

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Vt*** Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung, ***Vt-Adr***, über die Beschwerde vom 28. April 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 29. März 2017 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag für die Jahre 2012 bis 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben, die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

1. 2012

Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 3.360,94 Euro in Anspruch genommen, der Säumniszuschlag wird mit 67,23 Euro festgesetzt.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 51.637,67 Euro, der Säumniszuschlag wird mit 52 Euro und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird mit 4.475,27 Euro festgesetzt.

2. 2013

Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 3.885 Euro in Anspruch genommen, der Säumniszuschlag wird mit 77,70 Euro festgesetzt.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 51.528,12 Euro, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird mit 4.465,78 Euro festgesetzt.

3. 2014

Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 4.473,94 Euro in Anspruch genommen, der Säumniszuschlag wird mit 89,48 Euro festgesetzt.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 56.402,97 Euro, der Säumniszuschlag wird mit 48,88 Euro und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird mit 4.888,26 Euro festgesetzt.

4. 2015

Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 3.156,96 Euro in Anspruch genommen, der Säumniszuschlag wird mit 63,14 Euro festgesetzt.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 46.048,95 Euro, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird mit 3.990,91 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Mit den Haftungsbescheiden vom 29. März 2017 wurde die Beschwerdeführerin für die Jahre 2012 bis 2015 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Mit den Abgabenbescheiden vom selben Tag wurden der Beschwerdeführerin für die Jahre 2012 bis 2015 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Dienstgeberbeitrag) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie der Säumniszuschlag für die nicht einbehaltene Lohnsteuer und für den Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. In den jeweiligen Bescheiden wurde unter „Begründung“ auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 29. März 2017 und allenfalls auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wurde unter „Sachverhaltsdarstellung“ ausgeführt:

„Gewinnanteile aus einer Beteiligung als stiller Gesellschafter stellen grundsätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, wobei die Höhe der Vergütung einem Fremdvergleich standhalten muss. Dieser erscheint insofern bedenklich, als für die stille Beteiligung (10.000 Euro) dem Geschäftsführer (...) alljährliche Gewinnanteile von durchschnittlich 39.000 Euro vergütet wurden. Wenn die Behörde eine Verzinsung des hingegebenen Kapitals mit 5% annimmt, so ist durchaus angemessene Fremdüblichkeit erkennbar. Demnach werden die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit 500 Euro jährlich berücksichtigt. Bei der Differenz zu den Ausschüttungsbeträgen handelt es sich um Vergütungen für Arbeitsleistungen an einen – in den wirtschaftlichen Organismus zweifelsfrei eingegliederten – wesentlich beteiligten Gesellschafter/Geschäftsführer, welche zur Gänze der Lohnnebenkostenberechnung (DB, DZ, KommSt) zu unterwerfen sind. Die Art der Tätigkeit ist dabei nicht von Bedeutung. Die

nachzuversteuernden Beträge wurden aus den Einkommensteuererklärungen des Geschäftsführers entnommen.

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein dienstgebereignetes Kraftfahrzeug (z.B. PKW, Kombi, Fiskal-LKW) für Privatfahrten zu benutzen, dann sind als monatlicher Sachbezug 1,5% der Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 € (ab 01.03.2014 720 €) anzusetzen.“

*Zu Herrn ***1*** **2*** wurde weiter ausgeführt: „Wird das Firmenauto nachweislich im Jahresdurchschnitt für Privatfahrten (einschließlich Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte) nicht mehr als 500 Kilometer monatlich benutzt, ist der Sachbezugswert im halben Betrag (maximal 300 Euro monatlich, ab März 2014 360 Euro) anzusetzen. Auf Grund einer glaubhaften Darstellung (korrektes Fahrtenbuch) der gefahrenen Privatkilometer war für die Nachverrechnung der „halbe“ Sachbezug heranzuziehen.“*

*Zu Frau ***3*** **4*** wurde festgehalten: „Geeignete Nachweise (der Sachbezugsverordnung entsprechende Fahrtenbücher, etc.), welche einen geringeren Ansatz rechtfertigen würden, konnten nicht erbracht werden. Demnach war für die Dienstnehmerin (...) der volle PKW-Sachbezug unter Berücksichtigung der geleisteten Kostenersatzes („Privatanteile“ laut Verrechnungskonten) zum Ansatz zu bringen.“*

„Einmalige, soziale Zuwendungen, die individuell bezeichneten Dienstnehmern aus einem besonderen Anlass gewährt werden, wie z.B. Geburtstagsgeschenke, Heirats- oder Geburtsbeihilfen, Pensionierung, etc. sind lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn. Im gegenständlichen Fall: Hochzeitsgeschenk.“

oder „Individuelles Weihnachtsgeschenk (Apple iPad)“

oder „Pensionsgeschenk“

oder „Geburtstagsgeschenk“

*Gegen diese Bescheide richtete sich die Beschwerde vom 28. April 2017. Darin wurde vorgebracht, die den Bescheiden zugrundeliegenden Feststellungen, der Sachbezug für Frau ***3*** **4*** und für Herrn ***1*** **2*** sowie die Lohnnebenkosten für Gewinnanteile eines stillen Gesellschaftes würden vollumfänglich bestritten. Das Prüfungsorgan habe die beiden Dienstnehmer, jedenfalls aber Herrn ***1*** **2***, einvernommen. Es werde höflich um Vorlage sämtlicher Einvernahmeprotokolle ersucht. Die Begründung für die Beschwerde werde nach Vorliegen dieser Protokolle nachgereicht.*

In Entsprechung des Mängelbehebungsauftrages vom 26. Juni 2017 teilte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 20. Juli 2017 Folgendes mit:

„Zu 1) Lohnnebenkosten für Gewinnanteile eines stillen Gesellschafters

Im Rahmen der GPLA-Prüfung wurden Gewinnanteile des stillen Gesellschafters, welche diesem für die Hingabe von Kapital, Know how und Arbeitskraft gewährt worden sind, mit Ausnahme eines geringen Zinsanteils in Höhe von € 500,- bzw. 5 % den lohnabhängigen Abgaben

unterzogen.

Das Finanzamt stützt sich dabei auf das Erkenntnis des BFG RV/7101663/2007 vom 30.1.2015. Das BFG kommt in diesem Erkenntnis allerdings zu einem vollkommen anderen Ergebnis. Es stellt den Gewinnanteil mangels Fremdüblichkeit und mangels klarer, jeden Zweifel ausschließender Regelungen dem Gewinnanteil des Gesellschafters der GmbH gleich. Denn auch an einen GmbH-Gesellschafter kann einen Gewinnanteil ausgeschüttet werden, der im Vergleich zur Stammeinlage exorbitant hoch ist. Im Erkenntnis des BFG wird jedoch nicht releviert, warum zwar ein GmbH-Gesellschafter, nicht aber ein echter stiller Gesellschafter einen im Vergleich zur Einlage sehr hohen Gewinnanteil erhalten könne. Der Bf hat das möglicherweise nicht eingewendet, weshalb das BFG keine Gelegenheit hatte, diese Frage zu klären.

Im vorliegenden Fall ist die Fremdüblichkeit im Rahmen von Betriebsprüfungen jedoch nie angezweifelt worden. Während die Zuordnung des hohen Gewinnanteils unter den im Erkenntnis dargelegten Umständen des Einzelfalles als Quasi — Gewinnausschüttung nachvollziehbar ist, ist die im Rahmen der verfahrensgegenständlichen GPLA-Prüfung beabsichtigte Umqualifizierung des Gewinnanteiles als Vergütung, welche Lohnabgaben auslösen würde, nicht nachvollziehbar. Schließlich führen sowohl Gewinnausschüttungen einer GmbH als auch Gewinnanteile des stillen Gesellschafters zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Die Aushebelung der Unterscheidung der einzelnen Einkunftsarten und die Aufhebung der Privatautonomie sowie die daraus folgende beliebige Umqualifizierung von Einkünften sind jedoch weder durch den Gesetzgeber noch durch Verwaltungspraxis und Rechtsprechung zu legitimieren. Ein solcher Fall ist auch nicht judiziert.

In ständiger Rechtsprechung judiziert der VwGH, daß „sämtliche Vergütungen“ an einen geschäftsführenden Gesellschafter den Lohnabgaben unterliegen. Diese Rechtsmeinung kann jedoch nicht dermaßen weit ausgelegt werden, daß dadurch die Grenzen der Einkunftsarten gesprengt bzw. mißachtet werden.

Es würde dem Prinzip der Rechtsstaatlichkeit widersprechen, könnte das Finanzamt nach Belieben Gewinnanteile aus einer stillen Gesellschaft als solche anerkennen, einer Gewinnausschüttung gleichstellen oder im Rahmen einer GPLA-Prüfung den Lohnabgaben unterwerfen.

Die Einkünfte des stillen Gesellschafters mögen aufgrund des dargelegten Sachverhalts als solche anerkannt werden und daher die Vorschreibung von lohnabhängigen Abgaben unterbleiben.

Zu 2) Sachbezug ***1*** ***2***

Herr ***2*** nutzt das firmeneigene Fahrzeug aufgrund entsprechender Vereinbarung zwar für private Zwecke, hat daraus aber keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis, weil er diesen Vorteil in Höhe des Sachbezugswertes dem Dienstgeber zu ersetzen hat und auch tatsächlich ersetzt. Kostenersatz für die private KFZ-Nutzung seitens des Dienstnehmers an den Dienstgeber sind nach ständiger Rechtsprechung in Abzug zu bringen. Bei einem 100 % Ersatz bleibt für einen Sachbezug kein Raum mehr.

*Unabhängig davon ist einzuwenden, daß Herr ***2*** regelmäßig Dienstfahrten von zuhause aus antritt. Die Benutzung des firmeneigenen Fahrzeugs ist daher im entsprechenden Umfang im Interesse des Dienstgebers.*

Der Ansatz eines Sachbezugs hat aufgrund des dargelegten Sachverhalts zu unterbleiben.

*Zu 3) Sachbezug KFZ—Nutzung ***3*** ***4****

*Frau ***3*** ***4*** hat vom Unternehmen ein KFZ ausschließlich für betriebliche Zwecke zur Verfügung. Eine Privatnutzung ist im Wissen um die Folgen des Sachbezugs untersagt. Sind private Fahrten überhaupt notwendig, so werden diese allein schon aus steuerlichen Gründen ausnahmslos mit betrieblichen Fahrten kombiniert — z. B. privater Einkauf und betriebliche Besorgungen, Postwege, etc..*

Der Weg von zuhause zum Dienstort wird zu Fuß zurückgelegt.

Ausflugs- und Urlaubsreisen erfolgen ausnahmslos mit dem KFZ des Ehegatten, weil dieses geräumiger, sicherer und bequemer ist.

Unabhängig davon ergibt ein Zahlenvergleich, daß die Höhe des Sachbezugs etwa 65 % der gesamten Kosten des Dienstgebers für dieses Fahrzeug betragen würde. Dies würde zu einem Vorteil des Dienstgebers führen, der durch nichts zu rechtfertigen wäre.

*Würde Frau ***4*** ein Privat-KFZ für betriebliche Fahrten benutzen und dafür KM-Geld bezahlt bekommen, würde dieser ESt-freie Kostenersatz in Höhe des KM-Geldes einen Bruchteil des Sachbezugswertes betragen. Ein und derselbe Sachverhalt führen also auf gleichheitswidrige Weise zu vollkommen ungleicher Behandlung.*

Der Ansatz eines Sachbezugs hat aufgrund des dargelegten Sachverhalts zu unterbleiben.“

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 2. März 2020 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, das Wesen einer stillen Gesellschaft liege in der entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Kapital als Dauerleistung. Eine stille Gesellschaft erfordere jedenfalls die Vereinbarung eines gewinnabhängigen Ertrages; weitere Merkmale der stillen Beteiligung seien üblicherweise eine Verlustbeteiligung, ein gemeinsamer Geschäftszweck, ein Einfluss auf die Geschäftsführung sowie Mitwirkungs- und Kontrollrechte. Zu dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Fremdüblichkeit sei nie angezweifelt worden, werde die im Zuge der Prüfung getroffene Feststellung entgegeng gehalten, wonach Gewinnanteile aus einer Beteiligung als stiller Gesellschafter grundsätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellten, wobei die Höhe der Vergütung einem Fremdvergleich standhalten müsse. Dieser erscheine insofern bedenklich, als für die stille Beteiligung (10.000 Euro) dem Geschäftsführer alljährliche Gewinnanteile von durchschnittlich 39.000 Euro vergütet würden.

Es sei für die Abgabenbehörde evident, dass die für die stille Beteiligung ausbezahlten Gewinnanteile einem Fremden in dieser Höhe nicht gewährt worden wären. Diese Fremdunüblichkeit in Zusammenschau mit dem offensichtlichen Missverhältnis zwischen der Höhe der ausbezahlten jährlichen Gewinnanteile und der Höhe des hingegebenen Kapitals führe zu einer verdeckten Leistungsentlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers.

Nach Abzug einer angemessenen Verzinsung für das hingegebene Kapital, wobei eine Verzinsung von 5% als durchaus angemessen zu werten sei, sei der verbleibende Betrag als Vergütung jeder Art für die Arbeitsleistung des Gesellschafter-Geschäftsführers zu werten. Als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer beziehe Herr ***5*** ***4*** Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988. Für die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt würden, seien Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten.

Herr ***5*** ***4*** sei als Geschäftsführer unbestritten in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert gewesen. Diesem Umstand komme bei der Beurteilung nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 entscheidende Bedeutung zu.

Die Aufteilung der ausbezahlten Gewinnanteile an den stillen Gesellschafter als Gewinnanteile aus stiller Beteiligung zum einen und Vergütung für die Arbeitsleistung als Gesellschafter-Geschäftsführer zum anderen sei zu Recht erfolgt.

Aus dem klaren Wortlaut der Sachbezugswerteverordnung und nach ständiger Rechtsprechung gälten auch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Privatfahrten. Wenn die Beschwerdeführerin vorbringe, dass Herr ***1*** ***2*** regelmäßig Dienstfahrten von zu Hause aus angetreten habe, gehe dieses Argument ins Leere, denn genau darin bestehe der Vorteil des Dienstnehmers aus dem Arbeitsverhältnis. Der Dienstnehmer erspare sich durch die Möglichkeit der Privatnutzung eines Firmenkraftwagens die Fahrt zur Arbeitsstätte und könne die Dienstfahrt gleich von zu Hause weg antreten.

Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber minderten den Sachbezugswert. Im Zuge der Prüfung seien zweimal Buchungsbelege über Kostenbeiträge des Herrn ***1*** ***2*** vorgelegt worden, zuerst ohne Unterschrift des Dienstnehmers und zu einem späteren Zeitpunkt mit einer solchen. Es sei offensichtlich, dass diese Buchungsbelege nachträglich auf Grund der durchgeführten Prüfung verfasst und unterschrieben worden seien. Erstaunlich sei in diesem Zusammenhang außerdem, dass ab dem Jahr 2016 der Sachbezug für Herrn ***1*** ***2*** korrekt durchgeführt worden sei. Des Weiteren könnten Erlösbuchungen bei der Gesellschaft die zwingend vorgeschriebene Maßnahme der Sachbezugswerteverordnung nicht ersetzen.

Betreffend Frau ***3*** ***4*** führte die belangte Behörde aus, auch die Kombination von privaten mit betrieblichen Fahrten erfülle das Kriterium einer Privatfahrt und führe zu einem steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Überdies seien bei Frau ***3*** ***4*** laut Verrechnungskonten pauschal errechnete Privatanteile als Kostenersätze des Sachbezuges zum Ansatz gebracht worden. Würde jedoch kein Sachbezug vorliegen, dann wäre wohl kaum ein „Privatanteil“ in Abzug zu bringen.

Auch das Argument betreffend Gleichheitswidrigkeit sei für die Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar. Der Vorteil aus dem Dienstverhältnis für einen Dienstnehmer bei der Privatnutzung eines Firmenkraftfahrzeuges sei evident. Im Gegensatz dazu könne bei Nutzung

eines Privatautos für betriebliche Fahrten kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis erwachsen. Vielmehr führe die Benutzung des Privatautos für betriebliche Fahrten beim Dienstnehmer zu einem wirtschaftlichen Mehraufwand (Abnutzung, Reparaturkosten, Betriebskosten, etc.). Hierfür sehe der Gesetzgeber eine Aufwandsentschädigung als nicht steuerbaren Bezug in Form des amtlichen Kilometergeldes vor.

Die in der Prüfung getroffenen Feststellungen sowie die Nachberechnung und Nachforderungen der dazugehörigen Beträge seien rechtmäßig erfolgt.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 7. April 2020. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch ***Vt***, brachte vor:

„1. Zur Anerkennung der stillen Beteiligung

Nachdem unser Mandant zu 75 % an der Tischlerei (...) GmbH (FN ...) beteiligt und als Geschäftsführer tätig ist, sind seine Geschäftsführerbezüge, soweit seine „Beschäftigung“ sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, unter § 22 Z 2 TS 2 EStG zu subsumieren. Hierbei ist strikt zwischen der Stellung als Geschäftsführer und jener als Gesellschafter zu unterscheiden. Als Gehälter und sonst. Vergütungen jeder Art iSd. Gesetzes kommen Zuwendungen dann nicht in Betracht, wenn sie nicht durch die Geschäftsführungstätigkeit, sondern durch die Stellung als Gesellschafter veranlasst sind (so auch VwGH Ra 2016/15/0059). Der Bezug unseres Mandanten als typisch stiller Gesellschafter ist gerade Ausfluss seiner Gesellschafterstellung in der stillen Gesellschaft, der er gemeinsam mit der GmbH angehört. Würde man sämtliche Zahlungen einer GmbH an Ihren Stillen als Einkünfte aus sonst. selbständiger Arbeit qualifizieren, würde man das Institut der stillen Beteiligung für GmbH-Geschäftsführer de facto abschaffen.

Es entspricht gesicherter Rechtsprechung, dass die „GmbH & Still“ eine-im Unternehmensrecht übliche Rechtsform darstellt, bei der sich GmbH Gesellschafter zusätzlich auch als Stille beteiligen (so auch VwGH 2012/15/0234, siehe auch VwGH 90/13/0292 - der Gerichtshof erörtert die Gewinnermittlung bei der atypisch stillen Beteiligung an einer GmbH und weist darauf hin, dass im Zuge der Ermittlung der Anteil des „echten Stillen“ zunächst ausgeschieden werden muss. Daraus ergibt sich die prinzipielle Anerkennung einer Beteiligung als „echter Stiller“ an einer GmbH).

In dem genannten Erkenntnis (VwGH 2012/15/0234) spricht der VwGH zudem aus, dass die Einlage des Stillen als Eigenkapital der (stillen) Gesellschaft und gerade nicht als Eigenkapital der GmbH zu werten ist. Damit koppelt der VwGH die stille Gesellschaft als Rechtsform von der GmbH als Körperschaft eindeutig ab. Rechtsbeziehungen der GmbH und Ihrer Geschäftsführer sind somit von Rechtsbeziehungen der GmbH zu Ihren Stillen zu unterscheiden. Während der Geschäftsführerbezug eines wesentlich beteiligten GmbH—Geschäftsführers unter die Einkünfte aus sonst. selbständiger Arbeit zu subsumieren ist (§ 22 Z 2 TS 2 EStG), fällt die Gewinnbeteiligung eines typisch stillen Gesellschafters unter die außerbetrieblichen Einkünfte aus Kapitalvermögen. Eine parallele Beteiligung der GmbH Gesellschafter als stille Gesellschafter kann im Übrigen auch keine Fremdunüblichkeit begründen (so auch

VwGH 2012/15/0234). Es sei darauf verwiesen, dass der echte Stille weder an der Geschäftsführung der stillen Gesellschaft teilnimmt, noch über ein uneingeschränktes Stimmrecht verfügt und auch am Vermögen der Gesellschaft (insbesondere an den stillen Reserven) nicht beteiligt ist. Vielmehr trägt unser Mandant gerade das Risiko des gänzlichen oder teilweisen Verlustes seiner Einlage (siehe zur stillen Beteiligung insbesond. Bergmann, SWK 17/2009 S 792ff). Warum die Abgabenbehörde die Höhe der Gewinnbeteiligung an die Höhe der geleisteten Einlage knüpft, ist allein vor diesem Hintergrund nicht verständlich. Eine besonders hohe Einlage birgt für den stillen Gesellschafter ein besonders hohes Risiko des Verlustes seines Einsatzes, zumal die geleistete Einlage in das Vermögen der GmbH (als Geschäftsherr der stillen Gesellschaft) übergeht. Nachdem die aktive Beteiligungsmöglichkeit des echten Stillen an der stillen Gesellschaft, von Gesetzes wegen, massiv eingeschränkt ist, kann nicht erwartet werden, dass der Stille im Gegenzug für eine (bloße) Gewinnbeteiligung, deren konkrete betragliche Höhe ihm vorher unbekannt und auch nicht schätzbar ist, eine exorbitant hohe Einlage leistet, deren Verlustrisiko er von Beginn an trägt.

Im Übrigen erscheint die Gewinnbeteiligung von 10 % für eine geleistete Einlage von € 10.000,00 nicht unverhältnismäßig.

So hat der VwGH in seinem Erkenntnis 97/13/0199 ausgeführt, dass die Nichtanerkennung der stillen Beteiligung an einer GmbH erfordert, dass die Beteiligung eines Dritten unter den bestehenden Konditionen nahezu denkmöglich wäre. Im konkreten Fall hatte sich der Stille an einer, über Jahre Verluste erwirtschaftenden, GmbH mit einer Einlage von umgerechnet rd. 14.500,00 € beteiligt und dafür eine 90%-ige Gewinn- und Verlustbeteiligung erhalten. Unter ausdrücklicher Betonung der schlechten Ertragslage der genannten Gesellschaft versagte der Gerichtshof im konkreten Fall die Anerkennung der stillen Beteiligung.

Daran anknüpfend möchten wir in Erinnerung rufen, dass die Tischlerei (...) GmbH seit vielen Jahren als intakter Betrieb mit hohen Einkünften in Erscheinung tritt. Die Leistung einer Vermögenseinlage von € 10.000,00 unter Vereinbarung einer Gewinnbeteiligung von 10 % erscheint sachgerecht, da sich die Gewinnbeteiligung ohnehin im untersten möglichen Bereich bewegt. Auch ein fremder Dritter würde sich wohl kaum mit einer Gewinnbeteiligung im einstelligen Bereich zufrieden geben, wenn er im Gegenzug dafür weder adäquate Geschäftsführungsbefugnisse oder Stimmrechte bekommt und das Risiko eines Verlustes seiner Einlage, wegen Vermögensübergang, voll zu tragen hat.

Überhaupt ist die Annahme verfehlt, dass Herr ***4*** für die Gewinnbeteiligung allein eine Einlage über € 10.000,00 geleistet hat. Vielmehr hat er neben dem Geldbetrag auch seine Arbeitskraft eingelegt. Die Einlage der Arbeitskraft ist geradezu der wesentliche Bestandteil der vorliegenden stillen Beteiligung.

Aus der oben genannten Entscheidung (VwGH 97/13/0199) erkennt man deutlich, ab welchem eklatanten Missverhältnis zwischen Einlage (rd € 14.500,00) des Stillen und dafür gewährter Gewinn-/Verlustbeteiligung (90%) der Gerichtshof das Institut der Fremdüblichkeit überhaupt bemüht. Eine Versagung der stillen Beteiligung in der hier vereinbarten Form kann daher nicht stichhaltig sein.

Überhaupt ist zur Fremdüblichkeit noch zu sagen, dass eine steuerliche Anerkennung von der hier gegenständlichen Art davon abhängt, dass die Vereinbarung nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommt, einen klaren Inhalt aufweist und unter Fremden zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden wäre (so u.a. VWGH 93/14/0192). Diese drei Kriterien sind im Hinblick auf unseren Mandanten jedenfalls erfüllt. Die stille Beteiligung unseres Mandanten besteht seit 2006, was der Abgabenbehörde mit Schreiben vom 30.01.2006 auch mitgeteilt wurde. Aus der Mitteilung gehen die geleistete Einlage (Bareinlage + Arbeitskraft) und auch die (bloße) Gewinnbeteiligung von 10 % hervor. Weitere Abreden zwischen dem Stillen und dem Geschäftsherren (GmbH), die sich von den gesetzlichen Rahmenbedingungen unterscheiden, wurden nicht getroffen, sodass sich die Gestaltung der Gesellschaft diesbezüglich aus dem Gesetz ergibt. Insbesondere obliegt die Geschäftsführung der GmbH (so auch VwGH 2007/15/0031). Nachdem sowohl die stille Beteiligung an sich als auch deren (individuell zwischen den Gesellschaftern festgelegter) Inhalt, soweit er sich nicht aus dem Gesetz ergibt, dem Finanzamt offengelegt wurden, wurde der höchstgerichtlichen Angehörigenjudikatur entsprochen. Auch zur Fremdüblichkeit der Vereinbarung wurde bereits ausgeführt, dass ein unbeteiligter Dritter eine Gewinnbeteiligung im einstelligen Bereich nicht akzeptiert hätte, zumal dem echten Stillen für das Risiko eines vollständigen Verlustes seiner Einlage, weder adäquate Geschäftsführungsbefugnisse noch adäquate Stimmrecht in der Gesellschaft zustehen. Damit bleibt als Entscheidungskriterium für das Eingehen einer stillen Beteiligung nur mehr die Höhe der „Gewinn-, bzw. Verlustbeteiligung“. Nachdem der VwGH die Fremdüblichkeit in diesem Zusammenhang nur dann aufgreift, wenn es ein eklatantes Missverhältnis zwischen geleisteter Einlage und gewährter Beteiligung gibt und diese Entscheidungen zudem Körperschaften betrafen, die allesamt überschuldet waren (siehe z.B. VwGH 94/15/0118, VwGH 97/ 13/0199), kann eine 10 %-ige Gewinnbeteiligung unseres Mandanten im konkreten Fall keine Schwierigkeiten aufwerfen.

Zu der von der Abgabenbehörde aufgegriffenen Entscheidung des BFG (RV/7101663/2007) sei angemerkt, dass sich diese nicht mit den Erkenntnissen des VwGH zur „Angehörigenjudikatur“ in Einklang bringen lässt. In keinem einzigen seiner Erkenntnisse spricht der VwGH vom Erfordernis einer „Höchstbetragsklausel für die Gewinnzuweisung“ bei stillen Gesellschaften (siehe z.B. ...). Vielmehr verlangt er für die Anerkennung entsprechender Vereinbarungen eine „fremdübliche Gestaltung“.

In der genannten Entscheidung spricht im Übrigen auch das BFG davon, dass „auch das Steuerrecht grundsätzlich an die Erscheinungsformen des Zivilrechts anknüpft“. Die Grundsätze der Angehörigenjudikatur seien zudem nur dann heranzuziehen, wenn „berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen“: Was die Gründe für solche Zweifel im hier gegenständlichen Fall angeht, hält sich die Abgabenbehörde bislang bedeckt.

Das BFG vergleicht die typisch stille Gesellschaft in seiner Entscheidung (RV/7101663/2007) zudem mit dem Darlehensvertrag und führt aus, dass der Geldgeber, für die Bereitstellung des Kapitals, Anspruch auf Entgelt hätte. Dieser Ansatz ist juristisch nicht richtig. Zwar wird auch

der Darlehensnehmer Eigentümer der übergebenen Sache, doch muss nicht zwingend vereinbart werden, dass der Darlehensnehmer für die Gewährung des Kapitals Zinsen zu zahlen habe (so auch ...). Damit unterscheidet sich der Darlehensvertrag aber brachial vom Rechtsinstitut der (typisch) stillen Beteiligung. Immerhin kann die Gewinnbeteiligung des Stillen jedenfalls nicht ausgeschlossen werden (so auch ...). Während der Darlehensvertrag den Darlehensnehmer somit jedenfalls (nur) zur Rückzahlung des gewährten Kapitals verpflichtet, zeichnet sich die stille Gesellschaft von Beginn an durch eine „Gewinnbeteiligung“ aus. Sie impliziert damit also schon ein „Mehr“ an Ausfluss für den Stillen, als es der (möglicherweise unentgeltliche) Darlehensvertrag für den Darlehensgeber tut.

Insbesondere die Höhe der Gewinnbeteiligung ist im gegenständlichen Fall strittig. Nachdem die Entscheidung des BFG, welche von der Abgabenbehörde zur Untermauerung Ihrer Rechtsmeinung angeführt wird, aber gerade in diesem Punkt von einer falschen juristischen Prämisse ausgeht, kann sie wohl kaum zum Versagen der Anerkennung der stillen Beteiligung geeignet sein.

Weiters fällt an der genannten BFG Entscheidung auf, dass die stille Beteiligung zwar zunächst mit der zivilrechtlichen Vertragsform des Darlehensvertrags verglichen, die Angemessenheit der Gewinnbeteiligung dann aber anhand kreditvertraglicher Maßstäbe geprüft wird. Der Kreditvertrag ist vom Darlehensvertrag aber strikt zu trennen, da der Kreditvertrag ein Konsensualvertrag ist, der von einer Auszahlung der Valuta gerade nicht abhängt. Vielmehr erhält der Kreditnehmer ein sogenanntes Optionsrecht. Durch Inanspruchnahme des Kreditbetrags setzt der Kreditnehmer ein vertraglich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung.

Mit der Begründung einer stillen Beteiligung ist diese Situation gerade nicht vergleichbar. Zumal die Gewinnbeteiligung des Stillen nicht ausgeschlossen werden kann, muss bei Erwirtschaftung eines solchen auch eine entsprechende Zuweisung an den Stillen erfolgen. Von einer Optionsausübung des Begünstigten, wie dies bei Kreditverträgen erforderlich ist, hängt die Gewinnbeteiligung des Stillen gerade nicht ab.

Weiters fällt an der BFG Entscheidung auf, dass die Angemessenheit mittels Anknüpfung an den Kreditzinssatz der Nationalbank geprüft wird. Neben dem juristisch nicht nachvollziehbaren Vergleich eines Kreditvertrags mit der stillen Beteiligung ist hierzu zu bemerken, dass Kreditverträge zwischen Banken und Verbrauchern gesetzlich einem strikten Schriftlichkeitsgebot unterliegen und den Unternehmer eine erweiterte Informationspflicht trifft (vgl. § 33 ff BWG). Nachdem es hier um eine Rechtsbeziehung zwischen der (...) GmbH (Unternehmer kraft Rechtsform) und Herrn (...) geht, ist für den Anwendungsbereich des BWG wie folgt auszuführen:

Der echte Stille ist gerade nicht als Mitunternehmer anzusehen und erzielt somit außerbetriebliche Einkünfte. (gute Aufbereitung der Unterscheidung in Bergmann, SWK 17/2009 S 792 ff). Demnach wäre er im Lichte des KSchG und somit auch im Anwendungsbereich des BWG als Verbraucher einzustufen. Sowohl Schriftlichkeitsgebot, als auch alle gesetzlich normierten Informationspflichten würden für Kreditverträge in dieser

Konstellation zur Geltung gelangen.

Im Gegensatz zum Kreditvertrag ist der Abschluss einer (echten) stillen Beteiligung hingegen formungebunden. Der Stille muss allerdings eine Einlage leisten, für welche er im Gegenzug am Gewinn beteiligt wird! Die inhaltliche Ausgestaltung der stillen Gesellschaft ist den Parteien vorbehalten, im Rahmen von Kreditverträgen hingegen, in einem großen Maß, gesetzlich festgelegt!

Worin das BFG einen Konnex zwischen der (echten) stillen Beteiligung und einem Verbraucherkreditvertrag erkennt, ist vor dem Hintergrund aller obigen Ausführungen nicht verständlich. Damit kann es für die Anerkennung der Gewinnbeteiligung auch nicht darauf ankommen, dass deren Höhe mit der Verzinsung von Kapital durch die Nationalbank vergleichbar ist.

Im Übrigen wird unsere Rechtsansicht offenkundig auch vom Verwaltungsgerichtshof geteilt. Bei Ausführung seiner Angehörigenjudikatur spricht er in keinem einzigen Erkenntnis von einer erforderlichen Vergleichbarkeit der Gewinnbeteiligungshöhe eines Stillen mit Kreditzinsen der Nationalbank. Auch hat der VwGH nie ausgesprochen, dass die Gewinnbeteiligung eines Stillen der Festlegung eines „Höchstbetrags“ bedürfe.

Natürlich kann das Finanzamt seine Rechtsmeinung durch den Verweis auf BFG Entscheidungen untermauern. Wenn sich diese unterinstanzlichen Entscheidungen aber mit der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht decken, kann der Argumentation der Abgabenbehörde nicht gefolgt werden.

Wenn das BFG in seiner Entscheidung ausführt, dass ein Unternehmer seinem Betrieb im normalen Wirtschaftsleben kein Kapital ohne Vereinbarung eines Höchstbetrags für die Gewinnbeteiligung zuführen würde, da ein Bankkredit dann eine wesentlich günstigere Alternative darstellen würde, ist dazu auszuführen:

Neben des juristisch nicht stichhaltigen Vergleichs eines Bankkredits mit der (echten) stillen Beteiligung, entspricht es geltender höchstgerichtlicher Rechtsprechung, dass die „GmbH & (atypisch) Still“ eine im Unternehmensrecht typische Rechtsform darstellt, die als Kapitalbeteiligungs- und Finanzierungsgesellschaft dient und eine Alternative zur GmbH & Co KG darstellt (so auch VwGH 2012/15/0234). Nachdem der VwGH die stille Beteiligung damit auf eine Stufe mit den im Unternehmensrecht sonst geläufigen Gesellschaftsformen stellt und deren inhaltliche Ausgestaltungen immer anhand des Gesellschaftsvertrags geprüft werden, muss es auch bei der stillen Beteiligung allein auf die Abrede zwischen Stillen und Geschäftsherrn ankommen.

Auch von dieser Prämisse geht die BFG Entscheidung, an der sich die Abgabenbehörde orientiert, ab. So wird verlangt, dass es einerseits zur Vereinbarung einer Höchstbetragsgrenze für die Gewinnzuweisung kommt und ab Erreichen derselben eine niedrigere Beteiligung vereinbart wird.

Auch die Gesellschaftsverträge sonstiger Gesellschaftsformen unterliegen keiner derartigen „Veränderungsklausel“. Nachdem der VwGH die GmbH & Still jedenfalls als mit den sonstigen Gesellschaftsformen des Unternehmensrechts gleichwertig anerkennt (VwGH 2012/15/0234),

kann es für die stille Gesellschaft nicht auf eine „punktueller Angemessenheit“ der Vereinbarung ankommen.

Nach all den obigen Ausführungen kann ein Versagen der Anerkennung der stillen Beteiligung von Herrn (...) jedenfalls nicht auf die genannte BFG Entscheidung gestützt werden.

Bei Prüfung der Fremdüblichkeit wendet der VwGH insbesondere folgende Maßstäbe an:

Bei Betrieben mit laufend schlechter Gebarung wird eine besonders hohe Verlustbeteiligung als nicht fremdüblich angesehen (so auch VwGH 97/13/0199).

Wie bereits ausgeführt ist die (...) GmbH ein seit Jahren gut wirtschaftender Betrieb. Eine Verlustbeteiligung wurde im konkreten Fall zudem ohnehin ausgeschlossen.

Weiters beschäftigt sich der Gerichtshof bei der Fremdvergleichsprüfung im genannten Erkenntnis mit der Ertrags- bzw. Gewinnsituation des Unternehmens. Immerhin ist gerade diese für einen fremden Dritten bei der Entscheidungsfindung über eine (stille) Beteiligung relevant.

Warum das Finanzamt eine Gewinnbeteiligung von 10 % bei einer Einlage von 10.000,00 €; der Zurverfügungstellung des entsprechenden „Know-How“s und der eigenen Arbeitskraft, für fremdunüblich hält ist nicht verständlich. Immerhin erwirtschaftet die GmbH seit Jahren hohe Gewinne. Eine Gewinnbeteiligung von 10 % bewegt sich ohnehin im untersten möglichen Drittel. Der VwGH hat zudem entschieden, dass gerade eine hohe Gewinnbeteiligung ein Indiz für das Bestehen einer stillen Beteiligung darstellt (VwGH 1814/71). Auch die Mitarbeit des Stillen im Betrieb des Unternehmens rechtfertigt eine höhere Gewinnzuweisung (so auch VwGH 1630/79). Nachdem unser Mandant Tischler und Bodenleger ist versteht es sich von selbst, dass er sein „Knowhow“ und seine Arbeitskraft in den Betrieb der GmbH einbringt. Seine Gewinnbeteiligung ist daher auch im Zusammenhang mit seiner Leistung für das Unternehmen des Geschäftsherrn zu sehen.

Nachdem der VwGH die Vereinbarung einer stillen Beteiligung nur für den Fall als fremdunüblich ansieht, als eine Vertragsgestaltung gewählt wird, welche die Beteiligung eines Dritten als gewissermaßen denkunmöglich erscheinen lässt (VwGH 97/13/0199), kann ein Versagen der Anerkennung im konkreten Fall jedenfalls nicht gerechtfertigt werden.

2. Zur Subsumtion der Gewinnbeteiligung des Stillen unter § 22 Z 2 2. TS EStG:

Der VwGH vertritt die Ansicht, dass nicht jede Zahlung, die an Personen geleistet wird, welche die Voraussetzungen des § 22 Z 2 2. TS EStG erfüllen, unter die Einkünfte aus sonst. selbst. Arbeit zu subsumieren ist. Vielmehr müsse es sich, an den klaren Gesetzeswortlaut anknüpfend, um „Vergütungen“ handeln, die für die „Beschäftigung“ des Gesellschafters gewährt werden (so auch VwGH Ra 2013/ 13/0061).

Die Gewinnbeteiligung des Stillen ist aber von einer Beschäftigung im Unternehmen unabhängig. Sie stellt eine Kapitalbeteiligungs- und Finanzierungsform dar (so auch VwGH 2012/ 15/0234). Je nach Ausgestaltung bezieht der Stille aus der Gewinnbeteiligung entweder Einkünfte aus Gewerbebetrieb (atypisch Stiller) oder Einkünfte aus Kapitalvermögen (echter Stiller). Würde man sämtliche Zahlungen an den GmbH - Geschäftsführer den Einkünften aus sonst. selbständiger Arbeit unterwerfen, gäbe es diese gesetzlich normierte und in der Judikatur

anerkannte Institution der (atypisch) stillen Beteiligung für den GmbH-GF nicht.

In Anknüpfung an die ausführlichen obigen Ausführungen und die dort behandelte Rechtsprechung, muss dieses Ergebnis zwangsläufig rechtswidrig sein.

Die stille Beteiligung an einer GmbH ist nämlich jedenfalls gesetzeskonform und wird, betreffend Ihrer Anerkennung, allenfalls der höchstgerichtlichen Angehörigenjudikatur unterworfen (so auch VWGH 93/14/0192).

Eine Subsumtion der Vergütung des Geschäftsführers unter § 22 Z 2 2. TS EStG erfordert insbesondere, dass der Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert ist. Eine solche Eingliederung erfolgt durch jede nach außen auf Dauer angelegte Betätigung, mit welcher der Unternehmenszweck verwirklicht werden soll (VwGH ...).

Nachdem die Judikatur bei einer kontinuierlichen, über einen längeren Zeitraum andauernden, Wahrnehmung der Geschäftsführungsbefugnisse (so auch VwGH 2008/15/0084) von der Eingliederung ausgeht und dabei keine Unterscheidung danach trifft, ob die Betätigung eine solche der Geschäftsführung oder eine solche des operativen Bereichs ist (so auch VwGH 2006/15/0031), steht fest, dass Einkünfte aus sonst. selbständiger Arbeit nur vorliegen können, wenn „Zahlungen für eine „Betätigung“ geleistet werden.

Die Gewinnbeteiligung eines stillen Gesellschafters ist aber bereits begrifflich eine solche, die von einer aktiven Betätigung des Stillen abgekoppelt wird und diesem eine Unternehmensbeteiligung verschafft. Der Stille tritt nach Außen gerade nicht in Erscheinung. Warum das Finanzamt die Gewinnbeteiligung unseres Mandanten unter die Einkünfte aus sonst. selbst. Arbeit subsumiert, ist vor diesem Hintergrund nicht verständlich. Sollte die Abgabenbehörde der Ansicht sein, dass Herr (...) die Gewinnbeteiligung gerade für seine Mitarbeit im Betrieb erhält, ist dem entgegenzuhalten, dass gerade bei entsprechender Mitarbeit eine höhere Gewinnbeteiligung als angemessen anerkannt wird (so auch VwGH 1630/79).

Diese Rechtsprechung ist logisch. Immerhin würde auch ein unbeteiligter Dritter bei entsprechendem Kapitaleinsatz und zusätzlicher Betätigung im Betrieb, eine höhere Abgeltung seines Engagements verlangen.

In diesem Zusammenhang sei noch auf die dazu ergangene Grundsatzentscheidung des VwGH eingegangen, die zu einem Paradigmenwechsel bei der Beurteilung der Einkünfte aus sonst. selbst. Arbeit von Gesellschafter-GF führte (VwGH 2003/13/0018):

In diesem Erkenntnis führte das Höchstgericht erstmals aus, dass es für eine Subsumtion von Einkünften unter § 22 Z 2 TS 2 EStG gerade auf die Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Unternehmens ankommt. Eine solche Eingliederung werde durch die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben eines Geschäftsführers hergestellt. Daneben würden Merkmale wie die fehlende Unternehmerwagnis und das Fehlen des laufenden Anfallens einer Entlohnung, für die Beurteilung in den Hintergrund treten. So spricht das Höchstgericht in dieser Entscheidung wörtlich aus, dass „entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert ist“

Seit diesem Erkenntnis steht die Eingliederung in den Organismus des Unternehmens bei der Beurteilung im Vordergrund, wobei das obige wörtliche Zitat des Gerichtshofs offenlegt, dass es um Vergütungen gehen muss, die für eine (aktive) Tätigkeit gewährt werden. Die Gewinnbeteiligung eines Stillen ist von einer Betätigung im Betrieb allerdings unabhängig und kann allein deshalb schon nicht unter § 22 Z 2 TS 2 EStG fallen.

Kein Zweifel besteht an dem Erfordernis einer fremdüblichen Vereinbarung zwischen Unternehmensherr (GmbH) und Stilem (...).

Die von der Abgabenbehörde angeführte Entscheidung des BFG (RV/7101663/2007) wurde unter Punkt 1 ausführlich aufbereitet und stellt keine Grundlage dar, auf deren Basis der stillen Beteiligung unseres Mandanten die Anerkennung versagt werden könnte. Die Ausführungen des (unterinstanzlichen) BFG lassen sich mit der höchstgerichtlichen Angehörigenjudikatur des VwGH nicht in Einklang bringen und scheiden für die Argumentation damit aus.

Der VwGH verlangt für die Anerkennung der stillen Beteiligung (siehe u.a. VwGH93/14/0192):

- Eine nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende Vereinbarung

Es wurde bereits erörtert, dass die Vereinbarung der stillen Beteiligung im Jahr Ihrer Begründung mittels Schreiben an das Finanzamt v. 30.01.2006 offengelegt wurde. Die Höhe der Gewinnbeteiligung und die geleistete Einlage gehen aus diesem Schreiben hervor. Weiters ergibt sich aus dieser Mitteilung, was für den Fall der unterjährigen Auflösung der Gesellschaft, betreffend der Gewinnbeteiligung des Stillen, zu geschehen hat.

Dass es im konkreten Fall eine Vereinbarung gibt, die der Abgabenbehörde auch entsprechend zur Kenntnis gebracht wurde, kann somit nicht zweifelhaft sein.

- Die Vereinbarung muss zudem einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben.

Die stille Gesellschaft entsteht durch Gesellschaftsvertrag, der keiner besonderen Form unterliegt. In der inhaltlichen Gestaltung der Rechtsbeziehung untereinander sind die Vertragspartner frei, da die dazu bestehenden gesetzlichen Bestimmungen dispositiv sind. Wesentliche Vertragsmerkmale einer stillen Beteiligung werden die Höhe der Einlage und die Art der Gewinn- und oder Verlustverteilung sein. Beides ergibt sich aus der Vereinbarung welche der Abgabenbehörde am 30.01.2006 übermittelt wurde. Jedenfalls zulässig ist eine Verteilung des Gewinns nach bestimmten Prozentsätzen (so auch ...) Weiters ist es möglich den Stillen von der Verlustbeteiligung gänzlich auszuschließen. Diese Aspekte gehen aus der hier angesprochenen Mitteilung an die Abgabenbehörde hervor. Jedenfalls nicht zulässig wäre ein gänzlicher Ausschluss der Gewinnbeteiligung. Möglich und der Vertragsgestaltung überlassen ist hingegen eine Gewinnbeteiligung im Verhältnis zur Einlagenleistung oder auch die Beschränkung der Gewinnbeteiligung oder eine gewinnunabhängige Mindestverzinsung der Einlage gepaart mit einer Gewinnbeteiligung (siehe dazu ...). Aus diesen Ausführungen ergibt sich bereits, dass die Gesellschafter einer stillen Gesellschaft in der Ausgestaltung des Innenverhältnisses weitgehend freie Hand haben. Natürlich könnte auch eine einlagenabhängige Beteiligung oder eine Beschränkung selbiger im Gesellschaftsvertrag verankert sein. Im hier gegenständlichen Fall haben sich die GmbH und Herr (...) allerdings für

eine (ebenso erlaubte) prozentuelle Beteiligung entschieden.

Nachdem die Vereinbarung der stillen Beteiligung Regelungen über die als wesentlich zu beurteilenden Vertragsbestandteile enthält und auch über Fragen der Dauer der Begründung, des Beginns der Beteiligung, der Kündigungsmöglichkeit und der Art der Leistung der Einlage Auskunft gibt, ist sie ihrem Inhalt nach klar und eindeutig. Dass es keine Regelung für sämtliche Eventualitäten gibt, kann nicht schädlich sein. Auch sonstige Gesellschaftsverträge werden eben zu einem bestimmten Zeitpunkt geschlossen und enthalten keine Regelung für alle, in Zukunft auftretenden, Sachverhaltskonstellationen. Im Übrigen ist eine konkrete Vereinbarung nur für jene Punkte erforderlich, in denen die Gesellschafter vom gesetzlichen Regelungswerk abweichen möchten.

Auch an einer Vereinbarung mit klarem und unmissverständlichem Inhalt kann es somit keinen Zweifel geben.

- Die Vereinbarung muss auch unter Fremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen werden können.

Die Fremdüblichkeit wurde, unter Verweis der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung, ausdrücklich erörtert. Hier sei nochmals darauf verwiesen, dass es den Parteien frei steht eine prozentuelle Gewinnbeteiligung festzulegen. Ein Konnex zwischen Einlagenhöhe und Höhe der Gewinnzuweisung ist weder gesetzlich geboten, noch wird ein solcher Zusammenhang in der Angehörigenjudikatur des VwGH verlangt. Auch nach Höchstbetragsklauseln oder einem Vergleich mit der Zinsgebarung der Nationalbank sucht man in den höchstgerichtlichen Entscheidungen vergeblich. Der Argumentationslinie der Abgabenbehörde kann daher nur widersprochen werden.

Die Leistung einer Einlage von € 10.000,00, gepaart mit der Zurverfügungstellung von „Know-How“ und Arbeitskraft, für eine Gewinnbeteiligung von 10 % ist jedenfalls fremdüblich, zumal sich die Beteiligung ohnehin im untersten möglichen Drittel bewegt. Nochmals sei darauf verwiesen, dass unser Mandant im Betrieb mitarbeitet und der VwGH entschieden hat, dass eine höhere Gewinnbeteiligung des Stillen in diesem Fall gerechtfertigt erscheint. Im angesprochenen Erkenntnis ging es übrigens um eine Gewinnbeteiligung von 50 %, die von der hier gegenständlichen Beteiligungshöhe weit entfernt ist (siehe VwGH 1630/79).

Sieht man sich die dazu ergangene Rechtsprechung an fällt auf, dass der VwGH die Fremdüblichkeit der stillen Beteiligung vor allem bei Unternehmen in Zweifel zieht, deren Gebarung über einen langen Zeitraum hindurch negativ ist (so auch VwGH 97/13/0199). Weiters problematisch ist, wenn sich der Stille als Geschäftsführer der stillen Gesellschaft ansieht und darauf aufbauend einen Geschäftsführerbezug aus seiner Position als Stiller generiert (siehe diese Fallkonstellation in VwGH 2007/15/0031 und die hier judizierte Fremdunüblichkeit). Davon abgesehen greift der Gerichtshof das Thema der Fremdüblichkeit nur dann auf, wenn die Beteiligung eines Dritten, anhand der gewählten Vertragsgestaltung, gewissermaßen denkunmöglich erscheint (siehe dazu VwGH 97/13/0199).

Keine dieser Fallkonstellationen liegt bei unserem Mandanten vor, weshalb die stille Beteiligung steuerlich auch anzuerkennen ist.

3. Zum Sachbezug betreffend Herrn ***1*** ***2***:

*Wir verweisen hier auf die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichtes vom 01.10.2019 (...). In seinem Erkenntnis führt das Gericht auf Seite 12 aus, dass Herr ***2*** das firmeneigene KFZ zwar für private Fahrten genutzt habe, den diesbezüglichen Kostenanteil aber am Ende eines jeden Jahres (Zeitraum 01.01.2012-31.12.2015) in voller Höhe entrichtete. Damit reduziere sich der anzusetzende Sachbezug auf 0,00 €.*

Im Lichte der Einheitlichkeit der Rechtsprechung und vor dem Hintergrund eines hier mangelnden „Vorteils aus dem Dienstverhältnis“ kann der Ansatz eines Sachbezugswertes nicht gerechtfertigt sein.“

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 28. Dezember 2021 wurde die Beschwerdeführerin ersucht, zu den folgenden Ausführungen Stellung zu nehmen und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

*„Nach den im Firmenbuch einliegenden Unterlagen wurden die Beschwerdeführerin und die ***Bf1*** & Co KG mit den Gesellschaftsverträgen vom 26. September 2002 gegründet. Im Zuge der Gründung des zuletzt genannten Unternehmens wurde der Betrieb des nicht protokollierten Einzelunternehmens ***5*** ***4*** übernommen.*

*Mit Einbringungsvertrag vom 17. Jänner 2006 wurde die ***Bf1*** & Co KG zur Gänze in die Beschwerdeführerin eingebracht. Aus dem in den Verwaltungsakten befindlichen Schreiben der Beschwerdeführerin vom 30. Jänner 2006 an das damalige Finanzamt Oststeiermark geht hervor, dass Herr ***5*** ***4*** seine Arbeitskraft sowie eine Vermögenseinlage in der Höhe von 10.000 Euro in die Beschwerdeführerin eingebracht habe. Dieses Schreiben ist nach den darin enthaltenen Ausführungen in Ergänzung eines Schreibens vom 20. Jänner 2006 ergangen. Es wird ersucht, das im Schreiben vom 30. Jänner 2006 genannte Schreiben vom 20. Jänner 2006 vorzulegen.*

*Im ursprünglichen Vorlageantrag vom 22. November 2017 wurde unter Darlegung von Gründen vorgebracht, die Vereinbarung der stillen Gesellschaft sei im zeitlichen Zusammenhang mit der Einbringung des Einzelunternehmens erfolgt. Das Einzelunternehmen ist im Jahr 2002 in die ***Bf1*** & Co KG und nicht in die Beschwerdeführerin eingebracht worden, das genannte Schreiben vom 30. Jänner 2006 hat eine stille Beteiligung an der Beschwerdeführerin zum Inhalt. Um Vorlage des Vertrages über die Errichtung der stillen Gesellschaft wird ersucht. Ebenso mögen die Gründe für die Errichtung der stillen Gesellschaft dargelegt werden.*

*Im Vorlageantrag vom 7. April 2020 wird betreffend Sachbezug für Herrn ***2*** auf ein Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts verwiesen, wonach Herr ***2*** den ihm bekannt gegebenen Kostenanteil in voller Höhe bezahlt habe. Es wird um Vorlage von Unterlagen gebeten, mit denen die Höhe und die tatsächliche Bezahlung des jeweiligen Kostenanteils nachgewiesen werden können.“*

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 26. Jänner 2022 das Schreiben vom 20. Jänner 2006 und teilte mit, die stille Beteiligung sei anlässlich der Einbringung der ***Bf1*** & Co KG in die Beschwerdeführerin begründet

worden, und nicht zum Zeitpunkt des Zusammenschlusses im Jahr 2002. Der Inhalt des mündlich abgeschlossenen Vertrages sei dem Finanzamt mit Schreiben vom 30. Jänner 2006 dargelegt worden. Ein schriftlicher Vertrag sei nicht formuliert worden. Nach dem Willen der Gesellschafter sollte mit der Vereinbarung der stillen Gesellschaft eine Gewinnbeteiligung erreicht werden, welche von der Vermögensbeteiligung bzw. der nominellen Beteiligung am Stammkapital abweiche.

Die Rechnungen und Zahlungsbelege hinsichtlich der von Herrn ***2*** vollständig bezahlten Kostenanteile seien im Rahmen der Prüfung Gegenstand der Prüfungshandlungen gewesen, es müssten sich Kopien dieser Belege im Prüfungsakt befinden. Nach unserem Wissensstand sei die tatsächliche Bezahlung vom Prüforgan auch nicht infrage gestellt worden. Die Beschwerdeführerin übermittelte diesbezügliche Unterlagen.

Mit Schreiben vom 29. Dezember 2021 teilte das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde mit, sie stütze ihre Ansicht betreffend die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt und vermeine, die Ausschüttung stehe in einem Missverhältnis zum eingelegten Kapital in der Höhe von 10.000 Euro. Zu den Vorbringen der Beschwerdeführerin, in die stille Gesellschaft sei neben dem Geldbetrag auch die Arbeitskraft von Herrn ***4*** eingelegt worden, enthielten die Ausführungen der belangten Behörde keine Feststellungen. Auch aus den vorgelegten Unterlagen ließen sich keine Feststellungen zu der angeblich eingelegten Arbeitsleistung (und zu deren Bewertung) entnehmen. Weiters ersuchte das Bundesfinanzgericht, die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die ***Bf1*** & Co KG für die Jahre 2005 und 2006 vorzulegen.

Mit Schreiben vom 26. Jänner 2022 legte die belangte Behörde den Feststellungsbescheid für das Jahr 2005 vor und teilte mit, für das Jahr 2006 sei ein solcher nicht mehr erlassen worden. Für die eingelegte Arbeitsleistung seien keine konkrete Unterlagen vorhanden. Weiter führte die belangte Behörde aus:

*„In diesem Zusammenhang ist jedoch zu erwähnen, dass Herr ***5*** ***4*** auch Geschäftsführer der ***Bf1*** und zudem an dieser wesentlich beteiligt ist. Trotz mehrfacher Aufforderungen wurde laut vorliegender Aktenlage kein diesbezüglicher Geschäftsführervertrag vorgelegt. Jedenfalls wurde im streitgegenständlichen Zeitraum die Geschäftsführertätigkeit lediglich mit 14.000 Euro im Jahr (also offenbar vierzehnmal 1.000 Euro) entlohnt. Diese Entlohnung von monatlich 1.000 Euro sowie offenbar Urlaubs- und Weihnachtsgeld in jeweils dieser Höhe liegt nach Ansicht des Finanzamtes weit unter der für Geschäftsführer von Betrieben in der Größenordnung der Fa. ***Bf1*** üblichen Entlohnung für fremde Geschäftsführer. Dies ist nach Ansicht des Finanzamtes grundsätzlich nicht schädlich, zumal verdeckte Nutzungseinlagen steuerlich unbeachtlich sind. Im vorliegenden Fall bekam Herr ***5*** ***4*** jedoch zusätzlich für seine - unbestritten erbrachte - Arbeitsleistung sehr hohe Gewinnanteile als stiller Gesellschafter der ***Bf1*** - diese als stiller Gesellschafter laut Vertrag eingelegten Arbeitsleistungen konnten im Endeffekt wiederum nur der beschwerdeführenden GmbH zu Gute kommen, da nur diese am Markt auftrat und somit von*

*der Arbeitsleistung des ***5*** ***4*** profitierte. Insgesamt wurde daher Herrn ***5*** ***4*** in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine angemessene Vergütung für seine Tätigkeit für die Beschwerdeführerin gewährt, welche sich aus dem ausgewiesenen Geschäftsführerhonorar und dem Gewinnanteil als stiller Gesellschafter, der über eine angemessene Verzinsung des Kapitalanteils hinausgeht, zusammensetzt. Dies entspricht im Endeffekt auch der oftmals bei Betrieben wahrgenommenen Tatsache, dass die Vergütung eines Geschäftsführers in großen Teilen gewinnabhängig gestaltet ist.*

*Nach dem Kenntnisstand des Finanzamtes hat Herr ***5*** ***4*** seine volle Arbeitskraft in den Betrieb der Tischlerei eingebracht - eine Aufteilung in Geschäftsführertätigkeit und Arbeitskräfteinlage des echten stillen Gesellschafters ist nicht aktenkundig und wahrscheinlich im täglichen Betriebsgeschehen auch nicht oder nur schwer dokumentierbar. Nachdem Gehälter und Vergütungen aller Art, die ein wesentlich an einer GmbH beteiligter Gesellschafter für seine Tätigkeit für die Gesellschaft bekommt, der Dienstgeberbeitrags- und -zuschlagspflicht unterliegen, würde eine derartige Aufteilung diesbezüglich nach Ansicht des Finanzamtes auch keine Auswirkungen haben, da der Anteil der Vergütung des stillen Gesellschafters, der auf die Arbeitskraft entfällt - wenn diese Arbeitsleistung der GmbH zu Gute kommt - unabhängig davon, ob es sich um geschäftsführerische oder andere Arbeitsleistungen handelt, nach Ansicht des Finanzamtes dienstgeberbeitragspflichtig ist.*

(...)

Zusammenfassend darf daher ausgeführt werden, dass das Finanzamt die Ansicht vertritt, dass der über eine angemessene fremdübliche Verzinsung bzw. angemessene fremdübliche gewinnabhängige Vergütung der Kapitalhingabe des stillen Gesellschafters hinausgehende Gewinnanteil nur eine im Endeffekt der bf GmbH zu gute kommende (und somit aus Sicht des Finanzamtes jedenfalls beitragspflichtige) Vergütung der Arbeitsleistung an den geschäftsführenden Gesellschafter sein konnte.

(...)“

Am 31. Jänner 2022 reichte die belangte Behörde eine Stellungnahme des Prüfdienstes Lohnabhängiger Abgaben und Beiträge nach. In dieser wurde auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Bundesfinanzgerichtes sowie auf die Einkommensteuerrichtlinien verwiesen und ausgeführt, die steuerliche Beurteilung habe unter Außerachtlassung der stillen Gesellschaft zu erfolgen. Betreffend die eingelegte Arbeitsleistung könnten keine näheren Angaben gemacht werden. Es könne ausgeschlossen werden, dass Herr ***4*** eine „eigene Belegschaft“ gehabt habe, die er im Rahmen der stillen Gesellschaft für die Beschwerdeführerin eingesetzt habe. Die Einkünfte des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer seien – unabhängig von etwaig eingelegter Arbeitsleistung im Rahmen der stillen Beteiligung, unter § 22 Z 2 EStG 1988 zu subsumieren.

Mit Schreiben vom 18. Februar 2022 teilte das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin mit, mit den mit Schreiben vom 26. Jänner 2022 übermittelten Unterlagen könne der

Nachweis, dass Herr ***1*** ***2*** für die Jahre 2012 und 2013 den Kostenanteil tatsächlich entrichtet habe, nicht erbracht werden.

Mit Schreiben vom 1. März 2022 legte die Beschwerdeführerin weitere Buchhaltungsunterlagen vor und teilte mit, ab dem Jahr 2014 sei der Kontenplan umgestellt worden.

2. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 323b Abs. 1 BAO treten das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes.

Die Beschwerdeführerin, eine im Jahr 2002 errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung, betreibt einen Tischlerei- und Bodenverlegungsbetrieb. In den verfahrensgegenständlichen Jahren war Herr ***5*** ***4*** alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft und mit 75% am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt.

Ebenfalls im Jahr 2002 wurde die ***Bf1*** & Co KG errichtet. Unbeschränkt haftende Gesellschafterin war die Beschwerdeführerin, Kommanditisten waren Herr ***5*** ***4*** und Frau ***3*** ***4***. Diese Kommanditgesellschaft hat den Betrieb des nicht protokollierten Einzelunternehmens ***5*** ***4*** übernommen.

Mit Einbringungsvertrag vom 17. Jänner 2006 haben Herr ***5*** ***4*** und Frau ***3*** ***4*** ihre Anteile an der ***Bf1*** & Co KG in die Beschwerdeführerin eingebracht.

Gleichzeitig ging die genannte Kommanditgesellschaft nach den Bestimmungen des § 142 UGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Beschwerdeführerin über. Mit Wirkung der Einbringung beteiligte sich Herr ***5*** ***4*** als stiller Gesellschafter an der Beschwerdeführerin; er brachte eine Vermögenseinlage von 10.000 Euro und seine Arbeitskraft ein. Dafür sollte der stille Gesellschafter mit 10% „am Gewinn vor Abschreibung des umgründungsgeborenen Firmenwertes“, jedoch nicht am Verlust beteiligt sein. Neben der Entlohnung für seine Geschäftsführertätigkeit erhielt Herr ***5*** ***4*** von der Beschwerdeführerin weitere Zahlungen aus dem Titel der stillen Beteiligung.

Der Dienstnehmerin ***3*** ***4***, die mit 25% am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt war, und dem Dienstnehmer ***1*** ***2*** standen arbeitgebereigene Kraftfahrzeuge zur Verfügung, die auch für nicht beruflich veranlasste Fahrten verwendet worden sind. Von Frau ***3*** ***4*** wurden keine Aufzeichnungen über die Verwendung des ihr zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges geführt. Von Herrn ***1*** ***2*** wurde ein Fahrtenbuch, in dem die dienstlichen und privaten Fahrten ausgewiesen worden sind, geführt. Nach diesen Aufzeichnungen betrug die monatliche Fahrtstrecke für private Fahrten

nicht mehr als 500 Kilometer. Von Frau ***3*** ***4*** wurden keine Kostenbeiträge geleistet, Herr ***1*** ***2*** hat solche entrichtet.

Gemäß dem im Abgabungsverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082).

Der vom Bundesfinanzgericht als erwiesen erachtete Sachverhalt stand aufgrund der Feststellungen der belangten Behörde, der Vorbringen der Beschwerdeführerin, aufgrund der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes und aufgrund der vorliegenden Unterlagen fest. Dass im Rahmen der stillen Beteiligung nicht nur ein Geldbetrag, sondern auch die Arbeitskraft des Herrn ***5*** ***4*** eingebracht werden sollte, ließ sich klar und eindeutig aus dem Schreiben der Beschwerdeführerin vom 30. Jänner 2006 an das damalige Finanzamt Oststeiermark ableiten. Dies wurde durch die Ausführungen in der Beschwerde und im Vorlageantrag bestätigt.

Die Nutzung der dienstgebereignen Kraftfahrzeuge für nicht beruflich veranlasste Fahrten wurde von der Beschwerdeführerin schlussendlich nicht mehr bestritten. Im Gegenteil, durch die Ausführungen im Vorlageantrag und durch den Verweis auf das Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichtes wurde die Verwendung der arbeitgebereignen Kraftfahrzeuge für private Fahrten sogar bestätigt. Dass Frau ***3*** ***4*** hierfür einen Kostenbeitrag geleistet hat, wurde weder von der belangten Behörde festgestellt, noch von der Beschwerdeführerin behauptet. Auch das Bundesverwaltungsgericht ist in dem Erkenntnis, auf das die Beschwerdeführerin verweist, davon ausgegangen, dass ein Ersatz von Frau ***3*** ***4*** nicht geleistet worden ist. Betreffend Herrn ***1*** ***2*** verhielt es sich anders; die Beschwerdeführerin verwies diesbezüglich im Vorlageantrag auf das Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichtes. Das zuletzt genannte Gericht ging davon aus, dass Herr ***1*** ***2*** am letzten Tag des jeweiligen Jahres den Kostenanteil für die abgewickelten Privatfahrten in voller Höhe beglichen habe. Dieser Ansicht war für alle Jahre zu folgen. Den Prüfungsunterlagen ließen sich zwar keine Hinweise für einen Kostenersatz entnehmen, auch in der Beschwerdeentscheidung ist die belangte Behörde nicht davon ausgegangen und vertrat die Ansicht, es sei offensichtlich, dass die Buchungsbelege nachträglich verfasst und unterschrieben worden seien. Mit den genannten Schreiben vom 28. Dezember 2021 und 18. Februar 2022 forderte das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin zur Beibringung von Unterlagen auf, mit denen die Höhe und die tatsächliche Bezahlung des jeweiligen Kostenanteils nachgewiesen werden könne. Mit den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen, die nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin auch im Rahmen der Prüfung Gegenstand der Prüfungshandlungen gewesen seien, konnte für alle Jahre die Bezahlung eines Kostenbeitrages nachgewiesen werden.

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne § 22 Z 2 EStG 1988 und (§ 41 Abs. 2 FLAG).

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, wird durch § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 normiert.

Die in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 genannten Personen sind an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligte hinsichtlich ihrer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisenden Beschäftigung. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Herr ***5*** ***4*** war somit in den verfahrensgegenständlichen Jahren wesentlich Beteiligter.

Das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit wird durch den Ausdruck „sonst“ in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt. Der Ausdruck „alle“ in derselben – auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden – Vorschrift bezieht sich damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Bestätigungsfeld, verwirklicht wird. Aufgrund der Eintragungen im Firmenbuch und aufgrund der vorliegenden Verwaltungsunterlagen stand unstrittig fest, dass Herr ***5*** ***4*** seit der Errichtung der Gesellschaft im Jahr 2002 als alleiniger Geschäftsführer für die Beschwerdeführerin tätig war. Durch die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs das Merkmal der Eingliederung des Gesellschaftergeschäftsführers zweifelsfrei hergestellt (VwGH 22.12.2004, 2004/15/0082; 4.2.2009, 2008/15/0260). Durch das Vorbringen der Beschwerdeführerin, Herr ***5*** ***4*** habe im Rahmen der stillen Gesellschaft seine Arbeitskraft eingebracht, steht auch fest, dass Herr ***5*** ***4*** neben der Geschäftsführung auch operativ für die Beschwerdeführerin tätig gewesen ist.

Die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 stellt nicht auf die Art der Tätigkeit der an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten ab. Für die Anwendung dieser *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftebeständen ist es ohne Bedeutung, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde (VwGH 1.6.2016, 2013/13/0061). Die Beschwerdeführerin brachte vor, Herr ***5*** ***4*** habe seine Arbeitskraft eingebracht (die „*Einlage der Arbeitskraft ist geradezu der wesentliche Bestandteil der vorliegenden stillen Beteiligung*“). Er führte somit neben seiner Geschäftsführertätigkeit Tätigkeiten im operativen Bereich der Beschwerdeführerin (Tischlereibetrieb) aus. Übt der wesentlich beteiligte Gesellschafter Geschäftsführer nicht nur Aufgaben der Geschäftsführung, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der Gesellschaft aus, so hindert dies nicht, die Bezüge insgesamt der Spezialbestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren (VwGH 29.1.2020, Ra 2019/13/0115). Entscheidend ist nach dem klaren Gesetzeswortlaut, dass die Gehälter und Vergütungen für die Beschäftigung des Gesellschafters gewährt werden. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin hat die strittigen Vergütungen (auch) für seine Arbeitskraft, die er in die Beschwerdeführerin eingebracht hat, erhalten. Bei diesen, die er für die von ihm persönlich erbrachten Arbeitsleistungen erhalten hat, handelt es sich um solche im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vor (VwGH 1.6.2016, 2013/13/0061). Dass die eingebrachten Arbeiten nicht vom Geschäftsführer selbst vorgenommen worden seien, wurde zum einen nie behauptet, noch ergaben sich Anhaltspunkte dafür; hat doch der Geschäftsführer sein Einzelunternehmen bereits im Jahr 2002 in die ***Bf1*** & Co KG eingebracht.

Darüber hinaus war die nach Ansicht der Beschwerdeführerin zwischen ihr und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer vereinbarte (echte) stille Gesellschaft nicht anzuerkennen. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern sind an jenen Kriterien zu messen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (VwGH 26.5.1999, 99/13/0039). Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (VwGH 11.2.2016, 2012/13/0061). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin erfüllt die zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer abgeschlossene Vereinbarung zur Errichtung einer stillen Gesellschaft nicht die geforderten Anforderungen.

Die Vereinbarung wurde mündlich abgeschlossen, ein schriftlicher Vertrag ist darüber nicht formuliert worden. Die Beschwerdeführerin hat mit Schreiben vom 30. Jänner 2006 den Inhalt der Vereinbarung dem damaligen Finanzamt Oststeiermark mitgeteilt und diese ist somit zumindest gegenüber der Finanzbehörde zum Ausdruck gekommen. Betreffend die eingebrachte Arbeitsleistung lässt die Vereinbarung jedoch einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt vermissen. Die Arbeitskraft ist nicht bewertet, es sind weder Art noch Umfang der Arbeitskraft festgelegt. So lassen sich keine Hinweise dafür

entnehmen, um welche konkreten Arbeiten es sich handeln soll. Im Rahmen eines Tischlereibetriebes fällt eine Vielzahl von Arbeiten an, es ist nicht einmal festgelegt, in welchen Bereichen die Arbeitskraft einzubringen ist (Verkauf, Planung, Auftragsabwicklung, Produktion, etc.). Ebenso wenig sind Hinweise dafür enthalten, wie viele Arbeitsstunden von der Einbringung erfasst sein sollten. Darüber hinaus würde unter Fremden eine solche Vereinbarung nicht bloß mündlich abgeschlossen werden. Bei einer Vermögenseinlage von 10.000 Euro ist es unter Fremden üblich, die Vereinbarung schriftlich abzuschließen. Ebenso wenig würde unter Fremden ein Vertrag abgeschlossen werden, in dem Art und Umfang der eingebrachten Arbeitskraft nicht näher festgelegt werden würden.

Ebenso bezweifelt das Bundesfinanzgericht die dem Finanzamt Oststeiermark bekannt gegebene Höhe der Gewinnbeteiligung. Demnach soll der stille Gesellschafter mit 10% „*am Gewinn vor Abschreibung des umgründungsgeborenen Firmenwertes*“, jedoch nicht am Verlust beteiligt gewesen sein. Nach den diesbezüglichen Prüfungsfeststellungen, die von der Beschwerdeführerin nie bestritten worden sind, sind dem Gesellschafter-Geschäftsführer unter dem Titel stiller Gesellschafter folgende Beträge ausbezahlt worden:

2012: 50.266,61 Euro

2013: 22.046,28 Euro

2014: 44.000,07 Euro

Vergleicht man die ausbezahlten Beträge mit den Körperschaftserklärungen der Beschwerdeführerin für die betreffenden Jahre, so lässt sich zum Beispiel für das Jahr 2014, in dem die Einkünfte auch nach den Korrekturen negativ waren, die angebliche Gewinnbeteiligung nicht schlüssig nachvollziehen. Vergleicht man die Steuererklärungen der Beschwerdeführerin für die genannten Jahre, dann fällt auch auf, dass im Jahr 2013, in dem die erklärten Einkünfte am höchsten waren, dem Gesellschafter-Geschäftsführer der geringste Betrag ausbezahlt worden ist.

Darüber hinaus lagen keine außersteuerlichen Gründe für die Einbringung der Arbeitskraft über die stille Gesellschaft vor. Entscheidend war nicht, ob außersteuerliche Gründe für die Errichtung der stillen Gesellschaft vorgelegen sind, sondern ob diese für die Einbringung der Arbeitskraft (also die Durchführung der operativen Tätigkeiten) über die stille Gesellschaft maßgeblich waren (vgl. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149).

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die geltend gemachten außersteuerlichen Gründe beachtlich sein müssen. Nicht jeder beliebige außersteuerliche Grund vermag die Anwendbarkeit des § 22 BAO auszuschließen (*Leitner*, ÖStZ 2014, 596). Mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, durch die Vereinbarung der stillen Gesellschaft sollte eine Gewinnbeteiligung erreicht werden, welche von der Vermögensbeteiligung bzw. der nominellen Beteiligung am Stammkapital abweiche, bringt die Beschwerdeführerin keinen Grund für die Erbringung der Arbeitsleistung des Gesellschafter-Geschäftsführers über die stille Gesellschaft vor. Zum einen hätte eine

andere Gewinnbeteiligung auch durch die Erhöhung des Stammkapitals bzw. durch die Erhöhung des Anteils des Gesellschafter-Geschäftsführers erreicht werden können, zum anderen wäre selbst bei Vorliegen einer fremdüblichen Vereinbarung nicht die Einbringung der Arbeitskraft geboten gewesen, eine von der nominellen Beteiligung am Stammkapital abweichende Vermögensbeteiligung zu erreichen. Wenn schon eine von der nominellen Beteiligung abweichende Vermögensbeteiligung beabsichtigt war, dann spricht der Umstand, dass die Vereinbarung einer stillen Gesellschaft nicht bei der Gründung der Beschwerdeführerin getroffen worden ist, sondern genau zu dem Zeitpunkt, in dem die Beschwerdeführerin die Kommanditgesellschaft übernommen hat und somit die Beschwerdeführerin die Tischlerei betrieben hat und ab dem auch die Vergütungen für die operativen Tätigkeiten des Geschäftsführers dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterlegen wären, vielmehr dafür, dass die Vereinbarung den Zweck hatte, die Vergütungen für die operativen Tätigkeiten des Geschäftsführers nicht dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Einnahmen liegen gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Ziffer 4 bis 7 (und somit auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) zufließen. Im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG 1988 (in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 85/2008) sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchortes anzusetzen.

Die zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 ergangene Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II 2001/416, bestimmt in der für die Jahre 2012 und 2013 sowie für den Zeitraum 1. Jänner bis 28. Februar 2014 geltenden Fassung, BGBl. II Nr. 467/2004, betreffend die Bewertung der Privatnutzung firmeneigener Kraftfahrzeuge Folgendes (auszugsweise):

„§ 4. (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 Euro monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.“

§ 4 Abs. 1 und Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung in der Fassung BGBl. II Nr. 29/2014 für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 28. Februar 2014 enden, lauten:

„(1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 360 Euro monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.“

§ 4 Abs. 7 der Sachbezugswerteverordnung lautet:

(7) Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert. Bei einem einmaligen Kostenbeitrag besteht ein Wahlrecht, diesen auf acht Jahre verteilt vom laufend ermittelten Sachbezugswert abzuziehen oder den Sachbezugswert von den um den Kostenbeitrag geminderten Anschaffungskosten zu berechnen. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen.“

Mit dem Ansatz eines Sachbezuges im Sinne des § 15 EStG 1988 wird der Vorteil erfasst, der darin besteht, dass sich der Dienstnehmer jenen Aufwand erspart, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten einer vergleichbaren Leistung aus Eigenem aufkommen müsste (VwGH 21.4.2016, 2013/15/0259).

Im verfahrensgegenständlichen Fall stand fest, dass Frau ***3*** ***4*** und Herr ***1*** ***2*** arbeitgebereigene Kraftfahrzeuge für nicht beruflich veranlasste Fahrten verwendet haben. Ebenso stand fest, dass von Frau ***3*** ***4*** keine Aufzeichnungen über die nicht beruflich veranlassten Fahrten geführt worden sind und somit nicht nachgewiesen werden konnte, dass die monatliche Fahrtstrecke für nicht beruflich veranlasste Fahrten nicht mehr als 500 Kilometer betragen hat. Betreffend Herrn ***1*** ***2*** war dies hingegen unbestritten, die nicht beruflich veranlassten Fahrten haben im Monat nicht mehr als 500 Kilometer betragen.

Die Privatnutzung arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge stellt einen Sachbezug dar. Der geldwerte Vorteil durch die private Nutzung arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge ist verpflichtend nach der Sachbezugswerteverordnung zu bemessen (Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21, § 15 Rz 92). Für Frau ***3*** ***4*** war daher der volle Sachbezug, für Herrn ***1*** ***2*** war der sogenannte halbe Sachbezug anzusetzen.

Gemäß § 4 Abs. 7 Sachbezugswerteverordnung mindern Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber den Sachbezugswert. Frau ***3*** ***4*** hat keine Kostenbeiträge geleistet. Hingegen konnte die Beschwerdeführerin im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nachweisen, dass Herr ***1*** ***2*** in den verfahrensgegenständlichen Jahren jeweils Kostenbeiträge in der Höhe des halben Sachbezuges geleistet hat. Der Sachbezug für Herrn ***2*** war daher mit Null anzusetzen und die Haftungs- und Abgabenbescheide zu ändern.

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages (§ 217 Abs. 2 BAO). Aufgrund der Herabsetzung der Abgabenschuld waren auch die Säumniszuschläge herabzusetzen.

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

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Im Gegenteil, die Entscheidung stützt sich auf den klaren Wortlaut der einschlägigen Bestimmung und auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind somit keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 12. April 2022