

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***24***, vertreten durch ***25***, ***26***, über die Beschwerde vom 21. Dezember 2017 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 29. November 2017 betreffend Haftung Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für die Jahre 2013 bis 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

1.1. Die Haftungsbescheide Lohnsteuer für die Jahre 2013 bis 2016 werden ersatzlos aufgehoben.

1.2. Die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2013 und 2014 werden ersatzlos aufgehoben.

1.3. Die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2015 und 2016 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben für die Jahre 2015 und 2016 sind am Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

A. Streitpunkt

Strittig ist, ob die vom Arbeitgeber für den Arbeitnehmer gezahlten EUR 1.460,00 in den Jahren 2013 bis 2016 zur Begründung einer Mitarbeiterbeteiligung iSd § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 erfolgten und daher lohnsteuer- und DB- sowie DZ-frei sind.

B. Verfahrensablauf

B.1. Verfahrensablauf vor der Abgabenbehörde

Bei der Beschwerdeführerin, einer GmbH, im folgenden „die Bf.“, fand eine GPLA-Prüfung für den Zeitraum 2013 bis 2016 statt. Dabei wurde unter anderem festgestellt, dass Herr ***2*** ***3*** in den Jahren 2013 bis 2016 EUR 1.460,00 jährlich als Mitarbeiterbeteiligung (stille Beteiligung) steuerfrei erhielt. Auf die Nachfrage des Prüfers zum Gruppenmerkmal teilte die steuerliche Vertretung mit, dass die Voraussetzung für die Gruppendifinition wie folgt gelautet hat: „Jeder Dienstnehmer, der bereits seit dem Zeitpunkt der Unternehmensgründung ein Arbeitsverhältnis hat und vor dem Firmeneintritt bereits über Großmontageerfahrung verfügt hat.“

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 23.11.2017 wurde unter anderem festgehalten, dass keine stille Gesellschaft vorliege. Daher könne die Befreiungsbestimmung gem. § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 nicht angewandt werden. Aufbauend darauf unterwarf der Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 29.11.2017 die EUR 1.460,00 in den Jahren 2013 bis 2016 der Lohnsteuer, dem DB und DZ.

Das Finanzamt hat die Feststellungen der GPLA-Prüfung übernommen und am 29.11.2017 je einen Haftungsbescheid Lohnsteuer, einen Festsetzungsbescheid Dienstgeberbeitrag und einen Festsetzungsbescheid Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für die Jahre 2013 bis 2016, erlassen. Begründet wurde die Steuerpflicht der EUR 1.460,00 in den Beschwerdejahren damit, dass keine stille Beteiligung, sondern ein partiarisches Darlehen vorliege. Als Argumente dafür wurde vorgebracht:

[...]

Gegen jeden dieser Bescheide hat die steuerliche Vertretung der GmbH am 21.12.2017 eine gesonderte Beschwerde eingebracht, deren Inhalt jedoch ident ist und sich nur gegen die Behandlung der Mitarbeiterbeteiligung als steuerpflichtig richtet.

Es wird die Aufhebung der Bescheide wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit beantragt, weil im Hinblick auf die Einräumung der stillen Beteiligung kein lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn vorliege. Ebenso wurde ein Antrag auf eine mündliche Verhandlung vor dem Senat gestellt. Als Begründung wird ausgeführt:

„Sachverhalt:

*Mit Vertrag vom 20.12.2013 wurde zwischen der Firma ***Bf1*** und Herrn ***2***
3, Arbeitnehmer der angeführten Firma, eine Vereinbarung über die Errichtung einer
stillen Gesellschaft unterzeichnet.*

*Die Einräumung der stillen Beteiligung iHv € 1.460,00 erfolgte steuerfrei gem. §3 Abs. 1 Z 15 lit.
b EStG 1988.*

*Die belangte Behörde hat die stille Beteiligung im Gefolge einer Lohnsteuerprüfung in ein
partiarisches Darlehen umgedeutet und die Steuerfreiheit der Einräumung der stillen
Beteiligung verneint.*

*Zu den einzelnen Argumenten der belangten Behörde für diese Umdeutung wird wie folgt
Stellung genommen:*

Argument 1

*Die Gewinnbeteiligung ist lediglich eine sehr geringe und zusätzlich betraglich begrenzt (0,2 %
bzw. max. € 250,00 lt. Punkt II a), was eher auf eine Verzinsung schließen lässt als auf eine
Gewinnbeteiligung. Dies spricht für ein partiarisches Darlehen (Neuner, Stille Gesellschaft im
Abgabenrecht, S. 176 F3).*

Stellungnahme zu Argument 1

*Die Gewinnbeteiligung ist nicht sehr gering, sondern kann bis zu 17,1 % des Nominales der
stillen Beteiligung gehen! Der Verweis auf Neuner, Die stille Gesellschaft im Abgabenrecht, S.
176 F3, ist nicht einschlägig: Neuner qualifiziert den - hier nicht vorliegenden - Fall einer
gleichzeitigen Mindest- und Maximalverzinsung als im Zweifel für ein partiarisches Darlehen
sprechend!*

Argument 2

*Die Verlustbeteiligung ist ausgeschlossen. Diese kann bei einer stillen Gesellschaft zwar
ausgeschlossen werden, aber dennoch ist dies typisch für ein partiarisches Darlehen, wo eine
Verlustbeteiligung definitiv ausgeschlossen ist (Neuner, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht, S.
176 F2).*

Stellungnahme zu Argument 2

*Der Ausschluss einer Verlustbeteiligung ist in § 181 Abs. 2 UGB ausdrücklich als Wahlrecht
vorgesehen, und ist demnach auch typisch für eine stille Gesellschaft!*

Argument 3

*Durch den vertraglichen Ausschluss am Vermögen, Firmenwert, den stillen Reserven bzw. am
Liquidationserlös nimmt Herr ***3*** nicht an den Wertsteigerungen des Unternehmens teil.*

Stellungnahme zu Argument 3

Der Ausschluss am Vermögen, an den stillen Reserven und am Liquidationserlös erfolgt nach den Vorgaben der LSt-Richtlinien für die Anerkennung einer echten stillen Gesellschaft als begünstigte Mitarbeiterbeteiligung!

Argument 4

*Herr ***3*** hat kaum Einfluss auf die Geschäftsführung. Zwar muss seine Zustimmung bei der Änderung von Grundlagengeschäften eingeholt werden, aber auch nur dann, wenn dadurch seine Position als stiller Gesellschafter wesentlich beeinträchtigt wird (Punkt III a). Es wurde aber nicht einmal definiert, was als wesentliche Beeinträchtigung gilt. Für diesbezügliche nachhaltige Meinungsverschiedenheiten besteht lediglich ein außerordentliches Kündigungsrecht unter Einhaltung einer 6- monatigen Kündigungsfrist (Punkt IV. letzter Absatz).*

Stellungnahme zu Argument 4

Das Regelstatut einer stillen Gesellschaft gemäß den §§ 179 UGB sieht überhaupt keinen Einfluss des stillen Gesellschafters auf die Geschäftsführung vor!

Argument 5

Kontroll- bzw. Auflösungsrechten kommt keine Indizwirkung zu, da dies sowohl bei stillen Gesellschaftern als auch bei partiarischen Darlehensgebern vorgesehen ist, da ansonsten der partiarische Darlehensgeber nicht kontrollieren könnte, ob bzw. welcher Gewinn vorliegt (Krejci, Über Genussrechte, Gesellschafterähnlichkeit, stille Gesellschaft und partiarische Darlehen, 5. Partiarische Darlehen).

Stellungnahme zu Argument 5

Argument 5 spricht nach Auffassung der belangten Behörde weder für noch gegen das Vorliegen einer stillen Beteiligung oder eines partiarischen Darlehens!

Argument 6

Es besteht lediglich ein Konkurrenzverbot für den stillen Gesellschafter hinsichtlich der aktiven Ausübung einer selbständigen Arbeit im Geschäftsbereich des Unternehmers (Punkt V. letzter Satz). Dies ergibt sich allerdings bereits aus dem allgemeinen Konkurrenzverbot, da der stille Gesellschafter zugleich Arbeitnehmer des Unternehmers ist. Ein Konkurrenzverbot hinsichtlich einer stillen Beteiligung an einem anderen Unternehmen wurde nicht vereinbart, was gegen eine stille Gesellschaft spricht (UFS v. 02.03.2006, RV/1673-W/05; insbesondere VwGH 16.04.1991, 90/40/0120).

Stellungnahme zu Argument 6

Bei der von der belangten Behörde zitierten Judikatur des UFS geht es um die Frage, ob eine atypische stille Gesellschaft oder ein Darlehen vorliegt, hier liegt aber eine echte stille

Gesellschaft vor. Das Regelstatut einer stillen Gesellschaft gemäß den §§ 179 UGB sieht überhaupt kein Konkurrenzverbot vor!

Argument 7

Nach herrschender Meinung kann ein stiller Gesellschafter nur mit vorheriger Zustimmung seine Beteiligung an Dritte weiterveräußern (Straube/V.Appl in Straube/Ratka/Rauter, DGB I⁴ § 179 Rz 29). Diesbezüglich wurde allerdings nichts vereinbart.

Stellungnahme zu Argument 7

Punkt 6a des Vertrages über die Errichtung einer stillen Gesellschaft vom 20.12.2013 bestimmt, dass die Rechte und Pflichten der Vertragspartner aus dieser Vereinbarung nur mit schriftlicher Zustimmung des jeweils anderen Teils übertragbar sind.

Argument 8

Im Falle einer Kündigung bzw. Auflösung wird jeweils nur die Einlage zurückbezahlt (Punkt II. 3. Absatz). Eine Beteiligung am Vermögen, Firmenwert, stillen Reserven oder am Liquidationserlös wurde vertraglich ausgeschlossen. Dies alles deutet nicht auf ein Gesellschaftsverhältnis, sondern auf ein Darlehen hin.

Stellungnahme zu Argument 8

Der Ausschluss am Vermögen, an den stillen Reserven und am Liquidationserlös erfolgt nach den Vorgaben der LSt-Richtlinien für die Anerkennung einer stillen Gesellschaft als begünstigte Mitarbeiterbeteiligung!

Argument 9

Weiters wurde überhaupt nicht definiert bzw. festgehalten, worin der Geschäftszweck der stillen Gesellschaft liegt (UFS v. 02.03.2006, RV/1673-W/05).

Stellungnahme zu Argument 9

Bei der von der belangten Behörde zitierten Judikatur des UFS geht es um die Frage, ob eine atypische stille Gesellschaft oder ein Darlehen vorliegt, hier liegt aber eine echte stille Gesellschaft vor. Eine stille Gesellschaft ist nach dem Konzept des UGB die Beteiligung am Vermögen oder Unternehmen eines anderen mit einer Vermögenseinlage gegen eine Beteiligung am Gewinn. Der Geschäftszweck ist somit von Gesetzes wegen die Finanzierung gegen Gewinnbeteiligung!

Zusammenfassung

Da nach den Kriterien des UGB, der Rechtsprechung und der Literatur beim vorliegenden Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft die Merkmale einer echten stillen Gesellschaft gegenüber den Merkmalen eines partiarischen Darlehens weitaus überwiegen, ist die Befreiungsbestimmung gem. § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 anzuwenden.“

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 05.02.2018 wurden die Beschwerden vom 21.12.2017 als unbegründet abgewiesen.

Nach Darstellung des Sachverhalts und der rechtlichen Grundlagen wird ausgeführt:

„Fraglich ist im konkreten Fall, ob durch die Vereinbarung eine echte stille Gesellschaft errichtet wurde oder ob die Merkmale eines partiarischen Darlehens überwiegen. Eine unechte stille Beteiligung kann bereits von vorherein ausgeschlossen werden, da eine Beteiligung an den stillen Reserven ausgeschlossen ist (Vertrag Punkt II c).

Das Wesen der stillen Gesellschaft besteht, ähnlich wie bei einem Darlehen, in der entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Kapital als Dauerleistung (VwGH vom 20.12.1994, 89/14/0214).

*Stiller Gesellschafter ist, wer sich an einem Unternehmen, das ein anderer betreibt, mit einer Vermögenseinlage beteiligt, wobei die Vermögenseinlage in das Eigentum des Inhabers des Unternehmens übergeht (vgl § 179 Abs. 1 UGB; Der stille Gesellschafter ist am Gewinn beteiligt, **am Verlust nimmt er nur bis zum Betrag seiner Einlage teil** (§ 182 Abs. 2 UGB; Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth M., Handbuch zum Gesellschaftsrecht, 408, 439 ff). Eine stille Gesellschaft ist auch an einer Niederlassung, einem (Teil-)Betrieb oder an einer Abteilung eines Unternehmens möglich, nicht jedoch an einzelnen Geschäften {Kastner/Doralt/Nowotny, Gesellschaftsrecht⁵, 164; E 20.6.1960, 0212/60).*

*Das partiarische Darlehen begründet zwar ebenfalls eine Beteiligung am Gewinn, im Vergleich zur stillen Gesellschaft fehlt jedoch vor allem der gemeinsame Gesellschaftszweck, die Verlustbeteiligung, der Einfluss auf die Geschäftsführung und die Mitwirkungs- und Kontrollrechte (Kirchmayr/Wild in Kirchmayr/Mayr/ Schlager, Kapitalvermögen, 149). Ein partiarisches Darlehen ist demnach jedenfalls dann nicht anzunehmen, wenn eine Beteiligung an den Verlusten vereinbart ist. **Für eine stille Gesellschaft sprechen Kontrollrechte des Geldgebers, Mitwirkungsrechte bei außergewöhnlichen Geschäften sowie die Vereinbarung eines Wettbewerbsverbotes** (VwGH vom 16.4.1991, 90/14/0120).*

*Vom Darlehen mit Gewinnbeteiligung, bei welchem der Darlehensnehmer das Darlehen gegen Gewinnansprüche anstatt gegen Zinsen erhält, unterscheidet sich die stille Gesellschaft durch (vertraglich aber ausschließbare) Verlustbeteiligung, Kontrollrechte, Betriebspflichten des Unternehmensinhabers und durch sämtliche atypischen Ausgestaltungen {Nowotny in Kalss/Nowotny/Schauer, Gesellschaftsrecht, Rz 2/949). Vertragszweck und wirtschaftliche Zielsetzungen sind im Einzelfall zu würdigen (Nowotny aaO); **zu prüfen ist etwa, ob der Kreditierungszweck oder gemeinsame Gesellschaftsinteressen überwiegen**. Vereinbaren die Parteien etwa nur das Zurverfügungstellen eines Geldbetrages gegen eine feste Vergütung, ohne gleichzeitig besondere Mitwirkungsrechte des Darlehensgebers festzulegen, liegt jedenfalls ein Darlehen mit Gewinnbeteiligung vor (RIS-Justiz RS0019224, insb OGH 8 Ob 553/89OGH 8 Ob 553/89 (Volltext) OGH 8 Ob 95/17d, 4 Ob 102/15a, 2 Ob 210/13s ...*

(RS0032502) OGH 8 Ob 553/89, 1 Ob 20/62, 3 Ob 256/56 ... (RS0019224) OGH 8 Ob 296/01i, 8 Ob 553/89 (RS0019236) OGH 10 Ob 34/15w, 5 Ob 237/13h, 7 Ob 91/13b ... (RS0019325) wbl 1989, 351WBI 1989, 351: OGH 29.6.1989, 8 Ob 553/89 WBI 1989, 351: OGH 20.7.1989, 8 Ob 17/88 und OGH 1 Ob 20/62 HS 3085).

Nach Ansicht des Finanzamtes überwiegen bei der abgeschlossenen Vereinbarung die Merkmale eines partiarischen Darlehens:

1. Die Verlustbeteiligung ist ausgeschlossen (Vertrag Punkt II c). Diese kann gem. § 181 Abs. 2 UGB bei einer stillen Gesellschaft zwar ausgeschlossen werden, allerdings ist dies ein Indiz für das Vorliegen eines partiarischen Darlehens (Trenker in Torggler (Hrsg.), UGB-Kommentar 2. Auflage 2016, § 179 Rz 5). Gem. § 182 Abs. 2 UGB nimmt ein stiller Gesellschafter bis zur Höhe seiner Einlage am Verlust teil. Allerdings wurde auch dies vertraglich ausgeschlossen. Es finden sich keine Regelungen, wie zu verfahren ist, falls sich ein Verlust ergibt. Im Falle einer Kündigung wird stets die Einlage zurückbezahlt. Dies spricht für das Vorliegen eines Darlehens mit Gewinnbeteiligung.
2. Die Gewinnbeteiligung ist lediglich eine sehr geringe und zusätzlich betraglich begrenzt (0,2 % bzw. max. € 250,00 lt. Punkt II a), was eher den Charakter einer Verzinsung aufweist als auf eine (angemessene) Gewinnbeteiligung schließen lässt. Dies spricht für ein partiarisches Darlehen {Neuner, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht, S. 176 F3}. In der Beschwerde wird hier argumentiert, dass die Gewinnbeteiligung nicht sehr gering sei, sondern sogar bis zu 17,1% des Nominales gehen kann. Der Verweis auf Neuner sei nicht einschlägig, da hier ein anderer Sachverhalt zu Grunde liegt. Dem kann nicht gefolgt werden. Wie Neuner darlegt, „wird die Vereinbarung einer Mindestverzinsung und einer Begrenzung der Gewinnbeteiligung nach oben in Prozenten des Kapitals (der Gewinnanteil darf beispielsweise nicht weniger als 6% und nicht mehr als 15 % des Kapitals betragen) im Zweifel für ein partiarisches Darlehen sprechen.“ Es stimmt zwar, dass keine Mindestverzinsung vereinbart wurde, allerdings ist die Gewinnbeteiligung nach oben hin betraglich begrenzt. Da eine Verlustbeteiligung ausgeschlossen wurde, bedeutet dies, dass sich die Gewinnbeteiligung in einem Bereich von 0% und 17,1% des eingesetzten Kapitals bewegt. Nach Ansicht des Finanzamtes spricht dies - Neuner folgend - für ein partiarisches Darlehen.
3. Im Falle einer Kündigung bzw. Auflösung wird jeweils nur die Einlage zurückbezahlt (Punkt II, 3. Absatz). Durch den vertraglichen Ausschluss am Vermögen, Firmenwert, den stillen Reserven bzw. am Liquidationserlös nimmt Herr ***3*** nicht an den Wertsteigerungen des Unternehmens teil. Auch dies sind Indizien für ein partiarisches Darlehen {Kastner/Doralt/Nowotny, GesellschaftsrechtS, 164}.
4. Herr ***3*** hat kaum Einfluss auf die Geschäftsführung. Zwar muss seine Zustimmung bei der Änderung von Grundlagengeschäften eingeholt werden, aber auch nur dann, wenn dadurch seine Position als stiller Gesellschafter wesentlich beeinträchtigt wird (Punkt III a). Es wurde aber nicht einmal definiert, was als wesentliche Beeinträchtigung gilt. Für

diesbezügliche nachhaltige Meinungsverschiedenheiten besteht lediglich ein außerordentliches Kündigungsrecht unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist (Punkt IV. letzter Absatz). In der Beschwerde wird vorgebracht, dass gem. § 179 UGB überhaupt kein Einfluss des stillen Gesellschafters auf die Geschäftsführung vorgesehen ist. Wie allerdings oben ausgeführt, spricht ein fehlender Einfluss gegen das Vorliegen einer stillen Gesellschaft.

5. *Kontroll- bzw. Auflösungsrechten kommt keine Indizwirkung zu, da dies sowohl bei stillen Gesellschaftern als auch bei partiarischen Darlehensgebern vorgesehen ist, da ansonsten der partiarische Darlehensgeber nicht kontrollieren könnte, ob bzw. welcher Gewinn vorliegt (Krejci, Über Genussrechte, Gesellschafterähnlichkeit, stille Gesellschaft und partiarische Darlehen, 5. Partiarische Darlehen).*
6. *Es besteht lediglich ein Konkurrenzverbot für den stillen Gesellschafter hinsichtlich der aktiven Ausübung einer selbständigen Arbeit im Geschäftsbereich des Unternehmers (Punkt V. letzter Satz). Dies ergibt sich allerdings bereits aus dem allgemeinen Konkurrenzverbot, da der stille Gesellschafter zugleich Arbeitnehmer des Unternehmers ist. Ein Konkurrenzverbot hinsichtlich einer stillen Beteiligung an einem anderen Unternehmen wurde nicht vereinbart, was gegen eine stille Gesellschaft spricht (UFS v. 02.03.2006, RV/1673-W/05; insbesondere VwGH 16.04.1991, 90/14/0120). In der Beschwerde wird argumentiert, dass die Judikatur des UFS hier nicht einschlägig ist, da es in diesem um die Abgrenzung zwischen atypisch stiller Beteiligung und partiarischem Darlehen geht. Wie sich allerdings bereits aus dem Rechtssatz („Eine typisch stille Beteiligung liegt im Gegensatz zum partiarischem Darlehen dann vor, wenn die Beteiligung einen Anteil am Verlust sowie an den stillen Reserven vermittelt. Ansonsten sind bei der Abgrenzung alle Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen.“) ergibt, ist diese Entscheidung sehr wohl auch auf die Abgrenzung zwischen echter stiller Beteiligung und partiarischem Darlehen anwendbar. Weiters wird vorgebracht, dass das Regelstatut der stillen Gesellschaft in den §§ 179 UGB überhaupt kein Konkurrenzverbot vorsieht. Dem wird entgegengehalten, dass es der herrschenden Lehre sowie der Rechtsprechung entspricht, dass die Vereinbarung eines Konkurrenzverbotes als Indiz für bzw. das Fehlen eines solchen gegen das Vorliegen einer stillen Gesellschaft spricht.*
7. *Weiters wurde überhaupt nicht definiert bzw. festgehalten, worin der Geschäftszweck der stillen Gesellschaft liegt (UFS v. 02.03.2006, RV/1673-W/05). Häufig wird in der Literatur erwähnt, dass das entscheidende Kriterium hinsichtlich der Abgrenzung jenes des gemeinsamen Zwecks ist {Trenker in Torggler (Hrsg.), UGB-Kommentar 2. Auflage 2016, § 179 Rz 5). In der Beschwerde wird behauptet, dass der Geschäftszweck von Gesetzes wegen vorgegeben ist und in der Finanzierung gegen Gewinnbeteiligung liegt. Dies kann nicht nachvollzogen werden. Ein partiarisches Darlehen unterscheidet sich nämlich von einer stillen Gesellschaft dadurch, dass primär die eigenen Interessen wahrgenommen werden. Bei einer stillen Gesellschaft hingegen ist grundsätzlich Voraussetzung, dass der gemeinsame Zweck in der Erzielung eines aufteilbaren Gewinnes liegt [Trenker in Torggler*

(Hrsg.), UGB-Kommentar 2. Auflage 2016, § 179 Rz 13). Es ist weder der Vereinbarung noch der Beschwerde zu entnehmen, worin ein eventuell vorliegender, gemeinsamer Geschäftszweck liegt. Argumentiert wird lediglich, dass eine Finanzierung gegen Gewinnbeteiligung der Zweck dieser Vereinbarung ist. Dies lässt aber eindeutig auf ein Darlehen mit Gewinnbeteiligung schließen als auf eine stille Beteiligung.

Nach Ansicht des Finanzamtes überwiegen somit eindeutig die Merkmale eines partiarischen Darlehens bzw. eines Darlehens mit Gewinnbeteiligung, weshalb die abgeschlossene Vereinbarung als partiarisches Darlehen zu werten ist und die Befreiungsbestimmung gem. § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 daher nicht in Anspruch genommen werden.“

Mit Schreiben vom 26.02.2018 wurde die Vorlage der Beschwerden und deren Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht in einer mündlichen Verhandlung beantragt.

B.2. Verfahrensablauf vor dem BFG

Am 12.03.2018 wurde die Beschwerde zur Entscheidung an das BFG vorgelegt.

Das BFG richtete mit Vorhalt vom 08.10.2021 folgende Fragen an die zustellbevollmächtigte steuerliche Vertretung:

- „1. Der RichterIn des BFG liegt nur die vorgelegte Vereinbarung über die Errichtung einer stillen Gesellschaft vom 20.12.2013 vor. Auf welcher Rechtsgrundlage wurden die EUR 1.460,00 in den Jahren 2014 bis 2016 an Herrn ***2*** ***3*** gewährt? Legen Sie bitte die diesbezüglichen Vereinbarungen vor.*
- 2. Erläutern Sie die Gründe, warum lediglich mit Herrn ***2*** ***3*** eine Mitarbeiterbeteiligung abgeschlossen wurde und nicht auch mit anderen Mitarbeitern.*
- 3. Sie haben in Ihren Beschwerden vom 21.12.2017 jeweils eine mündliche Verhandlung vor dem Senat beantragt. In Ihrem Vorlageantrag vom 26.02.2018 beantragen Sie nunmehr lediglich eine mündliche Verhandlung. Nehmen Sie dazu Stellung, ob dies ein bewusste Einschränkung ist.“*

Mit E-Mail vom 09.11.2021 antwortete die steuerliche Vertretung für die Bf. wie folgt:

- „1. Die Vereinbarungen über die Stille Gesellschaft 2014-2016 befinden sich im Anhang.*
- 2. Die Verträge wurden für Mitarbeiter eingeführt, die folgende betriebsbezogene Kriterien erfüllen: Kalkulant, selbständige Angebotserstellung und die Akquisition von Kunden. Nur Herr ***3*** erfüllte alle drei Kriterien.*
- 3. Wir beantragen eine mündliche Verhandlung bei einer Einzelrichterin und verzichten auf den Senat.“*

Nach dem Hinweis, dass ein Verzicht auf den Senat nur schriftlich per Post oder Fax rechtswirksam ist, wurde der Antrag auf Entscheidung durch den Senat mit Schreiben vom 09.11.2021, eingelangt beim BFG am 10.11.2021, zurückgezogen.

Die mündliche Verhandlung hat am 01.12.2021 stattgefunden. Über den Verlauf der mündlichen Verhandlung wurde auszugsweise folgende Niederschrift aufgenommen:

„(...) Die steuerliche Vertretung der Bf. gibt an, dass die vier vorgelegten Vereinbarungen über eine stille Beteiligung zwar nicht text-, aber inhaltgleich sind. Der Finanzvertreter ist nach Durchsicht derselben Meinung, wendet allerdings ein, dass in der Vereinbarung für das Jahr 2016 die Kündigungsfrist für die stille Beteiligung mit drei Jahren angegeben ist.

*Herr ***4*** (Anmerkung: einer der beiden Geschäftsführer der Bf.) führt aus, dass die Bf. im klassischen Installationsbereich tätig ist, weitaus überwiegend werden Privatkunden betreut (Häuslbauer, Sanierer) und auch ein bis drei Großbaustellen pro Jahr.*

Erfolgsprämien erhalten – nicht jedes Jahr und jeweils unter Vorbehalt – die Mitarbeiter, die sich durch Arbeitserleichterung für die Geschäftsführer hervorgehoben haben.

*Auf die Frage, warum nur Herr ***3*** eine Mitarbeiterbeteiligung bekommen hat, sagt Herr ***4*** aus, dass es sich um einen wertvollen Mitarbeiter handelt. Er hat bereits Großbaustellen in anderen Betrieben gemacht. Zuerst war er bei der Firma ***5*** (Großbaustellen) tätig und dann bei der ***6***, wo er auf Montage war. Herr ***4*** hat mit Herrn ***3*** bei ***6*** einige Jahre zusammengearbeitet, bevor er sich selbstständig gemacht hat. Herr ***7***, der zur selben Zeit und mit demselben Gehalt und mit denselben Wochenstunden wie Herr ***3*** bei der Bf. angefangen hat, war zuvor bei der Firma ***8*** und dann ebenfalls bei ***6*** - hier vorwiegend im Privatbereich - tätig. Er hat sich nicht so wie Herr ***3*** eingebracht. Herr ***7*** hat vor drei bzw. vier Jahren die Bf. verlassen.*

Großbaustellen sind schwieriger. Bei ihnen ist mehr zu koordinieren.

*Herr ***3*** plant neben den Geschäftsführern als einziger angestellter Installateur Projekte (auch Großbaustelle = Großprojekte, zum Beispiel Wohnblock mit mehreren Parteien, Gewerbe) und erstellt auf Basis dieser Planung selbstständig Angebote. Bei der Durchführung (tatsächliche Installation) ist er nur dabei, sofern es seine Zeit erlaubt. Er ist der einzige der angestellten Installateure, der allein die Kundenbetreuung bis zur Angebotslegung durchführt.*

*Die beiden später eingetretenen Installateure Herr ***9*** und Herr ***10*** sind hauptsächlich im Privatbereich tätig. Der 2014 hinzugekommene Installateur Herr ***11*** ist auch auf Großbaustellen tätig, wobei auch die anderen Installateure unter Anleitung mithelfen.*

*Auf die Frage, warum für die Mitarbeiterbindung von Herrn ***3*** nicht eine Erfolgsprämie oder ein ***17*** – "leichteres" – Instrument (Erhöhung der Bezüge) gewählt wurde, hat Herr ***4*** geantwortet, dass ihm die stille Beteiligung vom Steuerberater als Mitarbeiterbindungsinstrument geraten wurde. Eine Lohnerhöhung ist nicht flexibel, weil sie bei abnehmendem Engagement nicht mehr rückgängig gemacht werden kann.*

*Herrn ***4*** werden zwei Aussagen zum Gruppenmerkmal (einmal anlässlich der Prüfung, einmal jene in der Vorhaltsbeantwortung) vorgehalten mit der Frage, ob es sich dabei um einen Widerspruch oder um eine Ergänzung handle. Darauf antwortet Herr ***4*** bzw. seine steuerliche Vertretung, es handelt sich um eine Ergänzung. Herr ***3*** hat mehr Verantwortung als die anderen Mitarbeiter, er bringt sich mehr ein und er ist selbstständiger.*

*Der im Lohnkonto als Haustechnikplaner bezeichnete Herr ***12*** war vorwiegend im Einkauf tätig und hatte die Lagerhaltung über.*

*Die Projekte haben vorwiegend die beiden Geschäftsführer und Herr ***3*** geplant, der Angebotserstellung geht immer eine Planung voraus.*

Die steuerliche Vertretung der Bf. bringt vor, dass das Grundmerkmal eines Darlehens im Beschwerdefall fehle, weil es zu keiner Übergabe einer vertretbaren Sache an den Darlehensnehmer gekommen ist. (...)"

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

1.1. Die Bf., eine GmbH, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 09.02.2011 gegründet. An ihrem Stammkapital sind zwei Gesellschafter mit je 50% beteiligt. Die beiden Gesellschafter sind auch Geschäftsführer.

Die GmbH ist in der Heizungs- und Lüftungstechnik, Gas- und Sanitärinstallation und im Handel mit Waren aller Art tätig, vorwiegend im Privatbereich (Häuslbauer, Sanierung, Reparaturen). Die GmbH wickelt jedoch auch ein bis drei Großbaustellen (Mehrparteienhäuser, Gewerbe) pro Jahr ab.

1.2. Mit Vertrag vom 20.12.2013 wurde vor einem Notar zwischen der GmbH und Herrn ***2*** ***3***, Arbeitnehmer der GmbH, geboren am ***13*** eine Vereinbarung über die Errichtung einer stillen Gesellschaft unterzeichnet.

Dieser Vertrag hat folgenden Inhalt:

PRÄAMBEL

Im Firmenbuch des Landes- als Handelsgerichtes Linz ist zu FN ***19*** die Firma ***Bf1*** mit dem Sitz in der politischen Gemeinde ***20*** und der Geschäftsanschrift ***Bf1-Adr*** eingetragen. Herr ***2*** ***3*** ist Arbeitnehmer vorstehend angeführten Unternehmens und beteiligt sich nunmehr als stiller Gesellschafter mit einer echten stillen Einlage am Unternehmen der ***Bf1*** nach Maßgabe des vorliegenden Vertrages.

I.

Echte stille Beteiligung

Diese stille Beteiligung entsteht durch unentgeltliche Abgabe einer Beteiligung in Höhe von € 1.460,- (eintausendvierhundertsechzig Euro) durch den Unternehmer im Sinne von § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b Einkommensteuergesetz (Beilage./A) an den Arbeitnehmer als Stillen Gesellschafter.

Der Stille Gesellschafter nimmt die unentgeltliche Abgabe an und verpflichtet sich zur Einhaltung der Behalte- und Meldungsverpflichtungen gem. § 3 Abs. 1 Z 15 EStG.

Der Stille Gesellschafter kann im Einvernehmen mit dem Unternehmer die Einlage über den genannten Betrag erhöhen, wenn dies der Geschäftszweck erfordert.

II.

Gewinnbeteiligung

Die Gewinnbeteiligung beginnt mit 1. Jänner 2013, sie wird auf unbestimmte Zeit vereinbart und kann von beiden Vertragspartnern unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten zum 31.12. jeden Jahres, frühestens jedoch zum 31.12.2018 gekündigt werden.

Die Geschäftsjahre sind mit denen des Unternehmers ident.

Die Einlage ist innerhalb von 30 Tagen nach dem Tag, zu dem gekündigt wurde, zur Rückzahlung fällig.

Die Gewinnbeteiligung des Stillen Gesellschafter erfolgt gemäß nachstehenden Regelungen:

- a) Die Gewinnbeteiligung des Stillen Gesellschafter erfolgt in Form eines jährlich auszuzahlenden (lit d) Anteils am Jahresgewinn des Unternehmers gemäß lit b). Der Gewinnanteil beträgt 0,2 % des Jahresgewinnes gemäß lit b) und beträgt maximal € 250,00 pro Jahr. Der Stille Gesellschafter erwirbt erstmals einen Gewinnanteil am Jahresgewinn 2013 (Ermittlung gemäß lit. b)
Der Höchstbetrag für den jährlichen Gewinnanteil von € 250,00 ändert sich nach Maßgabe der Entwicklung des Verbraucherpreisindex 2010 (VPI 2010). Der Höchstbetrag verändert sich in dem Ausmaß, in dem sich der genannte Index gegenüber der Ausgangsbasis (Stand des VPI 2010 im Dezember 2013) verändert. Eine Veränderung der Indexzahl bis 10 %

bleibt unberücksichtigt. Wird diese Grenze jedoch überschritten, so wird die gesamte Änderung voll wirksam. Die erste außerhalb des Spielraumes von 10 % liegende Indexzahl bildet die Grundlage der Neuberechnung des Höchstbetrags und des neuen Spielraumes.

In Geschäftsjahren, in denen die Kapitaleinlage nicht zur Gänze in voller Höhe aushaftet (z.B. Zuzahlung im Laufe eines Geschäftsjahres, oder bei außerordentlicher Kündigung) vermindert sich der auf den Stillen Gesellschafter entfallende Gewinnanteil entsprechend. Durch ein allfälliges Stehenlassen des Gewinnanteils tritt keine Änderung der Gewinnbeteiligung in den Folgejahren ein.

- b) Der maßgebliche Jahresgewinn wird wie folgt ermittelt: Unter Jahresgewinn ist der nach den geltenden Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuches (§§ 189 ff UGB) zu ermittelnde Jahresüberschuss (§ 231 Abs 2 Z 22 UGB) vor Steuern (also unter Hinzurechnung der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, § 231 Abs 2 Z 21 UGB). Eine Beteiligung am Vermögen, dem Firmenwert, den stillen Reserven oder am Liquidationserlös ist ausgeschlossen. Eine Verlustbeteiligung ist ausgeschlossen.
- c) Der Gewinnanteil ist 14 Tage nach Vorlage der Feststellung durch den Gewinntreuhänder, jedenfalls jedoch 11 Monate nach Ende des Geschäftsjahres zur Zahlung fällig.
- d) Der Unternehmer hat spätestens 9 Monate nach Ende des Geschäftsjahres dem Gewinntreuhänder den von einem Wirtschaftstreuhänder im Sinne des Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz erstellten Jahresabschluss (samt Prüfungsbericht, soweit einer erstellt wurde) sowie eine detaillierte, nachvollziehbare Berechnung des Gewinnanteiles zu übermitteln. Der Gewinntreuhänder stellt binnen eines Monats nach Erhalt der Unterlagen mit bindender Wirkung für beide Vertragspartner die Höhe des Gewinnanteiles fest. Der Unternehmer ist verpflichtet, über alle Einzelheiten im Zusammenhang mit der vorliegenden Kapitaleinlage über dessen Anfrage dem Gewinntreuhänder oder von ihm namhaft gemachten Personen jederzeit - auf eigene Kosten des Unternehmens - Auskunft zu erteilen und Einsicht in seine Bücher und Unterlagen in dem für die Beurteilung des Geschäftsfalles (einschließlich der Gewinnbeteiligung) notwendigen Umfang zu gewähren. Der Stille Gesellschafter ist berechtigt, die abschriftliche Mitteilung des Jahresabschlusses zu verlangen und dessen Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Schriften zu prüfen. Dem Stillen Gesellschafter steht das Recht im Sinne des § 183 Abs. 3 UGB zu.
- e) Zum Gewinntreuhänder wird einvernehmlich die ***25***, ***22***, bestimmt. Deren Kosten trägt das Unternehmen.

III.

Pflichten des Unternehmers

Der Unternehmer ist verpflichtet,

- a) vor der Durchführung rechtlicher oder wirtschaftlicher Veränderungen des Unternehmens (Rechtsformänderung, Verschmelzungen oder Spaltungen, Einbringung von Teilbetrieben oder des ganzen Geschäftsbetriebes des Unternehmers, Aufgabe oder Änderungen von Unternehmensgegenstand oder Geschäftsbetrieb etc.), welche die Position des Stillen Gesellschafter wesentlich beeinträchtigen, die Zustimmung des Stillen Gesellschafter einzuholen. Die Einholung hat mit eingeschriebenem Brief mindestens 4 Wochen vor Durchführung der Maßnahmen zu erfolgen; sie gilt als erteilt, wenn nicht binnen 2 Wochen nach Erhalt des Briefes seitens des Stillen Gesellschafter schriftlich Widerspruch erhoben wird;
- b) die geleistete Kapitaleinlage über die Dauer der Gewinnbeteiligung im Unternehmen zu verwenden, und seine Geschäfte mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu betreiben, insbesondere auch mit dieser Sorgfalt die Rechte des Stillen Gesellschafter zu wahren, die sich aus dem Gesetz und diesem Vertrag ergeben.

IV

Außerordentliche Kündigung

Die Gewinnbeteiligung kann vom Stillen Gesellschafter jederzeit mit der Wirkung gekündigt werden, dass der offene Kapitalbetrag binnen 14 Tagen zur Gänze an den Stillen Gesellschafter zurückzuzahlen ist, wenn der Unternehmer gegen die in dieser Vereinbarung enthaltenen Verpflichtungen (insbesondere Punkte II. und III.) verstößt oder die Mittel widmungswidrig verwendet. Die Gewinnbeteiligung kann vom Unternehmer und vom Stillen Gesellschafter vorzeitig unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist zum 30.6. oder zum 31.12. eines jeden Jahres gekündigt werden, wenn der Gewinnbeteiligte, der gleichzeitig Arbeitnehmer des Unternehmers war, das Dienstverhältnis zum Unternehmer beendet hat. Die Gewinnbeteiligung kann vom Unternehmer zu vorstehenden Bedingungen auch gekündigt werden, wenn nachhaltige Meinungsverschiedenheiten über zustimmungspflichtige Geschäfte (Punkt III. a) bestehen.

Die Gewinnbeteiligung kann vom Stillen Gesellschafter, der gleichzeitig Arbeitnehmer des Unternehmers ist, vorzeitig unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist zum 30.6. oder zum 31.12. eines jeden Jahres gekündigt werden, um unverschuldete materielle Härtefälle auf Seiten des Stillen Gesellschafter zu vermeiden. Die Bestimmungen über die (anteilige) Gewinnbeteiligung des Stillen Gesellschafter einschließlich der Fälligkeit des Gewinnanteils und der Feststellung durch den Gewinntreuhänder gelten auch für das Geschäftsjahr, während dessen die Kapitaleinlage zurückgezahlt wurde, unverändert weiter.

V.

Sonstiges

Sämtliche Rechte und Pflichten auf diesen Vertrag gehen auf allfällige Rechtsnachfolger über. Die stille Beteiligung bleibt im Falle der Durchführung von Strukturänderungen (wie z.B. Umgründung des Unternehmens) bestehen, wenn sie nicht entsprechend den Bedingungen dieses Vertrages ausdrücklich gekündigt wird.

Der Gewinnbeteiligte ist verpflichtet, während der Dauer seiner Beteiligung keine selbständige Tätigkeit im Geschäftsbereich des Unternehmers auszuüben.

VI.

Schlussbestimmungen

- a) Die Rechte und Pflichten der Vertragspartner aus dieser Vereinbarung können nur mit schriftlicher Zustimmung des jeweils anderen Teils abgetreten oder sonst übertragen werden.
- b) Abänderungen und Ergänzungen des Vertrages bedürfen der Schriftform.
- c) Soweit in diesem Vertrag nicht anders vereinbart gelten die Bestimmungen des UGB.
- d) Der Unternehmer ist verpflichtet, unverzüglich nach Zuzählung der Kapitaleinlage den Vertrag beim zuständigen Finanzamt anzuzeigen.
- e) Für alle Rechtsstreitigkeiten aus dieser Vereinbarung, einschließlich von Streitigkeiten über die Frage ihres Zustandekommens, wird als ausschließlicher Gerichtsstand das sachlich zuständige Gericht vom Sitz des Unternehmens vereinbart.
- f) Das Original dieser Vereinbarung bekommt Herr ***2*** ***3***. Die Firma ***Bf1*** erhält eine beglaubigte Kopie.

1.3. Für die Jahre 2014 bis 2016 wurden jeweils inhaltsgleiche Vereinbarungen abgeschlossen, lediglich im Jahr 2016 liegt die erstmalige ordentliche Kündigungsmöglichkeit 3 Jahre und nicht fünf Jahre nach dem Jahr der Begründung der stillen Beteiligung.

1.4. Wie die im Firmenbuch abrufbaren Jahresabschlüsse zeigen, hatte die Bf. im Jahr 2013 im Durchschnitt 7 Arbeiter, im Jahr 2014 und im Jahr 2015 im Durchschnitt 11 Arbeitnehmer/innen, davon 8 Arbeiter und 3 Angestellte sowie im Jahr 2016 12 Arbeitnehmer/innen beschäftigt.

Die vom GKK Prüfer angeforderten Lohnkonten ergeben folgendes Bild:

- Im Jahr 2013 waren 2 Geschäftsführer, 4 Installateure, 1 Haustechnikplaner, 1 Büroangestellter, 2 Lehrlinge, ein Pflichtpraktikant und eine Reinigungskraft tätig.
- Im Jahr 2014 kam ein Installateur und ein Lehrling sowie eine Bürokauffrau dazu.
- Im Jahr 2015 fiel die Reinigungskraft weg.

Herr ***2*** ***3***, geb. ***13***, ist bei der Bf. seit 27.04.2011 als Installateur mit einem Gehalt von EUR 2.152,01 mit 35 Wochenstunden beschäftigt.

Herr ***23*** ***7***, geb. ***14***, ist ebenfalls bei der Bf. seit 27.04.2011 mit dem gleichen Gehalt und der gleichen Wochenstundenanzahl beschäftigt.

Die beiden anderen im Jahr 2013 tätigen Installateure, ***15*** ***10***, geb. ***16***, und ***17*** ***9***, geb. ***18***, sind später bei der Bf. eingetreten: ***15*** ***10*** am 05.03.2012 mit 38,50 Wochenstunden zu EUR 2.254,50 und ***17*** ***9***, am 10.09.2021 mit 38,5 Wochenstunden zu EUR 2.254,50.

1.5. Herr ***3*** ist der einzige angestellte Installateur bei der Bf., der selbständig die Kundenbetreuung vom Erstkontakt bis zur Angebotslegung sowohl im Privat- wie Großkundenbereich durchführt. Der Angebotslegung hat immer eine Planung vorauszugehen. Sonst haben dies nur die Geschäftsführer der GmbH getan.

2. Beweiswürdigung

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten, den beim Prüfer der österreichischen Gesundheitskasse eingeholten Prüfungsunterlagen, einer Einsicht in den Internetauftritt der Bf., der Vorhaltsbeantwortung und der Befragung des anwesenden Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung.

Die Formulierung, warum lediglich Herrn ***3*** eine stille Beteiligung eingeräumt wurde, wurde zwar im Laufe des Verfahrens mehrfach geändert. Für das BFG war dennoch glaubhaft, dass es sich dabei lediglich um die Nennung verschiedener Ausprägungsmerkmale ein und derselben Tätigkeit handelt. In der mündlichen Verhandlung hat der Geschäftsführer der Bf. glaubhaft und für das BFG schlüssig geschildert, dass Herr ***3*** der einzige angestellte Installateur bei der Bf. ist, der neben den Geschäftsführern auch selbständig Angebote erstellt.

3. Rechtsgrundlagen:

Gem. § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 idF der Beschwerdejahre 2013 bis 2016 sind von der Einkommensteuer befreit 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 1.460,00 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.

Mit BGBl I 2015/118 wurde ab der Veranlagung 2016 der Betrag von EUR 1.460,00 auf EUR 3.000,00 angehoben.

4. Rechtliche Beurteilung - Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gem. § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 :

4.1. Zufluss

Im Beschwerdefall hat die Bf. ihrem Arbeitnehmer; Herrn ***3***, jährlich eine Beteiligung/Forderung an der Bf. im Wert von EUR 1.460,00 eingeräumt. Technisch hat die Bf. dazu eine Verbindlichkeit gegenüber Herrn ***3*** mit einem Lohnaufwand (= Betriebsausgabe) als Gegenbuchung eingebucht.

Die Zuwendung von Vermögensvorteilen wegen eines Dienstverhältnisses, wozu auch die unentgeltliche oder verbilligte Abgabe von Beteiligungen/Forderungen an einen Arbeitnehmer gehört, durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer führt zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die, wenn keine Steuerbefreiung greift oder sie nicht als nicht steuerbar gelten, auch steuerpflichtig ist.

Voraussetzung für eine Zuordnung eines Vermögensvorteiles als Einnahme an einen Arbeitnehmer ist, dass der Vermögensvorteil dem Arbeitnehmer zugeflossen ist. Zugeflossen ist nach § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 eine „Einnahme“, sobald der Empfänger über sie tatsächlich und rechtlich verfügen kann, sodass sich der Zufluss wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt. Dazu muss die Einnahme tatsächlich in das Vermögen des Arbeitnehmers übergegangen sein, der Arbeitnehmer muss über die Einnahme „frei verfügen“ können (Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 19 Rz 8).

Im Beschwerdefall kann Herr ***3*** grundsätzlich jederzeit ab Einräumung der Beteiligung/Forderung über diese rechtlich und wirtschaftlich frei verfügen. Der vertraglich vereinbarte Kündigungsverzicht für 5 Jahre bzw. 3 Jahre (stille Beteiligung aus dem Jahr 2016)

nach dem Jahr der Begründung der stillen Beteiligung sowie die Zustimmungspflicht für die Übertragung der stillen Beteiligung an einen Dritten durch die Bf. ändert daran nichts.

Es ist daher von einem Zufluss von EUR 1.460,00 pro Jahr jeweils mit Abschluss der Vereinbarung auszugehen.

Der zugeflossene geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen Einräumung der Beteiligung/Forderung stellt dem Grunde nach einen sonstigen Bezug dar und erhöht das Jahressechstel nicht. Steuerfrei ist diese Zuwendung nur, wenn die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 vorliegen.

4.2. Vorliegen einer echten stillen Beteiligung?

4.2.1.

Nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung ist nur der Erwerb von Kapitalanteilen(Beteiligungen) am Unternehmen des Arbeitgebers steuerfrei.

Diese Bestimmung, die seither bereits mehrfach novelliert wurde (KMOG, BGBl I 2/2001, Wachstums- und Beschäftigungsgesetz 2005, zuletzt durch BGBl I 103, BGBl. I Nr. 118/2015) wurde im Zuge der Steuerreform 1993 eingeführt und soll die Mitarbeiterkapitalbeteiligung fördern. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage gibt der Gesetzgeber als Intention für die Schaffung des neuen § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG an, dass durch diese Maßnahme dem Arbeitgeber Risikokapital zur Verfügung gestellt wird und gleichzeitig eine stärkere Bindung des Arbeitnehmers an das Unternehmen hergestellt werden soll (Vgl. Haslinger, Mitarbeiterbeteiligung und der Begriff der Beteiligung im Steuerrecht, RWZ 1995/1, Seiten 383 ff.).

Die Gesetzesstelle spricht von der „Abgabe von Beteiligungen“, definiert allerdings nicht, was als Beteiligung zu verstehen ist. Welcher Begriffsinhalt dem Gesetzgeber vorschwebte, ist in den Erl zur RV nachzulesen (abgedruckt in ÖStZ 1994/N. 1/2/Seite 8f.):

- Aktien und Partizipationsscheine am Unternehmen des Arbeitgebers oder an einem mit diesem Unternehmen verbundenen Konzernunternehmen,
- Anteile an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,
- Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung,
- echte stille Beteiligung.

In den Erl zur RV werden vom Beteiligungsbegriff ausdrücklich ausgeschlossen Beteiligungen als Mitunternehmer, weil in diesem Fall wegen § 23 Z 2 EStG 1988 keine Dienstnehmereigenschaft gegeben ist und auch Forderungswertpapiere, unabhängig davon, ob sie einen Anspruch auf eine Gewinnbeteiligung oder auf eine Verzinsung begründen.

Dagegen schließt Haslinger, aaO, aus der Tatsache, dass auch echte stille Beteiligungen begünstigungsfähig sind, sowie aus dem Zweck der Norm (Risikokapitalbeteiligung und Arbeitnehmerbindung), dass jedes langfristige nachrangige Fremdkapital, dass gewinnabhängig verzinst wird, der Begünstigung unterliegen müsste (Vgl. Doralt, EStG, 18. Auflage, § 3 Rz 146).

4.2.2.

Der Begriff der echten stillen Beteiligung im Steuerrecht knüpft an am Begriff der stillen Beteiligung im Unternehmensrecht (§§ 179 bis 188 UGB), erfasst aber auch Beteiligungen nach Art eines stillen Gesellschafters (Doralt, EStG, 16. Auflage, § 27 Rz 108).

Die stille Gesellschaft wird vom Gesetz umschrieben als eine Beteiligung eines stillen Gesellschafters an einem Handelsgewerbe, das ein anderer betreibt, durch Leistung einer Vermögenseinlage, die in das Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes übergeht (§ 179 UGB). Die stille Gesellschaft verbindet gesellschaftsrechtliche und darlehensähnliche Elemente. Sie ist reine – nicht rechtsfähige – Innengesellschaft. Die stille Gesellschaft besitzt kein Gesellschaftsvermögen und hat keine Firma, sie wird daher auch nicht in das Firmenbuch eingetragen (Hochedlinger in Jabornegg/Artmann, UGB2, § 179 Rz 4).

Im Beschwerdefall wurde als Vermögenseinlage eine Geldeinlage geleistet, die gewinnabhängig, allerdings mit einer Obergrenze von EUR 250,00 wertgesichert pro Jahr, ist.

Als Darlehen gilt die Hingabe vertretbarer Sachen (in erster Linie Geld) ins Eigentum des Empfängers verbunden mit der Verpflichtung zur Rückgabe von Sachen gleicher Art und Güte. Beim Darlehen handelt sich um einen Realvertrag, zu dessen Zustandekommen die Willensübereinstimmung und die Übergabe der als Darlehen gegebenen Sache erforderlich ist. Entgegen der Meinung der steuerlichen Vertretung der Bf. kann diese Übergabe auch durch die erfolgte und beschriebene Buchung in der Buchhaltung der Bf. erfolgen. Von einem partiarischen Darlehen wird gesprochen, wenn die Vergütung für die Kapitalüberlassung nicht in einer festen, sondern in einer vom Gewinn des Unternehmens, Betriebes oder Teilbetriebes abhängigen Verzinsung besteht.

Stille Gesellschaft und partiarisches Darlehen haben gemeinsam, dass Geld zur Nutzung überlassen wird. Das partiarische Darlehen weist ebenso wie die stille Beteiligung eine gewinnabhängige Verzinsung für das überlassene Kapital auf. Im Beschwerdefall nimmt Herr ***3*** aufgrund des vertraglich vereinbarten Verlustausschlusses überdies wie der partiarische Darlehensgeber nicht am Verlust der Bf. teil.

Die Verlustbeteiligung des Stillen ist jedoch das einzige Merkmal, dessen Vorliegen eine Qualifikation als Darlehen mit Sicherheit ausschließt (Hochedlinger-Fuchs, Stille Gesellschaft (2007), Rz 1/207). Da im Beschwerdefall die Verlustbeteiligung vertraglich abbedungen wurde, verneint das Finanzamt aus diesem und weiteren Gründen das Vorliegen einer stillen

Beteiligung. Es sieht in den getroffenen Vereinbarungen vielmehr die Voraussetzungen eines partiarischen Darlehens erfüllt. Mit Hinweis auf die Erläuternden Bemerkungen und die Lohnsteuerrichtlinien 2002 kann daher nach Ansicht des Finanzamtes mangels Vorliegen einer stillen Beteiligung im Beschwerdefall die Steuerfreiheit nicht zur Anwendung kommen.

4.2.3.

4.2.3.1.

Die stille Gesellschaft wird in den §§ 179 bis 188 UGB geregelt. Als bloße Innengesellschaft unterliegt die stille Gesellschaft in noch weiterem Umfang als die OG oder die KG dem Grundsatz der Vertragsfreiheit. Die gesetzlichen Regeln sehen weder eine Beteiligung des Stillen am Geschäftsvermögen noch an der Geschäftsführung – dh. keine über § 183 UGB hinausreichenden Mitverwaltungsrechte – vor und beschränken sich auf die Normierung einer Gewinn- und Verlustbeteiligung (Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth M., Handbuch zum Gesellschaftsrecht, Lexis Nexis ARD Orac, Rz 1391).

Nicht vertraglich abdingbar sind die Beteiligung des Stillen am Gewinn (§ 181 UGB), die konkursrechtlichen Vorschriften der §§ 187 Abs. 2 und 188 UGB, sowie das Recht zur Kündigung der Gesellschaft durch einen Gesellschafter aus wichtigem Grund (§ 184 Abs. 1 UGB) ebenso wie das Kündigungsrecht eines Gläubigers des Stillen gemäß § 184 iVm § 135 UGB (Hochedlinger/Fuchs, aaO, Rz 1/31).

4.2.3.2.

Wird der Verlust, wie im Beschwerdefall ausgeschlossen, ist eine auch von der Literatur als schwierig erachtete Abgrenzung einer stillen Gesellschaft von einem (partiarischen) Darlehen (Vgl. z.B. Straube in Straube HGB I² Rz 31 zu § 178 HGB) vorzunehmen. Dabei sind alle Umstände des Einzelfalles und das sich daraus ergebende Gesamtbild maßgeblich (vgl. Kastner-Doralt-Nowotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts⁵ 163 mwN in FN 9; Neuner, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht 87 F 1; Trenker in U. Torggler, UGB³ (2019) § 179 Rz 5). Für das Gesamtbild sind Vertragsinhalt, Vertragszweck und wirtschaftliche Zielsetzungen im Einzelfall vor allem dahin zu würdigen, ob bloße Kreditierung oder gemeinsame Gesellschaftsinteressen überwiegen (VwGH vom 16.04.1991, 90/14/0120).

Lehre und Rechtsprechung ziehen für diese Prüfung regelmäßig eine Reihe von Kriterien heran wie Kontrollrechte, Betriebspflichten des Unternehmensinhabers und atypische Gestaltungen (vgl. V.Appl in Straube, Wiener Kommentar zum UGB, 40. Lieferung). Nach Trenker in U. Torggler (Hrsg.), UGB³, § 179 Rz 5 sprechen Verlustbeteiligung wohl sogar zwingend, Atypizität iSv Geschäftsführerbefugnissen oder Unternehmenswertbeteiligungen sehr deutlich, Kontroll- und Geschäftsführungsrechte des Investors (§ 183), Betriebspflicht des Unternehmers und Abtretungsverbot der Beteiligung immerhin tendenziell für eine stille Gesellschaft; Ausschluss

der Verlustbeteiligung, Mindestverzinsung und Besicherung indizierend indes Darlehen. Nach Hochedlinger in Hochedlinger/Fuchs, aaO, Rz 1/207ff) beschreiben die in der Literatur als Abgrenzungskriterien genannten Merkmale allerdings meist die Rechtsfolgen der Qualifikation eines Rechtsverhältnisses als (partiarisches) Darlehen oder (stille) Gesellschaft.

Nach der Rechtsprechung (VwGH vom 16.04.1991, 90/14/0120) sind für die strittige Abgrenzung auch die Vertragspunkte heranzuziehen.

4.2.3.3.

Für die Abgrenzung ist im Beschwerdefall auf nachfolgende Aspekte einzugehen. Diese sprechen bei einer Gesamtwürdigung nach Ansicht des BFG insgesamt für die Annahme einer stillen Beteiligung.

a.

Der Vertrag im Jahr 2013 ist von einem Notar errichtet worden und trägt die Bezeichnung „Vereinbarung über die Errichtung einer stillen Gesellschaft“. Diesen beiden Umständen kann nicht jede Indizwirkung abgesprochen werden. Die darauf folgenden Verträge für die Jahre 2014 bis 2016 sind inhaltsgleich.

b.

Im Beschwerdefall wurde der stille Gesellschafter von der Verlustteilnahme vertraglich ausgeschlossen. Sein Gewinnanteil wurde mit 0,2% des Jahresgewinnes (Näheres weiter unten) festgelegt, aber wertgesichert mit EUR 250,00 jährlich gedeckelt.

Mit dem Verlustausschluss und mit der Gewinnbegrenzung ist ein Indiz für das Vorliegen eines partiarischen Darlehens gegeben.

Nach § 181 Abs. 1 UGB ist die vereinbarte Verlust- und Gewinnzuweisung maßgeblich, sofern sich diese nicht als unangemessen erweist. Gem. § 181 Abs. 2 UGB kann der Gesellschaftsvertrag bestimmen, dass der stille Gesellschafter nicht am Verlust beteiligt ist; seine Beteiligung am Gewinn ist jedoch zwingend.

Grundlage für die Beurteilung der Angemessenheit der Gewinnzuweisung bildet das Verhältnis der Werte der Beitragsleistung, dh. vor allem das Verhältnis der Einlage zum Unternehmensvermögen (Trenker in U. Torggler, aaO, § 181 Rz 2). Im BFG-Erkenntnis vom 21.06.2021, RV/2101103/2016, in dem die Angemessenheit der Gewinnbeteiligung bei einer stillen Gesellschaft geprüft wurde, wurde bei einer Kapitalbeteiligung von EUR 1.460,00 – eine solche liegt auch im Beschwerdefall vor - ein Gewinnanteil iHv 0,2% als angemessen eingestuft. Daher wird auch im Beschwerdefall mangels anderer Anhaltspunkte von einer solchen Angemessenheit ausgegangen.

Bei einer stillen Gesellschaft kann der Verlust, so wie es im Beschwerdefall vereinbart ist, ausgeschlossen werden. Die Vereinbarung einer Gewinnbeteiligung ist jedoch zwingend. Es genügt jedoch, wenn ein Mindest- und Höchstgewinn für den stillen Gesellschafter vereinbart wird (Trenker in U. Torggler (Hrsg.), aaO, § 181 Rz 4). Ein gewinnabhängiges Schwanken des Ertrages zwischen festgelegten Bandbreiten ist daher zulässig (Hochedlinger/Fuchs, aaO, Rz 2/44; Jakom/Marschner EStG 2021, § 27 Rz 85). Hochedlinger in Jabornegg/Artmann, aaO, § 181 Rz 4 nennt als unstrittig die Vereinbarung eines (garantierten) Höchstgewinns, also die Deckelung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters, da der stille Gesellschafter hier sehr wohl die „Gefahr des Unternehmens“ mitträgt.

Im Beschwerdefall beträgt die Gewinnspanne zwischen 0% und 17,12%. Im Beschwerdefall kommt es daher zur vorhinein erwähnten Deckelung. Die Gewinnspanne bewegt sich in einem Bereich, der durch alternative Anlageformen (zB. Sparbuch, Fonds) nicht erreichbar ist und in der der stille Gesellschafter das Geschäftsrisiko „mitlebt“. Nach Ansicht des BFG ist eine Begrenzung des Gewinnes überdies durch den Verlustausschluss im Hinblick auf die dadurch bewirkte Risikominderung für den stillen Gesellschafter rechtfertigbar. Wenn der Arbeitnehmer nicht ein größeres Risiko durch die Verlustteilnahme trägt, soll er auch nicht die Chance eines „unbegrenzten“ Gewinnes haben. Zudem besteht die Gewinnbeteiligung am gesamten Unternehmen, was für eine stille Gesellschaft spricht.

Als Grundlage für die Berechnung des Gewinnanteils wird gemäß Punkt II lit. b der Vereinbarung der Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag unter Hinzurechnung der Ertragsteuern herangezogen. Aufgrund des nachfolgenden Satzes – Eine Beteiligung am Vermögen, dem Firmenwert, den stillen Reserven oder am Liquidationserlös ist ausgeschlossen. –nimmt der stille Gesellschafter an Wertsteigerungen oder Wertverminderungen nicht teil, wenn der Gewinn oder Verlust nicht auf dem Geschäftsbetrieb beruht. Somit wird bei der hier vorliegenden typischen stillen Gesellschaft der Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag vor Steuern durch entsprechende Korrekturen anzupassen sein (Hochedlinger in Jabornegg/Artmann, aaO, § 182 Rz 3). Dies entspricht dem Grundkonzept der stillen Beteiligung (Nowotny in Kalss/Nowotny/Schauer, Österreichisches Gesellschaftsrecht² (Stand 1.6.2017, rdb.at), Rz 2/1087). Es ist daher die Übernahme dieses Grundkonzepts durch die Bf. in Form der Rückzahlung nur der Einlage bei Kündigung bzw. Auflösung der stillen Gesellschaft nicht zu beanstanden (§ 186 Abs. 1 UGB).

Wenn das Finanzamt einwendet, dass diese Nichtteilnahme an den Wertsteigerungen des Unternehmens ein Indiz für ein partiarisches Darlehen sei, so gilt zu bedenken, dass nach herrschender Rechtsprechung des VwGH eine atypisch stille Beteiligung anzunehmen ist, wenn der (atypisch) Stille nicht nur am Erfolg (Gewinn, Verlust), sondern auch an den stillen Reserven und am Firmenwert des Geschäftsherrn (Beteiligung am Betriebsvermögen) beteiligt ist (Hochedlinger/Fuchs, aaO, Rz 2/154). Eine solche atypisch stille Gesellschaft mit betrieblichen Einkünften führt steuerrechtlich allerdings zum Vorliegen einer Mitunternehmerschaft. Dies

hätte zur Konsequenz, dass der Mitarbeiter aufgrund seiner atypisch stillen Beteiligung seinen steuerrechtlichen Status als Arbeitnehmer verliert. Seine Gehaltszahlung würde in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden. Es wäre eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung erforderlich (Haslinger, Mitarbeiterkapitalbeteiligung, Orac, 1997, Seite 141). Müsste dieses Erfordernis – Teilnahme an den Wertveränderungen bei den stillen Reserven und beim Firmenwert – vorliegen, so würde die Anerkennung der stillen Beteiligung als Mitarbeiterbeteiligung zum toten Recht, weil der damit einhergehende Verlust der Arbeitnehmerstellung die Steuerbefreiung gem. § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 unmöglich macht, da diese den Arbeitnehmerstatus voraussetzt.

Der Umstand, dass Mitarbeiter unabhängig von (und ohne Änderung) der jeweiligen Rechtsform des arbeitgebernden Unternehmens als stille Gesellschafter beteiligt werden können, macht die stille Gesellschaft - gerade für Klein- und Mittelbetriebe – zu einem für die Mitarbeiterbeteiligung sehr gut geeigneten Instrument (Haslinger, aaO, Seite 138). Dies würde ihnen dadurch genommen.

c.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist der gemeinsame Geschäftszweck nicht definiert, wobei darin aber das wesentliche Element für das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses liege. Dem ist zu entgegnen, dass der gemeinsame Zweck jeder stillen Gesellschaft in der Erzielung eines aufzuteilenden Gewinns liegt (Trenker in U. Torggler, UGB³ (2019) § 179 Rz 13). Daher ist die Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters (181 Abs. 2 HS 2 UGB) auch unabdingbare Voraussetzung für eine stille Gesellschaft. Dazu ist die Leistung und die Belassung eines Beitrages, üblicherweise in Form einer Einlage, im Sinne einer Förderung des gemeinsamen Zwecks für die Dauer der stillen Gesellschaft notwendig und ausreichend (Trenker in U. Torggler, UGB³ (2019) § 179 Rz 13). Eine explizite Erwähnung dieses Gesellschaftszwecks in der Vereinbarung ist nicht erforderlich.

Der gemeinsame Zweck – die Gewinnerzielung – beinhaltet die Betriebspflicht für den Geschäftsinhaber. Er hat diese Pflicht mit der eigenüblichen Sorgfalt nachzukommen und die Geschäfte in den für vergleichbare Unternehmen üblichen Grenzen abzuwickeln (Hochedlinger in Hochedlinger/Fuchs, aaO, Rz 1/108).

Im Beschwerdefall ergibt sich diese Betriebspflicht ausdrücklich aus Punkt III lit.b der Vereinbarung. Aus der Betriebspflicht kann rückgeschlossen werden, dass im Beschwerdefall ein gemeinsamer Zweck vorliegt. Ein Darlehensgeber hat hingegen keinen Anspruch auf den Betrieb des Unternehmens.

d.

Beim Grundkonzept der stillen Gesellschaft obliegt die Geschäftsführung allein dem Geschäftsinhaber. Die Verpflichtung des Geschäftsinhabers zu einer den Gesellschaftszweck fördernden Geschäftsführung hat zur Folge, dass der Geschäftsinhaber ohne Zustimmung des Stillen sein Unternehmen nicht einstellen oder veräußern darf, zumal diesfalls die Erreichung des Gesellschaftszwecks unmöglich würde (Hochedlinger in Hochedlinger/Fuchs, aaO, Rz 1/109). Dieser Verpflichtung Rechnung tragend sieht Punkt III. lit a. der Vereinbarung vor, dass vor rechtlichen und wirtschaftlichen Veränderungen die Zustimmung des stillen Gesellschafters einzuholen ist. Wird dies pflichtwidrig nicht getan, hat der stille Gesellschafter gem. Punkt IV der Vereinbarung ein außerordentliches Kündigungsrecht.

e.

Der stille Gesellschafter kann auch verlangen, dass seine Einlage zweckentsprechend verwendet wird (Hochedlinger/Fuchs, aaO, Rz 1/209). Auf diese Verwendung wurde in Punkt III lit b. der Vereinbarung Bezug genommen.

f.

Gem. Punkt VI. lit. a Schlussbestimmungen der Vereinbarung kann eine Übertragung bzw. Abtretung der stillen Beteiligung nur mit Zustimmung des jeweils anderen Teils erfolgen. Dies ist Ausdruck der im Innenverhältnis bestehenden gesellschaftsrechtlichen Bindung bei stillen Gesellschaften (Hochedlinger in Hochedlinger/Fuchs, aaO, Rz 1/209. Hingegen kann der Darlehnsgeber seine Forderung jederzeit abtreten.

g.

Während ein auf unbestimmte Zeit gewährtes Darlehen jederzeit durch ordentliche Kündigung in angemessener Frist aufgelöst werden kann, gelten vorliegend für die stille Gesellschaft die Bestimmungen der §§ 184 iVm 132 UGB., wonach eine ordentliche Kündigung einer auf unbestimmte Zeit geschlossenen stillen Gesellschaft nur zum Ende eines Geschäftsjahres unter Einhaltung einer sechsmonatigen Frist möglich ist. In Punkt II der Vereinbarung wird festgehalten, dass die Gewinnbeteiligung und damit die stille Beteiligung auf unbestimmte Zeit vereinbart ist. Für die ordentliche Kündigung wird nach einer Kündigungssperre von fünf Jahren bzw. drei Jahren (2016) die Regelung der §§ 184 iVm § 132 Abs. 1 UGB übernommen, wonach die Kündigungsfrist 6 Monate beträgt und der Kündigungstermin jeweils das Jahresende ist.

Liegt ein wichtiger Grund vor, so kann aufgrund der zwingenden Bestimmung des § 184 Abs. 1 UGB die stille Gesellschaft jederzeit ohne Einhaltung einer Frist gekündigt werden, mag auch anderes vereinbart worden sein.

h.

Die anderen getroffenen Regelungen in der Vereinbarung, insbesondere die Kontrollrechte, folgen dem Gesetzesinhalt der §§ 179 bis 187 UGB. Dem stillen Gesellschafter wurden überdies im Punkt II. lit. d der Vereinbarung die im § 118 UGB dem von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter eingeräumten weiteren Rechte in der Vereinbarung gewährt (Vgl. § 183 Abs. 2 UGB).

i.

Das in Punkt V letzter Satz der Vereinbarung vereinbarte Konkurrenzverbot kann nach Auffassung des BFG durchaus als Ausfluss der gesellschaftlichen Treuepflicht angesehen werden, sofern die Reichweite der arbeitsrechtlichen Treuepflichten nicht ebenso weit geht.

Zusammengefasst ist das BFG der Auffassung, dass bei der vorliegenden Vereinbarung die Merkmale einer stillen Beteiligung weitaus überwiegen. Die Bf. bzw. der zugezogene Notar hielt sich bei Abfassung der Vereinbarung weitgehend an das Regelstatut der stillen Gesellschaft, wie es in den §§ 179 bis 187 UGB niedergelegt wurde.

4.3. Gruppenmerkmal

4.3.1.

Die Steuerbegünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 verlangt, dass der Arbeitgeber den Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewähren muss. Gleichartige Voraussetzungen finden sich in anderen Steuerbefreiungen.

In seinem Erkenntnis zur Auslegung dieser Wortfolge hat der VwGH ausgesprochen (VwGH vom 27.07.2016, 2013/13/0069 zu § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988): „(...) Die von der belangten Behörde erwähnten Ausführungen des Finanz- und Budgetausschusses, 452 BlgNR 12. GP 2, zur EStG-Novelle 1971, BGBl. Nr. 228, bezogen sich auf eine Vorgängerbestimmung zu § 68 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 betreffend "in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit". Die Steuerbefreiung der Zuschläge sollte damals von ihrer Bindung an die Regelung der Zuschläge in lohngestaltenden Vorschriften befreit werden, wobei "eine Definition der Begriffe Normalarbeitszeit und Überstunden sowie eine Verhinderung von Mißbräuchen bei der Berechnung derselben" als notwendig erachtet wurde. Diesem Zweck diene - als Ersatz für die Bindung an eine Regelung in lohngestaltenden Vorschriften (siehe später allerdings die Formulierung in § 67 Abs. 7 EStG 1988) - u.a. das Merkmal "für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern". Die vom Ausschuss nur beispielsweise erwähnten Gruppenbildungen ("z. B. Arbeiter und Angestellte, Schichtarbeiter oder abgegrenzte Berufsgruppen, wie Chauffeure usw.") waren somit solche, die für eine Festlegung der Normalarbeitszeit nach damaligem Verständnis in Betracht kamen.

9 Die EStG-Novelle 1974, BGBl. Nr. 469, übernahm das Tatbestandsmerkmal "bestimmter Gruppen" in die Befreiungsbestimmungen betreffend Einrichtungen und Anlagen (§ 3 Z 18 EStG 1972), Zukunftssicherung (Z 20) und freiwillige soziale Zuwendungen (Z 28). Erläutert wurde dies als Ersatz für den "mehrdeutigen Begriff" einer "Mehrzahl von" Arbeitnehmern (Z 18 und 20) bzw. der "Mehrzahl der" Arbeitnehmer (Z 28) in den bis dahin geltenden Fassungen (1201 BlgNR 13. GP 12). Auch im EStG 1988 fand sich das Merkmal (zunächst nur) in § 68 sowie in den Befreiungsbestimmungen des § 3 Abs. 1 betreffend Einrichtungen und Anlagen (Z 13), Zukunftssicherung (Z 15) und freiwillige soziale Zuwendungen (Z 16 bis zur Streichung aus dieser Ziffer durch BGBl. I Nr. 155/2002).

10 Zu § 3 Abs. 1 Z 15 EStG 1988 (i.d.F. vor der Einführung der Steuerbefreiung für Mitarbeiterbeteiligung in Z 15 lit. b durch das Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818) sprach der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18. Oktober 1995, 95/13/0062, VwSlg 7039/F, unter Hinweis auf Vorjudikatur zum EStG 1972 aus, die Steuerfreiheit der durch Maßnahmen der Zukunftssicherung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber gewährten Begünstigung einer Gruppe seiner Arbeitnehmer setze voraus, dass die unterschiedliche Vorgangsweise sachlich begründbar und nicht willkürlich sei; die Gruppenmerkmale müssten betriebsbezogen sein, um die unterschiedliche Behandlung zu rechtfertigen (vgl. in diesem Sinn auch die ebenfalls zur Zukunftssicherung ergangenen Erkenntnisse vom 28. Mai 2002, 96/14/0019, 96/14/0040 und 96/14/0041).

11 Im Schrifttum wird in Bezug auf die auszulegende Voraussetzung die Ansicht vertreten, es bestehe kein Grund anzunehmen, der Gesetzgeber habe ihr in den verschiedenen Anwendungsfällen eine jeweils unterschiedliche Bedeutung beigemessen (vgl. zuletzt Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 3 Tz 20.1). Zu berücksichtigen ist dabei nun aber - anders als noch zur Zeit der erwähnten Erkenntnisse - auch der durch das Steuerreformgesetz 2009, BGBl. I Nr. 26, eingeführte Anwendungsfall der Steuerbefreiung von Zuschüssen für die Kinderbetreuung (§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988), zu dem es in der Regierungsvorlage hieß, der "Kreis der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer mit Kindern bis 10 Jahren" gelte "als Gruppe im Sinne dieser Bestimmung" (54 BlgNR 24. GP 8; vgl. auch das Beispiel in Rz 77f der LStR 2002, wonach "Innendienstmitarbeiterinnen mit Kindern bis zum 6. Lebensjahr" als "Gruppe" in Betracht kämen). Mit der Annahme des unbedingten Erfordernisses einer "Betriebsbezogenheit" der Gruppenmerkmale (vgl. etwa die LStR 2002, a.a.O., und Mayr, RdW 2009, 228) scheint dies weniger gut vereinbar zu sein als mit der Ansicht, bei der steuerlichen Begünstigung von Sozialleistungen müssten auch soziale Merkmale als Gruppenmerkmale anerkannt werden (vgl. in diesem Sinn etwa Doralt, EStG3, 1997, § 3 Tz 70). Dem erwähnten Erfordernis ("Betriebsbezogenheit") wird - im Sinne auch der zuvor zitierten Erkenntnisse von 1995 und 2002 - nur im Rahmen der Prüfung, ob die Gruppenbildung sachlich begründbar ist, Bedeutung zukommen. Eine willkürliche Gruppenbildung - etwa nach Maßstäben persönlicher Vorlieben oder Nahebeziehungen - kann nicht zur Steuerbefreiung führen. Ob die

Gruppenbildung sachlich begründbar ist, hängt im Einzelfall aber auch von der Art des mit der Gruppenzugehörigkeit verbundenen Vorteils und vom Zweck der Steuerbefreiung ab.

12 Die Regierungsvorlage zum Kapitalmarktoffensive-Gesetz, mit der die hier strittige Steuerbefreiung für nicht übertragbare Optionen eingeführt wurde, erläuterte dies als Teilaspekt der auch in anderer Hinsicht beabsichtigten Verbesserung steuerlicher Rahmenbedingungen für Mitarbeiterbeteiligungen, die zu einer erhöhten Motivation der Mitarbeiter führen und Österreich hochqualifizierte Arbeitskräfte sichern werde (358 BlgNR 21. GP 12).

13 Die vor diesem Hintergrund zu erörternde Gruppenbildung bestimmte sich im vorliegenden Fall nicht wie in den Zuwendungen für die Zukunftssicherung betreffenden Fällen der Erkenntnisse vom 28. Mai 2002 nach der unternehmensrechtlichen Stellung der Arbeitnehmer, und es stellt sich wie im Fall des Erkenntnisses vom 18. Oktober 1995 auch nicht die Frage, ob "leitende Angestellte" etwa im Sinne des § 36 Abs. 2 Z 3 ArbVG, des § 1 Abs. 2 Z 8 AZG oder des § 80 Abs. 1 AktG eine mittels sachgerechter Differenzierung gebildete Gruppe sein können. Zu beurteilen ist in Bezug auf den Beschwerdeführer, der kein "young talent" war, eine Differenzierung anhand eines weit verbreiteten Stellenbewertungssystems (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 2. Juli 2009, 2006/12/0026, und vom 20. November 2009, 2008/12/0226, zu dessen Anwendung auch auf öffentlich-rechtliche Dienstverhältnisse). Bewertet wird dabei der Arbeitsplatz, nicht die Leistung des Arbeitnehmers etwa durch Erreichen bestimmter Zielvorgaben. (...)“

Zusammengefasst ist nach der VwGH-Rechtsprechung eine Gruppe begünstigungsfähig, wenn die Gruppenbildung betriebsbezogen erfolgt, sachlich begründbar und willkürfrei ist und auch dem Zweck und der Wirkungsweise der anwendbaren Steuerbefreiung entspricht. Die sachliche Begründbarkeit kann, muss aber nicht in der Art der ausgeübten Tätigkeit liegen.

Wird, wie im Beschwerdefall, die Zuwendung nur einem Arbeitnehmer gewährt, dann ist die Zuwendung nur dann befreit, wenn dieser einzige begünstigte Arbeitnehmer eine Gruppe bildet.

4.3.2.

Im Beschwerdefall ist Herr ***3*** neben den Geschäftsführern der Bf. als einziger angestellter Installateur in der Lage, selbständig Angebote für Privat- sowie Großkunden zu planen und damit selbständig Kunden zu beraten. Er entlastet dadurch in erheblicher Weise die Geschäftsführung.

Damit unterscheidet sich Herr ***3*** mit der Art seiner ausgeübten Tätigkeit von den anderen Installateuren im Dienstverhältnis zur Bf.. Er agiert selbständig und kann Projekte alleine abwickeln ohne Anleitung, Aufsicht und Kontrolle seiner Chefs. Durch sein selbständiges

Agieren ermöglicht er der Bf., mehr Aufträge anzunehmen, weil das Nadelöhr der Auftragsplanung durch ihn vergrößert wird. Dadurch nimmt er auch direkten Einfluss auf den Unternehmenserfolg. Die direkte Einflussnahme auf den Unternehmenserfolg ist aber auch Zweck der Mitarbeiterbeteiligung. Der Arbeitnehmer soll durch die Beteiligung einen Anteil am Gewinn des Unternehmens erhalten; durch die in Aussicht stehenden Gewinnansprüche soll vice versa eine größere Identifikation und Bindung mit dem Arbeitgeberunternehmen und Motivation, am Unternehmenserfolg mitzuwirken, eintreten.

All diese Gründe sprechen nach Ansicht des BFG dafür, dass Herr ***2*** ***3*** bei der Bf. eine Gruppe bildet, deren einziges Mitglied er ist. Diese Gruppenziehung ist betriebsbezogen, sachlich begründbar, erfolgte willkürfrei und entspricht auch dem Zweck der Steuerbefreiung.

4.4.

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gem. § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 sind nach den in den Vorpunkten dargestellten Gründen erfüllt. Die Steuerbefreiung steht daher zu. Es ist für die Zuwendung der EUR 1.460,00 jährlich in den Beschwerdejahren keine Lohnsteuer, kein Dienstgeberbeitrag und kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten.

Die angefochtenen Bescheide enthalten in den Jahren 2015 und 2016 auch zwei andere, nicht bekämpfte Feststellungen betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. In diesen Jahren sind daher die Festsetzungsbescheide Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht aufzuheben, sondern lediglich dergestalt abzuändern, dass die Bemessungsgrundlage um je EUR 1.460,00 gekürzt wird. Alle anderen bekämpften Bescheide sind aufzuheben, da sie nur den beschwerdegegenständlichen Streitpunkt zum Thema haben.

5. Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Beurteilung der Frage, ob die Voraussetzungen der Steuerfreiheit gem. § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 durch Vorliegen einer stillen Beteiligung und einer Gruppe erfüllt sind, hängt primär vom konkret vorliegenden tatsächliche Geschehen und dessen Beurteilung anhand der zitierten Rechtsprechung ab. Es liegt sohin nicht die Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die ordentliche Revision ist nicht zulässig.

Linz, am 21. Dezember 2021