

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

29.09.2004

Geschäftszahl

2001/13/0159

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde der E KEG in W, vertreten durch Mag. Kurt Wallnberger, Wirtschaftsprüfer in 2372 Gießhübl, Gutmannngasse 9, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 3. April 2001, GZ. RV/324-16/06/98, GZ. RV/511-16/06/99, GZ. RV/096-16/06/00 und GZ. RV/243-16/06/01, betreffend Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften für die Jahre 1996 bis 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen

Begründung

Die beschwerdeführende KEG, deren Geschäftsgegenstand die Unternehmensberatung ist, wurde mit Gesellschafts- und Zusammenschlussvertrag vom 5. Dezember 1996 gegründet. Gesellschafter sind Mag. Gert E. (60 % Beteiligung), dessen Ehefrau Christine E. (20 % Beteiligung) und deren Kinder Hannah und Julian (je 10 % Beteiligung).

Im Gesellschaftsvertrag wird festgehalten, dass die Kommanditisten Christine, Hannah und Julian E. Einlagen in Höhe von 20.000 S, 10.000 S und 10.000 S leisten, während der Komplementär Mag. Gert E. im Rahmen des Zusammenschlusses gemäß Art. IV UmgrStG sein bestehendes Einzelunternehmen "laut beiliegendem Status im Wert von S 60.000,--" zum Stichtag 31. März 1996 in die beschwerdeführende KEG einbringt. An den bis zum 31. März 1996 bestehenden stillen Reserven und einem allfälligen Firmenwert seien die Kommanditisten nicht beteiligt. Der Gewinn bzw. Verlust sei auf die Gesellschafter nach Anteilen zu verteilen, wobei der Komplementär seinen Gewinnanteil entnehmen dürfe, während die Kommanditisten von jeder Entnahme ausgeschlossen seien und nur Anspruch auf Gewinnauszahlung hätten.

Der Gesellschaftsvertrag wurde hinsichtlich der minderjährigen Gesellschafter Hannah (geboren 1987) und Julian (geboren 1990) pflegschaftsgerichtlich genehmigt. Der Begründung dieses Beschlusses ist zu entnehmen, dass den Minderjährigen die Kommanditeinlage von ihrem Vater Mag. Gert E. schenkungsweise überlassen worden sei und aus den Einkünften der KEG eine Rücklage für ihre Ausbildung geschaffen werden solle. Da den Minderjährigen keine Verpflichtungen oder Haftungen aus dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages erwachsen könnten, sei der Vertrag als im Interesse der Minderjährigen gelegen pflegschaftsgerichtlich zu genehmigen.

In "Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften" wurden für 1996 Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 1.111.629 S, für 1997 von 3.441.765 S, für 1998 von 1.400.730 S und für 1999 von 1.782.595 S ausgewiesen und (nach Berücksichtigung unterschiedlich hoher Vorwegbezüge des Komplementärs) anteilmäßig auf die Gesellschafter verteilt.

Mit Feststellungsbescheiden vom 22. Juni 1998, 21. Mai 1999, 11. Februar 2000 und 2. November 2000 sprach das Finanzamt aus, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu unterbleiben habe. Mag. Gert E. sei Unternehmensberater. Er erziele als Geschäftsführer der E. GmbH einerseits Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, andererseits auf Grund eines Werkvertrages mit dieser Gesellschaft Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die selbständige Tätigkeit sei bis 31. März 1996 in Form eines Einzelunternehmens ausgeübt worden. Mit Gesellschaftsvertrag vom 25. November 1996 (laut Firmenbuch vom 5. Dezember 1996)

habte er mit seinen Familienangehörigen eine KEG gegründet und seine selbständige Tätigkeit sodann als Komplementär der KEG erbracht. Mag. Gert E. sei sowohl gegenüber seiner Ehefrau, die als Künstlerin keine nennenswerten Einkünfte erzielen würde, wie auch gegenüber seinen Kindern zur Leistung des angemessenen Unterhaltes verpflichtet. Bei Aufteilung der Einkünfte werde weder das Haftungsrisiko noch die Tatsache berücksichtigt, dass der Einkunftserzielung nahezu ausschließlich die persönliche Arbeitsleistung des Mag. Gert E. zu Grunde liegen würde. Dadurch ergebe sich etwa im Jahr 1997 eine Verzinsung der Kommanditeinlagen von mehr als 750 %. Die Gewinnbeteiligung habe ihre Ursache in der persönlichen Nahebeziehung der Gesellschafter. Unter fremden Vertragspartnern würde die Gewinnverteilung den jeweiligen Gesellschafterbeiträgen zum Unternehmenserfolg entsprechen. Im Übrigen stelle die Gesellschaftsgründung zur Abdeckung bestehender bzw. zukünftiger Unterhaltsansprüche einen zivilrechtlich zwar zulässigen, aber ungewöhnlichen Weg dar, der unter Außerachtlassung der damit verbundenen Abgabeminderung unverständlich wäre. Unabhängig von der zivilrechtlichen Gültigkeit der Gesellschaftsgründung seien die Einkünfte daher nicht auf die Familienmitglieder aufzuteilen, sondern ausschließlich Mag. Gert E. zuzurechnen.

In dagegen erhobenen Berufungen wurde vorgebracht, Christine E. sei bereits - wenn auch ohne hierfür eine Abgeltung erhalten zu haben - im Rahmen des Einzelunternehmens ihres Ehemannes mittätig gewesen. Die Feststellung des Finanzamts, die maßgeblichen Einkünfte seien ausschließlich auf die persönliche Arbeitsleistung des Mag. Gert E. zurückzuführen, sei daher unzutreffend. Durch die Gründung der KEG unter Einbeziehung der Christine E. als Kommanditistin werde eine Aufteilung der Einkünfte erreicht, die ihren tatsächlichen Beitrag zum Erwerb ihres Ehemannes berücksichtige und auch einem Fremdvergleich standhalte. Zudem sei die Auffassung des Finanzamts, wonach die Gewinnverteilung der persönlichen Haftung und der Arbeitsleistung des Mag. Gert E. nicht entspreche, nicht nachvollziehbar, habe der Komplementär doch "einen nicht unbedeutenden Vorweggewinn" erhalten, weshalb die anteiligen Ergebnisse der Kommanditisten entsprechend geringer ausgefallen seien. Die Beteiligung der Kinder sei insbesondere unter dem Gesichtspunkt ihrer Heranführung zu einer späteren Übernahme des Unternehmens erfolgt und diene demnach der Fortführung des Unternehmens.

In einer Berufungsergänzung vom 26. März 2001 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, die Anteilsübertragung an die Ehefrau habe mit zivilrechtlicher Wirkung stattgefunden, sodass auch steuerlich die Einkünfte ihr und nicht deren Ehemann zuzuweisen seien. Es habe dem Willen des Mag. Gert E. entsprochen, weitere Gesellschafter aufzunehmen. Auch sei die Gewinnverteilung tatsächlich nach den Grundsätzen des Gesellschaftsvertrages erfolgt, sodass dieser Umstand auch steuerlich Berücksichtigung finden müsse.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen. Ein für die Mitunternehmerstellung erforderliches Unternehmerrisiko der Kommanditisten sei nicht gegeben, weil die Kommanditisten zum erheblichen Teil von der Beteiligung an den stillen Reserven und dem Firmenwert ausgeschlossen seien. Davon abgesehen könne schon aus zivilrechtlicher Sicht von einer Mitunternehmerstellung minderjähriger Kinder, welche auch ein Unternehmerrisiko umfassen müsse, nicht die Rede sein, werde doch im pflegschaftsgerichtlichen Beschluss ausgeführt, dass den Minderjährigen keine Verpflichtungen oder Haftungen aus dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages erwachsen würden. Die Vertragsgestaltung sei lediglich aus Gründen der finanziellen Vorsorge, also außersteuerlichen Gründen, erfolgt. Bei einer Vertragsgestaltung zwischen nahen Angehörigen sei zu bedenken, dass derartigen Verträgen kein Interessensgegensatz zu Grunde liegen würde, weshalb eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen zu verlangen seien, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zuließen. Derartige fremdübliche Verträge lägen gegenständlich nicht vor. So werde lediglich behauptet, dass die Ehefrau im Betrieb mittätig gewesen sei, Aufzeichnungen über Art, Umfang und zeitliche Lagerung der entsprechenden Leistungen lägen jedoch nicht vor. Zudem deute der Umstand, dass die behauptete Mitwirkung der Ehefrau im Betrieb des Mag. Gert E. ohne angemessene Abgeltung erfolgt sei, auf eine Beistandsleistung im Sinne des § 90 erster Satz ABGB hin, die noch keine Mitwirkung am Erwerb des anderen Ehepartners darstelle. In der strittigen Beteiligung der Christine E. könne eine angemessene Abgeltung gleichfalls nicht erblickt werden, da die hieraus erfließenden Einkünfte vom jeweiligen Betriebsergebnis der Personengesellschaft abhängen würden und nicht den Wert der behaupteten Tätigkeit gegenüber dem Unternehmen widerspiegeln. Berücksichtige man weiters, dass die geringfügige Kapitaleinlage (20.000 S) in den berufsgegenständlichen Zeiträumen zu Einkünften in Höhe von

152.326 S, 168.353 S, 160.146 S und 466.519 S geführt habe, werde das Vorliegen einer nur durch die familiären Beziehungen der Vertragspartner verständlichen Vertragsgestaltung offenkundig. Ein "fremder Dritter", der als selbständig tätiger Unternehmensberater einer Einlage in Höhe von 20.000 S gar nicht bedürft hätte, hätte Christine E. nie Gewinnbeteiligungen zugestanden, die pro Jahr kaum unter 800 % des Nominales ihrer Einlage gelegen seien. Daran ändere auch eine mögliche Tätigkeit der Christine E. für das Unternehmen nichts, weil eine solche - da in der Vergangenheit nie entgeltlich gestaltet - nur marginal gewesen sein könne.

Bei der gegebenen Sachlage sei der Gesellschaftsgründung die steuerliche Anerkennung zu versagen und seien die Einkünfte zu Recht nicht einheitlich und gesondert festgestellt worden.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Die belangte Behörde hat eine Mitunternehmerstellung der Kommanditisten u.a. deshalb verneint, weil sie zu einem erheblichen Teil von den stillen Reserven ausgeschlossen worden seien und auch kein Haftungsrisiko getragen hätten. In diesem Zusammenhang weist die Beschwerdeführerin zu Recht darauf hin, dass der Ausschluss der Kommanditisten von den stillen Reserven und einer Beteiligung am Firmenwert nur die bis zum Zusammenschluss im Einzelunternehmen angesammelten Werte betroffen hat. Zur Frage der Mitunternehmerstellung in den Streitjahren ist aus diesem Umstand nichts zu gewinnen. Dass Kommanditisten nach dem handelsrechtlichen Begriffstypus kein über ihre Einlage hinausgehendes Haftungsrisiko trifft, ist nach Lehre und Rechtsprechung für sich genommen gleichfalls kein Grund, ihnen die Stellung als Mitunternehmer abzusprechen (vgl. Hofstätter/Reichel,

Die Einkommensteuer, Kommentar, § 23, Tz 23, und Doralt, EStG4, § 23, Tz. 226).

Die belangte Behörde hat den gesellschaftsrechtlichen Zusammenschluss des bisher als Einzelunternehmer tätigen Mag. Gert E. mit seiner Ehefrau und den beiden minderjährigen Kindern aber auch deshalb nicht anerkannt, weil ein derartiges Gesellschaftsverhältnis einem Fremdvergleich nicht standhalte.

Nach der ständigen Rechtsprechung können Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, mögen die zu Grunde liegenden Verträge auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, für den Bereich des Steuerrechtes nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zum ganzen Komplex mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Doralt, EStG8, § 2, Tz. 158 bis 167/6).

Der Zusammenschluss eines Freiberuflers mit einem berufsfremden nahen Angehörigen ist im Hinblick auf die fast ausschließliche Rückführung des Gewinnes auf die Arbeitsleistung des Berufsträgers einer besonders strengen Prüfung zu unterziehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. März 1985, 84/13/0242, sowie Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 20, Tz. 54.3).

Ein derartiges Gesellschaftsverhältnis wird dann als nicht unüblich anzusehen sein, wenn der Berufsfremde einen wesentlichen Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft leistet. Ein solcher Beitrag könnte etwa in einer erheblichen Einlage des Berufsfremden liegen, welche dem Freiberufler die Aufnahme (Fortführung) der beruflichen Tätigkeit überhaupt erst ermöglicht oder doch wesentlich erleichtert.

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

Ein wesentlicher Beitrag zum Betriebserfolg kann auch durch die Arbeitsleistung der Gesellschafter erbracht werden. Dabei ist allerdings zu beachten, dass sich die Angehörigen freier Berufe in einem besonderen Maße durch persönliche Fähigkeiten und Fachkenntnisse auszeichnen und sie zu ihrer Berufsausübung im Allgemeinen eine entsprechend qualifizierte Ausbildung benötigen. Dies gilt auch für die Gruppe der Unternehmensberater (vgl. Doralt, EStG8, Tz. 73 zu § 22). Ihre besonderen Fachkenntnisse oder Fähigkeiten werden am Markt entsprechend honoriert. Aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass der Gewinn fast ausschließlich auf die persönliche Arbeitsleistung des Freiberuflers zurückzuführen ist. Solcherart kann als wesentliche Arbeitsleistung eines Gesellschafters nur eine Tätigkeit angesehen werden, welche wie der Beitrag des Freiberuflers den Betriebserfolg maßgeblich zu beeinflussen vermag. Dies wird im Regelfall ein Tätigwerden auf gleicher oder zumindest vergleichbarer Ebene erfordern, wozu im Allgemeinen auch entsprechende Qualifikationen erforderlich sein werden (vgl. etwa das bei Quantschnigg/Schuch, a.a.O., angeführte Beispiel eines Zusammenschlusses eines Zahnarztes mit einem Zahntechniker). Unterstützende Hilfstätigkeiten, wie etwa Sekretariatsarbeiten, vermögen hingegen den Betriebserfolg nicht maßgeblich zu beeinflussen und werden einen Freiberufler üblicherweise nicht dazu veranlassen, sich mit dem Erbringer derartiger Dienste zu vergesellschaften und ihn am Gewinn zu beteiligen.

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

Vor diesem Hintergrund - ein wesentlicher Beitrag der Kommanditisten zur Erreichung des in der Unternehmensberatung gelegenen Gesellschaftszweckes ist im Verwaltungsverfahren nicht aufgezeigt worden - durfte die belangte Behörde im Ergebnis zu Recht zur Annahme gelangen, dass der gegenständliche "Zusammenschlussvertrag" unter Familienfremden nicht zustande gekommen wäre und eine Feststellung der Einkünfte daher zu unterbleiben habe.

Soweit die Beschwerdeführerin der belangten Behörde vorwirft, sie habe keine Schritte zur "Verifizierung" ihrer Behauptung hinsichtlich der Mitarbeit der Christine E. im Betrieb ihres Ehemannes unternommen, unterlässt sie es, die Relevanz des gerügten Verfahrensmangels aufzuzeigen. Abgesehen davon, dass deren Tätigkeit auch in der Beschwerde keinerlei Konkretisierung erfährt, wird nicht einmal behauptet, dass und weshalb Mag. Gert E. auch mit einer fremden, dieselben Arbeitsleistungen erbringenden Person ein Gesellschaftsverhältnis eingegangen wäre.

Zum Vorwurf mangelnden Parteienghörs ist überdies daran zu erinnern, dass die Beschwerdeführerin bzw. deren Vertreter von der ihnen eingeräumten Möglichkeit, im Rahmen einer mündlichen Berufungsverhandlung ihren Standpunkt darzulegen, nach dem Inhalt der Verwaltungsakten durch ihr Fernbleiben trotz ausgewiesener Ladung keinen Gebrauch gemacht haben.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 29. September 2004