

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch Senat18 über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes Y., vertreten durch HerrnA., betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2000 nach der am 5. Dezember 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2000 werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin) ist eine unechte stille Gesellschaft. An der Bw. sind beteiligt die A.GmbH. mit 60% und Herr B. als unechter stiller Gesellschafter mit 40%. An der A.GmbH. sind Herr B. und Frau FrauB. mit je 50% beteiligt.

Bei der Bw. fand – ebenso wie bei der A.GmbH. (St.Nr. X.) für die Jahre 1998 bis 2000 eine Betriebsprüfung statt und stellte der Betriebsprüfer in Tz 12 Folgendes – soweit im gegenständlichen Verfahren strittig – fest:

"Tz 12 Entnahme B.

Die steuerliche Vertretung war der Ansicht, dass bezüglich der Erhöhung der Personalverpflegung und Ausserbetr. KFZ-Nutzung keine verdeckte GA vorliegt, da diese Vorgänge nur im Rahmen der Personengesellschaft (atypisch stille Gesellschaft) abzuhandeln sind.

Dieser Rechtsmeinung kann sich die BP nur bedingt anschließen. Nach Ansicht der BP beschränken sich die verdeckten Ausschüttungen auf die Höhe der Beteiligungsquote der GmbH an der Personengesellschaft; gleichzeitig liegt in der Höhe der Beteiligungsquote des atyp. stillen Gesellschafters eine verdeckte Entnahme vor, die den Gewinn des atyp. stillen Gesellschafters erhöht. Daher werden 60% der Bemessungsgrundlagen der Körperschaftsteuer unterzogen. Die verbleibenden 40% erhöhen lediglich den Gewinnanteil des atyp. stillen Gesellschafters.

Berechnung Bem.Grundlage	1998	1999	2000
Erh. Personalverpflegung brutto	25.920,00		
Erh. ausserbetr. KFZ-Nutzung	45.000,00	20.500,00	20.500,00
Summe	70.920,00	20.500,00	20.500,00
davon 60% v.GA	42.552,00	12.300,00	12.300,00
davon 40% Entnahme	28.368,00	8.200,00	8.200,00"

Die BP hat in Tz 13 die Einkünfte der Bw. aus Gewerbebetrieb wie folgt dargestellt:

"Darstellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb		1998	1999	2000
A.GmbH 6/10				
Bilanzgewinn				
siehe BP-Bericht zu St.Nr. X.		707.562,00	299.670,00	-394.393,00
+ Verdeckte Gewinnauschüttung	lt. BP	42.552,00	12.300,00	12.300,00
+ KEST (für verd. GA)	lt. BP	14.183,00	4.100,00	4.100,00
+ 60% der WP-Unterdeckung	lt. Erkl.	70.740,00	131.040,00	164.052,00
+ 60% der Kürzung Kundenbewirtung	lt. Erkl.	5.398,20		

+ 60% der KEST-Vorjahre	lt. Erkl.		759,60	
Gewinnanteil (gerundet)		840.435,00	447.870,00	-213.941,00
Nicht ausgleichsfähiger IFB-Verlust	lt. BP			3.308,00
B. 4/10				
Gewinnanteil				
siehe BP-Bericht zu St.Nr. X.		432.160,25	185.838,68	-260.195,53
Sonderwerbungskosten	lt. BP	-121.971,03	-97.742,54	-83.058,94
+ Entnahme	lt. BP	28.368,00	8.200,00	8.200,00
+ 40% der WP-Unterdeckung	lt. Erkl.	47.160,00	87.360,00	109.368,00
+ 40% Kürzung Kundenbewirtung	lt. Erkl.	3.598,80		
+ 40% KÖSt-Vorjahre	lt. Erkl.		506,40	
Gewinnanteil (gerundet)		389.316,00	184.163,00	-225.686,00
Verrechenbarer IFB-Verlust	lt. Erkl.	87.383,00		
Nicht ausgleichsfähiger IFB-Verlust	lt. BP			2.205,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	lt. BP	1.229.751,00	632.033,00	-439.627,00"

In Tz 27 des Betriebsprüfungsberichtes zur A.GmbH., St.Nr. X., wurde Folgendes festgestellt:

"Tz 27

Die Rückstellung des Ergebnisses der GPLA-Prüfung wurde beantragt.

Rückstellung	1998	1999	2000
Lohnabgaben FA Y.	74.749,00	76.034,00	77.553,00
Sozialversicherungsabgaben geschätzt	14.500,00	14.500,00	14.500,00
Summe	89.249,00	90.534,00	92.053,00"

Das Finanzamt erließ – nach Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO – den Feststellungen der Betriebsprüfung folgende Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO.

Die steuerliche Vertretung der Bw. brachte mit Schriftsatz vom 30. Dezember 2003 Berufung u.a. gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2000 ein und führte begründend wie folgt aus:

Zur Tz 22 des BP-Berichtes (Anm.: betreffend die GmbH) wird unter Zitierung des § 23 Z 2 EStG 1988 angeführt, Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer anzusehen seien, ... sowie die Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern.

Gegen den klaren Wortlaut des § 23 Abs. 2 EStG 1988 habe die Betriebsprüfung die Gesetzesvorschrift dem Grund nach nicht angewendet, wenn sie 60% der Erhöhung der Privatanteile als verdeckte Gewinnausschüttung behandle. Sei ein Nutznießer eines Mehrgewinnes bekannt, sei ihm dieser auch vollständig zuzurechnen.

Diesen Standpunkt teile auch die vom Verwaltungsgerichtshof nicht anerkannte ESt-Richtlinie, Abschnitt 19, insbesondere RZ 5868 und die Beurteilung der KFZ-Nutzung RZ 5886, in dem dies sehr klar ausgedrückt werde (siehe auch die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Die Richtlinien würden KFZ-Nutzung im Dienstverhältnis und KFZ-Nutzung im Gesellschaftsverhältnis unterscheiden. Nach dem ein Dienstverhältnis nicht vorliege, bleibe nur das Gesellschaftsverhältnis von Herrn B. über. Warum daher die GesmbH 60% der Privatanteile des Gesellschafters tragen müsse, sei vollkommen unverständlich und sei auf diesen Punkt im Schreiben vom 10. November 2003 extra hingewiesen worden.

Durch die Anwendung der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Erhöhung der Privatanteile sei im Zuge der Prüfung dieses Ansatzes die grundsätzliche Frage gestellt worden, ob die bisherige Behandlung der Geschäftsführervergütung als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 auf die Rechtsform der atypischen stillen Gesellschaft angewendet werden könne.

In der ESt-Richtlinie (zitiert in 19.2.1.4.1.) gehe man davon aus, dass die Geschäftsführervergütungen der KG an die GmbH gem. § 23 Abs. 2 nicht zur Anwendung komme. Der Geschäftsführer beziehe je nach Beteilungsausmaß bei der GmbH Einkünfte aus (nicht) selbständiger Arbeit (vgl. insbesondere die in RZ 5866 zitierte VwGH Literatur).

Bei der GmbH & Co KG bestehe die Mitunternehmerschaft aus der vollhaftenden GmbH und den beschränkt haftenden Kommanditisten. Die atypisch stillen Gesellschaft sei genau umgekehrt konstruiert.

Laut allgemein anerkannter Literaturmeinung (z.B. HGB-Straube, Wien 1987, Seite 634 ff) handle es sich bei der atypisch stillen Gesellschaft um eine bürgerlich-rechtliche Innengesellschaft, im gegenständlichen Fall bestehend aus zwei Gesellschaftern, nämlich der

A.GmbH. und Herrn B.. Herr B. erziele von dieser bürgerlich-rechtlichen Innengesellschaft bzw. der Mitunternehmerschaft direkt, ohne Einschaltung der GmbH, die Geschäftsführervergütungen.

Wie sich aus der Bescheidfolge leicht ablesen lasse, ermittle zuerst die Mitunternehmerschaft das steuerliche Ergebnis und verteile es im einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren gemäß § 188 BAO auf die Gesellschafter.

Es sei daher nicht wie im Fall der GmbH & Co KG die GesmbH dazwischengeschaltet, sondern es sei ein gedankliches nebeneinander und es seien daher die für die GmbH & Co KG entwickelten Rechtssätze, wie sie in Rz 5867 und ff entwickelt worden seien, nicht anzuwenden, sondern jene der RZ 5864 und eventuell jene der RZ 5865.

Für diesen Fall wäre nach Ansicht der steuerlichen Vertretung der Bw. sowohl die Geschäftsführervergütung als Gewinnvorweg zu bezeichnen und die Sonderbetriebsausgaben des Herrn B. in der einheitlichen und gesonderten Feststellung zu berücksichtigen.

Nachdem dieser Sachzusammenhang für die zur Zeit durchgeführte Lohnsteuerprüfung von großer Bedeutung sei, könne im Zuge der Berufung dieser grundsätzliche Sachverhalt nicht ausgeklammert werden.

Unter Punkt 3. der Berufung wird zu Tz 27 des BP-Berichtes (Anm.: betreffend die GmbH) angeführt, die Rückstellung des Ergebnisses der GPLA-Prüfung sei beantragt worden. Dieser Antrag sei im Rahmen der Schlussbesprechung der Betriebsprüfung vom Steuerberater des Unternehmens eingebracht worden und zeige die besondere Sorgfalt der Betriebsprüfung.

Die Sozialversicherung sei von der Betriebsprüfung mit 3 x S 14.500,00, das seien S 43.500,00, geschätzt worden. Von einer besonderen Sorgfalt könne nicht ausgegangen werden, da der Prüfer der Sozialversicherung sein Mehrergebnis mit ca. S 191.000,00 bekanntgegeben habe. Die dazu erforderlichen Bescheide seien noch nicht zugestellt worden, so dass es der steuerlichen Vertretung nicht möglich sei die S 191.000,00 auf die Jahr 1998, 1999 und 2000 zu verteilen. Sobald die Bescheide eingelangt seien, werde diese Information nachgereicht.

Die steuerliche Vertretung der Bw. stelle den Antrag,

- die einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlungen, unter Berücksichtigung der Gewinne aus Geschäftsführervergütungen, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 23 Abs. 2 EStG 1988 zuzuordnen,
- die verdeckte Gewinnausschüttung zurückzunehmen und die Erhöhung der Personalverpflegung und der KFZ-Nutzung des Gesellschafters Herrn B. zuzurechnen, sowie

- die korrekten Ergebnisse der GPLA-Prüfung zu berücksichtigen.

Es werde daher für den Fall der Vorlage bei der II. Instanz vorsorglich eine mündliche Verhandlung vor dem Senat beantragt.

Im Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bw. vom 21. Jänner 2004 wird ersucht, die in der Anlage übermittelte Berufung vom 8. Jänner 2004, eingebracht von der Bw. gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide (Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) 1998 bis 2002, als zusätzliche Begründung zur Berufung vom 30.12.2003 zu den Punkten "2.a. Tz. 22 verdeckte Gewinnausschüttung" und Punkt "2.b. Behandlung der Geschäftsführervergütung im Sinne des § 22 Abs. 2 EStG 1988" zu berücksichtigen.

In der Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide (Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) vom 8. Jänner 2001 für die Jahre 1998 bis 2002 wird begründend ausgeführt, dass es sich bei der Firma A.GmbH. seit 1991 um eine atypisch stille Gesellschaft handle.

Im Prüfbericht vom 6. Dezember 1994 für die Jahre von 1990 bis 1992 sei das Gesellschaftsverhältnis geprüft und die Gesellschaftsverträge eingesehen worden. Seit 1991 werde die atypische stille Gesellschaft veranlagt. Da eine atypische stille Gesellschaft ihrem Wesen nach im rechtsgeschäftlichen Verkehr nicht nach außen hin in Erscheinung trete, müsse laut VwGH vom "29.4.1981, ZI 13/3122/79, § 23 EStG 1972 E 66" für eine steuerrechtliche Anerkennung der Mitunternehmerschaft das Gesellschaftsverhältnis der Abgabenbehörde gegenüber in Erscheinung treten. Es sei also unbestreitbar, dass die A.GmbH. und Herr B. eine Mitunternehmerschaft bildeten.

Die Gewinnermittlungen seien insbesondere bei Mitunternehmerschaften reichlich kommentiert und bedürften an und für sich nicht einer besonderen Erläuterung. Jedoch seien die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen habe als Gewinnanteile zu qualifizieren und nicht als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne von "§ 23 ZI 2 EStG 1988". Die steuerliche Vertretung der Bw. verweise insbesondere auf den Band 13 der Schriften zum österreichischen Abgabenrecht von Univ. Prof. Dr. Gerold Stoll "Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften", Wien 1977, Seite 51 ff, der besonders ausführlich herausarbeitet, dass durch § 23 ZI 2 EStG 1972, jetzt unverändert EStG 1988, eine Transformation der verschiedenen differenzierten Einkunftsarten zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb vorgenommen werde.

Stoll weise darauf hin, dass die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für die Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen habe, Gewinnanteile seien, da der Gesellschafter dem Unternehmer gleichgestellt werde und da der Unternehmerlohn

gleichbehandelt werden solle, müsse gleichgültig sein, ob der Unternehmer Allein- oder Mitunternehmer sei. Genauso würden die Aufwendungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung von der außerbetrieblichen Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zu Gewinn aus Gewerbebetrieb transformiert, genauso wie auch die für die Hingabe von Darlehen geleisteten Darlehenszinsen aus den Einkünften aus Kapitalvermögen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb würden. Stoll weise aber auch darauf hin, dass die Schlüsselbestimmung des § 23 EStG 1988 nur dann diese im Bezug auf die Einkünfte und das Vermögen transformatorische Wirkung entfalte, wenn der Gesellschafter seine Leistungen nicht von einem eigenen Betrieb aus erbringe.

Es sei daher unbestreitbar, dass die Vergütungen für Herrn B. in den Jahren 1998 bis 2002 in Höhe von je ATS 840.000,00 (2002 € 61.045,18) nicht unter § 22 Zl 2 EStG 1988 erfasst werden könnten, sondern eindeutig Vergütungen im Sinne des § 23 Zl 2 EStG 1988 darstellten. Die Lohnsteuerprüfung sei intensiv auf diese Umstände hingewiesen worden, habe sie jedoch nicht entsprechend gewürdigt.

In der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Thema Geschäftsführervergütung sei noch niemals die Dienstgeberbeitragspflicht und die Pflicht zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auf Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für die Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft gemäß § 23 Zl 2 EStG erhalten habe, angewendet worden.

Mit Schreiben vom 28. Jänner 2004 führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass in der Berufung vom 30. Dezember 2003 unter Punkt "3. Tz. 27 Rückstellung der Ergebnisse der GPLA-Prüfung" darauf hingewiesen wurde, dass der erforderliche Bescheid der Ab. noch nicht vorliege. In der Anlage werde eine Kopie des Bescheides der Ab. für den Zeitraum 01/1998 bis 12/2002 vom 22. Jänner 2004 überreicht, und werde ersucht, die dort ausgewiesenen Beträge für 1998 mit € 2.119,23, für 1999 mit € 2.094,18 und für 2000 mit € 2.483,48 rückzustellen.

Der Betriebsprüfer gab die vom GPLA-Prüfer übermittelten Zahlen bekannt, die mit den von der steuerlichen Vertretung der Bw. dem Finanzamt bekanntgegeben Zahlen übereinstimmen.

In der am 5. Dezember 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde im Wesentlichen das bisherige Vorbringen von den Parteien wiederholt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob

1. die Erhöhung der Personalverpflegung sowie der außerbetrieblichen KFZ-Nutzung nur im Rahmen der Bw. (Mitunternehmerschaft) zur Gänze als Entnahme zu berücksichtigen ist (Ansicht der Bw.) oder ob beschränkt auf die Höhe der Beteiligungsquote der GmbH an der Bw. (60%) eine verdeckte Ausschüttung sowie in der Höhe der Beteiligung des unecht stillen Gesellschafters an der Bw. (40%) eine Entnahme vorliegt (Ansicht des Finanzamtes),
2. die im streitgegenständlichen Zeitraum an Herrn B. ausbezahlten Geschäftsführervergütungen den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen sind (Ansicht der Bw.) oder ob Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit vorliegen (Ansicht des Finanzamtes),
3. die von der Betriebsprüfung aufgrund der von der Bw. beantragten Rückstellung des Ergebnisses der GPLA-Prüfung geschätzte Rückstellungshöhe betreffend Sozialversicherungsabgaben an die laut Bescheid der Ab. ermittelten Beträge anzupassen ist.

Der unabhängige Finanzsenat hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

1. Verdeckte Ausschüttung und Mitunternehmerschaft

An der A.GmbH. sind die Ehegatten Be. zu je 50% am Stammkapital beteiligt und beziehen als deren Geschäftsführer entsprechende Vergütungen. Im Jahr 1991 hat sich B. als unechter stiller Gesellschafter an der GesmbH beteiligt, wobei in den Streitjahren im Rahmen des für die unechte stille Gesellschaft gemäß § 188 BAO durchgeführten Gewinnfeststellungsverfahrens die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß zu 60% der A.GmbH. und zu 40% B. zugewiesen wurden.

Die Betriebsprüfung hat die auf Herrn B. entfallende Personalverpflegung und die außerbetriebliche KFZ-Nutzung (siehe Tz 12 des BP-Berichtes bzw. Tz 19, 21 und 22 des BP-Berichtes zu St.Nr. X.) erhöht, und ist diese Erhöhung im gegenständlichen Verfahren beträchtlich nicht strittig.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegt in Höhe der Beteiligungsquote der A.GmbH. an der Mitunternehmerschaft eine verdeckte Ausschüttung vor; gleichzeitig liegt in Höhe der Beteiligungsquote des atypischen stillen Gesellschafters eine verdeckte Entnahme vor, die den Gewinnanteil des atypischen stillen Gesellschafters erhöht. Daher wurden von der Betriebsprüfung 60% der Bemessungsgrundlagen der Körperschaftsteuer unterzogen und die verbleibenden 40% erhöhten den Gewinnanteil des atypischen stillen Gesellschafters.

Die steuerliche Vertretung der Bw. ist der Ansicht, dass betreffend diese Erhöhungen keine verdeckten Gewinnausschüttungen vorliegen, da diese Vorgänge zur Gänze im Rahmen der Personengesellschaft (uechte stille Gesellschaft) zu berücksichtigen sind.

2. Stille Mitunternehmerschaft und Geschäftsführervergütung

Im Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft zwischen der protokollierten Firma F., nunmehr Firma A.GmbH. und Herrn B., abgeschlossen am 18. Juli 1991, wurde in Punkt 4) Folgendes vereinbart:

"4) Im Innenverhältnis wird zwischen der Firma F.. und dem stillen Gesellschafter vereinbart, daß die alleinige Geschäftsführung entsprechend den gesetzlichen und vertraglichen Bestimmungen der Firma F.. zusteht."

Die Geschäftsführervergütung wurde in der Einkommensteuererklärung des Herrn B. den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit zugeordnet und nicht – wie in der Berufung nunmehr beantragt – als Gewinnvorweg des Gesellschafters behandelt (siehe dazu die Beilagen zur Einkommensteuererklärung für die Jahre 1998 bis 2000, E-Akt, S 1/1998, S 1/1999, S 1/2000).

3. Rückstellung Sozialversicherungsabgaben

Die Betriebsprüfung hat wie von der Bw. beantragt das Ergebnis der GPLA-Prüfung in der in Tz 27 des BP-Berichtes angeführten Höhe rückgestellt:

Rückstellung	1998	1999	2000
Lohnabgaben FA Y.	74.749,00	76.034,00	77.553,00
Sozialversicherungsabgaben geschätzt	14.500,00	14.500,00	14.500,00
Summe	82.249,00	90.534,00	92.053,00

Die Bw. er hob Berufung gegen die geschätzte Höhe der Rückstellung für Sozialversicherungsabgaben und verwies darauf, sobald die über die Sozialversicherungsabgaben absprechenden Bescheide ergangen seien, werden die Nachforderungen dem Finanzamt bekanntgegeben.

Mit Schreiben vom 28. Jänner 2004 übermittelte die steuerliche Vertretung dem Finanzamt eine Kopie des Bescheides der Ab. betreffend die Nachforderung an die Bw. für den Zeitraum "01/1998 bis 12/2002" und ersuchte für das Jahr 1998 € 2.119,23, für das Jahr 1999 € 2.094,18 und für das Jahr 2004 € 2.483,48 an Sozialversicherungsabgaben rückzustellen.

Das Finanzamt beantragte im Vorlageschreiben, der Berufung in diesem Punkt – im Sinne der am 30. Jänner 2004 eingereichten Berufungsergänzung – stattzugeben.

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

1. Verdeckte Ausschüttung und Mitunternehmerschaft

Die im Zuge der Betriebsprüfung betreffend Personalverpflegung und private Pkw-Nutzung vorgenommenen Erhöhungen sind dem Grunde und der Höhe nach nicht strittig. Strittig ist lediglich deren Erfassung bzw. Behandlung im Rahmen einer zwischen einer Ges.m.b.H. und ihrem Gesellschafter bestehenden atypischen stillen Gesellschaft.

In der Literatur (siehe Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer 1988, KStG 1988, 8. Lieferung, Tz 62, Stichworte: "GmbH & Co KG" sowie "GmbH & Still") wird zum unangemessenen Leistungsaustausch zwischen einer GmbH & Co KG und ihren Kommanditisten unter Hinweis darauf, dass bezüglich atypisch stiller Beteiligungen die zur "GmbH & Co KG" getroffenen Ausführungen sinngemäß gelten, ausgeführt:

"Eine vA liegt auch vor, wenn eine GmbH & Co KG, an der die GmbH-Gesellschafter als Kommanditisten beteiligt sind, den Kommanditisten unter der geschäftsführenden Leitung der GmbH Vorteile (zB verbilligte Abgabe von Wirtschaftsgütern) zuwendet (Quantschnigg – Schuch, ESt-HB, § 23, Tz 35.5). Die vA beschränkt sich dabei allerdings auf die Höhe der Beteiligungsquote der GmbH an KG. Hinsichtlich der restlichen Quote ist eine Entnahme gegeben, die den steuerlichen Gewinnanteil des bevorzugten Kommanditisten erhöht (BFH 6. 8. 1985, VIII R 280/81; Rz 982 KStR 2001; siehe dazu auch Schulze zur Wiesche, DStZ 1986, 98 ff).

Da durch das Instrument der vA vorrangig verhindert werden soll, das Einkommen einer Körperschaft durch Maßnahmen der Einkommensverwendung zu schmälern, geht die Erfassung auch insoweit als vA der Entnahme vor. Würde man nämlich in Höhe der Beteiligungsquote der GmbH bloß eine Entnahme des Kommanditisten ansetzen (diese wäre zur Gänze ihm zuzurechnen, vgl. VwGH 15.2.1972, 1614/71), wäre der GmbH der bei angemessener Gestaltung zustehende anteilige Gewinn ... entzogen. Dogmatisch ist diese Vorgangsweise dadurch gerechtfertigt, dass die vA bei Körperschaften als lex specialis dem Entnahmebegriff vorgeht."

Wenn das Finanzamt in Anwendung der angeführten Überlegungen betreffend die auf Herrn B. entfallenden Erhöhungen der Personalverpflegung und der KFZ-Nutzung in Höhe der Beteiligungsquote der GmbH an der Personengesellschaft eine verdeckte Ausschüttung angenommen hat und gleichzeitig festgestellt hat, in Höhe der Beteiligungsquote des atypischen stillen Gesellschafters liege eine verdeckte Entnahme vor, die den Gewinnanteil des atypischen stillen Gesellschafters erhöhe, wird dieser Ansicht vom unabhängigen Finanzsenat zugestimmt.

Die vom steuerlichen Vertreter der Bw. angeführten Randziffern des Abschnitts 19 "Mitunternehmerschaften" der EStR 2000 (u.a. Rz 5868, 5886, 5866, 5864, 5865) gehen von anderen Sachverhaltskonstellationen aus. Wenn nämlich der Gesellschafter als Privatperson

Leistungen an die Gesellschaft erbringt, dann sind die Vergütungen dafür Bestandteil des Gewinnes der Mitunternehmerschaft und ihm auf der zweiten Ebene der Gewinnermittlung zuzurechnen.

Im gegenständlichen Fall gibt es aber nicht nur die Beziehung des Gesellschafters zur Mitunternehmerschaft, wie z.B. in der Rz 5866 angeführt, wenn die GesmbH als Mitunternehmer für die Mitunternehmerschaft die Geschäftsführertätigkeit ausübt und damit Sonderbetriebseinnahmen im Sinne des § 23 Z 2 EStG 1988 vorliegen, sondern strittig ist gegenständlich die Erhöhung der Personalverpflegung und der KFZ-Nutzung bei einer GesmbH & Mitgesellschafter (unechte stille Gesellschaft) für einen an dieser Gesellschaft als unechter stiller Gesellschafter Beteiligten, der gleichzeitig auch an der GesmbH beteiligt ist und von dieser Geschäftsführervergütungen bezieht.

Werden nun bei der gegenständlichen Mitunternehmerschaft vom Mitunternehmer durch unangemessene Gestaltungen die Einnahmen reduziert, wird dadurch der an der Mitunternehmerschaft beteiligten GmbH der bei angemessener Gestaltung zustehende anteilige Gewinn entzogen. Dies wird durch den Ansatz einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der Beteiligungsquote der GmbH ausgeglichen.

Wenn die steuerliche Vertretung der Bw. weiter ausführt, da ein Nutznießer des Mehrgewinnes bekannt sei, sei ihm dieser vollständig zuzurechnen und es sei daher vollkommen unverständlich, warum die GesmbH 60% der Privatanteile des Gesellschafters tragen müsse, ist dem entgegenzuhalten, dass Herr B. auch Gesellschafter der GmbH ist und diese durch die festgestellten Privatnutzungen bzw. Verpflegungen ihrem Gesellschafter Vorteile zugewendet hat, die mit dem Instrument der verdeckten Ausschüttung erfasst werden, um das zutreffende Einkommen der GmbH zu ermitteln.

2. Stille Mitunternehmerschaft und Geschäftsführervergütung

In der stillen Beteiligung und in der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft liegen voneinander verschiedene und demnach rechtlich selbständige zu beurteilende Rechtsinstitute auch dann vor, wenn einer der Gesellschafter der GmbH auch stiller Gesellschafter ist.

Eine besondere Frage bildet die steuerrechtliche Behandlung des Geschäftsführerbezuges in der GmbH, wenn – wie dies im gegenständlichen Verfahren der Fall ist – der Gesellschafter-Geschäftsführer zugleich atypisch stiller Gesellschafter ist. Die Geschäftsführung in der stillen Gesellschaft obliegt dem Inhaber des Handelsgewerbes, sohin im gegenständlichen Fall der GmbH, die ihrerseits durch ihren Geschäftsführer tätig wird. Der stille Gesellschafter ist auch dann, wenn er einkommensteuerrechtlich als atypisch stiller Gesellschafter beurteilt wird, an der Geschäftsführung nicht beteiligt. Der stille Gesellschafter könnte zwar vertraglich zur Führung der Geschäfte der stillen Gesellschaft bestimmt werden, allerdings kommt es diesfalls

auf klare Vereinbarungen an, ob die Geschäftsführung in einem einkommensteuerrechtlich als stille Mitunternehmerschaft behandelten stillen Gesellschaftsverhältnis dem atypisch stillen Gesellschafter oder der GmbH obliegt.

Da im Gesellschaftsvertrag zwischen der Firma F.. und dem stillen Gesellschafter vereinbart wurde, dass die **alleinige Geschäftsführung** entsprechend den gesetzlichen und vertraglichen Bestimmungen der Firma F.., nunmehr A.GmbH., obliegt, die Geschäftsführungstätigkeit auch im streitgegenständlichen Zeitraum von der A.GmbH. auszuüben war, bezieht der diese Tätigkeit ausübende – an der A.GmbH. mit 50% beteiligte – Gesellschafter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnis aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Auch entspricht die in den "Beilagen zur Einkommensteuer" und den Einkommensteuererklärungen für die Jahr 1998 bis 2000 vorgenommene Zuordnung der erzielten Geschäftsführervergütungen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit den vertraglichen Vereinbarungen betreffend die Geschäftsführung der Bw.

Wenn die steuerliche Vertretung des Bw. in der Berufung ausführt, Herr B. erziele von der "bürgerlich-rechtlichen Innengesellschaft beziehungsweise der Mitunternehmerschaft direkt, ohne Einschaltung der GmbH, die Geschäftsführervergütungen, so ist dem entgegenzuhalten, dass dieses Vorbringen eindeutig dem Punkt 4) des Gesellschaftsvertrages, der die Geschäftsführung der Bw. regelt, widerspricht.

Zur vom steuerlichen Vertreter der Bw. in der Berufung aufgeworfenen Frage, ob die bisherige Behandlung der Geschäftsführervergütung als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 auf die Rechtsform der atypischen stillen Gesellschaft angewendet werden könne, wird vom unabhängigen Finanzsenat Folgendes festgestellt:

Der Inhaber des Handelsgewerbes ist im gegenständlichen Fall eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Wenn nun, wie im Gesellschaftsvertrag in Punkt 4) vereinbart, der GesmbH die Geschäftsführung obliegt und weiters ein an dieser GesmbH mit 50% beteiligter Gesellschafter die Geschäftsführungstätigkeit ausübt, so liegen bei diesem Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1998 vor.

Damit kann aber der vom steuerlichen Vertreter der Bw. angeführten Beurteilung der Geschäftsführervergütung als Gewinnvorweg nicht gefolgt werden und kommt dem Antrag, die Gewinne aus der Geschäftsführervergütungen den Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 Z 2 EStG 1998 zuzuordnen, keine Berechtigung zu.

3. Rückstellung Sozialversicherungsabgaben

Da das Finanzamt im Vorlageschreiben beantragt hat, der Berufung in diesem Punkt im Sinne der am 30. Jänner 2004 eingereichten Berufungsergänzung stattzugeben, erweist sich dieser Berufungspunkt als nicht mehr strittig und werden vom unabhängigen Finanzsenat die von der Ab. mit Bescheid festgesetzten Nachforderungen an Sozialversicherungsabgaben, in der von der Bw. dem Finanzamt bekanntgegebenen Höhe rückgestellt.

Rückstellung	1998	1999	2000
Sozialversicherungsabgaben lt. BP	14.500,00	14.500,00	14.500,00
Sozialversicherungsabgaben lt. BE	29.161,00	28.816,55	34.173,43

Rückstellung des Ergebnisses der GPLA-Prüfung laut Berufungsentscheidung:

Rückstellung	1998	1999	2000
Lohnabgaben FA Y.	74.749,00	76.034,00	77.553,00
Sozialversicherungsabgaben laut BE	29.161,00	28.816,55	34.173,43
Summe laut BE	103.910,00	104.850,55	111.726,43

4. In der Folge werden die aus der geänderten Rückstellungshöhe resultierenden Ergebnisänderungen dargestellt:

Gewinnänderungen laut BE für die Ermittlung des Anteils der Stillen Gesellschaft

	1998	1999	2000
Passivierung USt für Anlagenverkauf			-13.333,33
Passivierung USt für Personalverpflegung	-2.650,90		
Passivierung Vorsteuerkorrektur KFZ	-16.447,00	-10.213,00	-14.055,00
Passivierung n. anerk VSt (D.)			-20.500,00
Passiverung n. anerk. VSt (PL 1)		-4.450,00	

Passivierung Rückstellung GPLA-Prüfung lt. BE	-103.910,00	-104.850,55	-111.726,43
Summe	-123.007,90	-119.513,55	-159.614,76
davon 40% für stille Beteiligung	-49.203,16	-47.805,42	-63.845,90

Darstellung Stille Beteiligung B. laut BE:

Passiva	It. GB	It. BE	Verm.Änd.	Erfolgs.Änd.
Wert am 31.12.1997	75.644,46	75.644,46		
Gewinnanteil 1998 lt. Erkl.	475.499,01	475.499,01		
+/- Veränderung lt. BE		-49.203,16		
Wert am 31.12.1998	551.143,47	501.940,31	49.203,16	49.203,16
Gewinnanteil 1999 lt. Erkl	227.917,48	227.917,48		
+/- Veränderung lt. BE		-47.805,42		
Wert am 31.12.1999	779.060,95	682.052,37	97.008,58	47.805,42
Verlustanteil 2000 lt. Erkl.	-204.219,00	-204.219,00		
+/- Veränderung lt. BE		-63.845,90		
Wert am 31.12.2000	574.841,95	413.987,47	160.854,48	63.845,90

Weiters wird die aus der geänderten Höhe der Rückstellung betreffend Sozialabgaben resultierende Ergebnisänderung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb dargestellt:

Darstellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb		1998	1999	2000
A.GmbH 6/10				
Bilanzgewinn				
siehe BE zu St:Nr. X.		698.765,00	291.080,0	-0 406.197,00
+ verdeckte Gewinnausschüttung	It. BP	42.552,00	12.300,00	12.300,00
+ KESt (für verd. GA)	It. BP	14.183,00	4.100,00	4.100,00

+ 60% der WP-Unterdeckung	It. Erkl.	70.740,00	131.040,00	164.052,00
+ 60% der Kürzung Kundenbewirtung	It. Erkl.	5.398,00		
+ 60% von KEST-Vorjahre	It. Erkl.		759,60	
Gewinnanteil (gerundet)	It. BE	831.638,00	439.280,00	- 0 225.745,00
Nicht ausgleichsfähiger IFB-Verlust				3.308,00
B. 4/10				
Gewinnanteil				
siehe BE zu St.Nr. X.		426.295,85	180.112,06	- 268.064,90
- Sonderwerbungskosten	It. BP	-121.971,03	-97.742,54	-83.058,94
+ Entnahme	It. BP	28.368,00	8.200,00	8.200,00
+ 40% der WP-Unterdeckung	It. Erkl.	47.160,00	87.360,00	109.368,00
+ 40% der Kürzung Kundenbewirtung	It. Erkl.	3.598,00		
+ 40% von KÖSt-Vorjahre	It. Erkl.		506,40	
Gewinnanteil (gerundet)	It. BE	383.452,00	178.436,00	- 0 233.556,00
Verrechenbarer IFB-Verlust	It. Erkl.	87.873,00		
Nicht ausgleichsfähiger IFB-Verlust	It. BP			2.205,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	It. BE	1.215.090,00	617.716,00	- 0 459.301,00

Die angefochtenen Feststellungsbescheide werden wie folgt abgeändert:

Die im Kalenderjahr 1998 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt. Einkünfte aus Gewerbebetrieb		
		S 1.215.090,00

		€ 88.304,03
	Anteil	
A.GmbH. St.Nr. X.	Einkünfte	S 831.638,00 € 60.437,49
B. St.Nr. R.	Einkünfte	S 383.452,00 € 27.866,54
Die im Kalenderjahr 1999 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt. Einkünfte aus Gewerbebetrieb		S 617.716,00 € 44.891,17
	Anteil	
A.GmbH. St.Nr. X.	Einkünfte	S 439.280,00 € 31.923,72
B. St.Nr. R.	Einkünfte	S 178.436,00 € 12.967,45
Die im Kalenderjahr 2000 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt. Einkünfte aus Gewerbebetrieb		S -459.301,00 € -33.378,71
	Anteil	
A.GmbH. St.Nr. X.	Einkünfte	S -225.745,00 € -16.405,53
B. St.Nr. R.	Einkünfte	S -233.556,00 € -16.973,18

Wien, am 12. Dezember 2006