

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

BF KG, Adr, vertreten durch STB, Steuerberater, Adr1, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA, vertreten durch FAVR, vom 17.03.2011, St.Nr. xxxx, betreffend

**Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin SF

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf:

1. Mit **Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2005** wurde von den Ehegatten E und B F die Firma "BF KEG" gegründet (später laut UGB umfirmiert in "BF KG").

Als Sitz wurde Ort (Geschäftsanschrift: Adr) ausgewiesen, als Geschäftszweig der Kosmetikhandel. Persönlich haftende Gesellschafterin (Komplementärin) war B F, die die Gesellschaft vertreten sollte; als Kommanditist mit einer Haftsumme von 300 Euro wurde im Firmenbuch E F verzeichnet.

2. Am **07.06.2006** wurde von der Komplementärin die Betriebseröffnung ("Handel mit Lingerie und Cosmetic") per 01.05.2006 dem **Finanzamt mittels ausgefülltem Fragebogen** (Formular Verf 16) mitgeteilt.

**3.** In der Folge wurden für die Jahre **2006 und 2007** Gewinne aus der Tätigkeit erklärt, für **2008** ein geringfügiger Verlust. Die Ergebnisse wurden im Verhältnis 90% (Komplementärin) zu 10% (Kommanditist) aufgeteilt. Die Veranlagungen erfolgten erklärungsgemäß.

**4.** Für das Jahr **2009** wurde am **20.01.2011 (elektronische Steuererklärung)** ein Verlust von -5.886,21 € erklärt; die Aufteilung erfolgte im Gegensatz zu den früheren Jahren nunmehr im umgekehrten Verhältnis (90% Kommanditist E F; 10% Komplementärin B F).

**5.** Über Nachfrage des Finanzamtes (Ersuchen um Begründung und belegmäßigen Nachweis durch Vorlage der Verträge) gab der steuerliche Vertreter der Bf mit **E-Mail vom 03.03.2011** Folgendes an:

*"Ende 2008 hat sich die Tätigkeit der F KG wesentlich geändert.*

*Ab 2009 wurde anstatt der Warenpräsentation ein Warenhandel mit geändertem Arbeits- und Mitteleinsatz betrieben.*

*Dementsprechend wurden Gewinn- und Verlustbeteiligungen sowie die Substanzbeteiligungen der Gesellschafter angepasst.*

*Es wurde über diese Ende 2008 vereinbarten Veränderungen im Jahr 2009 eine Urkunde erstellt, welche im Anhang beigelegt wird."*

**6.** Die beigelegte **Urkunde** – unterfertigt von beiden Ehegatten bzw. Gesellschaftern – ist datiert mit **01.06.2009** und trägt den Titel "**Änderung des Gesellschaftsvertrages der Kommanditgesellschaft**". Darin ist Folgendes festgehalten:

*I. Das Ehepaar BF hat am 22.12.2005 einen Gesellschaftsvertrag über die BF KG abgeschlossen. Frau B F ist die Komplementärin und E F ist der Kommanditist der Gesellschaft. Die Vertretung erfolgt ausschließlich durch B F als Komplementärin. Nachdem sich die Verhältnisse seit dem Vertragsabschluss wesentlich geändert haben, haben die Vertragspartner das Vertragsverhältnis verändert und haben beschlossen den Gesellschaftsvertrag völlig neu zu fassen, so dass die nachstehend festgehaltenen Vertragsbedingungen den ursprünglichen Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2005 vollständig ersetzen. Dies wird mit dem heutigen Tag schriftlich dokumentiert.*

*II. Der Unternehmensgegenstand ist bereits seit 2007 die Vermittlung und der Handel mit Kosmetik- und Lingeriewaren. Das Warenangebot kann mit weiteren Waren erweitert und ergänzt werden.*

*III. Die Dauer der Gesellschaft ist unbestimmt. Der Vertrag kann nur wegen grober Verstöße gegen die Treuepflicht oder wegen Insolvenz eines der beiden Gesellschafter einseitig aufgelöst werden. Falls ein Gesellschafter aus welchem Grund auch immer ausscheidet, kann der verbleibende Gesellschafter die Gesellschaft allenfalls unter Aufnahme neuer Gesellschafter weiterführen.*

*IV. Der Kommanditist ist typischer Kommanditist. Er arbeitet weder mit, noch ist er an der Geschäftsführung beteiligt. Der Kommanditist hat bisher das Nutzungsrecht an der gemeinsamen Immobilie in Ort in der Straße im Ausmaß des Geschäftslokales*

*von etwa 50 m<sup>2</sup> eingebracht. Weiter haftet er mit der im Firmenbuch eingetragenen Haftsumme. Die Komplementärin hat bisher ausschließlich ihre Arbeitskraft eingebracht und bringt auch künftig ausschließlich ihre Arbeitskraft ein. Der Kommanditist ist mit 90% und die Komplementärin mit 10% an den laufenden Erträgen beteiligt. Im Falle eines Gewinnes stehen der Komplementärin für ihre Arbeitsleistung ein Vorab in Höhe von Euro 2.000 (zweitausend) pro Monat zu. Von diesem Gewinnanteil muss die Komplementärin die allfälligen Pflichtsozialversicherungsbeiträge und Ertragsteuern selbst decken. Im Falle eines Verlustes trägt die Gesellschaft die Pflichtversicherung für die Komplementärin. Ein allfälliger Substanzwert bei Unternehmensbeendigung steht beiden Gesellschaftern zu gleichen Anteilen zu."*

**7.** Im "Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2009" vom **17.03.2011** wurden vom Finanzamt die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie in den vergangenen Jahren mit 90% der Komplementärin B F und mit 10% dem Kommanditisten E F zugerechnet, weil *bei einer Vermittlungstätigkeit (Warenhandel ebenso wie Warenpräsentation) in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Arbeitseinsatz entscheidend sei. Da laut vorgelegter Änderung des Gesellschaftsvertrages der Kommanditist weder mitarbeite noch an der Geschäftsführung beteiligt sei, könne die beantragte Aufteilung der Einkünfte nicht anerkannt werden. Die Aufteilung erfolge daher wie in den Vorjahren.*

**8.** Dagegen erhob die Bf am **05.04.2011** durch ihren steuerlichen Vertreter auf elektronischem Wege **Berufung** und wies begründend darauf hin, dass *die Feststellung der Einkünfteaufteilung keine Ermessensentscheidung sei. Die Einkünfte seien nach rechtlichen und tatsächlichen Verhältnissen zu verteilen. Das Abweichen von der erklärten Einkünfteverteilung sei unbegründet. Eine Verteilung durch die Behörde nach deren Gutdünken sei nicht berechtigt und mit den im Bescheid angegebenen Argumenten unbegründet. Es werde beantragt, die Anteile an den Einkünften so festzusetzen, wie sie erklärt worden seien, da diese Erklärung den rechtlichen und tatsächlichen Verhältnissen im Erklärungsjahr entspreche. Es werde die mündliche Verhandlung beim UFS beantragt.*

**9.** Am **20.04.2011** erging seitens des Finanzamtes ein ausführliches **Vorhaltsschreiben**, in dem zunächst auf jene drei Kriterien, die laut Rechtsprechung des VwGH für eine Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen vorliegen müssten, Bezug genommen wurde.

In der Folge wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass *diese Kriterien auch auf Gewinnverteilungsregelungen bei Familiengesellschaften anzuwenden seien. Ein Anlass zur Überprüfung der Gewinnverteilungsabrede liege vor allem dann vor, wenn – wie im gegenständlichen Fall – durch die gewählte Gewinnverteilung eine Minimierung der Steuerlast die Folge sei.*

*Bei der Angemessenheitsprüfung der Gewinnverteilung seien vorweg die einzelnen Gesellschafterbeiträge zu berücksichtigen und zu bewerten, das seien in erster Linie der Kapitalbeitrag der Gesellschafter, ihr Arbeitseinsatz und das von den Gesellschaftern übernommene Haftungsrisiko.*

*In einem zweiten Schritt sei der noch vorhandene Restgewinn aufzuteilen. Als Aufteilungsschlüssel könnten dafür etwa das Verhältnis der Festkapitalkonten oder die prozentuelle Beteiligung herangezogen werden.*

*Im konkreten Fall sei die Änderung des Gesellschaftsvertrages vom 01.06.2009 dem Finanzamt erst am 03.03.2011 zugesandt worden und offenbar vorher nie nach außen zum Ausdruck gekommen, weshalb schon aus diesem Grund eine Rückwirkung auf das Jahr 2009 nach Rechtsauffassung des Finanzamtes nicht denkbar sei.*

*Die gravierende Abänderung der Gewinnverteilung im Jahr 2009 könne nicht nachvollzogen werden.*

*Dadurch habe der Kommanditist (auf Grund des Gewinnvorabs für die Komplementärin) praktisch keine Chance mehr, positive Einkünfte aus der Beteiligung und somit eine angemessene Abgeltung für die Zurverfügungstellung des Geschäftslokals zu erzielen. Andererseits würde er aber alle Verluste zu 90 Prozent tragen, die aus der Tätigkeit der Komplementärin entstünden. De facto würden somit die Gewinne der Komplementärin, allfällige Verluste aber fast ausschließlich dem Kommanditisten zugewiesen.*

*Ein Gewinnvorab sei lediglich für die Tätigkeit der Komplementärin, für die Zurverfügungstellung des Geschäftslokals des Kommanditisten jedoch nicht vorgesehen. Andererseits sei einer Beteiligten, die die wesentliche Arbeitsleistung der Gesellschaft erbringe, von einem allfälligen, den Gewinnvorab übersteigenden Restgewinn lediglich ein Gewinnanteil von 10 Prozent zuerkannt worden.*

*Die vorliegende Gewinnverteilungsvereinbarung könne unter dem Gesichtspunkt eines Fremdvergleiches nicht als angemessen angesehen werden und wäre unter Fremden in einem gleich gelagerten Sachverhalt wohl völlig unverständlich.*

Weiters wurde um Vorlage des ursprünglichen Gesellschaftsvertrages vom 22.12.2005 sowie allfälliger zwischenzeitlicher Änderungen und um nähere Ausführungen zur Änderung des Arbeits- und Mitteleinsatzes ab 2009 sowie Darstellung von Art und zeitlichem Umfang der Arbeitsleistung der Komplementärin ersucht.

**10.** Am **13.05.2011 sowie 17.06.2011** wurde seitens des steuerlichen Vertreters um Verlängerung der Frist zur Vorhaltsbeantwortung ersucht. Die **Vorhaltsbeantwortung** wurde am **29.06.2011** übermittelt.

**11.** Mit **Vorlagebericht vom 27.06.2011** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

**12.** Mit BGBl I 51/2012 (**Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012**) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

**13.** Da die Vorhaltsbeantwortung vom 29.06.2011 dem Bundesfinanzgericht anlässlich der Aktenvorlage vom Finanzamt nicht übermittelt worden war, wurde die Bf mit **Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 11.02.2014** um Nachholung und Erledigung weiterer Ergänzungspunkte ersucht.

**14.** Mit **E-Mail vom 01.03.2014** beantwortete die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter das Schreiben des Bundesfinanzgerichtes folgendermaßen:

**14.1.** Zunächst wies der steuerliche Vertreter auf die am 29.06.2011 (Beilage der Kopie des Aufgabescheines) erfolgte Beantwortung des Vorhaltes des Finanzamtes hin, aus der im Wesentlichen Folgendes hervorgeht:

Nach Wiedergabe entsprechender Textpassagen aus dem angefochtenen Bescheid, dem Ersuchsschreiben um Ergänzung sowie der korrespondierenden Bestimmung des Gesellschaftsvertrages wurde auf den Widerspruch zwischen Bescheidbegründung und Vorhaltungen im "Ersuchen um Ergänzung" hingewiesen:

*Einerseits (in der Bescheidbegründung) werde kritisiert, dass der Arbeitseinsatz der Komplementärin im Vertrag zu wenig vergütet werde, andererseits (im "Ersuchen um Ergänzung"), dass der Kommanditist "**praktisch keine Chance mehr hat, positive Einkünfte aus der Beteiligung ... zu erzielen**", um gleichzeitig im nächsten Satz wieder zu beklagen, dass der Komplementärin, "**einer Beteiligten**, die die wesentliche Arbeitsleistung der Gesellschaft erbringt, von einem allfälligen, den Gewinnvorab übersteigenden Restgewinn, **lediglich ein Gewinnanteil von 10 Prozent zuerkannt**" werde .., obwohl auch und gleichzeitig "**somit die Gewinne der Komplementärin, allfällige Verluste aber fast ausschließlich dem Kommanditisten zugewiesen**" würden.*

*Um die Unverständlichkeit der oben angeführten Argumente zu veranschaulichen, würden verschiedene Ergebnisse anhand der Gewinnverteilungsregel des Gesellschaftsvertrages dargestellt.*

Ergebnisse	-10000	10000	30000	40000	50000
Komplementär	-1000	10000	24600	25600	26600
Kommanditist	-9000	0	5400	14400	23400

*Aus all dem sei nicht erkennbar, warum die von den Vertragspartnern der Gesellschaft dem Unternehmensgesetzbuch entsprechend getroffenen wirtschaftlichen Vereinbarungen nicht der Besteuerung zugrunde gelegt würden, sondern das Finanzamt vermeine, mit den im Verfahren oben angeführten vorgebrachten Überlegungen und Argumenten die*

*Bemessungsgrundlagen mit einer willkürlichen Aufteilung der Ergebnisse nach eigenem Gutdünken festsetzen zu müssen.*

*Es werde beantragt der Berufung statzugeben und die Einkünfte den Tatsachen entsprechend erklärungsgemäß festzusetzen.*

Dem Schreiben war wiederum ein Exemplar der "Änderung des Gesellschaftsvertrages der Kommanditgesellschaft" vom 01.06.2009 beigelegt.

**14.2. Zum Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 11.02.2014** teilte der steuerliche Vertreter der Bf im Wesentlichen Folgendes mit:

*Die Berechtigung und Verpflichtung der Abgabenbehörde, die Gewinnverteilung von Gesellschaften, insbesondere von Familiengesellschaften zu überprüfen, sei unbestritten; ebenso, dass sich die Angemessenheit vorrangig nach den Gesellschafterbeiträgen richte und die Gewinnverteilung auf Angemessenheit zu überprüfen sei.*

*Weiters werde zugestimmt, dass die Verteilung für den Fall der Unangemessenheit der Verteilung zu korrigieren sei. Dabei sei aber eine erhebliche Veränderung gegenüber dem Vorjahr an sich kein Grund zu einer Korrektur.*

In der Folge wurden seitens des steuerlichen Vertreters der Verfahrensablauf beim Finanzamt und die wesentlichen Passagen des Schriftverkehrs wiedergegeben sowie auf die fristgerechte Vorhaltsbeantwortung beim Finanzamt vom 29. Juni 2011 hingewiesen.

Weiters wurde **zur Erledigung der Aufträge des Bundesfinanzgerichtes vom 11.02.2014** der Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2005 vorgelegt und im Wesentlichen Folgendes mitgeteilt:

*Das Handelsgewerbe habe vom Beginn der Tätigkeit im Jahr 2005 bis 2008 im Wesentlichen darin bestanden, dass in Privatwohnungen Damenwäsche – Lingerie (Lieferant Firma G) verkauft bzw. Seminare über den Verkauf dieser Waren für andere Verkäufer abgehalten worden seien. Dabei habe sich der Arbeitseinsatz so aufgeteilt, dass den Großteil der Arbeitsleistungen B F geleistet habe, da der Verkauf der Damenwäsche nur in Damenrunden in Privatwohnungen stattgefunden habe. Nur bei Seminaren sei auch der Gesellschafter E F dabei gewesen. Es sei ein Arbeitseinsatz von etwa 20 Stunden pro Woche für B F und etwa 4 Stunden pro Woche für E F erforderlich gewesen.*

*Ab Mai 2009 sei die Geschäftspraxis wesentlich verändert worden. Das Damenwäschesgeschäft als Provisionär bei der Firma G sei gänzlich beendet und der Damenwäscheverkauf im Gebäude des Gesellschafters E F in einem Verkaufs- und Lagerraum mit einer Geschäftsfläche von 50 m<sup>2</sup> als Eigenhändler weiterbetrieben worden. Zusätzlich sei der Verkauf von Spiel- und Lehrmitteln im Außendienst aufgenommen worden. Die gesamten Arbeitszeiten sowohl im Verkauf von Damenwäsche im Eigenhandel in Wohnungen und im Geschäft als auch der Verkauf der Spiel- und Lehrmittel im Außendienst habe die Gesellschafterin B F übernommen. Ihr Arbeitseinsatz habe in der Woche etwa 50 Stunden betragen. Der Gesellschafter E F hingegen habe einerseits seinen Gebäudeanteil mit 50 m<sup>2</sup> (mietfrei) zur Verfügung stellen und andererseits den Geldmitteleinsatz für Eigenwarenverkauf und laufende*

*Betriebskosten finanzieren müssen. Arbeitseinsatz habe er keinen mehr leisten müssen."*

Letztendlich wurde zusammenfassend auf Folgendes hingewiesen:

*Das Problem bestehe im Wesentlichen darin, dass die Angemessenheitsprüfung des Finanzamtes nicht tatsächlich stattgefunden habe. Die Bescheide seien aufgrund von Vermutungen der Behörde über nicht überprüfte Sachverhalte erlassen worden.*

*Die Angemessenheitsprüfung habe nach nachvollziehbaren Maßstäben zu erfolgen, welche für eine Bemessung der Angemessenheit nachprüfbar seien. Außerdem seien die in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien für die Angehörigenverträge lediglich für die Beweiswürdigung maßgeblich (Verweis auf Doralt, EStG, § 2 Rz 160). Ansonsten seien grundsätzlich auch bei Angehörigen die zivilrechtlichen Verhältnisse für die Besteuerung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise heranzuziehen.*

Dabei seien folgende Grundsätze zu beachten:

***Das Sachlichkeitsgebot (Art. 7 B-VG – Keine Schlechterstellung von Ehegatten)***

*Nach ständiger Rechtsprechung des VfGH reiche das Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis nicht aus, eine steuerliche oder sozialversicherungsrechtliche Schlechterstellung sachlich zu begründen (Beiser in SWK 6/2011, S 299 mit Hinweis auf zit. Jud.).*

***Die Abgrenzung zur Privatsphäre § 2 EStG***

*Verweis auf Beiser in SWK 6/2011, S 299, wonach zusammenfassend die Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung im Sinn der notwendigen Trennung der Einkommensverwendung von der Einkunftszielung im Ertragsteuerrecht "zu prüfen" sei. Würden Verträge zwischen Familienangehörigen tatsächlich gelebt und vollzogen, so seien sie ebenso wie Verträge zwischen Familienfremden anzuerkennen.*

***Die Missbrauchskontrolle nach § 22 BAO***

*Das Kriterium der rechtlichen Angemessenheit bilde den Maßstab für eine Missbrauchsbeurteilung nach § 22 BAO. Marktkonforme Leistungen und Gegenleistungen seien also zwischen Familienangehörigen ebenso anzuerkennen wie zwischen Familienfremden.*

**14.3.** Aus dem auftragsgemäß vorgelegten **Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer Kommanditgesellschaft vom 22.12.2005** (notariell beglaubigt am 22.12.2005) geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

Als persönlich haftende Gesellschafterin sollte B F, Warenpräsentatorin, fungieren, als Kommanditist E F (**Punkt I**).

Die Firma mit dem Wortlaut "BF KEG" sollte ihren Sitz in Adr haben (**Punkt III**).

Unternehmensgegenstand war "die Ausübung der Vermittlung von Kosmetik- und Lingeriewaren" (**Punkt IV**). ....

**Punkt VII/Gesellschaftskapital, Einlage und Beteiligung:**

"(1) Das Kapital der Gesellschaft beträgt 7.000,-

Der Anteil des Komplementärs besteht aus beweglichem und unbeweglichem Anlagevermögen und beträgt rd. Euro 7.000,-.

*Der Kommanditist bringt ausschließlich seine Arbeitskraft ein.*

*Damit ist das Kapital von Euro 7.000,-- ausgewiesen."*

**Punkt VIII/Haftung und Vertretung:**

*"(1) Persönlich haftender Gesellschafter ist Frau B F. Sie ist ausschließlich zur Vertretung und Geschäftsführung der Gesellschaft berufen. Die unbeschränkte Haftung trifft den Komplementär, der Kommanditist haftet nur mit seiner Einlage.*

*(2) Der Kommanditist ist von der Vertretung und von der Geschäftsführung der Gesellschaft ausgeschlossen."*

**Punkt IX/Gesellschafterkonten:**

*"(1) Für jeden Gesellschafter werden ein festes Kapitalkonto und ein Verrechnungskonto geführt.*

*(2) Auf den festen Kapitalkonten werden die Einlagen gemäß § VII Abs. 2 verbucht, nach denen sich das Beteiligungsverhältnis richtet.*

*Demnach betragen die festen Kapitalkonten zum Unternehmensbeginn für*

*1. Frau B F: Euro 7.000,--*

*2. Herr E F: Euro 0,--*

*(3) Die Gesellschafterrechte einschließlich der Stimmrechte sowie die vermögenswerten Rechte auf Anteil am Vermögen und am Betriebsvermögen bestimmen sich nach dem Beteiligungsverhältnis, soweit in diesem Vertrag nicht ausdrücklich etwas anderes vereinbart wird.*

*(4) Die festen Kapitalkonten werden nicht verzinst.*

*(5) Auf den Verrechnungskonten werden Gewinn- und Verlustanteile sowie allfällige Einlagen und Entnahmen verbucht. Über die Verzinsung der Verrechnungskonten beschließt die Gesellschafterversammlung.*

*(6) Darlehen oder Kredite der Gesellschafter an die KEG sind auf einem eigenen Konto zu verbuchen."*

**Punkt X/Gewinn und Verlust:**

***"(1) Der Gewinn ist auf die Gesellschafter nach folgenden Verhältnissen aufzuteilen: Die Gewinn- und Verlustverteilung ist im Anschluss an die Erstellung der Bilanz jährlich von Neuem festzulegen.***

*(2) Für die Erstellung der Einnahmen- und Ausgabenrechnung bzw. der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sind die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung zu beachten."*

**Punkt XI/Gesellschafterbeschlüsse und Stimmrechte:**

*"(1) Die Gesellschafter fassen ihre Beschlüsse in Gesellschafterversammlungen oder schriftlich im Umlaufweg unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des § 34 GmbHG.*

...

*(4) Die Gesellschafterversammlung ist beschlussfähig, wenn mindestens 75% des Gesellschaftskapitals persönlich anwesend oder ordnungsgemäß vertreten ist."*

**Punkt XII/Verfügung über die Gesellschaftsanteile:**

*"Die Verfügung über die Gesellschaftsanteile kann durch den Komplementär und den Kommanditisten im Einvernehmen gemeinsam erfolgen."*

...

### **Punkt XV/Allgemeine Bestimmungen:**

Subsidiär gelten für die Gesellschaft die Bestimmungen des Erwerbsgesellschaftengesetzes und das Handelsgesetzbuch.

**15. Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 25.09.2014** wurde die Bf nach zusammenfassender Darstellung der sich aus der Vorhaltsbeantwortung sowie den vorgelegten Vereinbarungen ergebenden Beiträge der Gesellschafter zum Gesellschaftszweck um Beantwortung folgender Fragen bzw. Nachweis anhand geeigneter Unterlagen gebeten, welchem Auftrag die Bf mit **E-Mail vom 12.11.2014 (samt Anhängen)** nachkam:

#### **15.1. Antworten zu den Fragen nach der Finanzierung des Eigenwarenankaufs und der Betriebskosten:**

**15.1.1.** Die Finanzierung durch den Kommanditisten erfolgte laut Antwortschreiben zum Teil in Form von fixen Einlagen und zum Teil durch direkte Bezahlung vereinzelter Rechnungen.

**15.1.2.** Dem Ersuchen um Nachweis der Bestreitung des Eigenwarenankaufs und der Betriebskosten durch den Kommanditisten im Jahr 2009 durch geeignete Unterlagen (zB entsprechender Kontoauszüge in Verbindung mit Rechnungen) kam die Bf durch Vorlage von Kontoauszügen für die Jahre ab 2009 bis 2014 des Kontos des Kommanditisten bei der Bank nach. Weiters wurde eine Zusammenstellung (Excel-Datei) über dessen jährliche Zahlungen vorgelegt, aus der jeweils Datum, Adressat bzw. Zweck und der Betrag der jeweiligen Rechnungen hervorgingen.

Demnach wurden folgende Beträge (in Euro) ausgewiesen:

<b>2009</b>	13.958,59 <sup>1)</sup>
<b>2010</b>	3.870,08
<b>2011</b>	14.251,21 <sup>2)</sup>
<b>2012</b>	23.095,59 <sup>2)</sup>
<b>2013</b>	12.615,27 <sup>2)</sup>
<b>2014</b>	23.656,93 <sup>2)</sup>

<sup>1)</sup> Darin enthalten eine "Überweisung" vom 13.06.2009 iHv 13.000,00, die auf den Kontoauszügen als Eingang am Konto des Kommanditisten aufscheint.

<sup>2)</sup> Darin jeweils enthalten Überweisungen auf das Konto "B F"

**15.1.3.** Zum Ersuchen um Darstellung der im Gesellschaftsvertrag angesprochenen festen Kapitalkonten sowie der Entwicklung der Verrechnungskonten ab 2006 wurde

mitgeteilt, dass solche nicht geführt worden seien. Dies auch vor allem deshalb, weil keine doppelte Buchführung, sondern eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung geführt worden sei.

### **15.2. Antworten zu den Fragen nach dem Geschäftslokal:**

Über Ersuchen um Information über die tatsächliche Größe des Geschäftslokales im Hinblick auf die Formulierung in der Vereinbarung vom 01.06.2009 "Nutzungsrecht an dieser gemeinsamen Immobilie im Ausmaß des Geschäftslokales von etwa 50 m<sup>2</sup>" teilte die Bf mit, *dass das Geschäftslokal insgesamt 50 m<sup>2</sup> groß gewesen sei. Daher habe nach dieser Berechnung der Kommanditist 25 m<sup>2</sup> zur Verfügung gestellt; die Komplementärin habe ebenfalls ihren Hälftenanteil von 25 m<sup>2</sup> eingebracht.*

*Der Posten "Miete/Pacht/Leasing" in Höhe von 2.552,77 Euro laut Abgabenerklärung habe den Leasingaufwand/PKW betroffen.*

**15.3.** Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes legte die Bf die **Anlagenkartei** 2009 vor.

**16.** In seiner **Stellungnahme** zu den im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen des Beschwerdeverfahrens wies der **Vertreter des Finanzamtes** darauf hin, dass aus diesen keine nachvollziehbaren Einlageleistungen zu entnehmen seien und die beantragte Gewinnverteilung unplausibel sei.

**17.** In der **Ladung vom 02.04.2015** zur mündlichen Verhandlung am 28.04.2015 wurde die Bf unter anderem ersucht, Rechnungen bzw. Überweisungsbelege betreffend die vom Kommanditisten im Jahr 2009 laut vorgelegter Aufstellung und Kontoauszügen (Mail vom 12.11.2014) geleisteten Zahlungen mitzubringen.

**18.** Am 23.04.2015 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf eine **Stellungnahme der SGmbH vom 22.04.2015** zur Frage der Publizität bei Gesellschaftsverträgen unter Familienangehörigen mit rechtlichen Ausführungen und Schlussfolgerungen zum gegenständlichen Fall, wobei in dem diesem Gutachten zugrunde gelegten Sachverhalt darauf hingewiesen wurde, dass entgegen der Formulierung des Gesellschaftsvertrages vom 22.12.2005 in der Realität die Komplementärin reine Arbeitsgesellschafterin gewesen und auch im Firmenbuch als gewerberechtliche Geschäftsführerin eingetragen war, während der Kommanditist reiner Kapitalgeber, ua durch Einbringung des Nutzungsrechts am Geschäftslokal gewesen sei.

Die in § 7 des Gesellschaftsvertrages vorgesehene Regelung der Einbringung von Kapital in Höhe von 7.000 Euro durch die Komplementärin, während das Kapitalkonto des Kommanditisten 0 betragen sollte, sei nie beabsichtigt gewesen und auch nie vollzogen worden. Tatsächlich habe der Kommanditist regelmäßig Einlagen geleistet, indem er Auslagen der KG übernommen habe, weshalb seine Einlage stetig angestiegen sei. Die Komplementärin habe ausschließlich ihre Arbeitskraft eingebracht, sei also reine Arbeitsgesellschafterin gewesen.

2008 sei der Gesellschaftsvertrag durch mündliche Vereinbarung geändert und am 01.06.2009 eine explizite Gewinn- und Verlustverteilung schriftlich dokumentiert worden. Diese sei ab 2009 auf Basis dieser Vereinbarung erfolgt. Der Änderungsvertrag sei den

Steuererklärungen 2009 zugrunde gelegt worden, der Finanzverwaltung aber erst später kundgetan worden.

**19.** Im Rahmen der am **28.04.2015** durchgeföhrten **mündlichen Verhandlung** vor der Einzelrichterin des Bundesfinanzgerichtes wurde zusammenfassend im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde zunächst darauf hingewiesen, dass es sich bei der im Firmenbuch eingetragenen Haftsumme des Kommanditisten nicht um eine Vermögenseinlage handle. Weiters wurde betont, dass die vor 2009 existierende (alte) Gewinnverteilung in keiner Weise stärker publik gewesen sei als die neue. Der Gesellschaftsvertrag sei dem Finanzamt nicht vorgelegen, sondern erstmals dem Bundesfinanzgericht bekannt gegeben worden. Die Gewinnverteilung habe sich auch nur aus der Steuererklärung ergeben. Besonders wurde auch auf die Nichtdurchführung der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Einlage hingewiesen.

Der Vertreter des Finanzamtes wies darauf hin, dass sich die Einlage aus dem Vertrag ergebe. Es sei daher aktenwidrig anzunehmen, dass die Komplementärin eine reine Arbeitsgesellschafterin ohne Kapitaleinlage gewesen sei. Es habe im Jahr 2004 Einlagen von 7.430 Euro gegeben. Ob diese von beiden Ehegatten oder von der Komplementärin gekommen seien, bleibe dahingestellt. Das Gebäude, in dem sich das Studio befindet, habe offensichtlich beiden Ehegatten gehört und sei nicht, wie im Gutachten angeführt, eine reine Nutzungseinlage des Kommanditisten gewesen.

Seitens des steuerlichen Vertreters wurde dargelegt, dass die Ehegatten schon vorher im Kosmetikbereich tätig gewesen seien. Der Kommanditist sei bereits seit 1992 als Einzelunternehmer als Kosmetikfachberater tätig und seine Gattin bis 2002 reine Angestellte von ihm gewesen. Dann sei er ein Dienstverhältnis eingegangen, durch welches er ausreichend Einkommen erzielt habe. Die Ehegattin habe ab 2003 zunächst als Einzelunternehmerin gearbeitet; ab 2006 sei dann die Kommanditgesellschaft gegründet worden. Die Komplementärin habe damals Anlagegüter eingebracht, die, wie aus dem Anlagenverzeichnis der alten Jahresabschlüsse zu ersehen sei, von ihrem Gatten finanziert worden seien.

Gesellschaftsvertrag und Steuererklärungen seien zuvor von einer Wirtschaftstreuhandgesellschaft in Kärnten gemacht worden. Erst anlässlich der Vorsprache beim nunmehrigen steuerlichen Vertreter habe man den Vertrag genau angesehen.

Die Verteilung der Gesellschaftsbeiträge laut Vertrag sei atypisch gewesen. Normalerweise sei der Komplementär immer der, der arbeite; der Kommanditist sei praktisch Beteiligter. Seine Mitarbeit sei im UGB nicht vorgesehen. Die Konstellation in der laut UGB vorgesehenen typischen Form sei sehr häufig so, dass der eine das Geld habe und der andere die Zeit und die Ideen. In diesem Fall sei es auch so passiert. Der Gesellschaftsvertrag sei von der Intention genau umgekehrt geschrieben.

Über Einwurf der Richterin wurde auch vom steuerlichen Vertreter zugebilligt, dass aus der Tatsache, dass im Gesellschaftsvertrag keine Arbeitsleistung der Komplementärin festgeschrieben sei, nicht abzuleiten sei, dass sie nicht mitgearbeitet habe, da sie

als Komplementärin Vertreterin und Geschäftsführerin der KG war. Tatsächlich sei auch vorgebracht worden, dass sie schon vorher 20 Stunden gearbeitet habe und der Kommanditist nur 4 Stunden.

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde darauf hingewiesen, dass der Gesellschaftsvertrag sehr verwirrend gewesen sei. Wie die Historie zeige, habe tatsächlich die Komplementärin die Arbeitskraft zur Verfügung gestellt und der Kommanditist die Finanzierung der Investitionen übernommen.

Der Vertreter des Finanzamtes wies auf die Arbeitsleistung als wesentliches Kriterium bei der Beurteilung, was einem Gesellschafter zusteht, hin. Von den Finanzierungsleistungen stünde nichts im Vertrag und seien diese vom Sachverhalt her nicht nachgewiesen.

Unter Bezugnahme auf das Ersuchen in der Ladung zur mündlichen Verhandlung, die Rechnungen und Belege zur Verhandlung mitzubringen, wies die Richterin darauf hin, dass im Jahr laut vorgelegten Kontoauszügen und Aufstellung der Bf kleinere Beträge im Gesamtausmaß von ca. 900 Euro eingezahlt worden seien, der behauptete maßgebliche Einlagebetrag vom 13.06.2009 in Höhe von 13.000 Euro aber nicht nachvollziehbar sei, weil es sich hiebei um einen Eingang am Konto des Kommanditisten (Kontoübertrag) gehandelt habe.

Hiezu gab der steuerliche Vertreter an, dass man sich beim Geldfluss der Problematik der Nachweisbarkeit bewusst sei, da beide Gesellschafter jeweils tatsächlich nur ein Konto auf eigenen Namen geführt hätten. Er mache hier die Glaubhaftmachung bzw. eine Schätzung der wirtschaftlichen Beiträge geltend. Wesentlicher Faktor sei die Arbeit; der Nachweis des eingelegten Kapitals auf den Cent genau werde schwierig, weil es keine doppelte Buchführung gegeben habe und keine genaue Zuordnung des Geldflusses im Einzelfall erfolgt sei. Er habe eine grobe Schätzung bzw. Berechnung angestellt. Auf Basis der Annahme eines Monatsgehaltes von 1.400 Euro brutto im Verkauf bei 40 Stunden hätten sich von 2006 bis 2008 bei der Komplementärin für 20 Stunden 9.800 Euro ergeben und beim Kommanditisten 1.960 Euro. Ab 2009 hätten sich bei Frau F 29.400 Euro für Arbeit ergeben, für Herrn F 0 Euro. Die Investitionen von Herrn F habe er 2006 bis 2008 mit ca. 7.500 Euro angesetzt und für die übernommenen Investitionen im Anlagevermögen ca. 6.800 Euro angenommen. Die Gebäudenutzung habe er für beide Partner mit dem Mietwert von je 3.000 Euro angesetzt. Dadurch habe sich eine Rechenzwischensumme für die Jahre 2006 bis 2009 von 61.800 Euro für Frau F und von 23.247 Euro für Herrn F ergeben. Die bezahlten Verluste seien dazu gerechnet worden, wobei davon ausgegangen worden sei, dass die vorhergehenden Gewinne ausbezahlt und für die Lebensführung verwendet worden seien. Den Verlust 2009 in Höhe von 5.886 Euro habe Herr F bezahlt. Die Verluste in den Folgejahren seien durch die Aufstockung des Warenlagers entstanden. Bei einem § 4/3-Rechner würden die bezahlten Waren einen Verlust darstellen. Ende 2014 habe der Wert des Warenlagers ca. 70.000 Euro betragen. Was die Gesellschafterbeiträge anlange, sei er (der steuerliche Vertreter) in den Jahren 2009 bis 2013 auf einen Anteil/ Herr F von ca. 70% und einen Anteil/Frau F von ca. 30% gekommen, wobei der Beitrag von Frau F ausschließlich in Arbeit bestanden habe. Sie habe mindestens 60 Stunden in der Woche geleistet. Dieser Arbeit sei ein Wert von 2.000 Euro/Monat zugeschrieben

worden. Bei einem Gewinn sei ein Schlüssel 90:10 vorgesehen gewesen, dass auch der Kommanditist etwas bekomme. Er habe ca. 77.000 Euro hineingesteckt. Dem stünden 70.000 Euro an Wert für das Warenlager gegenüber. Hätte er sein Geld auf ein Sparbuch gelegt, hätte er maximal 1% Zinsen bekommen. Er habe ja die Geschäftsbranche aufgrund jahrelanger Berufserfahrung gekannt. Verluste würden nicht angestrebt. Herr F habe in der Anfangsphase sein erspartes Geld in das Unternehmen gesteckt, Frau F ihre Arbeitskraft. Das müsse für den Verlustfall reichen. Das wirtschaftliche Ergebnis, dass sie einen Verlust von 90% tragen müsse, könne nicht richtig sein.

Über Einwurf der Richterin, ob eine Gewinnverteilung von 70% zu 30% angestrebt werde, betonte der steuerliche Vertreter, dass er nur die Beiträge dargestellt habe. Er wolle ein zweistufiges Verfahren und dem UGB entsprechend den Ausschluss der reinen Arbeitsgesellschafterin vom Verlust. Der Gesellschaftsvertrag 2008/2009 entspreche in etwa dieser Regel. Bei einem Verlust verliere die Komplementärin den Wert ihrer Arbeitsleistung; sie könnte ja den Verlust gar nicht bezahlen.

In der Folge wurde von der Richterin eine Gegenüberstellung der Verlustverteilung laut vorliegenden Verträgen dargestellt. Laut Gesellschaftsvertrag aus dem Jahr 2005 könne eine Aufteilung 90% (Komplementärin) zu 10% (Kommanditist) grundsätzlich vertreten werden, was auch im vorgelegten Gutachten ausgedrückt worden sei. Dabei seien bei der Komplementärin die Einlage von 7.000 Euro sowie die Vollhaftung berücksichtigt worden. Die Haftung des Kommanditisten mit 300 Euro laut Firmenbuch sei verschwindend gering gewesen. Unter Bedachtnahme auf die Arbeitsleistung sei kein Grund ersehen worden, an der Aufteilung 90:10 zu zweifeln.

Eine Gegenüberstellung aufgrund der Änderungsvereinbarung (in diesem Zusammenhang wurde auf die Problematik der Beweiskriterien bei Angehörigenvereinbarungen hingewiesen) habe Folgendes ergeben: An Arbeitskraft seien laut Vereinbarung bei Frau F 2.000 Euro pro Monat, das sind 24.000 Euro jährlich herangezogen worden. Die Vollhaftung sei bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung schwer zu bewerten und sei konkret mit dem Doppelten der Haftung des Kommanditisten von 300 Euro, also 600 Euro geschätzt worden. Das Nutzungsrecht der Immobilie sei (ähnlich wie vom steuerlichen Vertreter) nach den Werten des Immobilienpreisspiegels (9 Euro/m<sup>2</sup>), also mit 2.700 Euro je Gesellschafter (je 25 m<sup>2</sup>) geschätzt worden. Bei Herrn F sei die Arbeitskraft mit 0 angesetzt worden. Bei dieser Gegenüberstellung würde wiederum das Verhältnis 90:10 herauskommen. Das große Problem würden die Einlagen darstellen. Es werde behauptet, dass Einlagen geleistet worden seien. Bedungene Einlagen seien nirgends ersichtlich, man könne die Einlagen auch nicht nachvollziehen. Insbesondere könne die Einlage von 13.000 Euro (Buchung 12.06., Fälligstellung 13.06.2009) nicht nachvollzogen werden. Dies sei auch der Grund für das Ersuchen in der Ladung gewesen, Nachweise zur Verhandlung mitzubringen.

Zur Frage nach einem Überweisungsbeleg führte der steuerliche Vertreter aus, dass man die Bankbelege nachträglich von der Bank als EDV-Ausdrucke bekommen habe. Nachdem keine doppelte Buchführung geführt worden sei, könnte hier Einzeleinlagen

bzw. die Führung eines Kapitalkontos nicht nachgewiesen werden. Aber die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ergebe sich aus dem Vertrag.

Laut Vertreter des Finanzamtes, der ebenfalls auf die mangelnde Nachvollziehbarkeit hinwies, stünde auch die Führung von Kapitalkonten im Vertrag.

Aus dem Vertrag ergebe sich auch – so der steuerliche Vertreter –, dass die Gewinnverteilung jährlich im Nachhinein neu festzulegen sei. Das sei auch so gemacht worden. Diese erste Vereinbarung sei publik und könne auch so herangezogen werden, wenn die Vereinbarung 2009 nicht gelten solle. Der Nachweis der einzelnen Geldflüsse könne nicht erfolgen; es müsse aber die Glaubhaftmachung und die wirtschaftliche Betrachtung genügen. Eventuell müsse man die 13.000 Euro streichen.

Die Richterin wies darauf hin, dass für den Fall der mangelnden Nachvollziehbarkeit der Einlage von 13.000 Euro im Jahr 2009 nur noch kleinere Einlagen im Gesamtausmaß von 900 Euro übrig blieben.

Der steuerliche Vertreter betont nochmals, dass er geltend mache, dass tatsächlich der laufende Verlust bezahlt worden sei. Er könne nur den Augenscheinsbeweis geltend machen. Frau F habe die Mittel nicht gehabt. Von den beiden Gesellschaftern habe nur Herr F das Geld gehabt. Das sei eben glaubhaft. Ein Einzelbeweis, was er genau bezahlt habe, hätte ein Kapitalkonto erfordert, das aber bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, die möglich sei, nicht geführt werde. Die Erfassung von Geldüberträgen von einem Konto auf das andere sei ja nach der Systematik der § 4/3-Rechnung auch nicht vorgesehen. Die Zuordnung sei anhand der von der Bank übermittelten Auszüge unter Erstellung einer Liste versucht worden. Daraus ableiten zu können, dass die wirtschaftliche Tätigkeit nicht so stattgefunden habe, werde bezweifelt.

In diesem Zusammenhang wurden vom steuerlichen Vertreter Berechnungen über die Entwicklung der Kapitalkonten vorgelegt.

Festgehalten wurde seitens der steuerlichen Vertretung weiters, dass die Aufteilung 90:10 zunächst nur für die Gewinnverteilung gelten sollte. Im Verlustfall stelle sich die Sachlage anders dar. Im Gewinnfall könne der Gewinnvorab tatsächlich bedient werden; im Verlustfall stehe nur die Verteilung der Verluste in Frage. Es sei ein Beweisproblem, wer diese tatsächlich trage, dass diese tatsächlich durch Zahlungen des Kommanditisten abgedeckt worden seien.

Der Finanzamtsvertreter wies darauf hin, dass die Gewinnverteilung bei familienhaften Verhältnissen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu erfolgen habe. Es stelle sich die Frage, inwieweit es einen Gewinnvorab bei ständig steigenden Verlusten geben könne. Laut steuerlichem Vertreter waren die Verluste nur durch die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung entstanden. Im Falle der Bilanzierung wäre das Warenlager im Wert von 70.000 Euro (die Lingeriewaren würden auch nicht entmoden) einzubeziehen gewesen. Über Frage der Richterin betont der steuerliche Vertreter nochmals, dass der Gesellschaftsvertrag 2005 erstmals dem Bundesfinanzgericht vorgelegt worden sei. Nach Publizitätsgrundsätzen sei er als Nullum zu betrachten. Zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung habe das Finanzamt nur die Urkunde vom 01.06.2009 gehabt. Der

ursprüngliche Vertrag sei niemandem publik gewesen. Die notarielle Beurkundung der Unterschriften sage nur aus, dass die Unterschriften echt seien.

Der Finanzamtsvertreter wies darauf hin, dass man dadurch auch den Zeitpunkt der Unterschriften nachvollziehen könne.

Dem Einwand des Finanzamtsvertreters, dass eine derartig gravierende Gewinnverteilungsänderung im Wirtschaftsleben nicht üblich sei, entgegnete der steuerliche Vertreter, dass es keinesfalls ungewöhnlich sei, dass man dann, wenn man mit der Bewirtschaftung keinen Erfolg habe, etwas ändere. Die Ehegatten hätten das Ende 2008 gesehen, 2006 und 2007 seien noch Gewinne erwirtschaftet worden.

Hingewiesen wurde noch einmal darauf, dass die tatsächliche Bewirtschaftung von den in der Vergangenheit nicht ausreichend beratenen Gesellschaftern nicht darauf ausgerichtet gewesen sei, den Vertrag so durchzuführen, wie er abgeschlossen war.

Die Änderung der Geschäftspraxis (Übergang vom Außendienst zu stationärem Verkauf) sei fließend Ende 2008/Anfang 2009 erfolgt.

Zusammenfassend wurde von der Richterin zu den Gesellschafterbeiträgen festgehalten, dass der Wert des Mietrechts bzw. des Nutzungsrechts an der Immobilie übereinstimmend mit 2.700 bzw. 3.000 Euro je Gesellschafter angesetzt werden könne. Der Wert der Vollhaftung der Komplementärin werde mit dem Doppelten der Kommanditisten-Haftung von 300 Euro, also 600 Euro geschätzt. Der Wert der Arbeitskraft von Frau F sei laut Vereinbarung vom 01.06.2009 mit 2.000 Euro zu bemessen. Hinsichtlich der Einlagen sei der steuerliche Vertreter der Meinung, dass diese als glaubhaft gemacht angesehen werden müssten, da ständig Verluste zu tragen waren.

Der steuerliche Vertreter merkte dazu an, dass der geschätzte Lagerwert von 70.000 Euro in etwa den Beträgen entspräche, die Herr F geleistet habe. Frau F habe dieses mangels finanzieller Mittel nicht bezahlen können. In der Zukunft würde dann auch derjenige die Gewinne versteuern, der den Beitrag wirtschaftlich geleistet habe.

Auf die Frage der Richterin, warum die Einlageleistungen in der Vereinbarung vom 01.06.2009 nicht festgehalten worden seien, gab der steuerliche Vertreter an, dass sich das implizit daraus ergebe. Wenn ein Gesellschafter nur die Arbeitskraft einbringe, müsse der andere das Geld einbringen.

Der Finanzamtsvertreter wies darauf hin, dass ein fremder Kommanditist ohne Verpflichtung kaum solche Beträge nachschießen würde, wie sie dargestellt worden waren.

Der steuerliche Vertreter erwiderte, dass im Hinblick auf die Alternative, das Geld zur Bank zu geben und nur 1% Zinsen von 77.000 Euro zu erlangen, die Einlagenleistung durchaus eine wirtschaftlich vernünftige Investition gewesen sei, zumal der Kommanditist das Geschäft seit 1992 kenne. Er wies weiters darauf hin, dass sich die Gewinnverteilung nach der Rechtsprechung des VwGH nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweisen müsse. Danach könne es auch nicht darauf ankommen, dass lediglich ein Versehen des Vertragsverfassers vorliege. Im gegenständlichen Fall habe man es mit einem Vertrag zu tun, bei dem dem Vertragsverfasser 2005 einige Fehler unterlaufen wären (zB Führung von Kapitalkonten bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung). Darauf

könne es aber nicht ankommen, sondern darauf, dass die wirtschaftlichen Verhältnisse angemessen berücksichtigt würden.

Der Finanzamtsvertreter wies unter Berufung auf die Judikatur des VwGH und UFS-Entscheidungspraxis darauf hin, dass rückwirkende Vereinbarungen gerade bei Familienverträgen unzulässig seien. Eine Bekanntgabe an das Finanzamt hätte vor Ablauf des Veranlagungszeitraumes zur erfolgen, für den die Änderung durchgeführt werden solle. Ansonsten sei auch nach seiner Meinung auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen.

Dem wurde seitens der steuerlichen Vertretung entgegnet, dass es tatsächlich keine rückwirkende Vereinbarung gegeben habe. Die vor 2009 existierende Vereinbarung war dem Finanzamt nie mitgeteilt worden. Es habe sich nur die tatsächliche Durchführung im Rahmen der Abgabenerklärungen der Vorjahre ergeben. Es habe somit keine neue Vereinbarung gegenüber einer bisher mitgeteilten gegeben. Außerdem werde nochmals unterstrichen, dass für die Angemessenheit der Gewinnverteilung das Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich sei. Der Gesellschaftsvertrag habe diesbezüglich keine weitere Bedeutung als das, was angemessen sei.

Festgehalten wurde vom steuerlichen Vertreter noch einmal über Frage der Richterin, dass es für den Betrag von 13.000 Euro keinen Überweisungsbeleg gebe.

Außerdem wurde betont, dass Frau F die im Einzelunternehmen genutzten Anlagegüter von ihrem Ehemann bekommen und sie auch nie bezahlt habe. Sie seien daher eine Einlage von Herrn F.

Über Vorhalt der Richterin, dass sie im Anlagenverzeichnis der Einzelunternehmerin drinnen gewesen seien: Die Einlagegüter seien nicht geschenkt, sondern dann in die KG übertragen worden. Herr F war zuerst Einzelunternehmer, dann war Frau F Alleinunternehmerin und schließlich waren sie beide Unternehmer. Kapitaleinlagen von Frau F hätten daher nie stattgefunden. Herr F habe ihr die Güter als Einzelunternehmerin nur zur Verfügung gestellt und seine Einlagen dann formal bei der KG-Gründung eingebbracht. Dafür wolle er auch einen Gewinnanteil haben.

Das müsse glaubhaft sein, auch wenn einzelne Zahlungsbelege für diese Vorgänge nicht mehr vorlägen. Der steuerliche Vertreter überreichte eine Kopie des Anlagenverzeichnisses 2006 und eine Aufstellung über den zeitlichen Ablauf der Tätigkeiten.

Abschließend beantragte der Vertreter der belangten Behörde unter Verweis auf seine Ausführungen die Abweisung des Beschwerdebegehrens.

Die steuerliche Vertretung beantragte die Stattgabe des Beschwerdebegehrens im Sinne der erklärten Gewinnaufteilung bzw. eine angemessene Gewinnverteilung auf Basis des Gesamtbildes der Verhältnisse, wie sie auch aus der Vereinbarung 2009 nachvollziehbar zu ersehen seien.

Der steuerliche Vertreter beantragte die Übermittlung einer Abschrift der mittels Schallträger erstellten Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung.

**20.** Mit **Beschluss vom 19.05.2015** wurde eine entsprechende Abschrift an die Bf zugestellt. Einwendungen wegen allfälliger Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit der Übertragung wurden nicht erhoben.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **I) Streitpunkt:**

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war die **Gewinnverteilung** zwischen den beiden Gesellschaftern (= Ehegatten) der Kommanditgesellschaft strittig.

#### **II) Sachverhalt:**

Das Bundesfinanzgericht legte seiner Entscheidung folgenden für die rechtliche Beurteilung wesentlichen Sachverhalt zugrunde, der sich aufgrund der Ermittlungsergebnisse im Rahmen des dargestellten Verfahrensablaufes ergab:

Mit notariell beglaubigtem **Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2005** wurde von den Ehegatten E und B F die Firma "BF KEG" gegründet, die später gemäß UGB in "BF KG" umfirmiert wurde.

Unternehmensgegenstand war die Vermittlung von Kosmetik- und Lingeriewaren.

Das Kapital der Gesellschaft betrug laut Vertrag 7.000,00 Euro, wobei dies dem Anteil der Komplementärin B F bestehend aus beweglichem und unbeweglichem Anlagevermögen entsprach. Der Kommanditist E F, der hauptberuflich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog, brachte nach den Ausführungen im Vertrag ausschließlich seine Arbeitskraft ein. Zur ausschließlichen Vertretung der Gesellschaft und Geschäftsführung war die unbeschränkt haftende Komplementärin berufen; der Kommanditist sollte nur mit seiner Einlage haften.

Für jeden Gesellschafter waren laut Vertrag ein festes Kapitalkonto und ein Verrechnungskonto einzurichten, wobei auf den festen Kapitalkonten die Einlagen zu verbuchen waren, nach denen sich das Beteiligungsverhältnis richtete. Demnach betrugen die festen Kapitalkonten zu Unternehmensbeginn für die Komplementärin 7.000,00 Euro, für den Kommanditisten 0,00 Euro. Auf den Verrechnungskonten sollten Gewinn- und Verlustanteile sowie allfällige Einlagen und Entnahmen verbucht werden.

Die Gewinn- und Verlustverteilung war laut Punkt X des Vertrages im Anschluss an die Erstellung der Bilanz jährlich von Neuem festzulegen.

Im Firmenbuch wurde der Kommanditist mit einer Haftsumme von 300,00 Euro verzeichnet.

In der Folge wurden in den Erklärungen zur Feststellung von Einkünften für die Jahre **2006 bis 2008** folgende Ergebnisse ausgewiesen, die erklärungsgemäß im **Verhältnis 90% (Komplementärin) zu 10% (Kommanditist)** aufgeteilt wurden:

2006: 15.897,63 Euro (Erklärung vom 30.12.2007)

2007: 12.080,08 Euro (Erklärung vom 10.07.2008)

2008: - 2.192,40 Euro (Erklärung vom 30.04.2009)

Im Rahmen der am 20.01.2011 abgegebenen Steuererklärung **2009** wurde ein Verlust in Höhe von – 5.886,21 Euro erklärt, der abweichend von den Vorjahren im **umgekehrten Verhältnis 10% (Komplementärin) zu 90% (Kommanditist)** aufgeteilt wurde.

Der Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2005 lag der Abgabenbehörde nicht vor.

Über Nachfrage des Finanzamtes wurde am 03.03.2011 mitgeteilt, dass sich die Tätigkeit der KG Ende 2008 wesentlich geändert habe. Ab 2009 sei anstatt der Warenpräsentation ein Warenhandel mit geändertem Arbeits- und Mitteleinsatz betrieben worden.

Tatsächlich schienen in der Erklärung 2008 auch erstmals Betriebsausgaben aus dem Titel des Wareneinsatzes in Höhe von 22.346,55 Euro auf.

Ebenfalls wurde am 03.03.2011 über die Ende 2008 vereinbarten Änderungen eine schriftliche Vereinbarung zwischen den Ehegatten F vom **01.06.2009** mit dem Titel "**Änderung des Gesellschaftsvertrages der Kommanditgesellschaft**" vorgelegt, die den ursprünglichen Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2005 vollständig ersetzen sollte.

Diese war von einem Notar weder errichtet noch beglaubigt worden.

Aus deren Punkt IV - das ist der wesentliche Punkt der Vereinbarung - geht Folgendes hervor:

*"Der Kommanditist ist typischer Kommanditist. Er arbeitet weder mit, noch ist er an der Geschäftsführung beteiligt. Der Kommanditist hat bisher das Nutzungsrecht an der gemeinsamen Immobilie in Ort in der Straße im Ausmaß des Geschäftslokales von etwa 50 m<sup>2</sup> eingebracht. Weiters haftet er mit der im Firmenbuch eingetragenen Haftsumme. Die Komplementärin hat bisher ausschließlich ihre Arbeitskraft eingebracht und bringt auch künftig ausschließlich ihre Arbeitskraft ein. Der Kommanditist ist mit 90% und die Komplementärin mit 10% an den laufenden Erträgen beteiligt. Im Falle eines Gewinnes stehen der Komplementärin für ihre Arbeitsleistung ein Vorab in Höhe von Euro 2.000 (zweitausend) pro Monat zu. Von diesem Gewinnanteil muss die Komplementärin die allfälligen Pflichtversicherungsbeiträge und Ertragsteuern selbst decken. Im Falle eines Verlustes trägt die Gesellschaft die Pflichtversicherung für die Komplementärin. Ein allfälliger Substanzwert bei Unternehmensbeendigung steht beiden Gesellschaftern zu gleichen Anteilen zu."*

Das Finanzamt teilte die Einkünfte der KG im **Bescheid vom 17.03.2011 über die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2009** abweichend von der Erklärung auf, indem es diese wie in den Vorjahren zu 90% der Komplementärin und zu 10% dem Kommanditisten zurechnete.

Dagegen wurde **Berufung** erhoben und eingewendet, dass die erklärte Gewinnverteilung den rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisses entspräche.

Im Beschwerdeverfahren ergaben sich folgende wesentlichen sachverhaltsmäßigen Erkenntnisse:

Herr F war bereits ab 1992 als Einzelunternehmer als Kosmetikfachberater tätig und ging dann 2002 ein Dienstverhältnis ein. Seine Gattin war bis 2002 bei ihm als Angestellte beschäftigt und führte ab 2003 die Kosmetikfachberatung als Einzelunternehmerin

weiter. Dabei übernahm sie die Anlagegüter von ihrem Gatten. Diese brachte sie ab 2006 (Buchwert Anfang 2006 laut Anlagenverzeichnis 8.505,41 Euro - davon Buchwert/Gebäudeanteil Arbeitszimmer 6.979,70 Euro; Rest bewegliche Anlagegüter) wiederum in die KEG ein und wurde hiefür im Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2005 für die Einbringung beweglicher und unbeweglicher Anlagegüter ein Gesellschaftsanteil von 7.000,00 Euro für die Komplementärin festgehalten.

Die für betriebliche Zwecke genutzte Räumlichkeit befand sich im gemeinsamen Haus. Von Beginn an bestand die Tätigkeit in den Jahren 2005 bis 2008 im Wesentlichen darin, dass in Privatwohnungen Damenwäsche-Lingerie verkauft wurde bzw. Seminare über den Verkauf dieser Waren für andere Verkäufer abgehalten wurden. Den Großteil der Arbeitsleistungen erbrachte die Komplementärin, da der Verkauf der Damenwäsche nur in Damenrunden in Privatwohnungen stattfand. Nur bei Seminaren war auch der Kommanditist dabei. Es war ein Arbeitseinsatz von etwa 20 Stunden pro Woche für die Komplementärin und etwa 4 Stunden pro Woche für den Kommanditisten erforderlich. Ab Ende 2008/2009 wurde die Geschäftspraxis wesentlich verändert. Es wurde das Damenwäschegeschäft als Provisionär beendet. Der Damenwäscheverkauf wurde im Gebäude des Ehepaars im Verkaufs- und Lagerraum mit einer Geschäftsfläche von 50 m<sup>2</sup> als Eigenhändler weiterbetrieben. Zusätzlich wurde der Verkauf von Spiel- und Lehrmitteln im Außendienst aufgenommen. Die gesamten Arbeitszeiten sowohl im Verkauf von Damenwäsche im Eigenhandel in Wohnungen und im Geschäft als auch den Verkauf der Spiel- und Lehrmittel im Außendienst übernahm die Komplementärin. Ihr Arbeitseinsatz betrug in der Woche etwa 50-60 Stunden.

Die erstmals in der Vorhaltsbeantwortung vom 01.03.2014 gegenüber dem Bundesfinanzgericht erwähnte Gesellschafterbeitrag des Kommanditisten in Form der Finanzierung des Eigenwarenankaufs und der Betriebskosten konnte nicht nachgewiesen werden. Es wurde dessen Glaubhaftmachung geltend gemacht, da die Komplementärin nicht über die finanziellen Mittel verfügt habe.

Die im Gesellschaftsvertrag angesprochenen festen Kapitalkonten und Verrechnungskonten ab 2006 wurden nicht geführt, da der Gewinn nicht in Form einer doppelten Buchführung, sondern einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt wurde.

Mit Mail vom 12.11.2014 wurde auch die Anlagenkartei 2009 vorgelegt. Daraus geht hervor, dass an "Nutzungseinlagen Gebäude" ein am 01.01.2004 angeschafftes Studio mit einem anteiligen Gebäudewert von 7.430 Euro und per 31.12.2009 anteilige Adaptierungen im Ausmaß von 6.808,19 Euro (das entspricht 17,39%) zum Betriebsvermögen gehörten. Außerdem waren am 01.06.2003 diverse Gegenstände (Bankomatkasse, Kosmetikstuhl etc.) als sonstige Geschäftsausstattung angeschafft worden, die außer einem Quarzwärmestrahler (AfA 2009 59,52 Euro) bereits zur Gänze abgeschrieben waren. Ebenso war es bei den 2003 und 2004 angeschafften EDV-Anlagen. Die 2009 angeschafften geringwertigen Wirtschaftsgüter beliefen sich auf 7,49 Euro. Die in den Anlagenverzeichnissen der Einzelunternehmerin und der KG ausgewiesenen Anlagegüter waren nahezu ident.

Zusammenfassend wurden im Beschwerdeverfahren für das Jahr 2009 wertmäßig folgende **nachvollziehbaren Gesellschafterbeiträge** festgestellt (Beträge in Euro):

	<b>Komplementärin</b>	<b>Kommanditist</b>
Arbeitseinsatz	24.000,00	0,00
Überlassung/Geschäftslokal	2.700,00	2.700,00
Haftung	600,00	300,00
Summe	27.300,00 = ca. 90%	3.000,00 = ca. 10%

### **III) Beweiswürdigung:**

- 1)** Die Gründung der Gesellschaft ergibt sich aus dem notariell beglaubigten **Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2005**. Das Finanzamt wurde am 08.06.2006 von der Gründung informiert (Übermittlung des ausgefüllten Fragebogens). Der Gesellschaftsvertrag war allerdings nicht aktenkundig; er wurde erstmals dem Bundesfinanzgericht mit Vorhaltsbeantwortung vom 01.03.2014 vorgelegt.
- 2)** Die **Gewinnaufteilung (10% Kommanditist – 90% Komplementärin)** für das erste Geschäftsjahr 2006 war für das Finanzamt zunächst lediglich der am 30.12.2007 eingereichten Feststellungserklärung 2006 zu entnehmen und wurde laut den Erklärungen 2007 und 2008 (eingereicht am 10.07.2008 bzw. 30.04.2009) für diese beiden folgenden Jahre beibehalten.
- 3)** Von einer von den Vorjahren **abweichenden Gewinnaufteilung (nunmehr umgekehrtes Verhältnis 90% zu 10%) für das Jahr 2009** erlangte die Abgabenbehörde erst durch die am 20.01.2011 eingereichte Feststellungserklärung 2009 Kenntnis. Über Nachfrage des Finanzamtes teilte die Bf am 03.03.2011 mit, dass sich die Verhältnisse geändert hätten und der Gesellschaftsvertrag entsprechend neu gefasst worden sei. Gleichzeitig (also ebenfalls am **03.03.2011**) wurde ein **schriftliches Exemplar der Änderung des Gesellschaftsvertrages vom 01.06.2009** übermittelt, aus dem die geänderte Gewinnverteilung hervorging. Damit erlangte die die Abgabenbehörde erstmalig Kenntnis von dieser Vereinbarung. Dieses Schriftstück war nicht vor einem Notar errichtet oder notariell beglaubigt worden.

#### **4) Zu den festgestellten Gesellschafterbeiträgen:**

##### **4.1. Einlage/7.000 Euro laut Gesellschaftsvertrag 22.12.2005:**

Der Kapitalanteil der Komplementärin laut Gesellschaftsvertrag 2005 betrug 7.000,00 Euro.

Im Beschwerdeverfahren wurde glaubhaft und nachvollziehbar dargelegt, dass dieser die Anlagegüter des ehemaligen Einzelunternehmens umfasste, zumal diese laut

Anlagenverzeichnis 2006 und 2009 ident waren. Ein Teil der Güter war 2003 vom ehemaligen Einzelunternehmer E F an die damalige Einzelunternehmerin B F geliefert worden. Unter welchem Titel (Verkauf, Schenkung, Leihe, Überlassung im Rahmen des familiären Verhältnisses), ist nicht nachvollziehbar und zeugt die formlose Überlassung davon, dass die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den beiden Gesellschaftern vom familiären Naheverhältnis geprägt waren. Letztlich waren die überlassenen beweglichen Anlagegüter im Jahr 2009 nur mehr von minimalem Wert. Einen Großteil des Wertes machte vielmehr das unbewegliche Anlagegut des betrieblich genutzten Gebäudeteils (= 6.754,55 Euro) aus, der offensichtlich im gemeinsamen Haus gelegen war (siehe hiezu auch Ausführungen zum Geschäftslokal unten unter Punkt 4.2). Es erscheint daher glaubhaft, dass dieser Anteil eigentlich zur Hälfte dem Kommanditisten zugefallen wäre.

Bezüglich dieses Geschäftslokales wurde aber in die Änderungsvereinbarung vom 01.06.2009 ohnehin eine Nutzungsüberlassungsvereinbarung aufgenommen, die letztlich (nach Klärung des Flächenausmaßes im Beschwerdeverfahren) im beschwerdegegenständlichen Zeitraum unstrittig zu der unten unter Punkt 4.2 dargestellten Feststellung des entsprechenden Gesellschaftsbeitrages führte.

#### **4.2. Nutzungsüberlassung/Geschäftslokal:**

Wie sich im Rahmen des Beschwerdeverfahrens über schriftliche Nachfrage herausstellte, handelte es sich bei dem durch den Kommanditisten laut Vereinbarung vom 01.06.2009 zu überlassenden Geschäftsräum nicht um einen solchen in der Größe von 50 m<sup>2</sup>, sondern lediglich um seinen Anteil im Ausmaß von 25 m<sup>2</sup>. Die andere Hälfte wurde, da dieser Raum im gemeinsamen Haus liegt, von der Ehegattin (= Komplementärin) überlassen. Der Wert dieser Einlage wurde, wie im Rahmen der mündlichen Verhandlung übereinstimmend festgestellt, mit dem Nutzwert in Ansatz gebracht. Der steuerliche Vertreter hatte einen geschätzten Wert von 3.000 Euro jährlich vorgeschlagen. Ein Betrag in etwa dieser Höhe hatte sich auch nach Recherchen des Bundesfinanzgerichts ergeben. Der aus dem Immobilienpreisspiegel 2009 der Wirtschaftskammer, Sektion Immobilien- und Vermögenstreuhänder ersichtliche Wert beläuft sich auf durchschnittlich 9 Euro monatlich pro m<sup>2</sup> für ein Objekt in dieser Lage. Bei 50 m<sup>2</sup> waren dies 450 Euro monatlich bzw. 5.400 Euro jährlich. Pro Gesellschafter ergab sich sohin je ein Hälftenanteil von 2.700 Euro.

#### **4.3. Zu den behaupteten Kapitaleinlagen des Kommanditisten:**

Weitere Einlagen bzw. ein durch die Stellung als Kommanditist bedingter Kapitaleinsatz konnten seitens der Bf nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.

Dass sein Gesellschaftsbeitrag neben der Überlassung des halben Geschäftslokales in der Finanzierung des Eigenwarenankaufs und der laufenden Betriebskosten bestanden habe, wurde **erstmals in der Vorhaltsbeantwortung** gegenüber dem Bundesfinanzgericht **vom 01.03.2014** behauptet.

Ein diesbezüglicher Gesellschafterbeitrag ergibt sich weder aus dem ursprünglichen Gesellschaftsvertrag noch aus der Änderungsvereinbarung vom 01.06.2009, was angesichts dessen, dass es sich hiebei gegenüber den übrigen Beiträgen eigentlich um den wesentlicheren gehandelt hätte, unverständlich anmutet. Außerdem hätte sich gerade Mitte des Jahres 2009, zu welchem Zeitpunkt die neuere Vereinbarung, die Basis für die zukünftige Gewinnverteilung hätte sein sollen, schriftlich verfasst wurde, die geeignete Gelegenheit geboten, Zahlungen des Kommanditisten, die als Einlagen in die Gesellschaft behandelt werden sollten, zu dokumentieren.

Der Bf behauptete, dass der Eigenwarenankauf zum Teil in Form fixer Einlagenleistungen und zum Teil durch direkte Bezahlung von Rechnungen erfolgt sei.

Dass Einlagen vereinbart worden wären, geht, wie dargelegt, aus keiner der vorgelegten Urkunden vor. Aber auch, dass der Kommanditist solche Zahlungen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter tatsächlich geleistet hätte, war nicht schlüssig nachvollziehbar.

Eine Entwicklung von Kapital- bzw. Verrechnungskonten konnte nicht vorgelegt werden, weil solche nicht geführt wurden.

Wenn der Bf auch zuzugestehen ist, dass solche von einem § 4/3-Rechner nicht zu führen sind, so wäre eine (anderweitige) Vorsorge für entsprechende Nachweise geboten gewesen, dies nicht nur für steuerliche Zwecke, sondern auch für Nachweiszwecke im Interesse des Kommanditisten bezüglich seiner Aufwendungen für die Gesellschaft.

Jedenfalls ist davon auszugehen, dass für eine ausreichende Sicherung der Beweislage im Interesse des zuschießenden Kommanditisten unter fremden Gesellschaftern gesorgt worden wäre, zumal die Aufbehaltung eindeutiger Belege (Überweisungsbelege) auch durchaus zumutbar gewesen wäre.

Mit Schreiben vom 25.09.2014 wurde die Bf um Nachweis der Bestreitung des Eigenwarenankaufs und der Betriebskosten durch den Kommanditisten durch geeignete Unterlagen (zB Vorlage von Kontoauszügen in Verbindung mit Rechnungen) ersucht. Vorgelegt wurden die Kontoauszüge sowie Zusammenstellungen über jährliche Zahlungen, aus denen jeweils Datum, Adressat bzw. Zweck und Betrag hervorgingen. Rechnungen wurden nicht beigebracht.

Vom insgesamt behaupteten Einlagenbetrag 2009 in Höhe von 13.958,59 Euro war ein **Betrag von 13.000 Euro** in keiner Weise nachvollziehbar. Vielmehr handelte es sich laut vorgelegten Kontoauszügen hiebei um einen Eingang am Konto des Kommanditisten (siehe Überweisung vom 13.06.2009).

In der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde der Bf aufgetragen, Rechnungen bzw. Überweisungsbelege betreffend die vom Kommanditisten im Jahr 2009 laut Aufstellung und Kontoauszügen (Mail vom 12.11.2014) geleisteten Zahlungen mitzubringen.

Ein Überweisungsbeleg, der einen Geldfluss von 13.000 Euro am 13.06.2009 an die KG nachweisen hätte können, konnte auch anlässlich der mündlichen Verhandlung nicht vorgelegt werden.

Der steuerliche Vertreter gestand in diesem Zusammenhang zu, dass die Geldflüsse nicht mehr nachgewiesen werden könnten, machte aber die **Glaubhaftmachung** geltend, da

die Komplementärin über keine finanziellen Mittel verfügt habe und diese daher nur vom Kommanditisten bereitgestellt hätten werden können.

Diese Schlussfolgerung kann aber seitens des Bundesfinanzgerichts nicht nachvollzogen werden. Dass die Gewinne der Gesellschaft aus den Vorjahren zur Gänze für die Lebensführung verbraucht worden wären, entspricht lediglich einer Behauptung der Bf, ist aber durch nichts erwiesen, zumal Herr F ja auch über nichtselbständige Einkünfte in ausreichendem Ausmaß verfügt hatte, die zur Lebensführung herangezogen werden konnten.

In den Jahren 2006 und 2007 wurden von der KG Gewinne in Höhe von insgesamt circa 28.000 Euro erwirtschaftet. Dem stand im Jahr 2008 ein geringfügiger Verlust von circa 2.000 Euro gegenüber. Dass der Kommanditist den Verlust 2009 in Höhe von circa 6.000 Euro und somit sämtliche Ausgaben für Warenankauf und Betriebskosten finanzieren hätte müssen, lässt sich daraus nicht automatisch ableiten. Ebenso besteht die durchaus realistische Möglichkeit, dass die Geldmittel aus noch nicht verbrauchten Gewinnen bestritten wurden. Weiters gibt es verschiedene Szenarien, wie sich die Gesellschaft Geld beschaffen konnte, so etwa durch Leih- oder Schenkung im Rahmen eines familienhaften Verhältnisses.

Insgesamt konnte aufgrund obiger Ausführungen für das Jahr 2009 ein Gesellschafterbeitrag in Form fixer Einlagen oder direkter Zahlungen nicht schlüssig nachvollzogen werden.

#### **4.4. Zu den Arbeitsleistungen:**

Dass die Arbeitsleistung ab 2009, wie im Rahmen des Beschwerdeverfahrens ausführlich dargelegt, nurmehr von der Komplementärin erbracht wurde, erscheint glaubhaft, zumal der Kommanditist ja ganztägig nichtselbständig beschäftigt war und nachvollziehbar ist, dass er sich anlässlich der Umstellung des Geschäftsbetriebes von diesbezüglichen Verpflichtungen befreien und er die Tätigkeit seiner Gattin überlassen wollte.

Der Wert des Arbeitseinsatzes der Komplementärin wurde im Jahr 2009 mit 2.000 Euro pro Monat geschätzt. Dies entspricht einem jährlichen Betrag von 24.000,00 Euro. Dieser Wert erschien im Hinblick auf die beschriebene Arbeitsleistung angemessen und wurde auch in der Vereinbarung vom 01.06.2009 ein entsprechender monatlicher Betrag in Ansatz gebracht.

Der vom steuerlichen Vertreter errechnete Betrag von 29.400,00 Euro basiert auf der Annahme eines monatlichen Gehalts im Verkauf von 1.400,00 Euro auf Grundlage einer 40 Stunden-Woche. Bei Annahme von 60 Stunden pro Woche und 14 Monatsgehältern ergäben sich somit 29.400 Euro.

Hiezu ist anzumerken, dass sich eine fixe Stundenleistung von 60 Stunden weder aus einer Vereinbarung ergibt noch deren monatliche Einhaltung nachweisbar ist. Weiters liegt keine nichtselbständige Tätigkeit vor, die eine Umrechnung auf 14 Monatsgehälter rechtfertigen würde.

Insgesamt erschien daher die Annahme des ursprünglich behaupteten monatlichen Betrages, wie er sich auch aus der Urkunde vom 01.06.2009 ergibt, als der Wirklichkeit am nächsten kommender Wert für den monatlichen Arbeitseinsatz der Komplementärin.

#### **4.5. Zur Haftung:**

Der Wert der jährlichen Haftung wurde mit 300,00 Euro für den Kommanditisten und 600,00 Euro für die Komplementärin geschätzt. Dabei wurden insbesonders Art und Umfang des Geschäftsbetriebes sowie das Risiko der Inanspruchnahme aus der Haftung berücksichtigt (siehe hiezu VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115).

Art und Umfang des Betriebes sowie der Umstand, dass das Warenlager der KG einen entsprechenden Wert darstellte, rechtfertigten einen nicht allzu hohen Ansatz. Andererseits war ein Risiko angesichts sich abzeichnender Verluste jedenfalls gegeben. Zu beachten war auch, dass die Haftung des Kommanditisten mit lediglich 300 Euro minimal war. Der Gesellschaftsbeitrag der Vollhaftung der Komplementärin musste demgegenüber jedenfalls in einer entsprechenden Höhe angesetzt werden. Im Hinblick darauf, dass die Gesellschaft über keinerlei Kapitaleinlagen verfügte und eben die Haftung des Kommanditisten mit 300 Euro verschwindend gering war, wurde dieser Wert gegenüber der Kommanditistenhaftung wenigstens mit dem Doppelten geschätzt. Diese ohnehin geringe Haftungsentschädigung entspricht tatsächlich einem Mindestbetrag. Letztlich blieb dieser von der Richterin vorgeschlagene Wert – nicht zuletzt aufgrund seiner geringen Auswirkung im Gesamtverhältnis - auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung von beiden Parteien unwidersprochen.

#### **5) Zum Gutachten "Stellungnahme zur Frage der Publizität bei Gesellschaftsverträgen unter Familienangehörigen" vom 22.04.2015:**

Bei dieser Stellungnahme der SGmbH handelte es sich um ein Rechtsgutachten zur Publizität bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, bei dem sich der von der Partei beauftragte Gutachter zu diesbezüglichen Rechtsfragen äußerte.

Der Stellungnahme wurde jener Sachverhalt zugrunde gelegt, der dem Gutachter vom steuerlichen Vertreter der beschwerdeführenden Partei zur Kenntnis gebracht worden war und der den Gegenstand dieses Verfahrens bildete. Insofern konnte der Gutachter, der den steuerlichen Vertreter bei der Wahrnehmung der Interessen der Bf unterstützte, aus eigener Wahrnehmung keinen Beitrag zur Feststellung des Sachverhalts leisten. Gerade der für die rechtliche Beurteilung maßgebliche Umstand der Kapitalzufuhr durch den Kommanditisten in seiner Eigenschaft als Gesellschafter, welche Tatsache dem Gutachten als unstrittig zugrunde gelegt wurde, war im gegenständlichen Beschwerdeverfahren als nicht erwiesen anzusehen und einer eingehenden Beweiswürdigung zu unterziehen (siehe oben Punkt 4).

Wenn sich das Bundesfinanzgericht den im Gutachten dargelegten rechtlichen Ausführungen im Großen und Ganzen auch anschließen konnte und diese rechtliche Expertise einen wertvollen Beitrag zur Auseinandersetzung mit der gegenständlichen Rechtsproblematik lieferte, so konnte es zur Erforschung des streitgegenständlichen

Sachverhaltes im Hinblick auf die tatsächlich geleisteten Gesellschafterbeiträge nicht als geeignetes Beweismittel herangezogen werden.

#### **IV) Rechtliche Beurteilung:**

##### **A) Rechtsgrundlagen:**

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.

##### **B) Erwägungen:**

###### **1) Allgemeines:**

Nach ständiger 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. 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 Einkünftezielung 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).

Für **Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen** hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung (siehe zB VwGH 23.6.1998, 93/14/0192) drei wesentliche Voraussetzungen für deren steuerliche Anerkennung herausgearbeitet und ist hiefür die Erfüllung sämtlicher dieser Kriterien erforderlich (VwGH 26.02.2013, 2010/15/0014; VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265):

- Die Vereinbarung muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, da sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten;
- die Vereinbarung muss einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

- die Vereinbarung müsste auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden sein.

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 (siehe VwGH 27.04.2000, 96/15/0185); dies insbesonders und gerade dann, wenn die Gewinnaufteilung gegenüber den vorhergehenden Jahren völlig konträr erfolgt.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 11.02.2014 zog der steuerliche Vertreter der Bf die Berechtigung der Abgabenbehörde zur Angemessenheitsprüfung nach nachvollziehbaren Maßstäben grundsätzlich nicht in Zweifel, wies aber darauf hin, dass die in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien für Angehörigenverträge lediglich für die Beweiswürdigung maßgeblich seien. Es seien auch bei Angehörigen die zivilrechtlichen Verhältnisse heranzuziehen und dürfe laut Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes aufgrund des sich aus Art. 7 B-VG ergebenden Sachlichkeitsgebotes allein aufgrund des Abstellens auf ein Angehörigenverhältnis keine Schlechterstellung begründet werden. Würden Verträge zwischen Familienverträgen tatsächlich gelebt und vollzogen, so seien sie ebenso wie Verträge zwischen Familienfremden anzuerkennen.

Das Bundesfinanzgericht kann diesen Ausführungen zunächst grundsätzlich zustimmen. Allerdings bedürfen gerade der Umstand, ob eine Vereinbarung zwischen Familienangehörigen tatsächlich getroffen, gelebt und vollzogen wurde, sowie die Nachvollziehbarkeit von Maßstäben im Zusammenhang mit der Angemessenheitsprüfung einer eingehenden Beweiswürdigung.

Zu diesem Zwecke hat der Verwaltungsgerichtshof – eben, um dieser schwierigen Beweissituation zwischen nahen Angehörigen Herr zu werden – in ständiger Rechtsprechung die oben angeführten Kriterien als **Beweisregeln** entwickelt, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen eingehalten werden müssen.

Wie auch im vom steuerlichen Vertreter der Bf vorgelegten Rechtsgutachten unter Verweis auf *Ruppe*, Die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Angehörigen, in *Ruppe* (Hrsg.), Handbuch der Familienverträge<sup>2</sup>, 1985, 101 (105f), betont, ist die Judikatur über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO.

## 2) Erwägungen im konkreten Fall:

Grundlage der 2005 als KEG gegründeten Gesellschaft war ursprünglich der **Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2005**. Laut Punkt X dieses Vertrages war die Gewinn- und Verlustverteilung im Anschluss an die Erstellung der Bilanz **jährlich von Neuem** festzulegen.

Ab dem ersten Geschäftsjahr 2006 wurde dementsprechend der Gewinn (2008 ein geringfügiger Verlust) jährlich nach demselben Verhältnis 10%/Kommanditist und 90%/Komplementärin aufgeteilt.

**Ab dem Jahr 2009**, für welches ein Verlust errechnet worden war, wurde das Ergebnis erstmals nach dem **umgekehrten Verhältnis** 10%/Komplementärin und 90%/Kommanditist aufgeteilt, dies über Nachfrage durch das Finanzamt mit der Begründung, dass sich die Verhältnisse geändert hätten und der Gesellschaftsvertrag entsprechend neu gefasst worden sei. Ein schriftliches Exemplar der **Änderung vom 01.06.2009** wurde gleichzeitig übermittelt.

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.

Eine entsprechende Prüfung erbrachte im gegenständlichen Fall folgendes Ergebnis:

**a) Zur Publizität:**

Dass im gegenständlichen Fall eine Gesellschaft zwischen den Ehegatten gegründet wurde, ergibt sich eindeutig aus dem notariell beglaubigten **Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2005** und der Meldung beim Finanzamt im Jahr 2006. Eine entsprechende Vereinbarung wurde von der belangten Behörde auch nicht angezweifelt; in Frage gestellt wurde vielmehr die Publizität der **Vereinbarung vom 01.06.2009** bezüglich einer von den Vorjahren abweichenden Gewinnverteilung.

Fest steht, dass die Vereinbarung über die Gewinnverteilung laut Vertrag (jährliche Neuberechnung nach Bilanzerstellung) dem Finanzamt mangels Vorliegens eines Exemplares dieses Vertrages nicht bekannt war. Es konnte aber aus den Abgabenerklärungen für die Jahre 2006 bis 2008 (abgegeben am 30.12.2007, 10.07.2008 bzw. 30.04.2009) darauf schließen, dass ein Gewinnverteilungsschlüssel von 10% (Kommanditist) zu 90% (Komplementärin) vereinbart war.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird dem Erfordernis der Publizität (einer nach außen ausreichend zum Ausdruck kommenden Vereinbarung) in der Regel nicht entsprochen, wenn die Vereinbarung dem Finanzamt erst nach Ablauf eines Besteuerungszeitraums, für den sie bereits steuerliche Wirkungen entfalten sollte, anhand der Abgabenerklärungen zur Kenntnis gebracht wird (Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 23 Rz 217 unter Verweis auf VwGH 15.12.1987, 87/14/0163; VwGH 24.09.1996, 93/13/0222).

Ausreichende Publizität ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH dann gegeben, wenn vertragliche Vereinbarungen der Abgabenbehörde unter Schilderung der wesentlichen Punkte pro futuro bekanntgegeben werden. Allerdings steht es dem Abgabepflichtigen frei, die Existenz und die Durchführung von Vereinbarungen auch auf

andere Weise nachzuweisen; dies ist etwa durch einen Notariatsakt oder durch eine entsprechende amtliche Anzeige möglich (VwGH 21.10.1986, 84/14/0046).

Wenn also im gegenständlichen Fall der ursprüngliche **Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2005** durch einen Notariatsakt erstellt wurde, so genügt dies den Anforderungen der Publizität und können die dort getroffenen entsprechenden Vereinbarungen als geeignete Basis für die Gewinnverteilung herangezogen werden. Würde man dem Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2005 die Publizität absprechen, wäre die Gründung der KEG nach den Kriterien der Angehörigenjudikatur von vornherein in Frage zu stellen, was selbst seitens der belangten Behörde nicht in Erwägung gezogen wurde, zumal die notarielle Beglaubigung sowohl Abschluss und Zeitpunkt des Abschlusses dieses Vertrages bestätigte und insofern Publizität erreicht wurde.

Die in den Abgabenerklärungen ausgewiesenen jährlichen Gewinnverteilungen in Höhe von 10% (Kommanditist) zu 90% (Komplementär) erschienen im Hinblick auf die dort getroffenen Vereinbarungen letztendlich auch als angemessen. Der Kapitalanteil der Komplementärin wurde mit 7.000 Euro ausgewiesen, jener des Kommanditisten mit 0 Euro. Eine 10%-ige Gewinnbeteiligung erschien im Hinblick auf dessen eingebrachte Arbeitskraft (die sich auch laut Vorhaltsbeantwortung nur auf einen Bruchteil jener der Komplementärin belief) und dessen zwar nur geringe, aber doch im Firmenbuch ausgewiesene Haftung in Höhe von 300 Euro als vertretbar. In dieser Hinsicht äußerte sich auch das vom steuerlichen Vertreter vorgelegte Gutachten vom 22.04.2015.

Im Gegensatz zum Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2005 konnte der **Änderungsvereinbarung vom 01.06.2009** im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedoch keine entsprechende Publizität unterstellt werden. Einerseits wurde sie der Abgabenbehörde nachweislich erst am 03.03.2011, also mehr als ein Jahr nach Ablauf des Streitjahres zur Kenntnis gebracht. Andererseits wurde sie, obwohl der ursprüngliche notarielle Gesellschaftsvertrag hiedurch vollends ersetzt werden sollte, nur im Rahmen einer formlosen schriftlichen Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern (= Ehegatten) abgeschlossen. Die Vorlage einer derartigen Vereinbarung kann aber nicht als ausreichend erachtet werden (siehe VwGH 20.01.1988, 87/13/0022, 0023).

Der dort getroffenen Gewinnverteilungsabrede im nunmehr umgekehrten Verhältnis (90% Kommanditist – 10% Komplementärin; Gewinnvorab der Komplementärin für Arbeitsleistungen) war sohin mangels ausreichender Publizität die Anerkennung zu versagen.

Zu beachten ist allerdings, dass - wie vom steuerlichen Vertreter vorgebracht wurde - im ursprünglichen (als ausreichend publik zu betrachtenden) **Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2005** nur die Gesellschafterbeiträge dezidiert geregelt waren. Zur **Gewinnverteilung** findet sich lediglich die Aussage, dass diese **jährlich von Neuem** zu regeln sei.

Dem steuerlichen Vertreter der Bf ist sohin darin beizupflichten, dass, wenn auch das Finanzamt aufgrund der bisherigen Erklärungen von einer Gewinnaufteilung 90% (Komplementärin) zu 10% (Kommanditist) ausgehen konnte, eine "Änderung der Gewinnverteilungsabrede" nicht vorlag und diesbezüglich allein das Kriterium der **Publizität nicht abschließend** zur Beurteilung der gegenständlichen Streitfrage führen konnte.

Im Zuge einer umfassenden Prüfung waren vielmehr auch noch die weiteren Kriterien zur Beurteilung von Angehörigenvereinbarungen zu hinterfragen und (wie auch vom steuerlichen Vertreter der Bf gefordert) im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu bewerten, um letztlich ein angemessenes Verhältnis der Ergebnisverteilung für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2009 zu erzielen.

**b) Zum Kriterium des "klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts der Vereinbarung":**

Zum **Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2005** ist anzumerken, dass im Zusammenhang mit dieser Vereinbarung die jährlich neu festzustellende Gewinnverteilung in Kombination mit der mangelnden Bestimmtheit des Einsatzes der Arbeitskraft beider Gesellschafter Anlass zu Bedenken geben könnte.

Allerdings ist infolge der grundsätzlichen Anerkennung der Gesellschaft eine Gewinnverteilung aufgrund der sich aus dem Vertrag ergebenden Parameter für die Gesellschaftsbeiträge notwendig.

Die Tatsache, dass die Komplementärin die Gesellschaft als Vertreterin und Geschäftsführerin vertritt, lässt darauf schließen, dass dieser die Hauptlast am Arbeitseinsatz zukam. Dass deren Arbeitsleistung nicht definitiv im Vertrag angesprochen wurde, bedeutet nicht, wie anlässlich der mündlichen Verhandlung klargestellt, dass sie keine Arbeit zu leisten gehabt hätte. Dies ergab sich schon aus ihrer Rolle als Geschäftsführerin und Vertreterin und wurde auch anlässlich der Sachverhaltsermittlungen bestätigt, dass sie bis 2008 in der Woche durchschnittlich 20 Stunden arbeitete, ihr Ehegatte und Kommanditist hingegen nur 4 Stunden.

Der Vereinbarung ist sohin ausreichende Bestimmtheit zuzugestehen. Sie wird aber noch im Hinblick auf die Angemessenheit auf Basis des Fremdvergleichs zu prüfen sein. Diesbezüglich ist auf die Ausführungen weiter unten unter Punkt c) zu verweisen.

Zur **Änderungsvereinbarung vom 01.06.2009** ist Folgendes auszuführen:

Selbst wenn man dieser Vereinbarung vom 01.06.2009 ausreichende Publizität zugestehen würde, ergäbe eine Prüfung im Hinblick auf das weitere Kriterium des "klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts" Folgendes:

In der Vereinbarung wurde zunächst darauf hingewiesen, dass der Kommanditist nunmehr in keiner Weise mehr mitarbeiten sollte. Sein Beitrag sollte nur noch in der Einbringung des Nutzungsrechts an der gemeinsamen Immobilie im Ausmaß von etwa 50 m<sup>2</sup> und in der dem bisherigen Ausmaß entsprechenden Haftung bestehen.

Während sich die Haftung des Kommanditisten nach wie vor eindeutig aus der im Firmenbuch unverändert eingetragenen Haftsumme in Höhe von 300 Euro ergab, erschien die Aussage in der Vereinbarung bezüglich der Einbringung des Nutzungsrechts an der gemeinsamen Immobilie für einen objektiven Betrachter nicht eindeutig. Es stellte sich die Frage nach der tatsächlichen Größe des Nutzungsobjektes: Umfassten die in der Vereinbarung ausgewiesenen 50 m<sup>2</sup> das gesamte Objekt oder nur den vom Kommanditisten zur Verfügung gestellten Hälftenanteil? Über Nachfrage im Beschwerdeverfahren stellte sich heraus, dass sich dessen Anteil tatsächlich lediglich auf 25 m<sup>2</sup> (= Hälftenanteil) belief. Tatsächlich stellte auch die Komplementärin (= Ehegattin) ihren Anteil im gleichen Ausmaß zur Verfügung.

Offen blieb in der gegenständlichen Vereinbarung auch die Frage nach dem Verbleib der bisherigen Einlage der Komplementärin (= 7.000 Euro). Dies erschien insofern befremdlich, als diese schriftliche Vereinbarung doch den Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2005 vollends ersetzen sollte.

Schließlich widersprach auch die Aussage vom 01.06.2009, dass die Komplementärin bisher ausschließlich ihre Arbeitskraft eingebracht habe, den bisher geltenden gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen. Danach hatte sie eben eine Einlage von 7.000 Euro geleistet; die Vollhaftung ergibt sich schon aufgrund ihrer Stellung als Komplementärin.

Angesichts der sich aus der jüngeren Vereinbarung ergebenden minimalen Beiträge des Kommanditisten (Nutzungseinlage 25 m<sup>2</sup>, Haftung 300 Euro) gegenüber den umfangreichen Beiträgen der Komplementärin (Arbeitskraft, Vollhaftung, Nutzungseinlage 25 m<sup>2</sup>, offene Einlage laut ursprünglichem Gesellschaftsvertrag) erschienen die Zuteilung eines Gewinn- bzw. Verlustanteiles von 90% nach Abzug des Gewinnvorabs der Komplementärin und insbesondere auch eine Beteiligung am Substanzwert des Unternehmens in Höhe von 50% bei dessen Beendigung keinesfalls objektiv nachvollziehbar.

Wenn die Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 01.03.2014 (erstmals) darauf hinwies, dass der Kommanditist auch die Finanzierung des Warenankaufs und von Betriebskosten übernommen hatte, so muss hiezu festgestellt werden, dass sich dies aus der schriftlichen Vereinbarung nicht ergibt.

Insgesamt ließ die vorgelegte Vereinbarung vom 01.06.2009 wesentliche Fragen im Hinblick auf das Ausmaß der Beiträge der Gesellschafter und daraus resultierend im Hinblick auf die Nachvollziehbarkeit der Gewinn- und Substanzbeteiligung offen, sodass dieser keinesfalls ein eindeutiger und klarer Inhalt zugestanden werden konnte. Die darin enthaltene Vereinbarung über die Ergebnisaufteilung konnte sohin keine geeignete Grundlage für die steuerliche Gewinnaufteilung bilden.

### c) Zum Fremdvergleich:

Aus den Ausführungen unter Punkt a) und b) ergibt sich, dass im gegenständlichen Fall zwar ein anerkanntes Gesellschaftsverhältnis zwischen den Ehegatten vorlag, aber keine ausreichend publike bzw. eindeutige Vereinbarung, die eine eindeutige Gewinnverteilungsabrede zwischen den beiden Gesellschaftern bzw. Ehegatten zum Ausdruck gebracht hätte: Der Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2005 begnügte sich lediglich mit der Regelung, dass die Gewinnverteilung jährlich von Neuem zu gestalten sei, die Gewinnverteilungsvereinbarung vom 01.06.2009, die ein Verhältnis von 90% (Kommanditist) zu 10% (Komplementärin) vorsah, scheiterte an den Kriterien der Publizität und Eindeutigkeit.

Letztendlich konnte von entscheidender Bedeutung für die Gewinnverteilung daher nur das Kriterium des Fremdvergleichs als drittes der für die Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen maßgeblichen Kriterien sein, das in einer in freier Beweiswürdigung vorzunehmenden **Angemessenheitsprüfung** mündete, wie sie auch bei Gewinnverteilungsabreden unter nahen Angehörigen, die den Erfordernissen der Publizität und Eindeutigkeit entsprechen, vorzunehmen ist.

Insofern ist dem sich aus dem vorgelegten Rechtsgutachten ergebenden Schlussfolgerung beizupflichten, dass **letztlich entscheidend** sein wird, ob sich die **Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen** erweist.

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).

Im Erkenntnis VfGH 20.06.1984, B514/79, B515/79, bestätigte der Verfassungsgerichtshof die Anwendbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO 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 (*Quatschnigg/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 gegenständlichen Fall** stellen sich die Gesellschafterbeiträge im Jahr 2009, wie sachverhaltsmäßig festgestellt, folgendermaßen dar:

	Komplementärin	Kommilitist
Arbeitseinsatz	24.000,00	0,00
Überlassung/Geschäftslokal	2.700,00	2.700,00
Haftung	600,00	300,00
Summe	27.300,00 = ca. 90%	3.000,00 = ca. 10%

Wie diese Beträge ermittelt wurden, ergibt sich aus den unter Punkt III/Beweiswürdigung dargelegten Erwägungen.

Der behauptete Kapitaleinsatz in Form der Finanzierung von Waren und Betriebskosten durch den Kommilitisten, der die höhere Verlustzuweisung an ihn rechtfertigen hätte sollen, ergibt sich weder aus einer Vereinbarung vom 01.06.2009 noch konnte er

entsprechend nachgewiesen werden. Insbesondere konnte von den behaupteten Einlagen 2009 in Höhe von insgesamt 13.958,58 Euro der weitaus höchste Einmalbetrag in keiner Weise verifiziert werden.

Die mangelnde Nachweisbarkeit gestand auch der steuerliche Vertreter im Rahmen der mündlichen Verhandlung zu und berief sich auf die **Glaubhaftmachung**, da die Komplementärin über keine Geldmittel verfügt habe.

Dass aber die Gewinne aus den Vorjahren zur Gänze verbraucht worden waren und sie auch aus anderen Quellen (Unterhaltszahlungen, Vermögenswerte) keine Mittel lukrieren konnte, ist nicht erwiesen. Jedenfalls kann ohne handfeste Hinweise oder entsprechend publike bzw. eindeutige Vereinbarungen (siehe Kriterien bei Angehörigenvereinbarungen) gerade bei Ehegatten nicht automatisch unterstellt werden, dass der Kommanditist ohne nachweisbare Verpflichtung sämtliche Aufwendungen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter übernimmt. Eine solche Maßnahme entspräche auch keinesfalls dem Handeln eines fremden Kommanditisten und somit dem Fremdvergleich. Dieser würde für persönliche Beweiszwecke zur Sicherung seiner Kapitalbeteiligung eine entsprechende Ergänzung des Gesellschaftsvertrages fordern, zumal auch nach Unternehmensrecht (§ 109 Abs. 1 UGB) der Kapitalanteil nach dem Verhältnis der **vereinbarten** Einlagen bemessen wird.

Wenn im Jahr 2009 kleinere Beträge vom Kommanditistetn bezahlt wurden (ca. 900 Euro), so kann dies nicht der gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung zugeschrieben werden, sondern ist dies auch ohne eine solche Vereinbarung aus der ehelichen Beistandspflicht heraus erklärbar.

Die Arbeitsleistung wurde allein von der Komplementärin erbracht und wurde diese im Falle des Gewinnes mit einem Vorab von 2.000 Euro monatlich in Anschlag gebracht, was einem Jahresbetrag von 24.000 Euro entspricht.

Die Komplementärin unterliegt schon allein aufgrund ihrer Stellung der Vollhaftung, während der Kommanditist lediglich im Ausmaß von 300 Euro haftet (in Ermangelung einer sich laut Kapitalkonto ergebenden Einlage wurde hier die im Firmenbuch ausgewiesene Haftsumme herangezogen).

Stellt man nun diese Gesellschafterbeiträge gegenüber, so ergibt sich in objektiver Betrachtungsweise nach dem **Gesamtbild der Verhältnisse**, dass den weitaus überwiegenden Beitrag zur Erreichung des Gesellschaftszweckes die Komplementärin übernommen hatte. Sie haftete als solche mit ihrem gesamten Vermögen, sie alleine erbrachte die Arbeitsleistung (jährlicher Wert 24.000 Euro) und auch das Geschäftslokal wurde zur Hälfte in gleicher Weise von ihr zur Verfügung gestellt wie von ihrem Gatten (Wert 2.700 Euro). Dieser haftete als Kommanditist lediglich mit einem minimalen Betrag von 300 Euro und stellte seinen Anteil am Geschäftslokal im Ausmaß von 25 m<sup>2</sup> zur Verfügung (Jahreswert ca. 2.700 Euro).

Bei Gegenüberstellung dieser Beträge ergibt sich ein Verhältnis von 90% für die Komplementärin (24.000 + 2.700 + 600) zu 10% für den Kommanditisten (2.700 + 300).

Angesichts dieses minimalen Beitrages des Kommanditisten mutet es unvorstellbar an, dass ein fremder Komplementär mit einer Zuweisung des Restgewinnes (nach Abzug des Gewinnvorabs für ihre Arbeitsleistungen) im Ausmaß von lediglich 10% zufrieden gewesen und eine entsprechende Vereinbarung eingegangen wäre, zumal der Nutzungswert des Geschäftslokal beide Gesellschafter im gleichen Ausmaß traf und die Komplementärin darüber hinaus auch von der Haftung voll getroffen wurde.

Andererseits hätte sich wohl auch ein fremder Kommanditist im Hinblick auf die zu erwartende Ertragslage geweigert, eine entsprechende Vereinbarung einzugehen, da ihn im Falle des Anfallens von Verlusten – wie sich auch im gegenständlichen Fall erwiesen hat – ein 90%-iger Anteil getroffen hätte, dies obwohl er lediglich die Mitbenutzung eines Raumes des gemeinsamen Gebäudes zur Verfügung gestellt hatte und keinen Einfluss auf die Geschäftsführung hatte.

Wie der VwGH (siehe VwGH 16.09.2003, 2000/14/0069) festgehalten hat, ist bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit der Vereinbarung auch die sich abzeichnende **Ertragslage** des Unternehmens zu beachten. Im gegenständlichen Fall hatte der Warenankauf in Höhe von circa 22.000 Euro schon im Jahr 2008 zu einem Verlust geführt; auch im Jahr 2009 standen Wareneinkäufen von ca. 16.000 Euro Erlöse von ca. 26.000 Euro gegenüber. Der Kommanditist konnte sohin nach Abzug des Gewinnvorabs von 24.000 Euro realistischerweise in absehbarer Zeit kaum mit einem entsprechenden Gewinnanteil rechnen, sondern musste vielmehr mit einem Verlustanteil rechnen, der ihn gegenüber der tatsächlich geschäftsführenden Komplementärin nach dieser Vereinbarung unverhältnismäßig hoch getroffen hätte.

Auch wenn der steuerliche Vertreter der Bf im Rahmen der mündlichen Verhandlung damit argumentierte, dass nunmehr ein Warenvorrat von 77.000,00 Euro vorhanden sei, der gewinnbringend abverkauft werden könne, so kann dies nicht die Annahme stützen, dass dadurch in den Folgejahren Gewinne in dem Ausmaß erwirtschaftet werden könnten, die den Gewinnvorab der Komplementärin so weit überschreiten, dass ein nennenswerter Gewinnanteil für den Kommanditisten übrig bliebe.

Eine Gewinnverteilung im Verhältnis 90%/Kommanditist zu 10%/Komplementärin erscheint im Hinblick auf die Bewertung der Gesellschafterbeiträge zum Unternehmenserfolg bzw. zur Teilnahme am Marktgeschehen geradezu diametral und ließe sich nur anhand nachgewiesener Kapitalzufuhren durch den Kommanditisten erklären. Solche konnten allerdings, wie oben ausführlich begründet, nicht schlüssig nachvollzogen werden, obwohl eine entsprechende Nachweisführung durchaus zumutbar gewesen wäre.

Im Endergebnis hielt die Umkehrung der Ergebnisverteilung, wie sie sich aus der Vereinbarung vom 01.06.2009 ergab, einem **Fremdvergleich** keinesfalls stand.

Im Hinblick auf den minimalen Beitrag des Kommanditisten zum Gesellschaftszweck, der sich aus der Gegenüberstellung der nachvollziehbaren Gesellschafterbeiträge ergibt, erschien der Ansatz eines Anteiles des Kommanditisten am Gesellschaftsergebnis in Höhe von **10% als angemessen**.

## **Zum Einwand der mangelnden Verlustzuweisungsmöglichkeit an die Arbeitsgesellschafterin nach § 109 Abs. 2 UGB:**

Der steuerliche Vertreter wendete im Beschwerdeverfahren ein, dass eine Verlustzuweisung an die **reine Arbeitsgesellschafterin**, wie es die Komplementärin im gegenständlichen Fall sei, auch nach dem Unternehmensgesetzbuch nicht möglich sei.

Hiezu ist zunächst festzustellen, dass – darin ist dem steuerlichen Vertreter zuzustimmen – der reine Arbeitsgesellschafter gemäß § 109 Abs. 2 UGB tatsächlich nur Anspruch auf einen Gewinn hat.

Gemäß **§ 109 Abs. 2 UGB** kann die Einlage eines Gesellschafters auch in der Leistung von Diensten bestehen. Ist ein Gesellschafter zur Leistung verpflichtet, so ist im Zweifel aber nicht anzunehmen, dass ihm dafür eine Beteiligung an der Gesellschaft gewährt wird; er hat nur einen Anspruch auf den Gewinn (§ 121 Abs. 1 UGB).

Dagegen, dass der Kommanditistin für ihre Dienste im gegenständlichen Fall keine Beteiligung gewährt werden sollte, spricht aber schon allein die Vereinbarung vom 01.06.2009, laut welcher ihr bei Unternehmensbeendigung ein Substanzwert von 50% zufallen sollte. Mangels Beteiligung an der Gesellschaft nimmt ein Arbeitsgesellschafter jedoch nicht an den stillen Reserven und am Firmenwert teil (*Bergmann*, Mitunternehmerschaft und UGB: Unternehmerrisiko ohne Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert?, in RdW 2008, 168).

Dass die Komplementärin im vorliegenden Fall auch im Hinblick auf ihre geleisteten Gesellschafterbeiträge keine reine Arbeitsgesellschafterin war, stellte sich im Rahmen des Beschwerdeverfahrens heraus: Ebenso wie ihr Gatte, der Kommanditist, stellte sie neben ihrer Arbeitsleistung ihren Hälftenanteil am Geschäftslokal zur Verfügung; ihre Haftung ging sogar über die des Kommanditisten hinaus.

Umgekehrt konnten im gegenständlichen Fall beim Kommanditisten keine Leistungen in Form vereinbarter Kapitalbeiträge festgestellt werden. Um aber überhaupt eine Ergebniszueweisung infolge Kapitalbeteiligung an den Gesellschafter zu bewirken, hätte es nach Unternehmensrecht vereinbarter Einlagen bedurft. Die Beteiligung am Gewinn und Verlust nach dem Verhältnis der Kapitalanteile ergibt sich gemäß **§ 109 Abs. 1 UGB** nämlich nach dem Verhältnis der **vereinbarten Einlagen**. Basierend auf dem System der festen Kapitalanteile bestimmt sich der Kapitalanteil nach dem Wert der vereinbarten (versprochenen) Einlage, nicht nach der geleisteten Einlage. Kapitalanteile werden durch Zu- und Abflüsse **nicht** verändert (*Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth*, Handbuch zum Gesellschaftsrecht, Tz 360). Abgesehen davon, dass – wie oben ausgeführt – die Einlageleistungen nicht nachgewiesen werden konnten, hätten allfällige aus dem Titel des Wareneinkaufs getätigte "Einlagen" daher keinen Ansatz eines Kapitalanteiles und somit keinen entsprechenden Ergebnisan teil gemäß § 121 Abs. 1 UGB beim Kommanditisten bewirken können. Eine Verlustzuweisung in Höhe von 90% aufgrund seiner (nur geringen) evidenten Beiträge wäre aber niemals zu rechtfertigen gewesen. Die Argumentation der Bf, dass auch nach den Usancen aufgrund der Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuches dem reinen Arbeitsgesellschafter kein Verlust

zugewiesen werden könne, vermochte daher im gegenständlichen Fall die Beurteilung der Angemessenheit der Verlustverteilung nicht zu beeinflussen.

Darüber hinaus ist abschließend noch einmal festzuhalten, dass aus abgabenrechtlicher Sicht die Gewinnverteilung (und somit die Zuweisung von Einkünften!) in wirtschaftlicher Betrachtungsweise grundsätzlich nach dem **Ausmaß der Beiträge zur Teilnahme am Marktgeschehen** vorzunehmen ist. Zu diesen Beiträgen gehört aber, wie oben ausgeführt, jedenfalls die Arbeitskraft, da dieser Faktor auch wesentlich die Teilnahme am Marktgeschehen beeinflusst.

#### **Ergebnis:**

Aufgrund der obigen Ausführungen und der dargestellten Gesellschafterbeiträge wurde im gegenständlichen Fall ein Ergebnisaufteilungsverhältnis für das Jahr 2009 von 90%/Komplementärin zu 10%/Kommanditist als angemessen erachtet.

Da dieses Aufteilungsverhältnis bereits bei der Aufteilung der Einkünfte im angefochtenen Feststellungsbescheid berücksichtigt worden war, war das Beschwerdebegehr als unbegründet abzuweisen.

#### **V) Zum Abspruch über die Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen sowie der Angemessenheit der Gewinnverteilung hat nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu erfolgen. Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise stellt nach der Rechtsprechung des VwGH eine Beweiswürdigungsregel dar (VwGH 11.08.1993, 91/13/0005). 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 8. Juli 2015