



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch Senat18 über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes B., vertreten durch HerrnA., betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 nach der am 5. Dezember 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. (Berufungswerber) war im streitgegenständlichen Zeitraum mit einem Anteil von 50% am Stammkapital der A.. beteiligt und übte die Funktion des Geschäftsführers aus. Die daraus erzielten Einkünfte erklärte er als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988. Seit dem Jänner 1991 ist der Bw. auch als atypischer stiller Gesellschafter an der Ges.m.b.H. beteiligt, wobei in den Streitjahren im Rahmen des für die unechte stille Gesellschaft durchgeführten Gewinnfeststellungsverfahrens die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß zu 60% der Ges.m.b.H. und zu 40% dem Bw. zugewiesen wurden.

Im Zuge einer bei der Ges.m.b.H. und der atypischen stillen Gesellschaft durchgeführten Betriebsprüfung hat der Prüfer die auf den Bw. entfallende Personalverpflegung und die

außerbetriebliche KFZ-Nutzung erhöht. Nach Ansicht der Betriebsprüfung lag in Höhe der Beteiligungsquote der Ges.m.b.H. an der Mitunternehmerschaft (atypisch stille Gesellschaft) eine verdeckte Ausschüttung und in Höhe der Beteiligungsquote des atypisch stillen Gesellschafters eine – den Gewinnanteil des Bw. erhöhende – verdeckte Entnahme vor, was u.a. zu geänderten Gewinnfeststellungsbescheiden bei der atypisch stillen Gesellschaft führte. In weiterer Folge ergingen auch die gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide vom 11. Dezember 2003, gegen die der Bw. Berufung erhob:

Die steuerliche Vertretung des Bw. verweist in Pkt 2.a. "Tz. 22 verdeckte Gewinnausschüttung" auf § 23 Abs. 2 (richtig wohl: Z 2) EStG 1988, wonach Einkünfte aus Gewerbebetrieb Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften seien, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer anzusehen seien, sowie Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen habe.

Gegen den klaren Wortlaut des § 23 Abs. 2 EStG 1988 habe die Betriebsprüfung die Gesetzesvorschrift dem Grunde nach nicht angewendet, wenn sie 60% der Erhöhung der Privatanteile als verdeckte Ausschüttung behandle.

Sei ein Nutznießer eines Mehrgewinnes bekannt, sei ihm dieser auch vollständig zuzurechnen. Diesen Standpunkt teile auch die vom Verwaltungsgerichtshof nicht anerkannte ESt-Richtlinie, Abschnitt 19, insbesondere RZ 5868 und die Beurteilung der KFZ-Nutzung RZ 5886, in dem dies sehr klar ausgedrückt werde (siehe auch die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Die Richtlinien würden KFZ-Nutzung im Dienstverhältnis und KFZ-Nutzung im Gesellschaftsverhältnis unterscheiden. Nachdem ein Dienstverhältnis nicht vorliege, bleibe nur das Gesellschaftsverhältnis des Bw. über. Warum daher die GesmbH 60% der Privatanteile des Gesellschafters tragen müsse, sei vollkommen unverständlich. Auf diesen Punkt sei im Schreiben vom 10. November 2003 extra hingewiesen worden.

In Punkt 2.b. der Berufung wird ausgeführt, durch die Anwendung der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Erhöhung der Privatanteile sei im Zuge der Prüfung dieses Ansatzes die grundsätzliche Frage gestellt worden, ob die bisherige Behandlung der Geschäftsführervergütung als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 auf die Rechtsform der atypischen stillen Gesellschaft angewendet werden könne.

In der ESt-Richtlinie (zitiert in 19.2.1.4.1.) gehe man davon aus, dass die Geschäftsführervergütungen der KG an die GmbH gemäß § 23 Abs. 2 nicht zu Anwendung komme. Der Geschäftsführer beziehe je nach Beteiligungsausmaß bei der GmbH Einkünfte aus (nicht)selbständiger Arbeit (vgl. insbesondere die in RZ 5866 zitierte VwGH Literatur).

Bei der GmbH & Co KG bestehe die Mitunternehmerschaft aus der vollhaftenden GmbH und den beschränkt haftenden Kommanditisten. Die atypische stille Gesellschaft sei genau umgekehrt konstruiert.

Laut allgemein anerkannter Literaturmeinung (z.B. HGB-Straube, Wien 1987, Seite 634 ff) handle es sich bei der atypischen stillen Gesellschaft um eine bürgerlich-rechtliche Innengesellschaft, im gegenständlichen Fall bestehend aus zwei Gesellschaftern, der GmbH und dem Bw.

Der Bw. erziele von dieser bürgerlich-rechtlichen Innengesellschaft beziehungsweise der Mitunternehmerschaft direkt, ohne Einschaltung der GmbH, die Geschäftsführervergütungen.

Wie sich aus der Bescheidfolge leicht ablesen lasse, ermittle die Mitunternehmerschaft das steuerliche Ergebnis und verteile es im einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren gemäß § 188 BAO auf die Gesellschafter.

Es sei daher nicht wie im Fall der GmbH & Co KG die GesmbH dazwischen geschaltet, sondern es sei ein gedankliches nebeneinander und es seien daher die für die GmbH & Co KG entwickelten Rechtssätze wie sie in RZ 5867 und ff entwickelt wurden nicht anzuwenden, sondern jene der RZ 5864 und eventuell jene der RZ 5865.

Für diesen Fall wäre nach Ansicht der steuerlichen Vertretung des Bw. sowohl die Geschäftsführervergütung als Gewinnvorweg zu bezeichnen und die Sonderbetriebsausgaben des Bw. in der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO zu berücksichtigen.

Nach dem dieser Sachzusammenhang für die zur Zeit durchgeführte Lohnsteuerprüfung von großer Bedeutung sei, könne im Zuge der Berufung dieser grundsätzliche Sachverhalt nicht ausgeklammert werden.

Es werde daher u.a. der Antrag gestellt, die einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlungen, unter Berücksichtigung der Gewinne aus Geschäftsführervergütungen, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 zuzuordnen, die verdeckte Gewinnausschüttung zurückzunehmen und die Erhöhung der Personalverpflegung und der KFZ-Nutzung dem Bw. zuzurechnen, sowie weiters die Einkommensteuerbescheide zu berichtigen, insbesondere die bisherigen Einkünfte aus selbständiger Arbeit den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen.

Im Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bw. vom 10. November 2003 wurde unter Punkt 1. "Verdeckte Gewinnausschüttung der Privatanteile KFZ bzw. Verpflegung" darauf verwiesen, dass es sich bei der Firma ... um eine Mitunternehmerschaft handle. Das bedeute, dass die Steuererklärung, die den steuerpflichtigen Gewinn feststelle, die einheitlich und

gesonderte Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft sei, während die Körperschaftsteuererklärung in diesem Fall einfach die Tangenten aus der einheitlich und gesonderten Gewinnfeststellungserklärung erkläre.

Daher handle es sich um die Gewinnermittlung einer Personengesellschaft und nachdem der Bw. der atypische stille Gesellschafter sei, seien ihm in der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungserklärung die Feststellungen der Betriebsprüfung zu den oben erwähnten Punkten einfach zuzuordnen. Das Instrument der verdeckten Gewinnausschüttung sei bei der Gewinnfeststellungserklärung bei Personengesellschaften nicht anzuwenden.

Im Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bw. vom 21. Jänner 2004 wird ersucht, die in der Anlage übermittelte Berufung vom 8. Jänner 2004, eingebracht gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide (Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) 1998 bis 2002, als zusätzliche Begründung zur Berufung vom 30. Dezember 2003 zu den Punkten "2.a. Tz 22 verdeckte Gewinnausschüttung" und Punkt "2.b. Behandlung der Geschäftsführervergütung im Sinne des § 22 Abs. 2 EStG 1988" zu berücksichtigen.

In der Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheide (Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) vom 8. Jänner 2001 für die Jahre 1998 bis 2002 wird begründend ausgeführt, dass es sich bei der Firma A.. seit 1991 um eine atypisch stille Gesellschaft handle, die beim Finanzamt B. unter einer näher genannten Steuernummer veranlagt werde.

Im Prüfbericht vom 6. Dezember 1994 für die Jahre von 1990 bis 1992 sei das Gesellschaftsverhältnis geprüft und die Gesellschaftsverträge eingesehen worden. Seit 1991 werde die atypische stille Gesellschaft veranlagt. Da eine atypische stille Gesellschaft ihrem Wesen nach im rechtsgeschäftlichen Verkehr nicht nach außen hin in Erscheinung trete, müsse laut VwGH vom "29.4.1981, ZI 13/3122/79, § 23 EStG 1972 E 66" für eine steuerrechtliche Anerkennung der Mitunternehmerschaft das Gesellschaftsverhältnis der Abgabenbehörde gegenüber in Erscheinung treten. Es sei also unbestreitbar, dass die A.. und der Bw. eine Mitunternehmerschaft bildeten.

Die Gewinnermittlungen seien insbesondere bei Mitunternehmerschaften reichlich kommentiert und bedürften an und für sich nicht einer besonderen Erläuterung. Jedoch seien die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen habe als Gewinnanteile zu qualifizieren und nicht als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne von "§ 23 ZI 2 EStG 1988". Die steuerliche Vertretung des Bw. verweise insbesondere auf den Band 13 der Schriften zum österreichischen Abgabenrecht von Univ. Prof. Dr. Gerold Stoll "Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften", Wien 1977, Seite 51 ff, der besonders ausführlich herausarbeite,

dass durch § 23 Zl 2 EStG 1972, jetzt unverändert EStG 1988, eine Transformation der verschiedenen differenzierten Einkunftsarten zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb vorgenommen werde.

Stoll weise darauf hin, dass die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für die Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen habe, Gewinnanteile seien, da der Gesellschafter dem Unternehmer gleichgestellt werde und da der Unternehmerlohn gleichbehandelt werden solle, müsse gleichgültig sein, ob der Unternehmer Allein- oder Mitunternehmer sei. Genauso würden die Aufwendungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung von der außerbetrieblichen Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zu Gewinn aus Gewerbebetrieb transformiert, genauso wie auch die für die Hingabe von Darlehen geleisteten Darlehenszinsen aus den Einkünften aus Kapitalvermögen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb würden. Stoll weise aber auch darauf hin, dass die Schlüsselbestimmung des § 23 EStG 1988 nur dann diese im Bezug auf die Einkünfte und das Vermögen transformatorische Wirkung entfalte, wenn der Gesellschafter seine Leistungen nicht von einem eigenen Betrieb aus erbringe.

Es sei daher unbestreitbar, dass die Vergütungen für den Bw. in den Jahren 1998 bis 2002 in Höhe von je ATS 840.000,00 (2002 € 61.045,18) nicht unter § 22 Zl 2 EStG 1988 erfasst werden könnten, sondern eindeutig Vergütungen im Sinne des § 23 Zl 2 EStG 1988 darstellten. Die Lohnsteuerprüfung sei intensiv auf diese Umstände hingewiesen worden, habe sie jedoch nicht entsprechend gewürdigt.

In der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Thema Geschäftsführervergütung sei noch niemals die Dienstgeberbeitragspflicht und die Pflicht zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auf Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für die Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft gemäß § 23 Zl 2 EStG erhalten habe, angewendet worden.

In der am 5. Dezember 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von den Parteien des Verwaltungsverfahrens im Wesentlichen das bisherige Vorbringen wiederholt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die vom Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum bezogenen Geschäftsführervergütungen als Vergütungen im Sinne des § 23 Z 2 EStG den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen sind (Ansicht des Bw.) oder ob Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorliegen (Ansicht des Finanzamtes).

Der unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Im Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft zwischen der protokollierten Firma C., nunmehr Firma A., und dem Bw., abgeschlossen am 18. Juli 1991, wurde in Punkt 4) Folgendes vereinbart:

"4) Im Innenverhältnis wird zwischen der Firma C. und dem stillen Gesellschafter vereinbart, daß die alleinige Geschäftsführung entsprechend den gesetzlichen und vertraglichen Bestimmungen der Firma C. zusteht."

Der Bw. ist an der A. mit einem Anteil von 50% beteiligt.

Die Geschäftsführervergütung wurde in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen im streitgegenständlichen Zeitraum als Einkünfte aus selbständiger Arbeit ausgewiesen sowie die in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen ermittelten Einkünfte bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit erfasst und nicht – wie in der Berufung nunmehr beantragt – als Gewinnvorweg des Gesellschafter-Geschäftsführers (siehe dazu die Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2000, E-Akt, S 1/1998, S 1/1999, S 1/2000 sowie S 6/1998, S 8/1999 u. S 7/2000).

Dieser Sachverhalt war wie folgt rechtlich zu würdigen:

§ 22 Z 2 EStG 1988 lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

"2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit.

Darunter fallen nur:

... – Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. ..."

In der stillen Beteiligung und in der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft liegen voneinander verschiedene und demnach rechtlich selbständig zu beurteilende Rechtsinstitute auch dann vor, wenn einer der Gesellschafter der GmbH auch stiller Gesellschafter ist.

Eine besondere Frage bildet die steuerrechtliche Behandlung des Geschäftsführerbezuges der GmbH, wenn – wie im gegenständlichen Verfahren der Fall ist – der Gesellschafter-Geschäftsführer zugleich atypisch stiller Gesellschafter ist. Die Geschäftsführung in der stillen Gesellschaft obliegt dem Inhaber des Handelsgewerbes, sohin im gegenständlichen Fall der GmbH, die ihrerseits durch ihren Geschäftsführer tätig wird. Der stille Gesellschafter ist auch dann, wenn er einkommensteuerrechtlich als atypisch stiller Gesellschafter beurteilt wird, an der Geschäftsführung nicht beteiligt. Die stille Gesellschaft könnte zwar vertraglich zur Führung der Geschäfte der stillen Gesellschaft bestimmt werden, allerdings kommt es diesfalls

auf klare Vereinbarungen an, ob die Geschäftsführung in einem einkommensteuerrechtlich als stille Mitunternehmerschaft behandelten stillen Gesellschaftsverhältnis dem atypisch stillen Gesellschafter oder der GmbH obliegt.

Da im Gesellschaftsvertrag zwischen der Firma C.. und dem stillen Gesellschafter vereinbart wurde, dass die **alleinige Geschäftsführung** entsprechend den gesetzlichen und vertraglichen Bestimmungen der Firma C., nunmehr A., zusteht, der Bw. die Geschäftsführung also für die Firma A. im streitgegenständlichen Zeitraum ausübte und mit 50% an dieser beteiligt war, sind die vom Bw. aus der Tätigkeit als Geschäftsführer erzielten Einkünfte den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen.

Dies entspricht auch der vom Bw. vorgenommenen Zuordnung der erzielten Geschäftsführervergütungen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit in seinen "Beilagen zur Einkommensteuer" und den "Einkommensteuererklärungen" für die Jahre 1998 bis 2000.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw. in der Berufung ausführt, der Bw. erziele von der "bürgerlich-rechtlichen Innengesellschaft beziehungsweise der Mitunternehmerschaft direkt, ohne Einschaltung der GmbH, die Geschäftsführervergütungen", so ist dem entgegenzuhalten, dass dieses Vorbringen eindeutig dem Punkt 4) des Gesellschaftsvertrages, der die Geschäftsführung im Rahmen der atypisch stillen Gesellschaft regelt, widerspricht.

Zur vom steuerlichen Vertreter der Bw. in der Berufung aufgeworfenen Frage, ob die bisherige Behandlung der Geschäftsführervergütung als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 auf die Rechtsform der atypischen stillen Gesellschaft angewendet werden könne, wird vom unabhängigen Finanzsenat Folgendes festgestellt:

Der Inhaber des Handelsgewerbes ist im gegenständlichen Fall eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, nämlich die A.. Wenn nun, wie im Gesellschaftsvertrag der atypisch stillen Gesellschaft in Punkt 4) vereinbart, der GmbH die Geschäftsführung obliegt und weiters der an dieser GmbH mit 50% beteiligte Bw. als Gesellschafter die Geschäftsführungstätigkeit ausübt, so liegen bei diesem Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 vor.

Damit kann aber der vom steuerlichen Vertreter des Bw. angeführten Beurteilung der Geschäftsführervergütung als Gewinnvorweg nicht gefolgt werden und kommt dem Antrag, die Gewinne aus der Geschäftsführervergütungen den Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 Z 2 EStG 1998 zuzuordnen, keine Berechtigung zu.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bw. in der Berufung vom 8. Jänner 2004 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide auf eine Literaturstelle verweist, wonach in der Ertragsbesteuerung von Personengesellschaften die Vergütungen, die der Gesellschafter von

der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Sinne der Gesellschaft bezogen hat, als Gewinnanteile und nicht als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit zu qualifizieren seien; ist dem Folgendes entgegenzuhalten:

Die angesprochene Transformation kann einerseits deshalb nicht erfolgen, da bei den streitgegenständlichen Geschäftsführervergütungen – wie vorstehend ausgeführt – eindeutig Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit vorliegen und andererseits eine Transformation nur bei den subsidiären Einkünften – wie dies auch aus den Beispielen in der Berufung zum Ausdruck kommt, in der die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die Einkünfte aus Kapitalvermögen angeführt werden – vorgenommen wird.

Soweit sich im Berufungsverfahren der atypisch stillen Gesellschaft (RV/1759-W/05) Änderungen der Gewinnfeststellungsbescheide 1998 bis 200 in Bezug auf die Neuberechnung einer Rückstellung ergeben haben, waren diese im Einkommensteuerverfahren unter Bedachtnahme auf § 295 Abs. 1 BAO entsprechend zu berücksichtigen.

Die auf den Bw. entfallenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb als atypischer stiller Gesellschafter an der A.. betragen:

	S	€
1998	383.452,00	27.866,54
1999	178.436,00	12.967,45
2000	-233.556,00	-16.973,18

Beilagen: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 15. Jänner 2007