 10% zu 90%, wonach das Ergebnis für den Gesellschafter KK nur verlustig sein könne und dies obendrein einen Missbrauch darstelle, wendete die Bw. ein, dass in diesem Zusammenhang der Umstand zu berücksichtigen sei, dass der Gewinn durch Einnahmen Ausgaben Rechnung ermittelt werde und ein Bestand von derzeit über 500 Bildern vorhanden sei. Da beim Bestandsabverkauf kaum noch Betriebsausgaben anfallen würden, bekomme die Gesellschafterin LK die Hälfte vom Umsatz (ab dem Jahr 2008 ein Drittel) und vom verbleibenden Ergebnis 10%. Der Rest entfalle auf den Gesellschafter KK. Von einer ausschließlichen Verlustigkeit und einer missbräuchlichen Vertragsgestaltung könne keine Rede sein, wenn man beiliegende vereinfachte Prognoserechnung beachte. Danach würde sich das ab dem Jahr 2006 erzielte positive Ergebnis fortsetzen, in den Folgejahren nach dem Jahr 2007 € 40.000 (200 Bilder à € 250) betragen, sodass langfristig einen Gesamtüberschuss zu erzielen sei.

3) Betreffend die Ansicht des Finanzamtes, wonach eine gemeinsame Einkunftsquelle nur denkbar sei, wenn eine gleiche Ausbildung bzw. Berufsbefugnis vorliege, wendete die Bw. ein, dass keiner der beiden Gesellschafter eine künstlerische akademische Ausbildung geschweige denn eine Berufsbefugnis habe. Die Gesellschafterin LK sei pensionierte Buchhalterin und der Gesellschafter KK sei pensionierter Wirtschaftstreuhänder. Das Finanzamt spreche von einer freiberuflichen Tätigkeit, die gar nicht gegeben sei, vielmehr handle es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Gemeinschaft diene dem Management und der Vermarktung der Bilder, was eindeutig als gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren sei. Lediglich der Vorweggewinn laut Vertrag stelle die Einnahme für die künstlerische Tätigkeit dar und könne als freiberufliche Tätigkeit angesehen werden, sofern kein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliege. Das Finanzamt sei ferner der Ansicht, dass der Gewinn ausschließlich durch das Malen der Bilder entstehe. Diese Ansicht sei völlig falsch, da sie den Aspekt der Werbung und Vermarktung völlig außer Betracht lasse. Ohne entsprechende Vermarktung führe das Malen der Bilder niemals zu Einkünften.

4) Der Zweck der Gemeinschaft bestehe in der Vermarktung der Bilder. Bei dieser Tätigkeit sei, wie bei vielen anderen, ein Anfangsverlust nicht ungewöhnlich. Aus der

Prognoserechnung sei ersichtlich, dass sich ein Totalgewinn ergeben werde und daher kein Missbrauch vorliege.

5) Abschließend hielt die Bw. fest, dass das Finanzamt die Mitwirkung des Gesellschafters KK unter die eheliche Mitwirkungspflicht subsumiere. Die Tätigkeit des Gesellschafters bestehet in der Organisation der Ausstellungen (wie z.B. die Kunstwoche in Toscolano-Maderno im Palazzo „Il Cremonese“ mit zwanzig internationalen Ausstellern vom 27.7.2008 bis 3.8.2008), der Werbung, dem Lobbying, dem Bildertransport, diversen Verhandlungen etc. Die aufgewendete Zeit dafür übersteige bei weitem die Zeit des Bildermalens. Man ersehe die Bedeutung der Vermarktung auch daraus, dass eine Galerie für diese Tätigkeit 50% vom Umsatz bekomme. Im Übrigen sei es nicht ungewöhnlich, dass „Künstler“ von Angehörigen gemanagt werden. Die Bw. gehe daher davon aus, dass die Tätigkeit des Gesellschafters KK weit über die eheliche Beistandspflicht hinausgehe.

In Ergänzung zu ihrem Vorlageantrag teilte die Bw. mit Eingabe vom 1. September 2008 mit, dass die Gesellschafterin LK bei Wüstenrot als freie Dienstnehmerin beschäftigt sei, was für den Gesellschafter KK zusätzlich einen vermehrten Zeitaufwand für die Gesellschaft erforderlich mache, der weit über die eheliche Mitwirkungspflicht hinausgehe.

Mangels Hinweis auf die die Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 BAO in der Berufungsvorentscheidung vom 31. Juli 2008 entschied das Finanzamt mit Bescheid vom 23. März 2012 neuerlich über die Berufung vom 20. Mai 2008 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007. Diese Berufungsvorentscheidung enthielt nun den erforderlichen Hinweis auf die Zustellfiktion gemäß §101 Abs. 3 BAO.

Für das **Jahr 2008** gab die Bw. einen Verlust in der Höhe von € -3.766,10 bekannt, von welchem der Gesellschafterin ein Gewinn in der Höhe von € 1.550,46 und dem Gesellschafter ein Verlust in der Höhe von € -5.316,56 zugewiesen wurde.

Im **Jahr 2009** wurde der erklärte Verlust in der Höhe von € -286,51 dergestalt aufgeteilt, als auf LK ein Gewinn in der Höhe von € 1.808,26 und auf KK ein Verlust in der Höhe von € - 2.095,13 entfiel.

Der im **Jahr 2010** erwirtschaftete Gewinn in der Höhe von € 2.268,23 wurde im Ausmaß von € 2.785,30 der Gesellschafterin und im Ausmaß von € -517,07 dem Gesellschafter zugewiesen.

Im **Jahr 2011** erzielte die Bw. einen Verlust in der Höhe von € -872,35, wobei der Gesellschafterin LK ein Vorweggewinn in der Höhe von € 1.504,96 und ihrem Ehegatten KK ein Verlust in der Höhe von € -2.377,31 zugewiesen wurde.

Mit Bescheid vom 23. März 2012 stellte das Finanzamt die Einkünfte für die Jahre 2005 und 2006 sowie 2008 bis 2011 endgültig und rechtswirksam (mit Hinweis auf die Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 BAO) gemäß § 188 BAO mit Null fest. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann anerkannt würden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen würden, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Im vorliegenden Fall scheitere es nach Ansicht des Finanzamtes einerseits am klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt des Vertrages über den Zusammenschluss, welcher des Weiteren einem Fremdvergleich nicht standhalte. Vielmehr werde durch die getroffene Gewinnverteilung in missbräuchlicher Art der Verlust dem gutverdienenden Ehegatten zugewiesen, weswegen das Gesellschaftsverhältnis nicht anzuerkennen sei.

Mit Eingabe vom 5. April 2012 erhab die Bw. rechtzeitig Berufung gegen:

- 1) den Bescheid vom 23. März 2012 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 und 2006
- 2) den Bescheid vom 23. März 2012 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 (Berufungsvorentscheidung)
- 3) den Bescheid vom 23. März 2012 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2008 bis 2011

Betreffend den Feststellungsbescheid 2005 vom 11. Mai 2006 brachte sie vor, dass dieser mangels Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 BAO als nicht ergangen gelte. Eine Feststellung für das Jahr 2005 sei somit im Jahr 2012 wegen Verjährung nicht mehr möglich. Aber auch ohne diesen Mangel wäre der vorläufige Feststellungsbescheid 2005 verjährt, da durch die Vorlage des Gesellschaftsvertrages am 2. Februar 2005 keine Ungewissheit mehr bestanden habe und das Finanzamt die Nichtanerkennung des Gesellschaftsverhältnisses ausschließlich aus dem Gesellschaftsvertrag begründet habe.

Im Hinblick auf die übrigen Feststellungsbescheide verwies der Bw. auf seine Eingabe vom 12. August 2008 (siehe oben).

Ergänzend zur Eingabe vom 12. August 2008 brachte die Bw. nunmehr weiter vor, dass per 31. Dezember 2011 ebenfalls etwas 400 Bilder vorrätig gewesen seien und der Vorausgewinn der Gesellschafterin LK ab dem 1. Jänner 2008 ein Drittel betrage.

Darüber hinaus sei der Gesellschafter KK nicht nur mit der Vermarktung der Bilder, sondern auch mit der Organisation von Malkursen und Ausstellungen beschäftigt. Im Zeitraum 2005

bis 2011 haben insgesamt 25 Malkurse für Kinder und jährlich etwa zwei bis drei Malkurse für Erwachsene stattgefunden. Die Beteiligung bei den Kindern betrage im Schnitt etwa zehn, bei den Erwachsenen etwa fünf bis sechs Personen. Die Organisation eines Malkurses erfordere umfangreiche Vorbereitungsarbeiten wie Plakatieren, persönliche Einladungen, Aktualisieren der Datei, Abrechnen der Kurskosten mit den Eltern der Kinder, Einkauf der beigestellten Materialien usw.

Eine zeitaufwändige Tätigkeit stelle für den Gesellschafter KK die Organisation und Abwicklung der Ausstellungen dar. Im gesamten Zeitraum 2005 bis 2011 seien insgesamt 60 Ausstellungen abzuwickeln gewesen. Die Ausstellungen könne man einerseits einteilen in Dauerausstellungen bei einem Heurigen, wo nur die Bilder von Zeit zu Zeit ausgetauscht würden und andererseits in jährlich periodische Ausstellungen in verschiedenen Orten und einmalige Ausstellungen. Die Organisation einer Ausstellung sei äußerst mühsam im Hinblick auf die Vermarktung, aber notwendig.

Um das Manko der fehlenden akademischen Ausbildung wettzumachen, sei die Bw. bemüht gewesen, dies durch die Erlangung von Preisen bei Wettbewerben zu erlangen, was auch gelungen sei. Des Weiteren sei es gelungen, in den Jahren 2008 und 2010 in Florenz in die „MOSTRA VIRTUALE IN INTERNET“ zu kommen.

Abschließend beantragte die Bw. für den Fall der Abweisung der Berufungen die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Nachdem die mündliche Verhandlung für den 2. Juli 2013 festgesetzt wurde hat die Bw. ihren Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung mit Eingabe vom 27. Juni 2013 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Verfahren - Wirksamkeit von Bescheiden

Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO sind gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO an die Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit (im vorliegenden Fall GesbR) zu richten, deren Gesellschaftern gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO wirken Feststellungsbescheide im Sinne des § 188 BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen.

Damit ein Feststellungsbescheid diesen Gesellschaftern gegenüber aber auch i.S.d. § 97 Abs. 1 BAO wirksam wird, muss er ihnen zugestellt werden bzw. als zugestellt gelten (vgl.

Stoll, BAO-Kommentar, 2023). Das ergibt sich aus der Regelung des § 101 Abs. 3 BAO, die für bestimmte Feststellungsbescheide eine Zustellfiktion normiert.

Die im § 101 Abs. 3 BAO vorgesehene Zustellfiktion betrifft schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO) und setzt deren Zustellung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person und den Hinweis auf die Rechtsfolgen (somit auf die **Zustellwirkung**) in der Ausfertigung voraus.

Diese Wirkung von Bescheiden, mit denen Einkünfte einheitlich und gesondert festgestellt werden, kommt nach § 190 Abs. 1 BAO auch Bescheiden zu, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben. Auch ein negativer Feststellungsbescheid muss somit die Gesamtheit der Rechtssubjekte erreichen, denen gegenüber das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ausgesprochen wird.

Das bedeutet, dass auch ein negativer Feststellungsbescheid, der entweder einer nach § 81 BAO nicht vertretungsbefugten Person zugestellt wird oder keinen Hinweis auf die Zustellfiktion nach § 101 Abs. 3 BAO enthält, keine Wirkung entfaltet.

1) Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für 2005 vom 11. Mai 2006

Im gegenständlichen Fall wurde der vorläufige Bescheid betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 vom 11. Mai 2006 ohne Hinweis auf die Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 BAO erlassen. Dieser Mangel wurde jedoch seitens des Finanzamtes saniert, indem es mit Bescheid vom 23. März 2012 einen endgültigen Nichtfeststellungsbescheid für die Jahre 2005 und 2006 erließ, welcher auf die Rechtsfolgen der Zustellung der Ausfertigung an die vertretungsbefugte Person hinwies.

Der Bw. ist beizupflichten, dass der vorläufige Feststellungsbescheid 2005 mangels Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO als nicht ergangen anzusehen ist. Sofern die Bw. jedoch vorbringt, dass eine Feststellung für das Jahr 2005 im Jahr 2012 infolge Verjährung nicht mehr möglich sei, ist dem Einwand der Bw. entgegenzuhalten, dass die in § 207 BAO geregelten Verjährungsbestimmungen lediglich das Recht zur **Festsetzung** von Abgaben betreffen. Da Feststellungsbescheide keine Abgaben festsetzen, können diese ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 207, Tz 8).

Der Nichtfeststellungsbescheid vom 23. März 2012 betreffend die Jahre 2005 und 2006 ist daher rechtswirksam ergangen, weswegen über die dagegen rechtzeitig eingebrachte Berufung in weiterer Folge (siehe unten unter II) meritorisch zu entscheiden ist.

2) Berufungsvorentscheidung vom 31. Juli 2008 betreffend die Berufung vom 20. Mai 2008 gegen den vorläufigen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für 2007 vom 14. Mai 2008

Mit Berufung vom 20. Mai 2008 wendete sich die Bw. gegen den vorläufigen Bescheid betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 vom 14. Mai 2008, da die Ergebnisaufteilung nicht entsprechend der Erklärung bzw. der vereinbarten Gewinnaufteilung vorgenommen worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Juli 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Da der Bescheid jedoch keinen Hinweis auf die Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 BAO enthielt, konnte die Berufungsvorentscheidung keine Rechtswirkungen entfalten.

Unabdingbare Voraussetzung eines Antrages auf Entscheidung über eine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist, dass die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufungsvorentscheidung erlassen hat (VwGH 28.10.1997, 93/14/0146). Da die Berufungsvorentscheidung vom 31. Juli 2008 mangels Hinweis auf die Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 BAO unwirksam war, ist daher der mit Eingabe vom 12. August 2008 eingebrachte Vorlageantrag der Bw. gemäß § 276 Abs. 4 i.V.m. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Diese Formalentscheidung über den Vorlageantrag berührt jedoch nicht die Wirksamkeit der Berufung. Der Umstand, dass die Berufungsvorentscheidung vom 31. Juli 2008 nicht wirksam geworden ist, beeinträchtigt nicht die Entscheidungsbefugnis und –pflicht des Unabhängigen Finanzsenates über die vom Finanzamt vorgelegte Berufung, denn die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen des Finanzamtes. Darüber hinaus hat das Finanzamt mit Bescheid vom 27. März 2012 eine neuerliche Berufungsvorentscheidung erlassen, welche den Hinweis auf die Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 BAO enthielt. Mit Eingabe vom 5. April 2012 beantragte die Bw. neuerlich die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung ist daher in weiterer Folge meritorisch zu entscheiden.

II) Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2005 – 2011

Nach § 23 Z 2 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb, 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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann bei nicht durch Nahebeziehungen verbundenen Gesellschaften 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 (Doralt/Kauba, EStG, § 23, Tz 289; VwGH 16.9.2003, 2000/14/0069).

Die Gewinnverteilung muss angemessen, d.h. fremdüblich sein. Eine Überprüfung ist regelmäßig geboten (VwGH 11.5.1993, 89/14/0290).

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. Jakom/Baldauf EStG, 2012, § 23, Rz 216; VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196).

Nach Ansicht des Finanzamtes hält die im gegenständlichen Fall vorgenommene Gewinnverteilung zwischen den beiden Gesellschaftern (Ehegatten) der Bw. einem Fremdvergleich nicht stand, da ein fremder Dritter nie einem umsatzabhängigen Gewinnvorweg an den anderen Gesellschafter zugestimmt hätte, welcher dadurch niemals einen Verlust zu tragen habe. Das Finanzamt ging daher davon aus, dass das Gesellschaftsverhältnis nicht anzuerkennen sei.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts 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.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Bei einer Familiengesellschaft ist besonderes Augenmerk darauf zu legen, dass die vereinbarte Gewinnverteilung einem Fremdvergleich standhält.

Laut Geschäftsvertrag vom 30. Dezember 2004 wurde im gegenständlichen Fall zwischen den an der Bw. beteiligten Ehegatten vereinbart, dass der Gesellschafterin LK für ihre künstlerische Tätigkeit ein Vorweggewinn in der Höhe von 50% (ab dem 1. Jänner 2008 in der Höhe von einem Dritt - siehe Nachtrag vom 10. Dezember 2007) der Betriebseinnahmen zugewiesen wird. Vom verbleibenden Erfolg sollte der Gesellschafter KK 90% und seine Ehegattin weitere 10% erhalten.

Wie die Bw. wiederholt vorbringt, übe die Gesellschafterin zwar die künstlerische Tätigkeit aus, ihr Ehemann sei jedoch für die Vermarktung der Bilder, die Organisation und Abwicklung von Ausstellungen und Malkursen, die Werbung, das Lobbying und den Bildertransport zuständig. Nach Ansicht der Bw. entstehe der Gewinn nicht ausschließlich durch das Malen der Bilder, vielmehr dürfe der Aspekt der Werbung und Vermarktung nicht übersehen werden, zumal das Malen der Bilder ohne entsprechende Vermarktung niemals zu Einkünften führen würde.

Die Berufungsbehörde stellt den Umstand, dass die persönlichen Arbeitsleistungen **beider** Gesellschafter einen wesentlichen Beitrag zum Betriebserfolg der Gesellschaft leisten bzw. den Betriebserfolg maßgeblich beeinflussen, nicht in Abrede. Aus der Darstellung der Tätigkeit der Bw. (Malen und Vermarktung der Bilder) geht eindeutig hervor, dass es sich hierbei um eine gemeinschaftliche Tätigkeit beider Gesellschafter handelt, wobei die jeweilige Leistung eines Gesellschafters mit der Arbeitsleistung des anderen Gesellschafters Hand in Hand geht.

Die Angemessenheit der Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft richtet sich – wie oben ausgeführt – nach den Gesellschafterbeiträgen. Als sachgerechter Aufteilungsschlüssel bietet sich das Verhältnis der Arbeitsbeiträge der beiden Gesellschafter an. Zur Aufteilung der Arbeitsleistungen hat die Bw. im gegenständlichen Fall zwar keine konkreten Zahlen genannt. Allerdings verweist sie sowohl in ihrer Berufung als auch im Vorlageantrag wiederholt auf die vielfältigen zeitaufwändigen Tätigkeiten des Gesellschafters KK, ohne welche die Tätigkeit der Gesellschafterin LK praktisch wertlos wäre. Auf Grund dieser Darstellung entsteht der Eindruck von annähernd gleichteiligen Arbeitsleistungen der Ehegatten. Mit keinem Wort jedoch verweist die Bw. auf ein Übergewicht der Gesellschafterbeiträge von LK im Bereich der Erbringung von Arbeitsleistungen, welches einen Vorweggewinn im Ausmaß von 50% bzw. einem Dritt (ab dem Jahr 2008) der Betriebseinnahmen rechtfertigen würde. Es ist daher für die Berufungsbehörde nicht nachvollziehbar, mit welcher Begründung die Gesellschafterin mit dem an den Betriebseinnahmen orientierten Vorweggewinn de facto mit einem fixen Einkommen ausgestattet wird, während ihr Ehegatten ausschließlich die Verluste zu tragen

hat, obwohl die Tätigkeit der Bw. ohne die Arbeitsleistung des Gesellschafters niemals zu Einkünften führen würde.

Auch die darüber hinaus festgelegte Gewinnverteilung, wonach das verbleibende Ergebnis, welches in den Jahren 2005 bis 2011 durchwegs negativ war, dergestalt aufgeteilt, dass dem Gesellschafter KK 90% und seiner Ehegattin 10% zugewiesen werden, ist nicht fremdüblich. Nach Ansicht der Berufungsbehörde wäre ein derartiger Gewinnverteilungsschlüssel zwischen fremden Vertragspartnern im Gesellschaftsvertrag nicht festgelegt worden, weil ein fremder Dritter niemals zugestimmt hätte, dass die Gesellschafterin trotz negativer Ergebnisse der Gesellschaft mit einem Vorweggewinn bedient wird während er selbst die Verluste zu tragen hat.

Wie aber bereits oben ausgeführt, ist bei einem Fremdvergleich auch entscheidend, ob sich die Gewinnverteilung **insgesamt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse** als angemessen erweist.

Bei einer Personenvereinigung nach § 188 BAO kann nur jener Gewinn auf die Beteiligten aufgeteilt werden, der von dieser Personengemeinschaft auch tatsächlich erzielt wurde. Wird wie im gegenständlichen Fall im Zuge der Gewinnverteilung einem Beteiligten für seine Arbeitsleistung ein Vorweggewinn gewährt, so kann dieser Vorweggewinn nicht völlig losgelöst von der Ertragsfähigkeit der gemeinsam bewirtschafteten Einkunftsquelle festgesetzt werden. Vorweggewinne können nur im Rahmen der tatsächlichen wirtschaftlichen Möglichkeiten gewährt werden.

Wie in der Tabelle oben dargestellt, wurde der Gesellschafterin K. in den Streitjahren 2005 bis 2011 für ihre Arbeitsleistung ein höherer Vorweggewinn gewährt, als aus der gemeinsamen Tätigkeit der beiden Gesellschafter tatsächlich erzielt wurde. Diese Form der Gewinnverteilung bewirkt nichts anderes, als dass einerseits der Ehegattin in allen Jahren Einkünfte zugerechnet werden, die aus der gemeinsamen Tätigkeit gar nicht erwirtschaftet worden sind und andererseits dem Ehemann entsprechend negative Einkünfte zugewiesen werden, obwohl die Tätigkeit der Bw. in den Jahren 2006, 2007 und 2010 ein positives Ergebnis erzielte. Eine derartige Aufteilung der Einkünfte erweist sich nicht als sachgerecht und hält einem Fremdvergleich nicht stand.

Aus der Vereinbarung eines Vorweggewinnes für erbrachte Arbeitsleistungen kann auf Dauer gesehen keine Einkünfteverteilung resultieren, die einem Beteiligten nur Gewinne, dem anderen nur Verluste zuweist. Eine derartige Gewinnverteilungsabrede hält auch einem Fremdvergleich nicht stand.

Die Berufungsbehörde teilt somit die Auffassung des Finanzamtes, wonach die Gewinnaufteilung im gegenständlichen Gesellschaftsvertrag unter Familienfremden nicht zustande gekommen wäre, da ein fremder Beteiligter nicht akzeptieren würde, dass ihm nur negative Einkünfte zugewiesen werden, während der Mitbeteiligten höhere als aus der gemeinsamen Tätigkeit dauerhaft tatsächlich zu erwirtschaftende Einkünfte zufließen.

Die gegenständliche Gewinnverteilung, welche ausschließlich zu Lasten des über ein höheres Einkommen verfügenden Ehegatten KK und zu Gunsten von K. festgelegt wurde, ist nur auf Grund des mangelnden Interessengegensatzes zwischen den Eheleuten erklärbar. Der spätere Versuch, die Gewinnverteilung mit Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom 10. Dezember 2007 weiter zu Gunsten von LK abzuändern, ist offensichtlich nur mit der angestrebten Einkommensteuerersparnis zu erklären.

Vor dem Hintergrund der im vorliegenden Fall jedenfalls nicht erfüllten Anforderungen, die an Vereinbarungen mit nahen Angehörigen zu stellen sind, führt der im gegenständlichen Fall völlig unübliche Modus bei der Gewinnverteilung zur Nichtanerkennung des Gesellschaftsverhältnisses (vgl. VwGH 22.9.1987, 85/14/0033).

Der angefochtene Feststellungsbescheid für das Jahr 2007 wurde vom Finanzamt unter Anwendung der Bestimmung des § 200 Abs. 2 BAO vorläufig erlassen. Da die Ungewissheit mit Abschluss des gegenständlichen Verfahrens beseitigt wurde, war die vorläufige durch eine endgültige Nichtfestsetzung zu ersetzen.

Aus den dargelegten Gründen waren die Berufungen daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 11. Juli 2013

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: