

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Sonnweber in der Beschwerdesache KP, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 08.07.2009 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2005, Einkommensteuer 2002 bis 2005 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für 2003 bis 2005 und vom 18.08.2008 betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer erzielte im Beschwerdezeitraum Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als Arbeitnehmer der S-KG. Zusätzlich erklärte er nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen. Letztere stammen aus einer echten stillen Beteiligung am Unternehmen seines Dienstgebers. Diese als „*Mitunternehmermodell*“ bezeichnete Beteiligung wird in einer Broschüre des Unternehmens auszugsweise wie folgt beschrieben:

„Beim Eintritt in das Unternehmen wird das Modell den Mitarbeitern vorgestellt. Notwendige betriebswirtschaftliche Kenntnisse werden an die zukünftigen Gesellschafter weitergegeben.“

Es besteht kein Rechtsanspruch auf Beteiligung. Das Modell ist jederzeit änderbar. Bei der Beteiligung handelt es sich um eine Kapitalbeteiligung. ...

Mitarbeiter (ausgenommen Lehrlinge) können immer zu Geschäftsjahresbeginn (1. Februar) dem Mitunternehmermodell beitreten. Gegenseitiges Einverständnis (Firma/Mitarbeiter) für den Mitunternehmer-Eintritt setzt entsprechende Leistungen und Qualitäten des Mitarbeiters voraus. Beim Einstieg in das Mitunternehmermodell erfolgt eine Übernahme von Arbeitern in das Angestelltenverhältnis. Arbeitszeit- und Arbeitsruhegesetz kommen somit nicht mehr zur Anwendung. Jeder kann arbeiten, wenn es Arbeit gibt und nicht, wenn es ein Gesetz erlaubt.

Ein Ausstieg aus dem Modell ist möglich.

...

Bei dieser Beteiligung handelt es sich um eine echte stille Beteiligung, das heißt, der Beteiligte erzielt Einkommen aus Gewerbekapital. Es besteht kein Anspruch auf stille Reserven. Eine Beteiligung an Verlusten ist nicht vorgesehen. Nur im Insolvenzfall haftet der Stille Gesellschafter max. bis zur Höhe der erbrachten Einlage. ...

Die Beteiligung stellt keinen Kündigungsschutz dar. Das Monatsgehalt ist an den gesetzlichen Kollektivvertrag angepasst. Eine pauschale Überstundenentlohnung ist vorgesehen. Außer dem Fixgehalt gibt es keine Provisionen oder sonstigen Prämien (gilt auch für Mitarbeiter, welche noch nicht im Mitunternehmermodell sind). Für die stillen Gesellschafter ergibt sich aus dem Mitunternehmermodell, dass die Sozialleistungen vom monatlichen Gehalt berechnet werden. Der Nachteil eines geringeren gesetzlichen Pensionsanspruches wird durch Einzahlungen in eine Pensionskasse wettgemacht. ...

...

Um als echter Stiller Gesellschafter am Erfolg des Unternehmens teilhaben zu können, ist eine Einlage zu erbringen. Die Höhe der Einlage richtet sich nach dem persönlichen Bewertungsfaktor multipliziert mit dem Beschäftigungsfaktor. Das Eintrittsdatum kann immer nur der 1. Februar sein (Beginn des Wirtschaftsjahres). Die Einlage ist zu Beginn der Beteiligung zu leisten. Neben dem Einlagenkonto wird für jeden Stillen Gesellschafter ein Verrechnungskonto eingerichtet. Über dieses Konto werden die laufenden Buchungen vorgenommen wie z.B. Steuervorauszahlungen, Vorschüsse und Gewinnausschüttung. Jeder Mitunternehmer hat das Recht die Nettogehaltslücke (Nettogeinhalt vor dem MUM-Eintritt minus Nettogehalt als Mitunternehmer) bis zur ersten Ausschüttung durch einen Vorschuss auf künftige Gewinnausschüttungen ausgleichen zu lassen. ...

Die Aufteilung des Ausschüttungsbetrages basiert auf verschiedenen Faktoren:

Funktionsfaktor ...

Bewertungsfaktor ...

Beschäftigungsfaktor ...

Anwesenheitsfaktor ...

Aus der Multiplikation von Bewertungs-, Beschäftigungs- und Anwesenheitsfaktor ergibt sich der Ausschüttungsfaktor je Mitunternehmer.

... Der Mitunternehmer bezieht Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit und Einkommen aus Gewerbekapital.

...“

Zur Umsetzung dieses Modells wurde zwischen dem Unternehmen und den Mitarbeitern (hier: dem Beschwerdeführer) ein „*Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer echten Stillen Gesellschaft*“ mit folgendem Inhalt abgeschlossen.

„Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer Echten Stillen Gesellschaft“

I. Vertragsparteien

...

II. Vorbemerkung

Der Stille Gesellschafter leistet seine Einlage mit der Absicht, einerseits dem Unternehmen einen finanziellen Beitrag zu leisten und andererseits dafür am Gewinn des Unternehmens zu partizipieren. Es gelten die gesetzlichen Bestimmungen für die Form der echten Stillen Gesellschaft gemäß §§ 179 ff UBG.

III. Vertragsgegenstand / Einlage

Die Höhe der Einlage wird einvernehmlich festgelegt und kann auch einvernehmlich geändert werden. Die Einlage ist über ein Einlagenkonto des Stillen Gesellschafters in der Buchhaltung des Unternehmens eingetragen.

IV. Gewinnbeteiligung

Der Stille Gesellschafter ist am Gewinn des Unternehmens beteiligt. Grundlage für die Berechnung des Gewinnes ist der Jahresabschluss des Unternehmens zum 31.01. jeden Jahres. ...

Eine Verlustbeteiligung ist nicht vorgesehen.

V. Auflösung

Das Gesellschaftsverhältnis kann von beiden Vertragspartnern ohne Vorliegen eines Grundes mit sofortiger Wirkung aufgelöst werden. In diesem Fall ist die Einlage im Nominalwert ohne Indexveränderung binnen einer Frist von einem Monat vom Unternehmer zurück zu zahlen. Ein allfälliger Gewinnanteil ist diesfalls für das laufende Wirtschaftsjahr anteilig zu berechnen.“

Im März 2007 fand im Unternehmen der S-KG eine GPLA-Prüfung statt. Auf Grund der dabei getroffenen Feststellungen verfügte das Finanzamt mit den am 08.07.2009 ausgefertigten Bescheiden die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2005 und erließ neue Sachbescheide, mit welchen die bisher von der Gattin erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen dem Beschwerdeführer als Lohneinkünfte zugerechnet wurden. Dieselbe Vorgangsweise erfolgte mit den am 18.08.2008 ausgefertigten (Erst-)Bescheiden betreffend Einkommensteuer für 2006 und 2007. Für die Jahre 2003 bis 2005 ergingen Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen mit Ausfertigungsdatum 08.07.2009.

Die Wiederaufnahmebescheide wurden wie folgt begründet:

"Folgende Tatsachen sind durch die GPLA-Prüfung im März 2007 neu hervorgekommen:

Beim Ehegatten wurde ein Einkommenssplitting zugunsten der (Anm. BFG: nicht im Unternehmen angestellten) Ehegattin durchgeführt. Bei diesen Zahlungen handelt es sich um Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen und die Zurechnung hat ausschließlich bei den Mitarbeitern der Fa. S-KG zu erfolgen weil,

- die Ehegattin diese Option nur über den Ehemann, welcher Mitarbeiter und Beteiligter der S-KG ist, ausüben kann,*
- die Höhe der Ausschüttung von den persönlichen Faktoren des Ehegatten (Funktionsfaktor, Bewertungsfaktor, Beschäftigungsfaktor, Anwesenheitsfaktor) abhängt,*
- die Auszahlung der Beteiligung an den Ehemann erfolgt und dieser leitet den "Anteil" der Gattin an diese weiter,*
- dieser zur Wiederaufnahme führende Sachverhalt nicht von der Großbetriebsprüfung 2001 geprüft wurde. Zudem führte die Betriebsprüfung 2001 zu keiner Wiederaufnahme des Verfahrens".*

Gegen die angeführten Bescheide wurde fristgerecht am 11.08.2009 Berufung (nunmehr: Beschwerde) erhoben. Der Beschwerdeführer wendete ein, das Finanzamt habe „mit den bezeichneten Bescheiden elementare Verfahrensvorschriften nach der BAO verletzt“. Den Bescheiden fehle „eine explizite Begründung“. Die Behörde habe sich „in keinster Weise ausführlich mit dem Sachverhalt auseinander gesetzt“ und habe daher ihre Ermittlungs- und Begründungspflicht verletzt sowie gegen den Grundsatz des Parteiengehörs verstossen. Die bekämpften Bescheide würden auch das Ergebnis einer Betriebsprüfung im Jahr 2001 missachten (Anm. BFG: Gegenstand der Betriebsprüfung im Jahr 2001 war das Unternehmen der S-KG). Dort sei (unter Tz 16 a des Berichtes) festgehalten worden, dass „das Beteiligungsausmaß von Ehepartnern im Wege des Mitunternehmermodells von 50 % auf 33,33 % beginnend mit 01.02.2001 reduziert“ werde. Entsprechend dieser Feststellung sei die Ehepartnerbeteiligung berechnet worden. Sofern die nunmehr bekämpften Bescheide davon abweichen, werde der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt. Der Sachverhalt reiche bis in das Jahr der Einführung des Mitunternehmermodells im Jahr 1993 zurück.

Die Beschwerde wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der identische Sachverhalt war bereits Gegenstand eines höchstgerichtlichen Verfahrens (VwGH 27.02.2014, 2011/15/0106). Der Verwaltungsgerichtshof hatte über die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung des (damaligen) Unabhängigen Finanzsenates, GZ RV/0736-I/08, abzusprechen. Beschwerdeführerin in diesem Verfahren war die Gattin eines anderen Arbeitnehmers der S-KG. Der Gerichtshof hielt die verfügte Wiederaufnahme der Verfahren (ebenfalls hinsichtlich der Jahre 2002 bis 2005) für zulässig und beurteilte die von der Beschwerdeführerin erklärten Einkünfte aus der eingangs beschriebenen Stillen Beteiligung als Sonderzahlungen (§ 49 ASVG), die ihrem Gatten als Dienstnehmer der S-KG zuzurechnen seien. Aufgrund dieses Verfahrens war die Entscheidung im gegenständlichen Verfahren mit Zustimmung des Beschwerdeführers bis zum Ergehen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes ausgesetzt worden.

1. Wiederaufnahme der Verfahren

Im Verfahren VwGH 27.02.2014, 2011/15/0106 erhob die Beschwerdeführerin wortgleiche Einwendungen gegen die Verfügung der Wiederaufnahme wie im gegenständlichen Fall. Auch dort wurde eingewendet, die Behörde habe auf Grund einer Betriebsprüfung im Jahr 2001 schon lange vor der GPLA Prüfung im Jahr 2007 den Sachverhalt vollständig gekannt. Diese Betriebsprüfung im Jahr 2001 fand im Unternehmen der S-KG statt. Der Gerichtshof führte dazu aus, nach seiner ständigen Rechtsprechung sei das „Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln“ nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankomme, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln beziehe sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend sei, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt gewesen seien. Es stehe der Wiederaufnahme nicht entgegen, dass ein Prüfer im Abgabenverfahren eines anderen Abgabepflichtigen Kenntnis von den maßgeblichen Tatsachen erlangt hatte.

Der Hinweis auf die im Jahr 2001 erfolgte Prüfung im Unternehmen der S-KG zeigt daher nicht auf, dass die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für den Beschwerdeführer unzulässig gewesen wäre.

Auch ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben ist nicht erfolgt. Im o.a. Erkenntnis führte der VwGH aus, der Grundsatz von Treu und Glauben schütze nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer

unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit. Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Auffassung durch die Finanzverwaltung für unbillig erscheinen ließen, wie dies z.B. der Fall sein könne, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert worden sei und sich nachträglich deren Unrichtigkeit herausgestellt habe. Die Verletzung dieses Grundsatzes setze weiters voraus, dass der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen habe, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte. Es ist nicht ersichtlich und wurde auch vom Beschwerdeführer nicht ausgeführt, dass er auf Grund von Auskünften der Behörde disponiert hätte.

Die verfügte Wiederaufnahme der Verfahren erweist sich daher als zulässig, weshalb die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen war.

2. Sachbescheide

2.1. Im Erkenntnis VwGH 27.02.2014, 2011/15/0106 führte der Gerichtshof aus:

„Die steuerrechtliche Frage, wem das Einkommen bzw. Einkünfte oder Einnahmen zuzurechnen sind, ist in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. Für die Zurechnung der Einkünfte ist nicht allein maßgeblich, aus welchem Rechtsgrund sie der Steuerpflichtige bezieht.

Das bloße Zufließen von Einnahmen erfüllt keinen Einkunftstatbestand.

Nach § 25 Abs. 1 lit a EStG 1988 zählen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die Einkünfte müssen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben.

Arbeitslohn liegt dann nicht vor, wenn eine Zuwendung wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bewirkt wird. Auch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer können neben dem Dienstverhältnis gesonderte Rechtsbeziehungen bestehen. Sie sind dann steuerlich grundsätzlich getrennt zu beurteilen. Einkünfte, die auf diesen Rechtsbeziehungen beruhen, sind der in Betracht kommenden Einkunftsart zuzurechnen. Voraussetzung hierzu ist, dass zu gleichen Bedingungen, unabhängig davon, ob ein Dienstverhältnis bestehe, auch mit Dritte nein derartiges Vertragsverhältnis zu Stande kommt.“

2.2. Das Mitarbeitermodell setzte "gegenseitiges Einverständnis (Firma/Mitarbeiter) für den Mitunternehmer-Eintritt" und "entsprechende Leistungen und Qualitäten des Mitarbeiters" voraus. Die als weitere Voraussetzung für die Teilnahme am Erfolg des Untnehmens zu leistende Einlage richtete sich "*nach dem persönlichen Bewertungsfaktor multipliziert mit dem Beschäftigungsfaktor*". Die bisher von der Gattin des Beschwerdeführers erklärten Einnahmen aus der Beteiligung waren vom Bestand des Dienstverhältnisses des Beschwerdeführers zur S-KG abhängig. Das Dienstverhältnis konnten laut Pkt „V. Auflösung“ des Vertrages beide Vertragspartner „*ohne Vorliegen eines Grundes mit*

sofortiger Wirkung“ auflösen. Die Gewinnausschüttungen hingen ausschließlich von Faktoren ab, die nur der Berufungswerber (Dienstnehmer) beeinflussen konnte.

Wie im mehrfach zitierten Erkenntnis des VwGH ist daher auch im vorliegenden Fall festzustellen, dass die Beteiligung der Gattin des Beschwerdeführers an den Gewinnausschüttungen der S-KG keine eigenständige Einkunftsquelle darstellte, sondern Einnahmen vorlagen, die ihre Wurzel im Dienstverhältnis des Beschwerdeführers zur S-KG hatten und daher diesem als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen waren.

Die Beschwerde war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

3. Anspruchszinsen 2003 bis 2005

Ein Bescheid, mit dem Anspruchszinsen festgesetzt werden, ist zwar mit Beschwerde anfechtbar. Erweist sich der Bescheid, mit dem die Stammabgabe festgesetzt wurde, aber als rechtswidrig, wird diesem Umstand mit einem an den Änderungs- bzw. Aufhebungsbescheid gebundenen weiteren Zinsenbescheid Rechnung getragen. Eine Änderung des ursprünglichen Zinsenbescheides hat aus diesem Grund nicht zu erfolgen (Ritz, BAO § 205 Tz 34 f).

4. Zulässigkeit einer Revision

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof wird nicht zugelassen, weil der Gerichtshof über den identen Sachverhalt (betreffend die Gattin eines anderen Arbeitnehmers der S-KG) mit Erkenntnis VwGH 27.02.2014, 2011/15/0106 abgesprochen hat und von diesem Erkenntnis nicht abgewichen wird.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. Juli 2014