

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerden von Bf., vertreten durch Mag. Peter Doll, vom 8. Mai 2012 und 11. Mai 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 4. Mai 2012 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Hinweis

Diese Entscheidung wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Entscheidung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Die beiden Abgabepflichtigen (und Lebensgefährten) AB und CD sind zur ideellen Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft in EZ a GB b mit dem Grundstück GSt-Nr. c. Auf diesem Grundstück wurde von beiden Abgabepflichtigen ein Gebäude errichtet und sodann einer Appartementvermietung (kurzfristige Vermietung von Ferienwohnungen) zugeführt. Die daraus erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden zunächst - den Eigentumsverhältnissen folgend - je zur Hälfte auf die beiden Gesellschafter aufgeteilt. Beginnend mit dem Veranlagungsjahr 2004 wurde die Einkünfteverteilung dahingehend geändert, dass CD ein Vorwegbezug zugerechnet und das restliche Ergebnis weiterhin je zur Hälfte auf die beiden Gesellschafter aufgeteilt wurde.

Anlässlich einer Außenprüfung der Mitbesitzgemeinschaft, umfassend die Jahre 2005 bis 2009, stellte der Prüfer fest, dass die geänderten „*Gewinnverteilungen*“ jeweils mit Abgabe bzw. elektronischer Übermittlung der Steuererklärungen - somit zeitlich nachträglich - vorgenommen worden seien. So sei zB die Steuererklärung für das Jahr 2005 am 10. April 2006 beim Finanzamt eingereicht worden. Gleichzeitig sei der „*Beschluss über die Gewinnverteilung 2005*“, datiert mit 29. März 2006 und von beiden Gesellschaftern unterschrieben, ans Finanzamt übermittelt worden. Die Vorwegbezüge der CD seien nicht laufend gebucht, sondern im Zuge der Umbuchungen nachgebucht worden. In der Belegsammlung seien auch keine Belege dafür vorgefunden worden.

Die geänderten „*Gewinnverteilungen*“ seien dem Finanzamt jährlich immer erst mit Einreichung der Steuererklärungen bekannt gegeben worden. Für die Jahre 2005 und 2008 seien Vorwegbezüge von 9.600 € erklärt worden, in den anderen Jahren hätten sich diese auf 4.800 € belaufen. Im Jahr 2009 sei der „*Gewinn*“ im Verhältnis von 15 % (AB) zu 85 % (CD) aufgeteilt worden; der mit Umbuchungen nachgebuchte Vorwegbezug von 11.700 € sei nicht mehr angesetzt worden. Die vorgelegten Schriftstücke über die „*Gewinnverteilung*“ würden jeweils nur für das eingereichte Jahr gelten.

An Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen seien steuerlich erhöhte Anforderungen zu stellen. Ihre Anerkennung setze voraus, dass sie einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen. Das bloße „*Einbuchen*“ von „*Vorweggewinnen*“ ohne zugrunde liegende Zahlungen führe mangels Fremdüblichkeit zur Nichtanerkennung der Tätigkeitsvergütung als „*Betriebsausgaben*“. Gemäß § 120 BAO hätten Abgabepflichtige alle Umstände, die ihre Abgabepflicht änderten, dem Finanzamt bekannt zu geben. Die Kenntnis der Abgabenbehörde hinsichtlich der Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen müsse sich außerdem auf die Zukunft beziehen, es könnten daher nur Mitteilungen anerkannt werden, die Änderungen für die Zukunft anzeigten. Die nachträglich geänderten „*Gewinnverteilungen*“ könnten daher nicht anerkannt werden. Die erklärten „*Gewinne*“ seien jeweils zur Hälfte den beiden Gesellschaftern zuzurechnen (vgl. Tz 3 des Bp-Berichtes vom 8. Mai 2012, ABNr. 123).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 4. Mai 2012 - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen - neue Sachbescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2009.

Am 8. Mai 2012 erhoben AB und CD fristgerecht „*Berufung*“ gegen die Feststellungsbescheide und die zugrunde liegenden Wiederaufnahmsbescheide der Jahre 2006 bis 2009. Am 11. Mai 2012 wurde auch gegen den Feststellungsbescheid und den zugrunde liegenden Wiederaufnahmsbescheid des Jahres 2005 fristgerecht „*Berufung*“ erhoben.

Die „*Berufungen*“ richteten sich gegen die vom Finanzamt vorgenommene „*Gewinnverteilung*“. Die Abgabepflichtigen beantragten die Anerkennung der ursprünglich in den „*Gewinnverteilungen*“ für die Jahre 2005 bis 2009 an CD zugewiesenen „*Vorweggewinne*“, die lt. eingereichten Gesellschafterbeschlüssen (Beilagen in Papierform zu den jeweils eingereichten Steuererklärungen E 6) tatsächlich zwischen den Miteigentümern vereinbart und nachgewiesen worden seien.

Im Zuge der Außenprüfung seien die Gründe für die geänderten „*Gewinnverteilungen*“ für die Jahre 2005 bis 2009 ausführlich erläutert und glaubhaft gemacht worden. So sei dem Prüfer am 28. November 2011 mittels E-Mail eine detaillierte Aufstellung betreffend die von CD und AB ausgeführten Tätigkeiten (zeitaufwandmäßig) übermittelt worden. Weiters sei des Öfteren mündlich geäußert worden, dass fast alle mit der Vermietungstätigkeit zusammenhängenden Arbeiten von CD allein ausgeübt worden seien. AB sei als Dienstnehmer im gesamten Prüfungszeitraum vollzeitbeschäftigt gewesen und habe sich allein aus diesem Grund zeitlich nicht zu gleichen Teilen wie CD der Vermietung widmen können, die nicht berufstätig gewesen sei. Weiters sei anzumerken, dass im Bereich der Vermietung und Verpachtung Tätigkeiten wie zB Waschen, Bügeln, Endreinigung der Appartements, sonstige Reinigungsarbeiten auch noch heutzutage „*zu den typischen Arbeiten der Frauen*“ gehörten und daher den größten zeitlichen Anteil an der Vermietungstätigkeit ausmachten, der ausschließlich von CD aufgewendet worden sei.

AB sei überdies während der Außenprüfung nicht ein einziges Mal zu seinen Zeitaufwendungen betreffend die Vermietungstätigkeit bzw. zu den vereinbarten „*Gewinnverteilungsbeschlüssen*“ befragt worden. Dessen Anwesenheit sei während der gesamten Außenprüfung nicht nötig gewesen, was auch darauf hinweise, dass CD für die Vermietungstätigkeit allein zuständig gewesen sei und AB darauf keinen Einfluss genommen bzw. gehabt habe. Alle während der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen würden die Handschrift von CD aufweisen, ebenso habe nur CD Auskünfte erteilt bzw. sei nur diese vom Prüfer befragt worden bzw. mit der Prüfungsabwicklung konfrontiert gewesen.

Die Ausführungen lt. Tz 3 des Bp-Berichtes beträfen die betrieblichen Gewinnermittlungsarten. Demgegenüber sei bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung keine Gewinnermittlungsart anzuwenden (Überschussrechnung). Es bestehe auch keine Buchführungspflicht, sondern nur eine Verpflichtung zur Aufzeichnung der Einnahmen bzw. Werbungskosten. Die Belege seien von CD unterjährig gesammelt und geordnet worden. Die Umsatzsteuer sei ebenfalls von CD unterjährig lt. den vorhandenen Einnahmen- bzw. Werbungskostenbelegen händisch berechnet worden. Vom Steuerberater seien die gesamten Belege erst

nach Ablauf eines Jahres EDV-mäßig erfasst worden. Die Behauptung, dass die „Vorweggewinne“ nicht laufend gebucht, sondern in den einzelnen Jahren im Zuge der Umbuchungen nachgebucht worden seien, stimme daher nicht, da die Einnahmen- bzw. Werbungskostenbelege - wie bereits erwähnt - nur einmal jährlich gebucht worden seien. Genauso wäre eine Erstellung der Überschussrechnung ohne EDV-mäßige Erfassung nur mittels händischer Aufstellung möglich gewesen.

Die von den Gesellschaftern unterschriebenen „Gewinnverteilungsbeschlüsse“ seien dem Finanzamt zusammen mit den eingereichten Steuererklärungen E 6 bereits seit dem Veranlagungsjahr 2004 (Einreichung der Erklärung E 6 für das Jahr 2004 am 2. Mai 2005 in Papierform) bekannt gegeben worden. Vom Finanzamt seien die - offen gelegten - „Gewinnverteilungen“ in den Jahren 2004 bis 2009 nicht beanstandet und rechtskräftig veranlagt worden. Hätte das Finanzamt bereits bei der rechtskräftigen Veranlagung für das Jahr 2004 (am 9. Mai 2005) die „Gewinnverteilung“ nicht anerkannt, hätten die Abgabepflichtigen umgehend, also noch im Jahr 2005, gemäß § 120 BAO eine Vereinbarung über die zukünftigen „Gewinnverteilungen“ (nach Prozenten: CD 85 %, AB 15 %) übermitteln können. Somit wären die „Gewinnverteilungen“ ab dem Jahr 2005 jedenfalls anzuerkennen gewesen. Bereits mit Abgabe der Erklärung E 6 für das Jahr 2004 am 2. Mai 2005 in Papierform seien gemäß § 120 BAO die Umstände betreffend die geänderte „Gewinnverteilung“ angezeigt worden. Das Finanzamt sei damit in Kenntnis gesetzt worden, dass ab dem Jahr 2004 eine aufgrund der Verhältnisse geänderte „Gewinnverteilung“ auch für die Zukunft vorgenommen werde.

Für die Verteilung der Einkünfte der Miteigentumsgemeinschaft auf die einzelnen Miteigentümer seien grundsätzlich die Vereinbarungen der Miteigentümer maßgebend. Fehle es an einer Vereinbarung, so sei für die Verteilung der Einkünfte das Verhältnis der Eigentumsanteile zueinander maßgeblich. Stehe die Verteilung der Einkünfte in einem offenen Missverhältnis zum Eigentumsanteil und der Mitarbeit der einzelnen Gesellschafter, so könne eine andere Verteilung bei der gesonderten Feststellung der Einkünfte vorgenommen werden. Üben nahe Angehörige gemeinsam eine Vermietungstätigkeit aus und soll es zu einer von den Eigentumsanteilen abweichenden Einkünfteverteilung kommen, so werde dies vom Finanzamt nur anerkannt, wenn die diesbezügliche Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck komme, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Bezogen auf den Streitfall stehe fest, dass infolge Übermittlung der Beschlüsse über die „Gewinnverteilungen“ zusammen mit den Steuererklärungen E 6 ab dem Jahr 2004 die Vereinbarung nach außen zum Ausdruck gekommen sei. Die seit dem Jahr 2004 vorgelegten „Gewinnverteilungsbeschlüsse“ hätten einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt; die wesentlichen Bestandteile der „Gewinnverteilungsbeschlüsse“ seien mit genügender Deutlichkeit fixiert worden. Aufgrund des bei der Vermietungstätigkeit fast ausschließlich von CD aufgewendeten Zeitaufwandes seien ausschließlich fremdübliche wirtschaftliche und

keine privaten Gründe (Steuerersparnis oder verdeckter Unterhalt) für die getroffenen „Gewinnverteilungen“ maßgeblich gewesen.

Zwischen Familienfremden wäre eine „Gewinnverteilung“ von jeweils der Hälfte niemals vereinbart worden, da der Zeitaufwand der Miteigentümerin CD in einem offenen Missverhältnis zum Zeitaufwand des AB gestanden sei. Betreffend Zuteilung des „Vorweggewinnes“ sei die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich gewesen. Da die Vereinbarung über die „Gewinnverteilung“ ernsthaft gewollt gewesen sei und die gegenseitigen Beziehungen aus dem Vertragsverhältnis im Wesentlichen die gleichen seien, wie sie zwischen Fremden bestünden, sei der Vertrag steuerrechtlich jedenfalls anzuerkennen. Dem Finanzamt seien sämtliche Umstände glaubhaft gemacht worden, die die seit dem Jahr 2004 vorgenommene „Gewinnverteilung“ rechtfertigten. Ein familiäres Naheverhältnis dürfe nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen, weil es sich bei der Berücksichtigung des Naheverhältnisses nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handle.

Bei den in den Streitjahren zugewiesenen „Vorweggewinnen“ könne ein bloßes Einbuchen ohne zugrunde liegende Zahlungen nicht vorgeworfen werden. Es habe sich nicht um Tätigkeitsvergütungen gehandelt, die - anders als der „Vorweggewinn“ - bereits in den Überschussrechnungen als Werbungskosten hätten gebucht werden müssen. Vielmehr habe es sich um „Vorweggewinne“ gehandelt, die lt. Gesellschafterbeschlüssen „außerhalb der normalen Gewinnverteilung“ zugewiesen und daher beim Ausfüllen der Steuererklärung E 6 nicht (als Tätigkeitsvergütungen und damit Werbungskosten) abgesetzt worden seien. In den Steuererklärungen E 6 der Streitjahre sei immer der „Gesamtgewinn“ aus der Vermietungstätigkeit angegeben worden, erst in der Beilage E 6b sei die Zuteilung des jeweiligen „Gewinnanteiles“ erfolgt.

Bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen sei eine Differenzierung zwischen einer - in keinem Fall zu berücksichtigenden - rückwirkenden Gestaltung und einer unter der Voraussetzung der Fremdüblichkeit anzuerkennenden bloßen späteren Fixierung eines nachgewiesenermaßen tatsächlich bereits früher abgeschlossenen Vertrages vorzunehmen. Die Vereinbarung (Vertrag) über die Zuteilung eines „Vorweggewinnes“ an CD sei bereits am 29. April 2005 (siehe Beilage zu der am 2. Mai 2005 eingereichten Erklärung E 6 für das Jahr 2004) abgeschlossen worden und habe damit ihre Wirkung bereits seit diesem Zeitpunkt bzw. auch in den Folgejahren. Die Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern sei dem Finanzamt eindeutig bereits seit dem 2. Mai 2005 bekannt gewesen und somit bei den Veranlagungen ab dem Jahr 2004 offen gelegt worden. Mit dieser Vereinbarung sei auch dem § 1193 ABGB entsprochen worden, da zwischen den Gesellschaftern eine eindeutige Verabredung betreffend die geleisteten Mehrarbeiten der CD bestanden habe.

Der Prüfer habe sich im Zuge der Außenprüfung ein gutes Bild über die betriebliche Struktur machen und zum Schluss kommen können, dass die Arbeiten betreffend die Vermietung tatsächlich überwiegend CD erledige, während AB nur seinen Hälfteanteil

des Gebäudes zur Verfügung stelle und einen sehr geringen Zeitaufwand für die Vermietungstätigkeit leiste. Der dem Finanzamt am 28. November 2011 übermittelten detaillierten Aufstellung zufolge leiste CD ca. 810 Stunden/Jahr und AB nur ca. 120 Stunden/Jahr. Aus diesem Grund sei eine Aufteilung des Überschusses aus der Vermietung auf beide Gesellschafter zu gleichen Teilen keinesfalls fremdüblich und würde selbst zwischen Fremden niemals vereinbart werden.

Die „Berufungen“ vom 8. und 11. Mai 2012 wurden vom Finanzamt unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Mit Schreiben vom 23. Juli 2014 wurden die „Berufungen“ vom 8. und 11. Mai 2012 gegen die Wiederaufnahmsbescheide zurückgenommen.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen:

Mit Kaufvertrag vom 29. Dezember 1995 wurden die beiden Beschwerdeführer (Bf.) und Lebensgefährten AB und CD zur ideellen Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft in EZ a GB b mit dem Grundstück GSt-Nr. c. Auf diesem Grundstück mit der Lageadresse X, Y-Straße, wurde von beiden Bf. ab dem Jahr 1996 ein Gebäude errichtet und sodann nach Fertigstellung in Form einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesbR) einer Appartementvermietung (kurzfristige Vermietung von vier Ferienwohnungen an Feriengäste) zugeführt. Mit der Vermietungstätigkeit wurde im Dezember 1999 begonnen, in den Jahren 1996 bis 2000 erzielte die Gesellschaft ausnahmslos Werbungskostenüberschüsse. Ab dem Jahr 2001 wurden aus der Vermietungstätigkeit jeweils positive Ergebnisse erzielt.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden zunächst - den Eigentumsverhältnissen am Grundstück folgend - je zur Hälfte auf die beiden Gesellschafter AB und CD aufgeteilt. Die anteiligen Werbungskostenüberschüsse der Jahre 1996 bis 2000 konnten von den Gesellschaftern im Zuge ihrer Einkommensteuerveranlagungen mit den erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgeglichen werden. (Die Gesellschafterin CD bezog jedoch ab Aufnahme der Vermietungstätigkeit nur mehr anteilige Mieteinkünfte.)

Beginnend mit dem Veranlagungsjahr 2004 wurde die Einkünfteverteilung dahingehend geändert, dass CD ein Vorwegbezug zugerechnet und das restliche Ergebnis weiterhin je zur Hälfte auf die beiden Gesellschafter aufgeteilt wurde. Gleichzeitig mit der für das Jahr 2004 in Papierform eingereichten Steuererklärung E 6 vom 29. April 2005 wurde dem Finanzamt diesbezüglich auch der „Beschluss über die Gewinnverteilung 2004“ vom 29. April 2005 übermittelt (Datum der Einbringung beim Finanzamt: jeweils 3. Mai 2005).

Dieser „*Beschluss*“ wurde von beiden Gesellschaftern AB und CD unterschrieben und hat folgenden Wortlaut:

„Aufgrund der soeben erstellten Überschussrechnung für das Kalenderjahr 2004 der BA und DC Mitbes.-Appartementsvermietung, 0000 X, Y-Straße, ergibt sich ein Jahresüberschuss in Höhe von EUR 5.440,15.

*Es wird hiermit einvernehmlich zwischen den Mitbesitzern - BA und DC - über die Verteilung des Überschusses der Einnahmen **für das Jahr 2004** folgender Beschluss gefasst:*

<i>Vorwegbezug:</i>	<i>EUR</i>
<i>Vergütungen für die Betreuung der Appartements, Endreinigung, Bearbeitung Buchungsanfragen, Gästebetreuung, Büroarbeiten usw.</i>	<i>4.800,00</i>
<i>Restlicher Einnahmenüberschuss - Verteilung wie folgt:</i>	
<i>Mitbesitzer - BA Anteil 50 %</i>	<i>320,08</i>
<i>Mitbesitzer - DC Anteil 50 %</i>	<i>320,07</i>
<i>Zu verteilender Einnahmenüberschuss per 31.12.2004</i>	<i>5.440,15“</i>

In der Steuererklärung E 6 vom 29. April 2005 wurde unter KZ 370 der gesamte Einnahmenüberschuss „*lt. beiliegender Überschussrechnung*“ mit 5.440,15 € ausgewiesen. Die Einkünfteverteilung auf die beiden Gesellschafter AB und CD wurde (entsprechend dem vorstehenden „*Beschluss*“) in der ebenfalls in Papierform eingereichten Beilage E 106 vom 29. April 2005 vorgenommen. Mit dem rechtskräftig gewordenen Bescheid vom 10. Mai 2005 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2004 erklärungskgemäß gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

Gleichzeitig mit der für das Jahr 2005 in Papierform eingereichten Steuererklärung E 6 vom 29. März 2006 wurde dem Finanzamt auch der von beiden Gesellschaftern AB und CD unterschriebene „*Beschluss über die Gewinnverteilung 2005*“ vom 29. März 2006 übermittelt (Datum der Einbringung beim Finanzamt: jeweils 10. April 2006). Dieser - im Übrigen mit dem „*Beschluss*“ des Vorjahres gleich lautende - „*Beschluss über die Gewinnverteilung 2005*“ wies der Gesellschafterin CD von dem zu verteilenden Einnahmenüberschuss von 10.851,53 € einen Vorwegbezug von 9.600 € für das Jahr 2005 zu, der restliche Einnahmenüberschuss von 1.251,53 € wurde auf die beiden Gesellschafter je zur Hälfte aufgeteilt.

In der Steuererklärung E 6 vom 29. März 2006 wurde unter KZ 370 der gesamte Einnahmenüberschuss „*lt. beiliegender Überschussrechnung*“ mit 10.851,53 € ausgewiesen. Die Einkünfteverteilung auf die beiden Gesellschafter AB und CD wurde in der ebenfalls in Papierform eingereichten Beilage E 106 vom 29. März 2006 vorgenommen. Mit dem rechtskräftig gewordenen Bescheid vom 14. April 2006 wurden

die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2005 erklärungsgemäß gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

Für die Veranlagungsjahre ab 2006 wurden die Steuererklärungen E 6 (mit Ausweis des von der GesbR jeweils erzielten gesamten Einnahmenüberschusses) und die für die Verteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf die Beteiligten maßgeblichen Beilagen E 6b beim Finanzamt in elektronischer Form eingereicht.

Von den beiden Gesellschaftern AB und CD wurde dabei für die Jahre 2006 bis 2008 *„aufgrund der soeben erstellten Überschussrechnung“* jeweils ein *„Beschluss über die Gewinnverteilung“* gefasst, der der Gesellschafterin CD einen Vorwegbezug jeweils für das entsprechende Jahr zuwies; der restliche Einnahmenüberschuss wurde auf die beiden Gesellschafter wiederum je zur Hälfte aufgeteilt. Mit dem dem Finanzamt für diese Jahre - ebenfalls elektronisch - standardisiert übermittelten Formular Verf 60 wurden die Beteiligungsverhältnisse im Verhältnis von 50 % (AB) zu 50 % (CD) bekannt gegeben; der vereinbarten geänderten Einkünfteverteilung (durch Zuweisung eines Vorwegbezuges an die Gesellschafterin CD) wurde mit den Beilagen E 6b Rechnung getragen.

Zusätzlich zu den elektronisch eingereichten Unterlagen wurden beim Finanzamt für das Jahr 2006 auch die Überschussrechnung zum 31. Dezember 2006 (erstellt am 27. März 2007) und der *„Beschluss über die Gewinnverteilung 2006“* (ohne Datum und ohne Unterschrift der beiden Gesellschafter) als sonstige Beilagen in Papierform eingereicht. Für das Jahr 2007 wurden dem Finanzamt keine Unterlagen in Papierform (weder die Überschussrechnung noch der *„Beschluss über die Gewinnverteilung“*) übermittelt. Auch der am 6. Mai 2009 beim Finanzamt für das Jahr 2008 elektronisch eingereichten Steuererklärung E 6 waren keine Unterlagen in Papierform (weder die Überschussrechnung noch der *„Beschluss über die Gewinnverteilung“*) angeschlossen. Der von beiden Gesellschaftern unterschriebene *„Beschluss über die Gewinnverteilung 2008“* vom 5. Mai 2009 wurde erst anlässlich der Außenprüfung vorgelegt.

Im Veranlagungsjahr 2009 wurde der Gesellschafterin CD zunächst ein Vorwegbezug von 11.700 € ausbezahlt, der im Zuge der Umbuchungen gebucht wurde. Dieser Vorwegbezug wurde bei der Verteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf die Beteiligten nicht mehr angesetzt. Im Zuge der Erstellung der Steuererklärung E 6 für das Jahr 2009 im Juni 2010 wurde von den beiden Gesellschaftern AB und CD *„aufgrund der soeben erstellten Überschussrechnung“* ein *„Beschluss über die Gewinnverteilung 2009“* gefasst, der - abweichend zu den Vorjahren - folgende geänderte *„Gewinnverteilung“* ab dem 1. Jänner 2009 zum Inhalt hatte:

„Aufgrund der soeben erstellten Überschussrechnung für das Kalenderjahr 2009 der BA und DC Mitbes.-Appartementsvermietung, 0000 X, Y-Straße, ergibt sich ein Jahresüberschuss in Höhe von EUR 16.329,58.

*Es wird hiermit einvernehmlich zwischen den Mitbesitzern - BA und DC - über die Verteilung des Überschusses der Einnahmen **ab dem Jahr 2009** folgender Beschluss gefasst:*

<i>Geänderte Gewinnverteilung ab 01.01.2009:</i>	<i>EUR</i>
<i>Begründung Erhöhung Gewinnanteil DC auf 85 %:</i> <i>Höherer Gewinnanteil - Zusatzarbeiten zu B: Endreinigung, Waschen, Bügeln, Bearbeitung Buchungsanfragen, Gästebetreuung, Büroarbeiten usw. in der Zeit Jänner - April 2009, Sommer/Herbst 2009, Dezember 2009 (der Betrag i.H. von EUR 11.700,00 wurde im Jahr 2009 bereits zur Gänze ausbezahlt);</i>	
<i>Einnahmenüberschuss ab dem Jahr 2009 - Verteilung wie folgt:</i>	
<i>Mitbesitzer - BA Anteil 15 %</i>	<i>2.449,44</i>
<i>Mitbesitzer - DC Anteil 85 %</i>	<i>13.880,14</i>
<i>Zu verteilender Einnahmenüberschuss per 31.12.2009</i>	<i>16.329,58“</i>

Die für das Jahr 2009 und die Folgejahre vereinbarte geänderte Einkünfteverteilung (15 % AB, 85 % CD) wurde dem Finanzamt mit dem Formular Verf 60 über FinanzOnline am 4. Juni 2010 (noch vor der am 22. Juni 2010 erfolgten Einreichung der Steuererklärung E 6 für das Jahr 2009) übermittelt. Der „*Beschluss über die Gewinnverteilung 2009*“ (ohne Datum und ohne Unterschrift der beiden Gesellschafter) wurde dem Finanzamt erst anlässlich der Außenprüfung vorgelegt.

Zur Rechtfertigung des ab dem Jahr 2009 vereinbarten Beteiligungsverhältnisses gab der steuerliche Vertreter der GesbR die von den Gesellschaftern CD und AB ausgeführten Tätigkeiten im Zuge der Außenprüfung mit Schreiben vom 24. November 2011 - vom Finanzamt inhaltlich nicht in Zweifel gezogen - wie folgt bekannt:

„Ausgeführte Tätigkeiten betreffend Vermietung und Verpachtung im Jahr 2009:

DC:

Tätigkeiten: Bearbeitung und Erledigung der Buchungsanfragen von den Gästen; Führung sämtlicher kaufmännischer Aufzeichnungen und Erledigungen (Belegsammlung, Rechnungsausstellung, Durchführung der Überweisungen, Berechnung der Umsatzsteuer, sämtliche Büroarbeiten); Ausfüllen und Übermittlung der Meldezettel an die Gemeinde (im Jahr 2009 ca. 2500 Nächtigungen inkl. Kinder); Gästebetreuung während des Aufenthaltes bei Anliegen und Anfragen; Endreinigung der Appartements nach Abreise; Wäsche waschen; Wäsche bügeln; Stiegenhausreinigung; Parkplatzreinigung; Müllentsorgung; Gartengestaltung inkl. Blumen gießen, Garten und Balkon; Erledigung der Einkäufe von Reparatur-, Verbrauchs-, Reinigungs- und sonstigen Materialien für die Vermietung; sonstige sämtliche administrative Arbeiten/Erledigungen im Zusammenhang mit der Vermietung;

<i>Zeitaufwand im Jahr 2009:</i>	
<i>Vermietung Winter 2009 (Jänner - Anfang April, Mitte - Ende Dezember)</i>	<i>17 Wochen</i>

Vermietung Sommer 2009 (Anfang Juni - Mitte Oktober)	20 Wochen
Zeitaufwand Winter:	
17 Wochen pro Woche 28 Stunden	476 Stunden
Zeitaufwand Sommer:	
20 Wochen pro Woche 15 Stunden (keine Vollausslastung)	300 Stunden
Gesamt Zeitaufwand 2009 DC	776 Stunden

BA:

Tätigkeiten: Gartenarbeiten (Rasen mähen, Sträucher schneiden), kleinere Reparaturarbeiten betreffend Vermietung (Malerarbeiten, Glühbirnen tauschen, sonstige kleinere Instandhaltungen betreffend Gebäude und Einrichtung); Schneeräumung; ansonsten führt Herr B keine Tätigkeiten betreffend die Vermietung aus;

Zeitaufwand im Jahr 2009:	
Vermietung Winter 2009 (Jänner - Anfang April, Mitte - Ende Dezember)	17 Wochen
Vermietung Sommer 2009 (Anfang Juni - Mitte Oktober)	20 Wochen
Zeitaufwand Winter:	
17 Wochen pro Woche 4 Stunden	68 Stunden
Zeitaufwand Sommer:	
20 Wochen pro Woche 2 Stunden (keine Vollausslastung)	40 Stunden
Gesamt Zeitaufwand 2009 BA	108 Stunden

Weiters weisen wir darauf hin, dass Herr B ganztätig berufstätig ist. Frau D übt fast ausschließlich sämtliche im Zusammenhang mit der Vermietung anfallenden Tätigkeiten zur Gänze alleine aus. Wie bereits dem Finanzamt bekannt (lt. Buchhaltung), wurden im Jahr 2009 tatsächliche Vorweggewinne in Höhe von EUR 11.700,00 (lt. Konto 750) an Frau D ausbezahlt.“

Mit Schreiben vom 28. November 2011 reichte der steuerliche Vertreter der GesbR eine detaillierte Aufstellung über die von den Gesellschaftern CD und AB im Jahr 2009 ausgeführten Tätigkeiten nach und berichtigte - vom Finanzamt unwidersprochen - den Zeitaufwand dahingehend, dass von CD insgesamt 809 Stunden und 40 Minuten und von AB insgesamt 120 Stunden für die Vermietungstätigkeit aufgewendet worden seien.

Die für die GesbR in allen Jahren eingereichten Steuererklärungen E 6 (samt Beilagen E 106 bzw. E 6b) wurden vom Finanzamt zunächst antrags- und erklärungsgemäß veranlagt. Die entsprechenden Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO wurden rechtskräftig und wiesen folgende Ergebnisse aus:

Jahr	Einnahmen- bzw. Werbungskosten- überschuss gesamt ATS bzw. (ab 2002) EUR	Vorwegbezug CD ATS bzw. (ab 2002) EUR	Einkünfteanteil AB ATS bzw. (ab 2002) EUR	Einkünfteanteil CD ATS bzw. (ab 2002) EUR
1996	-3.126,00		-1.563,00	-1.563,00
1997	-17.301,00		-8.651,00	-8.650,00
1998	-32.309,00		-16.155,00	-16.154,00
1999	-67.546,00		-33.773,00	-33.773,00
2000	-97.885,00		-48.943,00	-48.942,00
2001	22.771,00		11.385,00	11.386,00
2002	8.437,87		4.218,93	4.218,94
2003	8.497,84		4.248,92	4.248,92
2004	5.440,15	4.800,00	320,08	5.120,07
2005	10.851,53	9.600,00	625,77	10.225,76
2006	3.070,04	4.800,00	-864,99	3.935,03
2007	3.584,06	4.800,00	-607,98	4.192,04
2008	12.169,08	9.400,00	1.374,54	10.794,54
2009	16.329,58		2.449,43	13.880,15

Mit Notariatsakt vom 21. Dezember 2011 räumte AB seiner Lebensgefährtin CD ob seinem ideellen Hälfteanteil an der Liegenschaft in EZ a GB b mit dem sich auf dem Grundstück GSt-Nr. c befindlichen Wohnhaus mit der Lageadresse X, Y-Straße, das unübertragbare und unvererbte Fruchtgenussrecht ein. CD ist im Rahmen dieses Fruchtgenussrechtes zur uneingeschränkten Nutzung des Gebäudes samt allem Zubehör berechtigt. Sie ist insbesondere befugt, die sich in diesem Gebäude befindlichen Appartements jederzeit und nach eigenem Dafürhalten in Bestand zu geben und die Bestandeinnahmen für sich in Anspruch zu nehmen. Das Fruchtgenussrecht wurde mit Stichtag 1. Jänner 2012 eingeräumt. Im Zuge dessen wurde die Tätigkeit der Appartementvermietung von der GesbR mit 31. Dezember 2011 beendet.

Der vorliegende Sachverhalt ergibt sich aus den Unterlagen des „Gewinnfeststellungsaktes“ der GesbR und den anlässlich der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen; dieser Sachverhalt ist unbestritten. Streit besteht nun darüber, ob die ab dem Veranlagungsjahr 2004 vorgenommenen geänderten Einkünfteverteilungen (mit Zuweisung eines Vorwegbezuges an die Gesellschafterin CD bzw. geändertem Aufteilungsverhältnis ab dem Jahr 2009) steuerlich anerkannt werden können.

Wenn eine Personengesellschaft ausschließlich eigenes unbewegliches Vermögen nutzt, hat sie außerbetriebliche Einkünfte und ist vermögensverwaltend tätig. Die Nutzung des eigenen unbeweglichen Vermögens führt nach allgemeinen Vorschriften zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Da Rechnungslegungspflicht gemäß § 189 Abs. 4 UGB für Unternehmer mit Einkünften nach § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 nicht besteht, sind vermögensverwaltende Gesellschaften - darin ist den Bf. beizupflichten - auch ab dem Jahr 2007 nur zur Überschussrechnung verpflichtet (vgl. Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem UGB¹⁰, 12).

Da für vermögensverwaltende Personengesellschaften keine Regeln für die Einkünftezurechnung existieren, werden die Einkünfte in analoger Anwendung des § 23 Z 2 erster Teil EStG 1988 zugerechnet. Die Rechte der Gesellschafter müssen so gestaltet sein, dass eine Mitunternehmerstellung vorliegen würde, wenn die Gesellschaft steuerlich im Rahmen betrieblicher Einkünfte tätig wäre (VwGH 24.2.2000, 96/15/0062; vgl. auch Jakom/Laudacher, EStG, 2014, § 28 Rz 43 und 44; Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 23 Rz 172). Wesentliche Elemente der Mitunternehmerstellung sind die Unternehmerinitiative, also die Einflussnahme auf das unternehmerische Geschehen, und das Unternehmerrisiko (Haftung für Gesellschaftsschulden; Beteiligung am Gewinn und Verlust, an stillen Reserven und am Firmenwert).

Eine GesbR (§§ 1175 ff ABGB) ist Mitunternehmerschaft, wenn sie nach außen in Erscheinung tritt und die Gesellschafter Unternehmerrisiko tragen sowie Unternehmerinitiative entfalten. Es kann schon eine Vermögensbeteiligung allein den Beitrag eines Gesellschafters zu einer Erwerbsgesellschaft bürgerlichen Rechts bilden, ohne dass es daneben einer Arbeitsleistung bedürfte (VwGH 21.10.1980, 2385/79). Andererseits kann Mitunternehmer auch ein reiner Arbeitsgesellschafter sein (VwGH 18.3.1975, 1301/74; vgl. auch Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 23 Rz 129, mwN). Im Hinblick auf die streitgegenständliche GesbR liegen die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft - wäre die Personengesellschaft im Bereich betrieblicher Einkünfte tätig gewesen - unbestritten vor.

Maßgebend für die Verteilung des Gesellschaftsgewinnes sind grundsätzlich die Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages (VwGH 29.5.1990, 90/14/0002; VwGH 27.4.2000, 96/15/0185), allenfalls auch die tatsächliche Gewinnaufteilung (VwGH 29.5.1990, 90/14/0002). Bei nicht durch eine Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern kann üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht (VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196).

Bei Familiengesellschaften ist die Rechtsprechung zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu beachten. Die Anerkennung eines zwischen nahen Angehörigen (zu denen auch Lebensgefährten gehören; vgl. § 25 Abs. 1 Z 5 BAO) begründeten Rechtsverhältnisses setzt voraus, dass es nach außen ausreichend zum

Ausdruck kommt, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (VwGH 21.10.1980, 2385/79, mwN; VwGH 21.2.1996, 92/14/0041). Die Voraussetzungen müssen **kumulativ** vorliegen (vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 160). Die Anwendung dieser Rechtsprechung („*Angehörigenjudikatur*“) ist (wegen der besonderen Einflussmöglichkeiten auf die Vertragsgestaltung) nicht nur bei familiären, sondern auch bei entsprechenden gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen geboten (VwGH 23.6.1998, 93/14/0192, mwN; VwGH 26.7.2006, 2001/14/0122; UFS 14.11.2008, RV/0105-G/03). Mangels der Interessengegensatz zwischen den Gesellschaftern kann bewirken, dass Gewinnanteile einer Person zugewiesen werden (VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196), die dieser aufgrund ihrer steuerrechtlich für die Einkünfteerzielung relevanten Leistungen nicht zustehen (VwGH 24.10.1995, 92/14/0020).

Von AB und CD wurde ein schriftlicher Vertrag über die Errichtung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (betreffend die Appartementvermietung) nicht abgeschlossen. Schriftform des Vertrages ist zwar nicht unbedingt erforderlich, es kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.

Die beiden Bf. betrieben die Appartementvermietung (bis zum 31. Dezember 2011, somit bis zur Einräumung des Fruchtgenussrechtes durch AB an seine Lebensgefährtin CD) gemeinsam. Sie bezogen daraus gemeinsame Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Bf. sind je zur Hälfte Eigentümer der der Vermietung dienenden Liegenschaft. Von beiden Bf. wurden im Zusammenhang mit der Appartementvermietung auch Arbeitsleistungen - wenngleich in unterschiedlichem Ausmaß - erbracht. AB, der im Rahmen einer Vollbeschäftigung auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, verrichtete gelegentlich anfallende schwerere Arbeiten (Garten- und Reparaturarbeiten, Schneeräumung), CD besorgte regelmäßig anfallende Arbeiten (Aufräumungs- und Reinigungsarbeiten in den vermieteten Apartments und den gemeinsamen Teilen der Liegenschaft, Büro- und Verwaltungsarbeiten). Die Aufteilung der Einkünfte wurde zunächst (in den Jahren 1996 bis 2003) nach den Miteigentumsanteilen der Bf. an der Liegenschaft vorgenommen.

Der Mitunternehmerschaft der beiden Bf. lag eine Erwerbsgesellschaft im Sinne des bürgerlichen Rechts zugrunde. Für diese gelten die §§ 1193 und 1197 ABGB, wonach der Gewinn und Verlust nach dem Verhältnis der Kapitalsbeiträge verteilt werden und die von allen Mitgliedern geleisteten Arbeiten sich gegenseitig aufheben, soweit nicht abweichende Vereinbarungen getroffen wurden. Mangels einer (im Hinblick auf die von beiden Bf. für die Gesellschaft - wenngleich in unterschiedlichem Ausmaß - geleisteten Arbeiten) getroffenen abweichenden Vereinbarung kam die genannte Regel des ABGB auch im Streitfall zur Anwendung (vgl. VwGH 15.12.1987, 87/14/0163), weshalb die Einkünfte zunächst (in den Jahren 1996 bis 2003) zu Recht im Verhältnis 50 % (AB) zu 50 % (CD) aufgeteilt wurden.

Ab dem Jahr 2004 vereinbarten die beiden Gesellschafter eine geänderte Einkünfteverteilung dahingehend, dass CD ein Vorwegbezug zugewiesen und das restliche Ergebnis weiterhin je zur Hälfte auf die beiden Gesellschafter aufgeteilt wurde. Den Bf. folgend ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass im Hinblick auf den Vorwegbezug der CD von einer personenbezogenen, also aus dem Gesellschaftsverhältnis entspringenden Leistungsbeziehung auszugehen ist, was die Behandlung des Vorwegbezuges als Werbungskosten ausschloss (vgl. VwGH 15.12.1987, 87/14/0163, mwN). Abgesehen davon, dass schon die Bezeichnung „Vorwegbezug“ (vgl. den „Beschluss über die Gewinnverteilung 2004“ vom 29. April 2005 sowie die für die Folgejahre von den Gesellschaftern zur „Gewinnverteilung“ jeweils gefassten Beschlüsse) und die Tatsache, dass die Bf. selbst in ihren Steuererklärungen E 6 (samt Beilagen E 106 bzw. E 6b) diesen Betrag der „Gewinnverteilung“ unterzogen haben, gegen eine Leistungsbeziehung der CD einerseits und der GesbR andererseits sprechen, fehlte es an einem Vorbringen der beiden Bf., aus dem ein Anhaltspunkt für eine solche Leistungsbeziehung hätte gewonnen werden können; im Gegenteil: In der Beschwerde wurde konkret eingewendet, dass es sich bei diesen Beträgen nicht um Tätigkeitsvergütungen gehandelt habe, die - anders als der „Vorweggewinn“ - bereits in den Überschussrechnungen als Werbungskosten hätten gebucht werden müssen. Vielmehr habe es sich um „Vorweggewinne“ gehandelt, die lt. Gesellschafterbeschlüssen „außerhalb der normalen Gewinnverteilung“ zugewiesen und daher beim Ausfüllen der Steuererklärung E 6 nicht (als Tätigkeitsvergütungen und damit Werbungskosten) abgesetzt worden seien.

Tätigkeitsvergütungen stellen Entgelte für Leistungen eines Gesellschafters dar, wenn sie nach der tatsächlich durchgeführten Abrede der Gesellschafter Aufwand der Gesellschaft sein sollen und auch dann bezahlt werden sollen, wenn die Gesellschaft keinen Gewinn erzielt. Ein Vorweggewinn liegt demgegenüber vor, wenn einem Gesellschafter Vergütungen (zB für Dienstleistungen) vorweg aus dem Gewinn gewährt und nicht als Aufwand behandelt werden. Das bloße „Einbuchen“ von Tätigkeitsvergütungen ohne zugrunde liegende effektive Zahlungen führt mangels Fremdüblichkeit zur Nichtanerkennung der Tätigkeitsvergütungen als Betriebsausgaben bzw. Sonderbetriebseinnahmen, sodass die vor Berücksichtigung der Tätigkeitsvergütungen erzielten Ergebnisse der Einkünfteermittlung zugrunde zu legen sind (vgl. Renner in SWK 33/2010, S 965). Da im Streitfall ab dem Jahr 2004 unzweifelhaft Vorwegbezüge (und keine Tätigkeitsvergütungen) zugunsten der Gesellschafterin CD vereinbart wurden, kann den Bf. ein bloßes „Einbuchen“ dieser Beträge im Zuge der Umbuchungen ohne zugrunde liegende effektive Zahlungen nicht vorgehalten werden.

Die ab dem Jahr 2004 vereinbarte geänderte Einkünfteverteilung kann - unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur dann steuerliche Anerkennung finden, wenn den von der Rechtsprechung für die Anerkennung eines zwischen nahen Angehörigen begründeten Rechtsverhältnisses erstellten Kriterien („Angehörigenjudikatur“) entsprochen wurde. Von diesen Kriterien abgesehen sind rückwirkende Vereinbarungen steuerlich

grundsätzlich nicht anzuerkennen (vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 160/2, mwN). Eine rückwirkende Änderung der Gewinnverteilung kann daher zB keine Anerkennung finden (VwGH 7.6.1983, 82/14/0230). Allerdings ist eine Unterscheidung zwischen einer rückwirkenden Gestaltung und einer späteren (schriftlichen) Fixierung einer nachweislich bereits früher (mündlich) abgeschlossenen Vereinbarung zu treffen. Letztere ist anzuerkennen, **sofern** den Kriterien der „*Angehörigenjudikatur*“ entsprochen wurde.

Dazu gehört auch die Publizitätswirkung; die Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen. Dieses Kriterium sehen die Bf. insoweit erfüllt, als infolge Übermittlung der Beschlüsse über die „*Gewinnverteilungen*“ zusammen mit den Steuererklärungen E 6 ab dem Jahr 2004 die Vereinbarung nach außen zum Ausdruck gekommen sei.

Im Streitfall mag es dahingestellt bleiben, ob in den jeweils nach Ablauf des Veranlagungsjahres „*aufgrund der soeben erstellten Überschussrechnung*“ gefassten Beschlüssen über die „*Gewinnverteilung*“ eine rückwirkende Änderung der Einkünfteverteilung oder bloß eine spätere schriftliche Fixierung einer bereits zu Beginn des Veranlagungsjahres (mündlich) getroffenen Vereinbarung betreffend die Einkünfteverteilung zu erblicken ist. Für das Bundesfinanzgericht ist entscheidend, dass im Hinblick auf die Publizitätswirkung Änderungen der Gewinnverteilung dem Finanzamt **vor Ablauf des Wirtschaftsjahres** bekannt gegeben werden müssen (VwGH 15.12.1987, 87/14/0163; VwGH 24.9.1996, 93/13/0022; UFS 21.10.2003, RV/2381-W/02). Dem Erfordernis der Publizitätswirkung wird nicht entsprochen, wenn die Vereinbarung dem Finanzamt erst nach Ablauf eines Besteuerungszeitraumes, für den sie bereits steuerliche Wirkungen entfalten sollte, zur Kenntnis gebracht wird.

Im Streitfall wurde - die Veranlagungsjahre 2004 bis 2009 betreffend - dem Finanzamt gegenüber erst im Nachhinein, und zwar jeweils anlässlich der Abgabe der Steuererklärungen, ein Hinweis auf eine von der gesetzlichen Regel des ABGB abweichende Einkünfteverteilung gegeben. Dieser Hinweis erfolgte durch die Übermittlung der Beschlüsse über die „*Gewinnverteilung*“ bzw. durch die Steuererklärungen E 6 (samt Beilagen E 106 bzw. E 6b) selbst bzw. - für das Jahr 2009 - durch Einreichung des Formulars Verf 60 unmittelbar vor Abgabe der Steuererklärung. Die Änderung der Einkünfteverteilung zwischen den Lebensgefährten AB und CD wurde dem Finanzamt somit jeweils erst nach Ablauf des Jahres, für das sie gelten sollte, bekannt gegeben. Sie ist daher nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen und somit steuerlich nicht anzuerkennen.

Einem Einwand der Bf. zufolge seien die Umstände betreffend die geänderte „*Gewinnverteilung*“ gemäß § 120 BAO bereits mit Abgabe der Steuererklärung E 6 für das Jahr 2004 angezeigt worden. Das Finanzamt sei damit in Kenntnis gesetzt worden, dass ab dem Jahr 2004 eine aufgrund der Verhältnisse geänderte „*Gewinnverteilung*“ auch für die Zukunft vorgenommen werde. Die geänderte „*Gewinnverteilung*“ (mit Zuweisung eines

Vorwegbezuges an die Gesellschafterin CD) sei daher steuerlich zumindest ab dem Jahr 2005 (somit für die Streitjahre) steuerlich anzuerkennen.

Dieser Einwand geht ins Leere, weil sich der „*Beschluss über die Gewinnverteilung 2004*“, der dem Finanzamt gleichzeitig mit der für das Jahr 2004 in Papierform eingereichten Steuererklärung E 6 übermittelt wurde (Datum der Einbringung: jeweils 3. Mai 2005), dezidiert nur auf die „*Gewinnverteilung*“ des Jahres 2004 (und nicht auch der Folgejahre) bezog. Von den Gesellschaftern AB und CD wurde sodann für jedes Streitjahr „*aufgrund der soeben erstellten Überschussrechnung*“, somit eindeutig nach Ablauf des jeweiligen Veranlagungsjahres, ein gesonderter „*Beschluss über die Gewinnverteilung*“ gefasst, der sich wiederum jeweils nur auf das entsprechende Veranlagungsjahr bezog. Ein Beschluss „*auch für die Zukunft*“ war damit nicht verbunden. Dass sich die Beschlüsse über die „*Gewinnverteilung*“ nur auf die Einkünfteverteilung des entsprechenden Veranlagungsjahres (und nicht auch auf jene der Folgejahre) bezogen, ist auch daraus ersichtlich, dass die Beschlüsse der Gesellschafterin CD Vorwegbezüge in unterschiedlicher Höhe zugewiesen haben.

Erst im Zuge der Erstellung der Steuererklärung E 6 für das Jahr 2009 wurde von beiden Gesellschaftern ein „*Beschluss über die Gewinnverteilung 2009*“ gefasst, der eine geänderte „*Gewinnverteilung*“ (nunmehr AB 15 %, CD 85 %) „*auch für die Zukunft*“ zum Inhalt hatte. Die für das Jahr 2009 **und die Folgejahre** vereinbarte geänderte „*Gewinnverteilung*“ wurde dem Finanzamt mit dem Formular Verf 60 über FinanzOnline am 4. Juni 2010 übermittelt. Für das Streitjahr 2009 lässt sich daraus - aus besagten Gründen - somit nichts gewinnen.

Einem weiteren Einwand der Bf. zufolge seien die - offen gelegten - „*Gewinnverteilungen*“ vom Finanzamt in den Jahren 2004 bis 2009 nicht beanstandet und rechtskräftig veranlagt worden. Hätte das Finanzamt bereits bei der rechtskräftigen Veranlagung für das Jahr 2004 die „*Gewinnverteilung*“ nicht anerkannt, hätten die Bf. umgehend, also noch im Jahr 2005, gemäß § 120 BAO eine Vereinbarung über die zukünftigen „*Gewinnverteilungen*“ übermitteln können. Somit wären die „*Gewinnverteilungen*“ ab dem Jahr 2005 jedenfalls anzuerkennen gewesen.

Auch dieser Einwand kann auf sich beruhen, weil die Bf. ab dem Jahr 2005 eben keine Vereinbarung über **zukünftige** „*Gewinnverteilungen*“ vorlegten, eine solche dem Finanzamt erst am 4. Juni 2010 für das Jahr 2009 und die Folgejahre übermittelt wurde und die bis dorthin eingereichten Beschlüsse über die „*Gewinnverteilung*“ sich lediglich auf das jeweils abgelaufene Veranlagungsjahr bezogen. Festgehalten wird in diesem Zusammenhang, dass die vom ursprünglichen Beteiligungsverhältnis abweichenden „*Gewinnverteilungen*“ bei den Veranlagungen ab dem Jahr 2004 - wie das Finanzamt ausführte - lediglich systembedingt keiner näheren Überprüfung unterzogen wurden.

Da dem Finanzamt die Änderung der Einkünfteverteilung nicht vor Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres bekannt gegeben wurde, kann diese für die Streitjahre steuerlich nicht anerkannt werden. Im Sinne der „*Angehörigenjudikatur*“ ist die Änderung

der Einkünfteverteilung in den Streitjahren nach außen hin nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen. Bei dieser Sachlage erübrigt sich ein Eingehen auf das (weitere) Beschwerdevorbringen, dass die Änderung der „Gewinnverteilung“ einem Fremdvergleich standhalte.

Ergänzend wird jedoch festgehalten, dass bei der Gewinnverteilung weiters zu beachten ist, dass bei einer Personengemeinschaft nach § 188 BAO nur jener Gewinn auf die Beteiligten aufgeteilt werden kann, der von dieser Personengemeinschaft auch tatsächlich erwirtschaftet worden ist. Wird im Zuge der Gewinnverteilung einem Beteiligten für seine Arbeitsleistung ein Vorweggewinn gewährt, so kann dieser Vorweggewinn nicht völlig losgelöst von der Ertragsfähigkeit der gemeinsam bewirtschafteten Einkunftsquelle festgesetzt werden. Vorweggewinne können nur im Rahmen der tatsächlichen wirtschaftlichen Möglichkeiten gewährt werden (vgl. UFS 10.8.2012, RV/0106-I/09).

Daraus folgt, dass der Gesellschafterin CD in den Jahren 2004 bis 2008 für ihre Arbeitsleistungen kein höherer Vorwegbezug hätte zugewiesen werden können, als aus der gemeinsamen Vermietung tatsächlich erwirtschaftet worden ist, auch wenn einer fremden Arbeitskraft für die gleichen Arbeitsleistungen ein höherer Betrag hätte bezahlt werden müssen. Entgegen diesem Grundsatz hat die GesbR der Gesellschafterin CD in den Jahren 2006 und 2007 jeweils 4.800 € (bei einem erklärten Einnahmenüberschuss von 3.070,04 € im Jahr 2006 bzw. 3.584,06 € im Jahr 2007) als Vorwegbezug zugewiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der ständigen höchstgerichtlichen Judikatur zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 4. August 2014

