

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A

in der Beschwerdesache

B e.U., Geschäftsadresse, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft C GesmbH, Kanzleiadresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes D vom 13.05.2013 betreffend Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für die Jahre 2008 bis 2011,

zu Recht erkannt:

1. Die Bescheidbeschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

### A. Verfahren vor der Abgabenbehörde:

Der eingetragene Einzelunternehmer, Herrn B e.U., im folgenden der Beschwerdeführer (abgekürzt mit „der Bf.“), betreibt seit XXXX den E für F .

### GPLA-Prüfung für den Zeitraum 2008 bis 2011

Beim Bf. fand im Jahr 2013 eine Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben, somit Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, Sozialversicherung und Kommunalsteuer für den Zeitraum 2008 bis 2011, statt.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 2.5.2013 wurden zwei Feststellungen getroffen:

1. Für zwei Dienstnehmer des Bf., Herrn G und Herrn H, liegen die Voraussetzungen für eine echte stille Beteiligung dieser Dienstnehmer am Unternehmen nicht vor, weil diese nicht am Gewinn des Unternehmens beteiligt seien. Eine Verzinsung wie laut vorliegendem Zertifikat erfülle nicht die Voraussetzungen für eine steuerlich anzuerkennende stille Beteiligung am Unternehmen. Die Bemessungsgrundlage für die Lohnabgaben sei daher für Herrn G für den gesamten Beschwerdezeitraum 2008 bis 2011 um EUR 5.760,00 und für Herrn H um EUR 3.840,00 zu erhöhen und davon Lohnabgaben abzuführen.
2. Die Bezahlung von Verkehrsstrafen durch den Dienstgeber im Jahr 2009 und 2010 stelle einen Sachbezug dar.

In Beantwortung einer Anfrage des GPLA-Prüfers zum Gruppenmerkmal teilte die steuerliche Vertretung des Bf. mit E-Mail vom 16.7.2012 mit, dass die Mitarbeiterbeteiligung nur einer bestimmten Gruppe von Mitarbeitern gewährt wurde. Kriterium für die Gewährung war der Eintrittszeitraum, nämlich der Eintritt im 1. Halbjahr 2008. Die Mitarbeiterbeteiligung wurde wie folgt berechnet: für Herrn G jährlich EUR 1.440,00 (12 x EUR 120,00); für Herrn H EUR 960,00 (12 x EUR 80,00). *Anmerkung: In 1. Halbjahr 2008 ist laut den an den Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger gemeldeten Daten auch Herr I beim Bf. als Arbeitnehmer, wenn auch als geringfügig beschäftigter Dienstnehmer, eingetreten. Im Übrigen gibt es Dienstnehmer beim Bf., die bei ihm bereits vor dem 1. Halbjahr 2008 zu arbeiten begonnen haben.*

Der Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 13.5.2013 wiederholte diese Feststellungen

**Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer, Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag vom 13.5.2013, jeweils für die Jahre 2008 bis 2011**

Auf Grundlage der Prüfungsfeststellung wurden für jedes Jahr des Beschwerdezeitraumes 2008 bis 2011 ein Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer, ein Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und ein Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, alle datiert mit 13.5.2013, erlassen, in dem für die durch Nichtanerkennung der stillen Beteiligung der beiden Dienstnehmer erhöhte (bisher steuerfrei behandelte) Bemessungsgrundlage Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben wurde.

**Berufung vom 27.5.2013 gegen die Bescheide vom 13.5.2013**

Mit Anbringen vom 27.5.2013 brachte die steuerliche Vertretung des Bf. Berufung gegen die Bescheide vom 13.5.2013 ein. In der Berufung wendete sie sich nur gegen die Nichtanerkennung der stillen Beteiligungen nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 der Dienstnehmer G und H in den Jahren 2008 bis 2011 und beantragte diesbezüglich die Aufhebung der bekämpften Bescheide.

Zum Text der Feststellung in der Niederschrift und im Bericht wird kritisiert, dass "*die Begründung im Bericht des Prüfungsorgans, auf die in den Bescheiden verwiesen wird, nicht geeignet sei, die vorliegende Beteiligung als nicht nach § 3 Abs. 15 lit. b EStG 1988 begünstigt zu betrachten. Diese Behauptung durch die Betriebsprüfung müsste durch Hinweise auf eine Gesetzesstelle oder Judikatur untermauert sein. Das habe das Prüforgan nicht getan. Es sei lediglich darauf hingewiesen worden, dass es sich bei der getroffenen Feststellung um eine Auslegung der Fachabteilung zum § 3 Abs. 15 lit. b EStG 1988 handle.*

*Die Gestaltungsform der Beteiligung am Gewinn sei weder dem Gesetz noch den Lohnsteuerrichtlinien zu entnehmen. Daher sei nach Ansicht der steuerlichen Vertretung des Bf. jede Zuwendung, die aus dem Unternehmensgewinn getragen werde, eine Gewinnbeteiligung, von welchen Indikatoren diese auch immer abhänge.*

*Das Prüfungsorgan habe die Beteiligung als solche nicht anerkannt, weil keine vom jeweils erzielten Jahresgewinn abhängige Gewinnbeteiligung gewährt worden sei, sondern die Beteiligungen innerhalb der erlaubten Grenzen bis maximal EUR 1.460,00 nach anderen, in diesem Fall nach innerbetrieblichen Verkaufskriterien, und die Verzinsung des Kapitals nicht nach einer vom jährlichen Gewinn abhängigen Größe, sondern die Zusage einer Verzinsung abhängig vom Euribor gewählt worden sei. Auch die Lohnsteuerrichtlinien lassen keinen Hinweis darauf zu, dass die Höhe der Beteiligung nach bestimmten Grundsätzen gewährt werden müsse. Sie sprechen lediglich davon, dass sie allen oder einer Gruppe von Arbeitnehmern gewährt werden müssen und „können die Höhe des gewährten Vorteiles nach objektiven Merkmalen unterschiedlich gestaffelt sein.“. Ebenso werde im UGB - §§ 179 UGB und folgende – klar festgehalten, dass im Falle der stillen Gesellschaft völlig dispositives Recht vorliege und es keine Formvorschriften für das Vorliegen einer Gewinnbeteiligung gebe. In vielen Punkten sei nicht einmal die Schriftform unbedingt erforderlich.*

*Zusammenfassend werde die gewählte Vorgehensweise noch einmal aufgezeigt, um aufzuzeigen, dass diese voll dem Gesetz und auch den vorliegenden Lohnsteuerrichtlinien entspreche: Die Beteiligungen seien einer Gruppe von Arbeitnehmern zugesprochen und in unterschiedlicher Höhe nach objektiven Merkmalen der Höhe nach bestimmt worden, im gegenständlichen Fall nicht nach der Höhe des gesamten Unternehmensgewinnes, sondern nach dem Bereich der Mitarbeiter erbrachten Leistungen. Nicht immer könne der gesamte Unternehmensgewinn eine objektive Größe für leistungsbezogene Zuwendungen darstellen. Das habe der Gesetzgeber auch bedacht und hier einen unbedingt notwendigen Spielraum offen gelassen. Die zugewendeten Beträge seien als echte stille Beteiligung gewährt worden und es sei dafür auch jährlich ein Zertifikat erstellt*

worden, welche die Höhe der Zuwendung ausweise und dem Arbeitnehmer die Zusage gebe, dass diese Zuwendung innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Behaltefrist von 5 Jahren auch einen Anteil am laufenden Gewinn des Unternehmens haben soll. Dieser wurde in Höhe des jeweils gültigen 3 Monats Euribor festgelegt. Wenn behauptet werde, dass die gewählte Art der laufenden Zuwendung in Form einer Gewinnbeteiligung für die bereits zugeflossenen und 5 Jahre gebundenen stillen Beteiligungsbeträge in Höhe des jeweils gültigen Euribor der Grund für die Nichtanerkennung sein solle, so sei das eine wahre Haarspaltereи. Bei einem zugesagten Beteiligungsbetrag von jährlich EUR 1.460,00, betrage die Gewinnbeteiligung für das Kapital einen minimalen Betrag und könne bei Bildung von bilanziellen Rücklagen durchaus auch mit Null ausfallen (siehe Ausschüttungspolitik von Banken und Großkonzernen an die Anleger). Im gegebenen Fall sollte die Zusage des Euribor eine gewisse Sicherheit für die Dienstnehmer darstellen, dass sie zumindest eine regelmäßige Verzinsung in der Behaltefrist garantiert haben. Zudem gehe es hier um nichts, weil es völlig unerheblich sei, ob 1,5% oder 4,5% per anno von EUR 1.460,00 gewährt werden (EUR 21,90 versus EUR 65,00), was einer Differenz von EUR 44,00 jährlich entspreche. Es sei an der Zeit, dieses Thema neu zu überdenken und auch in der zuständigen Fachabteilung dem praktischen Vollzug von Gesetzen in den Betrieben den nötigen Raum zu geben, anstatt Haare zu spalten. In der gewählten Vorgangsweise sei keinerlei Fehler zu sehen, die Aberkennung der Steuerfreiheit stelle eine Willkürakt dar, der weder im Gesetz noch in den von der Finanz selbst verfassten Lohnsteuerrichtlinien Deckung finde."

### **Ergänzung zur Berufung vom 13.5.2013 durch Schreiben vom 12.07.2013**

In Ergänzung zur Berufung wurde mit Schreiben vom 12.07.2013 ein Gedächtnisprotokoll der Besprechung der steuerlichen Vertretung mit dem Bf. und einer weiteren Besprechung des Bf. mit den Dienstnehmern beigelegt.

Dieses Gedächtnisprotokoll hat folgenden Inhalt:

„Es wurden vorerst im Gespräch mit dem Bf. im Jahr 2009 die notwendigen Rahmenbedingungen für die stille Beteiligung von Mitarbeitern besprochen. Der Bf. hat diese dann in einer Mitarbeiterbesprechung an die betroffenen Mitarbeiter weitergegeben. Durch die klare Zustimmung kam bei dieser Besprechung zivilrechtlich der mündliche Beteiligungsvertrag zustande.

Es wurden folgende Eckpunkte vereinbart:

Die Zuweisung eines Betrages für eine stille Beteiligung sollte von der Erreichung von Umsatzzieilen abhängig sein, die jährlich von der Unternehmensleitung vorgegeben werden. Dies war auch in den vergangen Jahren schon so, wurde aber nicht extra mit einer Prämie belohnt. Es sollte dies Maßnahme einen zusätzlichen Anreiz für die Mitarbeiter schaffen.

Die Höhe der Zuweisung wurde bei der Zielerreichung mit

G jährlich mit EUR 1.440,00,

H jährlich mit EUR 960,00 festgelegt.

*Es wurde auch vereinbart, dass im Falle des Verfehlens der Umsatzziele oder bei negativen Unternehmensergebnissen diese Zuweisung gekürzt oder gestrichen werden kann. Die Entscheidung dafür sollte ausschließlich beim Unternehmen liegen.*

*Die zugewiesenen Beträge sind ab der Aushändigung des Zertifikates Eigentum des Arbeitnehmers, welches er als Beteiligungskapital dem Arbeitgeber zur Verfügung stellt. Zur Wahrung der Steuervorteile des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b muss der Betrag 5 Jahre als Beteiligungskapital zur Verfügung des Unternehmens stehen. Danach kann eine Auszahlung ohne steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Konsequenzen erfolgen. Verlangt er die Auszahlung vor Erfüllung der Wartefrist, so sind sämtliche steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Konsequenzen vom Arbeitnehmer zu tragen. Insbesondere auch allfällige anfallende Dienstnehmeranteile in der Sozialversicherung, sowie Kommunalsteuer und Beiträge zum Familienbeihilfenausgleichsfonds.*

*Im Fall einer Beendigung des Dienstverhältnisses ist der Betrag ohne steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Konsequenzen an den Dienstnehmer mit der letzten Lohnzahlung auszuzahlen.*

*Für die zugewiesenen Beträge wird ab dem Zeitpunkt der Zuweisung als laufende Gewinnbeteiligung der 12 Monats Euribor als fixer Gewinnanteil am laufenden Ergebnis zugesagt.*

*Dem Dienstnehmer wird ein Zertifikat übergeben, welches den Anspruch auf die zugewiesenen Beträge verbrieft.“*

### **Abweisende Berufungsvorentscheidung vom 30.07.2013**

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30.07.2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründet wurde die Abweisung wie folgt:

*„Gem. § 179 UGB hat, wer sich als stiller Gesellschafter an dem Unternehmen, das ein anderer betreibt, mit einer Vermögenseinlage beteiligt, die Einlage so zu leisten, dass sie in das Vermögen des Inhabers des Unternehmens übergeht. Der Inhaber wird aus den in dem Betrieb geschlossenen Geschäften allein berechtigt und verpflichtet. Und gem. § 181 UGB gilt ein den Umständen nach angemessener Anteil als bedungen, wenn der Anteil des stillen Gesellschafters am Gewinn und Verlust nicht bestimmt ist. Im Gesellschaftsvertrag kann bestimmt werden, dass der stille Gesellschafter nicht am Verlust beteiligt sein soll; seine Beteiligung am Gewinn kann nicht ausgeschlossen werden. Gem. § 182 UGB ist am Schluss jedes Geschäftsjahres der Gewinn oder Verlust zu berechnen und der auf den stillen Gesellschafter fallende Gewinn auszuzahlen. Der*

Gewinn, der von dem stillen Gesellschafter nicht behoben wird, vermehrt dessen Einlage nicht, sofern nicht ein anderes vereinbart ist.

Eine echte stille Beteiligung setzt zwar nicht zwingend eine Teilnahme am Verlust des Unternehmens des Geschäftsherrn voraus. Allerdings muss sie in Form der Beteiligung am Gewinn des Unternehmens bestehen. Die Beteiligung am Umsatz ist hingegen keine Gewinnbeteiligung (Vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 16. Auflage, Tz 118 zu § 27). Schon aus diesem Grund liegt keine echte stille Beteiligung vor, weil unabhängig vom tatsächlichen geschäftlichen Ergebnis des Unternehmens der Zinsanspruch der Arbeitnehmer besteht.

§ 181 UGB spricht von „einem den Umständen nach angemessenem Anteil“ am Gewinn oder Verlust des Inhabers des Unternehmens. Was ist nun angemessen, bzw. anders ausgedrückt fremdüblich? Bei der Beurteilung dieser Frage ist zuvorderst zu ergründen, was mit dem Gewinnanteil des stillen Gesellschafters alles abgedeckt werden muss. Unbestreitbar spielen dabei vor allem zwei Komponenten die wesentlichste Rolle:

Der stille Gesellschafter muss für die Zurverfügungstellung seines Kapitals an den Geschäftsherrn ein fremdübliches Entgelt bekommen. Der Mindestansatz für diese Gewinnkomponente ist jedenfalls jener Zinssatz, der auf dem Kapitalmarkt risikolos für Kapitaleinlagen verdient werden kann.

Darüber hinaus trägt der stille Gesellschafter stets das Risiko des Verlustes seiner Einlage und seiner Erträge. Dieses Risiko muss ebenfalls entsprechend abgegolten werden. Laut den vorliegenden Zertifikaten erhalten die stillen Gesellschafter einen Gewinnanteil, der einer Verzinsung ihrer Einlage mit dem sog. 12-Monats-Euribor entspricht. Das ergibt für 2013 in etwa folgende Verzinsung (aktuelle Euribor Werte):

Periode	10-07-2013	09-07-2013	08-07-2013
1 Monat	0,123%	0,123%	0,122%
3 Monate	0,217%	0,217%	0,217%
6 Monate	0,330%	0,328%	0,328%
12 Monate	0,512%	0,510%	0,513%

Im Rahmen einer kurzen Internet-Recherche wurde im Zuge der Berufungsbearbeitung ermittelt, welche Renditen auf dem öst. Kapitalmarkt für Spareinlagen erzielt werden können:

Eckzinssatz Sparbuch (Mindestsatz)	11.7.2013	0,1250%	täglich fällig
DenizBank AG, Wien	11.7.2013	1,4000%	täglich fällig
DenizBank AG, Wien	11.7.2013	2,1500%	36 Monate

Denzel Bank, Wien	11.7.2013	1,1000%	täglich fällig
Hypo Landesbank Vorarlberg	11.7.2013	1,1000%	täglich fällig
ING DiBa Direktbank Austria	11.7.2013	1,0000%	täglich fällig
Raiffeisenlandesbank NÖ-Wien	11.7.2013	0,1250%	täglich fällig
Raiffeisenlandesbank NÖ-Wien	11.7.2013	0,5000%	12 Monate
Raiffeisenlandesbank NÖ-Wien	11.7.2013	0,7500%	18 Monate
Raiffeisenlandesbank NÖ-Wien	11.7.2013	1,0000%	24 Monate

*Daraus ist unmittelbar ersichtlich, dass derzeit für täglich fällige Sparguthaben ab dem ersten Euro zumindest 1,00% Zinsen erwirtschaftet werden können, und das auf Grund der staatlichen Garantie für Spareinlagen bis zu € 100.000,00 pro Person und Bank völlig risikolos, während die stillen Gesellschafter mit ihren Einlagen im selben Zeitraum lediglich 0,512% erwirtschaften können. Diese Daten wurden zwar nur für den aktuellen Zeitraum 2013 ermittelt, es ist jedoch davon auszugehen, dass das Verhältnis des 12-Monats-Euribor zu den Renditen für Spareinlagen über einen längeren Zeitraum äquivalent verläuft. Als weiterer Maßstab für die erste Gewinnkomponente kann auch die Sekundärmarktrendite herangezogen werden. Diese entwickelte sich von nahezu 5% im Jahr 2008 auf knapp über 1% im Jahr 2013.*

*Der stille Beteiligte verliert im Falle der Insolvenz des Geschäftsinhabers sein Beteiligungskapital und unterliegt damit einem dem Unternehmerrisiko ähnlichen Risiko. Das Risiko des Verlustes des Beteiligungskapitales kann nur durch einen entsprechenden Zuschlag zur ersten Gewinnkomponente abgegolten werden. Als Maßstab für dieses Risiko kann die sog. Marktrisikoprämie herangezogen werden, die bei Unternehmensbewertungen nach der DCF—Methode anzusetzen ist. Für die Festlegung der Marktrisikoprämie hat die Arbeitsgruppe „Unternehmensbewertung“ des Fachesenates für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder am 11.12.XXXX einen Wert zwischen 4,5% und 5,0% empfohlen.*

*Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer Interessensgegensätze vorhanden sein können, die auch eventuell nicht aufgelöst werden können. In der Regel müssen jedoch die Interessengemeinschaften ausreichend groß genug sein, damit eine dauerhafte Kooperation gewährleistet ist. Im ggstdl. Fall stimmen die Interessen des Arbeitgebers, sein sog. „Humankapital“ möglichst dauerhaft an den Betrieb zu binden, mit den Interessen der Arbeitnehmer an einem möglichst hohen Verdienst überein. In solchen Fällen sind die zwischen dem Arbeitgeber und den Arbeitnehmern eingegangenen Vereinbarungen stets einem Fremdvergleich zu unterziehen: Sind die Geschäfte zwischen beiden fremdüblich zu Stande gekommen, oder wurden mit der gewählten Gestaltung eventuell andere Ziele verfolgt?*

*Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist gem. § 21 Abs. 1 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Rechtsverhältnisses kommt es nicht auf die von den Beteiligten gewählte Form oder Bezeichnung, sondern auf dessen Inhalt an; dadurch besteht die Möglichkeit, an gleiche Lebensvorgänge gleiche abgabenrechtliche Folgen zu knüpfen und dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit nachzukommen (VwGH 18.1.1963, 1547/62, 63, VwGH vom 8.5.1978, 1174/77, VwGH vom 24. 5. 1978, 2586/77). Sinn des § 21 Abs. 1 BAO ist es, die Lebensvorgänge ohne Rücksicht auf ihre formalrechtliche Gestaltung in ihrer wirklichen Form steuerlich zu erfassen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen (VwGH vom 17.9.1975, 255/74, VwGH vom 14.1.1986, 85/14/0134, VwGH vom 7.12.1994, 93/13/0012).*

*Gem. § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In freier Beweiswürdigung wird daher festgestellt, dass es sich bei den ggstdl. Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer G und H tatsächlich nicht um echte stiller Beteiligungen handelt. Niemand würde sich bei einer derartigen Gestaltung als echter stiller Gesellschafter an einem Unternehmen beteiligen, das ein anderer betreibt: Ein Gewinnanteil in Höhe des 12-Monats-Euribor entspricht auf keinen Fall einem fremdüblichen Entgelt für die Zurverfügungstellung des Beteiligungskapitals, ganz zu schweigen von der Abgeltung des damit in Verbindung stehenden Risikos. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise liegt vielmehr eine Leistungsprämie vor, die als Sonderzahlung gem. § 67 Abs. 1 EStG innerhalb des Jahressechstels begünstigt zu versteuern ist. Die Steuerfreiheit für begünstigte Mitarbeiter beteiligungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15b EStG kann dafür nicht in Anspruch genommen werden.*

*Laut der Ergänzung zur Berufung (Schreiben vom 12.7.2013) können die Dienstnehmer jederzeit über die zugewendeten Vorteile aus dem Dienstverhältnis verfügen, der Zufluss erfolgte daher jeweils im Zeitpunkt der Übergabe der Beteiligungszertifikate.“*

### **Vorlageantrag vom 22.8.2013**

Mit Anbringen vom 22.8.2013 wurde beantragt, die Abgabenbehörde zweiter Instanz möge über die Berufung entscheiden.

Zusätzlich zum Verweis auf die bereits im Zuge der Berufung vorgebrachten Argumente wird vorgebracht:

*„- § 181 Abs. 1 UGB: Diese Bestimmung kommt nur dann zum Tragen, wenn der Anteil des stillen Gesellschafters am Gewinn nicht bestimmt ist; im gegenständlichen Fall ist der Anteil des stillen Gesellschafters am Gewinn bestimmt bzw. vereinbart.*

- Im UGB-Kommentar (Herausgeber Univ.-Prof. Dr. Ulrich Torggler LL.M.; erschienen im März 2013 im Linde Verlag) ist eindeutig angeführt, dass die Vereinbarungen zur stillen Gesellschaft dispositiv sind. Im gegenständlichen Fall wurde eine Vereinbarung abgeschlossen und diese Vereinbarung widerspricht nicht den UGB-Regelungen zur stillen Gesellschaft. Es liegt demnach eine stille Gesellschaft vor.

- Zur Angemessenheit von Gewinnbeteiligungen dürfen wir ebenfalls aus dem angeführten Kommentar zitieren.

- Auch bei der Gewinnbeteiligung herrscht grundsätzlich Gestaltungsfreiheit.
- Nur wenn nichts anderes vereinbart ist, dann spricht das UGB davon, dass eine angemessene Beteiligung zu erfolgen hat. Die Angemessenheit beurteilt sich nach dem Verhältnis der Beiträge (Verhältnis Beteiligung zum Unternehmenswert). Wenn man die Angemessenheit auch noch als Parameter heranzieht (was im gegenständlichen Fall ja nicht notwendig ist), dann ist bei einer stillen Beteiligung von rund EUR 1.000,00 am Einzelunternehmen des Bf. auch eine Verzinsung entsprechend dem 12-Monats-Euribor angemessen.

Sie schreiben in der Berufungsvorentscheidung, dass in unserer Ergänzung zur Berufung angeführt ist, dass die Dienstnehmer jederzeit über die zugewendeten Vorteile verfügen können. Diese Behauptung ist falsch. In unserer Ergänzung wird klar darauf hingewiesen, dass erst nach Ablauf von 5 Jahren entsprechend den Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG über die Beteiligung verfügt werden kann.“

## B. Verfahren vor dem UFS/BFG:

### 1.

Die Beschwerde wurde am 30.8.2013 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Mit BGBI I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBI I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung ist daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

### 2.

Das BFG richtete am 25.11.2015 einen Vorhalt an den Bf. unter Darlegung des derzeit vorliegenden Sachverhaltes und unter Darlegung der rechtlichen Ansicht des BFG. Zur Beurteilung, ob das Gruppenmerkmal erfüllt ist, was dem BFG zweifelhaft erschien, und ob die stille Beteiligung mit den beiden Dienstnehmern gegenüber der Abgabenbehörde klar und eindeutig zum Ausdruck gebracht wurde, wurden weitere Fragen gestellt. Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **1. Streitpunkt:**

Im Beschwerdefall ist strittig, ob auf die an die Dienstnehmer des Bf., Herrn G und Herrn H, gewährten jährlichen Zuwendungen iHv EUR 1.440,00 bzw. EUR 960,00 die Steuerbefreiung für Mitarbeiterbeteiligungen gem. § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG zur Anwendung gelangt.

#### **2. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:**

Der Bf. betreibt seit XXXX den E für F als eingetragener Einzelunternehmer. Das Einzelunternehmen ist durch Umwandlung der B J G.m.b.H hervorgegangen. Diese G.m.b.H wurde im Jahr XXX-7 gegründet. In sie wurde XXX-7 das Einzelunternehmen B K gem. Artikel III UmgrStG eingebracht.

Herr G ist seit 01.02.2008 Dienstnehmer des Bf. und ist dort als Verkäufer im Außendienst tätig. In seinem Dienstvertrag, datiert mit 5.3.2008, steht nach der Vereinbarung eines Fixbezuges folgender Passus: „*Der Dienstnehmer erhält in den Jahren 2008 bis 2012 eine stille Beteiligung am Unternehmen in Höhe von EUR 1.440,00 jährlich in Form eines Zertifikates.*“

Das ihm am 31.12. 2010 ausgestellte Zertifikat hat folgenden Wortlaut:

„*Zertifikat über stilles Beteiligungskapital an der Firma B e.U.*

*Es wird mit 31.12.2010 nach den Bestimmungen des § 3 Abs. 15 lit. b EStG eine echte stille Beteiligung am Unternehmen in Höhe von*

€ 1.440,00

*gewährt.*

*Es wird darauf verweisen, dass im Falle einer Übertragung dieses Beteiligungskapitals auf eine andere Person innerhalb von 5 Jahren ab Ausgabe der Beteiligung diese Übertragung einen Nachversteuerungstatbestand darstellt.*

*Das Beteiligungskapital wird mit einem Garantiezinssatz in Höhe der jeweils am 31.12. eines Jahres geltenden Euribor Zinssätze mit 12 Monatsbindung verzinst. Die Zinsverrechnung erfolgt immer am 31.12. eines Jahres. Unterjährig werden keine Zinsen abgerechnet (z.B. bei Austritt, Zinsverrechnung nur bis zum letzten 31.12.).*

*Im Falle eines Austritts aus dem Unternehmen wird der Guthabensbetrag samt Zinsen mit der letzten Gehaltszahlung ohne steuerliche Konsequenzen ausbezahlt.*

*B e.U.“*

Denselben Wortlaut wies das am 31.12.2010 vom Bf. Herrn H, der seit 19.5.2008 Dienstnehmer des Bf. ist und als Monteur eingesetzt wurde, ausgestellte Zertifikat aus. Es wurde lediglich die Höhe anders, nämlich mit EUR 960,00, anstatt mit EUR 1.440,00 festgelegt.

In den Jahren 2008, 2009 und 2011 wurden an die beiden Dienstnehmer Zertifikate mit dem gleichen Inhalt gewährt. Sonach erhielt Herr G im Beschwerdezeitraum jährlich EUR 1.440,00 und Herr H EUR 960,00.

### **III. Beweiswürdigung:**

Der Sachverhalt ist bis auf die Frage, ob die beiden Dienstnehmer erst nach Ablauf von 5 Jahren über die Beteiligung verfügen konnten, unstrittig.

Angesichts des im Dienstvertrag mit Herrn G vereinbarten Passus, des Textes der ausgestellten Zertifikate und der Angaben der steuerlichen Vertretung des Bf. in dem der Abgabenbehörde selbst übermittelten Gedächtnisprotokoll durch Berufungsergänzung vom 12.07.2013 besteht für das BFG kein Zweifel darüber, dass, wie im entscheidungswesentlichen Sachverhalt festgehalten, wurde, folgendes vereinbart war: Im Falle einer Übertragung des Beteiligungskapitals auf eine andere Person innerhalb von 5 Jahren ab Ausgabe der Beteiligung stellt diese Übertragung einen Nachversteuerungstatbestand dar.

Der Einwand der steuerlichen Vertretung des Bf. im Vorlageantrag, dass eine jederzeitige Verfügung der Dienstnehmer über das Beteiligungskapital nicht möglich gewesen wäre, weil erst nach Ablauf von 5 Jahren entsprechend den Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG über die Beteiligung verfügt werden könne, steht klar im Widerspruch zu den genannten eindeutigen Quellen.

Mit der vorgenommenen Feststellung im Einklang steht auch das Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bf., dass die unentgeltliche Abgabe der stillen Beteiligung abhängig von der Erreichung von Leistungs(Umsatz)zielen war. Leistungsprämien werden üblicherweise ohne Einhaltung einer Behaltefrist gewährt.

### **IV. Rechtliche Beurteilung:**

#### **1. Rechtsgrundlage:**

Nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung ist der Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Kapitalanteilen (Beteiligungen) am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen oder an Unternehmen, die im Rahmen eines Sektors gesellschaftsrechtlich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbunden sind oder sich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers in einem Haftungsverbund gemäß § 30 Abs. 2a Bankwesengesetz befinden, bis zu einem Betrag von 1.460,00 EUR jährlich nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen von der Einkommensteuer befreit:

- Der Arbeitgeber muss den Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewähren.
- Besteht die Beteiligung in Form von Wertpapieren, müssen diese vom Arbeitnehmer bei einem inländischen Kreditinstitut hinterlegt werden. Anstelle der Hinterlegung bei einem inländischen Kreditinstitut können die vom Arbeitnehmer erworbenen Beteiligungen einem von Arbeitgeber und Arbeitnehmervertretung bestimmten Rechtsträger zur (treuhändigen) Verwaltung übertragen werden.

Überträgt der Arbeitnehmer die Beteiligung vor Ablauf des fünften auf das Kalenderjahr der Anschaffung (Erwerb) folgenden Jahres unter Lebenden, hat der Arbeitgeber den steuerfrei belassenen Betrag zu jenem Zeitpunkt, in dem er davon Kenntnis erlangt, als sonstigen Bezug zu versteuern. Der Arbeitnehmer hat bis 31. März jeden Jahres die Einhaltung der Behaltefrist dem Arbeitgeber nachzuweisen. Der Nachweis ist zum Lohnkonto zu nehmen. Erfolgt eine Übertragung der Beteiligung vor Ablauf der Behaltefrist, ist dies dem Arbeitgeber unverzüglich zu melden. Die Meldeverpflichtung und die Besteuerung entfallen, wenn die Übertragung bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses erfolgt.

## **2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gem. § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 :**

### **2.1. Zufluss**

Die Zuwendung von Vermögensvorteilen wegen eines Dienstverhältnisses, wozu auch die unentgeltliche oder verbilligte Übertragung von Beteiligungen an einen Arbeitnehmer gehört, durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer führen zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die, wenn keine Steuerbefreiung greift oder sie nicht als nicht steuerbar gelten, auch steuerpflichtig sind.

Voraussetzung für eine Zuordnung eines Vermögensvorteiles als Einnahme an einen Arbeitnehmer ist, dass der Vermögensvorteil dem Arbeitnehmer zugeflossen ist. Zugeflossen ist nach § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 eine „Einnahme“, sobald der Empfänger über sie tatsächlich und rechtlich verfügen kann, sodass sich der Zufluss wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt. Dazu muss die Einnahme tatsächlich in das Vermögen des Arbeitnehmers übergegangen sein,

der Arbeitnehmer muss über die Einnahme „frei verfügen“ können (Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 19 Rz 8).

Werden vom Arbeitgeber Vermögensbeteiligungen übertragen, kommt es grundsätzlich im Zeitpunkt der Übergabe zum Zufluss beim Arbeitnehmer. Eine Übertragung einer Beteiligung (und damit ein Zufluss) liegt nur dann vor, wenn die Beteiligung ein Wirtschaftsgut ist und der Arbeitnehmer wirtschaftlicher Eigentümer wird (Doralt, EStG, 11. Auflage, § 3 Rz 91/1).

Keine Übertragung einer Beteiligung liegt daher vor, wenn

- der Arbeitnehmer über die Beteiligung nicht frei verfügen kann,
- ein Verkauf oder die Weitergabe an Dritte durch Vereinbarungen mit dem Arbeitgeber auf Dauer eingeschränkt wird oder
- dem Arbeitnehmer wirtschaftlich gesehen nur ein Verfügen über die Erträge aus der Beteiligung für eine bestimmte Zeit (z.B. während der Dauer des Dienstverhältnisses) eingeräumt wird.

Im Beschwerdefall können die beiden Dienstnehmer jederzeit ab Einräumung der Beteiligung/Forderung über diese rechtlich und wirtschaftlich frei verfügen, weil sie sie übertragen können, wenn auch – mit dem Hinweis im Zertifikat selbst – unter Auslösung eines Nachversteuerungstatbestandes.

Da die beiden Mitarbeiter die volle Verfügungsmacht über die Beteiligung/Forderung im Zeitpunkt von deren Einräumung erhalten, ist von einem Zufluss in diesem Zeitpunkt auszugehen.

Der zugeflossene geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen Einräumung der Beteiligung/Forderung stellt dem Grunde nach einen sonstigen Bezug dar und erhöht das Jahressechstel nicht. Steuerfrei ist diese Zuwendung nur, wenn die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 vorliegen.

## **2.2. Vorliegen einer echten stillen Beteiligung**

### **2.2.1.**

Nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung ist nur der Erwerb von Kapitalanteilen(Beteiligungen) am Unternehmen des Arbeitgebers steuerfrei.

Diese Bestimmung, die seither bereits mehrfach novelliert wurde (KMOG, BGBI I 2/2001, Wachstums- und Beschäftigungsgesetz 2005, zuletzt durch BGBI I 103, BGBI. I Nr. 118/2015) wurde im Zuge der Steuerreform 1993 eingeführt und soll die Mitarbeiterkapitalbeteiligung fördern. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage gibt der Gesetzgeber als Intention für die Schaffung des neuen § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG an, dass durch diese Maßnahme dem Arbeitgeber Risikokapital zur Verfügung gestellt werden und gleichzeitig eine stärkere Bindung des Arbeitnehmers an das Unternehmen hergestellt

werden soll (Vgl. Haslinger, Mitarbeiterbeteiligung und der Begriff der Beteiligung im Steuerrecht, RWZ 1995/1, Seiten 383 ff.).

Die Gesetzesstelle spricht von der „Abgabe von Beteiligungen“, definiert allerdings nicht, was als Beteiligung zu verstehen ist. Welcher Begriffsinhalt dem Gesetzgeber vorschwebte, ist den Erl zur RV nachzulesen (abgedruckt in ÖStZ 1994/N. 1/2/Seite 8f.):

- Aktien und Partizipationsscheine am Unternehmen des Arbeitgebers oder an einem mit diesem Unternehmen verbundenen Konzernunternehmen,
- Anteile an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,
- Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung,
- echte stille Beteiligung.

In den Erl zur RV werden vom Beteiligungs begriff ausdrücklich ausgeschlossen Beteiligungen als Mitunternehmer, weil in diesem Fall wegen § 23 Z 2 EStG 1988 keine Dienstnehmereigenschaft gegeben ist und auch Forderungswertpapiere, unabhängig davon, ob sie einen Anspruch auf eine Gewinnbeteiligung oder auf eine Verzinsung begründen.

Dagegen schließt Haslinger, aaO, aus der Tatsache, dass auch echte stille Beteiligungen begünstigungsfähig sind, sowie aus dem Zweck der Norm (Risikokapitalbeteiligung und Arbeitnehmerbindung), dass jedes langfristige nachrangige Fremdkapital, dass gewinnabhängig verzinst wird, der Begünstigung unterliegen müsste (Vgl. Doralt, EStG, 11. Auflage, § 3 Rz 91/4).

## 2.2.2.

Der Begriff der echten stillen Beteiligung im Steuerrecht knüpft an am Begriff der stillen Beteiligung im Unternehmensrecht (§§ 178 bis 181 UGB), erfasst aber auch Beteiligungen nach Art eines stillen Gesellschafters (Doralt, EStG, 16. Auflage, § 27 Rz 108).

Die stille Gesellschaft wird vom Gesetz umschrieben als eine Beteiligung eines stillen Gesellschafters an einem Handelsgewerbe, das ein anderer betreibt, durch Leistung einer Vermögenseinlage, die in das Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes übergeht.

Bei einer stillen Beteiligung wird daher, ähnlich wie bei einem Darlehen, Kapital entgeltlich als Dauerleistung zur Nutzung überlassen (VwGH 20.12.1994, 89/14/0214).

Nach § 181 Abs. 2 UGB kann im Gesellschaftsvertrag bestimmt werden, dass der stille Gesellschafter nicht am Verlust beteiligt sein soll; seine Beteiligung am Gewinn kann jedoch nicht ausgeschlossen werden.

Wesensmerkmal der stillen Beteiligung ist infolge § 181 Abs. 2 UGB somit die Beteiligung des Stillen am Gewinn des Unternehmensinhabers. Die Gewinnbeteiligung ist entgegen der Ansicht der steuerlichen Vertretung des Bf. zwingend und unabdingbar (Straube/V. Appl in Straube/Ratka/Rauter, UGB I, 4. Auflage, § 181 Rz 1).

Unter „Gewinnbeteiligung“ wird eine „Beteiligung am Unternehmenserfolg“ verstanden. Das heißt die Erträge des Stillen müssen vom Geschäftsergebnis des Unternehmensinhabers abhängig sein (Jabornegg/Artemann, Kommentar zum UGB, § 181 Rz 4), wobei ein gewinnabhängiges Schwanken des Ertrages zwischen festgelegten Bandbreiten für zulässig erachtet wird (Jakom/Marschner EStG2015, § 27 Rz 85).

Nach OGH vom 02.12.1959, 5 Ob 558/59, liegt eine Beteiligung am Gewinn nur vor, wenn die Ansprüche des stillen Gesellschafters in irgendeiner Weise davon abhängen, dass das Unternehmen einen Gewinn erzielt, wenn seine Rechtsstellung also durch die Erzielung eines Gewinnes beeinflusst wird.

Ein vertraglich vereinbarter Gewinnausschluss führt zwar nicht zwingend zur Nichtigkeit der stillen Gesellschaft oder der Vereinbarung, wohl aber zum Vorliegen eines anderen Vertragstypus (insbesondere bürgerlich-rechtliche Gesellschaft oder Darlehen), wenn nicht der Gesellschaftsvertrag aus anderen Gründen nichtig ist (Straube/V. Appl in Straube/Ratka/Rauter, UGB I, 4. Auflage, § 181 Rz 7; Jabornegg/Artemann, Kommentar zum UGB, § 181 Rz 5).

### 2.2.3.

Im Beschwerdefall wurde eine Verzinsung entsprechend der Euribor Zinssätze mit 12 Monatsbindung vereinbart. Durch das Zurückgreifen auf unternehmensextern festgelegte Zinssätze ist die Rechtsstellung der beiden Dienstnehmer in keiner Weise von der Erzielung eines Gewinnes durch das Unternehmen abhängig. Eine Anknüpfung des Entgelts für die Kapitalüberlassung am Gewinn des Unternehmens erfolgte daher nicht.

Eine echte stille Beteiligung liegt daher im Beschwerdefall, wie bereits die Abgabenbehörde zutreffend festgestellt hat mangels Anknüpfung am Gewinn des Unternehmens nicht vor. Auch der OGH vertrat die Ansicht (OGH 7 Ob 568/88), dass im Falle einer Festverzinsung der Einlage („fixe Gewinnbeteiligung“) keine stille Gesellschaft, sondern im zugrundeliegenden OGH-Fall ein Darlehen begründet wurde.

Selbst wenn die ausgestellten Zertifikate als Forderungswertpapiere zu werten sind, liegt auch nach der wiedergegebenen umfassenderen Rechtsansicht von Haslinger, aaO, zur Auslegung des Begriffs Mitarbeiterbeteiligung schon allein mangels gewinnabhängiger Verzinsung im Beschwerdefall keine Beteiligung iSd § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 vor. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob im Beschwerdefall die Forderungen der beiden Dienstnehmer gegenüber dem Bf. im Vergleich zu anderen Gläubigern des Bf. nachrangig sind.

Die Ansicht der steuerlichen Vertretung des Bf. in ihrer Berufung, dass jede Zuwendung, die aus dem Unternehmensgewinn getragen werde, eine Gewinnbeteiligung, von welchen Indikatoren diese auch immer abhänge, sei, geht daher fehl. Letztlich würde diese Ansicht dazu führen, dass alle Zuwendungen eines langfristig aufgrund von Gewinnen lebensfähigen Unternehmens an seine Arbeitnehmer steuerfreie Einkünfte

aus nichtselbständiger Arbeit wären. Diese Ansicht widerspricht auch der Intention der Mitarbeiterbeteiligung. Für die Zurverfügungstellung von Risikokapital soll der Dienstnehmer einen Anteil am Gewinn des Unternehmens erhalten; durch die in Aussicht stehenden Gewinnansprüche soll vice versa eine größere Identifikation und Bindung mit dem Arbeitgeberunternehmen eintreten.

Liegt keine Beteiligung vor, so scheitert die Anwendung der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 schon an dieser notwendigen Voraussetzung. Im Beschwerdefall kann daher dahin gestellt bleiben, ob und gegebenfalls unter welches andere Rechtsinstitut die mit den beiden Dienstnehmern geschlossene Vereinbarung einzuordnen ist.

Da weder die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 noch eine sonstige Steuerbefreiung auf die an die beiden Dienstnehmer jährlich zugeflossenen steuerbaren Zuwendungen anwendbar ist, sind die Zuwendungen als sonstiger Bezug im Zeitpunkt der Einräumung der Zertifikate steuerpflichtig zu behandeln. Diese Rechtsmeinung bilden die angefochtenen Bescheide ab.

Die Beschwerde ist daher bereits aus diesem Grund abzuweisen. Darauf, ob im Beschwerdefall die weiteren Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung für Mitarbeiterbeteiligungen vorliegen, wie z.B. das Gruppenmerkmal, braucht somit nicht mehr eingegangen zu werden.

## **V. Zur Zulässigkeit einer 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.

Im Beschwerdefall hängt das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtet von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundstätzliche Bedeutung zukommt, weil zur Frage, was als Beteiligung iSd § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG zu verstehen ist, keine Rechtsprechung des VwGH vorliegt. Eine Revision ist daher zulässig.

Linz, am 31. Dezember 2015