

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri***, den Richter ***Ri1*** sowie die fachkundigen Laienrichterinnen ***Lr1*** und ***Lr2*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***,

über die Beschwerde vom 13. Juni 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 11. Mai 2016 betreffend Dienstgeberbeitrag 2009 – 2013 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009 - 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 2. Juni 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Beiträge berechnen sich anhand der Bemessungsgrundlagen wie folgt:

[...]

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung wurde bei der Bf. folgende hier strittige Feststellung getroffen:

„Einige Arbeitnehmer konnten sich am Unternehmen des Arbeitgebers beteiligen. Diese Mitarbeiterbeteiligungen wurden unentgeltlich an die Arbeitnehmer in der Höhe von jeweils € 1.460,- abgegeben. Voraussetzung dieser abgabenfrei abgerechneten Mitarbeiterbeteiligungen ist, dass dieser Vorteil allen Arbeitnehmern oder einer bestimmten Gruppe von Arbeitnehmern gewährt wird.“

Das Gruppenmerkmal für die Mitarbeiterbeteiligung für die Kalenderjahre 2009 bis 2012 wurden vom Arbeitgeber folgendermaßen definiert: Jeder Vollzeit Mitarbeiter (Angestellter), mit Ausnahme des angestellten Geschäftsführers, der am Stichtag dem 31.07. im Vorjahr bereits ein Jahr im Unternehmen beschäftigt war, bekommt im Dezember einen Anteilsschein für das noch laufende Jahr.

Das Gruppenmerkmal ab dem Kalenderjahr 2012: Jeder Vollzeit Mitarbeiter (Angestellter), mit Ausnahme des angestellten Geschäftsführers, der am Stichtag dem 31.07. im Vorjahr bereits im Unternehmen beschäftigt war, bekommt im Dezember einen Anteilsschein für das noch laufende Jahr. Die teilzeitbeschäftigte Bürohilfskraft sowie ein teilzeitbeschäftigter Angestellter (KJ 2011) erhielten keine Mitarbeiterbeteiligung. Das Kriterium einer längerfristigen Mitarbeiterbeteiligung wurde durch die vertraglich geregelte Behaltefrist von mind. 5 Jahren erfüllt.

Mit den Arbeitnehmern, die sich am Unternehmen beteiligten konnten, wurden jährlich im Dezember, Verträge über die Errichtung einer echten stillen Gesellschaft mit einer Kapitaleinlage von jeweils € 1.460,- abgeschlossen. Die Höhe des Gewinnanteils wurde aufgrund eines festgelegten Basisschemas bzw. von Agio-Grundlagen festgelegt. Im Prüfungszeitraum ergeben aufgrund dieses Schemas unterschiedliche prozentuelle Gewinnanteile der Beteiligten am Jahresgewinn; zwischen 0,1 und 1%. Die Gewinnanteile wurden von den Arbeitnehmern als nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw. als Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die der besondere Steuersatz von 25% nicht anwendbar ist, erklärt, und im Wege der Veranlagung zur Einkommenssteuer erfasst.

Die Höhe der stillen Beteiligung beträgt für jeden Beteiligten € 1.460,-. Obwohl die Kapitaleinlage immer in der gleichen Höhe erfolgt, partizipieren die Beteiligten in unterschiedlicher Höhe am Gewinn. Die Höhe des Gewinnanteils richtet sich einerseits nach der Dauer (Jahren) der stillen Beteiligung und andererseits nach sog. Agio-Grundlagen. Im Kalenderjahr 2009 konnten keine Unterlagen über die Kriterien die über die Höhe des Gewinnanteils absprechen vorgelegt werden. Die Gewinnanteile sind aufgrund der Verträge über die Errichtung stiller Gesellschaften und dem berechneten Gewinnanteil nachvollziehbar. Der Gewinnanteil liegt im KJ 2009 zwischen 0,1% und 0,4%.

In den Kalenderjahren 2010 und 2011 beträgt die Höhe des Gewinnanteils aufgrund des Basisschemas im ersten Jahr der Beteiligung 0,3%, für die im zweiten Jahr abgeschlossene stille Beteiligung 0,2% in den weiteren drei Jahren abgeschlossenen stillen Beteiligungen jeweils 0,1%. Ab dem Kalenderjahr 2012 beträgt der Gewinnanteil aufgrund der stillen Beteiligung 0,2% im ersten Jahr, in den folgenden 4 Jahren für jede weitere stille Beteiligung jeweils 0,1%.

Das zweite Kriterium für die Höhe des Gewinnanteils wird in Agio-Grundlagen festgelegt. Diese Aufschläge zum Basisgewinnanteil werden jährlich neu definiert. Im KJ 2010 zusätzlich 0,1% Gewinnanteil für besondere Anforderungen aufgrund der Stellenbeschreibung Verfahrenstechnik und zusätzlich 0,1% Gewinnanteil für besondere Anforderungen aufgrund der Stellenbeschreibung Projektabwicklung und -ausarbeitung. In den folgenden Jahren wird der Aufschlag immer nur jenen Mitarbeitern mit erhöhtem Anforderungen gegeben, verbunden mit einem Gehaltsplus von € 200,- bzw. € 400,- gegenüber anderen Mitarbeitern welche kein Agio haben. Die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Gruppe (Verkauf, Verfahrenstechnik, Konstruktion,,), der Ausbildungsstand (Studium), die Höhe des vereinbarten Bruttomonatslohnes bestimmt die Höhe des Agio. Die Aufschläge bewegen sich zwischen 0,1% und 0,9%. Der Gruppe Verkauf wird ein Dienstnehmer zugeordnet, der einen Aufschlag im KJ 2011 von 0,8% im KJ 2012 von 0,9%, im KJ 2013 als Teamleitung Verkauf 0,9% erhält. Dieser Dienstnehmer ist

gleichzeitig Gesellschafter und Prokurist (ab KJ 2011) und steht in einem Naheverhältnis zum Geschäftsführer. Jene Dienstnehmer, die den anderen Gruppen zugeordnet sind, erhalten einen Aufschlag zwischen 0,1 - 0,2% (Die vom Dienstgeber erstellten Basisschemata für die Berechnung der Agio-Grundlagen sind in der Beilage zur Niederschrift ersichtlich).

Die durchschnittlichen Renditen für das hingegebene Kapital betragen im Prüfungszeitraum:

KJ 2009 97,94% (höchstens 163,12% - mind. 73,13%)

KJ 2010 297,66% (höchstens 346,55% - mind. 247,53%)

KJ 2011 104,69% (höchstens 119,02% - mind. 79,35%)

KJ 2012 106,93% (höchstens 170,82% - mind. 89,48%)

KJ 2013 139,18% (höchstens 299,08% - mind. 115,77%)

Arbeitslohn liegt dann nicht vor, wenn eine Zuwendung wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhenden Beziehung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bewirkt wird.

Neben dem Dienstverhältnis können zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer gesonderte Rechtsbeziehungen (stille Gesellschaft) bestehen, vorausgesetzt, dass auch mit Dritten, unabhängig davon, ob ein Dienstverhältnis besteht, ein derartiges Vertragsverhältnis zustande kommen würde.

Fremden Dritten wären diese Konditionen (oben angeführten Renditen) nicht zuerkannt worden.

Für das Vorliegen einer Erfolgsbeteiligung im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit spricht vor allem die unterschiedliche Höhe der Gewinnbeteiligung für dieselbe Einlage. Die Höhe der Gewinnbeteiligungen richtet sich nach Kriterien, deren Wurzeln im Dienstverhältnis liegen, wie die Art Tätigkeit des Dienstnehmers für den Dienstgeber und der Dauer der Betriebszugehörigkeit. Die Verträge über die stille Beteiligung wurden am Ende des Jahres abgeschlossen, zu diesem Zeitpunkt war der Gewinn des Unternehmens bereits absehbar. Das eingebrachte Kapital stand dem Unternehmen nur kurz zur Verfügung, der Gewinnanteil wurde jedoch bereits in voller Höhe -ohne Aliquotierung - zugesprochen. Einem fremden Dritten, welcher nicht Dienstnehmer ist, wären diese Konditionen nicht zuerkannt worden.

In den Verträgen über die Errichtung der stillen Gesellschaften wurde eine Gewinnbeteiligung in Form eines jährlich auszuzahlenden Anteils am Jahresgewinn des Unternehmens mit den beteiligten Dienstnehmern vereinbart. Der gewinnabhängige Ertrag ist jedoch in Relation zum eingesetzten Kapital zu bemessen.

Da es sich bei den Gewinnbeteiligungen aus der echt stillen Beteiligung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise und nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt um Erfolgsbeteiligungen bzw. Belohnungen handelt, sind diese Bezüge im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 25 EStG 1988 zu erfassen.

Im Zuge der Prüfung wird eine durchschnittliche Rendite in Höhe von 12% des Gewinnanteiles auf das eingesetzte Kapital als angemessen betrachtet.

Der übersteigende Teil wird als Erfolgsprämie den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 25 EStG hinzugerechnet. Da die Beteiligungen im Wege der Veranlagung zur Einkommenssteuer bei den einzelnen Dienstnehmern bereits erfasst wurden, wird von einer Nachverrechnung im Bereich der Lohnsteuer Abstand genommen, es erfolgte lediglich die Einrechnung in die Berechnungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages, des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages, sowie der Kommunalsteuer.“

In der dagegen eingebrachten **Beschwerde**, in der ausdrücklich auf eine Beschwerdevorentscheidung verzichtet wurde, bestritt die Bf. zunächst die Zulässigkeit der Festsetzung gem. § 201 Abs 2 Z 3 BAO, weil der Sachverhalt der stillen Beteiligung dem Finanzamt bereits aus den Vorprüfungen der Jahre 2003 - 2007 bekannt gewesen sei. Aufgrund der eingereichten Bilanzen war die Höhe der stillen Beteiligungen und aufgrund der KEST-Anmeldung die Höhe der Gewinnanteile bekannt. Dabei räumte die Bf. auch ein, dass in den Jahren 2003 – 2005 die durchschnittliche Umsatzrendite bei 3,82% lag.

Zum Inhaltlichen führte die Bf. im Wesentlichen aus, dass für die Gewinnverteilung eine „ex-ante“- Betrachtung maßgeblich sein und nicht, wie vom Finanzamt durchgeführt, eine „ex-post“-Betrachtung.

Die Streitjahre seien eine wirtschaftlich unsichere Zeit gewesen und der außergewöhnlich hohe wirtschaftliche Erfolg ließe sich nur mit riskanten Geschäften in Venezuela begründen. Daher sei die Gewinnzuweisung, mit Ausnahme der an die Geschäftsführer ***1*** und ***2*** zugewiesenen Gewinne, angemessen.

Wirtschaftlich gesehen sei laut einer Studie des Fachverbandes eine Umsatzrendite von 3% (3,3% abzüglich eines Abschlages für besonders kleine Unternehmen) erwartbar gewesen. Zusammen mit einem Zuschlag für den Minderheitsanteil, das Risiko und die Mobilität käme man laut der Studie auf eine angemessene Eigenkapitalrentabilität von 20% (statt 12% wie vom Finanzamt angenommen).

Nimmt man daher die Kapitaleinlage und multipliziert sie mit der Renditeforderung von 20% so kommt man zu einem erwartbaren Gewinnanteil.

Vergleicht man diesen mit dem tatsächlichen Gewinnanteil so stelle man fest, dass die Abweichung in den meisten Fällen unter 10% liege und damit tolerabel sei.

Nach Ansicht des BFG 31.12.2015, RV/5100824/2013 liege bei einer Fixverzinsung (wie vom Finanzamt vorgenommen) kein begünstigtes Beteiligungsmodell vor, da die Rendite des stillen Gesellschafters jedenfalls vom Gewinn abhängig sein muss. Auch aus diesem Grund sei die Gewinnverteilung nicht zu beanstanden.

Aus dem **Akt** ergibt sich, dass mit jedem begünstigten Mitarbeiter, jedes Jahr eine neue stille Gesellschaft errichtet wurde. Die Mitarbeiter beteiligten sich dabei jeweils mit einer Kapitaleinlage von 1.460 Euro, die ihnen von der Bf. steuerfrei gem. § 3 Abs 1 Z 15 zugewendet wurden.

Die in den Verträgen über die Errichtung einer echten Stillen Gesellschaft vereinbarten Gewinnanteile (%-Sätze) variierten von Jahr zu Jahr und von Mitarbeiter zu Mitarbeiter, sodass

mit einer Beteiligung von 1.460 Euro minimal 0,1% des Jahresgewinnes, oftmals 0,2%, 0,3%, 0,4% oder auch 0,8% des Jahresgewinnes verbunden waren.

Dem unterschiedlichen Ausmaß lag ein firmeninternes Berechnungsschema zugrunde, das sich aus einem „Basisprozentsatz“ und einem „Agio“ zusammensetzte:

Laut Basisschema betrug der Gewinnanteil 0,1 – 0,3% je nachdem, ob es die erste, zweite, usw. oder fünfte Beteiligung war.

Dazu kam ein Agio, das sich an der Art der Tätigkeit für die Firma orientierte. Im Jahr 2010 wurden beispielsweise besondere Anforderungen aufgrund der Stellenbeschreibung Verfahrenstechnik oder Projektabwicklung mit +0,1% vergütet, im Jahr 2011 zusätzlich die Tätigkeit in der Konstruktion mit +0,1% bzw. +0,2% bei Absolvierung eines Studiums oder eine mindestens 4 jährige Zugehörigkeit zum Unternehmen mit ebenfalls +0,1% usw.

Auf einen **Vorhalt des BFG** hin erklärte die Bf., dass das Basisschema samt Agio darauf ausgerichtet gewesen sei, dass im Durchschnitt jeder Mitarbeiter/Investor eine jährliche Gewinnbeteiligung von 0,2% bekommt.

Bestimmten strategisch wichtigen Investoren = Mitarbeitern sei ein höheres Agio gewährt worden, um eine bessere Bindung an das Unternehmen zu erreichen. Das Agio war Bindungsinstrument und keine zusätzliche Entlohnung, dies sei allein schon daraus ersichtlich, dass das Agio sich über die nächsten 5 Jahre auswirkte.

Besondere Leistungen der Mitarbeiter seien durch ganz normal über die Lohnverrechnung abgerechnete und versteuerte Prämien abgegolten worden. In den Jahren 2009 bis 2013 wurden solche normal versteuerte „Prämien“ in Höhe von insgesamt 334.252,82 Euro gewährt

Auch daraus sei der Unterschied zwischen Mitarbeiterentlohnung und Investorenbindung ersichtlich. Die Abweichungen durch das zusätzlich zum Basisschema gewährte Agio seien insgesamt betrachtet minimal, sieht man von den Beteiligungen der Geschäftsführer ab.

Unter Zugrundelegung einer 0,2%igen Gewinnzuweisung pro Beteiligung ergibt sich rechnerisch folgendes Ergebnis:

[...]

Das Finanzamt führte in seiner **Stellungnahme vom 8.3.2021** dazu aus:

„Im vorliegenden Fall sprechen mehrere Aspekte für das Vorliegen einer Erfolgsbeteiligung im Rahmen der Einkünfte aus nSA:

- *die unterschiedliche Höhe der Gewinnbeteiligung für die selbe „Einlage“ (siehe oben)*

- *die Zuzählung der Beteiligung am Ende des Jahres – also in einem Zeitpunkt, in welcher der Gewinn des Unternehmens fast zur Gänze absehbar ist (zB Jahr 2011 Vertragsunterzeichnung 16.12.2011)*
- *die Tatsache, dass bereits der Gewinnanteil im ersten Zuteilungsjahr voll und nicht aliquot zugesprochen wird, obwohl das „eingebrachte“ Kapital nur sehr kurz dem Unternehmen „zur Verfügung“ gestanden ist*
- *einem fremden Dritten wären bei einer solchen stillen Beteiligung wohl kaum diese Konditionen zuerkannt worden*
- *kein Kapitalbedarf der Firma -> selbst die Aufnahme von Darlehen wäre wesentlich günstiger als die stillen Beteiligungen (auch wenn im Zuge der Prüfung ständig betont)*
- *Zudem deuten auch die Vertragsgestaltungen auf eine kausale Verknüpfung mit dem DV hin:
In § 5 wird dem Unternehmer ein außerordentliches Kündigungsrecht eingeräumt, wenn der Gewinnbeteiligte, der gleichzeitig Arbeitnehmer des Unternehmers war, das Dienstverhältnis zum Unternehmer beendet hat und wenn nachhaltige Meinungsverschiedenheiten über zustimmungspflichtige Geschäfte bestehen.*
- *Es ist auch ein Konkurrenzverbot vereinbart: „Der Gewinnbeteiligte ist verpflichtet, während der Dauer seiner Beteiligung keine selbständige Tätigkeit im Geschäftsbereich des Unternehmers auszuüben. Dies insofern, als die Vertragsparteien einen gemeinsamen Zweck unter gemeinsamer Verantwortung auf gemeinsame Rechnung ausüben.“*

In Abwägung der Gesamtumstände handle es sich bei der stillen Beteiligung nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt um eine Erfolgsbeteiligung, welche im Rahmen der Einkünfte aus nSA zu erfassen sei (vgl auch VwGH 25.5.2005, 2003/08/0131 zum ASVG).

Die Bf. **replizierte** darauf, dass der Jahresgewinn im Dezember aufgrund vieler halbfertig abgerechneten Leistungen und damit verbundenen Umbuchungen tatsächlich nicht absehbar sei, die Zuzählung im Dezember auf langjähriger Übung beruhe, wobei diesbezüglich bereits im Jänner klar gewesen sei, wer eine Beteiligung erhalten werde. Dass diese Beteiligungen einem fremden Dritten nicht gewährt worden wären, sei eine Unterstellung und im Übrigen aufgrund des unerwarteten Erfolges des „Venezuela-Geschäftes“ erst ex post so zu beurteilen. Die stillen Beteiligungen hätten positive Effekte auf die Bonität des Unternehmens (höherer Geldbestand und bessere Bindung der Mitarbeiter). Das außerordentliche Kündigungsrecht sei gesetzlich vorgesehen und könne daher nicht schädlich sein und auch das Konkurrenzverbot bestehe bei aufrechtem Dienstverhältnis bereits laut Angestelltengesetz.

Die ausbezahlten Gewinnanteile seien keine Prämien oder Sonderzahlungen. Diese seien ordnungsgemäß als solche verbucht worden.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung** am 2. Juni 2021 wurde die Sachlage ausführlich besprochen und die Parteien wiederholten ihre bereits schriftlich geäußerten Rechtsansichten. Die Vertreter der Bf. ergänzten, dass seit den 1990er Jahren stille Beteiligungen an die Mitarbeiter ausgegeben wurden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Bf. hat in den Streitjahren Mitarbeiterbeteiligungen iSd § 3 Abs 1 Z 15 EStG 1988 an eine definierte Gruppe von Mitarbeitern ausgegeben. Dafür wurde mit jedem begünstigten Mitarbeiter, jedes Jahr eine neue stille Gesellschaft errichtet (Verträge über die Errichtung einer stillen Gesellschaft). Die Mitarbeiter beteiligten sich dabei jeweils mit einer Kapitaleinlage von 1.460 Euro, die ihnen von der Bf. gem. § 3 Abs 1 Z 15 EStG 1988 steuerfrei zugewendet wurden.

Die in den Verträgen über die Errichtung einer echten Stillen Gesellschaft vereinbarten Gewinnanteile (%-Sätze) variierten von Jahr zu Jahr und von Mitarbeiter zu Mitarbeiter, sodass mit einer Beteiligung von 1.460 Euro einmal 0,1% oder 0,2% des Jahresgewinnes, ein anderes Mal 0,4% oder 0,8% des Jahresgewinnes verbunden waren.

Dem unterschiedlichen Ausmaß lag ein firmeninternes Berechnungsschema zugrunde, das sich aus einem „Basisprozentsatz“ und einem „Agio“ zusammensetzte:

Laut Basisschema betrug der Gewinnanteil 0,1 – 0,3% je nachdem, ob es die erste, zweite, usw. oder fünfte Beteiligung war.

Dazu kam ein Agio, das sich an der Art der Tätigkeit für die Firma orientierte. Im Jahr 2010 wurden besondere Anforderungen aufgrund der Stellenbeschreibung Verfahrenstechnik oder Projektabwicklung mit +0,1% vergütet, im Jahr 2011 zusätzlich die Tätigkeit in der Konstruktion mit +01% bzw. +0,2% bei Absolvierung eines Studiums oder eine mindestens 4 jährige Zugehörigkeit zum Unternehmen mit ebenfalls +0,1% usw.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Rechtslage

§ 3 (1) EStG 1988: Von der Einkommensteuer sind befreit: (...)

15 b) der Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Kapitalanteilen (Beteiligungen) am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen oder an Unternehmen, die im Rahmen eines Sektors gesellschaftsrechtlich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbunden sind oder sich mit

dem Unternehmen des Arbeitgebers in einem Haftungsverbund gemäß § 30 Abs. 2a Bankwesengesetz befinden bis zu einem Betrag von 1 460 Euro jährlich nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen:

- Der Arbeitgeber muss den Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewähren.
- Besteht die Beteiligung in Form von Wertpapieren, müssen diese vom Arbeitnehmer bei einem inländischen Kreditinstitut hinterlegt werden. Anstelle der Hinterlegung bei einem inländischen Kreditinstitut können die vom Arbeitnehmer erworbenen Beteiligungen einem von Arbeitgeber und Arbeitnehmervertretung bestimmten Rechtsträger zur (treuhändigen) Verwaltung übertragen werden.

Überträgt der Arbeitnehmer die Beteiligung vor Ablauf des fünften auf das Kalenderjahr der Anschaffung (Erwerb) folgenden Jahres unter Lebenden, hat der Arbeitgeber den steuerfrei belassenen Betrag zu jenem Zeitpunkt, in dem er davon Kenntnis erlangt, als sonstigen Bezug zu versteuern. Der Arbeitnehmer hat bis 31. März jeden Jahres die Einhaltung der Behaltefrist dem Arbeitgeber nachzuweisen. Der Nachweis ist zum Lohnkonto zu nehmen. Erfolgt eine Übertragung der Beteiligung vor Ablauf der Behaltefrist, ist dies dem Arbeitgeber unverzüglich zu melden. Die Meldeverpflichtung und die Besteuerung entfallen, wenn die Übertragung bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses erfolgt.

§ 201 BAO

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

2.2. Berechtigung zur Festsetzung des DB und DZ

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an, so kann eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Die Festsetzung kann erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die

Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl § 201 Abs 1 und 2 BAO) vorliegen würden.

Eine Wiederaufnahme kann u.a. dann erfolgen, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs 1 BAO).

Im Beschwerdefall stützt sich das Finanzamt auf die neu hervorgekommene Tatsache, dass die Gewinnanteile, die mit den stillen Beteiligungen verbunden sind, einerseits ungleich hoch sind und andererseits zu einer unangemessen hohen Verzinsung des Kapitals führen. Da unangemessene Auszahlungen nicht in Verbindung mit der Beteiligung, sondern der nichtselbständigen Tätigkeit stünden, würde dieser Umstand zu einem anders lautenden Bescheid führen.

Soweit die Bf. ausführt, dass dem Finanzamt aufgrund der eingereichten Bilanzen die Höhe der stillen Beteiligungen und aufgrund der KEST-Anmeldung die Höhe der Gewinnanteile bekannt sein musste, so ist zunächst zu bemerken, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist (zB VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106), sodass allfällige Kenntnisse des Körperschaftsteuerverfahrens nicht für das hier strittige Lohnsteuerverfahren wesentlich sind.

Für die Wiederaufnahme ist jedenfalls maßgebend, ob der Abgabenbehörde der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH 4.3.2009, 2004/15/0135mwN).

Im Beschwerdefall konnte dem Finanzamt der gesamte Tatsachenkomplex, insbesondere die unterschiedlich hohen Anteile aufgrund der Summierung der Beträge gar nicht bekannt gewesen sein. Außerdem kommt es in zeitlicher Hinsicht auf den Wissensstand im jeweiligen Veranlagungsjahr an (VwGH 24.2.2011, 2009/15/0161 unter Hinweis auf VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208), sodass selbst Dauersachverhalte für jeden einzelnen Besteuerungszeitraum neu hervorgekommen sein können (VwGH 11.5.2000, 99/16/0164 unter Hinweis auf Stoll, BAO, 2933f). Die stillen Beteiligungen der Vorjahre sind daher für die Besteuerung im laufenden Jahr nicht maßgeblich.

Die Voraussetzungen für eine Festsetzung gem. § 201 BAO lagen damit vor.

2.3. Vorliegen einer stillen Gesellschaft

Das Finanzamt hat zuletzt die Auffassung vertreten, dass eine stille Gesellschaft gar nicht vorliege, weil die Ausschüttungen unterschiedlich hoch sind, eine Verbindung zum

Dienstverhältnis bestehe und ein Konkurrenzverbot vereinbart sei. Dies sei ebenso fremdunüblich wie die Zuzählung der Beteiligung am Ende des Jahres bei Ausschüttung des vollen Gewinnanteiles. Bei dem (geringen) Kapitalbedarf der Bf. wäre einem fremden Dritten die Beteiligung zu diesen Konditionen nicht gewährt worden.

Nach Ansicht des VwGH kann die Existenz einer Gesellschaft nicht beiseite geschoben werden. Fraglich kann nur sein, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken dient, die vorgegeben werden (vgl VwGH 17.12.2020, Ra 2019/15/0096, VwGH 29.1.2015, 2013/15/0166 oder VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012). Wenn etwa die Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnimmt oder nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfüllt, sind die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen.

Im Beschwerdefall wollte die Bf. ihre Mitarbeiter in der vom Gesetz (§ 3 Abs 1 Z 15b EStG 1988) vorgesehenen Weise an ihrem Unternehmen beteiligen. Eine solche Mitarbeiterbeteiligung kann nach hA auch in einer stillen Beteiligung bestehen (vgl Jakom, EStG⁶, § 3 Tz 68 mit Verweis auf Rz 87 LStR).

Dass bei Mitarbeiterbeteiligungen eine Verbindung zum Dienstverhältnis besteht und dass es gewollt ist, dass die Mitarbeiter so auch am Erfolg des Unternehmens partizipieren, liegt in der Natur der Sache. Die stille Gesellschaft nimmt am Erwerbsleben in der erklärten Art und Weise auch teil, wenn nach Ansicht des Finanzamtes kein Kapitalbedarf bestand. Eine unternehmerische Entscheidung (hier: das Errichten einer stillen Gesellschaft) wird nicht deshalb zu einer steuerlich nicht relevanten Entscheidung, weil eine andere Vorgangsweise wirtschaftlich uU sinnvoller wäre. Im Übrigen können positive Effekte auf die Bonität des Unternehmens (höherer Geldbestand und bessere Bindung der Mitarbeiter) nicht geleugnet werden, sodass die Gründung der stillen Gesellschaften durchaus sinnvolle, zT auch vom Gesetz selbst (§ 3 Abs 1 Z 15b EStG 1988) intendierte Funktionen erfüllt

Aus den vom Finanzamt vorgebrachten Gründen kann daher nicht geschlossen werden, dass die stille Gesellschaft in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht besteht und stattdessen die gesamten Gewinnanteile nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt eine lohnsteuerpflichtige Erfolgsbeteiligung (Teil des Arbeitslohnes) darstellen.

2.4. Gewinnanteil als Arbeitslohn

Nach der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) ist im Beschwerdefall jedoch zu prüfen, ob der gesamte zugewiesene Gewinnanteil auf die stille Beteiligung entfällt oder ob zumindest Teile davon nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt Teil des Arbeitslohnes darstellen.

Für die Beteiligung als stiller Gesellschafter erhält dieser gem. § 181 UGB an Stelle einer fixen Verzinsung zumindest einen angemessenen Anteil am Gewinn und Verlust, somit jedenfalls einen gewinnabhängigen Ertrag (vgl. Marschner in Jakom, EStG⁶, § 27 Tz 85).

Anders als vom Finanzamt angenommen, kann für die Beurteilung des wirtschaftlichen Grundes der Zuwendung nicht die absolute Höhe des Gewinnanteiles im Verhältnis zum Kapitalanteil maßgeblich sein, sondern nur die Zumessung des %-Anteiles am Gewinn. Dies deshalb, weil eine stille Beteiligung immer mit einem Anteil am Unternehmensgewinn verbunden sein muss und dieser – wie im Beschwerdefall – auch stark schwanken kann.

Dementsprechend hat beispielsweise auch das BFG 31.12.2015, RV/5100824/2013 entschieden, dass eine Verzinsung der Einlage des stillen Gesellschafters nach dem 12-Monats-Euribor das Kriterium einer stillen Beteiligung nicht erfüllt.

Zu prüfen bleibt damit, ob der gesamte vereinbarte Gewinnanteil nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt für das zur Verfügung gestellte Kapital gewährt wurde, ob der Gewinnanteil somit angemessen war.

Für Mitunternehmenschaften vertritt der Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 28.11.2007, 2005/15/0134) die Auffassung, dass für die Gewinnverteilung zwischen den Gesellschaftern in erster Linie die Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag maßgebend sind (VwGH 14.9.2005, 2003/08/0119 oder VwGH 16.9.2003, 2000/14/0069). Üblicherweise kann davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung einer Mitunternehmenschaft dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht.

In zweiter Linie ist zu prüfen, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist (VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196). Ein offenkundiges Missverhältnis zu der Beteiligung, zur Mitarbeit und zum Haftungsrisiko der einzelnen Gesellschafter usw. ist mit steuerlicher Wirkung zu korrigieren (vgl. dazu die in BFG 26.3.2015, RV/2100203/2013 beschriebene Verwaltungspraxis sowie OGH 31.1.2001, 13 Os 57/00).

Dieselben Grundsätze für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise müssen auch für die kapitalistische Beteiligung in der hier vorliegenden Form einer echten stillen Gesellschaft gelten. Das bedeutet, dass grundsätzlich die vereinbarte Gewinnzuweisung maßgeblich ist, sofern sie sich nicht als unangemessen erweist.

Unangemessen ist es im Beschwerdefall jedenfalls, dass jeweils gleich hohe Kapitalanlagen mit unterschiedlich hohen Gewinnzuweisungen verbunden waren. Die Bf. hat jenen Mitarbeitern, die für das Unternehmen strategisch wichtig waren, an Stelle einer höheren nominalen Beteiligung ein höheres Agio gewährt, um eine bessere Bindung an das Unternehmen zu erreichen. Dieser höhere Gewinnanteil wurde damit eben nicht für das eingesetzte Kapital,

sondern für die Loyalität zur Bf. bezahlt. Dies räumt die Bf. bereits in der Beschwerde hinsichtlich der Gewinnzuweisungen an die beiden Geschäftsführer ein.

Für die steuerliche Korrektur maßgeblich ist, was im Beschwerdefall angemessen ist. Die Bf. hat (wie bereits in den Vorjahren) Überlegungen zur Höhe der Gewinnanteile angestellt, die sich einerseits an den bis dato erzielten Erträgen, einer Studie des Fachverbandes und der Bewertung eines risikoreichen Großprojektes orientierten. Dabei ist sie bei Eingehen der stillen Gesellschaft unter Ansatz eines „realistisch erwartbaren Gewinns“ zu dem Ergebnis gekommen, dass für das eingesetzte Kapital von 1.460 Euro ein Gewinnanteil iHv 0,2% angemessen ist.

Die getroffenen Entscheidungen sind nachvollziehbar und wurden vom Finanzamt nur dadurch entkräftet, dass es eine fixe Verzinsung von 12% als angemessen angenommen hat.

Dass die Bf. ihr Gewinnverteilungsschema dennoch nur grundsätzlich auf einem 0,2%igen Gewinnanteil ausgerichtet hat und es zugelassen hat, dass einige Mitarbeiter einen größeren Gewinnanteil zugewiesen bekamen, ist für die Frage der Angemessenheit dabei unerheblich.

Auch dass der tatsächliche Gewinn (u.a. aufgrund des „Venezuela-Geschäfts“) wesentlich höher ausgefallen ist, als erwartet, hat keinen Einfluss auf die Angemessenheit des Gewinnanteils, weil die Angemessenheit im Zeitpunkt der Gründung der stillen Gesellschaft zu beurteilen ist.

Im Beschwerdefall ist daher davon auszugehen, dass ein 0,2%iger Gewinnanteil für eine stille Beteiligung in Höhe von 1.460 Euro einen angemessenen Anteil am Ergebnis darstellt.

Ein offenkundiges Missverhältnis des Gewinnanteils zur Höhe der stillen Beteiligung liegt folglich insoweit vor, als einzelnen stillen Gesellschaftern ein über das Ausmaß von 0,2% des Gewinnes hinausgehender Gewinnanteil zugewendet wurde.

Dieser darüberhinausgehende Gewinnanteil, der im Wesentlichen die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer, fallweise auch andere Mitarbeiter betrifft, steht nicht im Zusammenhang mit dem hingegebenen Kapital, sondern mit der Arbeitsleistung der betreffenden Mitarbeiter. Als Teil des Arbeitslohnes unterliegt dieser Gewinnanteil auch dem DB und dem DZ.

Rechnerisch ergibt das folgendes Bild:

[...]

3. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 Beschwerdefall war ein Sachverhalt auf seine wahren wirtschaftlichen Verhältnisse zu prüfen. Diese Tatsachenfeststellung ist keine Rechtsfrage, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 21. Juni 2021