



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Saller & Saller Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 5500 Bischofshofen, Sparkassenstr. 16, vom 4. Juni 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch Dr. Hubertus Zobler, vom 14. Mai 2003 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft (Bw.), die eine Handelsagentur (Provisionsvertretung) betreibt, wurde im Jahr 1999 von den Ehegatten AX und BX in Form einer Kommanditerwerbsgesellschaft (jetzt Kommanditgesellschaft) gegründet. Persönlich haftende Gesellschafterin ist AX (Einlage 10.000,00 ATS), BX ist Kommanditist (Einlage 1.000,00 ATS). In Punkt 13 des Gesellschaftsvertrages ist die Ergebnisverteilung geregelt. Danach stehen der Komplementärin 95 % des Ergebnisses und dem Kommanditisten 5 % des Ergebnisses zu.

Bereits in den Feststellungsbescheiden 1999 und 2000 änderte das Finanzamt den gesellschaftsvertraglich festgelegten Gewinnverteilungsschlüssel insofern ab, als AX 10 % und BX 90 % der Einkünfte zugerechnet wurden. Gegen den Feststellungsbescheid 1999 wurde Berufung erhoben, in weiterer Folge aber wieder zurückgezogen. Der Feststellungsbescheid 2000 wurde nicht bekämpft.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften wurden für 2001 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 378.135,41 ATS angegeben und nach der gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsabrede den Gesellschaftern zugeordnet.

Im Feststellungsbescheid 2001 vom 14. Mai 2003 änderte das Finanzamt den Gewinnverteilungsschlüssel ab und wies wie in den Vorjahren AX 10 % und BX 90 % der Einkünfte zu.

Dagegen wurde unter Hinweis auf die im Gesellschaftsvertrag festgelegte Gewinnverteilung fristgerecht Berufung erhoben.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab und verwies auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung über den Feststellungsbescheid 1999, in der im Wesentlichen Folgendes ausgeführt wurde: Die Haupttätigkeit der Gesellschaft bestehe in der Vermittlung von SM. BX sei vor Gesellschaftsgründung als Angestellter der Fa. Y im Verkauf tätig gewesen. Dieses Dienstverhältnis sei mit 31. Dezember 1998 beendet worden und er beziehe seit 1. Jänner 1999 Pensionseinkünfte. Es sei bekannt gegeben worden, dass BX bis zur Pensionierung im Wesentlichen die gleiche Tätigkeit verrichtet habe wie nunmehr für die KEG. Der große Unterschied bestehe darin, dass er dies vor Gründung der KEG als Angestellter durchzuführen gehabt habe und nunmehr selbständig entscheiden könne, ob und in welchem zeitlichen Umfang die Tätigkeit ausgeführt werde oder nicht. Die von AX im Rahmen der Gesellschaft erbrachte Tätigkeiten seien wie folgt beschrieben worden: Sie sei für den gesamten wirtschaftlichen Bereich zuständig. Ein wesentlicher Teil ihrer Tätigkeit sei schon allein der Telefondienst. Nur durch die Erreichbarkeit der Gesellschaft für diverse Kunden sei es möglich, die entsprechende Vermittlungstätigkeit durchzuführen. Sie koordiniere die gesamten Termine, erstelle die Buchhaltung, sei für die Fakturierung verantwortlich und führe selbst meist telefonisch Vermittlungstätigkeiten durch. Sie sei ganztätig zu erreichen, es gebe jedoch keine Aufstellung über das zeitliche Ausmaß.

Werde von einer KEG eine Vermittlungstätigkeit ausgeführt, so sei für die Gewinnaufteilung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht so sehr der Kapitaleinsatz, sondern vielmehr der Arbeitseinsatz entscheidend. Das wesentliche Kriterium bei einer Provisionstätigkeit bestehe im Kundenkontakt, also den Besuchen der Kunden samt den entsprechenden Beratungsleistungen und Vertragsabschlüssen, die schließlich zu einem Provisionsanspruch führen. Die von BX bis 1998 ausgeübte Tätigkeit werde von ihm de facto auch nach seiner Pensionierung in der gleichen Weise ausgeübt.

Die vorliegende Gewinnverteilungsvereinbarung könne unter dem Gesichtspunkt eines Fremdvergleiches nicht als angemessen angesehen werden. Es wäre unter Fremden in einem gleich gelagerten Sachverhalt wohl völlig unverständlich, wenn einem Beteiligten, der die

wesentliche Arbeitsleistung der Gesellschaft erbringe, lediglich ein Gewinn-/Verlustanteil von 5 Prozent zuerkannt würde. Es stelle ebenfalls keine geeignete Begründung für den ungewöhnlichen Aufteilungsmodus dar, dass dieser auf Grund des Ruhestandes von BX gewählt worden sei. Die Befürchtung einer möglichen Pensionskürzung möge wirtschaftlich zwar verständlich erscheinen, dieser Umstand sei allerdings nicht geeignet, die gewählte Gewinn-/Verlustaufteilung steuerlich zu rechtfertigen.

Gehe man davon aus, dass BX die gleiche Tätigkeit wie vor seiner Pensionierung verrichte und seine Gattin diverse Büroarbeiten einschließlich der Telefondienste gemacht habe, so erscheine im Fremdvergleich eine Gewinnaufteilung zwischen BX und seiner Gattin im Verhältnis 90 zu 10 angemessen. Es sei eine Erfahrungstatsache, dass SM nur nach entsprechender – zumeist vor Ort erfolgter – Beratungsleistung verkauft werden könnten, weshalb umfangreiche Reisebewegungen notwendig seien, um Geschäftsabschlüsse tätigen zu können. Diese Reisebewegungen seien mit einer Ausnahme alle von BX allein vorgenommen worden. Auch sein Know-how und seine bestehenden Kundenkontakte seien von wesentlicher Bedeutung bei der wirtschaftlichen Gewichtung der Gewinnverteilung. Mit dem korrigierten Schlüssel von 90 zu 10 werde auch die unbeschränkte Haftung als Komplementärin sowie alle sonstigen Tätigkeiten von AX berücksichtigt. Wenn als wesentlicher Teil der Tätigkeit von AX der Telefondienst angeführt werde, genüge es auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach der Telefondienst ein typisches Beispiel einer familienhaften Mitarbeit unter Ehegatten darstelle. Dass AX selbst Vermittlungsleistungen - meist telefonisch – durchführe, erscheine wenig glaubwürdig, zumal der Gatte über die langjährige Erfahrung und das Know-how für die entsprechenden Beratungen verfüge. Obwohl beide Gesellschafter ihre Arbeitskraft in die Gesellschaft einbrächten und die von BX geleistete Arbeit die eigentliche Tätigkeit der KEG bilde, werde der Umstand der Arbeitsleistung im Gesellschaftsvertrag überhaupt nicht erwähnt und daher auch keine Bewertung der Arbeitsleistung vorgenommen. Komme der Arbeitsleistung aber eine entscheidende Bedeutung zu, so sei es völlig unverständlich, weshalb gerade dieser Umstand im Gesellschaftsvertrag keinen Niederschlag finde. Auch dieser Umstand müsse als nicht fremdüblich betrachtet werden.

Dem Argument, bei der Arbeit von BX handle es sich um familienhafte Mitarbeit, die überdies von der Finanzbehörde überbewertet werde, sei entgegenzuhalten, dass es für die Beurteilung der Angemessenheit einer Gewinnverteilung ohne Bedeutung sei, ob die Tätigkeit in Erfüllung einer ehelichen Beistandspflicht oder aus einer gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung heraus erbracht werde. Die in den §§ 90 und 98 ABGB geregelte Form der familienhaften Mitarbeit bestimme im Wesentlichen, dass ein Ehegatte im Erwerb des Anderen im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit mitzuwirken habe, wofür er einen Anspruch auf angemessene

Vergütung habe. Erfolge keine angemessene Vergütung, so könne daraus nicht abgeleitet werden, dass die gewählte Vereinbarung steuerlich zwingend anzuerkennen sei.

An dieser Beurteilung vermöge auch der Hinweis auf das Einkommensteuerhandbuch von Quantschnigg/Schuch nichts ändern, wo unter § 23, Tz 46 dargelegt werde, dass für die Verteilung des Gesellschaftsgewinnes grundsätzlich die Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages, maßgeblich seien und eine Angemessenheitsprüfung grundsätzlich zu unterbleiben habe. Dieses Vorbringen möge bei Sachverhalten mit Fremdgeellschaften zutreffend sein. Lese man bei der vorgenannten Literaturstelle weiter, so zeige sich, dass dieses Zitat nicht vollständig wiedergegeben worden sei. Es werde unmittelbar im Anschluss weiter ausgeführt, dass von diesem Grundsatz u. a. bei Familiengesellschaften Ausnahmen bestünden. Es sei daher im gegenständlichen Fall sehr wohl berechtigt, bei der Vereinbarung über die Gewinnverteilung eine Angemessenheitsprüfung an Hand eines Fremdvergleiches vorzunehmen.

Fristgerecht wurde ein Vorlageantrag gestellt und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Begründend wurde vorgebracht, es werde eine Kopie des Gesellschaftsvertrages vorgelegt, worin die Ergebnisverteilung 95 % für den Komplementär und 5 % für den Kommanditisten vorgesehen sei. Nach Ansicht des Finanzamtes leiste BX den größten Teil der Arbeit, weshalb die Verteilung 90 % für den Kommanditisten und 10 % für den Komplementär als angemessen erachtet werde. Es werde eine Aufstellung der Tätigkeiten der beiden Gesellschafter übermittelt. Weiters werde darauf verwiesen, dass der Komplementär die volle Haftung für alle geschäftlichen Vorgänge habe. Der Gesellschaftsvertrag sei in Zusammenarbeit mit der Rechtsabteilung der Kammer der gewerblichen Wirtschaft verfasst worden und entspreche dem Willen der Vertragspartner. Bei der Arbeit von BX handle es sich um familienhafte Mitarbeit und werde darüber hinaus seitens der Finanzbehörde überbewertet. AX trage persönlich das gesamte wirtschaftliche Risiko des Unternehmens. Im Einkommensteuerhandbuch Quantschnigg/Schuch sei bei § 23 Tz 46 zu lesen, dass für die Verteilung des Gesellschaftsgewinnes grundsätzlich die Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages, maßgebend seien. Eine Angemessenheitsprüfung habe grundsätzlich zu unterbleiben.

Die Tätigkeiten der beiden Gesellschafter wurden wie folgt aufgelistet:

AX: Komplementär, Geschäftsführerin, alleinige Haftung für alle geschäftlichen Vorgänge; telefonische, schriftliche und elektronische Kontakte zu Kunden und Partnern auch in Fremdsprachen (Englisch, Schwedisch, fallweise Italienisch); Angebote inkl. Weiterverfolgung, Übersetzungen, allgemeine Korrespondenz; sämtliche am Computer durchzuführende Arbeiten, u. a. auch mit Bildbearbeitungs- und Grafikprogrammen (für Verkauf und Werbung);

Fakturierung, Bewachung der Zahlungsein- und Ausgänge, Buchhaltung, Reiseorganisation, Messeorganisation.

BX: Kommanditist, telefonische Kontakte zu Kunden und Partnern (Fremdsprachen Schwedisch, Englisch); Kundenbesuche – allein und mit Partnern – Verkaufsgespräche und technische Beratung; Preiskalkulation zusammen mit Lieferanten; Messebesuche.

Mittels Vorhalt vom 1. März 2004 übermittelte das Finanzamt der Bw. einen umfangreichen Fragenkatalog, u. a. zu den von den beiden Ehegatten im Rahmen der Gesellschaft erbrachten Arbeitsleistungen. Diesbezüglich ersuchte das Finanzamt, sowohl die Art der Tätigkeit als auch deren zeitliches Ausmaß an Hand von Tages- bzw. Monatsaufstellungen darzulegen. In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde u. a. dargelegt, dass die Reisetätigkeit hauptsächlich von BX durchgeführt werde und er daher auch die Verkaufsgespräche vor Ort mit den Kunden überwiegend führe. Telefonische Geschäfts-, Verkaufs- und sonstige Kontakte zu den Kunden vom Büro aus würden im Wesentlichen von AX getätigt. Geschäftsabwicklung und Kaufabschluss erfolgten direkt zwischen den Herstellerfirmen und den Kunden. Zur Frage, wie das vertraglich festgelegte Aufteilungsverhältnis des Betriebsergebnisses wirtschaftlich begründet werde, wurde ausgeführt, dass BX vor Gründung der Gesellschaft die Tätigkeit „Verkauf von SE“ als Angestellter ausgeübt habe, wobei alle administrativen Arbeiten von seinem Arbeitgeber durchgeführt worden seien. Ein Großteil dieser administrativen Tätigkeiten werde nun von der Komplementärin der Bw. erledigt. Sie trage die volle Haftung, nur sie sei bei der Gewerblichen Sozialversicherung pflichtversichert und sie sei auch die gewerberechtliche Geschäftsführerin. Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass sich BX im Ruhestand befinde. Zu den erbetenen Nachweisen wurde dargelegt, es sei nicht klar, wie für ein Beratungsgespräch ein konkreter Nachweis erbracht werden könne. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass bei einem Zweipersonenunternehmen Zeitaufzeichnungen über die durchgeführten Tätigkeiten geführt werden. Da es weder gesetzliche Vorschriften über die Notwendigkeit von Zeitaufwendungen gebe und darüber hinaus kein Zeitaufwand in Rechnung gestellt werde, sondern für die jeweiligen Geschäfte Provisionsanspruch bestehe, würden solche Aufzeichnungen nicht geführt. Abschließend führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, seine Mandantschaft wäre, entgegen der Gewinnaufteilung gem. Gesellschaftsvertrag, mit einer Aufteilung von 80 % AX und 20 % BX einverstanden.

Die am 19. August 2009 zwischen dem steuerlichen Vertreter der Bw., dem Amtsbeauftragten und der Referentin stattgefundene Besprechung verlief ergebnislos, da der steuerliche Vertreter die von den Gesellschaftern ausgeübten Tätigkeiten nicht zu konkretisieren vermochte.

Im Telefonat vom 10. September 2009 teilte der steuerliche Vertreter der Referentin mit, die beiden Gesellschafter könnten sich eine Gewinnverteilung im Verhältnis 50 zu 50 vorstellen. In der Folge richtete das Finanzamt neuerlich einen Vorhalt an die Bw., in dem die Bw. ersucht wurde, die in der Berufungsbeilage angeführten Tätigkeiten (Geschäftsführerin, telefonische, schriftliche und elektronische Kontakte zu Kunden und Partnern (auch in Fremdsprachen Englisch, Schwedisch, fallweise Italienisch), Angebote inkl. Weiterverfolgung, Übersetzungen, allgemeine Korrespondenz, sämtliche am Computer durchzuführende Arbeiten, u. a. auch mit Bildbearbeitungs- und Grafikprogrammen (für Verkauf und Werbung), Fakturierung, Bewachung der Zahlungsein- und Ausgänge, Buchhaltung, Reiseorganisation, Messebesuche) hinsichtlich Art und Umfang zu konkretisieren und sofern es entsprechende Unterlagen gebe, welche diese Tätigkeiten sowohl in qualitativer als auch in zeitlicher Hinsicht belegen könnten, diese vorzulegen. Weiters wurde um Bekanntgabe der bisherigen Haftungsfälle samt Vorlage der entsprechenden Unterlagen ersucht. Ergänzend wurde ausgeführt, dass eine wirtschaftliche Begründung für die beantragte und zwischenzeitig modifizierte Gewinnaufteilung (laut Berufung 95 % AX zu 5 % BX , laut Schreiben vom 6. April 2004 80 % AX zu 20 % BX und nunmehr laut Telefonat mit der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates 50 % AX zu 50 % BX) mit Ausnahme des Hinweises auf den Gesellschaftsvertrag bzw. auf die behaupteten Tätigkeiten von AX und deren Haftungsverhältnisse bislang nicht vorgelegt worden sei. Es sei daher nicht nachvollziehbar, weshalb die steuerliche Gewinnaufteilung im Sinne der Angehörigenjudikatur zuerst mit 95 % (AX AX) zu 5 % (BX) bzw. zwischenzeitig mit 50 % (AX) zu 50 % (BX) als angemessen zu betrachten wäre, zumal die entscheidenden Leistungen ausschließlich von BX erbracht worden seien. Da bei einer Handelsvertretung der Leistung des operativ tätigen Gesellschafters die entscheidende Bedeutung zukomme, gelte es überhaupt zu überdenken, ob nicht die gesamte Einkunftsquelle der gegenständlichen Handelsvertretung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eigentlich BX zuzurechnen sei, da im Wesentlichen nur dieser die eigentliche Vertretertätigkeit ausübe. In diesem Zusammenhang sei auf das (Anm.: teilweise zitierte) Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.9.2004, [2001/13/0159](#) und die (Anm.: teilweise zitierte) Entscheidung des deutschen Bundesfinanzhofes vom 4.11.2004, III R 21/02 zu verweisen, die jeweils zusammengefasst wiedergegeben wurden. Es werde um Stellungnahme ersucht.

Dieser Vorhalt wurde nicht beantwortet.

Mit Schriftsatz vom 3. Dezember 2009 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Im Erörterungsgespräch vom 16. Dezember 2009 erschienen AX und BX und brachten im Wesentlichen Folgendes vor: Zwei von seinem früheren deutschen Arbeitgeber vertretene

schwedische Firmen, hätten BX nach seiner Pensionierung die Übernahme ihrer Vertretung in Österreich angeboten. Dies und die Tatsache, dass AX sich selbständig machen wollte, seien ausschlaggebend für die Gründung der Gesellschaft gewesen. Zum Nachweis ihrer Qualifikation legte AX ein Zeugnis über ihre Tätigkeit als Chefsekretärin (bis 1989), ein Diplom über die Ausbildung zur Europasekretärin (1974), einen von ihr entworfenen Folder „Büro individuell“ sowie ein Zertifikat über die Ausbildung zum Desktop Publishing-Layouter, -Grafiker (1998) vor. Die Gesellschaft vertrete im Wesentlichen drei schwedische Hersteller von SA, zusätzlich würden noch Gebrauchtmaschinen vermittelt. BX halte den Kontakt zu den schwedischen Firmen; er besuche allein oder mit den Herstellern die Kunden. AX fälle als Geschäftsführerin die Entscheidung, ob ein Geschäft abgewickelt werde oder nicht, vor allem z. B. bei Gebrauchtmaschinengeschäften. Sie erledige sämtliche administrative Arbeiten. Sie passe beispielsweise die Unterlagen der Herstellerfirmen mit Bildbearbeitungsprogrammen an, mache die Präsentationen für Messebesuche (Powerpointpräsentationen, die auch von den Herstellern weiterverwendet würden, Vorbereitung von Kundeninformationen, Plakate). Die Angebote würden durch die Herstellerfirmen oder die Gesellschaft erstellt. Auch Übersetzungen für die schwedischen Hersteller würden gemacht, wobei BX die Rohübersetzung für den technischen Bereich mache und AX diese – mit höherem Zeitaufwand – ausarbeite. Die Werbung werde teils selbständig von AX entwickelt und an Fachzeitschriften weitergegeben. Die elektronischen Kontakte würden über AX abgewickelt. Im Anfangsstadium der Gesellschaft habe es mehr telefonische und schriftliche Kontakte gegeben. AX mache eine Grundberatung und stelle den Kundenkontakt zum technisch versierten Ehegatten her. Zur Dokumentation ihrer Tätigkeit legte AX verschiedene Beispiele aus den Jahren 1999 bis 2007 vor (Bildbearbeitungen, Anzeigen in Fachzeitschriften mit Email-Verkehr, Powerpointpräsentationen, Plakate, Angebot für eine Gebrauchtmachine, Werbebriefe). Haftungsfälle seien bisher keine aufgetreten, wobei die Möglichkeit bei Gebrauchtmaschinen nach Einschätzung der Eheleute durchaus gegeben sei.

Für die Firmengründung seien die beiderseitigen Kenntnisse entscheidend gewesen, wobei die Vorbildung und das technische Verständnis der Ehegattin wesentlich seien. Es handle sich um eine Zweipersonenfirma, bei der ohne den Anderen nichts gehe. Der Zeitaufwand der Ehegatten sei ungefähr gleich groß, wobei BX seinen Zeitaufwand geringer einschätze, da er sich mehr auf die tatsächlichen Kundenkontakte beschränke.

Es werde daher eine Gewinnverteilung im Verhältnis 50 zu 50 als angemessen angesehen. Dies würde auch einem Fremdvergleich standhalten.

Der Amtsbeauftragte könne dem nicht folgen, da konkrete Nachweise fehlten. Der Gewinnverteilungsschlüssel sei vom Finanzamt im Schätzungsweg ermittelt worden. Die Tätigkeit von AX werde anerkannt, allerdings im geringeren Umfang, da administrative

Tätigkeiten im Vordergrund stünden. BX's Tätigkeit sei wesentlich zur Erreichung des Betriebserfolges.

Mittels E-Mail vom teilten die Ehegatten mit, ihren Antrag auf Gewinnverteilung im Verhältnis 50 zu 50 aufrecht zu erhalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die berufungswerbende Gesellschaft wurde im Jahr 1999 von den Ehegatten AX und BX gegründet. Ihre Haupttätigkeit besteht in der Vermittlung von SM. Unbeschränkt haftende Gesellschafterin ist mit einer Einlage von 10.000,00 ATS (726,73 €) AX. Kommanditist ist BX; seine Einlage beträgt 1.000,00 ATS (72,67 €). Nach Punkt 13. des Gesellschaftsvertrages ist der Gewinn im Verhältnis 95 (AX) zu 5 (BX) zu verteilen.

Beide Gesellschafter bringen ihre Arbeitskraft in die Personengesellschaft ein. Im Gesellschaftsvertrag wird bestimmt, dass der Komplementärin die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft obliegt. Darüber hinaus finden sich keine weiteren Bestimmungen über die von den Gesellschaftern zu erbringenden Arbeitsleistungen. Vorwegbezüge sind nicht vorgesehen. Fremde Dienstnehmer werden nicht beschäftigt.

Außer Streit steht, dass weder der gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilungsschlüssel (95 % AX, 5 % BX) noch die im Schriftsatz vom 6. April 2004 von der Bw. vorgeschlagene Gewinnaufteilung (80 % AX, 20 % BX) den jeweiligen Gesellschafterbeiträgen entspricht. Als außersteuerlichen Grund für den im Gesellschaftsvertrag fixierten Gewinnverteilungsschlüssel nannten die Ehegatten die Vermeidung von Pensionskürzungen bei BX, der bei Gründung der Gesellschaft das 65. Lebensjahr noch nicht vollendet hatte. Strittig ist somit, ob der letztendlich beantragte Gewinnverteilungsschlüssel von 50 zu 50 als angemessen zu beurteilen und somit steuerlich anzuerkennen ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann bei nicht durch Nahebeziehungen verbundenen Gesellschaftern üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht; sobald aber Nahebeziehungen zwischen den Gesellschaftern bestehen, kann ein mangelnder Interessensgegensatz bewirken, dass Gewinnanteile aus privaten Gründen einer Person zugewiesen werden (vgl. VwGH 16.09.2003, Zl. [2000/14/0069](#)).

Bei Familiengesellschaften muss die Gewinnverteilung angemessen (also fremdüblich) sein; eine unangemessene Gewinnverteilung ist von der Behörde zu korrigieren (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 20, 798 f, Rz 54.3; Baldauf in Jakom,

EstG, Kommentar, Anm. 215 ff zu § 23). Die Angemessenheit der Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft richtet sich nach den Gesellschafterbeiträgen; entscheidend ist, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist (vgl. VwGH 26.04.2006, [2001/14/0196](#)).

Bei der Angemessenheitsprüfung geht es also um die Frage, wie viel jemand im Verhältnis zu seinen Gesellschafterbeiträgen (insb. Kapital, Arbeitskraft und Risiko) zugesprochen erhält. Der Gesellschafter nimmt nämlich nur im Ausmaß seiner Beiträge am Marktgeschehen teil, sodass ihm auch nur seinen Beiträgen entsprechende Einkünfte zugeordnet werden können (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 20, 797, Rz 54.3).

Führt ein Unternehmen - wie die berufungswerbende Gesellschaft - eine Vermittlungstätigkeit durch, wird es wesentlich durch die persönliche Arbeitsleistung geprägt, es ist nur ein geringer Kapitaleinsatz erforderlich und die Geschäftsabschlüsse bergen kein nennenswertes Risiko (vgl. BHF 04.11.2004, III R 21/02 zu einer Handelsvertretung). Wie das Finanzamt daher zutreffend festgestellt hat, ist für die Gewinnverteilung im gegenständlichen Fall, die persönliche Arbeitsleistung der entscheidende Gesellschafterbeitrag.

Beide Gesellschafter bringen ihre Arbeitsleistung in die Gesellschaft ein. Der Aufgabenbereich von BX umfasst telefonische Kontakte zu Kunden und Partnern, Kundenbesuche (allein und mit Partnern), Verkaufsgespräche und technische Beratung, die Preiskalkulation zusammen mit Lieferanten sowie Messebesuche. Der Aufgabenbereich von AX umfasst die Geschäftsführung, telefonische, schriftliche und elektronische Kontakte zu Kunden und Partnern, Angebote inkl. Weiterverfolgung, Übersetzungen, allgemeine Korrespondenz, sämtliche am Computer durchzuführende Arbeiten (u. a. mit Bildbearbeitungs- und Grafikprogrammen für Verkauf und Werbung), die Fakturierung, die Überwachung der Zahlungsein- und Ausgänge, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, die Reiseorganisation und Messebesuche.

Für die Gewinnverteilung sind diese Arbeitsleistungen entsprechend zu bewerten. Dabei ist zu untersuchen, in welchem Umfang die Tätigkeit der Gesellschafter zur Erreichung des in der Vermittlung von SM gelegenen Gesellschaftszweckes beiträgt bzw. inwieweit sie den Betriebserfolg maßgeblich zu beeinflussen vermag.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates besteht bei einer Provisionsvertretung das wesentliche Kriterium im persönlichen Kundenkontakt, also dem Besuch der Kunden samt den entsprechenden Beratungsleistungen und Verkaufsverhandlungen, die schließlich zu den provisionsbegründenden Vertragsabschlüssen führen. Diese eigentliche Vertretertätigkeit wird von BX ausgeführt und zwar im Wesentlichen in derselben Weise wie vor seiner

Pensionierung. Nach den Angaben der Bw. besteht der große Unterschied darin, dass er diese vor Gründung der Gesellschaft als Angestellter durchzuführen hatte und nunmehr selbständig entscheiden könne, ob und in welchem zeitlichen Umfang die Tätigkeit ausgeführt werde oder nicht. Damit erbringt BX jene Arbeitsleistungen, die für eine Handelsvertretung von entscheidender Bedeutung sind.

Dass BX die maßgeblichen Tätigkeiten erbringt, zeigt sich schon allein darin, dass ihm zwei bereits von seinem früheren Arbeitgeber vertretene Herstellerfirmen die Übernahme ihrer Vertretung in Österreich angeboten haben, was schließlich zur Gründung der berufungswerbenden Gesellschaft geführt hat. Dieses Angebot wird wohl nur darauf zurückzuführen sein, dass er bereits als Angestellter die gleiche Vertretertätigkeit erfolgreich ausgeübt hat und diese einschlägige Berufs- und Branchenerfahrung der entscheidende Erfolgsfaktor bei der zu übernehmenden Vertretung darstellte. Dies würde zwischen Familienfremden bei der Gewinnverteilung sicherlich entsprechend berücksichtigt werden.

Zweifelsohne unterstützt AX mit den im Erörterungstermin aufgezeigten Arbeitsleistungen (Werbebriefe, Werbeeinschaltungen, Übersetzungen, Bildbearbeitungen, Plakatentwürfe, Powerpoint-Präsentationen) ihren Ehegatten bei seiner Vermittlungstätigkeit. Diese unterstützenden Tätigkeiten können aber, ebenso wie die im administrativen und kaufmännischen Bereich verrichteten Arbeiten, den Betriebserfolg schlussendlich nur wenig beeinflussen. Dazu kommt, dass im Berufungsverfahren keine genauen Angaben darüber gemacht wurden, welche dieser Tätigkeiten AX im Berufungsjahr konkret verrichtete und welche zeitliche Belastung damit verbunden war. Dem mehrfachen Ersuchen, die Arbeitsleistungen detailliert zu beschreiben, zu quantifizieren und belegmäßig nachzuweisen, wurde nur unzureichend entsprochen. So wurden zwar diverse Tätigkeiten ins Treffen geführt, Aufzeichnungen bzw. Nachweise über Art, Umfang und zeitliche Lagerung der erbrachten Arbeitsleistungen wurden aber nicht vorgelegt. Solche Aufzeichnungen wurden nicht geführt, obwohl bereits im Berufungsverfahren gegen den Feststellungsbescheid 1999 - damals wurde ebenfalls die vom Finanzamt in gleicher Weise vorgenommene Änderung des Gewinnverteilungsschlüssels bekämpft, aber schließlich durch Zurückziehung der Berufung anerkannt - die Bw. mit Vorhalt vom 27. Oktober 2000, somit noch vor Beginn des nunmehrigen Streitjahres, aufgefordert wurde, entsprechende Tages- bzw. Monatsaufzeichnungen beizubringen. In diesem Zusammenhang ist es völlig unverständlich, dass für das Streitjahr keine entsprechende Beweisvorsorge zur Überprüfung der beantragten Gewinnverteilung getroffen wurde. In der Vorhaltsbeantwortung vom 6. April 2004 wurde diesbezüglich lediglich ausgeführt, es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass bei einem Zweipersonenunternehmen Zeitaufzeichnungen über die durchgeführten Tätigkeiten geführt würden. Da es weder gesetzliche Vorschriften über die Notwendigkeit von

Zeitaufzeichnungen gebe und darüber hinaus kein Zeitaufwand in Rechnung gestellt werde, sondern für die jeweiligen Geschäfte Provisionsanspruch bestehe, würden solche Aufzeichnungen nicht geführt. Dem ist entgegenzuhalten, dass zwischen Fremden solche Aufzeichnungen geführt worden wären oder zumindest schriftliche Vereinbarungen über die von den Gesellschaftern zu erbringenden Arbeitsleistungen vorliegen würden.

Nach der ergebnislosen Besprechung vom 19. August 2009, in welcher der steuerliche Vertreter keine konkreten Angaben zur Tätigkeit von AX zu machen vermochte, wurde die Bw. mittels Vorhalt erneut ersucht, für das Berufungsjahr den Umfang der ihm Vorlageantrag angeführten Tätigkeiten (Geschäftsführung; telefonische, schriftliche, elektronische Kontakte zu Kunden und Partnern; Angebote inkl. Weiterverfolgung; Übersetzungen; allgemeine Korrespondenz; sämtliche am Computer durchzuführende Arbeiten, u. a. auch mit Bildbearbeitungs- und Grafikprogrammen (für Verkauf und Werbung); Fakturierung; Überwachung der Zahlungsein- und Ausgänge; Buchhaltung; Reiseorganisation; Messebesuche) darzustellen und an Hand entsprechender Unterlagen in qualitativer und quantitativer Hinsicht zu belegen. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet. Auch in der Vorladung zur mündlichen Verhandlung vom 30. November 2009 und in der E-Mail vom 4. Dezember 2009 betreffend Abhaltung eines Erörterungsgespräches wurde unter Hinweis auf diesen Vorhalt ausdrücklich um Bebringung geeigneter Nachweise über Art und Umfang der von AX im Streitjahr erbrachten Arbeitsleistungen ersucht. Beim Erörterungstermin wurden einzelne Arbeitsbeispiele aus den Jahren 1999 bis 2007 vorgelegt, wobei lediglich ein Werbebrief anlässlich einer Messeveranstaltung dem Streitjahr eindeutig zugeordnet werden kann. Diese wenigen beigebrachten Unterlagen sind aber nicht geeignet, die geforderte konkrete Darstellung der erbrachten Arbeitsleistungen zu ersetzen bzw. als Nachweis über Art und Zeitumfang der Tätigkeit im Berufungsjahr zu dienen. Damit bleibt auch die Behauptung, die Ehegatten seien in etwa zu gleichen Teilen für die Gesellschaft tätig gewesen, ohne Beweis. Es konnte somit im Berufungsverfahren nicht festgestellt werden, welche der angeführten Tätigkeiten im Streitjahr tatsächlich erbracht wurden und welche zeitliche Belastung damit verbunden war.

Festzuhalten ist allerdings, dass im Schriftsatz vom 14. November 2000 – auf diesen wird in der Vorhaltsbeantwortung vom 1. März 2004 verwiesen – ausgeführt wird, ein wesentlicher Teil der Tätigkeit von AX sei schon allein der Telefondienst. Nur durch die Erreichbarkeit der Gesellschaft von diversen Kunden sei es möglich, die entsprechende Vermittlungstätigkeit durchzuführen. Soweit sich die Tätigkeit auf den Telefondienst zur Gewährleistung der Erreichbarkeit der Gesellschaft für Kunden bezieht, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach beim Telefondienst ein typisches Beispiel familienhafter - steuerlich unbeachtlicher - Mitarbeit vorliegt (vgl. VwGH 18.02.2007,

2004/13/0015, VwGH 08.02.2007, [2004/15/0094](#)). Zudem handelt es sich bei der auf dem Briefpapier der Gesellschaft angegebenen Telefonnummer um eine Handynummer, sodass die Erreichbarkeit überall gegeben ist.

Im Hinblick auf das Vorbringen, dass der Telefondienst zur Gewährleistung der Erreichbarkeit der Gesellschaft für die Kunden ein wesentlicher Teil ihrer Tätigkeit darstelle und unter Berücksichtigung der Unternehmensgröße sowie des sich in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung widerspiegelnden Umfangs der Geschäftstätigkeit, geht der Unabhängige Finanzsenat in Ermangelung konkreter Angaben von einer eher geringen Arbeitsbelastung im Streitjahr aus.

In welchem Umfang AX im Streitjahr mit ihrer Arbeitsleistung zum wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft beigetragen hat, kann aufgrund der diesbezüglich unzureichenden Mitwirkung durch die Bw. nur geschätzt werden. Dass AX, wie im bereits erwähnten Schriftsatz vom 14. November 2000 behauptet, selbst (telefonische) Vermittlungen durchgeführt hätte, ist im Hinblick auf ihr fehlendes technisches Fachwissen nicht glaubwürdig. So hat AX im Erörterungsgespräch vom 15. Dezember 2009 selbst angegeben, sie mache nur eine Grundberatung und stelle dann den Kontakt zum technisch versierten Ehegatten her. Eine solche Grundberatung führt aber nicht zum Kauf einer SMe und ist daher keinesfalls mit den vom Ehegatten erbrachten fundierten Beratungsleistungen gleichzusetzen. Zudem erfolgt die Vermittlung von SM nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht telefonisch. Auch hinsichtlich ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin wurden mit Ausnahme der im Erörterungsgespräch gemachten Aussage, sie entscheide, ob ein Geschäft, vor allem bei Gebrauchtmaschinen, abgewickelt werde oder nicht, keine Auskünfte gegeben. Ob bzw. inwieweit eine solche Einflussnahme auf die Geschäfte der Gesellschaft im Streitjahr gegeben war, wurde aber nicht dargelegt. Der Unabhängige Finanzsenat vertritt daher die Meinung, dass bei der Tätigkeit von AX unterstützende, administrative und kaufmännische Tätigkeiten im Vordergrund standen und dadurch der Betriebserfolg insgesamt nur in geringem Ausmaß beeinflusst werden konnte. Einem fremden Dritten wäre dafür aber keine Gewinnbeteiligung im Ausmaß von 50 % eingeräumt worden.

Auch das als persönliche haftende Gesellschafterin zu tragende Haftungsrisiko kann das beantragte Ausmaß der Gewinnbeteiligung nicht begründen. Grundsätzlich birgt eine Provisionsvermittlung kein nennenswertes wirtschaftliches Risiko, weil die Geschäfte nur für einen anderen Unternehmer vermittelt und unter dessen Namen abgeschlossen werden. Diesbezüglich haben die beiden Gesellschafter vorgebracht, dass bei der Vermittlung von Gebrauchtmaschinen die Gefahr von Haftungsfällen durchaus gegeben sei. Damit wird aber noch nicht aufgezeigt, dass die von der Gesellschaft ausgeübte Vermittlungstätigkeit

insgesamt ein wesentliches wirtschaftliches Risiko birgt. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates entspricht es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass eine zunächst langjährig im Angestelltenverhältnis ausgeübte Tätigkeit nach der Pensionierung auf selbständiger Basis weiterhin betrieben wird, wenn damit für die als Komplementärin fungierende Ehegattin ein nennenswertes wirtschaftliches Risiko verbunden wäre. Bisher sind jedenfalls keine Haftungsfälle eingetreten. Zudem arbeitet die Gesellschaft ohne Einsatz von Fremdkapital, sodass das Haftungsrisiko insgesamt als gering einzustufen ist.

Darüber, dass die Verzinsung der geringfügigen Kapitaleinlagen bei der Gewinnbeteiligung als unwesentlich zu beurteilen ist, bestand bereits beim Erörterungsgespräch Einigkeit.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedarf es beim Zusammenschluss eines Freiberuflers mit einem berufsfernen nahen Angehörigen einer besonders strengen Prüfung dahingehend, ob ein (berufsferner) Gesellschafter einen wesentlichen Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft leistet. Ein solcher Beitrag könnte etwa in einer erheblichen Einlage des Berufsfernen liegen, welche die Aufnahme der beruflichen Tätigkeit überhaupt erst ermöglicht. Ein wesentlicher Beitrag kann auch durch die Arbeitsleistung der Gesellschafter erbracht werden. Dabei ist in besonderem Maße zu berücksichtigen, dass sich Freiberufler durch persönliche Fähigkeiten und Fachkenntnisse auszeichnen und der Gewinn fast ausschließlich auf ihre persönliche Arbeitsleistung zurückzuführen ist. Als wesentliche Arbeitsleistung eines Gesellschafters kann daher nur eine Tätigkeit angesehen werden, welche wie der Beitrag des Freiberuflers den Betriebserfolg maßgeblich zu beeinflussen vermag. Unterstützende Hilfstätigkeiten, wie etwa Sekretariatsarbeiten vermögen hingegen den Betriebserfolg nicht maßgeblich zu beeinflussen und werden einen Freiberufler üblicherweise nicht dazu veranlassen, sich mit dem Erbringer derartiger Dienst zu vergesellschaften und am Gewinn zu beteiligen. (vgl. zB. VwGH 29.09.2004, [2001/13/0159](#)). Ebenso verneint der deutsche Bundesfinanzhof bei einer Handelsvertretung das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft zwischen Ehegatten, wenn die für die Handelsvertretung entscheidenden Dienstleistungen von einem Ehegatten allein erbracht werden, während der andere untergeordnete Tätigkeiten verrichtet. Dies trotz persönlicher unbeschränkter Haftung, da das Unternehmen wesentlich durch die persönliche Arbeitsleistung geprägt wird, ein nur geringer Kapitaleinsatz erforderlich ist und die Geschäftsabschlüsse kein nennenswertes Risiko bergen (vgl. BFH 04.11.2004, III R 21/02).

Nach beiden Judikaten genügt es zur Annahme einer Mitunternehmerschaft nicht, wenn kein nennenswerter Kapitalbeitrag erforderlich bzw. geleistet wird, sondern der Gewinn im Wesentlichen auf die Arbeit des Berufsträgers zurückzuführen ist. Diesem werden die

Einkünfte daher zur Gänze zugerechnet. Beim Handelsvertreter gilt dies trotz persönlicher Haftung, weil das sich daraus ergebende Risiko nur gering ist.

Im gegenständlichen Fall wird das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft grundsätzlich anerkannt und lediglich das beantragte Gewinnverteilungsverhältnis als unangemessen beurteilt. Dieses ist daher zu korrigieren. Wie oben dargelegt erbrachte BX die für die Vermittlung von SM entscheidenden Arbeitsleistungen. Von seinem Arbeitseinsatz hängt es ab, ob die Gesellschaft Provisionserlöse erzielt und ist daher auch der Gewinn größtenteils auf seine Tätigkeit zurückzuführen. Demgegenüber können die von AX ausgeführten Tätigkeiten den Gewinn nur wenig beeinflussen. Dem Einwand der Bw., bei der Arbeit von BX handle es sich um familienhafte Mitarbeit und werde von der Finanzbehörde überbewertet, kann nicht gefolgt werden. Ein Ehegatte hat nach den §§ 90 und 98 ABGB im Erwerb des Anderen im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit mitzuwirken, wofür er einen Anspruch auf angemessene Vergütung hat. Erhält er diese nicht, kann daraus nicht abgeleitet werden, dass die gewählte Vereinbarung steuerlich anzuerkennen ist. Wie oben ausgeführt, muss bei Familiengesellschaften die Gewinnverteilung angemessen (also fremdüblich) sein und damit den Gesellschafterbeiträgen entsprechen, um steuerlich anerkannt zu werden. Gerade im Hinblick auf die vorstehenden Judikate muss BX, der mit seiner Arbeitsleistung den entscheidenden Gesellschafterbeitrag für die Handelsvertretung erbracht hat, der weitaus überwiegende Anteil des Gewinnes zugerechnet werden. Dass AX im Streitjahr Gesellschafterbeiträge geleistet hätte, die eine gleichteilige Gewinnzuweisung rechtfertigen würde, wurde von den beiden Gesellschaftern lediglich behauptet, dafür aber keine Beweise geliefert.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt daher die Auffassung des Finanzamtes, wonach im Streitjahr die Gesellschafterbeiträge mit dem Gewinnverteilungsschlüssel von 90 (BX) zu 10 (AX) in angemessener Weise berücksichtigt werden. Die sich bei einer Schätzung stets ergebenden Ungenauigkeiten hat die Bw. hinzunehmen, nachdem sie bei der Ermittlung der von AX konkret erbrachten Arbeitsleistungen nicht in entsprechender Weise mitgewirkt hat.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 26. März 2010