



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag.GertE.KEG ,
Unternehmensberatung, St.A.,W.gasse, vertreten durch Trust Treuhand und
Steuerberatung GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 38, vom 5. August 2003 gegen den Bescheid
des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk, vom 30. Juli 2003 betreffend Unterbleiben einer
einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2001 gem. § 190 Abs. 1
iVm § 188 BAO, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Auf Grund des Beschlusses des Handelsgerichtes Wien vom 17. Dezember 1996, dessen
Eintragung im Firmenbuch am 18. Dezember 1996 erfolgte, liegt der Gründung der
Mag.GertE.KEG die Übernahme des Betriebes des nicht protokollierten Einzelunternehmens
Mag.GertE. (Gesellschafts- und Zusammenschlussvertrag vom 5. Dezember 1996) zu Grunde.
Lt. Gesellschaftsvertrag ist Abrechnungszeitraum das Kalenderjahr von 1. Jänner bis 31.
Dezember. Für das erste Jahr des Bestehens der Gesellschaft wurde von den Gesellschaftern
die Rückwirkung auf den 31. März 1996 vereinbart.

Aus dem Gesellschaftsvertrag ist weiters ersichtlich, dass die Kommanditisten
ChristineE.,HannahE.undJulianE. Einlagen in Höhe von 20.000 S, 10.000 S und 10.000 S
geleistet haben, während der persönlich haftende Gesellschafter Mag.GertE. seinen
bestehenden Betrieb zum Stichtag 31. März 1996 im Wert von 60.000 S unter
Zugrundelegung des Artikels IV des Umgründungssteuergesetzes einbringt. Im

Gesellschaftsvertrag ist weiters vereinbart, dass ChristineE. , HannahE. und JulianE. an den bis zum 31. März 1996 bestehenden stillen Reserven und einem allfälligen Firmenwert nicht beteiligt sind. Zudem besteht auch eine Regelung dahingehend, dass der persönlich haftende Gesellschafter seinen Gewinnanteil entnehmen darf. Der Kommanditist ist von jeder Entnahme ausgeschlossen. Ein solcher hat nur Anspruch auf Gewinnauszahlung und auch dies nur in der Höhe des die bedungene Einlage übersteigenden Betrages.

Bestandteil der Bezugsakten ist auch ein Beschluss des Bezirksgerichtes Josefstadt, wonach der besagte Gesellschaftsvertrag über die Gründung einer Kommanditerwerbsgesellschaft, abgeschlossen zwischen Mag.GertE. , ChristineE. sowie den Minderjährigen HannahE. und JulianE. in Ansehung der beiden Minderjährigen pflegschaftsgerichtlich genehmigt wurde. Der Begründung zum Beschluss ist zu entnehmen, dass die Kommanditeinlage der beiden Minderjährigen in Höhe von je 10.000 S diesen von ihrem Vater und persönlich haftenden Gesellschafter der zu gründenden KEG, Mag.GertE., schenkungsweise überlassen wird, wobei auch festgehalten ist, dass aus den Einkünften der KEG eine Rücklage für die Ausbildung der Minderjährigen geschaffen werden solle. Weiters wird im pflegschaftsrechtlichen Beschluss begründend klargestellt, dass der Vertrag im Interesse der Minderjährigen deshalb pflegschaftsrechtlich zu genehmigen war, weil den Minderjährigen keine Verpflichtungen oder Haftungen aus dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages erwachsen können.

Das Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk in Wien erließ am 30. Juli 2003 einen Bescheid, mit dem gem. § 190 Abs 1 BAO i. V. m. § 188 BAO festgestellt wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2001 unterbleibt. Begründend wurde ausgeführt, dass in der eingereichten Feststellungserklärung die Einkünfte nach Maßgabe der Vermögenseinlagen (Mag.GertE. : 60.000 S; ChristineE. : 20.000 S; HannahE. und JulianE. : je 10.000 S) erklärt worden seien. Dabei sei jedoch der Umstand unberücksichtigt geblieben, dass Mag.GertE. unbeschränkt für allfällige Gesellschaftsschulden hafte und für die Erzielung der Einkünfte nahezu ausschließlich seine persönliche Arbeitsleistung maßgebend sei. Dies ergebe in den einzelnen Jahren eine Verzinsung der Kommanditeinlagen von mehr als 750 %. Die Gewinnverteilung habe ihre Ursache in der persönlichen Nahebeziehung und im mangelnden Interessensgegensatz der Gesellschafter, sodass den Kommanditisten, die gegenüber dem persönlich haftenden Gesellschafter unterhaltsberechtigt seien, aus privaten Gründen Gewinnanteile zugewiesen wurden. Unter fremden Vertragspartnern entspreche die übliche Vereinbarung über die Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes. Im Übrigen sei die Errichtung einer KEG zur Abgeltung bestehender bzw. zukünftiger Unterhaltsansprüche zwar ein zivilrechtlich zulässiger, aber ungewöhnlicher Weg, der unter Außerachtlassung der damit verbundenen Abgabeminderung unverständlich wäre. Die Einkünfte seien demnach – unabhängig von der zivilrechtlichen Gültigkeit des Gesellschaftsvertrages – nicht aufzuteilen, sondern ausschließlich Mag.GertE. zuzurechnen.

Die Mag.GertE.KEG erhob gegen den besagten Bescheid am 5. August 2003 das Rechtsmittel der Berufung, wobei – wie bereits in sämtlichen Vorjahren - die Auffassung vertreten wurde,

die Nichtanerkennung der Kommanditerwerbsgesellschaft sei zu Unrecht erfolgt. Unstrittig liege ein zivilrechtlich gültiger Gesellschaftsvertrag aus dem Jahre 1996 vor, der ChristineE. und den Kindern Anteile an der Gesellschaft und Anspruch auf einen entsprechenden Gewinnanteil zusichere. Die Gründung der KEG sei entsprechend den diesbezüglichen steuerlichen Bestimmungen erfolgt, sodass es zu keiner Äquivalenzverletzung gekommen sei. Selbst eine solche Äquivalenzverletzung würde nicht zu einer Ungültigkeit eines Vertrages und der damit verbundenen steuerlichen Folgen führen. Eine Schenkung von Unternehmensanteilen würde zum gleichen Ergebnis führen und eine Aufteilung der Einkünfte nach sich ziehen. Seitens des Finanzamtes würde des weiteren trotz mehrmaligen Hinweises nicht berücksichtigt, dass Mag.GertE. seine Stellung als Komplementär und Geschäftsführer durch entsprechende Vorweggewinne abgegolten bekomme. Die Mittätigkeit der ChristineE. gehe über die eheliche Beistandspflicht eindeutig hinaus und sei somit ihr diesbezüglicher Gewinnanteil jedenfalls zuzurechnen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in der Folge mit Erkenntnis vom 29. September 2004, Zl. 2001/15/0159 die Beschwerde der Mag.GertE.KEG gegen die Berufungsentscheidung der vormaligen FLD betreffend Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften für die Jahre 1996-1999 als unbegründet abgewiesen.

Über fernmündliche Anfrage des UFS, ob in Anbetracht der im obgenannten Erkenntnis geäußerten Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der steuerlichen Anerkennung der Mag.GertE.KEG sowie angesichts der nach der Aktenlage völlig gleichgelagerten Sachlage im gegenständlichen Jahr mit einer Zurücknahme der Berufung zu rechnen sei, gab der steuerliche Vertreter der Bw. ohne Angabe von weiteren Gründen an, dass die Berufung aufrecht bleibe.

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, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. erweiterte Auflage, § 23, Tz 226).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 29. September 2004, Zl. 2001/13/0159, das bei völlig gleicher Sachverhaltskonstellation die Frage der Zulässigkeit der einheitlich und gesonderten Feststellung von Einkünften der Bw. im Hinblick auf die Jahre 1996 bis 1999 beantwortet, u.a. Folgendes ausgeführt:

"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, EStG, § 2 Tz. 158 bis 167/6).

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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. März 1985, 84/13/0242, sowie Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 20, Tz. 54.3). Ein derartiges Gesellschaftsverhältnis wird 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.

Die gegenständlichen Einlagen von 10.000 S bzw. 20.000 S stellen im Hinblick auf die Ertragslage des Unternehmens zweifellos keinen derartigen wesentlichen Beitrag zum Betriebserfolg dar.

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 auch für die Gruppe der Unternehmensberater (vgl. Doralt, EStG 88, Tz. 73 zu § 22). 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 des Freiberuflers zurückzuführen ist. Solcherart kann als wesentliche Arbeitsleistung eines Gesellschafters nur eine Tätigkeit angesehen werden, welche wie der Beitrag des Freiberuflers 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 (vgl. etwa das bei Quantschnigg/Schuch, a.a.O., angeführte Beispiel eines Zusammenschlusses eines Zahnarztes mit einem Zahntechniker).

Unterstützende Hilfstätigkeiten, wie etwa Sekretariatsarbeiten, vermögen hingegen den Betriebserfolg nicht maßgeblich zu beeinflussen und werden einen Freiberufler üblicherweise

nicht dazu veranlassen, sich mit dem Erbringer derartiger Dienste zu vergesellschaften und ihn am Gewinn zu beteiligen.

Im Verwaltungsverfahren wurde zwar vorgebracht, dass Christine E. schon immer, wenn auch unentgeltlich, im Unternehmen ihres Ehemannes mitgearbeitet habe. Worin diese Mitarbeit konkret bestanden hat, wurde nicht ausgeführt. Von der Kommanditistin zu erbringende Arbeitsleistungen werden im Gesellschaftsvertrag nicht erwähnt. Den Ausführungen des Finanzamtes, Christine E. sei als Künstlerin tätig, ist die Beschwerdeführerin nicht entgegengetreten. Im Gesellschaftsvertrag werden als Beitrag der Kommanditisten nur die von ihnen zu leistenden Einlagen angeführt. Zu Tätigkeiten im Interesse der Gesellschaft verpflichtet Punkt 7 des Vertrages (ohne allerdings einen Vorwegbezug dafür vorzusehen) ausschließlich den Komplementär. Das Berufungsvorbringen, die Beteiligung der Kinder sei unter dem Gesichtspunkt ihrer Heranführung an den Betrieb zum Zwecke der späteren Unternehmensnachfolge erfolgt, war schon im Hinblick auf das Alter der Kinder im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (sechs und neun Jahre) nicht nachvollziehbar.

Vor diesem Hintergrund - ein wesentlicher Beitrag der Kommanditisten zur Erreichung des in der Unternehmensberatung gelegenen Gesellschaftszweckes ist 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".

Auf Basis dieser Rechtsausführungen war bei völlig identer Sachverhalts- und Rechtslage im gegenständlichen Berufungsjahr der Mag.GertE.KEG gleichermaßen steuerlich die Anerkennung zu versagen und bescheidmäßig auszusprechen, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte bezüglich des Kalenderjahres 2001 unterbleibt.

Der vorliegendenfalls angefochtene Bescheid vom 30. Juli 2003 ist daher mit keiner Rechtswidrigkeit behaftet und die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 17. Mai 2005