



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder Dr. Susanne Zankl, Dr. Walter Zisler und Dr. Othmar Sommerauer über die Berufung der Firma XY-Apotheke, vertreten durch Dr. Huber Wth und Stb GmbH & CoKG, 5020 Salzburg, Fürstenallee 1, vom 23. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 27. November 2009 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 Bundesabgabenordnung für die Jahre 2005, 2006 und 2007 nach in Salzburg durchgeführter nichtmündlicher Berufungsverhandlung vom 14. März 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) führt die Firma „S. OHG mit Sitz in Salzburg.

Gesellschafter der Berufungswerberin (Bw) sind die Ehegatten Mag. G.W. und W.G..

Die Bw bilanziert nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr, wobei der Bilanzstichtag der 31. Mai ist.

Im Zuge einer für die Jahre 2005 bis 2007 **durchgeführten Betriebsprüfung** wurde unter anderem Nachstehendes festgestellt:

1. Gesellschafterentschädigungen (Tz. 1 des BP-Berichtes):

Die beiden Gesellschafter hätten bis einschließlich 2004 gemäß dem Gesellschaftsvertrag vom 10.5.1967 für ihre Tätigkeiten eine Gesellschafterentschädigung in gleicher Höhe zugewiesen bekommen (2002 € 76.740,39; 2003 € 78.294,00; 2004 € 79.717,09).

Ab dem Wirtschaftsjahr 2005 wären dem Mitgesellschafter W.G. für die streitgegenständlichen Jahren 2005 bis 2007 jährlich € 20.000,00 und Mag. G.W. für das Jahr 2005 € 50.000,00 und für die Jahre 2006 und 2007 jeweils € 80.000,00 zugewiesen worden.

Gemäß § 14 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages hätte W.G. für seine Tätigkeit eine Entlohnung in gleicher Höhe wie der Mitgesellschafterin Mag. G.W. gebührt.

Da sich an den Vereinbarungen und an der Tätigkeit der Mitgesellschafter nichts geändert hätte, wurden im Zuge der Betriebsprüfung die in Summe für die jeweiligen Jahre ausbezahlten Gesellschafterentschädigungen für die Streitjahre für beide Mitgesellschafter in gleicher Höhe angesetzt.

Darstellung der Änderungen lt. Bp:

<u>Gesellschafterentschädigung 2005:</u>	lt. Erkl.	lt. Bp	Änderung
Gesellschafterentschädigung 2005 W.G.	20.000,00	35.000,00	15.000,00
Gesellschafterentschädigung 2005 Mag. G.W.	<u>50.000 00</u>	<u>35.000 00</u>	<u>- 15.000,00</u>
Summe der Gesellschafterentschädigung 2005	70.000,00	70.000,00	0,00
<u>Gesellschafterentschädigung 2006:</u>	lt. Erkl.	lt. Bp	Änderung
Gesellschafterentschädigung 2006 W.G.	20.000,00	50.000,00	30.000,00
Gesellschafterentschädigung 2006 Mag. G.W.	<u>80.000,00</u>	<u>50.000 00</u>	<u>- 30.000,00</u>
Summe der Gesellschafterentschädigung 2006	100.000,00	100.000,00	0,00
<u>Gesellschafterentschädigung 2007:</u>	lt. Erkl.	lt. Bp	Änderung
Gesellschafterentschädigung 2007 W.G.	20.000,00	50.000,00	30.000,00
Gesellschafterentschädigung 2007 Mag. G.W.	<u>80.000 00</u>	<u>50 000 00</u>	<u>- 30.000,00</u>
Summe der Gesellschafterentschädigung 2007	100.000,00	100.000,00	0,00

2. Privateinlage vom 20.5.2005 für Wj 2004/2005 (Tz. 2 des BP-Berichtes):

Mit Kassabeleg vom 20.5.2005, Beleg Nr. 834, wäre von Mag. G.W. eine Privateinlage iHv € 24.000,00 getätigt und am Kto 9103 Privatentnahmen Mag. G.W. erfasst worden. Durch die Einlage hätte sich der Kassenbestand per 20.5.2005 von € 16.840,00 auf € 40.840,00 erhöht. Am 25. und 27.5.2005 wären von W.G. Barentnahmen aus der Kassa iHv € 15.000,00 und 18.000,00 getätigt worden.

Da die Einlage kurz vor dem Bilanzstichtag erfolgt wäre, würde sie keine betriebsnotwendige Einlage im Sinne des § 11a EStG 1988 darstellen.

Für die Berechnung der Begünstigung des § 11a EStG 1988 wurde diese Einlage seitens der Betriebsprüfung daher nicht berücksichtigt.

Darstellung der Änderung lt. Bp:

	lt. Erkl.	lt. Bp	Änderung
Begünstigte Einlage gem. § 11a Mag. G.W. 2005	24.000,00	0,00	24.000,00

3. Privateinlage vom 6.7.2005 für Wj 2005/2006 (Tz. 3 des BP-Berichtes):

Mit Kassabeleg vom 06.07.05, Beleg Nr. 84, wäre von W.G. eine Privateinlage in Höhe von Euro 10.000,00 getätigt und am Konto 9102 Privatentnahmen W.G. erfasst worden. Den Betrag hätte der Apotheker seinem Sparbuch entnommen.

Die Privateinlage in Höhe von Euro 10.000,00 wäre mit UB 109 zum Bilanzstichtag 31.05.2006 auf das Konto 9113 Privatsteuern Mag. G.W. umgebucht worden.

Die Privateinlage in Höhe von Euro 10.000,00 wäre dem Mitgesellschafter W.G. zuzurechnen.

Darstellung der Änderung Privateinlage 2006 lt. Bp:

	lt. Erkl.	lt. Bp	Änderung
Privateinlage W.G. 2006	0,00	10.000,00	10.000,00
Privateinlage Mag. G.W. 2006	<u>10 000 00</u>	<u>0,00</u>	<u>- 10.000,00</u>
Privateinlage vom 06.07.2005 (Wj. 2005/2006)	10.000,00	10.000,00	0,00

Darstellung der Änderung § 11a EStG 1988 lt. Bp:

	lt. Erkl.	lt. Bp	Änderung
begünstigte Einlage gem. § 11a Mag. G.W. 2006	10.000,00	0,00	10.000,00

4. Privatentnahmen Mag. G.W. 2006 – 2007 (Tz. 4 des BP-Berichtes):

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass in den Prüfungsjahren 2006 und 2007 sämtliche Privataufwendungen inkl. Sonderausgaben und Haushaltskosten betreffend Frau Mag. G.W. in der laufenden Buchhaltung auf den jeweiligen Privatkonten der Mitgesellschafterin erfasst und entgegen der Vorjahre mittels Umbuchungen zum Bilanzstichtag dem Mitgesellschafter W.G. zugewiesen worden wären.

Aufgrund der zum Bilanzstichtag getätigten Umbuchungen der Entnahmen auf den Mitgesellschafter W.G. und der daraus resultierenden Verminderung der Entnahmen bei der Mitgesellschafterin Mag. G.W., wäre bei dieser eine höhere Begünstigung gem. § 11a EStG 1988 erzielt worden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung stellten die zum Bilanzstichtag getätigten Umbuchungen der Privatentnahmen eine willkürliche Umverteilung auf den Mitgesellschafter W.G. dar, um so eine höhere Begünstigung gem. § 11a EStG 1988 bei der Mitgesellschafterin Mag. G.W. zu lukrieren.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden daher entsprechend der Vorjahre folgende Entnahmen der Mitgesellschafterin Mag. G.W. zugerechnet.

Darstellung der Änderungen Privatentnahmen Mag. **G.W.** 2006 lt. Bp:

Datum	Beleg		2006
31.05.06	UB 18	4612 Privatanteil Telefon (Anteil Mag. G.W. lt. BU)	200,00
31.05.06	UB 19	2566 Privatanteil Telefon (Anteil Mag. G.W. lt. BU)	40,00
31.05.06	UB106	UB Saldo von Kto 9103 Privatentnahmen Mag. G.W.	10.935,10
31.05.06	UB107	UB Saldo von Kto 9106 Privatentnahmen Haushalt	8.706,47
31.05.06	UB108	UB Saldo Kto 9109 Sonderausgaben Mag. G.W.	<u>6.691,52</u>
		Änderung Privatentnahme Mag. G.W. 2006 lt. Bp	26.573,09

Darstellung der Änderung betreffend § 11a EStG lt. Bp:

	lt. Erkl.	lt. Bp	Änderung
Privatentnahmen Mag. G.W. 2006 gem. § 11a	0,00	26.573,09	26.573,09

Darstellung der Änderungen Privatentnahmen Mag. **G.W.** 2007 lt. Bp:

Datum	Beleg		2007
31.05.07	UB 16	4612 Privatanteil Telefon (Anteil Mag. G.W.)	200,00
31.05.07	UB 17	2566 Privatanteil Telefon (Anteil Mag. G.W.)	40,00
31.05.07	UB 88	UB Kto 9103 Privatentnahmen Mag. G.W. (06-12/2006)	4.539,18
		anteilige Privatentnahmen Mag. G.W. 01-05/2007 lt. Bp	5.000,00
31.05.07	UB 89	UB Kto 9106 Privatentnahmen Haushalt (06/2006-05/2007)	8.450,08
31.05.07	UB 90	UB Kto 9109 Sonderausgaben (Evidenzkonto) Mag. G.W.	4.338,54
01-05/07		9108 Sonderausgaben betr. Mag. G.W. 01-05/2007 lt. Bp	<u>3.648,29</u>
		Änderung Privatentnahme Mag. G.W. 2006 lt. Bp	26.216,09

Darstellung der Änderung betreffend § 11a EStG lt. Bp:

	lt. Erkl.	lt. Bp	Änderung
Privatentnahmen Mag. G.W. 2007 gem. § 11a	0,00	26.216,09	26.216,09

Mit Bescheiden vom 27.11.2009 wurden die Verfahren der Jahre 2005 bis 2007 von der Abgabenbehörde I. Instanz wieder aufgenommen und gleichzeitig die entsprechenden neuen Sachbescheide erlassen (einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO).

Dagegen wurde das **Rechtsmittel der Berufung** erhoben und dazu vorgebracht:

Ad Tz. 1 des BP-Berichtes (Gesellschafterentschädigungen):

Wie sich hieraus ergäbe, hätte die Außenprüfung die Höhe der Tätigkeitsvergütungen der beiden Gesellschafter abweichend von den in den Abgabenerklärungen angesetzten Beträgen festgesetzt. Zur Begründung dieser Vorgangsweise bezöge sich die Außenprüfung zunächst auf § 14 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages der Bw, wobei hiezu in Tz 1 des Berichtes lediglich festgestellt worden wäre, dass nach dieser Regelung des Gesellschaftsvertrages W.G. und Mag. G.W. eine Entlohnung in gleicher Höhe gebührte. Für eine Beurteilung der diesbezüglichen Feststellungen der Außenprüfung erschiene eine exakte Darstellung des diesbezüglichen Inhaltes des Gesellschaftsvertrages der Bw vom 21.6.1967 erforderlich. Laut diesem Gesellschaftsvertrag hätte die Gesellschaft über drei Gesellschafter, nämlich einerseits Mag. G.W. als persönlich haftende Gesellschafterin ohne Vermögensbeteiligung und andererseits M.W. und W.G. als Kommanditisten mit einer je 50 %igen Vermögenseinlage verfügt. M.W. wäre die Mutter von W.G., Mag. G.W. und W.G. wären Ehegatten.

Wie im Außenprüfungsbericht richtigerweise dargestellt worden wäre, wäre in den Jahresabschlüssen bis inklusive 31.5.2004 für beide Gesellschafter eine Tätigkeitsvergütung in Höhe des Gehaltes eines angestellten vertretungsberechtigten Apothekers angesetzt worden. Die entsprechende Tätigkeitsvergütung für 2003/04 betrügen je € 79.717,09.

Von dieser im schriftlichen Gesellschaftsvertrag fixierten Vereinbarung über die Tätigkeitsvergütungen der Gesellschafter wäre durch eine mündliche Gesellschaftsvertragsänderung ab dem Geschäftsjahr 2004/05 dahingehend abgegangen worden, dass die Höhe der Gesellschaftertätigkeitsvergütungen stärker an den tatsächlichen Leistungen der Gesellschafter für die Gesellschaft orientiert worden wäre, wobei das Ausmaß der Tätigkeit von Mag. G.W. in den drei Geschäftsjahren, auf die sich die Außenprüfung bezöge, nicht gleich hoch gewesen wäre. Die getroffene Vereinbarung über die Festlegung der Tätigkeitsvergütungen trüge damit einerseits dem Umstand Rechnung, dass die Leitung des Unternehmens durch Mag. G.W. übernommen worden wäre und dass andererseits das zeitliche Ausmaß der Arbeitsleistung von W.G. - u. a. auch altersbedingt – abgenommen hätte, so dass das Ausmaß der Arbeitsleistung in zeitlicher Hinsicht nicht mehr dem in den vorangegangenen Jahren geleisteten Ausmaß entspräche. W.G. wäre derzeit 79 Jahre alt. Die von der Außenprüfung vorgenommene Festlegung der Höhe der Tätigkeitsvergütungen der

Gesellschafter würde im Außenprüfungsbericht lapidar lediglich damit begründet worden sein, dass sich weder an den Vereinbarungen noch an der Tätigkeit der Mitgesellschafter etwas geändert hätte. Woraus diese Feststellung abgeleitet worden wäre, wäre nicht ausgeführt worden.

Mit den Vereinbarungen wäre offenbar der Gesellschaftsvertrag gemeint. Anlässlich einer Besprechung mit dem Betriebsprüfer wäre diesem nochmals bestätigt worden, dass die in den Beilagen zu den Abgabenerklärungen angesetzten Tätigkeitsvergütungen der Gesellschafter auf der Basis einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung festgesetzt worden wären.

Offenbar läge den diesbezüglichen Ausführungen im Außenprüfungsbericht die Annahme zu Grunde, dass hierüber eine schriftliche Vereinbarung vorliegen müsste, was jedoch angesichts der Formfreiheit von Gesellschaftsverträgen einer OHG und angesichts der allgemein von Personengesellschaften geübten Praxis unzutreffend wäre. Wie bereits ausgeführt, würde es sich bei dem Gesellschaftsvertrag um eine Vereinbarung aus dem Jahr 1967 handeln, die anlässlich der Errichtung der Gesellschaft nach dem Ableben des Vaters von W.G. errichtet worden wäre. Seither wären keine schriftlichen Änderungen des Gesellschaftsvertrages vorgenommen worden, obwohl selbstverständlich durch mündliche Vereinbarungen der Gesellschaftsvertrag entsprechend den Bedürfnissen der geänderten Situation angepasst worden wäre. Dies würde aufzeigen, dass - wie allgemein in der Mehrzahl der Personengesellschaften - Änderungen des Gesellschaftsvertrages in der Regel mündlich vorgenommen worden wären. Dies gälte auch für die Änderung über die Höhe der Tätigkeitsvergütungen.

Ebenso unrichtig wäre die Feststellung, dass sich an der Tätigkeit der Mitgesellschafter nichts geändert hätte. Es wäre in keiner Weise erkennbar, woraus die Außenprüfung diese Feststellung abgeleitet hatte.

Wie bereits ausgeführt, wäre einerseits die Wertigkeit der Tätigkeit von Frau Mag. G.W. auf Grund der fachlichen Leitung des Unternehmens höher als die Tätigkeit von W.G., der im Wesentlichen seine Gattin unterstützte und die kommerziellen Agenden wahrgenommen hätte. In zeitlicher Hinsicht läge, nicht zuletzt auf Grund des Alters von W.G., der Arbeitseinsatz von Mag. G.W. - zumindest in den Geschäftsjahren 2005/06 und 2006/07 etwa doppelt so hoch jener von W.G..

Das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit von Mag. G.W. wäre im Geschäftsjahr 2004/05 geringer als in den darauf folgenden Geschäftsjahren, was in der Höhe der Tätigkeitsvergütungen in den Geschäftsjahren zum Ausdruck gekommen wäre.

Die von der Außenprüfung festgesetzte Höhe der Tätigkeitsvergütung würde jeder Grundlage entbehren.

Offensichtlich wurde von der Außenprüfung in der Weise vorgegangen, dass der

Gesamtbetrag der in den Jahresabschlüssen angesetzten Tätigkeitsvergütungen zu gleichen Teilen auf die beiden Gesellschafter verteilt wurde.

Es würde mit diesen Beträgen nämlich unterstellt werden, dass die vereinbarte Höhe der Tätigkeitsvergütung von Mag. G.W. als auch von W.G. unrichtig wäre und die angesetzten Beträge für Mag. G.W. um jenen Betrag zu vermindern, um den die Vergütungen für W.G. zu erhöhen wären.

Ad Tz. 2 des BP-Berichtes (Privateinlage vom 20.5.2005, WJ 2004/2005):

Es wäre nicht erkennbar, welcher Zusammenhang hinsichtlich Betriebsnotwendigkeit der Einlage zwischen der gegenständlichen Einlage und den Entnahmen von W.G. bestehen sollte. Möglicherweise würde von der Außenprüfung das Erfordernis der Betriebsnotwendigkeit der Einlage dahingehend interpretiert werden, dass diese nur dann gegeben wäre, wenn die Einlage dazu erforderlich wäre, um einen positiven Kassenbestand herbeizuführen.

Dass ein Einlagebetrag von € 24.000,00 bei einem Unternehmen mit Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten im Ausmaß von durchschnittlich ca. € 100.000,00 und laufenden betrieblichen Einnahmen und Ausgaben in beträchtlicher Höhe zu hoch und daher nicht betriebsnotwendig wäre, könnte nicht behauptet werden.

Von der Betriebsprüfung wird nicht behauptet, dass die gegenständliche Entnahme von Mag. G.W. missbräuchlich iSd Bestimmung des § 11a EStG gewesen wäre. Dies kann auch nicht behauptet werden, weil die der Einlage entsprechenden finanziellen Mittel einer dauernden Verstärkung des Betriebskapitals gedient hätten und nicht nur vorübergehend dem Unternehmen zur Verfügung gestanden wären.

Eine Neutralisierung von unterjährig erfolgten Entnahmen durch Einlagen dürfte, so ferne dies nicht missbräuchlich, d.h. lediglich zu einer kurzfristigen Stärkung des Betriebskapitals über den Bilanzstichtag geplant wäre, durchaus nicht als der ratio legis des § 11a EStG widersprechend angesehen werden.

Es könnte daher nicht erkannt werden, worin im vorliegenden Fall eine Begründung dafür liegen sollte, dass dieser Einlage der Einlagencharakter abgesprochen werde.

Weiters könnte nicht erkannt werden, warum Einlagen nicht als solche iSd § 11a EStG behandelt werden sollten, nur deshalb, weil diese möglicherweise auch in der Absicht getätigt werden würden, das Ausmaß des nicht entnommenen Gewinnes zu erhöhen. Tatsächlich träte nämlich durch eine solche Einlage die nach der gesetzlichen Begünstigungsbestimmung geförderte und von dieser intendierte dauernde Stärkung der Eigenkapitalbasis eines Unternehmens ein.

Ad Tz. 3 des BP-Berichtes (Privateinlage vom 6.7.2005, Wj 2005/2006):.

Aus dem Umstand, dass der entsprechende Betrag schließlich dem Privatkonto von Mag. G.W. zugeschrieben worden wäre, könnte erkannt werden, dass tatsächlich beabsichtigt gewesen wäre, eine Einlage durch Mag. G.W. durchzuführen.

Es müsste der Entscheidung des Steuerpflichtigen überlassen werden, wer eine Einlage tätigt. Der Umstand, dass ein bestimmter Betrag - aus welchen Gründen immer - ursprünglich auf einem anderen Konto erfasst worden wäre, könnte keine Begründung dafür sein, dass die vorgenommene Zuordnung dieses Betrages zum Kapital eines Gesellschafters vom Finanzamt nicht anerkannt würde.

Ad Tz. 4 des BP-Berichtes (Privatentnahmen Mag. G.W. (2006-2007):

Die Feststellung, die Verbuchung der gegenständlichen Entnahmebeträge auf dem Privatkonto des Gesellschafters W.G. anstatt auf dem Privatkonto von Mag. G.W. würde eine „willkürliche Umverteilung“ darstellen, wäre gänzlich unverständlich. Die Einstufung einer Vorgangsweise als willkürlich setzt voraus, dass es eine richtige und zutreffende Vorgangsweise gibt, die nicht der Disposition der beteiligten Personen, nämlich der Gesellschafter, überlassen wäre.

Bei den gegenständlichen Entnahmen aus dem Betriebsvermögen des Unternehmens würde es sich um Barentnahmen für Privataufwendungen, die für das Ehepaar Mag. G. und W.G. angefallen wären, handeln. Zum Teil würde es sich um Haushaltsaufwendungen, zum Teil um andere persönliche Aufwendungen handeln. Es wäre einzig den Gesellschaftern überlassen zu entscheiden, aus wessen Vermögen solche Aufwendungen getragen werden würden. Der in den Geschäftsjahren 2005/06 und 2006/07 praktizierten Vorgangsweise läge die Entscheidung der beiden Gesellschafter zu Grunde, dass diese Aufwendungen von W.G. getragen werden würden. Es würden weder familienrechtliche noch andere gesetzliche Bestimmungen existieren, die festlegten oder vorschrieben, wer persönliche Aufwendungen eines Ehepaares zu finanzieren hätte. Die von beiden Ehegatten getroffene Entscheidung über die Finanzierung dieser persönlichen Aufwendungen könnte nicht beliebig vom Finanzamt dadurch geändert werden, dass einer solchen Kostentragung persönlicher Aufwendungen durch eine Person die Anerkennung versagt werden würde.

Das zweite im Außenprüfungsbericht enthaltene Begründungselement für die geänderte Zuordnung der Privatentnahmen würde besagen, dass die Außenprüfung bei der Zuordnung der Privatentnahmen entsprechend den Vorjahren vorgegangen wäre. Auch damit brächte der Außenprüfungsbericht die Auffassung zum Ausdruck, dass es quasi im Belieben des Finanzamtes stünde zu entscheiden, von wem Privataufwendungen eines Ehepaares getragen und finanziert werden würden. Allein der Umstand, dass in den vergangenen Jahren eine

gewisse Zuordnung seitens der Gesellschafter vorgenommen worden wäre, könnte keinesfalls zur Konsequenz haben, dass diese Art der Kostentragung auch in den darauf folgenden Jahren praktiziert werden müsste.

Aus dem Umstand, dass in den Vorjahren die Privataufwendungen je zur Hälfte von den beiden Gesellschaftern getragen worden wäre, könnte das Finanzamt keinesfalls ableiten, dass die gleiche Entscheidung über die Kostentragung durch die Ehegatten auch in aller Zukunft richtig und allein zulässig wäre.

Ergänzend würde auf folgenden Umstand im Zusammenhang mit der laut Außenprüfungsbericht vorgenommenen Ermittlung der Privatentnahmen von Mag. G.W. für 2007 hingewiesen. In der auf Seite 5 des Außenprüfungsberichtes enthaltenen rechnerischen Ermittlung der Änderungen der Privatentnahmen, die zu einem Gesamtbetrag von € 26.216,09 führt, wäre ein Betrag von € 5.000,00 enthalten, der offenbar von der Außenprüfung geschätzt worden wäre. Hierbei würde es sich laut Angaben im Außenprüfungsbericht um anteilige Privatentnahmen von Mag. G.W. im Zeitraum 1-5/2007 handeln. Ab Jänner 2007 wären die gegenständlichen Privataufwendungen des Ehepaares W. nicht mehr wie in den Vorjahren, wie dargestellt, vorweg je zur Hälfte aufgeteilt auf die Privatkonten beider Gesellschafter gebucht worden. Die gegenständlichen Privataufwendungen würden vielmehr zur Gänze auf dem Privatkonto von W.G. verbucht. Hinsichtlich dieses Betrages von € 5.000,00 wäre demnach das Argument der Außenprüfung, wonach es sich bei diesen Beträgen um vorweg als Privatentnahmen von Mag. G.W. gebuchte und später umgebuchte Beträge handelte, nicht zutreffend. Diesbezüglich hätte anlässlich der Erstellung des Jahresabschlusses keine Umbuchung erfolgen müssen, weil die Verbuchung bereits vorweg in der Form erfolgt wäre, wie dies der Entscheidung der beiden Gesellschafter über die Tragung der Privataufwendung entsprochen hätte. Hinsichtlich des Betrages von € 5.000,00 würde es sich demnach um eine gänzlich willkürliche Annahme einer Privatentnahme durch Mag. G.W. handeln, die sich nur darauf stützen könnte, dass in den Vorjahren Beträge in annähernd gleicher Höhe vorläufig auf dem Privatkonto von Mag. G.W. erfasst worden wären.

Im Außenprüfungsbericht würde zum Ausdruck gebracht, dass die gegenüber den Vorjahren geänderte Finanzierung der Privataufwendungen deshalb vorgenommen worden wäre, um eine bessere Ausnützung der Begünstigung des § 11a EStG zu erreichen. Auch wenn dies zutreffen sollte und somit die geänderte Entscheidung über die Kostentragung zum Teil vorgenommen worden wäre, um die Begünstigung des § 11a EStG besser ausnützen zu können, wäre eine solche Vorgangsweise nicht missbräuchlich oder unrichtig, zumal sie zur

Konsequenz hätte, dass sich das Vermögen der betreffenden Person entsprechend vermindert, so dass sie auch außersteuerliche Bedeutung besäße.

Die Betriebsprüfung führte in der **zu den Berufungsausführungen dargelegten Stellungnahme** vom 30.7.2010 wie folgt aus:

Ad Tz 1 (Gesellschafterentschädigungen 2005 bis 2007):

Im Zuge der Betriebsprüfung wäre festgestellt worden, dass im Prüfungszeitraum 2005 - 2007 entgegen der Vorjahre und ohne jeder Grundlage die Gesellschafterentschädigungen, Einlagen und Entnahmen den Mitgesellschaftern Ge. und Mag. G.W. unter anderem mittels Um- und Nachbuchungen so zugeteilt worden wären, um bei den nahe stehenden Mitgesellschaftern eine möglichst hohe steuerliche Begünstigung gemäß § 11a EStG 1988 zu erzielen.

Bei Familiengesellschaften müsste die Gewinnverteilung angemessen, also fremdüblich sein. Ein mangelnder Interessensgegensatz könnte bewirken, dass Gewinnanteile, Einlagen und Entnahmen aus privaten Gründen einer bestimmten Person zugewiesen werden würden.

Durch Änderungen der Gesellschafterentschädigungen und Zuteilung der Einlagen zu Gunsten der Mitgesellschafterin Mag. G.W. sowie der gleichzeitigen Zurechnung der Entnahmen an den Mitgesellschafter W.G. wäre bei Mag. G.W. im Prüfungszeitraum 2005 - 2007 eine möglichst hohe Begünstigung gem. § 11a EStG 1988 lukriert worden.

Bei Prüfungsbeginn wäre von W.G. gegenüber dem Prüfer erklärt worden, dass sich hinsichtlich des Gesellschaftsvertrages und der Tätigkeit der Mitgesellschafter über all die Jahre nichts geändert hätte. Beide Mitgesellschafter wären nach wie vor zu 100 Prozent im Betrieb tätig, allerdings begänne W.G. morgens mit der Arbeit etwas später als seine Mitgesellschafterin und würde dafür abends länger arbeiten.

Stundenaufzeichnungen würden von den Mitgesellschaftern laut W.G. nicht geführt.

Während Mag. G.W. die Apotheke leiten und den Wareneinkauf machen würde, würde sich der Mitgesellschafter W.G. um die allgemeinen Sachen kümmern und unter anderem auch die Tagesabrechnungen machen. Für die Betriebsprüfung wäre ebenfalls W.G. Ansprechpartner der Personengesellschaft gewesen.

Auf die Frage, warum den beiden Mitgesellschaftern seit 2005 unterschiedliche Gesellschafterentschädigungen zugewiesen worden wären, sagte W.G. zu Beginn der Betriebsprüfung, dass er das nicht wüsste und dass es Sache des Steuerberaters Dr. Huber wäre.

Die Gesellschafterentschädigungen würden vom steuerlichen Vertreter Dr. Huber angesetzt, die Höhe der zugewiesenen Entschädigungen wären W.G. nicht bekannt bzw. der Gewinnermittlung zu entnehmen.

Wie die Gesellschafterentschädigungen für den Prüfungszeitraum 2005 - 2007 ermittelt und warum diese in unterschiedlicher Höhe den beiden Mitgesellschaftern zugewiesen worden wären, hätte der steuerliche Vertreter Dr. Huber im Zuge der Vorbesprechung vom 09.07.2009 in der Steuerberatungskanzlei vorerst nicht erklären wollen oder können. Auch die Frage, ob es dazu Aufzeichnungen gäbe, wäre unbeantwortet geblieben.

Vom steuerlichen Vertreter wäre gegenüber dem Prüfer erklärt worden, dass die Gesellschafterentschädigungen entsprechend seiner persönlichen Wahrnehmung nach einem Gespräch mit W.G. angesetzt worden wären. Einen Gesellschafterbeschluss, einen Vertrag oder eine schriftliche Vereinbarung hätte es zu den Gesellschafterentschädigungen nicht gegeben. Weiters wäre eingewendet worden, dass W.G. wöchentlich ca. 30 Stunden und daher wesentlich weniger als die Mitgesellschafterin Mag. G.W. arbeiten würde. Dies stünde im krassen Widerspruch zu den von W.G. bei Prüfungsbeginn getätigten Aussage, bei der gegenüber dem Prüfer erklärt worden wäre, dass einerseits die beiden Mitgesellschafter jeweils zu 100% im Betrieb tätig wären und andererseits der Mitgesellschafter W.G. etwas später mit der Arbeit begänne, dafür aber abends länger arbeiten würde. Wie daher in der Berufung angeführt der zeitliche Arbeitseinsatz von Mag. G.W. wesentlich höher und zumindest in den Geschäftsjahren 2006 und 2007 etwa doppelt so hoch gewesen sein sollte als jener von W.G., wäre für die Betriebsprüfung weder nachvollziehbar, noch glaubhaft.

Die Gesellschafterentschädigungen für die beiden Mitgesellschafter Ge. und Mag. G.W. wären in den Geschäftsjahren 2005 in Höhe von insgesamt Euro 70.000,00 und in den Geschäftsjahren 2006 und 2007 in Höhe von Euro 100.000,00 angesetzt worden.

Da gemäß § 14 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages W.G. für seine Tätigkeit eine Entlohnung in gleicher Höhe wie der Mitgesellschafterin Mag. G.W. gebühren sollte, wären im Zuge der Betriebsprüfung die ausgewiesenen Gesellschafterentschädigungen zu gleichen Teilen auf die beiden Gesellschafter verteilt worden.

Im Zuge der Betriebsprüfung wäre nicht die Höhe der in den Wirtschaftsjahren 2005 - 2007 insgesamt angesetzten Gesellschafterentschädigungen in Frage gestellt, sondern lediglich die im Prüfungszeitraum 2005 - 2007 gegenüber den Vorjahren abgeänderte und entgegen den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages ungleiche Aufteilung der Gesellschafterentschädigungen auf die Mitgesellschafter beanstandet worden, die ihre einzige

Begründung in der seit 2004 Steuer mindernden Begünstigung gemäß § 11a EStG 1988 fände.

Bei Nahebeziehungen zwischen Mitgesellschaftern müsse die Gewinnverteilung angemessen, also fremdüblich sein.

Ad Tz. 2 (Privateinlage vom 20.05.2005):

Würde gemäß RZ 3860e der Einkommensteuerrichtlinien eine Einlage lediglich zum Ausgleich von Entnahmen getätigt werden, wäre sie nicht betriebsnotwendig. Dies wäre insbesondere dann anzunehmen, wenn Einlagen kurz vor dem Bilanzstichtag getätigt werden, um frühere Entnahmen auszugleichen. Eine Entnahme bliebe dann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für § 11a EStG 1988 außer Ansatz, soweit ihr eine Einlage gegenüber stünde, die innerhalb von 10 Tagen vor oder nach der Entnahme erfolgt und beide Vorgänge im selben Wirtschaftsjahr stattfinden würden.

Einlagen wären nur insoweit der Begünstigung zugänglich, als sie betriebsnotwendig wären.

Von einer dauerhaften Stärkung des Betriebskapitals könnte auch nicht die Rede sein, wenn kurz vor dem Bilanzstichtag zu dem ohnehin hohen Kassastand in Höhe von Euro 16.840,00 eine Einlage in Höhe von Euro 24.000,00 und fünf bzw. sieben Tage später Barentnahmen in Höhe von insgesamt Euro 33.000,00 durch den nahe stehenden Mitgesellschafter ohne betrieblicher Verwendung getätigt worden wären. Auch hier wäre auf die Nahebeziehung der Mitgesellschafter hinzuweisen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung würde die kurz vor dem Bilanzstichtag getätigte Einlage in Höhe von Euro 24.000,00 und der zeitnahen Entnahme des nahe stehenden Mitgesellschafters daher keine begünstigte Einlage im Sinne des § 11a EStG 1988 darstellen.

Ad Tz. 3 (Privateinlage vom 06.07.2005):

Nach Ansicht der Betriebsprüfung wäre die Umbuchung der Einlage auf das Privatkonto der nahe stehenden Mitgesellschafterin Mag. G.W. in Höhe von Euro 10.000,00 zum Bilanzstichtag 31.05.2006 ausschließlich für die Inanspruchnahme der Begünstigung gemäß § 11a EStG 1988 getätigt worden.

Ad Tz. 4 (Privatentnahmen Mag. G.W. 2006 bis 2007):

Die anteiligen Privatentnahmen und Sonderausgaben für den Zeitraum 01-05/2007 wären betreffend der Mitgesellschafterin Mag. G.W. von der Betriebsprüfung in Höhe von Euro

5.075,60 ermittelt und der Mitgesellschafterin in Höhe von Euro 5.000,00 (abgerundet) gemäß der Vorjahre zugerechnet.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung wäre es offensichtlich, dass im Wirtschaftsjahr 2006 und 2007 sämtliche Privatentnahmen und Sonderausgaben betreffend der Mitgesellschafterin Mag. G.W. dem nahe stehenden Mitgesellschafter W.G. zugerechnet worden wären, um bei der Mitgesellschafterin Mag. G.W. eine höhere Begünstigung gemäß § 11a EStG 1988 zu lukrieren.

Während der Mitgesellschafterin Mag. G.W. auf Grund der angesetzten Gesellschafterentschädigungen und Gewinnverteilung im Prüfungszeitraum hohe Gewinne aus der Mitgesellschaft zugewiesen worden wären, hätten sich für den Mitgesellschafter W.G. Verluste ergeben. Zudem würden in den Wirtschaftsjahren 2006 und 2007 sämtliche Privatentnahmen der Mitgesellschafterin Mag. G.W. dem Privatkonto W.G. zugewiesen worden sein, sodass sich das Eigenkapital zum Bilanzstichtag 31.05.2007 gegenüber dem Vorjahr um Euro - 100.359,00 auf nunmehr Euro - 510.904,76 vermindert hätte. Das Eigenkapital der Mitgesellschafterin Mag. G.W. hätte sich hingegen gegenüber dem Vorjahr von Euro 410.025,27 auf nunmehr Euro 477.786,11 erhöht. Die Kapitalminderung bzw. Kapitalerhöhung wäre auf die vorgenommene Gewinnverteilung und Zuteilung der Einlagen/Entnahmen auf die Mitgesellschafter zurückzuführen.

Durch diese Vorgangsweise würden seit dem Wirtschaftsjahr 2006 hohe Gewinne der Mitgesellschafterin Mag. G.W. und gleichzeitig sämtliche Privataufwendungen dem Mitgesellschafter W.G. zugewiesen.

Dass diese „Konstruktion“ ausschließlich auf die Begünstigung des § 11a EStG 1988 abzielte, würde damit untermauert, dass selbst die vom Betriebskonto bezahlten persönlichen Sonderausgaben der Mitgesellschafterin Mag. G.W. plötzlich auf das Privatkonto des nahe stehenden Mitgesellschafters W.G. umgebucht bzw. erfasst worden wären.

Am 22.11.2010 wurde der Bw zur Wahrung des Parteiengehörs die Stellungnahme der Betriebsprüfung übermittelt (Fax vom 22.11.2010).

Im Schreiben vom 13.12.2010 bezog sich die Bw auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung und führte hierzu aus:

„1.1. Die Betriebsprüfung hält laut den Ausführungen auf Seite 3 die im Zuge der Betriebsprüfung gemachten Angaben zum zeitlichen Ausmaß der Tätigkeit der beiden Gesellschafter als weder nachvollziehbar noch glaubhaft. Das behauptete zeitliche Ausmaß der

Tätigkeit der Gesellschafter kann unschwer zB durch Bestätigungen von Mitarbeitern nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.

1.2. Die angesetzte Höhe der Gesellschafterentschädigungen ist fremdüblich. Die diesen geänderten Gesellschafterentschädigungen zu Grunde liegende mündliche Vereinbarung kommt in den dem Finanzamt eingereichten Beilagen zu den Einkünfte Feststellungserklärungen der Jahre 2005 - 2007 eindeutig zum Ausdruck.

1.3. Im vorletzten Absatz zu Tz 1 wird ausgeführt, dass die Gesellschafterentschädigungen im Prüfungszeitraum 2005 - 2007 auf die beiden Mitgesellschafter willkürlich und ohne vertragliche Grundlage verteilt wurden. Dass der Änderung der Höhe der Gesellschafterentschädigungen eine mündliche Vereinbarung der beiden Mitgesellschafter zu Grunde lag, wurde anlässlich der Besprechung von W.G. bestätigt.

1.4. Das im Schreiben des Betriebsprüfers mehrmals und insbesondere im vorletzten Absatz zu Tz 1 angeführte Argument, wonach nach Ansicht der Betriebsprüfung die Gesellschafterentschädigungen im Prüfungszeitraum 2005 - 2007 auf die beiden Mitgesellschafter willkürlich und ohne vertragliche Grundlage so verteilt wurden, dass eine möglichst hohe Begünstigung gemäß § 11a EStG erzielt wurde, lässt sich alleine dadurch widerlegen, dass bei Beibehaltung der Höhe der laut dem schriftlichen Gesellschaftsvertrag vorgesehenen und bis einschließlich 2004 praktizierten Gesellschafterentschädigungen das Ausmaß der anwendbaren Begünstigung gemäß § 11a EStG annähernd gleich wäre wie bei Anwendung der geänderten Höhe der Gesellschafterentschädigungen. Wie durch einfache Berechnung nachvollzogen werden kann, ist somit durch die Änderung der Höhe der Gesellschafterentschädigungen gegenüber dem schriftlichen Gesellschaftsvertrag keine Erhöhung des Potentials der Begünstigung gemäß § 11a EStG eingetreten. Das diesbezügliche Argument der Betriebsprüfung ist somit gegenstandslos.

1.5. Die Vorgangsweise der Betriebsprüfung bei der Festlegung der Höhe der Gesellschafterentschädigungen für den Zeitraum 2005 - 2007 ist inkonsequent und widersprüchlich. Einerseits wird nämlich der schriftliche Gesellschaftsvertrag als alleinige Grundlage für die Festlegung der Höhe der Gesellschafterentschädigungen anerkannt. Andererseits weicht die Betriebsprüfung davon ab, in dem die Höhe der laut Gesellschaftsvertrag fixierten Gesellschafterentschädigungen ignoriert wird. Wenn, wie von der Betriebsprüfung behauptet, beide Mitgesellschafter nach wie vor zu 100 % im Betrieb tätig sind, fehlt für die vorgenommene Verminderung der Höhe der Gesellschafterentschädigungen gegenüber dem schriftlichen Gesellschaftsvertrag jede Begründung.

2. Zu der im Zusammenhang mit der Privateinlage von Frau Mag. G.W. vom 20.5.2005 maßgeblichen Frage nach der Anlegung des Begriffes "Betriebsnotwendigkeit von Einlagen im Sinne § 11a EStG" liegt in der Zwischenzeit umfangreiche UFS Judikatur vor (zB UFS Linz 19.5.2008, RV/0556-1/06; UFS Klagenfurt 28.10.2008, RV/0431-K/07; UFS Salzburg 14.4.2008, RV/0325-S/07). Hieraus ergibt sich übereinstimmend, dass grundsätzlich Einlagen betriebsnotwendig sind, so ferne nicht eine Umgehung vorliegt, was bei nur kurzfristiger Verstärkung des Betriebskapitals der Fall wäre.

Weiters wird in UFS Linz 19.5.2008, RV/0556-1/06 zur Frage der Schädlichkeit von Einlagen zur Abdeckung von Entnahmen eine Rechtsauffassung vertreten, die sogar über die in der Berufungsschrift vertretene Rechtsauffassung hinausgeht. Der UFS hält nämlich grundsätzlich Einlagen zum Ausgleich von Entnahmen nicht für schädlich.

3. Zu den Ausführungen des Betriebsprüfers im Zusammenhang mit der Einlage vom 6.7.2005 wird auf UFS Linz 19. 5. 2008, RV/0556-1/06 verwiesen. Danach ist sogar bei einer Umbuchung von einem Verrechnungskonto auf ein anderes Verrechnungskonto auf Grund einer Schenkung eine Einlage zu unterstellen, obwohl sich insgesamt das Kapital hierdurch nicht erhöht. Umso weniger kann bei dem gegenständlichen Sachverhalt das Vorliegen einer Einlage bestritten werden.

4.1. Bei den von den Gesellschaftern getätigten Entnahmen handelt es sich vorwiegend um Haushaltskosten für den Haushalt des Ehepaares Mag. G. und W.G. . Die finanziellen Mittel zur Bestreitung des Haushaltes wurden im gegenständlichen Zeitraum 2006 - 2007 zur Gänze durch Entnahmen von W.G. aufgebracht. Dies ist weder unzulässig noch ungewöhnlich. Es ist vielmehr den Ehegatten frei gestellt, in welchem Verhältnis sie zur Bestreitung der gemeinsamen Haushaltsaufwendungen beitragen. Die diesbezüglichen Ausführungen des Betriebsprüfers erscheinen daher unzutreffend. Diesen Ausführungen liegt offensichtlich die Auffassung zu Grunde, dass die Haushaltsaufwendungen von den beiden Ehegatten je zur Hälfte getragen werden müssen.

4.2. Es ist unverständlich, was die Ausführungen bedeuten, wonach die Entnahmen auf den Mitgesellschafter W.G. "willkürlich umverteilt" wurden. Es bedarf auch keiner Begründung dafür, warum in den einzelnen Jahren die Finanzierung der Haushaltsaufwendungen des Ehepaares W. unterschiedlich erfolgte. Unverständlich ist auch, was mit dem Begriff der "Konstruktion" gemeint ist.

4.3. Worin bei einer bestimmten Form der Finanzierung der Haushaltsaufwendungen durch Ehegatten eine "Umgehung der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten" liegen soll, ist nicht erkennbar.

4.4. Im letzten Absatz zum Sachverhalt Tz 4 wird ausgeführt, dass im Zuge der Betriebsprüfung "die gemäß der Vorjahre ermittelten und der Mitgesellschafterin Mag. G.W. zurechenbaren Entnahmen zugewiesen wurden". Eine Zurechnung von Entnahmen zu einer Person mag bei persönlichen Aufwendungen zutreffend sein. Bei Aufwendungen für den gemeinsamen Haushalt ist die Zuordnung der Entnahmen zu den beiden Ehegatten deren Disposition überlassen. Offenbar ist der Maßstab für die "Zuweisung von Entnahmen" ausschließlich die Vorgangsweise in den Vorjahren. Es wird nicht erklärt, warum diese Vorgangsweise der Vorjahre die einzig zulässige Finanzierungsform für die Haushaltsaufwendungen darstellen soll."

In der Folge beantragte die Referentin gemäß § 282 BAO die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Ad Tz. 1 Gesellschafterentschädigungen 2005 bis 2007:

Die einschlägigen Bestimmungen in § 14 des Gesellschaftsvertrages lauten wie folgt:

1. Mag. pharm. G.W. gebührt für ihre Tätigkeit als vertretungsberechtigte Apothekerin allmonatlich ein Betrag in Höhe der für einen vertretungsberechtigten Apotheker im Volldienst an die Pharmazeutische Gehaltskasse für Österreich abzuführende Umlage zuzüglich allfälliger durch die Gesellschaft den im Unternehmen angestellten vertretungsberechtigten Apothekern regelmäßig gewährten Zulagen.

2. W.G. gebührt für seine Tätigkeit gemäß § 8 eine monatliche Entlohnung in gleicher Höhe wie Mag. pharm. G.W. gemäß Abs. 1."

Bis einschließlich des Jahres 2004 wurden gemäß § 14 des Gesellschaftsvertrages vom 11.5.1967 den Mitgesellschaftern und Ehegatten W.G. und Mag. G.W. eine Gesellschafterentschädigung in gleicher Höhe zugewiesen.

Mit dem Jahr 2005 wurde die Gewinnverteilung dahingehend abgeändert, als den Mitgesellschaftern W.G. in den Streitjahren 2005 bis 2007 jährlich € 20.000,00 und Mag. G.W. für das Jahr 2005 € 50.000,00 und für die Jahre 2006 und 2007 jeweils 80.000,00 zugewiesen wurden.

Den Berufungsausführungen zufolge (Berufung vom 23.12.2009, S. 2, vorletzter Absatz) wurde von dieser im schriftlichen Gesellschaftsvertrag fixierten Vereinbarung über die Tätigkeitsvergütungen der Gesellschafter (bis dato Gesellschafterentschädigungen in gleicher

Höhe) durch eine mündliche Gesellschaftsvertragsänderung ab dem Jahr 2005 in so ferne abgegangen, als die Höhe der Gesellschaftertätigkeitsvergütungen stärker an den tatsächlichen Leistungen der Gesellschafter für die Gesellschaft orientiert worden wäre. Dabei wurde zum einen auf die Formfreiheit von Gesellschaftsverträgen und auf die allgemein von den Personengesellschaften geübte Praxis hingewiesen (Berufungsschrift, S.3, 1. Absatz).

Bei gesellschaftlichen Verflechtungen von Interessen, wie auch im streitgegenständlichen Fall, sind die Grundsätze zwischen nahen Angehörigen anzuwenden. Bei nicht durch Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern kann üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung oder über Gesellschaftsentschädigungen dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht.

Dieser Interessensgegensatz fehlt vielfach bei Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen.

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und Gesellschaftern als betriebliche Vorgänge setzt voraus, dass die Leistungsverhältnisse dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechend abgewickelt werden bzw dass diese Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (zB 18.4.2007, 2004/13/0025), können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084).

Grundsätzlich ist zu fordern, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind.

Es ist zwar richtig, dass Schriftform nicht zwingend Voraussetzung ist, es sei denn, es ist nach Art und Inhalt des Vertrages üblich, ihn in Schriftform abzuschließen.

Faktum ist, dass die Verfassung des Gesellschaftsvertrages bei der Gründung der Bw in

schriftlicher Form erfolgt ist, in dem unter anderem nicht nur die Art und Umfang der Tätigkeitsfelder der Mitgesellschafter an sich, sondern auch die Höhe der Gesellschafterentschädigungen (Akkontierungen auf Gewinnanteil) an jeden Gesellschafter im Detail festgehalten wurden.

Damit wurde dem Prinzip der Publizität von Verträgen und Vereinbarungen zwischen Nahestehenden zunächst Rechnung getragen.

Die erforderliche Publizität der vertraglichen Vereinbarungen ist hingegen nicht mehr gegeben, wenn nach Jahren durch eine mündliche Vertragsgestaltung von diesem Regelungswerk abgegangen wird.

Es ist unter Fremden unüblich, dass von bestehenden schriftlichen Vereinbarungen über detailliert festgelegte Abmachungen hinsichtlich Art und Umfang der einzelnen Aufgabengebiete sowie hinsichtlich der Höhe des Leistungsentgeltes durch mündliche Verträge abgegangen wird.

Eine erst im Nachhinein bei der Abgabe der Steuererklärungen bekannt gegebene von der bisherigen Regel abweichende Leistungsentlohnung bzw Gewinnverteilung (§§14,15 des Gesellschaftsvertrages) entspricht nicht den Publizitätsgrundsätzen. Wenn dem Finanzamt die Vereinbarung der Änderung der Vorwegbezüge und damit der Gewinnverteilungsabrede (§§ 14,15 des Gesellschaftsvertrages) erst nach Ablauf des jeweiligen Veranlagungsjahres bekannt gegeben wird, kann nicht von einer nach außen in Erscheinung getretene Änderung gesprochen werden.

Die bloße Anwendung eines Verteilungsschlüssels in den Jahresabschlüssen der Streitjahre 2005 bis 2007 stellt keine Bekanntgabe der Änderung der monatlichen Entlohnungen bzw Gewinnverteilung dar (VwGH 24.9.1996, 93/13/0022).

Für eine anzuerkennende Vereinbarung wäre erforderlich, dass der Umfang der zu erbringenden Leistung sowie die Höhe und Art der zustehenden Vergütung von vornherein festgelegt worden wäre.

Eine Gewinnänderung, die dem Finanzamt erst mit den Steuererklärungen zur Kenntnis gebracht wird, ist daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Der zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern abgeschlossene mündliche Vertrag über die Änderung der Aufteilung der Gesellschafterentschädigungen ist auch deshalb steuerlich nicht anzuerkennen, weil sein Inhalt weder eindeutig noch zweifelsfrei ist.

Den Ermittlungen der Betriebsprüfung zufolge gibt es keine diesbezüglichen Aufzeichnungen bzw Gesellschafterbeschlüsse.

Es gibt lediglich Aussagen des Gesellschafters W.G. dazu, die allerdings in sich widersprüchlich sind. Während er zunächst bekannt gab, dass er und seine Gattin unverändert jeweils zu 100% im Betrieb tätig wären, wurde später eingewendet, W.G. würde nur mehr wöchentlich

30 Stunden und damit wesentlich weniger als die Mitgesellschafterin und Ehefrau Mag. G.W. im Unternehmen arbeiten.

Der steuerliche Vertreter wiederum erklärte auf die Aufforderung des UFS, entsprechende Unterlagen über die tatsächlich geleisteten Arbeitszeiten der beiden Gesellschafter vorzulegen, er hätte die Gesellschafterentschädigungen entsprechend seiner persönlichen Wahrnehmung nach einem Gespräch mit W.G. angesetzt, es würden keine Unterlagen keine Aufzeichnungen darüber existieren (Telefonat vom 29.11.2010 mit dem steuerlichen Vertreter der Bw)).

Im Berufungsscheiben (S.3 letzter Absatz) hingegen wurde die bisher geltende Wertigkeit der Tätigkeit von Mag. G.W. in Frage gestellt bzw höher als bisher angesetzt und gleichzeitig von einem etwa doppelt so hohen Arbeitseinsatz der Gesellschafterin als jener des W.G. gesprochen.

Warum die Entschädigungen an Mag. G.W. in den Wirtschaftsjahren 2005/6 und 2006/7 das Vierfache jener an W.G. ausmachen, konnte im Rahmen der Ermittlungsarbeit durch die Betriebsprüfung (als auch durch den UFS) nicht aufgeklärt werden.

Die in sich widersprüchlichen Aussagen bzw fehlende Darstellung der Art und des Umfanges der Arbeiten, der tatsächlichen Beschäftigungszeiten udgl lässt sich nicht mit einer klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsgestaltung vereinbaren (VwGH 15.3.1995, 92/13/0271).

Bei unklarer Vertragsgestaltung hat derjenige zur Aufklärung beizutragen, der sich auf die Vereinbarung beruft. Die Bw wäre aufgerufen gewesen jene Umstände und Faktoren detailliert zu beschreiben, die eine gesonderte und geänderte Entlohnung der Gesellschafter rechtfertigen.

Gewinnverteilungsabreden zwischen Gesellschaftern müssen ertragsteuerlich einem Fremdvergleich standhalten. Der Fremdvergleich macht gegensätzliche Interessen bei Gesellschafterbeziehungen sichtbar, weil davon auszugehen ist, dass einander fremd gegenüberstehenden Gesellschafter ihre jeweiligen Interessen bestmöglich wahrnehmen. Entscheidend ist, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild zur Tätigkeit als angemessen erweist. Fremdüblichkeit muss zu Beginn der (geänderten) Leistungsbeziehung gegeben sein, nachträgliche Umstände sind ohne Bedeutung für den Fremdvergleich. Hierzu trägt der bzw die Steuerpflichtige die Beweislast in quantitativer und qualitativer Hinsicht. Unklare vertragliche Verhältnisse werden durch widersprüchliche Behauptungen in Folgejahren unglaubwürdig.

Der Fremdvergleich setzt einen geklärten Sachverhalt voraus. Kann der Inhalt der zwischen den Gesellschaftern abgeschlossenen Vereinbarung im Ermittlungsverfahren nicht geklärt

werden, kann der Fremdvergleich nicht vorgenommen werden.

Aufgrund fehlender Mithilfe durch die Bw und mangels eindeutiger Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile war ein Fremdvergleich durch die Finanzverwaltung nicht möglich.

Es ist daher die im Prüfungszeitraum 2005 bis 2007 gegenüber den Vorjahren abgeänderte und entgegen den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages ungleiche Aufteilung der Leistungsentgelte auf die Mitgesellschafter in so ferne zu korrigieren, als dass mangels konkreter Aufzeichnungen und aktiver Mithilfe zur Klärung des Sachverhaltes durch die Bw auf die seinerseits schriftlich festgehaltene Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag, nämlich die Zuweisung der Gesellschafterentschädigungen in gleicher Höhe, zurück zu greifen ist.

Wenn die Bw in ihren Ausführungen zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 13.12.2010 die Ansicht vertritt, dass die Vorgangsweise der Betriebsprüfung bei der Festlegung der Höhe der Gesellschaftervergütungen für den streitgegenständlichen Zeitraum in so ferne inkonsequent und widersprüchlich wäre, weil für die vorgenommene Verminderung der Höhe der Gesellschafterentschädigungen gegenüber dem schriftlichen Gesellschaftsvertrag jede Grundlage fehlte, so muss der Bw entgegengehalten werden, dass von der Betriebsprüfung nicht die Höhe der in den Wirtschaftsjahren 2005 bis 2007 insgesamt angesetzten Vergütungen (diese wurden seitens der Betriebsprüfung erklärungsgemäß übernommen) in Frage gestellt worden ist, sondern lediglich die im Prüfungszeitraum gegenüber den Vorjahren abgeänderte und entgegen den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages ungleiche Aufteilung auf die Mitgesellschafter.

Die Berufung hinsichtlich des Punktes Gesellschafterentschädigungen musste daher als unbegründet abgewiesen werden.

2. Ad Tz. 2 Privateinlage vom 20.5.2005

Mit Kassabeleg vom 20.5.2005, Beleg Nr. 834, wurde von Mag. G.W. eine Privateinlage iHv € 24.000,00 getätigt und am Kto 9103 Privatentnahmen Mag. G.W. erfasst.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung stellt die kurz vor dem Bilanzstichtag getätigte Einlage iHv € 24.000,00 keine im Sinne des § 11a EStG 1988 begünstigte Einlage dar, weil sie nicht betriebsnotwendig gewesen wäre.

§ 11a EStG 1988 lautet:

Natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem

Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch EUR 100 000, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

Nach § 11a Abs. 2 EStG 1988 können bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, nur die Gesellschafter die begünstigte Besteuerung im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen. Der Betrag von € 100.000,00 ist bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen.

Ziel der Begünstigung ist, einen längerfristigen Kapitalaufbau zu erreichen. Die Kapitalstärkung soll durch eine Bezugnahme auf ein Kapital im Sinne der dem Unternehmen vom Gesellschafter belassenen Gewinne sowie des dem Unternehmen zusätzlich überlassenen Vermögens (Einlagen) erreicht werden. Der für die begünstigte Besteuerung für entnommene Gewinne maßgebende Eigenkapitalanstieg ermittelt sich nach § 11a Abs. EStG 1988 aus dem laufenden Gewinn des Wirtschaftsjahres zuzüglich „betriebsnotwendiger“ Einlagen und abzüglich der Entnahmen.

Einlagen erhöhen daher nicht in jedem Fall den Anteil des begünstigt zu steuernden Gewinns, sondern sind nur dann der Begünstigung zugänglich, wenn sie betriebsnotwendig sind.

Der Begriff der betriebsnotwendigen Einlage ist in § 11a EStG 1988 nicht umschrieben und insoweit unklar. Mit dem Erfordernis der Betriebsnotwendigkeit wird Bezug genommen auf eine im Geltungsbereich des § 11 EStG 1972 in der Rechtsprechung behandelte Problematik der Umgehungshandlungen durch entsprechende Einlagengestaltungen (durch nur für wenige Tage getätigte Einlagen). Wird die Einlage lediglich zu Zwecken des Ausgleichs von (zu hohen) Entnahmen getätigt, ist sie nicht betriebsnotwendig.

Der Gesetzgeber will damit vermeiden, dass vorangegangene Entnahmen kurz vor dem Bilanzstichtag durch kurzzeitige Einlagen ausgeglichen werden können (vgl. Hofstätter/Reichl, EStG, § 11a EStG Tz. 3).

Nach dem jüngst ergangenen Erkenntnis des VwGH ist eine betriebsnotwendige Einlage iSd § 11a EStG 1988 jede Einlage in das Betriebsvermögen, wenn sie im betrieblichen Interesse gelegen ist.

Dies ist beispielsweise dann nicht der Fall, wenn Einlagen bloß kurze Zeit um den

Abschlussstichtag im Betrieb verbleiben (VwGH 24.6.2010, 2007/15/0261, 29.7.2010, 2008/15/0007). Offensichtliche Umgehungshandlungen in Form kurzzeitiger Einlagen sind der Steuerbegünstigung nicht zugänglich.

Nach der Rechtsansicht des VwGH wird mit dem Erfordernis der „Betriebsnotwendigkeit“ Bezug genommen auf eine im Geltungsbereich des § 11 EStG 1972 in der Rechtsprechung behandelte Problematik der Umgehungshandlungen durch entsprechende Einlagengestaltung. Wird die Einlage lediglich zu Zwecken des Ausgleichs von (zu hohen) Entnahmen getätigt, ist sie nicht betriebsnotwendig.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund muss der berufungsgegenständlich zu beurteilenden Einlage die „Betriebsnotwendigkeit“ im Sinne des § 11a EStG 1988 abgesprochen werden:

Für den UFS sind Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass die Einlage lediglich zum Ausgleich von Entnahmen getätigt worden sind.

Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, erfolgte die Einlage am 20.5.2005 (Bilanzstichtag der Bw 31.5.2005).

Eine Einsichtnahme in die „Erläuterungen zu den Bilanzpositionen Passiva A. Kapital“ bzw. in das „Konto 9103“, lautend auf „Privatentnahmen Mag. Gerl.“ (Auszug, Wj 2004/2005), zeigt, dass mit dieser Einlage die im laufenden Wirtschaftsjahr durch Mag. G.W. bezahlten Aufwendungen, die eindeutig der privaten Sphäre zuzuordnen waren, zur Gänze abgedeckt wurden (Bausparverträge Kinder, Fernsehgebühren, Haushaltsversicherung etc). Weiters wurden mit dieser Einlage Entnahmen für Privaten Haushalt (€ 9.265,40), Sonderausgaben (€ 7.292,40) sowie Private Steuern (€ 2.089,40) ausgeglichen.

Da durch die Einlage keine Betriebsausgaben abgedeckt wurden, erfolgte sie nicht im betrieblichen Interesse.

Beachtliche außersteuerliche Gründe für die Erforderlichkeit der Einlage wurden nicht dargelegt.

Vielmehr ist für den UFS eine missbräuchliche Umschichtung von Geldmitteln zum Zwecke der Erlangung einer Steuerbegünstigung erkennbar.

Die strittige Einlage ist sohin bei der Ermittlung des Eigenkapitalanstieges im Sinne des § 11a EStG 1988 nicht zu berücksichtigen.

Die seitens der Betriebsprüfung in diesem Zusammenhang herangezogenen Entnahmen des W.G. vom 25. und 27. 5. 2005 waren für die Entscheidungsfindung unwesentlich.

3. Ad Tz. 3 Privateinlage vom 6.7.2005:

Laut Prüfungsbericht wurde die von W.G. mit Kassabeleg vom 6.7.2005, Beleg Nr. 84, getätigte Privateinlage (Sparbuch) in Höhe von € 10.000,00 mit Datum 31.5.2006, also zum Bilanzstichtag bzw. zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses, auf das Konto, Privatsteuern Mag. G.W., umgebucht.

Die Bw vermeint, es müsste der Entscheidung des Steuerpflichtigen überlassen werden, wer eine Einlage tätigt. Durch entsprechende Umbuchung und Erfassung des Einlagebetrages im Jahresabschluss wäre ausreichend dokumentiert worden, dass damit eine Erhöhung des Kapitalkontos und damit des Vermögens von Mag. G.W. erreicht werden sollte.

Hierzu ist auszuführen, dass der VwGH in seinen Erkenntnissen vom 29.7.2010, 2008/15/0007, 24.6.2010, 2007/15/0261 zwar feststellt, dass unter einer betriebsnotwendigen Einlage grundsätzlich jede Zuwendung in das Betriebsvermögen zu verstehen ist und damit jede dem Betrieb dienende Vermögenszuwendung umfasst. Er stellt aber auch klar, dass dies nicht gilt, wenn durch die Einlagengestaltung Umgehungshandlungen nicht auszuschließen sind.

Betriebsnotwendig ist – nach den Ausführungen des VwGH – eine Einlage aber nur dann, wenn die Einlage im betrieblichen Interesse erfolgt.

Worin das betriebliche Interesse der Umbuchung der streitgegenständlichen Einlage zum Bilanzstichtag auf das Kapitalkonto von Mag. G.W. lag, ist für den UFS nicht erkennbar. Die Umbuchung der strittigen Einlage in Höhe von € 10.000,00 erfolgte auf das Konto Privatsteuern Mag. G.W. .

Eine Einsichtnahme in den Kontoauszug „Privatsteuern Mag. G., Wj 2005,2006, Juni-Abschluss“ lässt auch erkennen, dass der hier strittigen Einlage Entnahmen zur Bezahlung privater Steuern in Höhe von € 16.374 vorgelagert waren (Einkommensteuervorauszahlungen).

Damit steht aber fest, dass mit der berufsgegenständlich zu beurteilenden Einlage ein Teil der Entnahmen für private Steuern ausgeglichen bzw. korrigiert wurden, sodass der strittigen Einlage die Betriebsnotwendigkeit abgesprochen werden muss.

4. Ad Tz. 4 Privatentnahmen Mag. G.W. 2006 und 2007

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass in den Wj 2006 und 2007 sämtliche als Privataufwendungen zu bezeichnende Kosten betreffend Mag. G.W. zunächst auf dem jeweiligen Privatkonto der Mitgesellschafterin erfasst wurden.

Entgegen der Vorjahre wurden diese ab dem Wj 2006 jedoch mittels Umbuchungen zum Bilanzstichtag 31.5. dem Mitgesellschafter W.G. zu 100% zugewiesen.

Ab 1.1.2007 wurden sämtliche, die Mitgesellschafter und Ehegatten W. betreffenden

Privatentnahmen ausschließlich am Privatkonto W.G. erfasst, sodass zum Bilanzstichtag ab diesem Zeitpunkt diesbezüglich keine Umbuchungen mehr erfolgten.

Wenn sich die Bw im Wesentlichen auf den Standpunkt stützt, dass jede von den Ehegatten vorgenommene Aufteilung des getätigten Privataufwandes als zulässig zu betrachten wäre, weil es allein in der Entscheidung der Ehegatten stehen müsste, zu bestimmen, aus wessen Vermögen die Aufwendungen zu tragen sind, so muss ihr jedoch auch unter Hinweis auf die obigen Ausführungen folgendes entgegengehalten werden:

Unbestritten ist, dass bis zum Streitzeitraum sämtliche die Ehegatten W. betreffenden Privataufwendungen von den beiden Gesellschaftern je zur Hälfte getragen und auf den jeweiligen Privatkonten erfasst und nicht umgebucht wurden.

Der alleinige Grund für die Umschichtung der Geldmittel ab dem Wj 2006 liegt auch hier nach Ansicht des UFS darin, die Steuerbegünstigung nach § 11a EStG 1988 in einem möglichst hohen Ausmaß zu lukrieren (siehe dazu auch die Ausführungen zu den Berufungspunkten 1-3).

Die geänderte Umverteilungspraxis ermöglichte der Mitgesellschafterin Mag. G.W. Gewinne, dem Mitgesellschafter W.G. dadurch Verluste (siehe dazu zB Jahresabschluss zum 31.5.2007, „Erläuterungen zu den Bilanzpositionen Passiva Kapital/ Mag. G.W. bzw. W.G.“).

Ein Abgehen von der bisher geübten Aufteilungspraxis ab dem Streitzeitraum ist entgegen den Ausführungen in der Berufungsschrift lediglich der Erhöhung eines Steuervorteils zu zuschreiben und somit für den UFS nicht glaubhaft. Eine Umgehungshandlung im Sinne der Judikatur des VwGH ist nicht auszuschließen.

Weiters nahm die Betriebsprüfung in Anlehnung an die Gestaltungs- und Aufteilungspraxis der Vorjahre eine Aufteilung jener (persönlichen und allgemeinen) Privataufwendungen vor, die ab Beginn des Jahres 2007 zur Gänze durch Entnahmen vom Privatkonto W.G. finanziert wurden (siehe dazu Konto 9102 Privatentnahmen W.G. 2007, zB Generali Haushaltsversicherung, ÖAMTC Beitrag Mag. G.W. Premiere Abo, Magistrat Sbg. Hundesteuerbescheid, Strom und Gas 01/2007, Kabel Fernsehgebühr).

In Summe ergab die Hinzurechnung an Mag. G.W. rund 18% der gesamten persönlichen bzw. gemeinsamen Aufwendungen 1-5/2007 (entspricht € 5.075,60, abgerundet durch die Betriebsprüfung € 5000,00).

Bei einer Hinzurechnung von lediglich nur mehr 18% aller Privataufwendungen der Ehegatten W. im Zeitraum 1-5/2007 an Mag. G.W. sieht sich der UFS nicht veranlasst, von den durch die Betriebsprüfung ermittelten Beträgen abzugehen, zumal die Zuordnungen schlüssig und nachvollziehbar sind.

Abschließend darf bemerkt werden, dass es nicht den Grundsätzen der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, wenn W.G. mit den erklärten, deutlich reduzierten, Tätigkeitsvergütungen nunmehr sämtliche Privataufwendungen zu tragen hätte.

Die Berufung war in allen Punkten als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 14. März 2011