



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der a, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 22. Juli 2009 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften für die Jahre 2005 und 2006 gemäß § 188 BAO sowie gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 2. März 2010 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften für die Jahre 2007 bis 2009 gemäß § 188 BAO entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden (§§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Herr b ist gewerblicher Buchhalter und übt diese Tätigkeit auf selbständiger Basis seit 1. Jänner 2002 aus. Laut Zusammenschlussvertrag vom 28. April 2006 wurde der von Herrn d geführte Betrieb unter Anwendung der Begünstigungen des Artikels IV des Umgründungssteuergesetzes zum Stichtag 31. Juli 2005 mit der Schneller KG

zusammengeschlossen. Laut Gesellschaftsvertrag vom 28. April 2006 ist Herr d unbeschränkt haftender Gesellschafter der KG. Seine drei minderjährigen Kinder e, f) und g) sind die Kommanditisten mit je einer Einlage in Höhe von € 2.500,00. Herr d erhält für die zur Verfügung Stellung seiner Arbeitskraft eine monatliche Funktionsvergütung, welche von der Gesellschafterversammlung festgelegt wird. Der Jahresgewinn wird laut § 14 des Gesellschaftsvertrages abzüglich der Funktionsvergütung auf die Gesellschafter nach Köpfen geteilt. Es bestehen Abtretungsverbote der Kommanditisten über deren jeweiligen Geschäftsanteil. Im Falle der Annahme der Angebote treten die Kommanditisten ihre Geschäftsanteile zum Nominale abzüglich anteiliger Verlustvorträge und zuzüglich anteiliger Gewinnvorträge an Herrn d ab. Der Zusammenschlussvertrag und die Abtretungsangebote wurden mit Beschluss des Bezirksgerichtes Bludenz vom 26. Juni 2006 pflegschaftsgerichtlich genehmigt, da die minderjährigen Kommanditisten eine Haftung höchstens in Höhe von ihrer Einlage von € 2.500,00, welche von der Mutter den Kindern unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde, treffen könnte.

Soweit ist der Sachverhalt unbestritten.

Die berufungswerbende KG (Bw.) erklärte für die Jahre 2005 bis 2009 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wobei eine Gewinnverteilung nach Abzug der Tätigkeitsvergütung für Herrn d (2005 und 2006 jeweils € 2.750,00 pro Monat, 2007 bis 2009 jeweils € 3.000,00 pro Monat) zu je 15 % an die Kinder und zu 55 % an Herrn d vorgenommen wurde.

Das Finanzamt hat die Anträge auf Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO abgewiesen. Lasse man die steuerlichen Aspekte der Gesellschaftsgründung, nämlich die Steuerersparnis durch Splitting der Einkünfte unter nahen Verwandten außer Acht, würde sich kein wirtschaftlich sinnvoller Grund für die gewählte Vorgangsweise ergeben. Unter Familienfremden wäre der streitgegenständliche Zusammenschlussvertrag nicht zustande gekommen. Es würden daher vom Finanzamt keine gemeinschaftlichen Einkünfte angenommen.

In der dagegen erhobenen Berufung wird verfahrensgegenständlich ausgeführt, dass nach ständiger Rechtsprechung Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen nur dann Anerkennung finden würden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen würden, was im gegenständlichen Fall vorliege. Betreffend der Notwendigkeit der Gründung einer Personengesellschaft sei es richtig, dass es nicht notwendig gewesen sei, die Kommanditgesellschaft zu gründen. Allerdings würde es einige Begleiterscheinungen wie Kapitalerhöhung etc. geben, welche die Gründung einer KG als sinnvoll erscheinen hätten lassen. Hinsichtlich der Eigenkapitalerhöhung, Kostenvergleich durch Aufnahme von Fremdmitteln, werde bemerkt, dass die Bw. kein Fremdkapital aufnehmen, sondern lediglich

das Eigenkapital erhöhen habe wollen. Des weiteren seien 2005 und 2006 gute Geschäftsjahre gewesen. Die hierbei zu erzielenden Gewinnanteile von bis zu 75 % seien dem Finanzamt schon vor einiger Zeit kundgetan worden. Durch schleppende Zahlungen der Kunden, Einstellung einer Angestellten, die allgemeine Wirtschaftskrise und dgl. dürfte sich der Gewinn ab 2009 um einiges reduzieren, schätzungsweise um € 35.000,00. Dann würden die Gesellschafter schon fast Verluste machen. Bei einem Kreditinstitut würde man aber für eingelegtes Geld niemals Zinsen zahlen müssen.

Die Berufungen wurden dem Unabhängigen Finanzsenat unmittelbar, d.h. ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen, zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 23 Z 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften).

Als Mitunternehmerschaften kommen neben der im Gesetz ausdrücklich erwähnten Offenen Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft unter anderem die offene Erwerbsgesellschaft (OEG), die Kommanditerwerbsgesellschaft (KEG) und die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die einen Gewerbebetrieb unterhält, in Betracht (vgl. Doralt/Kauba, EStG¹⁰, § 23 Tz 226).

Sind an den Einkünften mehrere Personen beteiligt, wird der Gewinn gemäß § 188 Abs. 1 BAO einheitlich und gesondert festgestellt. Die Erlassung eines Feststellungsbescheides gem. § 188 Abs. 1 BAO setzt voraus, das "gemeinschaftliche Einkünfte" vorliegen.

Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung können Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, mögen die zu Grunde liegenden Verträge auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, für den Bereich des Steuerrechtes nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zum ganzen Komplex mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 158 bis 167/6).

Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen nahen Angehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss. Zum anderen steht zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer klaren Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits.

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Die in der Rechtsprechung des VwGH für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 24. 9. 2008, 2006/15/0119).

Maßgeblich ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt. Es ist daher ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen.

Der Zusammenschluss eines Freiberuflers mit berufsfremden nahen Angehörigen ist im Hinblick auf die fast ausschließliche Rückführung des Gewinnes auf die Arbeitsleistung des Berufsträgers daher einer besonders strengen Prüfung zu unterziehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. März 1958, 84/13/0242, sowie Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 20, Tz. 54.3). Es kann hier freilich keine Rolle spielen, ob es sich um einen Freiberufler oder wie im gegenständlichen Falle um einen gewerblichen Buchhalter handelt. Ein derartiges Gesellschaftsverhältnis wird jedenfalls dann als nicht unüblich anzusehen sein, wenn der Berufsfremde einen wesentlichen Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft leistet. Ein solcher Beitrag könnte etwa in einer erheblichen Einlage des Berufsfremden liegen, welche dem Freiberufler die Aufnahme (Fortführung) der beruflichen Tätigkeit überhaupt erst ermöglicht oder doch wesentlich erleichtert.

Auch wenn durch die gegenständlichen Einlagen in Höhe von jeweils € 2.500,00 das Eigenkapital der KG wesentlich erhöht wurde, so ist die Summe von insgesamt € 7.500,00 bereits dem absoluten Betrag nach als nicht erheblich einzustufen und stellt in dieser Größenordnung auch im Hinblick auf die auch von der Bw. angeführte gute Ertragslage des Unternehmens zum Zeitpunkt des Zusammenschlusses keinen wesentlichen Beitrag zum Betriebserfolg dar. Die Aufnahme der beruflichen Tätigkeit war nämlich ohnehin schon im Jahr

2002 erfolgt, weshalb sie durch die Einlagen nicht mehr erst ermöglicht werden musste, noch wird von der Bw. behauptet, dass die Fortführung der beruflichen Tätigkeit ohne die Einlagen nicht mehr möglich gewesen wäre. Weiters ist durch die Einlagen keine wesentliche Erleichterung für die berufliche Tätigkeit erkennbar und wird auch so gar nicht von der Bw. behauptet. Ja, die Bw. bestätigt selbst, dass keine Notwendigkeit der Gründung der neuen Gesellschaft bestanden habe. Die Bw. habe lediglich das Eigenkapital ohne Fremdkapitalaufnahme erhöhen wollen. Wenn das Finanzamt hierzu anführt, dass im Fremdvergleich bei einem Kapitalbedarf (Eigenkapitalerhöhung) von (lediglich) € 7.500,00 vorerst andere Möglichkeiten der Geldbeschaffung wie z.B. ein Bankkredit ins Kalkül gezogen würden, dies bei Kosten von 4 – 6 % in den Jahren 2005 bis 2006, das seien ca. € 300,00 bis € 450,00 pro Jahr, im Gegensatz zum wesentlich höheren Gewinnanteil der Gesellschafter, welcher laut Vorbringen der Bw. einer Verzinsung von bis zu 75 % entspreche, und demzufolge der Ansicht sei, dass man fremden Gesellschaftern – Anmerkung UFS: bei gutem Geschäftsverlauf, wie dieser hier unbestrittenermaßen vorgelegen ist, also nicht bedingt durch eine Notsituation auf Grund dringenden Geldbedarfes, welcher hier nicht vorgelegen ist – diese Möglichkeit der Beteiligung nicht eingeräumt habe, so schließt sich der Unabhängige Finanzsenat dieser Aussage vollinhaltlich an.

Ein wesentlicher Beitrag zum Betriebserfolg kann auch durch die Arbeitsleistung der Gesellschafter erbracht werden. Dabei ist allerdings zu beachten, dass sich die Angehörigen freier Berufe in einem besonderen Maße durch persönliche Fähigkeiten und Fachkenntnisse auszeichnen und sie zu ihrer Berufsausübung im Allgemeinen eine entsprechend qualifizierte Ausbildung benötigen. Dies gilt zweifellos auch für die Gruppe der gewerblichen Buchhalter. Ihre besonderen Fachkenntnisse oder Fähigkeiten werden am Markt entsprechend honoriert. Aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass der Gewinn fast ausschließlich auf die persönliche Arbeitsleistung zurückzuführen ist. Solcherart kann als wesentliche Arbeitsleistung eines Gesellschafters nur eine Tätigkeit angesehen werden, welche den Betriebserfolg maßgeblich zu beeinflussen vermag. Dies wird im Regelfall ein Tätigwerden auf gleicher oder zumindest vergleichbarer Ebene erfordern, wozu im Allgemeinen auch entsprechende Qualifikationen erforderlich sein werden. Dass diese entsprechenden Qualifikationen im gegebenen Fall der allgemeinen Lebenserfahrung nach bei minderjährigen Kindern nicht vorliegen, braucht keiner detaillierten Erläuterungen und wird dies freilich von der Bw. auch gar nicht behauptet.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt daher fest, dass kein wirtschaftlich vernünftig agierender Komplementär sich mit Fremden unter diesen diese so bevorteilenden Bedingungen vergesellschaften würde, um künftig ausschließlich von ihm erwirtschaftete Erträge mit den Kommanditisten zu teilen, da eben keine adäquate Gegenleistung dieser vorliegt.

Vor diesem Hintergrund – ein wesentlicher Beitrag der Kommanditisten zur Erreichung des in der *Erstellung von Buchhaltungen* gelegenen Gesellschaftszweckes ist nach zweifelsfreier Ansicht des Unabhängigen Finanzsenate im Verwaltungsverfahren nicht aufgezeigt worden – durfte die belangte Behörde im Ergebnis zu Recht zur Annahme gelangen, dass der gegenständliche Zusammenschlussvertrag unter Familienfremden nicht zustande gekommen wäre und eine Feststellung der Einkünfte daher zu unterbleiben habe.

Finalisierend merkt der Unabhängige Finanzsenat an, dass die Gewinnverteilung überdies laut Steuererklärungen nicht wie im Gesellschaftsvertrag unter § 14 „Ergebnisverteilung“ geregelt vorgenommen wurde, da keine Aufteilung nach Köpfen erfolgte, was zusätzlich jeder Fremdüblichkeit eindeutig widerspricht.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Im Übrigen wird auf die Begründung der angefochtenen Bescheide verwiesen.

Feldkirch, am 29. Oktober 2012