



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien  
Senat 7

GZ. RV/2381-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 20. Oktober 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Friedrich Woditschka, gegen die Bescheide des Finanzamtes Mistelbach, vertreten durch HR Dr. Anton Trauner, betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1998 wird teilweise Folge gegeben. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden mit S 246.094,- festgestellt und beiden an der Gesellschaft Beteiligten mit je S 123.047,- zugewiesen.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1999 wird abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1999 bleibt unverändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs

Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Im Jahr 1991 wurde von zwei Brüdern (A und F) ein Weinhandelsagenturbetrieb von ihrem Vater übernommen und ab diesem Zeitpunkt als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, welche Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, die gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt werden, weitergeführt.

Der Bruder F. erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Steuerberater und der Bruder A ist nichtselbständig berufstätig.

In den Jahren ab 1991 wurden Erklärungen über die Einkünfte der Personengesellschaft abgegeben und jeweils die Höhe der Einkünfte angegeben. Als Anteil wurde für jeden der beiden Brüder ein solcher in Höhe von 50 % angegeben.

Im Jahr 1997 wurden Gesamteinkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 351.773,- erklärt, welche jedem Beteiligten zu 50 % das sind je S 175.887,- zugerechnet wurden. Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß mit Bescheid vom 13. Juli 1999.

Für das Jahr 1998 wurden bis zum Jahr 2000 keine Erklärungen abgegeben, weshalb die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb seitens des Finanzamtes Mistelbach gemäß § 184 BAO im Schätzungswege erfolgte und der als Gesamtsumme der Einkünfte mit S 500.000,- geschätzte Betrag im Verhältnis der bisher erklärten Anteile zu je 50 %, also mit S 250.000,- jedem der beiden Beteiligten im Feststellungsbescheid für das Jahr 1998 vom 8. November 2000 zugerechnet wurde.

Die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht erhob Berufung und legte dieser an Stelle weiterer Ausführungen den Jahresabschluss für 1998 und die Feststellungserklärung 1998 bei. Die Einkünfte aus Gewerbesteuer sind darin in Höhe von S 241.094,- ausgewiesen und werden

nach Angaben der Gesellschafter in der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 1998 folgendermaßen aufgeteilt:

Bruder F: S 102.328,-

Bruder A: S 138.766,-

Im Zuge von ergänzenden Erhebungen wurden seitens der Bw. Angaben zu der Sonderabgabe Weinhandel und den Fahrtkosten gemacht. Am 16. März 2001 wurde eine stattgebende Berufungsvorentscheidung erlassen und die Höhe der Gesamteinkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 246.094,- festgestellt. Den beiden Beteiligten wurde ein Anteil von 50% im Betrag von je S 123.047,- zugerechnet.

Die Bw. stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und bekämpfte die vom Finanzamt entgegen der Aufstellung in der Erklärung vorgenommene Aufteilung der Einkünfte im Verhältnis 50:50. Da diese Aufteilung ein wesentlicher Grund für die verspätete Abgabe der Erklärung gewesen sei, werde der Vorlageantrag trotz Anerkennung der Höhe der Einkünfte gegen die Feststellung der Aufteilung der Einkünfte erhoben. Gleichzeitig wurde ein Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt.

Für das Jahr 1999 wurde von der Bw. im März 2001 eine Erklärung betreffend die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht abgegeben, in welcher die Höhe der Einkünfte mit S 463.812,- angegeben wurde und die Verteilung der Einkünfte wie folgt vorgenommen wurde:

Bruder F: S 169.144,-

Bruder A: S 294.668,-

Seitens des Finanzamtes Mistelbach wurde am 3. April 2001 der Feststellungsbescheid betreffend das Jahr 1999 erlassen, in welchem die Höhe derselben mit S 463.812,- festgestellt wurde und die Verteilung im Verhältnis 50:50 mit je S 231.906,- an die beiden Beteiligten erfolgte. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass gegenüber dem Finanzamt keine schriftliche Meldung bzw. Mitteilung über die Änderung der Ertragsanteile gemäß § 120 BAO erfolgte, weshalb die Aufteilung der Anteile wie im Vorjahr im Verhältnis 50:50 erfolgt sei.

Gegen diesen Feststellungsbescheid für 1999 erhob die Bw. Berufung und führte aus, dass es wegen dieser Aufteilung Differenzen zwischen den Gesellschaftern gegeben habe, welche dazu geführt hätten, dass die Feststellungserklärung für 1998 erst im Jahr 2000 abgegeben worden sei.

Üblicherweise seien bei Gesellschaften nach bürgerlichem Recht zwei Möglichkeiten der Gewinnverteilung gegeben, nämlich erstens die gesetzliche Verteilung, sofern keine Regelung im Gesellschaftsvertrag vorgesehen sei, oder zweitens die gesellschaftsvertragliche Regelung, welche z.B. auf die Leistung der Gesellschafter abstellt. Im ABGB werde im § 1195 ausgeführt, dass die Gesellschaft einem Mitglied seiner vorzüglichen Eigenschaften oder seiner Bemühungen wegen einen größeren Gewinn bewilligen könne, als ihm nach seinem Anteil zukäme, nur dürften dergleichen Ausnahmen nicht in gesetzwidrige Verabredungen oder Verkürzungen ausarten. Aus dieser Regelung gehe eindeutig hervor, dass eine abweichende Gewinnverteilung möglich sei.

Im vorliegenden Fall sei diese Möglichkeit bereits anlässlich der Übernahme des Gewerbebetriebes vorgesehen worden und zwar enthalte der Übergabsvertrag vom Vater folgende Regelung:

"Gewinn und Verlust werden zwischen den Gesellschaftern im Verhältnis der von ihnen der Gesellschaft gegenüber erbrachten Leistung aufgeteilt. Beide Gesellschafter bringen ihre Arbeitsleistung in diese Gesellschaft ein."

Nachdem die Aufteilung des Gewinnes nach Leistung erst nach Ablauf des jeweiligen Jahres erfolgen könne, sei es nicht möglich, dem Finanzamt die Aufteilung vor Beginn des Kalenderjahres bekannt zu geben. Eine GesmbH könne ja ihre Ausschüttung auch nicht vor Feststellung des Gewinnes durchführen.

Die Änderung der Gewinnverteilung sei nicht willkürlich erfolgt, weshalb kein Missbrauch vorliegen könne, weshalb die Bw., ersuche dem Berufungsbegehren stattzugeben. Als Beilage wurde der Notariatsakt betreffend die Übergabe des Betriebes vom Vater an die beiden Söhne aus dem Jahr 1991 vorgelegt.

Seitens des Finanzamtes wurde die Bw. aufgefordert, zu erklären, weshalb die Gewinnaufteilung ab 1998 im Gegensatz zu den Jahren ab 1991 bis 1997 geändert worden sei und es wurde unter Bezug auf das Erkenntnis VwGH 15.12.1987, 87/14/0163 mitgeteilt, dass die rückwirkende Änderung der Gewinnaufteilung unter nahen Angehörigen erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraumes steuerlich nicht anerkannt werden könne.

In Beantwortung des Ergänzungersuchen gab die Bw., bekannt, dass die abändernde Gewinnaufteilung auf Wunsch des Bruders A durchgeführt worden sei und die Berechnung dergestalt erfolgt sei, dass in den Streitjahren 1998 und 1999 je S 75.000,- an beide Beteiligte als Vorweggewinn ausgezahlt worden sei und der verbleibende Gewinnbetrag im Verhältnis 70% Bruder A und 30% Bruder F aufgeteilt worden sei. Aus diesem Grund hätten sich in

---

beiden Jahren unterschiedliche Gesamtgewinnprozentzahlen für die beiden Beteiligten ergeben. Für die Gewinnverteilungsänderung seien jedoch keine steuermindernden Überlegungen der Grund gewesen. Hinsichtlich des Jahres 1999 wurde ebenfalls ein Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Bw. vorgebracht, dass die Änderung der Gewinnaufteilung auf Wunsch des Bruders A. erfolgt sei, der vermeint habe mehr Arbeitsleistung für die Gesellschaft zu erbringen. Diese Mehrleistung sei vom Bruder F. anerkannt worden und man habe sich anlässlich der Jahresabschlusserstellung für 1998 auf eine Aufteilung 70:30 nach Vorauszahlung eines Einmalbetrages von S 75.000,- geeinigt. Es gebe jedoch abgesehen vom Notariatsakt aus dem Jahr 1991 keine spätere schriftliche Vereinbarung über die Änderung der Gewinnaufteilung. Die Bw. bestätigte, dass es richtig sei, dass dem Finanzamt gegenüber erst im Jahr 2001 Mitteilung von der Gewinnänderungsvereinbarung gemacht wurde. Die Bw. betonte, dass ihr die Rechtsprechung betreffend die Nichtanerkennung von rückwirkenden Verträgen bekannt sei, es jedoch nach ihrer Ansicht auf die Richtigkeit, also die wahren wirtschaftlichen Verhältnisse ankomme und im vorliegenden Fall, wo kein oder nur ein marginaler Steuervorteil bei Anerkennung der Gewinnänderung vorhanden wäre, des Rückwirkungsverbot für Rechtsgeschäfte seinen Sinn verliere.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im vorliegenden Fall ist strittig in welcher Weise die Gewinnverteilung des der Höhe nach unbestrittenen (1998: S 246.094,-; 1999: S 463.812,-) Gewinnes der berufungswerbenden Gesellschaft nach bürgerlichem Recht in den Streitjahren 1998 und 1999 zu erfolgen hat.

Nach den gesetzlichen Bestimmungen der §§ 1193 ff. ABGB ist die Einkunftsverteilung bei einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht derart vorzunehmen, dass Gewinn und Verlust nach dem Verhältnis der Kapitalbeiträge zu verteilen sind, wobei die von allen Mitgliedern geleisteten Arbeiten sich gegeneinander aufheben, soweit nicht abweichende Vereinbarungen getroffen werden bzw. wurden.

Grundlage der berufungswerbenden Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ist der Notariatsakt vom 15. März 1991 betreffend die Übergabe der Weinhandelsagentur vom Vater an seine beiden Söhne zu gleichen Teilen. Laut Punkt II dieser Vereinbarung werden Gewinn und Verlust zwischen den beiden Gesellschaftern im Verhältnis der von ihnen der Gesellschaft

gegenüber erbrachten Leistung aufgeteilt, wobei beide Gesellschafter ihre Arbeitsleistung in die Gesellschaft einbringen.

Aufgrund dieser Vereinbarung hat die Bw. ab dem Jahr 1991 bis 1997 Steuererklärungen betreffend die Einkünfte der Personengesellschaft eingebracht, in welchen sie die Höhe des Gewinnes aus Gewerbebetrieb bekannt gegeben und in der Beilage zu dieser Erklärungen jeweils die Ertragsanteile für beide Brüder mit je 50% erklärt hat.

Die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die Bilanz zum 31. Dezember 1997 und die Steuererklärungen für 1997 wurden im Jänner 1999 beim Finanzamt eingebracht. Für das Jahr 1998 wurde im März 2000 die Umsatzsteuererklärung abgegeben, jedoch kein Jahresabschluss 1998 und keine Erklärung über die Einkünfte der Personengesellschaft, weshalb seitens des Finanzamtes die Schätzung gemäß § 184 BAO vorgenommen wurde.

Erst im nachhinein nach erfolgter Veranlagung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Schätzung wurde im Zuge der Berufung anlässlich der Abgabe einer Erklärung über die Einkünfte der Personengesellschaft für 1998 dem Finanzamt die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und eine von der 50:50 Verteilung abweichende Gewinnverteilung dem Finanzamt mitgeteilt. Dies erfolgte jedoch nur durch Vorlage der Beilage zur Erklärung ohne dem Finanzamt gegenüber mitzuteilen, dass eine Abweichung des Aufteilungsschlüssels und aufgrund welcher Tatsachen- oder Rechtslagenänderung vorliege. Die Mitteilung hierüber erfolgte seitens der Beteiligten erst im Zuge des Vorlageantrages.

Seitens der Bw. wird behauptet, dass die Änderung der Gewinnverteilung der Grund für die verspätete Abgabe der Steuererklärung sei und die Aufteilung des Gewinnes erst nach Ablauf des Steuerjahres erfolgen habe können, sie außerdem nicht gesetzwidrig sei und auch nicht aus steuermindernden Gründen vorgenommen worden sei. Es sei einem Wunsch des Bruders A entsprochen worden und die Aufteilung geändert worden.

Hinsichtlich der von der Bw. beantragten, dem Finanzamt nachträglich bekannt gegebenen, von der bisherigen abweichenden Gewinnaufteilung muss eine Prüfung nach den Kriterien betreffend die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen vorgenommen werden.

Nach den vom Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung (VwGh v. 23. 6.1998, 93/14/0192) aufgestellten Erfordernissen für derartige Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind folgende drei Voraussetzungen für die steuerrechtliche Anerkennung notwendig:

- 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 wäre auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden.

Im vorliegenden Fall wurde dem ersten Erfordernis nicht entsprochen, da dem Finanzamt über die den Vorjahren gegenüber geänderte Gewinnverteilung für 1998 und 1999 erst im Zuge des Berufungsverfahrens seitens der Bw. Mitteilung gemacht wurde und daher die Abänderung nicht rechtzeitig nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist.

Gemäß § 120 BAO haben Abgabepflichtige alle Umstände, die ihre Abgabenpflicht ändern dem Finanzamt bekannt zu geben (vg. VwGH v. 7. 6. 1983, 82/14/0340). Dieser Erklärungspflicht ist die Bw. nicht rechtzeitig nachgekommen.

Wenn die Bw. vermeint, dass - wie auch bei einer GmbH - nicht vor Ablauf des Steuerjahres über die Gewinnverteilung entschieden werden kann, so muss ihr grundsätzlich zugestimmt werden, doch ist die von der Bw. gewählte Vorgangsweise erst im Berufungsverfahren, also lange nach Ablauf der Streitjahre, dem Finanzamt Mitteilung zu machen sicherlich nicht als rechtzeitige nach außen dringende Mitteilung zu werten. Dies vor allem deshalb nicht, weil die Mitteilung auch nicht anlässlich der Abgabe der Steuererklärungen für 1998 erfolgte, sondern erst nach der seitens des Finanzamtes aufgrund der Nichtvorlage von Steuererklärungen vorgenommenen Ermittlung des Gewinnes im Schätzweg im darauffolgenden Berufungsverfahren in Form der Beilage zur Berufung das Finanzamt von der Gewinnverteilung Kenntnis erlangte.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wäre diese Art der formlosen Mitteilung durch Eintragung von zwei unterschiedlichen Zahlen in der Beilage zur Erklärung selbst bei rechtzeitiger Abgabe der Beilage zur Steuererklärung auch nicht als nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende Vereinbarung anzuerkennen gewesen, da sie keine Begründung für das Abweichen von der bisherigen Regelung enthalten hätte.

Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besagt eindeutig, dass bei Nichterfüllung eines der drei Erfordernisse für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, der Vereinbarung die Anerkennung versagt werden muss. Die Neuverteilungsregelung für den Gewinn der Bw. wurde der Behörde nicht ausreichend zur Kenntnis gebracht, weshalb der

Neuregelung der Gewinnverteilung die steuerliche Anerkennung versagt werden muss (vgl. VwGH v. 15. 12. 1987, 87/14/0163; 7. 6. 1983, 82/14/0340, u. a.).

Die Kenntnis der Abgabenbehörde hinsichtlich von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss sich außerdem auf die Zukunft beziehen, es können daher nur Mitteilungen anerkannt werden, die Änderungen für die Zukunft anzeigen. (VwGH v. 16. 3. 1989, 89/14/0024). Im vorliegenden Fall wurde jedoch eine verspätete Mitteilung für die Vergangenheit abgegeben.

Rückwirkende Rechtsgeschäfte sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht anzuerkennen. (VwGH v. 3. 5. 1983, 82/14/0277; 18. 2. 1954, 1446/51). Da das Finanzamt tatsächlich erst im Jahr 2001 von der geänderten Vereinbarung und deren inhaltlicher Ausgestaltung betreffend die Gewinnverteilung Kenntnis erlangt hat, kann diese Änderung als dem Finanzamt gegenüber rückwirkend und daher verspätet abgegeben nicht anerkannt werden, sodass die Gewinnverteilung der Bw. für 1998 und 1999 im Verhältnis 50:50 Prozent vorzunehmen ist.

Im Jahr 1998 wurde der Gewinn in der Berufungsvorentscheidung mit S 246.094,- festgestellt und in dieser Höhe von der Bw. als richtig anerkannt, weshalb für das Jahr 1998 der Berufung im Punkt der Höhe des Gewinnes stattgegeben wird, jedoch bei der Aufteilung desselben entgegen dem Antrag der Bw. für die Jahre 1998 und 1999 eine solche im Verhältnis 50:50 vor- genommen wird.

Aus den oben angeführten Gründen wird der Berufung betreffend das Jahr 1998 daher teilweise stattgegeben und die Berufung betreffend das Jahr 1999 wird abgewiesen.

Wien, 21. Oktober 2003