



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Hans Werner Schöggel, Dr. Gerald Alfons und KomzLR. Stefanie Toifl über die Berufung des J.K., N., K.weg, vertreten durch Mayer & Scholik Wirtschaftstreuhand Ges. mbH., Wiener Straße 37, 3340 Waidhofen, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten, vertreten durch ADir. Walter Schustacek, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000, nach der am 10. Mai 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Der Berufungswerber (= Bw.) betreibt seit 1995 ein Einzelunternehmen zur Werbemittelherstellung (OZ 3 und 6/Dauerbelege) und erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Den Gewinn ermittelt der Bw. gemäß 4 Abs. 3 EStG 1988.

B) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **1998** (OZ 17 ff./1998) wurde am 7. Dezember 1999 erstellt und langte am 31. Dezember 1999 beim Finanzamt ein. Dieser Einkommensteuererklärung war eine Einnahmen-Ausgabenrechnung nach dem Nettoprinzip beigelegt (OZ 2/1998) und darin u. a. eine Betriebsausgabe "Gewinnbeteiligung G.K." in Höhe von S 100.000,00 enthalten.

In der Einkommensteuererklärung wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 124.877,00 angegeben sowie Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens einem anderen Staat zusteht, in Höhe von S 896.798,00.

Weiters wurden Kirchenbeiträge in Höhe von S 1.000,00 als Sonderausgaben erklärt. Der Erstbescheid vom 17. Jänner 2000 (OZ 21 f./1998) erging unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes erklärungskgemäß und ergab eine Abgabenschuld von S 22.656,00.

Aufgrund einer abgabenbehördlichen Prüfung [siehe Abschnitt D)] wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1998 wieder aufgenommen und der diesbezügliche Sachbescheid am 2. Oktober 2000 (OZ 23 ff./1998) erstellt. Darin werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 275.062,00 festgesetzt und die Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens einem anderen Staat zusteht, in Höhe von S 879.522,00. Die Abgabenschuld ergab sich unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes mit S 61.464,00.

C) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **1999** (OZ 21 ff./1999) wurde am 20. April 2000 erstellt und langte am 21. April 2000 beim Finanzamt ein. Dieser Einkommensteuererklärung war eine Einnahmen-Ausgabenrechnung nach dem Nettoprinzip beigelegt (OZ 4/1999), und darin u. a. eine Betriebsausgabe "Gewinnbeteiligung G.K." in Höhe von S 50.000,00 enthalten.

In der Einkommensteuererklärung wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 2.666,00 angegeben sowie Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens einem anderen Staat zusteht, in Höhe von S 870.000,00. Weiters wurden als Sonderausgaben erklärt: Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen in Höhe von S 15.476,00 sowie Kirchenbeiträge in Höhe von S 974,00.

Die Veranlagung und damit der Erstbescheid für das Jahr 1999 erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung [siehe Abschnitt D)]. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit S 131.508,00 festgesetzt, die Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens einem anderen Staat zusteht, in Höhe von S 924.127,00. Von den Sonderausgaben wurde der Kirchenbeitrag in Höhe von S 974,00 berücksichtigt; die Topf-Sonderausgaben konnten nicht mehr berücksichtigt werden. Die Abgabengutschrift ergab sich unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes mit S 34.996,00.

D) Die im Zeitraum August bis September 2000 durchgeführte Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 1999 wurde im **BP-Bericht** vom 28. September 2000 (OZ 31 ff./1999) dargestellt. Die für dieses Verfahren relevante Prüfungsfeststellung lautet:

Tz 18: Gewinnbeteiligung G.K. :

Mit schriftlichem Vertrag vom 29. Juni 1998 sei mit der Ehegattin G.K. eine "echte" stille Gesellschaft errichtet worden. Die Gesellschaft habe laut Vertrag am 1. Jänner 1998 begonnen und sei auf unbestimmte Zeit geschlossen worden. Die stille Gesellschafterin bringe

eine Geldeinlage von S 500.000,00 ein, die auf Abruf einzubezahlen sei. Der Gewinnanteil der Gesellschafterin betrage 40% des Erfolges.

Laut Erklärung seien im Jahr 1998 S 100.000,00 und im Jahr 1999 S 50.000,00 an Gewinnausschüttungen ausbezahlt worden. Diese Ausschüttungen seien nach Einbehaltung der 25%igen KEST kurz vor Ablauf des jeweiligen Jahres auf das Bankkonto Nr. 207.XXX bei der Raika A., lautend auf "J.u.G.K.", ausbezahlt worden. Eine gewisse Zeit nach diesen beiden Gewinnausschüttungen seien Einzahlungen auf das betriebliche Bankkonto geleistet worden, die vom Abgabepflichtigen als Gesellschaftseinlagen gewertet worden seien. Das "Verrechnungskonto stille Gesellschafterin" zeige sich wie folgt:

Beträge in S		Entnahme	Einlage	Saldo
22.12.1998	Ausschüttung 1998 nach KEST	75.000,00	---	- 75.000,00
30. 08.1999	Einlage 1	---	83.000,00	8.000,00
30.12.1999	Ausschüttung 1999 nach KEST	37.500,00	---	- 29.500,00
14.01.2000	Einlage 2	---	37.500,00	8.000,00

Die "Einlage 1" resultiere aus dem Verkaufserlös des privaten Pkw, der zivilrechtlich im Eigentum des Abgabepflichtigen gestanden habe. Die "Einlage 2" stamme vom bereits oben angeführten Bankkonto Nr. 207.XXX, worüber sowohl der Bw. als auch seine Ehegattin Verfügungsberechtigt gewesen sei.

Seitens der Betriebsprüfung werde folgende Schlussfolgerung gezogen:

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgeblich (§ 21 BAO). Die (seitens des Bw.) gewählte Vorgangsweise hinsichtlich Ausschüttung und ausstehende Einlagen sei nur durch das Naheverhältnis zwischen den Ehegatten begründet und diene dem Splitting des Betriebsergebnisses und der (teilweisen) Umgehung der Individualbesteuerung. Es sei laut Ansicht der Betriebsprüfung nicht fremdüblich, dass Gewinne vor Ablauf der Abrechnungsperiode ausgeschüttet würden und das Ergebnis noch nicht bekannt sein könne. Die ausgeschütteten Beträge wichen beträchtlich von der vertraglich vereinbarten Höhe ab.

Laut Vertragspunkt VII bestehe ein Recht auf Gewinnauszahlung insoweit nicht, als die Einlage des stillen Gesellschafters nicht vollständig einbezahlt sei. Die o. a. Vorgangsweise sei also weder vertragskonform noch fremdüblich.

Zur Herkunft der beiden Gesellschaftereinlagen sei anzumerken, dass sie jedenfalls nicht eindeutig von der Gesellschafterin stammten. Zivilrechtlich sei von einer Privateinlage des Abgabepflichtigen auszugehen. Es sei weiters aus kaufmännischer Sicht fragwürdig, warum auf die Einforderung der ausstehenden Einlage verzichtet worden sei, zumal im Jahr 1998 ein

erhöhter Finanzierungsbedarf bestanden habe und ein Bankkredit zur Finanzierung des neuen Betriebsstandortes habe aufgenommen werden müssen (Bankkredit in Höhe von S 550.000,00 zur Begleichung des Baukostenzuschusses am 25. Mai 1998).

Die stille Gesellschaft werde daher vom Prüfer steuerlich nicht anerkannt, die als Betriebsausgabe geltend gemachte Gewinnauszahlung werde vom Prüfer steuerneutral gestellt, indem für 1998 S 100.000,00 und für 1999 S 50.000,00 als Erfolgsänderung hinzugerechnet würden.

E) Mit Schreiben vom 31. Oktober 2000 (OZ 49 ff./1999), zur Post gegeben am selben Tag, wurde seitens des Bw. gegen die (aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen) Einkommensteuerbescheide für **1998** und **1999**, jeweils vom 2. Oktober 2000, **Berufung** erhoben und begründend ausgeführt:

Die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung der echten stillen Gesellschaft zwischen dem Bw. und seiner Gattin.

Die Gattin des Bw. habe sich laut Punkt II. des Vertrages zu einer Geldeinlage von S 500.000,00 in das Unternehmen des Bw. verpflichtet. Weiterer wesentlicher Vertragsbestandteil sei die jederzeitige Einzahlungsverpflichtung auf Abruf. Die Gattin des Bw. müsse daher seit Vertragsbeginn zu jeder Zeit bereit sein, aus dem Vertrag in Anspruch genommen zu werden. Dies auch durch Gläubiger des Bw., solange die Einlage nicht vollständig einbezahlt sei. Ihre Haftung sei daher von Anfang an bis zur Höhe der Geldeinlage gegeben.

Der Bw. habe mit 22. Mai 1998 das ihm gegebene Kreditvertragsanbot der Raiffeisenkasse angenommen. Die Kredithöhe betrage S 550.000,00. Die Kredit gewährende Bank habe versucht, die Bürgschaft der Gattin des Bw. für diesen Kreditvertrag zu erlangen. Infolge der gegebenen Information, dass die Gattin des Bw. mittelbar über ihre Beteiligung als stille Gesellschafterin im Anlassfall für die Einzahlung eines Betrages von S 500.000,00 herangezogen werden könne, habe das Kreditinstitut auf diese Sicherheit verzichtet. Die damit gegebene breite Finanzierungsbasis habe nicht nur die Bank, sondern auch den Bw. die Investitionsentscheidung zur Leistung des Grund- und Baukostenbeitrages (siehe Tz 19 des BP-Berichtes) positiv treffen lassen, da seine Kreditwürdigkeit (Finanzierungsreserven) damit für Investitionsentscheidungen der Zukunft gegeben gewesen sei; die Dispositionsbandbreite des Einzelunternehmens sei trotz dieser Kreditaufnahme nahezu unverändert erhalten geblieben. Auch bei der Kreditfälligkeit (aus welchem Grund auch immer) sei der Bw. alleine aus dem stillen Vertrag heraus jederzeit in der Lage, den Kredit abzudecken. Diese Zuführung von Kapital verstärke wesentlich die Finanzierungskraft des Bw. Dieser Vermögenswert "Haftungseinlage" sei von Vertragsanfang seinem Einzelunternehmen

zugeführt und bereits bei der Kreditaufnahme zum Vorteil des Einzelunternehmens eingesetzt worden. Sowie die vertragliche Verpflichtung eine Verbindlichkeit der Gattin des Bw. darstelle, stelle diese vertraglich bedungene Einlage eine Forderung des Einzelunternehmens (des Bw.) dar. Einzahlungen und Gewinnverrechnungen wirkten bei der Gattin des Bw. schuld- und haftungsbefreiend und stellten beim Einzelunternehmen quasi einen Aktivtausch (Geld gegen Auflösung der Forderung) dar. Das bloße Fehlen einer bilanziellen Darstellung ändere nichts am Bestand der Vertragsinhalte – die Haftung der stillen Gesellschafterin bestehe aufgrund des Vertrages.

Des Weiteren sei unbestritten (wie auch aus dem Einkommensteuerakt der Gattin des Bw. ersichtlich sei), dass sie über eigenes Einkommen verfüge. Außerdem sei sie Hälfteigentümerin der Liegenschaft H, N.. Daher sei es nicht außergewöhnlich, dass die Gattin des Bw. am gemeinsamen Privatkonto Verfügungsberechtigt sei. In der Folge sei sie auch berechtigt gewesen, ihre eigenen Überweisungen von diesem Konto zu tätigen. Noch dazu, wenn diese Überweisungen (Einzahlungen auf das Einlagenkonto) insgesamt in ihrem verfügbaren Einkommen (Gewinnakonti, Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit) Deckung fänden. Wirtschaftlich sei auch der Erlös aus dem Verkauf des privaten Pkw der Gattin des Bw. zuzurechnen und habe somit in diesem Jahr (1999) ihr verfügbares Einkommen erhöht.

Dass sowohl Einlagen vom Einzelunternehmer als auch von seinen nahen Angehörigen üblicherweise bei der Führung einer doppelten Buchhaltung auf dem Privatkonto erfasst würden, ändere nichts am konkreten Umstand, dass die Einlagen vom 30. August 1999 und 14. Jänner 2000 tatsächlich von der Gattin des Bw. geleistet worden und am Konto "ausstehende Einlagen" als Tilgung zu erfassen gewesen seien. Die vertraglich bedungene Geldeinlage sei insoweit haftungsbefreiend geleistet worden. Dass der Bw. im Rahmen der legalen Möglichkeiten und iVm §19 EStG den Gewinnanspruch für 1998 und 1999 jeweils gewinnmindernd akontiert habe, könne nicht seiner Gattin als nicht vertragskonforme Haltung angelastet werden. Denn die Gattin des Bw. habe laut Punkt VII. kein Recht auf Gewinnauszahlung, sie habe jedoch kein Annahmeverbot von erhaltenen Gewinnakonti. Sie müsse sich daher diese Beträge auch steuerlich gemäß § 19 EStG zurechnen lassen und der Bw. sei im Zeitpunkt der Akontierung (Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge) verpflichtet die Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 4 EStG einzubehalten und abzuführen. Genau das sei gesetzeskonform durchgeführt worden.

Die Literatur spreche wie das Gesetz jeweils nur dann vom Ersatztatbestand des fiktiven Zuflusses des anteiligen Jahresgewinnes und dessen persönlicher Zurechnung, wenn nicht spätestens bis zum Tag nach der Aufstellung des Jahresabschlusses oder einer sonstigen Feststellung des Gewinnanteiles des stillen Gesellschafters Ausschüttungen erfolgt seien. Ansonsten sei die Auszahlung der Gewinnakonti als Zeitpunkt des Zuflusses der Gewinnanteile

heranzuziehen (siehe "Stille Gesellschaft im Abgabenrecht", Neuner Kurt, Tz B 24.2., 3. Absatz).

Die ausgeschütteten Gewinnakonti wichen keineswegs beträchtlich von der vertraglich vereinbarten Höhe (40% des Erfolges laut Punkt VI. des Vertrages) ab, sondern trafen mit nur geringer Abweichung (und trotz Fehlens einer periodenbereinigten Doppik) diese vertraglich zugesicherte Gewinnhöhe.

Der Bw. habe für 1998 S 100.000,00 vorausbezahlt (auf Basis der Erfahrungswerte 1997 (Gewinn 1997 = S 187.719,33) und dem Wissen einer Ergebnisverbesserung für 1998 im Vergleich zum Vorjahr von in etwa S 50.000,00 bis S 100.000,00). Das erklärte Ergebnis habe 1998 S 224.877,00 betragen (davon 40% ergebe S 89.951,00).

Für 1999 habe der Bw. um die Uneinbringlichkeit einer größeren Kundenforderung gewusst, was seine Gewinnerwartungen deutlich reduziert habe. Die Gewinnakonti 1999 seien daher mit nur S 50.000,00 ausgezahlt worden. Dies immer noch im Bewusstsein, dass ein Ausgleich von diesem Kunden mit einer entsprechenden Quote in Aussicht gestellt worden sei. Tatsächlich habe aber dieser Ausgleich nicht erfüllt werden können, was fehlende Zahlungseingänge für 1999 bedeutete. Unter Einbeziehung dieser erwarteten Quote wäre die Schätzung wieder richtig gelegen.

Darüber hinaus werde darauf hingewiesen, dass unter Einbeziehung der Feststellungen der Betriebsprüfung die ausgeschütteten Beträge unter der vertraglich vereinbarten Höhe lägen. Die Fremdüblichkeit sei zudem dadurch gegeben, dass sich die durchschnittliche Rendite des Kapitalanteiles deutlich im Rahmen des von Neuner angegebenen Intervalles von 12% bis 35% bewege (siehe "Stille Gesellschaft im Abgabenrecht", Neuner Kurt, Tz B 41., 6. Absatz). Die Betriebsprüfung habe dazu auch ein Berechnungsblatt für die Auffindung der Beteiligungshöhe am Erfolg erhalten (40%). Darin würde auch ein Abschlag für geringes Unternehmerrisiko, Haftung und Mitarbeit berücksichtigt.

Es werde hiermit um vollinhaltliche, erklärungsgemäße Anerkennung der vertraglich vereinbarten stillen Gesellschaft für die Jahre 1998 und folgende ersucht. Des Weiteren werde eine mündliche Verhandlung beantragt.

F) Zu dieser Berufung wurde seitens des Prüfers die **Stellungnahme** vom 27. November 2000 (OZ 55 f./1999) erstellt und Folgendes ausgeführt:

Wie bereits in Tz 18 des BP-Berichtes vom 28. September 2000 ausführlich dargestellt, sprächen mehrere Gesichtspunkte für eine Aberkennung des Vertragsverhältnisses zwischen den Ehegatten K..

Entscheidend für die getroffene Feststellung der Betriebsprüfung sei die vertragswidrige Auszahlung der Gewinnanteile an die Ehegattin. Im Vertragspunkt VII. sei festgehalten, dass ein Recht auf Gewinnauszahlung insoweit nicht bestehe, als die Gesellschaftereinlage nicht vollständig geleistet sei.

Das wesentliche Element einer echten stillen Gesellschaft sei die eingezahlte Gesellschaftereinlage schlechthin, bei fremdüblichen Gesellschaften sei eine notwendige Kapitalzufuhr für gewöhnlich der einzige Grund der Errichtung einer solchen. Da eine echte stille Gesellschaft ein Darlehen im weiteren Sinne darstelle, entstehe sie wirtschaftlich gesehen erst mit der Leistung der Gesellschaftereinlage. Gewinnausschüttungen stellten eine Verzinsung der Gesellschaftereinlage dar.

Für die geleisteten Zahlungen an die Gesellschafterin bestehe somit kein Rechtsgrund, deren Leistung scheine ausschließlich im besonderen Naheverhältnis zur Gesellschafterin gelegen. Zahlungen ohne Rechtsgrund stellten auch bei einem Einnahmen-Ausgabenrechner keine Betriebsausgabe dar. Auf diese wirklich entscheidende Frage sei in der Berufung nicht eingegangen worden. Der Bw. habe am 22. Mai 1998 bei der Raiffeisenkasse einen Kredit über S 550.000,00 aufgenommen. Kein sorgfältiger und vernünftig denkender Kaufmann nehme in dieser Phase des Geldbedarfs einen Kredit auf und fordere die ausstehende Einlage nicht ein. Mit dieser Entscheidung – Kreditaufnahme anstelle Einfordern der Gesellschaftereinlage – habe sich der Abgabepflichtige wesentliche Mehrkosten eingehandelt: Zinsaufwand und Gewinnanteile anstatt nur Gewinnanteile. Die ursprünglich von der Bank verlangte Bürgschaft der Ehegattin wäre allemal die günstigere Variante gewesen.

Zudem habe die echte stille Gesellschaft praktisch die gleiche Konsequenz wie die Bürgschaft, da im Insolvenzfall eine ausstehende Einlage einzuzahlen sei. Eine breitere Finanzierungsbasis für den Bw. hätte sich mit der eingezahlten Einlage ebenso ergeben. Eine Erklärung für dieses völlig unverständliche Verhalten des Bw. finde sich in der Berufung ebenfalls nicht. Der einzig nachvollziehbare Grund liege für die Betriebsprüfung in der beabsichtigten Gewinnaufteilung und dem Unterlaufen des Grundsatzes der Individualbesteuerung. Daher trete die Betriebsprüfung dafür ein, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

G) Mit Schreiben vom 29. Dezember 2000 (OZ 58 f./1999) wurde seitens des Bw. die **Gegenäußerung** zur Stellungnahme der Betriebsprüfung erstellt.

Die in der Berufung angeführten Argumente würden nach wie vor für entscheidungsrelevant gehalten und würden wie folgt ergänzt:

Zu den wesentlichen und unabdingbaren Merkmalen einer stillen Gesellschaft im Sinne des HGB gehörten nach DDr. Kurt Neuner, "Stille Gesellschaft im Abgabenrecht", Verlag Orac, 1998, Tz A 2 , u. a. die Beteiligung am Handelsgewerbe, das ein anderer betreibe, mit einer

vermögenswerten Einlage. Die zu leistende Einlage stelle auch für den stillen Gesellschafter nur ein Forderungsrecht dar. Genauso wie die vertraglich bedungene (siehe Punkt II. des Gesellschaftsvertrages), nämlich die jederzeit auf Abruf einzuzahlende Geldeinlage eine Geldforderung aus dem Vertrag für den Bw. ab dem Tag der Vertragsunterzeichnung darstelle. Auch die Raiffeisenkasse habe eine von der Gattin des Bw. verlangte Bürgschaft für den erwähnten, beantragten Kredit durch die bloße Unterschrift des Geschäftsherrn ersetzt, da er (vertraglich gesichert) auf Abruf jederzeit die bedungene Geldeinlage einfordern könne.

In Punkt VII. des Gesellschaftsvertrages würden die Rechte des stillen Gesellschafters vertraglich geregelt und eingeschränkt. Die Rechte des Geschäftsherrn (einschließlich steuerpolitische Maßnahmenpakete iVm § 19 EStG und seiner Möglichkeit der Führung einer Einnahmen-Ausgabenrechnung) würden in Punkt VII. nicht geregelt und dadurch auch nicht eingeschränkt. Es handle sich daher um keine vertragswidrige Auszahlung des Bw. an den stillen Gesellschafter, sondern um eine vertragskonforme Einzahlung der Gattin des Bw. im Anschluss an die Auszahlung, zur Auffüllung der noch ausstehenden Einlage. Die Gattin des Bw. habe – wie in der Aufstellung, die an den Prüfer übergeben worden sei, ersichtlich – insgesamt bereits mehr als die an sie ausbezahlten Gewinnkonti zur Auffüllung der ausstehenden Einlage zur Einzahlung gebracht und fülle darüber hinaus laufend ihre ausstehende Einlage auf.

Da die Gattin des Bw. über ihre in Punkt VII. getroffenen Rechte hinaus Zahlungen erhalten habe, handle es sich um keine vertragswidrige Auszahlung, da diese der Geschäftsherr im Rahmen seiner steuerpolitischen Disposition legal (auf Basis § 19 EStG stützend) berechtigt vorgenommen habe (vgl. DDr. Neuner, w. o., Tz B 24 ff. – demnach sei keine Aufteilung gemäß § 19 (3) EStG vorzunehmen. Ein Abfließen im Zeitpunkt der Vorauszahlung sei beim Geschäftsherrn anzunehmen. Dies auch deshalb, als es sich um keine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung wie bei der atypisch stillen Gesellschaft handle, sondern um eine echte stille Gesellschaft).

Der Rechtsgrund bestehe daher im Vertragsabschluss der echten stillen Gesellschaft, da auch Neuner die Frage, ob Vorauszahlungen auf laufende und zukünftige Gewinnanteile zulässig seien, mit Ja beantworte (Tz B 24.2). Selbst beim Strittigstellen der vom Geschäftsherrn geleisteten Zahlungen betreffend Zeitpunkt der Geltendmachung als Betriebsausgabe, liege keine Vertragswidrigkeit vor, sondern nur die Nutzung von zusätzlichen legalen Gestaltungsmöglichkeiten eines Einnahmen-Ausgabenrechners.

Auch der Prüfer bestätige die Ansicht Neuner´s und anderer Kommentatoren (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Teil I –III, §§ 1-32, 3. Aufl., WUV Universitätsverlag, 1997, § 27, Tz 66), wenn er in der Gegenäußerung schreibe, dass die echte stille Gesellschaft

praktisch die gleiche Konsequenz wie die Bürgschaft habe, da im Insolvenzfall eine ausstehende Einlage einzuzahlen sei. Die ausstehende Einlage sei daher von Vertragsbeginn an eine vermögenswerte Geldforderung, die im Eigentum des Geschäftsherrn stehe.

Als Zusammenfassung dieser Gegenäußerung wird ausgeführt, dass der Vertrag gerade unter dem Gesichtspunkt einer dualen Betrachtung (Rechte und Pflichten eines jeden Vertragspartners) eingehalten und gelebt worden sei. Das Verfolgen zusätzlicher außervertraglicher Ziele durch den Geschäftsherrn führe zu keiner Vertragswidrigkeit. Es seien somit nicht nur die wesentlichen Vertragsinhalte, wie z. B. die Übertragung einer vermögenswerten Einlage (auf Abruf fällige Geldforderung) in das Eigentum des Geschäftsherrn, ein Gewinnanteil, der nicht wesentlich von einer am Markt erzielbaren Rendite abweiche (siehe Doralt, § 27 EStG, Tz 61), kein rechtlich wirksames Auftreten des stillen Gesellschafters im Außenverhältnis, erfüllt.

H) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2000** (OZ 21 ff./2000) wurde am 12. Juli 2001 erstellt und langte am 30. Jänner 2002 beim Finanzamt ein. Dieser Einkommensteuererklärung war eine Einnahmen-Ausgabenrechnung nach dem Nettoprinzip beigelegt (OZ 3/2000) und darin u. a. eine "Gewinnbeteiligung G.K. " in Höhe von S 160.000,00 enthalten.

In der Einkommensteuererklärung wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 142.794,00 angegeben sowie Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens einem anderen Staat zusteht, in Höhe von S 1.031.296,00. Weiters wurden als Sonderausgaben Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen in Höhe von S 15.554,00 sowie Kirchenbeiträge in Höhe von S 381,00 erklärt.

I) Mit Vorhalteschreiben des Finanzamtes vom 10. März 2003 wurde der Bw. ersucht, zu folgenden Punkten Unterlagen nachzureichen:

Einkommensteuer 2000: Es werde um Mitteilung ersucht, ob im Jahr 2000 Einzahlungen des stillen Gesellschafters erfolgt seien. Wenn ja, werde um Vorlage des Verrechnungskontos ersucht.

Einkommensteuer 2001: Für den Gewinnanteil des stillen Gesellschafters werde für das Jahr 2001 eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung mit einem Gewinnanteil von S 120.000,00 abgegeben. In der Einnahmen-Ausgabenrechnung (für 2001) fehle die entsprechende Betriebsausgabe. Um Stellungnahme dazu werde ersucht.

J) Mit Antwortschreiben vom 15. April 2003 (OZ 27 f./2000) wurde Folgendes mitgeteilt:

Zur Einkommensteuer für 2000: In der Anlage werde das Verrechnungskonto der stillen Gesellschafterin beigelegt. Der Saldo des Verrechnungskontos betrage per 12/2001 demnach S – 150.500,00.

Zur Einkommensteuer für 2001: Da der Gewinnanteil für 2001 irrtümlich erst am 2. Jänner 2002 überwiesen worden sei, habe dieser in der Einnahmen-Ausgabenrechnung für 2001 nicht mehr berücksichtigt werden können.

K) Der Erstbescheid für das Jahr **2000** (OZ 29 f./2000) wurde am 17. April 2003 erstellt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 302.794,00 [= S 160.000,00 + S 142.794 laut Abschnitt H)] festgesetzt, die Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens einem anderen Staat zusteht, wurden erklärungsgemäß berücksichtigt, von den Sonderausgaben wurde der Kirchenbeitrag in Höhe von S 381,00 angesetzt; die Topf-Sonderausgaben konnten nicht mehr berücksichtigt werden. Unter Anwendung des Durchschnittsteuersatzes von 41,45% wurde eine Einkommensteuer von S 125.350,19 (€ 9.109,54) errechnet, von der unter Abzug der bisher festgesetzten Einkommensteuer und der entrichteten Anzahlung eine Abgabennachforderung von € 4.872,72 (= S 67.050,00) verblieb. Zur Begründung dieses Bescheides wurde u. a. ausgeführt:

Gemäß Punkt VII. des Gesellschaftsvertrages vom 29. Juni 1998 bestehe ein Recht auf Gewinnauszahlung erst dann, wenn die Einlage des stillen Gesellschafters voll einbezahlt ist. Da laut Vorhaltbeantwortung erst S 150.000,00 (unter Berücksichtigung der Einlagen und Entnahmen) bezahlt worden seien, stehe ein Anspruch auf Auszahlung eines Gewinnes noch nicht zu. Wie bereits im BP-Bericht vom 28. September 2000 unter Tz 18 festgestellt worden sei, sei dies nur durch das Naheverhältnis zwischen den Ehegatten begründet. Der ausbezahlte Gewinnanteil sei daher nicht als Betriebsausgabe anerkannt worden.

L) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2001** (OZ 19 ff./2001) langte am 3. März 2001 beim Finanzamt ein. Dieser Einkommensteuererklärung war eine Einnahmen-Ausgabenrechnung nach dem Nettoprinzip beigelegt (OZ 3/2001). In dieser Einnahmen-Ausgabenrechnung ist keine Betriebsausgabe "Gewinnbeteiligung G.K. " ausgewiesen.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 244.128,00 ausgewiesen, Sonderausgaben für Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen in Höhe von S 16.176,00 und Kirchenbeiträge in Höhe von S 931,00 erklärt. Die Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen einem anderen Staat zusteht, wurden als noch nicht bekannt angegeben.

M) Der Erstbescheid für das Jahr **2001** wurde am 17. April 2003 hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und des Kirchenbeitrages erklärungskgemäß erstellt, von den Topf-Sonderausgaben wurden S 4.044,00 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. Das Einkommen wurde in Höhe von S 239.153,00 besteuert und eine Einkommensteuer von S 38.820,00 errechnet. Davon wurden die bisher festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von € 4.069,68 (= S 56.000,00) und die entrichteten Anzahlungen in Höhe von € 3.400,00 (= S 46.785,00) abgezogen, sodass sich eine Abgabengutschrift in Höhe von € 4.648,52 (= S 63.965,00) ergab.

N) Mit Schreiben vom 28. April 2003 (OZ 31 ff./2000), zur Post gegeben am 15. Mai 2003, wurde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 **Berufung** erhoben und begründend Folgendes ausgeführt:

"Verweisend auf die Begründung des Schriftverkehrs vom 31. Oktober 2000 (Berufung gegen Einkommensteuerbescheid 1998 und 1999) und vom 29. Dezember 2000 (Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung vom 31. Oktober 2000).

*Weiters ersuchen wir um Berücksichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Deutschland (Progression) für das Jahr **2001** in Höhe von S 1,067.993,41 (=€ 77.614,11) (siehe beiliegenden Bescheid)".*

O) Hinsichtlich des Jahres **2000** wurde keine Berufungsvorentscheidung erstellt und die Berufung direkt dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Hinsichtlich des Jahres **2001** wurde am 6. Juni 2003 vom Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung erstellt. Im Gegensatz zum Erstbescheid für das Jahr 2001 ergaben sich folgende Änderungen:

Es wurden die Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht einem anderen Staat zusteht, in der Höhe wie sie in der Berufung laut Abschnitt N) beantragt wurden, berücksichtigt, dadurch ergab sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte über S 700.000,00, sodass die Topf-Sonderausgaben nicht mehr berücksichtigt werden konnten. Unter Zugrundelegung des errechneten Durchschnittsteuersatzes von 40,96% für das Einkommen von S 243.197,00 wurde eine Einkommensteuer von S 99.613,49 (= € 7.239,19) ermittelt, die nach Abzug der bisher festgesetzten Einkommensteuer von € - 2.821,16 (= S 38.820,00) eine Abgabennachforderung von € 4.418,00 (= S 60.793,00) ergab. Diese Berufungsvorentscheidung erwuchs in Rechtskraft.

P) Mit Schreiben vom 27. Jänner 2003 (OZ 64/1999) wurden gemäß der §§ 282 Abs. 1 Z 1 und 284 Abs. 1 Z 1 BAO die Anträge auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten

Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt (§ 249 iVm § 323 Abs. 12 BAO).

Q) In der am 10. Mai 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter verweist auf sein bisheriges Vorbringen im Berufungsverfahren. Ergänzend weise er noch auf die Auswirkungen von Basel II hin, es sei dies im gegenständlichen Fall eine Alternative zur Aufnahme von Fremdkapital und Bürgschaft. Die (damalige) Ehegattin des Bw. sollte im Rahmen eines Fremdvergleiches eben einem Fremden gleichgestellt werden und ihre Haftung limitiert sein. Auch die Bank sei mit dieser Vorgangsweise einverstanden gewesen.

Der Finanzamtsvertreter beantragt die Abweisung der Berufung. Es sei richtig, dass es dem Unternehmer freistehe, wie er seinen Betrieb finanziere. Allerdings halte der gegenständliche Vertrag mit seinen Folgen seines Erachtens einem Fremdvergleich nicht stand. Insbesondere, dass ein Gewinn ausgezahlt werde, ohne dass eine Einlage geleistet worden sei. Auf die bisherigen Ausführungen des Finanzamtes werde verwiesen. Sinn der stillen Gesellschaft sei insbesondere die Kapitalzufuhr, diese sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Ein wirtschaftlich denkender Unternehmer würde auf ein Darlehen nicht schon im Vorhinein Zinsen entrichten, wenn nicht ein wirtschaftlicher Sinn dahinter stehen würde. Auch müsste das Kapital vom stillen Gesellschafter selbst kommen. Verwiesen werde diesbezüglich auf die in den Jahren 1992 bis 1999 lt. DB 2 ausgewiesenen, geringfügigen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit der (damaligen) Gattin des Bw., wobei sich für den Finanzamtsvertreter die Frage stelle, wie die Einlage von S 500.000,00 mit diesen Einkünften hätte finanziert werden sollen. Ebenso stamme der Verkaufserlös des Privat-Pkw's aus einem auf den Bw. zugelassenen Pkw.

Der steuerliche Vertreter hielt dem "Vorwurf", die (damalige) Gattin des Bw. hätte die Einlage nicht finanzieren können, entgegen, dass Fr.K. im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses älter als 30 Jahre alt gewesen sei und daher bereits auch entsprechende Einkünfte von früher her angespart habe. Auch das Finanzamt stelle die Fremdüblichkeit des Vertrages nicht in Abrede. Er weise darauf hin, dass die Einlage auf Abruf einzuzahlen gewesen wäre, dies sei ein wesentlicher Bestandteil des Vertrages gewesen.

Der Finanzamtsvertreter erwiderte darauf, dass die stille Gesellschaft als solche nicht in Frage gestellt werde. Das Finanzamt müsse aber einen Fremdvergleich anstellen. Würde der Unternehmer einen Familienfremden als stillen Gesellschafter aufnehmen, so würde er die Einlage sofort einfordern und nicht gleichzeitig einen Kredit aufnehmen. Ebensowenig würde er vor der Kapitalzufuhr Gewinnauszahlungen vornehmen.

Der steuerliche Vertreter entgegnete, dass der Bw. eine Zwischenfinanzierung vorgenommen habe. Auch Zwischenfinanzierungen seien fremdüblich, er verweise z. B. auf die Wohnbauförderung. Der Bw. hätte auch in der BRD Immobilien veräußern können. Hier werde jedoch Privatautonomie diskutiert, die nicht berufungsgegenständlich sei. Abschließend ersucht der steuerliche Vertreter, der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind die Nichtanerkennung einer zwischen Ehegatten abgeschlossenen stillen Gesellschaft und infolgedessen die als Gewinnanteile an die (damalige) Ehegattin des Bw. (im Folgenden: Fr.K.) ausgeschütteten Beträge von S 100.000,00 (1998), S 50.000,00 (1999) und S 160.000,00 (2000).

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Der Gesellschaftsvertrag vom 29. Juni 1998 wurde dem Finanzamt mit Schreiben vom 30. Juni 1998 (OZ 7 ff./Dauerbelege) vorgelegt.

- Punkt II. dieses Vertrages lautet: der stille Gesellschafter bringt eine Geldeinlage von S 500.000,00 in das Unternehmen des Bw. ein, die auf Abruf einzuzahlen ist.

Punkt VI. dieses Vertrages lautet: Der stille Gesellschafter hat Anspruch auf 40% des Erfolges. Der stille Gesellschafter ist am Gewinn des Unternehmens beteiligt, nimmt jedoch nicht am Verlust der Gesellschaft teil.

- Punkt VII. dieses Vertrages lautet: Der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters ist fällig, sobald der Bw. ordnungsgemäß den Jahresabschluss erstellt und den Gewinnanteil errechnet hat. Dies muss in den ersten sechs Monaten nach Ende des Kalenderjahres geschehen. Das Recht auf Gewinnauszahlung besteht insoweit nicht, als die Einlage des stillen Gesellschafters nicht vollständig einbezahlt ist. Die Gewinne sind daher zuerst zur Auffüllung der Einlage zu verwenden. Entgelte aus einer eventuell erbrachten Arbeitsleistung des stillen Gesellschafters sind bis zur vollständigen Einbezahlung der Haftungseinlage nicht auszubezahlen, sondern zur Auffüllung der Einlage zu verwenden.

b) Laut Kontoauszug vom 22. Dezember 1998 wurden dem Konto des Bw. S 100.000,00 entnommen (AB 60).

c) Laut Kontoauszug vom 27. August 1999 wurden dem Konto des Bw. durch Bareinzahlung S 108.000,00 gutgebucht (AB 63). Dieser Betrag setzt sich laut Feststellungen des Prüfers aus einer Privateinlage des Bw. in Höhe von S 33.000,00 und einer Gewinneinlage von Fr.K. aus 1998 in Höhe von S 75.000,00 zusammen.

d) Laut Kontoauszug vom 30. Dezember 1999 entnahm der Bw. S 37.500,00 von seinem Konto (AB 62) (siehe auch AB 16).

e) Laut Kontoauszug vom 13. Jänner 2000 legte Fr.K. S 37.500,00 auf das Konto des Bw. ein (AB 61).

f) Die Einnahmen-Ausgabenrechnungen für 1998 und 1999 wurden dem Finanzamt mit den jeweiligen Einkommensteuerklärungen am 31. Dezember 1999 für 1998 und 21. April 2000 für 1999 vorgelegt. Der erklärte Gewinn für 1998 beträgt S 124.877,25, die ausbezahlte Gewinnbeteiligung an Fr.K. S 100.000,00. Der erklärte Gewinn für 1999 beträgt S 2.666,14, die ausbezahlte Gewinnbeteiligung an Fr.K. S 50.000,00.

Die Einnahmen-Ausgabenrechnung für 2000 wurde dem Finanzamt am 30. Jänner 2002 mit der Einkommensteuererklärung für dieses Jahr vorgelegt. Der erklärte Gewinn für dieses Jahr beträgt S 142.794,26, die ausbezahlte Gewinnbeteiligung an Fr.K. S 160.000,00.

g) Am 9. November 1998 wurde ein Pkw, Marke Mercedes A 140, auf den Bw. amtlich zugelassen. Finanziert wurde der Kauf unwidersprochen vom gemeinsamen Privatkonto (AB 57).

II) einkommensteuerliche Würdigung:

§ 4 Abs. 3 EStG erster Satz in der für die Streitjahre geltenden Fassung bestimmt, dass der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben dann als Gewinn angesetzt werden darf, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden.

Im Fall des Bw. besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur Führung von Büchern, auch führt er sie nicht freiwillig. Abzuklären ist, ob der Bw. die geltend gemachten Gewinnbeteiligungen von Fr.K. zu Recht als Betriebsausgaben erklärte.

Zunächst ist festzuhalten, dass auch das Steuerrecht grundsätzlich an die Erscheinungsformen des Zivilrechtes anknüpft. Für eine Umdeutung eines gegebenen zivilrechtlichen Sachverhaltes bleibt nur die wirtschaftliche Betrachtungsweise (§§ 21, 22 BAO) oder das Scheingeschäft (§ 23 BAO). In jedem Fall, in dem die Abgabenbehörde bei der Abgabenerhebung vom zivilrechtlichen Sachverhalt abweichen will, trägt sie die Beweislast für das Vorliegen eines Umgehungs- oder Scheingeschäftes. Somit muss die Abgabenbehörde sowohl die Missbrauchshandlung als auch die Missbrauchsabsicht nachweisen (vgl. VwGH vom 29. November 1988, 88/14/0184).

Abgabenrechtlich ist festzuhalten, dass – ungeachtet der zivilrechtlichen Gültigkeit eines Rechtsgeschäftes – Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann anerkannt werden, wenn sie die nach der Rechtsprechung des VwGH nachstehend angeführten kumulativ erforderlichen Voraussetzungen im Rahmen der Beweiswürdigung erfüllen (vgl. VwGH vom 19. Mai 1993, 91/13/0045, vom 26. Jänner 1999, 98/14/0107, vom 4. Juni 2003,

97/13/0208). Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (Fremdvergleich). Was die Publizitätswirkung betrifft, so ist dem Bw. zuzugestehen, dass durch den schriftlich verfassten und dem Finanzamt mit Schreiben vom 30. Juni 1998 übermittelten Gesellschaftsvertrag dem Gesellschaftsverhältnis nach außen entsprechende Transparenz verliehen worden ist.

Wie sich jedoch aus den nachstehenden Ausführungen und Argumenten ergibt, sind im Fall des Bw. die beiden letztangeführten Voraussetzungen – eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt und Abschluss auch unter Familienfremden – nicht erfüllt.

Das Wesen einer stillen Gesellschaft besteht – ähnlich wie bei einem Darlehen – in der entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Kapital als Dauerleistung (vgl. VwGH vom 20. Dezember 1994, 89/14/0214). "Stiller Gesellschafter" ist, wer sich an einem Handelsgewerbe, das ein anderer betreibt, mit einer Vermögenseinlage beteiligt, wobei die Vermögenseinlage in das Eigentum des Geschäftsinhabers übergeht (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. II, 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 (vgl. Doralt, a.a.O., Tz 60 zu § 27).

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 vom 20. Dezember 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 (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Wien 1993, Tz 14 zu § 27).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten:

Sachverhaltsmäßig ist davon auszugehen, dass die in Punkt II. des Vertrages bedungene Geldeinlage von S 500.000,00 von der Vertragspartnerin Fr.K. in den Streitjahren nicht erbracht worden ist. An dieser Beurteilung ändert auch nichts die dem Prüfer anlässlich der Schlussbesprechung am 6. September 2000 ausgehändigte "Mandantenaufstellung" über das fiktive Kapitalkonto der stillen Gesellschafterin (siehe AB 58). Aber auch aus dieser Aufstellung ist zu ersehen, dass bei einer im Fall des Bw. freiwillig geführten Buchhaltung die gesamte bedungene Einlage als ausstehende Einlage verbucht werden müsste. Als Verminderung des

fiktiven Kontos "ausstehende Einlagen" werden S 89.951,00 (als 40%iger Gewinnanteil für 1998) und S 21.066,00 (als 40%iger Gewinnanteil für 1999) angeführt, Beträge, die sich mit den in den Einnahmen-Ausgabenrechnungen der Streitjahre erklärten Gewinnbeteiligungen der stillen Gesellschafterin und den erklärten Gewinnen des Bw. nicht in Einklang bringen lassen. Auch der Verkauf des auf den Bw. zugelassen gewesenen Pkw Mercedes A 140 vermag keine Einlage der stillen Gesellschafterin zu begründen, weil dieser Pkw nicht Fr.K. gehörte.

Soweit in der Berufung vom 31. Oktober 2000 argumentiert wird, dass Fr.K. seit Vertragsbeginn zu jeder Zeit bereit sein müsse, durch Gläubiger des Bw. aus dem Vertrag in Anspruch genommen zu werden, weil ihre Haftung von Anfang an bis zur Höhe der Geldeinlage gegeben sei, vermag dies aus abgabenrechtlicher Sicht an der fremdunüblichen Vertragsgestaltung nichts zu ändern.

In der vorhin angeführten Berufung wird weiters vorgebracht, dass der Bw. das ihm unterbreitete Kreditvertragsanbot in Höhe von S 550.000,00 angenommen habe und die Kredit gebende Bank auf die Bürgschaft von Fr.K. verzichtet habe, weil sie als stille Gesellschafterin im Anlassfall für die Einzahlung eines Betrages von S 500.000,00 herangezogen werden könne. Diesbezüglich bleibt darauf hinzuweisen, dass aus abgabenrechtlicher Sicht das oben Ausgeführte gilt. Im Übrigen stimmt der unabhängige Finanzsenat an dieser Stelle der Stellungnahme des Prüfers zu, dass sich der Bw. durch die Entscheidung für die Kreditaufnahme Mehrkosten (Fremdkapitalzinsen) gegenüber der Einforderung der ausstehenden Geldeinlage aufgebürdet hat.

In der Berufung vom 31. Oktober 2000 wird darauf verwiesen, dass Fr.K. Hälfteeigentümerin einer Liegenschaft und am gemeinsamen Privatkonto zeichnungsberechtigt gewesen sei. Es ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar, inwieweit diese Umstände die gänzlich ausstehende Geldeinlage im Einzelunternehmen des Bw. ersetzen und damit den Gewinnbeteiligungsanspruch aus dem Einzelunternehmen des Bw. begründen könnten. Auch die von Fr.K. in den Streitjahren erzielten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von S 22.482,00 (KZ 245) für 1998 und S 26.600,00 (KZ 245) für 1999 sind nicht geeignet, glaubwürdig zu machen, dass Fr.K. die vereinbarte Geldeinlage von S 500.000,00 aus eigenen Einkünften hätte finanzieren können.

Dass die geleisteten Teileinzahlungen vom 30. August 1999 (laut Sachverhalt 27. August 1999) und vom 14. Jänner 2000 (laut Sachverhalt 13. Jänner 2000) insoweit haftungsbefreiend geleistet worden sind, ändert nichts am Umstand der fehlenden abgabenrechtlichen Grundlage der jeweils vor Jahresende und vor Erstellung eines ordnungsgemäßen Jahresabschlusses geleisteten Zahlungen an Fr.K. .

Schließlich wird in der Berufung selbst seitens des Bw. argumentiert, dass Fr.K. laut Punkt VII. (des Vertrages) kein Recht auf Gewinnauszahlung gehabt habe. Es wird jedoch seitens des Bw. daraus gefolgert, dass sie kein Annahmeverbot von Gewinnakonti gehabt habe. Auch hier ist jedoch darauf zu verweisen, dass eine rechtliche Grundlage für Akonti, d. h. Anzahlungen, gefehlt hat. Denn der Sachverhalt des Bw. ist nicht zu vergleichen mit z. B. einem Kunden, der aufgrund eines Kaufvertrages vor Lieferung der Ware eine Anzahlung leistet. Denn laut dem Gesellschaftsvertrag mit der damaligen Ehegattin ist der Gewinnanteil erst fällig, wenn der Jahresabschluss (ordnungsgemäß) erstellt **und** die Einlage vollständig einbezahlt ist. Insoferne fehlt allfälligen als Akontozahlungen bezeichneten Vorauszahlungen des Bw. der Rechtstitel. Diese als Gewinnakonti bezeichneten Zahlungen waren Fr.K. im Zeitpunkt der Verausgabung noch nicht geschuldet. Insofern weichen die als Gewinnakonti bezeichneten Auszahlungen sehr wohl beträchtlich von der vertraglich vereinbarten Höhe der Gewinnanteile ab. Daher kann kein Abfluss beim Bw. und kein Zufluss bei Fr.K. angenommen werden.

Der Verweis auf Neuner, "Stille Gesellschaft im Abgabenrecht ", Tz B 24.2., kann zu keiner anderen einkommensteuerlichen Beurteilung führen, als auch hier (rechtmäßig ermittelte) Gewinnanteile Gegenstand der Ausführungen sind. Der Verweis auf denselben Autor und die Tz 41. (1.), 6. Absatz, wonach eine durchschnittliche Rendite (zwischen 12% und 35%) einen Gewinnanteil angemessen mache und damit Fremdüblichkeit vorliege, verkennet die Situation im Fall des Bw. Die Fremdüblichkeit ist im hier zu beurteilenden Fall deshalb nicht gegeben, weil die stille Gesellschafterin die vertraglich zugesagte Einlage nicht einbezahlt und deshalb keinen Anspruch auf einen Gewinnanteil hat, auch wenn dieser vom Bw. durch Gewinnerwartungen ermittelte Auszahlungsbetrag eine durchschnittliche Rendite nicht übersteigt.

Wenn schließlich als Zusammenfassung der Gegenäußerung behauptet wird, dass unter dem Gesichtspunkt einer dualen Betrachtung (Rechte und Pflichten eines jeden Vertragspartners) der Vertrag (über die stille Gesellschaft) eingehalten und gelebt worden sei, so genügt es darauf hinzuweisen, dass Fr.K. einen abgabenrechtlich bedeutsamen Vertragsinhalt, nämlich die Einzahlung ihrer vertraglich vereinbarten Einlage, in den Streitjahren nicht eingehalten hat. An dieser Beurteilung kann auch der Verweis auf die Tz 66 zu § 27 bei Doralt, EStG-Kommentar, nichts ändern, weil dort (lediglich) ausgeführt ist, dass der Zufluss der Gewinnanteile mit der Auszahlung an den stillen Gesellschafter oder mit der Gutschrift auf sein Einlagenkonto erfolgt. Dieser Umstand setzt aber wiederum die **vorherige** Einzahlung der den Gewinnanspruch vermittelnden Einlage voraus, was im vorliegenden Fall nicht zutrifft.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist dem vom Bw. mit seiner damaligen Gattin eingegangenen Gesellschaftsvertrag die steuerliche Anerkennung zu versagen. Eine auf einen mangelnden Interessengegensatz hindeutende gesellschaftliche und persönliche Verflechtung

der (ehemaligen) Ehegatten im Rahmen der im Berufungsfall zu beurteilenden Gesamtgestaltung lag jedenfalls vor. 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.

Entgegen der vom steuerlichen Vertreter vorgetragenen Auffassung wurde im gegenständlichen Berufungsfall gerade das Kriterium der Zuführung von Kapital – mangels Verstärkung des Betriebskapitals – nicht erfüllt, was jedenfalls gegen ein fremdübliches Verhalten spricht. So ist nicht davon auszugehen, dass der Bw. einem Fremden einen Gewinnanteil von 40% einräumt, ohne dass dieser Kapital zuführt.

Die Leistung einer "Geldeinlage", wie sie im vorliegenden Gesellschaftsvertrag ins Auge gefasst war, kann zwar auch in Raten erfolgen. Keine ernsthafte, eine Gewinnbeteiligung rechtfertigende Vermögenseinlage liegt nach Dafürhalten des Berufungssenates vor, wenn nur eine Forderung auf die erst noch – auf Abruf – zu leistende Einlage besteht und die Forderung dann erst aus künftigen Gewinnanteilen getilgt wird. Dies ergibt sich schon allein aus der zuvor geschilderten Eigenart der Position des stillen Gesellschafters und des darlehensähnlichen Charakters des stillen Gesellschaftsverhältnisses.

Im gegenständlichen Fall hatte Fr.K. zunächst keinerlei Kapital in die Gesellschaft eingebracht. Konsequenterweise konnte ihr daher auch kein Anspruch auf Entgelt für irgendeine Kapitalnutzung erwachsen. Frühestens mit dem ersten "Gewinnanteil", der ihr zugeflossen ist, war sie in der Lage, einen Teil der vereinbarten Einlage bzw. des Kapitals zuzuführen.

Aufgrund der Gestaltung der gegenständlichen Beteiligung kann jedenfalls 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, kumulativ vorliegen.

Überdies wurde das weitere Kriterium des eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates schon allein dadurch nicht erfüllt, 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

als zu wenig determiniert, zumal der Zeitpunkt der tatsächlichen Leistung der Einlage völlig unbestimmt ist.

Dieser Mangel ist aber auch im Zusammenhang mit dem vorerwähnten Erfordernis zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, nämlich dem bereits erwähnten Fremdvergleich zu sehen. 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.

In der Berufung vom 28. April 2003 [siehe Abschnitt N)] wird hinsichtlich des Jahres **2000** lediglich auf die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 1998 und für 1999 sowie auf die Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung verwiesen. Es kann daher hinsichtlich der Begründung zur Abweisung dieser Berufung hinsichtlich des Jahres 2000 auf die obigen Erwägungen verwiesen werden. Weiters ist zu betonen, dass in der Vorhaltsantwort vom 15. April 2003 [siehe Abschnitt J)] der Saldo des Verrechnungskontos des stillen Gesellschafters per 12/2001 mit S -150.000,00 angegeben wird und daher auch zu diesem Zeitpunkt die vertraglich vereinbarte Einlage noch immer nicht einbezahlt war.

Wenn seitens des steuerlichen Vertreters (in der mündlichen Berufungsverhandlung) behauptet wird, dass auch das Finanzamt die Fremdüblichkeit nicht in Abrede stelle, wird auf die Tz 18 des BP-Berichtes [siehe Abschnitt F) der Entscheidungsgründe] verwiesen, in der die Fremdüblichkeit des Vertrages dezidiert in Abrede gestellt wird und dieser Vertrag nur als durch das Naheverhältnis zwischen den damaligen Ehegatten begründbar angesehen wird. Weiters brachte der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung ohne Nachreichung konkreter Unterlagen vor, dass Fr.K. zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits älter als 30 Jahre gewesen sei und dementsprechend Erparnisse gebildet gehabt habe. Umso mehr drängt sich in diesem Zusammenhang die Frage auf, warum sie diese Erparnisse dann nicht in das Unternehmen einbezahlt hat, wenn sie dadurch Anspruch auf 40% des ordnungsgemäß ermittelten Jahreserfolges erworben und damit einen Vertrag für eine stille Gesellschaft – wie unter Familienfremden üblich – abgeschlossen hätte. Des Weiteren hält der unabhängige Finanzsenat die seitens des Finanzamtsvertreters ins Treffen geführte Geringfügigkeit der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in den Jahren 1992 bis 1999 für glaubwürdiger, sodass bezweifelt werden kann, ob Fr.K. die für die stille Gesellschaft erforderlichen Geldmittel in Höhe von S 500.000,00 zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zur Verfügung hatte. Dass die Kredit gebende Bank mit der Vorgangsweise des Bw. einverstanden war, ändert nichts an den Kriterien für die abgabenrechtliche Beurteilung dieses Vertrages.

Dass der Bw. mit dem Bankkredit eine Zwischenfinanzierung vorgenommen hat, mag zutreffen; dies ändert aber gleichfalls nichts an der abgabenrechtlichen Fremdunüblichkeit des

Vertrages über die stille Gesellschaft. Mit dieser abgabenrechtlichen Beurteilung wird auch nicht die Privatautonomie des Bw. in Frage gestellt.

Wenn seitens des steuerlichen Vertreters auf die Auswirkungen von Basel II hingewiesen wird, so ist zu erwidern, dass diese Bestimmungen in den Streitjahren noch nicht in Kraft gesetzt waren. Aber selbst wenn diese Bestimmungen schon gültig gewesen wären, erscheint es umso mehr als unerklärlich, dass der Bw. auf die (Eigen-)Kapitalzufuhr des stillen Gesellschafters verzichtet und stattdessen einen Bankkredit als Fremdkapital aufgenommen hat.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Mai 2006