

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling, betreffend

1) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO der Jahre 2007 - 2011 sowie

2) Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO der Jahre 2007 – 2011

zu Recht erkannt:

1.) Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO der Jahre 2007 – 2011 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide bleiben unverändert.

2.) Der Beschwerde betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO der Jahre 2007 – 2011 wird teilweise stattgegeben.

Die Feststellungsbescheide der Jahre 2007 – 2011 werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO dahingehend abgeändert, als die für das jeweilige Kalenderjahr erzielten und gemäß § 188 BAO festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf die Gesellschafter wie folgt aufgeteilt werden:

Jahr	X	Y
2007	€ 29.977,55	€ 40
2008	€ 29.912,12	€ 40
2009	€ 44.765,14	€ 40
2010	€ 35.766,02	€ 40
2011	€ 58.064,37	€ 40

Dieses Erkenntnis hat Wirkung gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche *Einkünfte* zufließen ( § 191 Abs. 2 BAO ). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen ( § 101 Abs. 3 BAO ).

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

## Entscheidungsgründe

### A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Kommanditgesellschaft, die mit Gesellschaftsvertrag vom 19. Jänner 2006 gegründet wurde. Persönlich haftender Gesellschafter (Komplementär) der Bf. ist X, Kommanditistin ist Y, die Ehegattin des Komplementärs.

In den Streitjahren 2007 – 2011 wurden die Einkünfte der Bf. gemäß § 188 BAO festgestellt und diese einerseits auf den Komplementär und andererseits auf die Kommanditistin wie folgt aufgeteilt:

Jahr	Bf.	Komplementär	Kommanditistin
2007	€ 30.017,85	€ 15.576,41	€ 14.441,44
2008	€ 29.252,12	€ 13.705,13	€ 15.546,99
2009	€ 44.805,14	€ 19.884,73	€ 24.920,41
2010	€ 35.806,02	€ 20.998,72	€ 14.807,30
2011	€ 48.104,37	€ 26.444,45	€ 21.659,92

Die Feststellungsbescheide der Jahre 2007 – 2011 erwuchsen in Rechtskraft.

Am 16. März 2012 gab die Kommanditistin Y dem Bundesministerium für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz im Rahmen einer Stellungnahmen zur Berufung gegen den Bescheid betreffend die Feststellung der Pflichtversicherung in der Kranken- und Pensionsversicherung gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG vom 24. Jänner 2012 bekannt, dass sie keinerlei Tätigkeit in der beschwerdeführenden KG, ausübe, sondern es sich nur um eine reine Kapitalbeteiligung handle.

Im Rahmen eines Auskunftersuchens der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft (Landesstelle A) vom 12. August 2012, gerichtet an das Finanzamt Baden Mödling wurde um Mitteilung ersucht, ob es auf Grund der oben angeführten Stellungnahme vom 16. März 2012 zu weiteren Veranlassungen in Zusammenhang mit der einheitlichen und gesonderten Feststellung der im Rahmen der Bf. erzielten Einkünfte kommen werde, da nach Ansicht der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft, diese, bei Feststellung der GSVG Beitragsgrundlage an die in den rechtskräftigen Einkommensteuerbescheiden vorgenommene Zuordnung von Beteiligungseinkünften gemäß § 23 Z 2 EStG gebunden sei und daher für den Fall der auch weiterhin zu Unrecht erfolgten Verkürzung der dem Komplementär X zuzurechnenden und GSVG-versicherungspflichtigen Einkünfte aus der beschwerdeführenden KG die Gefahr zu geringer Beitragsleistungen bestünde.

Nach Ansicht der SVA ergebe sich für die Steuerbehörde die Verpflichtung – zum Zweck der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nach § 188 BAO – den Sachverhalt nach den wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten festzustellen.

In weiterer Folge verfügte das Finanzamt mit Bescheiden vom 11. September 2013 die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO idF. BGBl. I Nr. 97/2002 (nunmehr § 303 Abs. 1 lit. b BAO) betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO der Jahre 2007 – 2011. Für jedes von der Wiederaufnahme betroffene Jahr wurde dazu ausgeführt: *„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 304 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“*

Mit Bescheiden desselben Datums erließ das Finanzamt neue Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 – 2011, in welchen jeweils die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Kommanditistin der Bf. mit 0,-- festgestellt wurden und dafür jene des Komplementärs entsprechend erhöht wurden, sodass der gesamte Betrag der Einkünfte aus Gewerbebetrieb betreffend die Bf. für ihn festgestellt wurde. Als einheitliche Begründung für die neu erlassenen Feststellungsbescheide wurde ausgeführt: *„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, mögen die zu Grunde liegenden Verträge auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen, für den Bereich des Steuerrechtes nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter gleich Bedingungen abgeschlossen worden wären. Im Schreiben Ihrer steuerlichen Vertretung vom 16. März 2012 an das Bundesministerium für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz wurde bekannt gegeben, dass die Kommanditistin Y bisher aus persönlichen Gründen keinerlei Tätigkeit in der Bf. ausgeübt hat. Dieser Umstand war bisher bei Abschluss der nunmehr wieder aufgenommenen Verfahren zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte nicht bekannt. Erbringt eine Kommanditistin keinerlei persönliche Arbeitsleistung und besteht ihr Beitrag bloß in der Bereitstellung einer Hafteinlage in Höhe von € 1.000,-- (wobei die Höhe der Hafteinlage im Verhältnis zur aktenkundigen Ertragslage des Unternehmens als sehr gering zu bezeichnen ist), so wird damit nicht aufgezeigt, dass sie einen erkennbaren Beitrag zur Erreichung des Gesellschaftszwecks leistet. Eine Gewinnzuweisung an die Kommanditistin ist aus diesem Gesichtspunkt daher nicht als fremdüblich zu bezeichnen; unter Fremden wäre die*

*Bereitstellung einer Hafteinlage in dieser Höhe wenn überhaupt nur mit vernachlässigbar geringen Gewinnanteilen (in Höhe einer marktüblichen Verzinsung) abgegolten worden.“*

Am 10. Oktober 2013 brachte die Bf. das Rechtsmittel der Berufung (in weiterer Folge Beschwerde) gegen einerseits die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (der Jahre 2007 – 2011) sowie andererseits die im Zuge der Wiederaufnahme neu erlassenen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO (der Jahre 2007 – 2011) ein.

Begründend wurde ausgeführt, dass dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Firmengründung im Jahr 2006 sämtliche Daten hinsichtlich der Gesellschafter Name, Anschrift sowie Dokumente (Reisepass, Meldezettel, Unterschriftenprobenblatt, Antrag auf Vergabe einer Steuernummer (Fragebogen), Firmenbuchauszug etc.) zeitgerecht übermittelt worden seien. Bereits aus diesen Unterlagen sei für das Finanzamt ersichtlich gewesen, dass es sich um eine „FamilienKG“ handle, und die Gesellschafter miteinander verheiratet seien, welches auch in den Steuererklärungen der einzelnen Gesellschafter angeführt worden sei, sowie dass die Höhe der Kommanditeinlage € 1.000,-- (vgl. Firmenbuchauszug) betrage. Der Umstand der „Familien KG“ und die Höhe der Einlage von € 1.000,-- seien dem Finanzamt sohin seit Gründung der KG bekannt gewesen. Es handle sich um keine neue Tatsache.

Aufgrund der fehlenden Zuweisung von Vorweggewinnen an die Kommanditistin in der jährlichen Aufteilung der Gewinntangente in den oben bezeichneten Veranlagungsjahren sei für das Finanzamt deutlich erkennbar gewesen, dass die Kommanditistin keine Arbeitsleistung erbracht haben könne, da das Gesetz aufgrund fehlender Zusatzvereinbarungen nur die prozentuell-anteilige Gewinnzuweisung für den Kommanditisten vorsehe. Aus welchen Gründen ein Kommanditist keine Arbeitsleistung erbringe, möge für das Finanzamt zwar neu sein, könne aber nach Ansicht der Bf. kein neu zu wertender hervorkommender Tatbestand für die Wiederaufnahme sein. Allein die Kenntnis der „FamilienKG“ sowie der fehlenden Arbeitsleistung des Kommanditisten widerspreche nach Ansicht der Bf. der Berechtigung der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO, da dies keine neu hervorkommenden Tatsachen darstelle, weshalb die Bescheide als unzulässig aufzuheben seien.

Gemäß § 20 BAO hätten sich „Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen ziehe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die Bf. sei im Jahr 2006 nur gegründet worden, weil Herr X durch seinen Arbeitgeber gekündigt worden sei und keine Aussicht auf ein neues Arbeitsverhältnis gehabt habe. Es sei ihm auch klar gewesen, dass er sich als unerfahrener „Jungunternehmer“ mit Migrationshintergrund und seinem früheren monatlichen Einkommen vor rund € 1.500,-- netto bzw. seiner aktuellen Arbeitslosensituation ohne konkrete Aussichten auf Aufträge

keinen Anspruch auf Kreditwürdigkeit erhoffen habe können. Aufgrund der damaligen Vermögensverhältnisse, sowie keinem Vorweis von Erfahrung als Geschäftsführer einer neugegründeten Firma und Migrationshintergrund, habe sich Herr X dazu entschieden, die Firma gemeinsam mit seiner Frau zu gründen. Die Firma sei seitens Herrn X mit € 0,-- gegründet worden. Das Startkapital sei von Frau X in Höhe von € 1.000,-- in Form einer Beteiligung als Kommanditistin zur Verfügung gestellt worden. Dieses Geld sei ausschlaggebend gewesen dafür, dass Herr X die Firma überhaupt hatte gründen können. Diese € 1.000,-- müsse man im Verhältnis der damaligen Vermögens- und Kreditwürdigkeitssituation von Herrn und Frau X sehen. Auch ein fremder Dritter hätte Herrn X - aufgrund des vorab ausgeführten Sachverhaltes - zu diesem Zeitpunkt nicht mehr Geld anvertraut und - aufgrund des hohen Risikos - einen entsprechenden Beteiligungsanteil gefordert. Herr X hätte keine Wahl gehabt, wenn er diese Firma hätte gründen wollen.

Im Gesetzestext betreffend die Kommanditgesellschaft stehe in keinem Absatz die Notwendigkeit der Erbringung einer Arbeitsleistung seitens des Kommanditisten. Ganz im Gegenteil. Ein Kommanditist sei ausschließlich Geldgeber. Nach § 170 UGB (früher § 164 HGB) seien in der KG die Kommanditisten von der Führung der Geschäfte der Gesellschafter ausgeschlossen; es sei denn, dass die Handlung über den gewöhnlichen Betrieb des Unternehmens der Gesellschaft hinausgehe. Dementsprechend sei im Fremdvergleich laut Gesetz ein Kommanditist nicht zur Mitarbeit verpflichtet, ganz im Gegenteil, er sei als reiner Kapitalgeber ohne Mitbestimmungs- und Arbeitsrechte definiert. Im Gegenzug erhalte er Anteile an der Firma inklusive Firmenwert und die entsprechenden Gewinnanteile. Wie könne es einem Fremdvergleich standhalten, dass ein Familienmitglied mitarbeiten müsse, damit die KG steuerlich anerkannt werde, wenn dies ein fremder Dritter nicht müsse. Dieses Kriterium müsste dann auch für jeden fremden Dritten gelten, was wiederum die Gesellschaftsform der KG lt. Gesetz (Kommanditist als reiner Geldgeber) ad absurdum führen würde.

Dem Argument, dass eine Gewinnzuweisung an die Kommanditistin aus diesem Gesichtspunkt daher nicht als fremdüblich zu bezeichnen sei; unter Fremden wäre die Bereitstellung einer Haftenlage in dieser Höhe, wenn überhaupt nur mit vernachlässigbar geringen Gewinnanteilen (in Höhe einer marktüblichen Verzinsung) abgegolten worden, hält die Bf. entgegen, dass diese Argumentation für ein bestehendes vermögendes Unternehmen gelten möge, nicht jedoch für Menschen aus ärmlichen Verhältnissen mit Migrationshintergrund in der Gründungsphase, für die € 1.000,-- beinahe ein Monatseinkommen darstelle. Frau X habe die Anteile nicht zu einem Zeitpunkt erworben, als die Firma bereits am Markt alteingesessen gewesen sei und eine Beteiligung einen Vermögenswert dargestellt habe, sondern zu einem Zeitpunkt, zu dem ihr Vermögen mit großem Risiko behaftet gewesen sei. Diesem Risiko habe nur durch die 50%ige Beteiligung mit anschließender Gewinnzuweisung Rechnung getragen werden können.

Dem Umstand, dass sich die Firma nunmehr besser entwickelt habe, als ursprünglich erhofft, sei in weiterer Folge mit der Vergabe von Vorweggewinnen an den Komplementär

Rechnung getragen worden. In der Höhe des Vorweggewinnes sei auch berücksichtigt worden, dass Herr X die Arbeitsleistung nicht alleine erbringe, sondern der Gewinn auch durch einen großen Anteil des eingestellten Personals erwirtschaftet werde.

Die Bf. beantrage daher aufgrund des oben dargestellten Sachverhaltes, die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2007 – 2011, sowie die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2007 – 2011 vom 11. September 2013 ersatzlos aufzuheben.

Am 7. November 2013 legte die belangte Behörde die gegenständliche Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat (in der Folge Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung vor.

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

### **1.) Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:**

Die beschwerdeführende KG erklärte in den Jahren 2007 – 2011 laufend Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wobei diese in der Weise aufgeteilt wurden, als dem Komplementär X und der Kommanditistin Y ca. jeweils 50 % (die genauen Beträge können aus dem Punkt Sachverhalt und Verfahrensgang entnommen werden) der gesamten Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugewiesen wurden.

In einem Verfahren betreffend die Pflichtversicherung der Kommanditistin teilte diese der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft mit, dass es keinerlei Mittätigkeit ihrerseits innerhalb der KG gäbe, sondern dass es sich um eine reine Kapitalbeteiligung handle.

In der Folge verfügte die belangte Behörde die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Jahre 2007 – 2010 und stellte die Einkünfte der Kommanditistin mangels Fremdüblichkeit der Gewinnzuweisung mit Null fest.

### **2.) Streitpunkt:**

#### **2.1 Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Jahre 2007 - 2011**

Strittig ist, ob die dem Finanzamt bekannt gewordene Tatsache, dass die Kommanditistin in der beschwerdeführenden KG keine Arbeitsleistungen erbracht hat, eine neu hervorgekommene Tatsache darstellt, die geeignet ist, im Spruch anders lautende Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO der Jahre 2007 – 2011 herbeizuführen bzw. ob das Finanzamt die Wiederaufnahme auf einen tauglichen Wiederaufnahmegrund gestützt hat.

#### **2.1 Neu erlassene Feststellungsbescheide der Jahre 2007 - 2011**

Des Weiteren ist bezüglich der im Rahmen der Wiederaufnahme neu erlassenen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO der Jahre 2007 – 2011 strittig, ob die Gewinnzuweisung an die Kommanditistin in Bezug auf das Verhältnis zur Höhe der Haftenlage als fremdüblich zu werten ist und daher auch für diese anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb festzustellen sind.

### **3.) Rechtliche Beurteilung:**

### **3.1 Rechtsgrundlagen**

#### **§ 303 Abs. 1 lit. b BAO lautet:**

„Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

#### **§ 184 BAO lautet:**

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.“

„(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.“

„(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

#### **§ 188 Abs. 1 lit. b iVm. Abs. 3 BAO lautet:**

„Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber“

#### **§ 23 Z 2 EStG lautet:**

„Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind: Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.“

### **3.2 Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Jahre 2007 - 2011**

#### **3.2.1 Zusammenschau der Begründungen: Wiederaufnahmebescheide – neue Sachbescheide**

Mit den Bescheiden vom 11. September 2013 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO der Jahre 2007 – 2011 und führte in der Begründung dazu jeweils aus, dass die Wiederaufnahme erfolgte, weil Tatsachen und Beweismittel neu

hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. In den ebenfalls am 11. September 2013 neu erlassenen Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Kommanditistin Y bisher aus persönlichen Gründen keinerlei Tätigkeit in der beschwerdeführenden KG ausgeübt habe. Die Zusammenschau der Begründungen der verfügten Wiederaufnahmen und der neuen Sachbescheide zeigt, dass die nicht vorhandene Mitarbeit der Kommanditistin als neu hervorgekommene Tatsache gewertet worden ist. Damit wurde objektiv erkennbar dargetan, auf Basis welcher neu hervorgekommenen Tatsachen die Wiederaufnahmen erfolgten. An dieser Stelle ist daher festzuhalten, dass die Zulässigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren 2007 – 2011 von der belangten Behörde als ausreichend und zutreffend begründet anzusehen ist.

### **3.2.2 (Nicht)Erkennbarkeit eines Vorweggewinns**

Wenn die Bf. darzulegen versucht, dass aufgrund der fehlenden Zuweisung von Vorweggewinnen an die Kommanditistin in der jährlichen Aufteilung der Gewinntangente in den Veranlagungsjahren 2007 – 2011 für das Finanzamt deutlich erkennbar gewesen sei, dass die Kommanditistin keine Arbeitsleistung erbracht haben könne, ist dem folgendes entgegenzuhalten: Bei den im Wege des Feststellungsverfahrens von der Bf. ausgefüllten Formularen E6 (Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften), E6a (Beilage zur Feststellungserklärung E6 für betriebliche Einkünfte, sowie E6a-1 (Beilage zum Formular E 6a) gibt es keine Möglichkeit, einen allfälligen vereinbarten Vorweggewinn isoliert von einem dem Beteiligungsverhältnis entsprechenden Gewinn in eine eigens dafür vorgesehene Kennzahl einzutragen. Somit hat die Tatsache bzw. der Umstand, dass Frau Y in der beschwerdeführenden KG keinerlei Tätigkeit ausgeübt hat, der belangten Behörde nie bekannt sein können und ist somit später neu hervorgekommen. Darüber hinaus ist an dieser Stelle festzuhalten, dass ein fehlender Vorweggewinn eines Gesellschafters keinen Beweis dafür darstellt, dass dieser in der Gesellschaft keine Arbeitsleistung erbringt.

Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO betreffend die Jahre 2007 – 2011 erfolgte daher zu Recht.

### **3.3. Neue Sachbescheide (Feststellungsbescheide) der Jahre 2007 -2011**

In der gemeinsamen Begründung vom 12. September 2009 aller am 11. September neu erlassenen Feststellungsbescheide der Jahre 2007 – 2011 führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden können, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten. Aufgrund des Umstandes, dass die beschwerdeführende KG aus zwei Gesellschaftern besteht, die im Verhältnis zueinander Ehegatten sind, liegt eine solche Leistungsbeziehung naher Angehöriger vor.



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 Einkünfteerzielung relevanten Leistungen nicht zustehen (VwGH 24.10.1995, 92/14/0020 ; VwGH 16.09.2003, 2000/14/0069 ; VwGH 26.04.2006, 2001/14/0196 ; Doralt/Kauba, EStG, § 23 Tz 289).

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 (Fremdvergleich).

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

Der Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach die Ausgestaltung der Beteiligung der Kommanditistin einem Fremdvergleich nicht standhalte, ist aus folgenden Gründen beizupflichten:

Die Kommanditistin Y hat in der beschwerdeführenden KG keinerlei persönliche Arbeitsleistung erbracht, sondern lediglich eine Hafteinlage in der Höhe von € 1.000,-- geleistet. Ihr Beteiligungsausmaß beträgt ca. 50 %, wonach sich in den streitgegenständlichen Jahren für diese ein durchschnittlicher Gewinnanteil von rund € 18.200,-- ergab.

Wie bereits oben ausgeführt, muss bei Familiengesellschaften die Gewinnverteilung angemessen (also fremdüblich) sein; eine unangemessene Gewinnverteilung ist von der Behörde zu korrigieren (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 20, 798 f, Rz. 54.3; Baldauf in Jakom, EStG, Kommentar, Anm. 215 ff zu § 23). Die Angemessenheit der Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft richtet sich nach

den Gesellschafterbeiträgen; entscheidend ist, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist (vgl. VwGH 26.04.2006, 2001/14/0196 ). Bei der Angemessenheitsprüfung geht es also um die Frage, wie viel jemand im Verhältnis zu seinen Gesellschafterbeiträgen (insb. Kapital, Arbeitskraft und Risiko) zugesprochen erhält. Der Gesellschafter nimmt nämlich nur im Ausmaß seiner Beiträge am Marktgeschehen teil, sodass ihm auch nur seinen Beiträgen entsprechende Einkünfte zugeordnet werden können (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 20, 797, Rz. 54.3).

Das Finanzamt hat daher rechtsrichtig erkannt, dass die Gewinnzuweisung an die Kommanditistin aus den schon oben dargelegten Gründen nicht als fremdüblich zu bezeichnen ist und insbesondere in Anbetracht der Bereitstellung der Hafteinlage in Höhe von € 1.000,-- nur ein vernachlässigbarer Gewinnanteil bzw. eine marktübliche Verzinsung angemessen wäre.

Wenn die Bf. behauptet, dass eine 50 %ige Beteiligung und damit eine entsprechend hohe Gewinnzuweisung an die Kommanditistin damit zu rechtfertigen sei, dass im Zeitpunkt der Gründung der sich im Laufe der Geschäftsjahre einstellende sehr gute Geschäftserfolg nicht absehbar gewesen sei und darüber hinaus das Risiko, dass im Fall einer schlechten Geschäftsentwicklung die Kommanditeinlage von Frau Y nicht zurückgezahlt werden könne, ist entgegenzuhalten, dass auch der Faktor (Nicht)Arbeitsleistung entsprechend zu werten ist und beim Ausmaß der Gewinnzuweisung Berücksichtigung finden muss.

Der Bf. ist zwar insoweit zuzustimmen, als gemäß den unternehmensrechtlichen Bestimmungen betreffend die Kommanditgesellschaft keine Arbeitsleistung seitens des Kommanditisten erforderlich ist. Diese Aussage lässt aber nicht zwingend den Schluss zu, dass ein Kommanditist im Fremdvergleich nicht zur Mitarbeit verpflichtet ist. Im gegenständlichen Fall ist im Rahmen des Fremdvergleiches nicht nur das Kriterium einer nicht vorhandenen Arbeitsleistung der Kommanditistin relevant, sondern es ist dieses im Zusammenhang mit der Beteiligungshöhe bzw. Gewinnzuweisung und dem Haftungsrisiko der Kommanditeinlage im Rahmen eines Gesamtbildes dieser Verhältnisse zu beurteilen.

In Anbetracht dessen, dass die Kommanditistin Y in der beschwerdeführenden KG keine Arbeitsleistung erbringt und die Höhe ihrer Hafteinlage von € 1.000,-- im Verhältnis zur aktenkundigen Ertragslage sehr gering ist, ist eine Gewinnzuweisung in der Höhe von 50 % jedenfalls zu hoch. Mangels anderer Anknüpfungspunkte bedient sich das Bundesfinanzgericht einer griffweisen Schätzung gemäß § 184 BAO und stellt fest, dass als Gewinnanteil der Kommanditistin eine Kapitalverzinsung von 4 % pro Jahr (streitgegenständliche Jahre 2007 – 2011) von der Hafteinlage als Gewinnzuweisung angemessen erscheint. Das Bundesfinanzgericht orientiert sich dabei an der Regelung des § 168 Abs. 1 HGB, wie sie vor Inkrafttreten des Handelsrechtsänderungsgesetzes, BGBl I 2005/120, ab 1. Jänner 2007 bestand. Die durch diese vorgenommenen Änderungen in den Feststellungen der Einkünfte gemäß § 188 BAO sich ergebenden neuen Beträge stellen sich wie folgt dar:

Jahr	Bf.	Komplementär	Kommanditistin
2007	€ 30.017,55	€ 29.977,55	€ 40
2008	€ 29.252,12	€ 29.912,12	€ 40
2009	€ 44.805,14	€ 44.765,14	€ 40
2010	€ 35.806,02	€ 35.766,02	€ 40
2011	€ 48.104,37	€ 58.064,37	€ 40

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

### **C) Unzulässigkeit einer Revision:**

Gegen ein Erkenntnis Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da es sich im gegenständlichen Fall bei der zu klärenden Frage der Rechtmäßigkeit der betreffenden Wiederaufnahmebescheide, insbesondere der Frage des Vorliegens einer die amtswegige Wiederaufnahme rechtfertigende neu hervorgekommene Tatsache, sowie die in den neu erlassenen Feststellungsbescheiden getroffene, eine den Verhältnissen der Beiträge zum Markterfolg angemessene Gewinnzuweisung beider Gesellschafter der beschwerdeführenden KG, um keine Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung handelt, die Rechtsfolgen sich unmittelbar aus dem Gesetz ergeben, und im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, wird die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für nicht zulässig erklärt.

Wien, am 12. Februar 2017