



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/0810-L/04
GZ. RV/0114/-L/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Michael Mandlmayr und die weiteren Mitglieder HR Dr. Helmut Mittermayr, Dr. Ernst Grafenhofer und Mag. Waltraud Schirz über die Berufungen von BWR, vertreten durch Vertreter, vom 9. April 2004 und 26. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 8. März 2004 und 19. Jänner 2005 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2000 bis 2003 nach der am 22. Juni 2005 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den eingeschränkten Berufungen wird Folge gegeben.

Die in den Kalenderjahren 2000 bis 2003 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Jahr	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	001 Anteil an den Einkünften von R Anton, 4707 Schnölzenberg 3, FA Grieskirchen Wels, St.Nr.: 391/1326	002 Anteil an den Einkünften von R Zázilia, 4707 Schnölzenberg 3, FA Grieskirchen Wels, St.Nr.: 018/6138
2000	38.776,92 € 533.582,00 S	29.082,69 € 400.186,00 S	9.694,23 € 133.396,00 S
2001	49.596,08 € 682.457,00 S	37.197,06 € 511.843,00 S	12.399,02 € 170.614,00 S
2002	49.013,22 €	36.759,91 €	12.253,31 €
2003	53.585,21 €	40.188,90 €	13.396,31 €

Entscheidungsgründe

Mit Zusammenschlussvertrag vom 27. September 2000 schlossen sich AR und ZR zu einer atypischen stillen Gesellschaft zusammen, wobei Herr AR seinen Viehhandelsbetrieb auf die Gesellschaft übertrug. Der Zusammenschluss erfolgte nach den Vorschriften des Art. IV Umgründungssteuergesetz (§§ 23 ff) auf der Basis der durch die VER erstellten Zusammenschlussbilanz unter Zugrundelegung des 31. Dezembers 1999 als Zusammenschlussstichtag.

Gem. § 6 des Vertrages sind die Gesellschafter folgendermaßen an der Gesellschaft beteiligt:

AR	10.000,00 S
ZR	10.000,00 S

AR bringt als Einlage sein Einzelunternehmen lt. beiliegender Zusammenschlussbilanz zum 31. Dezember 1999 ein. ZR leistet eine Bareinlage iHv. 10.000,00 S. Gem. § 7 des Vertrages obliegt Herrn AR die Geschäftsführung und Vertretung.

Gem. § 13 des Vertrages "Ergebnisverteilung" wird das Jahresergebnis entsprechend den fixen Kapitaleinlagen der Gesellschafter verteilt.

Zur Vermeidung der endgültigen Verschiebung von stillen Reserven wurde vereinbart, dass Herr AR einen Gewinnvorab iHv. 10 % des Jahresgewinnes erhält, bis der Betrag der stillen Reserven erreicht ist. Sollte die Gesellschaft vor Erreichen dieses Betrages liquidiert werden, so steht Herrn AR ein Liquidationsvorab in der offenen Höhe zu.

Für die Jahre 2000 bis 2002 wurden Feststellungserklärungen abgegeben, in denen entsprechend diesem Zusammenschlussvertrag die Aufteilung der Ergebnisse jeweils zur Hälfte auf die beiden Beteiligten erfolgte.

Vor Erlassung der Feststellungsbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 sandte das Finanzamt den Abgabepflichtigen folgendes Ersuchen vom 3. Oktober 2003 um Ergänzung der Steuererklärungen:

- *"1. Hinsichtlich Umsatzsteuer und Kraftfahrzeugssteuer ist anzumerken, dass diese Abgaben weiterhin auf der Steuernummer von Herrn AR abzuführen sind, da es sich bei der stillen Gesellschaft nur um eine reine **Innengesellschaft** handelt. Eine Unternehmereigenschaft ist für die stille Gesellschaft nicht gegeben.*
- *Die stille Gesellschaft ist eine Gesellschaftsform, bei der sich jemand am Handelsgewerbe eines anderen mit einer Vermögenseinlage so beteiligt, dass sie in das Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes übergeht.*
- *Die Besonderheit dieser Gesellschaftsform liegt darin, dem Unternehmen gegen "entsprechende Beteiligung" Kapital zur Verfügung zu stellen. So unterscheidet sich die Stille Gesellschaft vom Darlehen mit Gewinnbeteiligung im Wesentlichen durch die Beteiligung am Verlust.*
- *Auf Grund der Höhe der Beteiligung von 10.000,00 S von Frau ZR liegt nach ho. Ansicht keine Verstärkung des Betriebskapitals vor und es ist daher zu prüfen, ob die dem Stillen Gesellschafter zugesicherte 50 %ige Gewinnbeteiligung gerechtfertigt ist.*
- *In der Rechtsprechung des BFH ist für den Stillen Gesellschafter, der am Verlust beteiligt ist, in der Regel eine Gewinnverteilungsabrede angemessen, die eine durchschnittliche Rendite bis zu 35 % des tatsächlichen Wertes der stillen Beteiligung erwarten lässt.*
- *Nach ho. Ansicht ist die Gewinnverteilungsabrede für Frau ZR iHv. 50 % vom ausgewiesenen Gewinn im Verhältnis zur Vermögenseinlage unangemessen hoch.*
- *Bitte um Darlegung, womit ihrer Ansicht nach die Verteilung im Verhältnis 50:50 begründet ist.*

Dieser Vorhalt wurde trotz Fristverlängerung bis 16. Jänner 2004 nicht beantwortet.

Am 8. März 2004 erließ das Finanzamt für die Jahre 2000 bis 2002 Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO, wobei die Gewinnverteilung wie im Vorhalt angekündigt vorgenommen wurde und zur Begründung Folgendes ausgeführt wurde:

Die Abänderung der Gewinnaufteilung erfolgte in der Anlehnung an das Ergänzungsersuchen vom 3. Oktober 2003. Der Gewinnanteil für Frau ZR wurde wie folgt berechnet: 35 % von 10.000,00 S als Rendite und 54.600,00 S als Vorweggewinn für die Arbeitsleistung. Dabei wurde der Betrag lt. übermitteltem Lohnzettel zum Ansatz gebracht. Der Gewinnanteil von Frau ZR beträgt daher jährlich 58.100,00 S (4.222,00 €).

Mit Schriftsatz vom 9. April 2004 wurde von den Abgabepflichtigen gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 vom 8. März 2004 Berufung erhoben. Begründend wurde ausgeführt, dass bei den Feststellungsbescheiden der Jahre 2000, 2001 und 2002 für Frau ZR (atypisch stiller Gesellschafter) ein Gewinnanteil von 4.222,00 € pro Jahr angesetzt worden sei. Auf Grund der Tatsachen, dass Frau ZR als atypisch stiller Gesellschafter einerseits Haftung übernehme und andererseits im Betrieb mitarbeite, sei in den Jahren 2000 bis 2002 ein Gewinnanteil von 50 % angesetzt worden. Die Mitarbeit von Frau ZR sei weit reichend und gehe von Büroarbeit über Telefondienst bis hin zur Betreuung und Fütterung der kurzzeitig eingestellten Tiere (Zwischenlagerung der Handelsware). Es werde daher beantragt, die Feststellungsbescheide 2000 bis 2002 antragsgemäß zu erlassen. Weiters werde der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat gestellt.

Der Feststellungsbescheid für das Jahr 2003 vom 19. Jänner 2005 wurde entgegen den Angaben in der Feststellungserklärung vom Finanzamt analog zu den Vorjahren erstellt.

Mit Schriftsatz vom 25. Jänner 2005 wurde gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 2003 ebenfalls Berufung erhoben. Zur Begründung der Berufung wurde auf die Begründung der gegen die Feststellungsbescheide 2000 bis 2002 gerichteten Berufung verwiesen.

Mit Vorlageberichten vom 17. August 2004 und 2. Februar 2005 wurden die Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz unter Hinweis auf § 2 EStG 1988 (Gewinnverteilung bei einer atypischen stillen Gesellschaft) zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 22. Juni 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Berufungswerber im Wesentlichen ergänzend ausgeführt, dass es über das Ausmaß der Tätigkeiten, die von Frau ZR verrichtet werden, keine Aufzeichnungen gibt.

Auch der Gewinnvorab von 10% für Herrn AR, welchen dieser lt. Zusammenschlussvertrag zur Abdeckung der stillen Reserven erhalten soll, wurde bei den Feststellungserklärungen irrtümlich nicht berücksichtigt. Stille Reserven könnten jedoch allenfalls im Lastkraftwagen und im Firmenwert liegen. Der Lastkraftwagen sei nicht mehr neu (es bestehe derzeit die Überlegung den Lastkraftwagen durch ein Neufahrzeug zu ersetzen, jedoch werde die Anschaffung hinausgezögert, solange die Instandhaltungskosten noch vertretbar seien) und bei der Ermittlung des Firmenwertes sei ein Unternehmerlohn zu berücksichtigen, sodass der Firmenwert insgesamt jedoch nicht besonders hoch sein könne.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass sich das Finanzamt eine Zurechnung von mehr als 25% der Einkünfte an Frau ZR unter den gegebenen Umständen nicht vorstellen könne.

Im weiteren Verlauf der Verhandlung schränkte der Vertreter der Berufungswerber die Berufung dahingehend ein, Frau ZR 25% der Einkünfte zuzurechnen. Dies gelte für die Berufungsjahre. Auch für die Folgejahre werde das Aufteilungsverhältnis von 75% (Herr R) und 25% (Frau R) beibehalten werden.

Über die Berufungen wurde erwogen:

In den Berufungen ist allein die Höhe der Gewinnverteilung zwischen den beiden Gesellschaftern strittig. Das – in der mündlichen Berufungsverhandlung eingeschränkte Berufungsbegehren zielt auf Zurechnung von 25% der Einkünfte an Frau R.

Grundsätzlich ist unter fremden Gesellschaftern die Angemessenheit der Gewinnverteilung in der Regel nicht zu prüfen; der natürliche Interessengegensatz zwischen Fremden rechtfertigt die Vermutung, dass die vereinbarte Gewinnverteilung dem Beitrag des Gesellschafters entspricht.

Sind die Gesellschafter Ehegatten, ist grundsätzlich die von ihnen erklärte Zuweisung der Gewinnanteile auch steuerlich anzuerkennen, soweit sie auch unter Fremden vorgenommen worden wäre (vgl. VwGH vom 19.2.1979, Zl. 214/77).

Jedoch setzt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass diese Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären. Diese Kriterien sind auch bei gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen von Bedeutung, wenn sich wie im vorliegenden Fall, ein Ehegatte am Handelsgewerbe des anderen Ehegatten als stiller Gesellschafter beteiligt. Dabei haben die Gesellschafter auf die Vertragsgestaltung und damit auch auf die

Gewinnverteilung einen besonderen Einfluss (vgl. insbesondere VwGH vom 24. September 1996, Zl. 93/13/0022 und die darin verwiesenen Erkenntnisse des VwGH).

Der VwGH führt in dem zitierten Erkenntnis vom 24. September 1996 Folgendes aus:

"Bei nicht durch nahe Beziehung verbundenen Vertragspartnern kann üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft den Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht. Sobald aber Nahebeziehungen bestehen, kann ein mangelnder Interessengegensatz bewirken, dass Gewinnanteile aus privaten Gründen einer Person zugewiesen werden".

Zu den konkreten Verhältnissen ist zu sagen, dass auf Grund der geringen Höhe der Beteiligung von Frau R (10.000,00 S) keine nennenswerte Verstärkung des Betriebskapitals vorliegt. Es ist daher zu prüfen, ob die der stillen Gesellschafterin zugesicherten Gewinnbeteiligung von 50% gerechtfertigt ist.

Die Einlage von 10.000,00 S allein rechtfertigt im vorliegenden Fall nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine Gewinnzuweisung von 50%.

Bisher wurden die von Frau R geleisteten Arbeitsleistungen vom Finanzamt entsprechend des für das Jahr 2000 abgegebenen Lohnzettels mit 54.600,00 S bewertet.

In der mündlichen Verhandlung am 22. Juni 2005 wurde von Seiten der Berufungswerber zwar eingeräumt, dass über die von Frau R durchgeführten Leistungen keine Aufzeichnungen vorgelegt werden können, jedoch wurde vom Vertreter der Bw. überzeugend dargelegt, dass die Tätigkeit der Frau R, insbesondere die Betreuung der Handelsware (Tiere) auf dem von ihr geführten Bauernhof, einen nicht unwesentlichen Beitrag zur Einkünfteerzielung darstellt. Auch der Vertreter des Finanzamtes ist unter diesen Aspekten einer Zurechnung von maximal 25% der Einkünfte an Frau R nicht entgegen getreten. Beweisanträge wurden von den Parteien nicht gestellt.

Da es keine Aufzeichnungen über die von Frau Rohringer geleisteten Tätigkeit gibt, ist das Ausmaß der ihr auf Grund der Arbeitsleistungen zustehenden Einkünfte im Schätzungswege zu ermitteln.

Dem Senat erscheint in freier Beweiswürdigung die Ansicht, dass Frau R Arbeitsleistungen in einem solchen Ausmaß erbracht hat, **dass eine Zurechnung von 25%** der Einkünfte an sie **angemessen ist, glaubwürdig und sachgerecht.**

Insgesamt war daher den eingeschränkten Berufungen Folge zu geben.

Linz, am 1. Juli 2005