



Außenstelle Linz
Senat 5

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/0458-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Fa. WTM MAASS Steuerberatungs GesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1996 sowie 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Fälligkeit der Abgaben erfährt keine Änderung.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezieht seit 1993 neben seinen nichtselbständigen Einkünften auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus seiner Kommanditbeteiligung an der Firma K GesmbH & Co KG resultieren.

Diese Firma wurde mit Vertrag vom 28. Juni 1993 als Firma I K GesmbH & Co KG gegründet.

Diesem Vertrag sind folgende wesentliche Vereinbarungen zu entnehmen:

Sitz der Gesellschaft ist R (§ 2).

Als Unternehmensgegenstand wurde in § 3 der Groß- und Einzelhandel mit Waren aller Art einschließlich der erforderlichen Hilfätigkeiten und der Verwaltung des Gesellschaftsvermögens sowie die Beteiligung an Gesellschaften mit gleichartigem Unternehmensgegenstand und deren Geschäftsführung und Vertretung festgelegt.

Die Gesellschaft hatte laut § 4 des Vertrages am 1. Jänner 1993 begonnen.

Als Komplementärin und Arbeitsgesellschafterin sollte die Firma I K GesmbH, deren Stammkapital zu drei Viertel (375.000,-- S) vom Bw. und zu einem Viertel (125.000,-- S) von dessen Gattin Inge K gehalten wurde, fungieren; Frau Inge K und Herr Dietrich K sen. selbst kam die Stellung von Kommanditisten zu.

Die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern der beiden letztgenannten Personen sollte wie folgt beschränkt werden:

a) Frau Inge K mit S 1.500.000,--.

Frau Inge K brachte in Anrechnung auf diesen Betrag in die Gesellschaft ihr nicht protokolliertes Einzelunternehmen gem. Art. IV des Umgründungsteuergesetzes zu den in der für den 1. Jänner 1993, 0.00 Uhr, vorliegenden Übertragungsbilanz ausgewiesenen Werten, sohin mit allen Aktiven und Passiven einschließlich stiller Reserven mit einem positiven Verkehrswert zum Übertragungstichtag 31. Dezember 1992 gegen ausschließliche Gewährung der in diesem Vertrag vereinbarten Gesellschafterrechte unter einem Beteiligungsverhältnis von 50 % ein. Die Einbringung erfolgte zu Buchwerten. Der restliche Betrag war von ihr bar und abzugsfrei auf das Geschäftskonto der Gesellschaft einzuzahlen. Die Aufbringung durch Gewinnanteile war jedoch im Einvernehmen mit der Gesellschaft zulässig.

b) Herr Dietrich K sen. mit S 1.500.000,--.

Dieser Betrag sollte von ihm bar und abzugsfrei auf das Geschäftskonto der Gesellschaft einbezahlt werden. Die Aufbringung durch Gewinnanteile war auch bei ihm im Einvernehmen mit der Gesellschaft zulässig.

Weiters brachte Herr Dietrich K sen. in die Gesellschaft seine Arbeitskraft, insbesonders auf dem Gebiete der betrieblichen Disposition, des Finanzwesens und der Buchhaltung ein (§ 5 des Vertrages).

Nach § 6 des Vertrages sollte die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft der Komplementärin obliegen.

Die Gesellschafter sind am Gewinn und Verlust der Gesellschaft nach der Höhe ihrer Kapitalkonten beteiligt (§ 11).

Sie können Entnahmen nur in der Höhe des zugewiesenen Gewinnes tätigen. Dies jedoch erst dann, wenn die bedungenen Einlagen vollständig geleistet sind (§ 12 des Vertrages).

Für die Gesellschafter wurden fixe Kapitalkonten und variable Verrechnungskonten eingerichtet. Auf letzteren sollten sowohl die Ergebnisanteile als auch die Entnahmen verrechnet werden.

Die Einlagen sind unverzinst. Es erfolgt auch keine Verzinsung von Guthaben und Schuldständen auf den Verrechnungskonten (§ 13 des Vertrages).

Nach § 17 ist einem ausscheidenden Gesellschafter als Abfindung jener Betrag zu bezahlen, der dem Wert seiner Beteiligung entspricht. Dieser Wert ist nach den betriebswirtschaftlichen Richtlinien für die Ermittlung des Wertes von Unternehmensanteilen gemäß Fachgutachten Nr. 50 des Fachsenates für Betriebswirtschaftslehre und Organisation des Institutes für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu ermitteln, wobei der Anteil am Gesamtvermögen im Verhältnis des Kapitalanteiles des ausscheidenden Gesellschafters zur Summe der Kapitalanteile aller Gesellschafter maßgeblich ist. Bewertungstichtag ist der Tag des Ausscheiden auslösenden Ereignisses. Das Ausscheidungsguthaben nach Saldierung des Verrechnungskontos ist ein Jahr nach dem Stichtag des Ausscheidens fällig. Eine Verzinsung erfolgt nicht.

Nach § 18 des Vertrages wird die Gesellschaft durch Gesellschafterbeschluss, Konkurseröffnung über das Vermögen der Gesellschaft oder eines Gesellschafters, Tod eines Gesellschafters, Kündigung durch Gesellschafter oder deren Privatgläubiger, gerichtliche Entscheidung oder Wegfall jedes persönlich haftenden Gesellschafters nach Ablehnung der Übernahme der persönlichen Haftung durch die vorhandenen oder neu eintretenden Gesellschafter aufgelöst. Ist hievon lediglich ein Kommanditist betroffen, wird die Gesellschaft mit den übrigen Gesellschaftern fortgesetzt und steht sohin dem ausscheidenden Gesellschafter das Ausscheidungsguthaben zu.

Mit Vertrag vom selben Tag, also dem 28. Juni 1993, wurde zwischen Herrn Dietrich K sen. einerseits und seinen Kindern, Dietrich K jun., Schüler, geboren am 29. Februar 1976, Daniela K, Schülerin, geboren am 29. Oktober 1977, und Dominique K, Schüler, geboren am 12. März 1981, andererseits ein **Unterbeteiligungsvertrag** abgeschlossen, wobei die Kinder von ihrer Mutter Inge K vertreten wurden.

Als Gegenstand dieses Unterbeteiligungsvertrages wurde in § 1 Folgendes angeführt:

"Herr Dietrich K sen., im Folgenden kurz Beteiligter genannt, hat durch die am heutigen Tage erfolgte Fertigung des Gesellschaftsvertrages eine Kommanditbeteiligung an der I K GesmbH & Co KG mit dem Sitz in R und dem Unternehmensgegenstand des Groß- und Einzelhandels mit Waren aller Art einschließlich der erforderlichen Hilfstätigkeiten und der Verwaltung des Gesellschaftsvermögens, ferner der Beteiligung an Gesellschaften mit gleichartigem Unternehmensgegenstand sowie deren Geschäftsführung und Vertretung erworben. Art und Umfang dieser Beteiligung gehen aus dem diesem Vertrage als Anlage A beigeschlossenen Gesellschaftsvertrag, der einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages darstellt, hervor. Die Beteiligung des Dietrich K jun. und der Daniela K und des Dominique K, im Folgenden Unterbeteiligte genannt, am Kommanditanteil der Beteiligten bildet nun den Gegenstand dieses Vertrages."

Als Entgelt für den Erwerb der Unterbeteiligung wurden jeweils 300.000,-- S, sohin insgesamt 900.000,-- S vereinbart.

Die Unterbeteiligten sollten diese Beträge an den Beteiligten aus den ihnen zufließenden Gewinnanteilen bezahlen. (§ 2 des Unterbeteiligungsvertrages)

Das Beteiligungsverhältnis sollte gleichzeitig mit der Gesellschaft beginnen. Es wurde auf die Dauer der Beteiligung abgeschlossen. Ungeachtet dieser Bestimmung sollten beide Vertragsteile das Recht haben, das vertragsgegenständliche Beteiligungsverhältnis aus den in § 10 genannten Gründen vorzeitig aufzulösen (§ 3 des Unterbeteiligungsvertrages).

Nach § 10 steht dem Beteiligten das Recht auf vorzeitige Auflösung dann zu, wenn

- a) der Unterbeteiligte ablebt,
- b) der Unterbeteiligte bei der Ausübung seiner Unterbeteiligungsrechte ein schikanöses Verhalten setzt,
- c) über das Vermögen des Unterbeteiligten das Konkurs- oder Ausgleichsverfahren eröffnet oder ein Konkursöffnungsantrag mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wird.

Dem Unterbeteiligten steht das Recht auf vorzeitige Auflösung dann zu, wenn

- a) der Beteiligte gegen seine im Vertrag übernommenen Pflichten vorsätzlich verstößt,
- b) der Beteiligte ablebt,
- c) über das Vermögen des Beteiligten das Konkurs- oder Ausgleichsverfahren eröffnet oder ein Konkursöffnungsantrag mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wird.

Im Falle einer vorzeitigen Auflösung sollen die Unterbeteiligten bzw. deren Gesamtrechtsnachfolger nach Maßgabe des § 11 abgefunden werden.

Laut § 11 des Vertrages soll die Abfindung 100 % der unter § 2 angeführten Entgelte, soweit diese tatsächlich bereits einbezahlt wurden, betragen und binnen eines Jahres nach Auflösung der Unterbeteiligung zur Zahlung fällig sein. Eine Verzinsung und Wertsicherung des Abfindungsbetrages hat zu unterbleiben.

In § 4 des Unterbeteiligungsvertrages wurde festgelegt, dass die Unterbeteiligten keine Nachschusspflicht treffe.

Nach § 5 des Vertrages soll der Beteiligte den Kommanditanteil mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes verwalten. Er hat insbesonders

- sämtliche ihm aus dem Gesellschaftsvertrag zustehenden Rechte pünktlich und genau wahrzunehmen;
- insbesondere die ihm eingeräumten Kontrollrechte auszuüben;
- an der Willensbildung der Gesellschaft stets teilzunehmen;
- auf eine möglichst rasche Ermittlung der Jahresergebnisse zu drängen;
- alles zu unternehmen, um eine vertrags- und gesetzeskonforme Ergebnisverteilung zu erwirken;
- seine eigene Ausschließung aus der Gesellschaft nach Kräften abzuwehren und
- an der Ausübung von Gestaltungsrechten aller Art nach vorheriger Rücksprache mit den Unterbeteiligten mitzuwirken.

Ist der Beteiligte zur Mitwirkung an einem Gesellschafterbeschluss oder an einer Rechtsgestaltung berufen, dann hat er unverzüglich nach seiner Verständigung die Unterbeteiligten davon in Kenntnis zu setzen und mit diesen sein Verhalten zu beraten.

Kommt es hiebei zu Meinungsverschiedenheiten, dann gilt die Ansicht des Beteiligten, der für ein Handeln gegen die erklärte Absicht des Unterbeteiligten nicht zu haften hat.

In **§ 6 des Unterbeteiligungsvertrages** wurde die Höhe des Ergebnisanteiles der Unterbeteiligten folgendermaßen festgelegt:

"Die Unterbeteiligten sind an dem mit dem vertragsgegenständlichen Kommanditanteil verbundenen Ergebnis in Bezug auf das Gesamtergebnis der Gesellschaft jeweils mit 10 %, höchstens aber mit $1/4$ ihrer Einlage beteiligt, sodass dem Beteiligten eine Gewinnbeteiligung von mindestens 20 % vom Gesamtergebnis verbleibt. Der Beteiligte hat die ihm zukommenden Gewinnanteile unverzüglich zu beheben, um sie im Sinne dieser Bestimmung mit dem Unterbeteiligten zu teilen. Für den Fall des Verzuges werden 10 % Zinsen p.A. vereinbart."

Am Verlust der Gesellschaft nehmen die Unterbeteiligten nicht teil.

Am Vermögen der Gesellschaft, deren Firmenwert und stillen Reserven etc. sind die Unterbeteiligten dagegen nicht beteiligt."

Nach § 7 des Vertrages ist dem Beteiligten die Veräußerung seines Kommanditanteils ohne Zustimmung des Unterbeteiligten zu beliebigen Bedingungen jederzeit gestattet und endet dadurch die Unterbeteiligung.

Nach § 8 des Vertrages soll im Falle der Erledigung der vertragsgegenständlichen Beteiligung den Unterbeteiligten kein Anteil des erzielten Beteiligungspreises bzw. der den Beteiligten zu leistenden Abfindung bzw. des auf den Beteiligten entfallenden Liquidationsüberschusses gebühren. Irgendeine Zahlungspflicht soll die Unterbeteiligten nicht treffen.

Die Unterbeteiligten sollen jedoch die in § 11 (siehe oben) angeführte Abfindung erhalten.

Das Ableben des Beteiligten bzw. Unterbeteiligten hat auf den Fortbestand des gegenständlichen Beteiligungsverhältnisses keinen Einfluss, der überlebende Partner hat in diesem Fall jedoch das in § 10 geregelte Recht, das Beteiligungsverhältnis für aufgelöst zu erklären.

In § 12 wurde festgehalten, dass die Vertragspartner einander absolute Geheimhaltung über das gegenständliche Vertragsverhältnis versprechen würden. Ausgenommen von dieser Verpflichtung sollte die Erfüllung der abgabenrechtlich gebotenen Wahrheits- und Offenlegungspflicht sein.

In steuerlicher Hinsicht fand das Unterbeteiligungsverhältnis lt. obigem Vertrag im Rahmen der **Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften** der Firma I K GesmbH &

Co KG für das Jahr 1993 keinen Niederschlag, da für dieses Jahr bei der Gesellschaft ein Verlust in Höhe von - 395.039,-- S ausgewiesen wurde.

Im Rahmen der Feststellungsverfahren der Firma K GesmbH & Co KG – die Firma I K GesmbH & Co KG wurde mit Vertrag vom 7. Februar 1995 in Firma K GesmbH & Co KG umbenannt – für die Jahre 1994 und 1995 wurden, da Gewinne vorlagen, den drei unterbeteiligten Kindern jeweils Gewinnanteile in Höhe von S 75.000,-- (jeweils 1/4 der Einlage) zu- und dementsprechend die Unterbeteiligungsverhältnisse in den Steuererklärungen der Gesellschaft ausgewiesen.

Für 1996 wurde wiederum, da die Firma insgesamt einen Verlust erwirtschaftet hatte, die Ergebnisanteile der Kinder mit 0,-- S in Ansatz gebracht.

Im Rahmen einer für die Jahre 1994 bis 1996 bei der Fa. K GesmbH & Co KG durchgeföhrten **Betriebsprüfung** wurde im Wesentlichen festgestellt, dass bei der Verteilung des steuerpflichtigen Gewinnes die Unterbeteiligten als Mitunternehmer behandelt worden wären.

In den Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 1994 und 1995 wäre den drei Unterbeteiligten jeweils ein Gewinnanteil (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) von 75.000,-- S zugewiesen worden. Das wäre 1/4 des an Herrn Dietrich K sen. zu zahlenden Entgeltes. Da aber laut Vertrag der Gewinnanteil höchstens 1/4 der Einlage betrage und bisher keine Einlagen geleistet worden wären, stehe diese Vorgangsweise im Gegensatz zum Unterbeteiligungsvertrag.

Da keine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert gegeben sei, liege keine Mitunternehmerschaft im steuerlichen Sinne vor, eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für diese Anteile sei nicht vorzunehmen.

Der Unterbeteiligungsvertrag sei mit steuerlicher Wirkung auch nicht als Vertrag über die Beteiligung echter stiller Gesellschafter zu werten, da der Vertrag zwischen nahen Angehörigen geschlossen worden wäre.

Es müssten hiezu folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen.

Die Unterbeteiligung der Kinder des Herrn Dietrich K sen. führe zu keiner echten Verstärkung des Betriebskapitals, da die echte stille Gesellschaft mit einem vom Mitunternehmer aus dessen Kapital entnommenen Geldbetrag begründet worden wäre.

Durch die im Vertrag vom 28. Juni 1993 getroffenen Vereinbarungen (100 %-ige Abfindung der bereits eingezahlten Entgelte, keine Nachschusspflicht, keine Beteiligung am Verlust, Bezahlung des Entgeltes für den Erwerb aus den Gewinnanteilen) werde jedes Risiko für die Unterbeteiligten ausgeschlossen.

Den Gesellschaftern könnten nur ihren Gesellschafterbeiträgen (Kapital, Arbeitskraft und Risiko) entsprechende Einkünfte zugeordnet werden. Da von den Kindern weder Kapital noch Arbeitskraft zur Verfügung gestellt und sie keinerlei Risiko tragen würden, scheine die ihnen zugesicherte Gewinnbeteiligung wirtschaftlich nicht gerechtfertigt. Die auf Daniela K, Dominique K und Dietrich K jun. verteilten Gewinnanteile seien daher zur Gänze Herrn Dietrich K sen. zuzurechnen.

Entsprechend dieser von der Betriebsprüferin dargelegten Ansicht erließ das Finanzamt am 27. April 1998 im wieder aufgenommenen Verfahren abgeänderte **Feststellungsbescheide für die Jahre 1994 bis 1996**, im Rahmen welcher die vormals den Unterbeteiligten zugerechneten Gewinnanteile nunmehr zur Gänze beim Bw. berücksichtigt und den Kindern keine Einkunftsanteile mehr zugewiesen wurden.

Dementsprechend wurden auch die Einkommensteuerbescheide des Bw. für die Jahre 1994 bis 1996 am 28. August 1998 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert.

Gegen diese abgeänderten Bescheide erhob der Bw. binnen verlängerter Rechtsmittelfrist mit Schreiben vom 29. Oktober 1998 – eingelangt beim Finanzamt Urfahr am 30. Oktober 1998 – **Berufung** und begründete diese folgendermaßen:

Mit Vertrag vom 28. Juni 1993 hätte er – der Bw. – als Kommanditist der Firma K GesmbH & Co KG mit seinen Kindern Daniela K, Dominique K und Dietrich K jun. eine Vereinbarung zur Einräumung einer Unterbeteiligung an seinem Kommanditanteil getroffen.

Als Entgelt für den Erwerb der Unterbeteiligung wären pro Kind 300.000,-- S, somit in Summe 900.000,-- S vereinbart worden. Den Kindern wäre das Recht eingeräumt worden, die Bezahlung des vereinbarten Kaufpreises aus den zufließenden Gewinnanteilen zu tätigen. Auch bei der Begründung der Kommanditbeteiligung durch ihn als Hauptgesellschafter wäre dieser Zahlungsmodus festgelegt worden.

Die Unterbeteiligten seien in Bezug auf das Gesamtergebnis der Gesellschaft mit je 10 %, maximal aber mit 1/4 ihrer Einlage beteiligt. Vom Verlust seien die Unterbeteiligten ausgeschlossen.

In der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der K GesmbH & Co KG der Jahre 1994 bis 1996 wären die Unterbeteiligten als Mitunternehmer behandelt worden.

Im Zuge der bei der Firma K GesmbH & Co KG stattgefunden Betriebsprüfung wäre mit der Begründung, dass keine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert gegeben sei, eine Mitunternehmerschaft abgelehnt worden.

Dies wäre auch zur Kenntnis genommen worden. Es wäre jedoch weiterhin die Existenz eines Gesellschaftsverhältnisses an sich verneint und beim Bw. der volle Ergebnisanteil ohne Berücksichtigung der Beteiligung der Kinder an seinen Erträgnissen als Einkünfte aus Kapitalvermögen zum Ansatz gebracht worden.

Die Auffassung, dass es sich bei der Unterbeteilung sehr wohl um ein steuerlich anzuerkennendes Gesellschaftsverhältnis in Form einer echten stillen Gesellschaft handle, begründe das vorliegende Berufungsbegehren.

Die Gewinnanteile der Jahre 1994 und 1995 mit je 75.000,-- S für Daniela K, Dominique K und Dietrich K jun. seien entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung nicht Herrn Dietrich K sen. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern den Unterbeteiligten als Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen.

Im Zuge der Gründung der Firma K GesmbH & Co KG aus dem Einzelunternehmen Inge K wäre die Bestrebung gewesen, die Firma als Familienunternehmen zu etablieren. Auch mit den Kindern sollte eine erste Bindung zum Unternehmen aufgebaut werden. Nach Ansicht des vertragserrichtenden Rechtsanwaltes hätte hiezu als geeignete Form nicht eine Direktbeteiligung, sondern eine Unterbeteiligung erschien.

Die Kriterien, die für Verträge zwischen nahen Angehörigen anzuwenden seien, seien damit erfüllt:

- ausreichende Publizität: Der Unterbeteiligungsvertrag wäre schriftlich abgeschlossen und den zuständigen Behörden ordnungsgemäß bekannt gegeben worden und weise einen eindeutigen und klaren Inhalt auf.

Zu prüfen bleibe noch die Angemessenheit bzw. ob die Vereinbarung einem Fremdvergleich standhalte.

Die Betriebsprüfung erblicke in der nicht erfolgten Verstärkung des Betriebskapitals eine Tatsache, die zur Versagung der Anerkennung des Gesellschaftsverhältnisses geführt hätte. Dagegen würden sich Neuner (Stille Gesellschaft im Abgabenrecht, 4. Auflage, Seite 71) und Ruppe (Handbuch der Familienverträge, Seite 123) aussprechen. Grundsätzlich bestünde keine Veranlassung derartigen Verträgen, die nur auf einer Vermögensverschiebung (Schenkung) beruhen, generell die Anerkennung zu versagen. Entscheidend seien jedenfalls auch die sonstigen Vertragsmodalitäten.

Im Falle der Familie K liege keine Schenkung eines Kapitalanteiles vor, sondern eine Vereinbarung, die den Kindern eine Beteiligung biete, aber unter Aufbringung der erforderlichen Mittel aus späteren Gewinnanteilen. Derartige Vereinbarungen fänden sich durchaus auch in Gesellschaftsverträgen zwischen Fremden. Und auch der Bw. habe seine Kommanditanlage nicht sofort, sondern erst im Jahre 1995 mit zugewiesenen Gewinnanteilen aufgebracht.

Auf Grund der Tatsache, dass im Bereich der Familie eine Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung nicht von vornherein gegeben sei, dürfe nicht abgeleitet werden, Schenkungen und andere nicht den Prinzipien der marktwirtschaftlichen Äquivalenz entsprechende Vereinbarungen zwischen Familienmitgliedern seien nicht anzuerkennen, weil sie zwischen Fremden nicht üblich wären.

Zu prüfen verbleibe die Angemessenheit des Ergebnisanteiles. Laut Neuner (Seite 78) sei in dem Fall, wo der Vater mit seinen Kindern eine Gesellschaft gründe, indem er den Kindern aus seinem Kapitalanteil Anteile schenke, der Gewinnanteil niedriger anzusetzen, als wenn die Kinder neues Kapital zuführen würden.

Als Bandbreite nenne Neuner einen Bereich zwischen 15 und 25 % vom Wert der Einlage. Neuner zitiere ein Urteil der BFH, das für den Fall, dass die Kapitaleinlage des stillen Gesellschafters in vollem Umfang aus einer Schenkung des Unternehmers stamme und eine Verlustbeteiligung ausgeschlossen wäre, die angemessene durchschnittliche Verzinsung mit 15 % des Wertes der Beteiligung ansehen würde.

Werde der Kapitalanteil nicht schenkungsweise erworben, werde ein Satz von 25 % als angemessen angesehen. Diese 25 % Obergrenze für den Gewinnanteil bemessen von der bedungenen Einlage werde auch im Unterbeteiligungsvertrag zwischen Herrn Dietrich K sen. und seinen Kindern festgelegt. In den Jahren 1994 und 1995 werde den Kindern je ein Gewinnanteil zugewiesen und zur bedungenen Kapitaleinlage gutgeschrieben. In Folge eines negativen Betriebsergebnisses im Jahre 1996 ergebe sich für die Kinder kein Ergebnisanteil.

Die Kinder hätten auf Grund dessen, dass bisher erst 50 % der Einlage durch Gewinnanteile aufgebracht worden wären, noch kein Entnahmerecht.

Die Verträge wären in Kenntnis der von Neuner zitierten Rechtsprechung erstellt und somit der Satz von 25 % vertraglich fixiert worden.

Es wurde daher beantragt, die Unterbeteiligungsverhältnisse zwischen dem Bw. und seinen Kindern als echte stille Gesellschaftsverhältnisse anzuerkennen.

Mit **Berufungsvorentscheidungen** vom 20. November 1998 wies das Finanzamt die gegenständliche Berufung unter Hinweis auf § 252 BAO als unbegründet ab, indem es ausführte, dass die im Berufungsbegehren beantragte Änderungen ausschließlich Entscheidungen, die im Bescheid über die Feststellung der Einkünfte der K GesmbH & Co KG getroffen worden wären, betreffen würden. Ein abgeleiteter Bescheid könne jedoch nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im zur Änderung oder Aufhebung Anlass gebenden Bescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend wären.

Innerhalb offener Frist stellte der Bw. mit Schreiben vom 21. Dezember 1998 einen **Antrag auf Entscheidung** über die Berufung durch die **Abgabenbehörde II. Instanz**, in dem er klarstellte, dass das eingebrachte Rechtsmittel nicht Änderungen im Zusammenhang mit dem Bescheid über die Feststellung der Einkünfte der Firma K GesmbH & Co KG betreffe.

Wie im Berufungsbegehren ausgeführt, wären im Zuge der Betriebsprüfung die Unterbeteiligungen nicht als Mitunternehmerbeteiligungen angesehen worden, da keine Beteiligung an stillen Reserven und am Firmenwert gegeben sei. Gegen diese Feststellung der Betriebsprüfung richte sich das eingebrachte Rechtsmittel nicht.

Die Berufung richte sich vielmehr gegen die Nichtanerkennung des Gesellschaftsverhältnisses als echte stille Beteiligung. Es handle sich seines Erachtens bei den Unterbeteiligungen sehr wohl um steuerlich relevante Gesellschaftsverhältnisse. Der Ergebnisanteil der Kinder sei, nachdem keine Beteiligung als Mitunternehmer gegeben sei, den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen. Vom Ergebnisanteil des Bw. auf Grund der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte sei innerhalb seines Einkommensteuerverfahrens der Ergebnisanteil der Kinder abzusetzen.

Die Zurückweisung der Berufung sei daher unzulässig.

Die Berufung wurde in der Folge vom Finanzamt am 21. Mai 1999 der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung **vorgelegt**.

Mit Bundesgesetz vom 25. Juni 2002, BGBl. I Nr. 97/2002, (Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz) wurde der "Unabhängige Finanzsenat" errichtet (Art. I, UFSG). Gemäß § 260 iVm § 323 Abs. 10 BAO in der Fassung des zitierten Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes hat seit 1. Jänner 2003 über Berufungen gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide – darunter fallen auch alle an diesem Tag noch unerledigten Rechtsmittel wie das gegenständliche betreffend die Jahre 1994 bis 1996 - der "Unabhängige Finanzsenat" zu entscheiden.

Anlässlich einer zwischenzeitig bei der Firma K GmbH & Co KG für die Jahre **1998 bis 2000** durchgeführten **Betriebsprüfung** wurde die Unterbeteiligung der Kinder seitens des Finanzamtes abermals nicht anerkannt.

Gegen die entsprechenden gemäß § 295 Abs. 1 BAO ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 vom 28. Jänner 2003 erhob der Bw. am 14. Februar 2003 ebenfalls **Berufung**, indem er darauf hinwies, dass die "Abrechnung der Ergebnisanteile der Kinder als Einkünfte aus Kapitalvermögen von seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht akzeptiert" worden wäre, er diese Feststellung aber mit derselben Begründung, wie er sie bereits anlässlich seiner Berufung bzw. seines Vorlageantrages betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1996 dargelegt hätte, anfechte.

Die letztgenannte Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 12. Mai 2003 an den Unabhängigen Finanzsenat **vorgelegt**, wobei auf das bereits anhängige Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1996 hingewiesen wurde.

Mit demselben Schreiben, mit welchem gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 1998 bis 2000 Berufung erhoben war, war von der steuerlichen Vertreterin des Bw. sowie der Firma K GesmbH & Co KG mit der oben dargelegten Begründung auch Berufung gegen die **Feststellungsbescheide** betreffend die Jahre **1998 bis 2000** erhoben worden.

Im Zusammenhang damit wurde seitens der ho. Berufungsbehörde mit **Vorhalt** vom 23. Juli 2003 um Mitteilung ersucht, ob der Unterbeteiligungsvertrag vom 28. Juni 1993 pflegschaftsgerichtlich genehmigt worden wäre.

In Reaktion darauf teilte die steuerliche Vertreterin mit, dass laut Auskunft des Vertragsverfassers Dr. S sämtliche Unterlagen betreffend das gegenständliche Rechtsgeschäft bereits vernichtet worden wären. Aus seiner Erinnerung heraus sei jedoch seinerzeit keine gerichtliche Genehmigung eingeholt worden.

Die nachträgliche Genehmigung seitens des Gerichtes sei durch die eingetretene Volljährigkeit

der Kinder nicht mehr möglich. Das Rechtsgeschäft könne aber durch die Kinder selbst ausdrücklich oder stillschweigend durch entsprechendes Verhalten genehmigt werden, was zur Folge habe, dass es rückwirkend voll und also nicht mehr schwebend unwirksam wäre. Ergänzend wurde erwähnt, dass Dietrich K sen. am 19. November 1999 den Unterbeteiligungsvertrag mit der Tochter Daniela K schriftlich mit Wirkung per 31. Dezember 2000 aufgekündigt hätte. Die Unterbeteiligungsverträge mit den beiden anderen Kindern wären noch aufrecht.

In seiner Stellungnahme zu diesen Ausführungen wies das Finanzamt darauf hin, dass das Fehlen der pflegschaftsbehördlichen Genehmigung des Unterbeteiligungsvertrages seinen Standpunkt, dass die Unterbeteiligungsverhältnisse steuerlich nicht anzuerkennen wären, bestätige, und hielt seinen Antrag auf Abweisung der Berufung aufrecht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zur Frage der Prüfung der "Unterbeteiligung" im Einkommensteuerverfahren :

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war im Vorfeld der Beurteilung der Frage, ob die am Mitunternehmeranteil des Bw. bestehenden Unterbeteiligungen der Kinder grundsätzlich steuerlich anzuerkennen wären, zunächst strittig, ob hierüber im Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Firma K GesmbH & Co KG oder im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens des Bw. abzusprechen war.

Das Finanzamt hat das auf die Berücksichtigung der Anteile der unterbeteiligten Kinder als Abzugsposten im Einkommensteuerverfahren des Bw. gerichtete Begehren als unbegründet ab- und darauf hingewiesen, dass solche aus den Unterbeteiligungsverhältnissen resultierende Anteile allenfalls im Feststellungsverfahren der Personengesellschaft festgestellt hätten werden müssen.

Der Bw. wendete in seinem Vorlageantrag dagegen ein, dass – nachdem nun außer Streit gestellt worden wäre, dass den Unterbeteiligten keine Mitunternehmerstellung zukäme – die Frage der Anerkennung der Unterbeteiligungsverhältnisse als echte stille Beteiligungen im Einkommensteuerverfahren des Bw. zu prüfen wäre, zumal die Ergebnisanteile der Kinder in diesem Fall den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen wären.

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden folgende Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) einheitlich und gesondert festgestellt:

- a) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
 - b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
 - c) Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
 - d) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,
- wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Werden zusammen mit den Einkünften, für die eine einheitliche Feststellung nach Abs. 1 stattfindet, andere gemeinschaftliche Einkünfte, insbesondere Einkünfte aus Kapitalvermögen, verwaltet, so hat die einheitliche Feststellung auch diese anderen Einkünfte zu erfassen (Abs. 2 leg. cit.).

Einigkeit besteht zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens – dem Bw. und dem Finanzamt – mittlerweile darin und besteht auch nach ho. Ansicht kein Zweifel daran, dass mangels Beteiligung der unterbeteiligten Kinder am Vermögen, Firmenwert und an den stillen Reserven der Gesellschaft diesen keine Mitunternehmerstellung zukommen kann.

Diese mangelnde Mitunternehmerstellung bedeutet aber wiederum, dass den Unterbeteiligten keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zusammenhang mit der mittelbaren Beteiligung an der Fa. K GesmbH & Co KG zufließen können, da gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 Gewinnanteile von Gesellschaftern nur dann als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind, wenn die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind.

Bei den entsprechenden Einkünften kann es sich allenfalls um solche aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters handeln (siehe hiezu Neuner, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht, 4. Aufl., Wien 1998, Tz B 56).

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 gehören solche Gewinnanteile aus einer Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafter wie auch Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, worauf der Bw. richtigerweise hinwies.

Eine Einbeziehung der Einkünfte der Unterbeteiligten in das Feststellungsverfahren aus dem Titel des gemeinschaftlichen Bezuges von Einkünften aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 188 Abs. 1 BAO war daher nicht möglich.

Diese Einkünfte aus Kapitalvermögen wurden außerdem weder gemeinschaftlich von den Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft bezogen noch zusammen mit deren Einkünften aus Gewerbebetrieb gemeinschaftlich verwaltet, sodass sie auch nicht nach § 188 Abs. 2 BAO in die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 Abs. 1 leg. cit. miteinbezogen hätten werden können.

Die Berücksichtigung im Rahmen des Feststellungsverfahrens in Form einer Zuweisung von Gewinnanteilen an die Unterbeteiligten auf Grund der Bestimmung des § 188 BAO ist sohin nicht möglich gewesen.

Eine Bedachtnahme auf die behaupteten Gewinnbeteiligungen wäre nur in Form der Berücksichtigung als Sonderbetriebsausgaben beim Hauptbeteiligten – Dietrich K sen. – in Betracht gekommen.

In seinem Erkenntnis vom 5. März 1979, 2217/78, in dem er schon – bevor dies im EStG 1988 ausdrücklich gesetzlich verankert wurde – die Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters jener eines stillen Gesellschafters gleich gestellt hat (siehe auch Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 56 zu § 27), hat der Verwaltungsgerichtshof jedoch die Ansicht, dass solche Gewinnanteile von Unterbeteiligten nach Art von typisch stillen Gesellschaftern im Feststellungsverfahren zu berücksichtigen wären, mit der Begründung verworfen, dass über die in einer bloßen Ergebnisteilung bestehende Aufteilung des Gewinnanteiles in Form einer Unterbeteiligung nur im **Einzelveranlagungsverfahren** der Hauptbeteiligten, an deren Ergebnisanteil die Unterbeteiligung besteht, abzusprechen sei, da keine Mitunternehmerschaft bestünde und für derartige Fälle im Gesetz keinerlei Feststellungsverfahren vorgesehen wäre. Diese Ansicht findet sich auch in der Literatur (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch/EStG 1988, Wien 1993, Tz 27 zu § 23; Stoll, Die steuerliche Behandlung von Unterbeteiligungen an Personengesellschaften, in ÖStZ 1967, S. 159ff; Eichinger, Die Unterbeteiligungen als Form der Unternehmensbeteiligung, in SWK 1981, B II 1) und schloss sich ihr die herrschende Verwaltungspraxis an.

Wenngleich sich nun Stoll in seinem Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Wien 1994, S. 1993, für eine Berücksichtigung solcher Gewinnanteile als Sonderbetriebsausgaben beim betreffenden Hauptbeteiligten im Rahmen des Feststellungsverfahrens dann ausspricht, wenn die Unterbeteiligung sämtlichen Hauptgesellschaftern bekannt ist, so erachtete die ho. Berufungsbehörde die Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes, der Verwaltungspraxis und von Teilen der Literatur und somit die erst auf Einkommensteuerebene zu berücksichtigende bloße Ergebnisteilung für überzeugender, zumal der von Stoll vertretene Lösungsansatz, wie er auch selbst in seinem Kommentar (siehe Stoll, a.a.O., S. 1994) zugesteht, zu einer dogmatisch unbegründeten Differenzierung von Unterbeteiligungen, die den anderen Hauptgesellschaftern gegenüber offen gelegt wurden, und solchen, die diesen gegenüber nicht offen gelegt wurden, führen würde.

Dem Bw. war daher den in seinem Vorlageantrag dargelegten Ausführungen beizupflichten, dass über die Anerkennung der strittigen Einkünfte der Unterbeteiligten bzw. deren

Abzugsfähigkeit beim Beteiligten (Kommanditisten) von seinem Gewinnanteil im berufungsgegenständlichen Einkommensteuerverfahren abzusprechen ist.

2) Zur steuerlichen Anerkennung der "Unterbeteiligung" der Kinder:

Die Erfassung eines Gewinnanteiles aus einer "Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" als Einkünfte aus Kapitalvermögen wurde ab 1.1.1989 in § 27 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 gesetzlich verankert.

Diese Norm ermöglicht vor allem bei Unterbeteiligungsverhältnissen, in denen dem Unterbeteiligten gegenüber dem Hauptbeteiligten an einer Personengesellschaft keine Rechte eingeräumt sind, wie sie einem Mitunternehmer zustehen, (Beteiligung am Vermögen, Firmenwert und an den stillen Reserven) nun ausdrücklich die einwandfreie Zuordnung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Da die Beteiligung eines Kommanditisten für sich gesehen kein "Handelsgewerbe, das ein anderer betreibt", im Sinne des § 178 Abs. 1 HGB darstellt, ist eine direkte Qualifikation als stillle Gesellschaft im handelsrechtlichen Sinne nicht möglich.

Dieses Element bildet den Unterschied zwischen den Tatbestandsmerkmalen des § 27 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 "Beteiligung als echter stiller Gesellschafter" und "Beteiligung nach Art eines echten stillen Gesellschafters".

Alle anderen Merkmale einer stillen Gesellschaft müssen aber für die Qualifikation als "Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" erfüllt sein (Neuner, a.a.O. Tz B 54 unter Berufung auf die Materialien zu § 27 EStG 1988).

Das Wesen einer stillen Gesellschaft besteht, ähnlich wie bei einem Darlehen, in der entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Kapital als Dauerleistung (VwGH 20. Dezember 1994, 89/14/0214).

"Stiller Gesellschafter" ist, wer sich an einem Handelsgewerbe, das ein anderer betreibt, - dieses Element muss bei der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters nicht erfüllt sein – **mit einer Vermögenseinlage beteiligt, wobei die Vermögenseinlage in das Eigentum des Geschäftsinhabers übergeht** (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 52 zu § 27 unter Verweis auf § 178 Abs. 1 HGB; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer/Kommentar, Tz 19 zu § 27).

Wesentliches Kriterium der stillen Gesellschaft ist also die Zuführung von Kapital bzw. anderen Vermögenswerten (Doralt, a.a.O., Tz 60 zu § 27).

Gerade dieses Kriterium wurde aber im gegenständlichen Berufungsfall nach Ansicht des Finanzamtes mangels Verstärkung des Betriebskapitals nicht erfüllt, weshalb das Gesellschaftsverhältnis mit den Kindern nicht anerkannt wurde.

Dem hält nun der Bw. Literaturmeinungen von Neuner und Ruppe entgegen und weist darauf hin, dass grundsätzlich keine Veranlassung bestünde, derartigen Verträgen, die nur auf einer Vermögensverschiebung (Schenkung) beruhen würden, generell die Anerkennung zu versagen. Entscheidend wären die Vertragsmodalitäten. Außerdem läge im gegenständlichen Fall keine Schenkung vor, sondern eine Vereinbarung, die den Kindern eine Beteiligung unter Aufbringung der erforderlichen Mittel aus späteren Gewinnanteilen ermöglichte. Derartige Vereinbarungen fänden sich auch durchaus in Gesellschaftsverträgen zwischen Fremden. Und auch der Bw. selbst hätte seine Kommanditeinlage nicht sofort, sondern erst im Jahr 1995 mit zugewiesenen Gewinnanteilen aufgebracht.

Den Ausführungen des Bw. zur Schenkung ist zunächst entgegenzuhalten, dass der deutsche Bundesfinanzhof in seinem Erkenntnis vom 21. Oktober 1992, X R 99/88, BStBl. II 1993, S. 289, entschieden hat, dass die Vereinbarung einer typisch stillen Gesellschaft steuerlich nicht anzuerkennen sei, wenn ein Steuerpflichtiger seinen minderjährigen Kindern (stillen Gesellschaftern) Geldbeträge mit der Auflage zuwende, diese ihm sogleich wieder als Einlage in die stille Gesellschaft zur Verfügung zu stellen, **sofern eine Verlustbeteiligung der Kinder ausgeschlossen wäre.**

Dieser Ansicht hat sich die deutsche Finanzverwaltung angeschlossen (siehe Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer, Anm. 540 zu § 20).

Dem Bw. ist nun darin beizupflichten, dass diese Rechtsmeinung, wonach dann, wenn der Geschäftsinhaber seinen minderjährigen Kindern die Einlage als stillen Gesellschafter aus Unternehmensmitteln schenke und die Kinder vom Verlust ausgeschlossen wären, kein stilles Gesellschaftsverhältnis begründet werden könne, in der Lehre nicht unumstritten ist (siehe Doralt, a.a.O., Tz 61 zu § 27; Herrmann-Heuer, a.a.O., Tz 540 zu § 20).

Die Kritiker fordern vielmehr eine Prüfung, ob die Vereinbarungen dem Regelstatut einer stillen Gesellschaft entsprechen und die übrigen Voraussetzungen, die für die steuerliche Anerkennung solcher Verträge gefordert werden, erfüllt sind.

Fest steht, dass im gegenständlichen Fall die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses 17-, 16- bzw. 12-, also minderjährigen Kinder – wie im oben erwähnten BFH-Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt – von der Verlustbeteiligung ausgeschlossen sind.

Dem Bw. ist zuzugestehen, dass nach der Formulierung des Unterbeteiligungsvertrages die stillen Gesellschaftsanteile den Kindern nicht geschenkt, sondern entgeltlich überlassen werden sollten.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist allerdings nach § 21 Abs. 1 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Aus diesem Blickwinkel war deshalb zunächst zu prüfen, ob bzw. inwieweit im gegenständlichen Fall tatsächlich Entgeltlichkeit vorlag.

Eine Schenkung ist grundsätzlich anzunehmen, wenn eine Sache ohne Gegenleistung und auch nicht in Erfüllung einer Pflicht überlassen wird (siehe Dittrich-Tades, Kommentar zum ABGB und Nebengesetzen, Wien 1999, E 7 zu § 938), also jemand unentgeltlich aus dem Vermögen eines Anderen bereichert wird.

Die Gegenleistung ist nach Ansicht des Bw. im gegenständlichen Beteiligungsverhältnis in der Erbringung der Einlage durch in der Zukunft zugewiesene Gewinnanteile zu erblicken.

Nun besteht aber das Wesen der stillen Gesellschaft – ähnlich wie bei einem Darlehen – in der entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Kapital als Dauerleistung.

Wirtschaftlich betrachtet weist die stille Gesellschaft eine gewisse Ähnlichkeit mit einer Darlehensgewährung auf. In beiden Fällen geht das zur Verfügung gestellte Kapital in das Eigentum des Empfängers über. Dieser schuldet die Rückzahlung des empfangenen Kapitals. Der Geldgeber hingegen hat Anspruch auf ein Entgelt dafür, dass er Kapital zur Nutzung überlassen hat (VwGH v. 20.12.1994, 89/14/0214), wobei der Unterschied zum Darlehen vor allem darin besteht, dass im Rahmen des stillen Gesellschaftsverhältnisses jedenfalls in irgendeiner Form ein gewinnabhängiger Ertrag vereinbart wird (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch/EStG 1988, Wien 1993, Tz 14 zu § 27).

Wie oben dargelegt, beteiligt sich der stille Gesellschafter mit einer Vermögenseinlage, die in das Eigentum des Geschäftsinhabers übergeht.

Die Leistung einer "**Bareinlage**", wie sie im gegenständlichen ins Auge gefasst war, kann zwar auch in Raten erfolgen.

Nach herrschender Lehre kann sie jedoch **nicht ausschließlich durch Stehenlassen künftiger Gewinnanteile** bis zur vereinbarten Höhe aufgefüllt werden (siehe Neuner, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht, 4. Aufl., Wien 1998, E 2, S. 168).

Dies ergibt sich schon allein aus der oben geschilderten Eigenart der Position des stillen Gesellschafters bzw. des darlehensähnlichen Charakters des stillen Gesellschaftsverhältnisses.

Im gegenständlichen Fall hatten die Kinder zunächst keinerlei – nicht einmal geschenktes! – Kapital in die Gesellschaft eingebracht.

Konsequenterweise konnte ihnen daher auch kein Anspruch auf Entgelt für irgendeine Kapitalnutzung erwachsen.

Frühestens mit dem ersten "Gewinnanteil", der ihnen zugeflossen ist, waren sie in der Lage, einen Teil der vereinbarten Einlage bzw. des Kapitals zuzuführen.

Da dieser erste Gewinnanteil trotz bisher fehlenden Kapitaleinsatzes durch die stillen Gesellschafter geleistet wurde, kann er nach ha. Ansicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur als vom Beteiligten (Bw.) geschenkt angesehen werden.

Bis zu diesem Zeitpunkt war jedenfalls keine "Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse" durch eine Vermögensverschiebung bewirkt worden, die allein schon für die Zurechnung der Einkünfte an die stillen Gesellschafter Voraussetzung gewesen wäre (siehe hiezu Ruppe, Handbuch der Familienverträge, 2. Aufl., Wien 1985, S. 124 u. 126).

In weiterer Folge kann auf Grund der Gestaltung der gegenständlichen Unterbeteiligungen aber auch nicht davon ausgegangen werden, dass sämtliche jener drei Kriterien, die in den letzten Jahrzehnten von Judikatur und Lehre zur Problematik der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen herausgearbeitet wurden, erfüllt sind. Dies aus folgenden Gründen:

Verträge zwischen nahen Angehörigen können steuerlich nur anerkannt werden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (siehe Ruppe, a.a.O., S 101f und die dort zit. Jud.).

Was die erste der soeben aufgelisteten Voraussetzungen anlangt, so ist dem Bw. zuzugestehen, dass durch den schriftlich verfassten, notariell beglaubigten und beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigten Unterbeteiligungsvertrag dem Gesellschaftsverhältnis **nach außen** entsprechende Transparenz verliehen wurde.

In diesem Zusammenhang ist jedoch zu erwähnen, dass am **zivilrechtlich gültigen** Zustandekommen des auf diese Weise abgeschlossenen Unterbeteiligungsvertrages dennoch gezweifelt werden muss.

Gemäß § 154 Abs. 3 ABGB bedürfen Vertretungshandlungen und Einwilligungen eines Elternteiles in Vermögensangelegenheiten eines minderjährigen Kindes zu ihrer

Rechtswirksamkeit der Zustimmung des anderen Elternteils und der Genehmigung des Gerichtes, sofern die Vermögensangelegenheit nicht zum ordentlichen Wirtschaftsbetrieb gehört.

Minderjährige bedürfen zur stillen Beteiligung grundsätzlich der Zustimmung des gesetzlichen Vertreters und des Vormundschaftsgerichtes, da die Beteiligung nicht zum ordentlichen Wirtschaftsbetrieb des Pflegebefohlenen gehört, dies mangels Differenzierung in § 154 Abs. 3 ABGB auch bei vereinbartem Verlustausschluss (Straube, Kommentar zum HGB, Tz 12 zu § 178; Ruppe, a.a.O., S. 292).

Dies bedeutet, dass auch der gegenständliche Unterbeteiligungsvertrag pflegschaftsgerichtlich genehmigt hätte werden müssen.

Dass dies passiert ist, wird selbst von der steuerlichen Vertreterin des Bw. nicht behauptet.

Grundvoraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ist aber nach Ansicht einiger namhafter Autoren jedenfalls deren zivilrechtliche Gültigkeit (siehe z. B. Torrgler, Familiengesellschaften aus steuerlicher Sicht, in Ruppe, a.a.O., S 370).

Folgte man deren Meinung, wäre die gegenständliche Berufung sohin schon allein aus diesem Grunde abzuweisen gewesen.

Nach Ansicht der ho. Berufungsbehörde konnte dieser Mangel im gegenständlichen Fall aber nicht von vornherein dazu führen, das Berufungsbegehren den Erfolg zu versagen, zumal der Einwand der steuerlichen Vertreterin des Bw., dass das Rechtsgeschäft durch die mittlerweile eingetretene Volljährigkeit der Kinder saniert worden wäre, nicht von der Hand zu weisen ist (wenngleich eine rückwirkende Sanierung aus steuerlicher Sicht bedenklich erscheint – siehe Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 502 zu § 20) und es sich bei zweien der die Unterbeteiligung eingehenden Kinder zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits um mündige Minderjährige handelte. Diesem Mangel musste im konkreten Fall aber jedenfalls eine im Zusammenhang mit den übrigen Voraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu sehende Indizwirkung für die mangelnde Ernsthaftigkeit des Vertrages zugebilligt werden.

Zwecks endgültiger rechtlicher Beurteilung erachtete es die ho. Berufungsbehörde für notwendig, zusätzlich noch das Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, die für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nötig sind, zu prüfen.

Wesentliches Gewicht kam in diesem Zusammenhang zunächst vor allem dem zweiten Kriterium des **eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes** zu. Dieses wurde nach ho. Ansicht nun im gegenständlichen Fall schon allein dadurch in Frage

gestellt, dass durch die Möglichkeit der Erbringung der gesamten Vermögenseinlage durch Verrechnung mit in der Zukunft zufließenden Gewinnanteilen der Zeitpunkt der Leistung der Vermögenseinlage völlig ungewiss war bzw. ist.

Dieser Ungewissheit kommt aber gerade bei stillen Beteiligungen umso mehr Bedeutung zu, als hier – wie oben dargelegt - die Möglichkeit der Nutzung der Vermögenseinlage durch den Geschäftsinhaber im Vordergrund steht und erst diese dem stillen Gesellschafter die Einkünfte vermittelt.

Unter diesem Gesichtspunkt erschien das gegenständliche Vertragsverhältnis daher jedenfalls als zu wenig determiniert, zumal der Zeitpunkt der tatsächlichen Leistung der Einlage völlig unbestimmt war.

Dieser Mangel ist auch im Zusammenhang mit dem dritten Erfordernis zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu sehen, nämlich dem **Fremdvergleich**.

Es ist kaum vorstellbar, dass ein Geschäftsinhaber mit einem Fremden eine stille Gesellschaft eingehen würde, wobei der Zeitpunkt der Leistung der Vermögenseinlage von zukünftigen Gewinnanteilen abhängig ist.

An dieser Stelle sei erwähnt, dass dem Bw. grundsätzlich darin beizupflichten ist, dass allein die Tatsache, dass der Geschäftsinhaber die Vermögenseinlage aus seinem Unternehmen schenkt, nicht bewirken kann, dass das Vertragsverhältnis dem Fremdvergleich nicht standhalten würde.

Da zwischen Fremden in der Regel nichts geschenkt wird, kann der Fremdvergleich nämlich nicht uneingeschränkt auf Verträge zwischen nahen Angehörigen, die auf einer Schenkung basieren, übertragen werden (Ruppe, a.a.O., S 124).

Aber gerade im gegenständlichen Fall war ja vertraglich die Entgeltlichkeit festgelegt und wurde die Bareinlage nicht bei Eingehen des Gesellschaftsverhältnisses mit vom Beteiligten geschenkten Geldmitteln bestritten. Vielmehr lautete die Vereinbarung auf Auffüllung der gesamten Einlage mit künftigen Gewinnanteilen.

Nach herrschender Lehre aber kann **keine ernsthafte, eine Gewinnbeteiligung rechtfertigende Vermögenseinlage** vorliegen, wenn ihrer Passivierung nur eine Forderung auf die erst noch zu leistende Einlage gegenübergestellt und die Forderung dann erst aus künftigen Gewinnanteilen getilgt wird (Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 508 zu § 20 dEStG).

Eine Bareinlage kann **nicht ausschließlich** durch Stehenlassen künftiger Gewinnanteile bis zur vereinbarten Höhe aufgefüllt werden (Neuner, a.a.O., S. 168).

Der Hinweis des Bw., dass auch ihm selbst und seiner Gattin als Kommanditisten die Möglichkeit eingeräumt worden wäre, einen Teil der Einlage mit künftigen Gewinnanteilen aufzufüllen, vermag schon allein auf Grund der unterschiedlichen handelsrechtlichen Stellung eines Kommanditisten und eines stillen Gesellschafters nicht zu überzeugen.

Der Kommanditist haftet als Mitunternehmer bis zur Höhe seiner Einlage und ist am Verlust beteiligt. Im speziellen Fall bringt der Bw. als Gesellschafter auch seine Arbeitskraft ein (§ 5 des Vertrages) und arbeitet aktiv im Unternehmen mit.

Die Kinder hingegen sind als stille Gesellschafter weder am Verlust beteiligt, haften nicht gegenüber Dritten und erhalten im Falle der Abschichtung die bis dahin geleistete Einlage zurück. Es kommt ihnen also keinerlei Risiko zu. Überdies sind sie gegenüber der Gesellschaft zu keiner Arbeitsleistung verpflichtet.

Unter diesem Gesichtspunkt erschien auch die Höhe der Gewinnanteile als völlig **unangemessen**.

Basis für die festgelegte Höhe der Gewinnanteile waren die Höhe der zu leistenden Einlage und die Entgeltlichkeit der Beteiligung.

Im Rahmen seiner Rechtsprechung zu jenen Fällen, in denen der deutsche BFH Sachverhalte zu beurteilen hatte, in denen die Beteiligungen schenkungsweise erworben worden waren, ließ er sich dieser von dem Gedanken leiten, dass ein Gewinnanteil in Höhe der angemessenen Verzinsung der geleisteten Einlage angemessen wäre, wobei auch die Tatsache der Verlustbeteiligung einzubeziehen wäre.

Es erschien demnach circa 12 % der geleisteten Einlage als Gewinnanteil für gerechtfertigt (siehe Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 521 zu § 20; BFH 29. März 1973, IV R 56/70).

Dieser Ansicht neigen sich auch der österreichische Verwaltungsgerichtshof und die Lehre zu (VwGH 24. November 1987, 87/14/0157; Doralt in RdW 1988, S. 465f).

Der Bw. hat dem entgegen unter Zugrundelegung eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes einen Prozentsatz von 25 % vereinbart.

Wie oben dargelegt, waren die "Einlagen" der Kinder aber zumindest teilweise (jedenfalls in der Anfangsphase !) als geschenkt anzusehen.

Hätten daher nicht bereits die oben angeführten Gründe dazu geführt, die gegenständlichen Unterbeteiligungsverhältnisse nach Art einer stillen Beteiligung nicht anzuerkennen, wäre jedenfalls eine massive Korrektur der Gewinnanteile nötig gewesen oder hätte man sogar von einer Gewinnbeteiligung, die außer jedem Verhältnis zur erbrachten Leistung gestanden hat, ausgehen müssen, was ebenso zu einer Nichtanerkennung der Unterbeteiligungsverhältnisse führen hätte müssen (siehe Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 525 zu § 20 dEStG).

In Zusammenfassung aller oben dargelegten Erwägungen, die auf den von Lehre und Judikatur zu dieser rechtlichen Problematik entwickelten Grundsätzen basieren, musste nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Ergebnis den zwischen dem Bw. und seinen Kindern eingegangenen Unterbeteiligungsverhältnissen die steuerliche Anerkennung versagt werden. Die Weitergabe der Gewinnanteile durch den Bw. war der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zuzuordnen. Es handelte sich nicht um durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen, sondern um freiwillige Zuwendungen bzw. Unterhaltsleistungen, die nach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 von den Einkünften nicht abgezogen werden können.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, 24. November 2003