

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 5. August 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 17. April 2014 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2007 bis 2011 zu Steuernummer ***1*** zu Recht erkannt:

- I. Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Aufgrund einer Betriebsprüfung wurden die bislang von ***2*** in den Jahren 2007-2011 erklärten Einkünfte aus selbstständiger Arbeit aus dem Betrieb der ***4*** (Einzelunternehmen) als im Rahmen einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR) erzielte gemeinschaftliche (gewerbliche) Einkünfte der Ehegatten ***2*** und ***3*** qualifiziert.

Nach der Erlassung abweisender Beschwerdevorentscheidungen (BVE) vom 30.10.2014 wurde von der belangten Behörde - nach Erhalt der Vorhaltsbeantwortungen - im Vorlagebericht beantragt, die gegenständlichen Einkünfte nicht mehr – anders als noch in der BVE - der GesBR, sondern nunmehr ***3*** zur Gänze zuzurechnen und der Beschwerde stattzugeben.

2 hat in den Jahren 2005-2011 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit aus dem Betrieb der ***4*** (Einzelunternehmen) erklärt. Mit BFG-Erkenntnis vom 18.3.2019 (RV/3100654/2016) wurde der Beschwerde von ***2*** gegen die Bescheide betreffend

Wiederaufnahme des Verfahrens bzgl. Einkommensteuer 2007 bis 2011 Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide aufgehoben.

Bei ***3*** wurden die für die Jahre 2007 – 2011 erhobenen Beschwerden mit abweisenden Beschwerdeentscheidungen erledigt. Dagegen wurde kein Vorlageantrag eingebracht. Ab Juni 2007 bis 2011 wurde ***X*** mit seinen inländischen Einkünften vom Finanzamt als beschränkt Steuerpflichtiger zur Einkommensteuer veranlagt.

Mit Beschluss des Amtsgerichts München vom XX.XX.2007 wurde über ***3*** das Insolvenzverfahren eröffnet. Vom deutschen Insolvenzverwalter wurde diesbezüglich in einem an das Finanzamt gerichteten Schreiben vom 16.6.2008 beantragt, die Einkommensteuer-Vorauszahlungen auf Null herabzusetzen, weil außer den in Deutschland zu versteuernden Einnahmen von ca. € 12.000 keine weitere Erwerbstätigkeit mehr ausgeübt worden sei. Die Gewerbeberechtigung betr. Unternehmensberatung wurde von der Bezirkshauptmannschaft 2008 gelöscht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Nach der Erlassung abweisender Beschwerdeentscheidungen (BVE) vom 30.10.2014 gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 2007 – 2011 wurde von der belangten Behörde - nach Erhalt der Vorhaltsbeantwortungen - im Vorlagebericht beantragt, die gegenständlichen Einkünfte nicht mehr – anders als noch in der BVE - der GesBR, sondern nunmehr ***3*** zur Gänze zuzurechnen und der Beschwerde stattzugeben.

Mit BFG-Erkenntnis RV/31006 54/2016 vom 18.3.2019 wurde der Beschwerde von ***2*** gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bzgl. Einkommensteuer 2007 bis 2011 Folge gegeben, die angefochtenen Bescheide aufgehoben und ihr die erklärten Einkünfte aus selbstständiger Arbeit aus dem Betrieb der ***4*** (Einzelunternehmen) vollumfänglich zugerechnet. Im angeführten Erkenntnis wurde das Vorliegen einer GesBR nicht befürwortet.

Beschwerdegegenständlich ist bei ***3*** das Ausmaß seiner für die ***4*** seiner Gattin erbrachten Tätigkeit als Handelsvertreter, nachdem seitens der belangten Behörde nicht mehr vom Vorliegen einer Mitunternehmerschaft ausgegangen wurde. Die aus Betreuungsleistungen für die ***4*** resultierenden Pauschalhonorare wurden von ***X*** als selbständige Einkünfte in seiner deutschen Steuererklärung angegeben.

2. Beweiswürdigung

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akt, den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2007 – 2011, dem Beschwerdevorbringen sowie den Vorhaltsbeantwortungen im Zuge der Vorlage der Beschwerde an das BFG.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

§ 1175 ABGB:

(1) Schließen sich zwei oder mehrere Personen durch einen Vertrag zusammen, um durch eine bestimmte Tätigkeit einen gemeinsamen Zweck zu verfolgen, so bilden sie eine Gesellschaft. Sofern sie keine andere Gesellschaftsform wählen, bilden sie eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Sinn dieses Hauptstücks.

(2) Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist nicht rechtsfähig.

(3) Sie kann jeden erlaubten Zweck verfolgen und jede erlaubte Tätigkeit zum Gegenstand haben.

(4) Die Bestimmungen dieses Hauptstücks sind auch auf andere Gesellschaften anzuwenden, soweit für diese keine besonderen Vorschriften bestehen und die Anwendung dieser Bestimmungen auch unter Berücksichtigung der für die jeweilige Gesellschaft geltenden Grundsätze angemessen ist.

§ 21 BAO:

(1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

(2) Vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt.

§ 188 BAO idF BGBl. I Nr. 70/2013 lautet:

(1) Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten)

a) aus Land- und Forstwirtschaft,

b) aus Gewerbebetrieb,

c) aus selbständiger Arbeit,

d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

(2) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 144/2001)

(3) Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

(4) Die Vorschriften des Abs. 1 finden keine Anwendung, wenn

a) das unbewegliche Vermögen (Abs. 1 lit. a und d) nicht im Inland gelegen ist,

b) in den Fällen des Abs. 1 lit. b und lit. c die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung, noch ihren Sitz, noch eine Betriebsstätte im Inland hat.

c) im Falle des Abs. 1 lit. d hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum besteht, sofern die Feststellung nur allgemeine Teile der Liegenschaft (§ 2 Abs. 4 Wohnungseigentumsgesetz 2002) betreffen würde, oder

d) sich der alleinige Zweck bei einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt.

(5) Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht oder nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht oder nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge Sachwalterbestellung), so gilt dies als Feststellung (Abs. 1) und steht der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den Übrigen, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

1) **Gesellschaft nach bürgerlichem Recht:**

Eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR) ist eine Mitunternehmerschaft, wenn sie nach außen in Erscheinung tritt und die Gesellschafter Unternehmerrisiko tragen sowie Unternehmerinitiative entfalten, auch dann, wenn sie bloß eine Innengesellschaft darstellt (VwGH 26.5.82, 3161/78), der nach außen hin nicht in Erscheinung tretende Gesellschafter aber am Betriebserfolg und am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmen beteiligt ist. Schlüssige wie ausdrücklich mündliche Gesellschaftsgründung stehen der steuerlichen Anerkennung eines Gesellschaftsverhältnisses aufgrund der nahen Angehörigen nicht entgegen, sofern die Voraussetzungen der sogenannten Angehörigenjudikatur gegeben sind. Ein Gesellschaftsverhältnis, das während seines angeblichen Bestandes überhaupt nicht in Erscheinung getreten ist und auch nirgends urkundlich Niederschlag gefunden hat, ist in erster Linie von denjenigen nachzuweisen, der das Gesellschaftsverhältnis dennoch behauptet (vgl. Jakom/Peyerl EStG, 2018 § 23 Rz 146 und die dort angeführte Judikatur).

Hinsichtlich des Vorliegens einer GesBR ist darauf zu verweisen, dass vom Finanzamt bereits im Vorlageantrag nicht mehr von einer GesBR ausgegangen wurde und sei eine solche von den ***Z*** auch immer verneint worden. Dies deckt sich auch mit der Einschätzung des Bundesfinanzgerichts, das die Beschwerde von ***2*** betr. Einkommensteuer 2007 bis 2011 im Erkenntnis vom 18.3.2019 (RV/31 00654/2016) dahingehend erledigte, dass die aus dem Betrieb der ***4*** erzielten (selbständigen) Einkünfte weiterhin zur Gänze ***2*** zugerechnet wurden.

Eine schlüssige sowie mündliche Gesellschaftsgründung stehen der steuerlichen Anerkennung eines Gesellschaftsverhältnisses bei nahen Angehörigen nicht entgegen, sofern die Voraussetzungen der sogenannten Angehörigenjudikatur gegeben sind (vgl. Jakom/Peyerl EStG, 2018 Rz 147 zu § 23 EStG). Diese Voraussetzungen liegen im gegenständlichen Fall aber nicht vor, da mangels einer schriftlichen Vereinbarung zwischen der ***4*** und ***3*** eine Zuordnung von Aufträgen nicht möglich war. Das trifft sowohl auf die von der ***5***-Gruppe zur weiteren Bearbeitung überlassenen Aufträge, als auch auf durch die ***4*** selbst generierte Aufträge zu.

Auch vom Finanzamt wird die Verrechnung monatlicher Pauschalhonorare bei einer Handelsvertretertätigkeit in der Stellungnahme an das BFG vom 21.4.2016 (Pkt.2.2.2.) als fremdunüblich eingestuft und seien diese nur dem Naheverhältnis zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer geschuldet. Dafür spricht auch der Umstand, dass lt. Vorhaltsbeantwortung die mit der Betreuungstätigkeit von ***X*** in Zusammenhang stehenden Aufwendungen für Telefon, Kfz-Kosten oder auch Reisekosten von der

4 getragen sowie Unternehmenseinrichtungen derselben unentgeltlich mitbenutzt worden seien.

Vom Finanzamt wird als Motiv für die pauschale Verrechnung mit der Ehegattin auch das am XX.XX 2007 in Deutschland eröffnete Konkursverfahren (Amtsgericht München, GZ: ****) über ***X*** genannt. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass letztlich nicht geklärt werden konnte, in welchem Ausmaß ***3*** als Unternehmensberater bzw. als Handelsvertreter für die ***4*** tätig wurde. Aus dem Umstand, dass ***3*** Repräsentant der ***5***-Gruppe für den Wirtschaftsgroßraum München/Salzburg war, kann noch nicht geschlossen werden, dass er nur für die ***4*** tätig gewesen wäre, zumal lt. Vorhaltsbeantwortung primär die Betreuung von Schlüsselkunden beabsichtigt war und er sich auch eine vorzeitige Beendigung seiner Tätigkeit für die ***4*** offengelassen hatte, falls sich ein lukrativer Auftrag durch einen anderen Auftraggeber ergeben sollte. Da es diesbezüglich aber an einer schriftlichen Vereinbarung fehlte und für die Provisionsgutschriften der Fa. ***5*** GmbH unbestrittenermaßen nur der realisierte Umsatz maßgeblich war, und zwar unabhängig davon, ob der Kundenkontakt durch ***3*** oder seiner Gattin zustande gekommen ist (vgl. Stellungnahme an das BFG vom 21.4.2016 /Pkt.2.3.), kann bei dieser Sachlage nicht davon ausgegangen werden, dass tatsächlich nur ***3*** in der Lage gewesen wäre, die sich ihm bietenden Marktchancen zu nutzen.

Wenn die konkrete Aufgabenverteilung zwischen den ***Z*** nicht eruierbar war, konnte in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gem. § 21 Abs.1 BAO folglich auch nicht davon ausgegangen werden, dass nur ***3*** Unternehmerrisiko getragen hat bzw. Unternehmerinitiative entfaltete.

Die pauschalen monatlichen Abrechnungen sowie die nicht vom Pauschalhonorar umfasste Erstellung von Steuererklärungen deuten auf das Vorliegen einer familienhaften Mitarbeit hin. Weiters war nach den Erkenntnissen der Außenprüfung offensichtlich die Aufgabenteilung zwischen den ***Z*** ein gewichtiger Grund für die Annahme einer Mitunternehmerschaft.

Nach Abwägung aller Umstände liegt eine Mitunternehmerschaft hier nicht vor.

2) **Einkünftezurechnung:**

Hinsichtlich der Einkünfte von ***3*** ist zu berücksichtigen, dass er als Repräsentant der ***5***-Gruppe aufgetreten ist und dabei Kundenanfragen entsprechend einer Geschäftsbereichsaufteilung der Fa. ***5*** GmbH primär an die Agentur seiner Gattin weitergeleitet hat (vgl. Beschwerde vom 37.7.2014, S.5). Er hätte aber durchaus auch

eine andere Agentur damit betrauen können. Zudem wollte sich ***X*** nach eigenen Angaben eine jederzeitige Beendigung seiner Tätigkeit offenhalten, sobald ein lukrativer Auftrag durch einen anderen Auftraggeber für ihn in Frage kommen sollte.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 31.7.2015 wurde von ***X*** ausgeführt, dass er bei der ***4*** für die Betreuung und Bindung von Schlüsselkunden zuständig gewesen sei. Diese Betreuungsleistungen seien durch das vereinbarte Pauschalhonorar abgegolten worden. Lt. Außenprüfung umfasste sein Tätigkeitsbereich Geschäftsanbahnungen, das Knüpfen der Kundenkontakte sowie den administrativen Teil bzw. die Buchhaltung.

Die Mitarbeit von ***3*** in der ***4*** hat nicht zwingend die Bejahung einer Mitunternehmerschaft (Gesellschaft nach bürgerlichem Recht) zur Folge. Aus dem Umstand, dass er aufgrund seiner Aufgabenzuteilung bei Austria Promotion - ein regional gebildeter Geschäftsbereich der ***5*** GmbH - als Repräsentant der ***5*** Gruppe für den Wirtschaftsgroßraum München/Salzburg (vgl. Homepage der Fa. ***5*** GmbH) zuständig war, bedeutet noch nicht, dass nur er die Möglichkeit hatte, die sich ihm bietenden Marktchancen zu nutzen. Dafür spricht insbesondere der Umstand, dass ***3*** primär für die Betreuung vorhandener Schlüsselkunden zuständig war. Inwieweit er tatsächlich auch Neukunden rekrutierte, ist aber aufgrund der im Rahmen der Vorhaltsbeantwortungen erteilten Auskünfte nicht eruierbar. Es soll zwar der Tätigkeitsbereich von ***3*** als Repräsentant der ***5***-Gruppe geregelt gewesen sein, für die Provisionsgutschriften der Fa. ***5*** GmbH war aber ausschließlich der realisierte Umsatz maßgeblich und zwar unabhängig davon, ob dieser aufgrund einer besonders kreativen Leistung von ***Y*** oder durch einen Kundenkontakt von ***X*** zustande gekommen ist (vgl. Stellungnahme v.21.4.2016, S 3f.).

Bei einer Abwägung der Tätigkeit von ***3*** ist festzuhalten, dass die pauschalen Abrechnungen auf das Vorliegen einer familienhaften Mitarbeit hindeuten. Auch das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung mit der ***4*** sowie die Möglichkeit einer jederzeitigen Beendigung seiner Tätigkeit für diese sprechen dafür, dass ***3*** nicht in einem Ausmaß für die Agentur von ***2*** tätig wurde, die eine vollständige Einkünftezurechnung an ihn rechtfertigen würde. Diese Einschätzung deckt sich auch mit dem BFG-Erkenntnis vom 18.3.2019 (RV/3100654/2016), wo die aus dem Betrieb der ***4*** erzielten (selbständigen) Einkünfte weiterhin zur Gänze ***2*** zugerechnet wurden.

Von ***3*** wurden die pauschal verrechneten Honorare als selbständige Einkünfte in seiner deutschen Steuererklärung angegeben. Das Hälfteigentum am gemeinsamen Haus in ***6*** (Betriebsstätte der Agentur) rechtfertigt hingegen nicht die Annahme,

dass ***3*** auch zu 50% am Betriebsvermögen sowie den stillen Reserven beteiligt gewesen wäre (vgl. Stellungnahme zur Beschwerde vom 31.7.2014, S.4). Auf den von der Außenprüfung im Schätzungsweg ermittelten Gewinnanteil iHv 50% braucht nicht mehr näher eingegangen werden, weil ein solcher mangels Vorliegen einer GesBR ohnehin nicht in Betracht kommt.

Die ***5*** GmbH ist der Dienstleistungspartner der ***5***-Gruppe. Zu dieser Gruppe gehört ua die Austria Promotion, die einen (regional gebildeten) Geschäftsbereich der ***5*** GmbH darstellt und für den Wirtschaftsgroßraum München/Salzburg zuständig ist. Bei einer nicht näher präzisierten Handelsvertreter Tätigkeit von ***3*** konnte das Finanzamt nicht davon ausgehen, dass wirtschaftlich betrachtet nur er über die Möglichkeit verfügt habe, die sich ihm bietenden Marktchancen zu nutzen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass er als Repräsentant der ***5*** GmbH für ein bestimmtes örtliches Gebiet (vgl. Internetauftritt) zuständig war.

Bei einer Abwägung sämtlicher Umstände ist vielmehr davon auszugehen, dass es sich bei der Handelsvertreter Tätigkeit von ***3*** für die ***4*** um einen Fall von familienhafter Mitarbeit handelt.

Nach den Erkenntnissen des VwGH vom 16.2.1988, 87/14/0036, und vom 19.12.1990, 86/13/0136, ist ein gem § 188 BAO erlassener Bescheid ersatzlos aufzuheben, wenn keine gem. § 188 BAO festzustellenden Einkünfte vorliegen. Dies trifft auf den vorliegenden Fall zu. Zudem kann eine ersatzlose Aufhebung (meritorische Entscheidung) erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt (vgl. in ständiger Rechtsprechung etwa VwGH 24.1.2017, Ro 2016/16/0004, mwN). Auch diese Voraussetzung ist gegeben, da die von ***3*** am 30.12.2014 eingebrachte Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung erledigt wurde. Hinsichtlich ***2*** wurde die Beschwerde vom 5.8.2014 durch das zitierte BFG-Erkenntnis vom 18.3.2019 entschieden.

Nach Würdigung aller Umstände kann der von der belangten Behörde beantragten gänzlichen Zurechnung der Einkünfte bei ***3*** nicht entsprochen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu

lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich ausschließlich um die Beantwortung von Tatfragen handelt, und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die Rechtsprechung des VwGH und das Gesetz ausreichend beantwortet sind.

Linz, am 22. November 2022