



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 2

GZ. RV/0783-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H.KEG, Vermögens- und Versicherungsmakler, W,V-Straße, vertreten durch Lang, Kurz, Pollross & Partner, Steuerberatung OEG, 2700 Wr. Neustadt, Hauptplatz 9/2/3, vom 2. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20 vom 2. Februar 2005 betreffend Unterbleiben der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende KEG (i. d. F. Bw.), deren Geschäftsgegenstand die Vermögensberatung- und Versicherungsmakler ist, wurde mit Gesellschafts- und Zusammenschlussvertrag vom 21. März 2003 gegründet. Persönlich haftender Gesellschafter ist S.H. (50 % Beteiligung), Kommanditisten seine beiden Kinder A.G. und C.H. (je 25 % Beteiligung).

Gemäß § 4 des Gesellschaftsvertrages beginnt die Gesellschaft mit der Eintragung in das Firmenbuch und wird auf unbestimmte Zeit errichtet.

Im Gesellschaftsvertrag wird weiters festgehalten, dass die Kommanditisten A.G. und C.H. jeweils eine Bareinlage von € 4.000,00 leisten (- diese wurde ihnen mittels Sparbuch zum Zwecke dieser Einlage von ihrem Vater S.H. geschenkt). Herr S.H. verzichtet auf eine Anfechtung dieser Schenkung. Der Komplementär S.H. bringt sein Einzelunternehmen gemäß Art. IV Umgründungssteuergesetz steuerlich per 1.1.2003 in die KEG ein und gehen sämtliche

Vermögensgegenstände, Rechte und Pflichten auf die Gesellschaft über. Aus dem Vertrag ist weiters ersichtlich, dass der Gesellschafter S.H. persönlich und unbeschränkt haftet und die Gesellschafter A.G. und C.H. nur mit ihrer Einlage. Der Gesellschafter S.H. verpflichtet sich, seine Tochter C.H. betreffend der Haftung aufgrund der Gesellschafterstellung schad- und klaglos zu halten. Die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft obliegt dem persönlich haftenden Gesellschafter allein. Die Ergebnisverteilung ist vertraglich dahingehend geregelt, dass dem Gesellschafter S.H. (dem Komplemetär) für seine Tätigkeit in der Gesellschaft ein Vorweggewinn in Höhe von € 4.000,00 monatlich gewährt wird. Der Jahresgewinn wird nach Kapitalanteilen aufgeteilt. Die Gesellschafter sind berechtigt, Entnahmen zu tätigen, welche aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses geregelt werden. Bei der Berechnung des Ergebnisanteiles sind Einlagen bzw. Entnahmen zu berücksichtigen. Die Kommanditisten üben keine Tätigkeit in der Gesellschaft aus und sind nicht am Verlust der Gesellschaft beteiligt.

Der Gesellschaftsvertrag wurde hinsichtlich der minderjährigen Gesellschafterin C.H. , geboren am 1.7.1989, mit Beschuß des BG Leopoldstadt vom 12. Dezember 2003 pflegschaftsgerichtlich genehmigt. Der Begründung dieses Beschlusses ist zu entnehmen, dass mit dem vorliegenden Vertrag S.H. im Sinne einer geordneten Nachfolgeregelung und einer Existenzabsicherung für seine beiden Töchter A.G. und C.H. eine Vermögensübertragung mit jeweils € 4.000,00 vornehmen habe wollen. Mit dieser Beteiligung an der KEG würde den Töchtern pro Jahr ein Gewinn von ca. € 3.600,00 bis € 7.300,00 zufließen. Im Vergleich zu einer Bankeinlage, welche durchschnittlich mit 0,5 bis 2 % per anno verzinst werde, wäre dies eine weitaus gewinnorientiertere Vermögensanlage, womit ein wesentlicher Schritt für die Zukunftsvorsorge der Minderjährigen getan worden sei. In der Folge habe sich der Vater schriftlich verpflichtet, die Minderjährige hinsichtlich aller aus dem Geschäftsanteil entstehenden Abgaben, Kosten und Haftungen auch für die Zeit nach deren Eigenberechtigung schad- und klaglos zu halten und habe die Erfüllung dieser Haftung durch die mündelichere Anlage eines Betrages von € 4.142,05 sichergestellt, die zu Gunsten des BG Leopoldstadt gesperrt sei. Daraus ergebe sich, dass der vorliegende Gesellschaftsvertrag der Minderjährigen ausschließlich zum Vorteil gereicht, da allfällige Nachteile durch Sicherstellung eines Betrages, der Bareinlage der Minderjährigen in der KEG entspricht, ausgeschlossen worden seien.

Laut aktenkundigen Firmenbuchauszug (FNXY) erfolgte die Eintragung der KEG in das Firmenbuch am 18. Februar 2004.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2003 wurden für dieses Jahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 68.333,33 ausgewiesen und nach Berücksichtigung eines

Vorwegbezuges des Komplementärs S.H. in Höhe von € 42.000,00 anteilmäßig (50 % sowie je 25 %) auf die Gesellschafter verteilt.

Mit Feststellungsbescheid vom 2. Februar 2005 sprach das Finanzamt aus, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2003 zu unterbleiben habe. Begründend wird ausgeführt, dass Herr S.H. als Vermögens- und Versicherungsmakler bisher Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seinem Einzelunternehmen erzielt habe. Mit Gesellschaftsvertrag vom 21. März 2003 sei eine KEG errichtet worden und mit dem Einzelunternehmen rückwirkend per 1.1.2003 gemäß Art. IV Umgründungssteuergesetz zusammengeschlossen worden. Persönlich haftender Gesellschafter ist Herr S.H., Kommanditisten seien seine beiden Kinder im Alter von 13 und 18 Jahren mit Vermögenseinlagen in Höhe von je € 4.000,00, die ihnen mittels Sparbuch zum Zwecke dieser Einlage von ihrem Vater geschenkt worden seien. Herr S.H. sei gegenüber seinen Kindern zur Leistung eines angemessenen Unterhaltes verpflichtet. In der Aufteilung der Einkünfte werde weder das Risiko der unbeschränkten Haftung des S.H. noch die Tatsache, dass die Erzielung der Einkünfte - nahezu ausschließlich - seine persönliche Arbeitsleistung erforderlich ist, berücksichtigt. 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 worden seien. Unter fremden Vertragspartnern entspreche üblicherweise die Vereinbarung über die Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes. Die Einkünfte seien - unabhängig von der zivilrechtlichen Gültigkeit des Gesellschaftsvertrages - nicht aufzuteilen, sondern ausschließlich S.H. zuzurechnen.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, Stefan Hingelbaum erziele aufgrund seiner Tätigkeiten als Vermögens- und Versicherungsmakler Einnahmen von Provisionen für den Abschluss von Versicherungsverträgen, Einnahmen von Indexprovisionen durch die Indexwerterhöhung von laufenden Verträgen, Einnahmen von Folgeprovisionen für Lebensversicherungsverträge sowie Einnahmen aus sonstigen Versicherungs- und Maklertätigkeiten.

Mit 1.1.2003 habe er seine beiden Töchter mit einer Einlage von je € 4.000,00 an seinem Unternehmen beteiligt, die Gründe für diese Beteiligung seien folgende gewesen:

1. Absicherung der Folgeprovisionen für die Familie. Die Versicherungsgesellschaften zahlten für gewisse Sparten Folgeprovisionen, diese Provisionen würden je nach Laufzeit der Versicherungsverträge (bis zu 20 Jahren) laufen. Wenn diese Courtagevereinbarungen auf eine Person (Einzelunternehmen) abgeschlossen sind, so würden diese Provisionen bei

Tod des Maklers mit den Versicherungsgesellschaften nicht weiterbezahlt werden, während bei der Rechtsform der KEG diese Provision weiterliefen.

2. Teilbetriebsübergabe an die Kinder

3. Zukunftsvorsorge für die Kinder

Wenn in der Begründung des Feststellungsbescheides weiters festgestellt werde, dass bei der Aufteilung der Einkünfte weder die Mitarbeit von Herrn S.H. , noch seine unbeschränkte Haftung berücksichtigt werde, so sei dies unrichtig, da S.H. gemäß § 11 des Zusammenschlussvertrages für seine Tätigkeit und seine unbeschränkte Haftung ein Gewinnvorweg von € 42.000,00 zustehe. Dieser Gewinnvorweg entspreche durchaus der Abgeltung der Leistungen von Herrn S.H. auch mit fremden Vertragspartnern. Aus dieser Vereinbarung ergebe sich beispielsweise, dass der Gewinn 2003 de facto im Verhältnis 81 % zu je 9,5 % aufgeteilt wird und werde somit die erklärungsgemäße Gewinnfeststellung für das Jahr 2003 beantragt.

In einem ergänzenden Vorhalt des UFS wurde die Bw. um den belegmäßigen Nachweis von als Ausgaben geltend gemachten Leasinggebühren, Provisionen an Dritte sowie Werbeaufwand ersucht sowie weiters gebeten, die als Grund für die streitgegenständliche Beteiligung angeführte Absicherung der Folgeprovisionen für die Familie (Courtagevereinbarungen bei Lebensversicherungsverträgen) näher zu erläutern bzw. mit entsprechenden Bestätigungen der provisionsauszahlenden Versicherungsanstalten nachzuweisen. Weiters wurde auch der Gerichtsbeschluss abverlangt, mit dem der Gesellschaftsvertrag in Ansehung der minderjährigen Tochter C.H. pflegschaftsbehördlich genehmigt worden sei.

Neben der Vorlage der abverlangten Nachweise für die geltend gemachten (obbezeichneten) Betriebsausgaben sowie des genehmigenden Beschlusses des Pflegschaftsgerichtes und eines Auszuges der allgemeinen Bestimmungen der Provisionsordnung von Versicherungsanstalten (Punkt V) brachte die Bw. ergänzend vor, dass es ihrer Meinung nach steuerwirksam möglich sei, einen Teil seines Unternehmens an die Kinder zu übergeben und die Unternehmensübergabe an Kinder vorzuziehen. Diese Betriebsteilübergabe würde sich wohl immer in Bezug auf familienfremde Personen unterscheiden und hätten diese in der Regel die stillen Reserven des Unternehmens mit zu dotieren. Die Töchter des Komplementärs würden demnächst auch Tätigkeiten in der Gesellschaft aufnehmen und es würden die Bestimmungen der Verlustbeteiligung entfallen. Weiters werde künftig die Erklärung entfallen, die Töchter betreffend ihrer Haftung aufgrund der Gesellschafterstellung schad- und klaglos zu halten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zivilrechtliche Beurteilung der Gesellschaft:

Gemäß § 79 BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit von natürlichen und juristischen Personen die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes, worunter im gegebenen Zusammenhang auch das Handelsrecht verstanden wird.

Gemäß § 3 Abs 1 Erwerbsgesellschaftengesetz (EEG) sind Gesellschafter nach § 1 Z 1 und 2 (Offene Erwerbsgesellschaften und Kommanditererwerbsgesellschaften) zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Vor der Eintragung bestehen sie als solche nicht.

Gemäß § 3 Abs 2 leg. cit. gelten im übrigen die Bestimmungen über das Firmenbuch.

Zudem ist im § 4 des berufungsgegenständlichen Gesellschaftsvertrages ausdrücklich festgelegt, dass die Gesellschaft erst mit der Eintragung in das Firmenbuch beginnt.

Wie im Sachverhalt dargelegt, erfolgte die Eintragung der H.KEG ins Firmenbuch laut aktenkundigen Firmenbuchauszug erst am 18. Februar 2004. Der Bw. kam demzufolge schon nach den bei der Beurteilung der Rechtsfähigkeit heranzuziehenden Vorschriften des bürgerlichen Rechtes (§ 3 Abs 1 EEG iVm § 79 BAO) im Berufungsjahr keine Rechtssubjektivität zu bzw. ist die KEG für das Jahr 2003 bereits aus zivilrechtlicher Sicht nicht anzuerkennen. Nachdem hiermit auch die Grundvoraussetzung für einen auf § 188 BAO gestützten Feststellungsbescheid, nämlich die Beteiligung mehrerer Personen an Einkünften nicht erfüllt ist, hatte bereits aus diesem Grund eine einheitliche und gesonderte Feststellung zu unterbleiben.

2) Steuerrechtliche Nichtanerkennung der KEG:

Gemäß § 23 Z. 2 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 Kommanditererwerbsgesellschaft (KEG) und die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die einen Gewerbebetrieb unterhält, in Betracht (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, 4. erweiterte Auflage, § 23, Tz. 226).

Das Finanzamt hat den gesellschaftsrechtlichen Zusammenschluss des bisher als Einzelunternehmer tätigen S.H. mit seinen beiden teilweise noch minderjährigen Kindern deshalb nicht anerkannt, weil ein derartiges Gesellschaftsverhältnis einem Fremdvergleich nicht standhalte.

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung können Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, selbst wenn die zugrunde liegenden Verträge den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen (-was im Berufungsfall, wie bereits oben ausgeführt, nicht zutrifft-) für den Bereich des Steuerrechtes auch nur dann 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 8, § 2, Tz. 158 bis 167/6).

Der Zusammenschluss eines gewerblich tätigen Gesellschafters mit einem berufsfremden nahen Angehörigen ist im Hinblick auf die fast ausschließliche Rückführung des Gewinnes auf die Arbeitsleistung des Berufsträgers einer strengen Prüfung zu unterziehen. Ein derartiges Gesellschaftsverhältnis wird nur dann als nicht unüblich anzusehen sein, wenn auch 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 Komplementär die Aufnahme (Fortführung) der beruflichen Tätigkeit überhaupt erst ermöglicht oder doch wesentlich erleichtert.

Die streitgegenständlichen Bareinlagen der beiden Kommanditistinnen in Höhe von je € 4.000,00, die zudem diesen vom Komplementär auch noch schenkungsweise überlassen wurden, stellen nach Auffassung des UFS keinen derartigen wesentlichen Beitrag zum Betriebserfolg dar. Neben den vertraglich zu leistenden Einlagen haben die beiden Kommanditistinnen nämlich keinen Beitrag zur Erreichung des Betriebserfolges der Gesellschaft zu erbringen, vielmehr ist zu Tätigkeiten im Interesse der Gesellschaft ausschließlich der Komplementär vertraglich verpflichtet. Wenn die Bw. in diesem Zusammenhang auch darauf hinweist, dass die Töchter demnächst auch Tätigkeiten in der Gesellschaft aufnehmen würden und die Bestimmungen der Verlustbeteiligung künftig entfielen, so ist aus diesem Umstand für die Beurteilung der Mitunternehmerstellung im Streitjahr (2003) nichts zu gewinnen.

Auch das Argument der Absicherung der Folgeprovisionen für die Familie aus den Courtagevereinbarungen bei den Lebensversicherungsverträgen vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern, zumal eine derartige Vereinbarung mit Sicherheit nicht fremdüblich ist. Ein wirtschaftlich vernünftig agierender Komplementär würde sich wohl nicht mit Fremden unter diesen Bedingungen vergesellschaften, d. h. die zukünftigen, von ihm allein erwirtschafteten Erträge aus den ihm zufließenden Lebensversicherungsprovisionen (Folgeprovisionen) den Kommanditisten ohne entsprechend adäquate Gegenleistung überlassen.

Vor diesem Hintergrund, ein wesentlicher Beitrag der Kommanditistinnen zur Erreichung des in der Vermögensberatung bzw. der Tätigkeit als Versicherungsmakler gelegenen Gesellschaftszweckes ist im Berufungsverfahren nicht aufgezeigt worden - ist das Finanzamt im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass der gegenständliche "Zusammenschlussvertrag" unter Familienfremden nicht zustande gekommen wäre. Die persönliche Nahebeziehung bzw. der mangelnde Interessensgegensatz der Gesellschafter, wie er regelmäßig bei Vertragsgestaltungen zwischen Fremden - bedingt durch das Bestreben der Vorteilsmaximierung - gegeben ist, manifestiert sich nicht zuletzt auch in der Begründung zum Beschluss des Bezirksgerichtes Leopoldstadt vom 12. Dezember 2003 (pflegschaftsgerichtliche Genehmigung); geht aus diesem doch klar hervor, dass S.H. mit dem vorliegenden Vertrag in erster Linie eine Vermögensübertragung im Sinne einer geordneten Nachfolgeregelung und Existenzabsicherung für seine beiden Töchter A.G. und C.H. vornehmen und mit dieser gewinnorientierten Vermögensanlage einen wesentlichen Schritt für deren Zukunftsvorsorge setzen wollte. Auch im Hinblick auf die seitens des Vaters eingegangene Verpflichtung, die Minderjährige hinsichtlich aller aus dem Geschäftsanteil entstehenden Abgaben, Kosten und Haftungen sogar für die Zeit nach deren Eigenberichtigung schad- und klaglos zu halten und die Erfüllung dieser Haftung durch die mündelsichere Anlage von € 4.142,00 ergibt sich, dass der vorliegende Vertrag ausschließlich der minderjährigen Kommanditistin zum Vorteil gereichen soll.

Da somit der zwischen S.H. und seinen beiden Töchtern geschlossene Gesellschaftsvertrag insgesamt keinesfalls deren Mitunternehmerstellung zu begründen vermag, sondern lediglich aus Gründen der finanziellen Vorsorge, also familiären, außerbetrieblichen Gründen erfolgt ist, sind jene Einkünfte, die bislang den beiden Kommanditistinnen zugeordnet waren, dem bisherigen Einzelunternehmer S.H. steuerlich zuzurechnen.

Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage ist dem Finanzamt daher auch zuzustimmen, wenn es der, der Gründung der H.KEG zugrunde liegenden Vertragsgestaltung infolge der aufgezeigten mangelnden Fremdüblichkeit des Gesellschaftsverhältnisses die steuerliche Anerkennung versagte.

Da eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte hinsichtlich des Kalenderjahres 2003 aus den obigen Erwägungen sowohl infolge zivilrechtlicher als auch steuerrechtlicher Nichtanerkennung der H.KEG zu unterbleiben hat, erweist sich die Berufung im Ergebnis als unbegründet.

Wien, am 27. Dezember 2006