



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Mag. Thomas Albrecht, vom 20. September 2010 und 27. Juli 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 9. September 2010 und 13. Juli 2011 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2009 und 2010 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die erzielten Einkünfte werden für die Jahre 2009 und 2010 gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert wie folgt festgestellt:

### **2009:**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	7.592,48 €
BC Anteil an den Einkünften	7.536,98 €
AB Anteil an den Einkünften	55,50 €

### **2010:**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	11.180,48 €
BC Anteil an den Einkünften	11.072,18 €
AB Anteil an den Einkünften	108,30 €

## Entscheidungsgründe

Die beiden Ehegatten AB und BC betreiben eine Appartementvermietung (kurzfristige Vermietung von drei Ferienwohnungen an Feriengäste) in der Form einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesB<sup>R</sup>). Dem Gesellschaftsvertrag vom 22. Februar 2005 zufolge erhalte BC für ihre Arbeitsleistung einen angemessenen Vorwegbezug. Das verbleibende Ergebnis werde im Verhältnis 60 % (AB) zu 40 % (BC) aufgeteilt.

Mit der am 23. Juni 2010 eingereichten Feststellungserklärung für das Jahr 2009 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 7.592,48 € erklärt. Nach Berücksichtigung eines Vorwegbezuges von 7.500 € entfalle auf AB ein zu versteuernder Überschussanteil von 55,50 € und auf BC ein solcher von 7.536,98 €. Am 9. September 2010 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009, mit dem der erklärte Einnahmenüberschuss ohne Berücksichtigung eines Vorwegbezuges im Verhältnis 60 % zu 40 % auf die beiden Gesellschafter aufgeteilt wurde. Auf AB entfalle demnach ein zu versteuernder Überschussanteil von 4.555,50 € und auf BC ein solcher von 3.036,98 €. Die Abweichung von der eingereichten Feststellungserklärung wurde nicht begründet.

Gegen den genannten Feststellungsbescheid erhob die Gesellschaft „AB und Mitges.“ am 20. September 2010 fristgerecht Berufung, mit der die Aufteilung der Einkünfte auf die Gesellschafter laut abgegebener Beilage E 6b zur Feststellungserklärung beantragt wurde. Die „Zuweisung der Einnahmen“ erfolge abweichend vom Beteiligungsverhältnis, weil BC die gesamte Arbeitsleistung im Zusammenhang mit der Vermietung erbringe.

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2010 wurde die Gesellschaft „AB und Mitges.“ vom Finanzamt aufgefordert, die „Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen“ und Anlagenverzeichnisse für die Jahre 2005 bis 2009 vorzulegen sowie eine genaue Tätigkeitsbeschreibung der beiden Gesellschafter zu geben. Mit Schreiben vom 19. Oktober 2010 wurden dem Finanzamt die Saldenlisten der Jahre 2007 bis 2009 mit den Anlagenkonten übermittelt. Die Anlagenzugänge und die geltend gemachten Abschreibungen seien auf den einzelnen Anlagenkonten bzw. Listen im Detail ersichtlich. In den Jahren 2005 und 2006 seien lediglich Finanzierungskosten angesetzt worden. Eine genaue Tätigkeitsbeschreibung der BC liege bei. Daraus ergebe sich für sie ein durchschnittlicher Arbeitsaufwand von 34,50 Stunden pro Woche. Die Tätigkeit des AB beschränke sich auf das „Verführen des Mülls“ auf die Sammelstelle, wofür einmal wöchentlich eine Stunde zu veranschlagen sei.

Dem „Vertrag zur Errichtung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ zufolge, der dem Finanzamt mit der „Betriebsanmeldung“ zur Kenntnis gebracht worden sei, erhalte BC für ihre Arbeitsleistung einen angemessenen Vorwegbezug. Das verbleibende Ergebnis werde im Ver-

hältnis 60/40 aufgeteilt. Im Jahr 2009 sei der Vorwegbezug mit 7.500 € festgelegt worden. Dieser Vorwegbezug sei bezogen auf die geleisteten Arbeitsstunden sicher nicht zu hoch angesetzt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. November 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Der gesonderten Bescheidbegründung zufolge sei es bei einer Vermietung und Verpachtung durch eine GesbR nicht abwegig, einem Gesellschafter bzw. einer Gesellschafterin für besondere Arbeitsleistungen einen Anteil am Einnahmenüberschuss zuzuweisen. Genauso müsse aber auch der Einsatz von Kapital bei der Verteilung der Einkünfte berücksichtigt werden. Auf dieser Grundlage werde wohl auch die Verteilung der Einkünfte mit 60 % (AB - Alleinbesitzer des vermieteten Gebäudes/Grundstückes) zu 40 % (BC - Arbeitsleistungen) festgelegt worden sein. Die Eintragung eines Fruchtgenusses von BC im Grundbuch sei nicht erfolgt.

Der 40%ige Ergebnisanteil der BC decke demnach ihre „*Arbeitsleistungen*“ ab, wobei die gewählte Aufteilung der Einkünfte unter diesem Aspekt nachvollziehbar scheine. Der Beteiligten BC könne von der GesbR nicht zusätzlich ein „*Vorwegbezug*“ für „*Arbeitsleistungen*“ zugewiesen werden. Bei der beantragten Verteilung der Einkünfte wäre die ursprüngliche 40%ige Beteiligung der BC unverständlich, zumal eine solche Vereinbarung unter Fremden sicher nicht getroffen worden wäre. Verträge unter nahen Angehörigen könnten steuerlich aber nur dann anerkannt werden, wenn sie einem Fremdvergleich standhielten.

Mit dem als Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu wertenden Schreiben („*Ergänzung zur Berufung*“) vom 1. Dezember 2010 führte die Gesellschaft „*AB und Mitges.*“ aus, das Finanzamt sei irrtümlich davon ausgegangen, dass der gesamte Kapitaleinsatz betreffend das vermietete Gebäude von AB geleistet worden sei. Diese Annahme sei nicht richtig. AB sei lediglich Eigentümer des Grundstückes (eine steile Hanglage, auf der erst nach Errichtung einer aufwändigen Spritzbetonwand ein Gebäude habe errichtet werden können), auf dem dann von den Ehegatten AB und BC gemeinsam ein Gebäude errichtet worden sei. In dieses Gebäude seien die Ersparnisse von beiden Gesellschaftern geflossen. Zusätzlich sei auch von beiden Gesellschaftern ein Kredit zur Errichtung des Gebäudes aufgenommen worden, für den auch BC einen Deckungswechsel habe unterschrieben müssen. Eine Kopie dieses Kreditvertrages liege bei.

Die Aufteilung im Verhältnis 60/40 (und nicht 50/50) ergebe sich daraus, dass AB Eigentümer des Baugrundstückes sei. Die 40%ige Beteiligung der BC resultiere nicht aus ihrer Arbeitsleistung, sondern aus dem von ihr eingebrachten Kapital bzw. aus der von ihr mitzutragenden Kreditverpflichtung. Für ihre Arbeitsleistung erhalte BC einen Vorwegbezug (siehe GesbR-Vertrag). Es sei richtig, dass der Anteil von 40 %, den BC nachweislich an der gesamten (mitt-

lerweile bebauten) Liegenschaft halte, nicht im Grundbuch eingetragen sei. Es komme jedoch bei Ehegatten (mit drei Kindern) öfters vor, dass die Ehegattin auf eine grundbücherliche Sicherstellung ihrer nachweislichen Ansprüche verzichte.

Mit der am 24. Juni 2011 eingereichten Feststellungserklärung für das Jahr 2010 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 11.180,48 € erklärt. Nach Berücksichtigung eines Vorwegbezuges von 11.000 € entfalle auf AB ein zu versteuernder Überschussanteil von 108,30 € und auf BC ein solcher von 11.072,18 €. Am 13. Juli 2011 erließ das Finanzamt einen gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufigen Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2010, mit dem der erklärte Einnahmenüberschuss - dem Vorjahr folgend - ohne Berücksichtigung eines Vorwegbezuges im Verhältnis 60 % zu 40 % auf die beiden Gesellschafter aufgeteilt wurde. Auf AB entfalle demnach ein zu versteuernder Überschussanteil von 6.708,30 € und auf BC ein solcher von 4.472,18 €.

Gegen den genannten Feststellungsbescheid erhob die Gesellschaft „AB und Mitges.“ am 27. Juli 2011 fristgerecht Berufung, mit der die Aufteilung der Einkünfte auf die Gesellschafter entsprechend der eingereichten Feststellungserklärung beantragt wurde. Auf das offene, das Vorjahr betreffende Rechtsmittelverfahren wurde verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Oktober 2011 wurde die Berufung gegen den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010 als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Bescheidbegründung wiederholte das Finanzamt seine Ausführungen zur Berufungsvorentscheidung vom 24. November 2010.

Am 30. November 2011 stellte die Gesellschaft „AB und Mitges.“ fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 27. Juli 2011 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde ausgeführt, dass der Vorwegbezug für die Arbeitsleistungen der BC zusätzlich zur Aufteilung des danach verbleibenden „Restgewinnes“ im Verhältnis von 60 % (AB) zu 40 % (BC) gerechtfertigt sei. Der Vorwegbezug stelle das Entgelt für die von BC laufend erbrachten Arbeitsleistungen dar, die pro Jahr ca. 1.200 Stunden ausmachten und daher - bewertet mit 10 € pro Stunde - mit 12.000 € pro Jahr vereinbart worden seien (sofern diese im erzielten Überschuss aus Vermietung gedeckt seien).

Die Aufteilung des „Restgewinnes“ im Verhältnis 60 % zu 40 % sei aufgrund der von den beiden Ehegatten eingebrachten Eigenmittel im Gesellschaftsvertrag so festgelegt worden und dadurch zustande gekommen, dass AB Eigenmittel im Wert von ca. 120.000 € (incl. Wert des Grundstückes) und BC Eigenmittel im Wert von ca. 80.000 € eingebracht habe. Daher entspreche diese im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Gewinnverteilung den eingebrachten Leistungen der beiden Gesellschafter und sei somit als angemessen anzusehen.

---

## ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

Die beiden Ehegatten AB und BC schlossen am 22. Februar 2005 einen schriftlichen „*Vertrag zur Errichtung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts*“ mit folgendem Inhalt:

### *„I. Gesellschafter, Gesellschaft“*

*Herr BA, geb. am TagX, GemeindeO - P-Straße, und Frau CB, geb. am TagY, GemeindeO - P-Straße, errichten eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht unter dem Namen Z-GesbR.*

### *II. Zweck der Gesellschaft*

*Zweck der Gesellschaft ist die gemeinsame Führung und Vermietung der Ferienwohnungen in GemeindeO - P-Straße.*

### *III. Beginn und Dauer der Gesellschaft*

*Die Gesellschaft hat bereits am 01.01.2004 begonnen und wird auf unbestimmte Zeit errichtet.*

### *IV. Einlagen in die Gesellschaft, Beteiligung am Vermögen*

*Die Gesellschafter bringen die noch zu errichtenden Ferienwohnungen im Gebäude P-Straße in die Gesellschaft ein. Ausdrücklich festgehalten wird, dass die Privatwohnung nicht in die Gesellschaft eingebracht wird. Am Vermögen der Gesellschaft sind die Gesellschafter mit 60 % (BA) zu 40 % (CB) beteiligt.*

### *V. Geschäftsführung und Vertretung*

*Die Gesellschafter sind gemeinsam geschäftsführungs- und vertretungsbefugt.*

### *VI. Jahresergebnis, Gewinn- und Verlustverteilung*

*Die Gesellschafter haben jeweils zum 31.12. des Jahres eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu erstellen und das Jahresergebnis zu ermitteln. Frau CB erhält für ihre Arbeitsleistung einen angemessenen Vorwegbezug. Das verbleibende Ergebnis wird im Verhältnis 60 (BA) zu 40 (CB) aufgeteilt.*

### *VII. Auflösung der Gesellschaft*

*Jeder Gesellschafter kann die Gesellschaft unter Einhaltung einer zweimonatigen Kündigungsfrist zum 31.12. des Jahres schriftlich kündigen. Mit der Kündigung oder dem Tod eines Gesellschafters gilt die Gesellschaft als aufgelöst.*

### *VIII. Allgemeine Bestimmungen*

*Änderungen oder Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform.“*

Zur Erreichung des Gesellschaftszweckes wurde im Jahr 2004 mit der Errichtung eines Gebäudes auf der im Alleineigentum des Gesellschafters AB stehenden Liegenschaft EZ 1 GB 2 mit der GrdSt-Nr. 3 begonnen. Das Gebäude konnte Ende 2006 fertiggestellt und sodann einer Appartementvermietung zugeführt werden, wobei die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesbR) „AB und Mitges.“ seither drei Ferienwohnungen kurzfristig an Feriengäste vermietet. Mit den für die Streitjahre eingereichten Feststellungserklärungen erklärte die GesbR Einkünfte

te aus Vermietung und Verpachtung von 7.592,48 € (im Jahr 2009) und 11.180,48 € (im Jahr 2010). Streit besteht darüber, wie die Einnahmenüberschüsse auf die beiden Gesellschafter aufzuteilen sind.

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 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, 2012, § 28 Rz 43 und 44; Jakom/Baldauf, EStG, 2012, § 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 GesB R ([§§ 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, 2012, § 23 Rz 129, mwN). Im Hinblick auf die streitgegenständliche GesB R liegen die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft - wäre die Personengesellschaft im Bereich betrieblicher Einkünfte tätig - unbestritten vor (vgl. den am 22. Februar 2005 schriftlich abgeschlossenen „*Vertrag zur Errichtung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts*“).

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

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 Anwendung dieser Rechtsprechung („*Angehörigenjudikatur*“) ist (wegen der besonderen Einflussmöglichkeiten auf die Vertragsgestaltung) nicht nur bei familiären, sondern auch bei entsprechenden gesellschaftlichen 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). Mangelnder 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 Einkünftezielung relevanten Leistungen nicht zustehen (VwGH 24.10.1995, [92/14/0020](#)).

Die Gewinnverteilung muss angemessen, dh. fremdüblich sein. Eine Überprüfung ist regelmäßig geboten (VwGH 11.5.1993, [89/14/0290](#)). Eine unangemessene Gewinnverteilung ist von der Behörde zu korrigieren (VwGH 5.10.1994, [94/15/0036](#); UFS 26.3.2010, RV/0107-S/04; vgl. auch Quatschnigg/Schuch, EStG 1988, § 20 Tz 54.3). Die Angemessenheit der Gewinnverteilung richtet sich nach den Gesellschafterbeiträgen; entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse (VwGH 26.4.2006, [2001/14/0196](#); UFS 22.6.2009, RV/0745-I/06; vgl. auch Jakom/Baldauf, EStG, 2012, § 23 Rz 216, mwN). Ein im Verhältnis zur Tätigkeit des anderen Gesellschafters geringerer laufender Arbeitsanteil eines Gesellschafters kann die Behörde zu einer von der Parteienvereinbarung abweichenden Gewinnverteilung berechtigen, nicht aber dazu, einen Beitrag des Gesellschafters überhaupt in Abrede zu stellen und das Gesellschaftsverhältnis selbst zu verneinen (VwGH 13.10.1987, [87/14/0114](#); VwGH 16.9.2003, [2000/14/0069](#)).

Inhaltlich wird die Angemessenheit eines Gewinnanteiles vielfach in einem zweistufigen Verfahren ausgemessen (vgl. Quatschnigg/Schuch, EStG 1988, § 20 Tz 54.3). In einer ersten Stufe werden die Gesellschafterbeiträge honoriert, wobei insbesondere auch der Arbeitseinsatz durch den Ansatz einer angemessenen Arbeitsvergütung erfasst wird. In einer zweiten Stufe wird der nach Honorierung der Gesellschafterbeiträge allenfalls verbleibende Restgewinn verteilt. Als Aufteilungsschlüssel werden dazu die Anteilswertverzinsung, das Verhältnis der Festkapitalkonten, die prozentuelle Beteiligung und das Verhältnis der Gesellschafterbeiträge in Erwägung gezogen. Das Verhältnis der Gesellschafterbeiträge entspricht wohl am ehesten dem Ergebnis, das auch zwischen Fremden zustande käme; es ist ihm daher der Vorzug zu geben (nochmals Quatschnigg/Schuch, EStG 1988, § 20 Tz 54.3).

Punkt VI. des „*Vertrages zur Errichtung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts*“ vom 22. Februar 2005 zufolge erhält BC für ihre Arbeitsleistung einen angemessenen Vorwegbezug. Das

verbleibende Ergebnis wird im Verhältnis 60 % (AB) zu 40 % (BC) aufgeteilt. Mit dem - vom Finanzamt inhaltlich nicht in Zweifel gezogenen - Schreiben der GesbR vom 19. Oktober 2010 wurde die Tätigkeit der BC für die GesbR umschrieben und ihr Arbeitsaufwand pro Woche wie folgt ermittelt:

„Reinigung 2 große Ferienwohnungen (je 62 m <sup>2</sup> ) à 3,5 h	7,00 h
Reinigung 1 kleine Ferienwohnung (43 m <sup>2</sup> ) à 3,0 h	3,00 h
Reinigung Gästegarage (125 m <sup>2</sup> ), Schiraum und Stiegenhaus	2,00 h
Wäsche waschen	1,50 h
Wäsche bügeln	3,00 h
Instandhaltung Außenanlagen: Sommer 3 h, Winter 1 h	2,00 h
Bearbeitung der Gästeanfragen über Internet	7,00 h
Bearbeitung der telefonischen Gästeanfragen	1,00 h
Diverses: laufende Buchhaltungsarbeiten, elektronisches Meldewesen	8,00 h
TVB, tägl. Freimeldungen Apartments TVB und AMCS, persönlicher Kontakt mit den Gästen, 1 x wöchentlich Kuchen für Gäste backen	
durchschnittlicher Arbeitsaufwand pro Woche	34,50 h"

Die Erbringung der dargestellten Arbeitsleistungen rechtfertigt bei der Gesellschafterin BC unzweifelhaft den Ansatz eines Vorwegbezuges. Die Tätigkeit des AB beschränkt sich demgegenüber (dem Schreiben der GesbR vom 19. Oktober 2010 zufolge) auf das „*Verführen des Mülls*“ auf die Sammelstelle, wofür einmal wöchentlich eine Stunde zu veranschlagen sei. Die Arbeitsleistung des AB wurde offensichtlich als vernachlässigbar angesehen, weshalb für diesen Gesellschafter - unbestritten - kein Vorwegbezug angesetzt wurde. Was die GesbR unter einem „*angemessenen Vorwegbezug*“ für die Arbeitsleistungen der BC versteht, lässt der Gesellschaftsvertrag vom 22. Februar 2005 offen.

Im Vorlageantrag vom 30. November 2011 führte die GesbR aus, dass der Vorwegbezug der BC das Entgelt für die von ihr laufend erbrachten Arbeitsleistungen darstelle. Dabei berichtigte die GesbR ihr bisheriges Vorbringen dahingehend, dass die Arbeitsleistungen der BC „*pro Jahr ca. 1.200 Stunden*“ ausmachten (somit über das Jahr verteilt durchschnittlich ca. 23 Stunden pro Woche). Abweichend zum bisherigen Vorbringen (vgl. den mit 34,50 Stunden pro Woche ermittelten Arbeitsaufwand lt. Schreiben vom 19. Oktober 2010) wurde damit offensichtlich dem Umstand Rechnung getragen, dass der dargestellte Arbeitsaufwand saisonbedingt (somit mangels 100%iger Auslastung der drei Ferienwohnungen) nicht im gesamten Jahr in gleicher Intensität anfällt. Der Unabhängige Finanzsenat hält das nunmehrige Vorbringen der GesbR (Arbeitsleistungen der BC von ca. 1.200 Stunden pro Jahr) für sachgerecht und den Tatsachen entsprechend, zumal auch das Finanzamt kein gegenteiliges Vorbringen den Arbeitsaufwand dieser Gesellschafterin betreffend erstattet hat.

Auch der im Vorlageantrag vom 30. November 2011 angesetzte „*Stundenlohn*“ von 10 € entspricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates einem Fremdvergleich und ist daher

nicht zu beanstanden. Daraus ergibt sich - der GesbR folgend - ein auf die Arbeitsleistungen der BC entfallender Vorwegbezug von 12.000 € pro Jahr.

Bei der Gewinnverteilung ist weiters zu beachten, 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 - wie im gegenständlichen Fall - 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 BC für ihre Arbeitsleistungen kein höherer Vorwegbezug zugewiesen werden kann, als aus der gemeinsamen Vermietung tatsächlich erwirtschaftet worden ist, auch wenn einer fremden Arbeitskraft für die gleichen Arbeitsleistungen ein höherer Betrag bezahlt werden müsste. Diesem Grundsatz Rechnung tragend hat die GesbR der Gesellschafterin BC in den Streitjahren nicht (angemessene) 12.000 €, sondern ohnehin nur 7.500 € (im Jahr 2009; bei einem erklärten Einnahmenüberschuss von 7.592,48 €) bzw. 11.000 € (im Jahr 2010; bei einem erklärten Einnahmenüberschuss von 11.180,48 €) als Vorwegbezug zugewiesen. Wie die GesbR im Vorlageantrag vom 30. November 2011 selbst zum Ausdruck brachte, seien die Vorwegbezüge der Gesellschafterin BC mit 12.000 € vereinbart worden, „*sofern diese im erzielten Überschuss aus Vermietung gedeckt*“ seien.

Nach Zuweisung der erklärten Vorwegbezüge an die Gesellschafterin BC verbleibt ein zu verteilender Restüberschuss von lediglich 92,48 € (im Jahr 2009) bzw. 180,48 € (im Jahr 2010). Bei dieser Sachlage kommt dem Aufteilungsverhältnis in den Streitjahren nur marginale Bedeutung zu. Nach Punkt IV. des „*Vertrages zur Errichtung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts*“ vom 22. Februar 2005 brachten die beiden Gesellschafter die drei Ferienwohnungen in die Gesellschaft ein. Am Vermögen der GesbR sind die Gesellschafter mit 60 % (AB) zu 40 % (BC) beteiligt.

Das Finanzamt ging - zu Unrecht - davon aus, dass von der Gesellschafterin BC über ihre Arbeitsleistungen hinaus keine weiteren Gesellschafterbeiträge geleistet würden und diese Arbeitsleistungen demnach in dem vereinbarten 40%igen Ergebnisanteil Deckung fänden; von der GesbR könne daher nicht zusätzlich ein „*Vorwegbezug*“ für „*Arbeitsleistungen*“ zugewiesen werden. Nach dem Vorbringen der GesbR erscheint der - nach Zuweisung der Vorwegbezüge - angewandte Aufteilungsschlüssel von 60 % (AB) zu 40 % (BC) nicht abwegig.

---

Der Kapitaleinsatz betreffend die drei vermieteten Ferienwohnungen wurde von den Ehegatten AB und BC gemeinsam geleistet. AB ist zwar Alleineigentümer der Liegenschaft EZ 1 GB 2 mit der GrdSt-Nr. 3, das darauf befindliche Gebäude wurde aber von den Ehegatten gemeinsam errichtet. Die Errichtung des Gebäudes wurde zum einen mit Ersparnissen beider Gesellschafter finanziert, zum anderen mit einem Abstattungskredit über 200.000 €, der von beiden Gesellschaftern gemeinsam aufgenommen wurde. Dafür musste auch BC einen Deckungswechsel unterschreiben (vgl. das Schreiben der GesbR vom 1. Dezember 2010). Dass die Gesellschafterin BC bei dieser Sachlage auf eine grundbürgerliche Sicherstellung ihrer nachweislichen Ansprüche verzichtete, kann auf sich beruhen.

Die Beteiligung der BC am Vermögen der GesbR sei letztlich deswegen mit 40 % (und nicht - aufgrund des geleisteten Kapitaleinsatzes - mit 50 %) festgesetzt worden, weil die Eigentümerschaft des AB am Baugrundstück berücksichtigt werden sollte. Diese Argumentation der GesbR ist nicht unschlüssig und wurde auch vom Finanzamt nicht in Abrede gestellt. Der erklärte und im Gesellschaftsvertrag vom 22. Februar 2005 auch so verankerte Aufteilungsschlüssel zwischen den beiden Gesellschaftern ist somit nicht zu beanstanden. Die für die Streitjahre erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 7.592,48 € (im Jahr 2009) und 11.180,48 € (im Jahr 2010) sind den eingereichten Feststellungserklärungen folgend auf die beiden Gesellschafter AB und BC aufzuteilen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. April 2013