



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 10

GZ. RV/0779-S/06,
miterledigt RV/0330-S/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen und den Vorlageantrag des Mag. XX , 5201 Seekirchen, Mödlham 111, vertreten durch LBG Wirtschafts- und BeratungsgmbH, 5020 Salzburg, Saint Julienstr. 1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Wolfgang Praxmarer betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2002 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die getroffenen Feststellungen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw ist Beteiligter an der Fa. XX und Mitges. (weitere Beteiligte: Frau Y; ihre Einlage: ATS 100.000,-, volle Mitarbeit, Räumlichkeiten in ihrem Haus).

Im Zuge einer BP bei der Fa. XX und Mitges wurden Einkünfte aus Unternehmensberatung und Vortragstätigkeit nicht mehr als durch die Gesellschaft erzielt behandelt, sondern direkt dem Bw als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zugeordnet, mit der Begründung, dass bei freien Berufen der Gewinn fast ausschließlich durch den Arbeitseinsatz des Berufsträgers erzielt werde und dies zur Nichtanerkennung des Gesellschaftsverhältnisses führe.

Seitens der Abgabenbehörde erster Instanz wurde die Einkünfteverteilung 2002 - 2005 den Feststellungen der BP angepasst. Die Einkommensteuerbescheide 2002 – 2004 vom 21. September 2006 und der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 4. April 2007 beinhalten neben Einkünften aus Gewerbebetrieb nun auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 - 2005 eingebrauchten Berufung wird folgendes ausgeführt:

Eine nachvollziehbare Begründung, warum das Beteiligungsverhältnis ebenso wie die Angemessenheit der Gewinnverteilung nicht fremdüblich sei, sei nicht erbracht worden. Ebenso fehle eine Begründung, welche Änderungen der Verhältnisse maßgebend seien, um von einer bereits durch eine Betriebsprüfung 1995 - 1997 akzeptierten Beteiligungs- und Gewinnverteilung abzuweichen zu können.

Dass die Zuordnung der Erlöse/Einkünfte aus Vertrags- und Unternehmensberatung nur bei Herrn XX zu erfolgen habe oder eine fremdübliche Beteiligung nicht vorliege, werde nicht begründet. Die gegenständliche Mitges sei steuerlich anzuerkennen. Es gäbe keine berufsrechtlichen Gründe, mit Berufsfremden keine Gesellschaft eingehen zu dürfen. Aufgrund der Nahebeziehung der Gesellschafter sei die Frage der Angemessenheit der Gewinn-/Verlustverteilung zu prüfen und zwar nach dem Gesamtbild der Verhältnisse.

Die Stellungnahme der Bp zu den Ausführungen der Berufung lautet wie folgt:

Es sei richtig, dass eine Betriebsprüfung die Jahre 1994 - 1996 betreffend stattgefunden habe. Ob und inwieweit das Beteiligungsverhältnis Gegenstand einer Überprüfung gewesen sei, spiele im gegenständlichen Verfahren keine Rolle.

Mit Gründung einer atypischen stillen Gesellschaft seien die Vortragstätigkeit sowie die Unternehmensberatung von Hr. XX und auch das Ballonfahrtunternehmen (in dem auch Frau Y beschäftigt war) in der Fa. XX u Mitges. vereint worden. Durch die nunmehrige BP sei eine Überprüfung der Zusammenschlussvereinbarung mit den im Prüfungszeitraum sich darstellenden Fakten bzw Verhältnissen erfolgt.

Hinsichtlich der Mitunternehmerstellung von Frau Y sei zu hinterfragen, ob Hr. XX eine gut florierende Unternehmensberatung sowie ein gut eingeführtes Ballonfahrtsunternehmen unter den gegebenen Umständen mit einem fremden Dritten eingegangen wäre.

Im Zuge eines ersten Erörterungstermines am 5. Februar 2009 wurde hinsichtlich der Feststellung/Beteiligungsverhältnis auf die Entscheidung des VwGH vom 29.9.2004, Zi. 2001/13/0159, in der ein ähnlicher Fall abgehandelt wurde, verwiesen.

Im Zuge eines weiteren Erörterungstermines am 5. März 2009 ist im Einklang mit den Parteien des Verfahrens festgehalten worden, dass die auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb/Ballonfahrt eingeschränkte Mitges nicht aufrecht erhalten werden könne. Die Einkünfte aus Unternehmensberatung und Vortragstätigkeit seien der Mitges wieder zuzurechnen (Abfärbetheorie, Fremdvergleich).

Seitens der Abgabenbehörde erster Instanz wurde die durch die BP vorgenommene Einkünfteaufteilung wieder rückgeführt und die Einkünfte aus Vortragstätigkeit und Unternehmensberatung wieder als durch die Gesellschaft erzielt behandelt.

Die Berufungsverberin beantragte in ihrer Berufung eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat, sowie eine mündliche Verhandlung.

Dieser Antrag wurde mit Schreiben vom 26. August 2009 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Aufteilung von Einkünften aus selbständiger Arbeit (Unternehmensberatung und Vortragstätigkeit) neben solchen aus Gewerbebetrieb (Ballonfahrt) zwischen dem Bw als Einzelunternehmer und dem Bw als Beteiligter an der Gesellschaft Fa. XX und Mitges, an der auch seine Ehegattin beteiligt ist.

Ob Einkünfte aus Vortragstätigkeit und Unternehmensberatung dem Bw als Einzelunternehmer direkt zugeordnet werden können, hängt davon ab, inwieweit eine Mitges neben Einkünften aus Gewerbebetrieb auch selbständige Einkünfte erzielen kann und, ob ein Zusammenschluss eines Freiberuflers mit einer berufsfremden nahen Angehörigen möglich ist.

Eine Mitges kann nur einen einzigen Betrieb und damit Einkünfte aus nur einer einzigen Einkunftsart haben.

Nach § 2 Abs.4 Satz 3 EStG gelten die Einkünfte aus der Tätigkeit der offenen Gesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen sind, stets und in vollem Umfang als gewerbliche Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Z 3 EStG).

Ist eine Mitges mit selbständigen Einkünften auch nur in einem geringen Umfang gewerblich tätig, wird die gesamte Tätigkeit der Mitges als gewerblich eingestuft (Abfärbetheorie).

Die Gesellschaft, an der der Bw beteiligt ist, erzielt daher bezüglich ihrer gesamten Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Die gewerblichen Einkünfte aus der Ballonfahrt verhindern eine direkte Zuordnung der streitgegenständlichen Einkünfte beim Bw .

Eine steuerlich beachtliche Mitges zwischen berufsfremden nahen Angehörigen liegt immer dann vor, wenn die Beteiligten zur Erreichung des Gesellschaftszweckes durch Mitarbeit, Hingabe von Kapital oder Überlassung von Wirtschaftsgütern in der Form beitragen, wie es im wirtschaftlichen Leben zwischen fremden Gesellschaftern üblich ist. Bei Gestaltungen zwischen nahen Angehörigen ist mittels Fremdvergleich zu prüfen, ob sie eine Mitges zu begründen vermögen.

Der Zusammenschluss eines Freiberuflers mit einem berufsfremden nahen Angehörigen ist im Hinblick auf die fast ausschließliche Rückführung des Gewinnes auf die Arbeitsleistung des Berufsträgers einer besonders strengen Prüfung zu unterziehen, sodass ein derartiges Gesellschaftsverhältnis nur in besonders gelagerten Fällen begründet werden kann. Es wird dann als nicht unüblich (fremdüblich) anzusehen sein, wenn der Berufsfremde einen wesentlichen Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft leistet.

So ein wesentlicher Beitrag kann in einer erheblichen Einlage des Berufsfremden sein, welche dem Freiberufler die Aufnahme der beruflichen Tätigkeit überhaupt erst ermöglicht, oder in der Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten zur Durchführung der Tätigkeit. Ein wesentlicher Beitrag kann auch durch die Arbeitsleistung erbracht werden, wobei zu beachten ist, dass unterstützende Hilfstätigkeiten den Betriebserfolg nicht maßgeblich beeinflussen werden und den Freiberufler üblicherweise nicht dazu veranlassen, sich mit dem Erbringer solcher Leistungen zu vergesellschaften (VwGH vom 29.09.2004, ZI. 2001/13/0159).

Unstrittig ist, dass Fr. Y neben einer Geldeinlage in Höhe von ATS 100.000,- auch Räumlichkeiten in ihrem Haus sowie ihre volle Mitarbeit in die Mitges eingebbracht hat.

Vor diesem Hintergrund und in Anlehnung an die oben zitierte Judikatur besteht für die Abgabenbehörde zweiter Instanz kein Zweifel, dass Frau Y als berufsfremde nahe Angehörige in Summe wesentlich zum wirtschaftlichen Erfolg der Mitges beigetragen hat.

Wie dem Sachverhalt zu entnehmen ist, konnten auch die Bedenken der Abgabenbehörde erster Instanz bezüglich der Beurteilung der streitgegenständlichen Frage aus dem Weg geräumt werden.

Die dem Bw in den Einkommensteuerbescheiden 2002 - 2005 direkt zugeordneten Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind zu streichen, da sie der Gesellschaft zuzurechnen sind und dem Gesellschaftsverhältnis unter Ehegatten die steuerliche Anerkennung nicht versagt werden konnte.

In diesem Zusammenhang ist auch auf das Berufungsverfahren der Fa. XX und Mitges
(RV/777-S/06) zu verweisen.

Beilage: 4 Berechnungsblatt

Salzburg, am 26. August 2009