

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 EStG für die Jahre 1999-2003 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 bis 2003 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Die diesbezüglichen Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 und 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide 2002 und 2003 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision unzulässig.

Entscheidungsgründe

A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, welche mit Gesellschaftsvertrag vom 14. Jänner 1994 gegründet wurde und die Wirtschafts- und Vermögensberatung zum Betriebsgegenstand hat.

Gesellschafter der berufungswerbenden GmbH sind die Ehegatten

1) X mit 90% Beteiligung und einer Einlage von ATS 450.000 sowie 2) Y mit 10% Beteiligung und einer Einlage von ATS 50.000.

Geschäftsführer sind ebenfalls X (seit 26. Jänner 1994) und Y (seit 21. September 1996).

Am 19. Jänner 1998 schließt die Bf. mit ihrer Gesellschafterin Y einen **Vertrag über eine echte stille Beteiligung** ab, wonach die stille Gesellschafterin zu 50% am Gewinn der Bf., nicht aber an deren stillen Reserven und dem Firmenwert beteiligt ist. Allfällige Verluste werden der stillen Gesellschafterin bis zur Höhe ihrer Vermögenseinlage im Ausmaß von ATS 500.000 zugerechnet.

Für die Jahre 1999 bis 2003 fand bei der Bf. eine Betriebsprüfung (in weiterer Folge: BP) statt. Dabei wurden im BP-Bericht vom 22. August 2005 – soweit für das gegenständliche Berufungsverfahren von Relevanz – folgende Feststellungen getroffen:

Tz. 4 Zinsen

In den Jahren 2002 und 2003 wurden die Zinsen an A GmbH und B GmbH auf Grund mündlicher Absprachen nicht weiterverrechnet. Da die entsprechenden Leistungen erbracht wurden, sind wie in den Vorjahren diese Zinsen weiter zu verrechnen.

Tz. 7 Gewinnanteil „Stiller Gesellschafter“

Die in der Bilanz ausgewiesene stille Beteiligung ist ertragsteuerlich dem Eigenkapital gleich zu stellen. Ausschüttungen jeder Art darauf stellen daher eine steuerneutrale Einkommensverwendung dar und können nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Unter **Tz. 8 „Kapitalertragsteuer“** wurden verschiedene Vorteilsgewährungen an X als verdeckte Gewinnausschüttung der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP und nahm mit Bescheiden vom 1. Juli 2005 das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999-2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf.

Ebenfalls am 1. Juli 2005 erließ das Finanzamt einerseits neue Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002 und setzte andererseits die Umsatzsteuer 2003 in der Höhe von € 7.477,91 und die Körperschaftsteuer 2003 in der Höhe von € 7.913 fest.

Mit Haftungsbescheiden vom 28. Juni 2005 setzte das Finanzamt die Kapitalertragsteuer 1999 bis 2002, mit Haftungsbescheid vom 26. April 2005 die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2003 fest.

Gegen die Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer und Haftungs- und Abgabenbescheide 1999 bis 2003 brachte die Bf. rechtzeitig Berufung ein und beantragte, die stille Gesellschaft mit Y zu berücksichtigen sowie die Abschreibungen von nicht einbringlichen Forderungen gegenüber der B GmbH steuerwirksam anzuerkennen. Im Zuge der BP sei zu beiden angeführten Sachverhalten eine Stellungnahme abgegeben worden. Die Argumente seien im Rahmen des BP-Berichtes jedoch in keiner Weise gewürdigt worden.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 12. September 2005 wurde die Bf. aufgefordert, die schriftliche Stellungnahme bezüglich „Stille Beteiligung – Y“ und „Abschreibung von nicht einbringlichen Forderungen gegenüber B GmbH“ bis 20. September 2005 vorzulegen.

Mit Eingabe vom 20. September 2005 übermittelte die Bf. die im Zuge der BP vorgelegten Stellungnahmen zu den streitgegenständlichen Sachverhalten. Daraus ergebe sich einerseits ein Sachverhalt, der zur Abschreibung der Forderungen gegenüber der B GmbH führe. Zum anderen stelle die Beteiligung als echter stiller Gesellschafter eine im Handelsrecht grundlegende Form der Beteiligung dar, die auch steuerlich entsprechend zu behandeln sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. August 2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 7. September 2006 beantragte die Bf. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in ihrem Vorlageantrag vor, dass der Begründung der Berufungsvorentscheidung im **Berufungspunkt 1**, stille Beteiligung, nicht gefolgt werden könne, da es dem Gesellschafter freigestellt sei, seine Kapitalgesellschaft mit Fremd- oder Eigenkapital auszustatten oder eine typische oder atypisch stille Gesellschaft zu beteiligen. Die Prüfung der Fremdüblichkeit habe im Zeitpunkt der Vereinbarung des Ergebnisaufteilungsschlüssels stattzufinden (vgl. DDr. Kurz Neuner in „Stille Gesellschaft im Abgabenrecht“, 4. Überarbeitete und erweiterte Auflage, Tz B 40.2).

Des Weiteren verweise die Bf. bei der Angemessenheit auf die Ausführungen von Dr. Neuner in „Stille Gesellschaft im Abgabenrecht“ Tz B 41 sowie auf die Berufungsentscheidung des UFSW, GZ RV/2141-W/02 vom 30. Mai 2006, wonach der Gewinnanteil angemessen sei, wenn sich die durchschnittliche Rendite des Kapitalanteils zwischen 12% und 35% bewege. Unter Ansatz der überdurchschnittlich guten Ertragslage in den ersten Jahren (1998-2001) werde, wie angeführt, eine Rendite von 21,73% erreicht, die innerhalb der angemessenen Bandbreite liege. Die durchschnittliche Rendite falle auf 18,08%, wenn der Beobachtungszeitraum bis auf das Jahr 2004 ausgedehnt werde.

Der Vergleich einer Finanzierung über Aufnahme eines stillen Gesellschafters gegenüber einer Bankfinanzierung könne jedoch nicht nur unter dem Blickwinkel der Gewinnmaximierung gesehen werden. Vielmehr seien insbesondere die Motive einer Erweiterung der Risikokapitalbasis (volle Verlustteilungsmöglichkeit) sowie die eingegangenen Risiken und Ertragsaussichten zu berücksichtigen.

Des Weiteren werde auf Rz 983 der Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 verwiesen, wonach nur der übermäßige Teil der Verzinsung bezogen auf den Nennwert der Einlagen als verdeckte Ausschüttung zu rechtfertigen sei.

Den Schlussfolgerungen des **Berufungspunktes 2**, Verzinsung Forderungen-Uneinbringlichkeit, könne nicht gefolgt werden, da die vorgebrachten Einwände betreffend die wirtschaftliche Lage der Schuldner durch Notizen/Aufzeichnungen und Schriftverkehr der Bankgespräche zu belegen sind, welche die Bf. gerne gesondert übermittle. Es könne daher nicht von einem Verzicht auf die Zinsenforderungen vor dem Hintergrund der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung ausgegangen werden, da bei einer allfälligen Zinsbelastung der Gesellschaften eine Wirtschaftsguteigenschaft nicht gegeben gewesen

sei bzw. da das gleiche steuerliche Ergebnis durch die Pflicht der Einzelwertberichtigung objektiv uneinbringbarer Forderungen erzielt worden wäre.

Mit Eingabe vom 4. Oktober 2006 übermittelte die Bf. ein Schriftstück der Volksbank Z, aus welchem ersichtlich sei, dass nicht von einem Verzicht auf die Zinsforderungen vor dem Hintergrund der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung sondern auf Grund des Druckes der Bank ausgegangen werden könne, da andernfalls die Kreditlinien fällig gestellt worden wären.

Mit Vorhalt vom 21. Februar 2013 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat um Vorlage des Vertrages über die echte stille Beteiligung, welche die Bf. mit Eingabe vom 22. März 2013 übermittelte.

B) Über die (nunmehr als Beschwerde zu wertende) Berufung wurde erwogen:

Beschwerdepunkt 1 - Nichtanerkennung der echten stillen Gesellschaft zwischen der Bf. und Y (Tz. 7 BP-Bericht)

Gesellschafter der mit Gesellschaftsvertrag vom 14. Jänner 1994 gegründeten berufungswerbenden Gesellschaft m.b.H. sind die Ehegatten

1) X mit 90% Beteiligung und einer Einlage von ATS 450.000 sowie 2) Y mit 10% Beteiligung und einer Einlage von ATS 50.000.

Geschäftsführer sind ebenfalls X (seit 26. Jänner 1994) und Y (seit 21. September 1996).

Am 19. Jänner 1998 schließt die Bf. mit ihrer Gesellschafterin Y einen **Vertrag über eine echte stille Beteiligung** ab, wonach die stille Gesellschafterin zu 50% am Gewinn der Bf., nicht aber an deren stillen Reserven und dem Firmenwert beteiligt ist. Allfällige Verluste werden der stillen Gesellschafterin bis zur Höhe ihrer Vermögenseinlage im Ausmaß von ATS 500.000 zugerechnet.

Die maßgeblichen Vertragsbestimmungen des Gesellschaftsvertrages über eine stille Beteiligung vom 19. Jänner 1998 lauten wie folgt:

„§ 1: Vertragsgegenstand

....

§ 2: Einlage

Die vom stillen Gesellschafter zu leistende Vermögenseinlage beträgt ATS 500.000,-- und

...

§ 3: Betriebspflicht, Sorgfalt

...

§ 4: Dauer, Kündigung

...

§ 5: Ergebnisverteilung

Am Schluss eines jeden Geschäftsjahres wird der Gewinn oder Verlust berechnet.

Am Ergebnis ist der stille Gesellschafter mit einem 50% igen Anteil beteiligt, er nimmt an einem allfälligen Verlust nur bis zum Betrage seiner eingezahlten oder rückständigen Einlage teil. Ein allfälliger Gewinn ist zunächst zur Auffüllung der durch Verlust verminderten Einlage zu verwenden.

Ein vom stillen Gesellschafter nicht behobener Gewinn vermehrt dessen Einlage nicht.

§ 6: Kontroll- und Überwachungsrechte

...

§ 7: Tod eines Gesellschafters

...

§ 8: Auflösung der Gesellschaft Die Gesellschaft wird aufgelöst

...

§ 9: Auseinandersetzung

Nach der Auflösung der Gesellschaft ist das allfällige Guthaben des stillen Gesellschafters zu vermitteln und diesem auszubezahlen.

Endet die Gesellschaft durch Konkurs über das Vermögen der Bf., so kann der stille Gesellschafter seine Einlage als Konkursgläubiger geltend machen.

§ 10: Ausfertigung

...“

In den Jahren der stillen Beteiligung schüttete die Bf. Gewinnanteile im folgenden Ausmaß an ihre stille Gesellschafterin Y aus:

1999: ATS 165.967

2000: ATS 91.423,98

2001: ATS 112.980,08

2002: € 4.727,20

2003: € 3.471,62

Strittig ist, ob die mit Gesellschaftsvertrag vom 19. Jänner 1998 zwischen der Bf. und Y abgeschlossene echte stille Beteiligung steuerlich anzuerkennen ist und daher die ausgeschütteten Gewinnanteile bei der Bf. als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind (Ansicht der Bf.) oder ob die stille Beteiligung mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen ist und die Ausschüttungen als Einkommensverwendung anzusehen sind (Ansicht des Finanzamtes).

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

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).

Aus den Bestimmungen des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und aus den diese Bestimmungen ergänzenden Vorschriften der §§ 22 und 23 BAO ist abzuleiten, dass bei nahen Angehörigen bzw. bei in einer Nahebeziehung stehenden Personen besonders vorsichtig geprüft werden muss, ob die formelle rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht. Dies deshalb, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessengegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen (VwGH 29. Mai 1996, 92/13/0301).

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung finden Verträge zwischen nahen Angehörigen *unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit* für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur dann Anerkennung, wenn sie

- a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- b) einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen also nur in den Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Das Wesen einer stillen Gesellschaft besteht in der entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Kapital als Dauerleistung (vgl. VwGH 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). Wesentliches Merkmal 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 hat hingegen Anspruch auf ein Entgelt dafür, dass er Kapital zur Nutzung überlassen hat (vgl. VwGH 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).

Im gegenständlichen Fall liegt eine **echte stille Gesellschaft** vor. Sie begründet keine Mitunternehmerschaft, weil der stille Gesellschafter nur am Gewinn der Gesellschaft – nicht jedoch an den stillen Reserven und dem Firmenwert - beteiligt ist, ein eingeschränktes Unternehmerwagnis trägt und keine Unternehmerinitiative entfaltet. Er bezieht Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Die oben genannten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind auch bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen, wie sie im gegenständlichen Fall vorliegen, von Bedeutung, weil bei einer GmbH & Still, bei der sich ein Gesellschafter der GmbH am Handelsgewerbe der GmbH als stiller Gesellschafter beteiligt, dieser Gesellschafter auf die Vertragsgestaltung und damit auch auf die Gewinnverteilung einen besonderen Einfluss hat (vgl. VwGH 26.3.1996, 95/14/0071 und VwGH 24.10.1995, 92/14/0020). Bei nicht durch Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern kann üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht. Sobald aber Nahebeziehungen bestehen, kann ein mangelnder Interessensgegensatz bewirken, dass Gewinnanteile aus privaten Gründen einer Person zugewiesen werden.

Im gegenständlichen Fall besteht das Naheverhältnis nicht bloß in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung, wodurch Y gleichzeitig Gesellschafterin der Bf. und stille Gesellschafterin der Bf. ist. Darüber hinaus handelt es sich bei dem zweiten Gesellschafter der Bf. um X, den Ehemann von Y.

Unter dem Gesichtspunkt obiger Ausführungen ist die Vertragsgestaltung daher einer Überprüfung dahingehend zu unterziehen, ob die Anerkennungsvoraussetzungen für Verträge zwischen nahen Angehörigen erfüllt sind d.h. ob der zwischen der Bf. und Y geschlossene Gesellschaftsvertrag über eine stille Beteiligung vom 19. Jänner 1998 auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Dabei ist insbesondere die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich und somit zu hinterfragen, ob der Vorgangsweise ein angemessener Leistungsaustausch oder ein Naheverhältnis zu Grunde liegt, im letzteren Fall die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft ist.

Hierbei fällt zunächst auf, dass die stille Gesellschafterin Y laut § 5 „Ergebnisverteilung“ des Gesellschaftsvertrages über eine stille Beteiligung mit 50% - unbeschränkt (ohne Höchstbetragsbeschränkung) – am Jahresgewinn und – eingeschränkt auf 100% ihrer Vermögenseinlage von ATS 500.000 – am Jahresverlust beteiligt.

Vergleicht man diesen Gewinnanteil mit dem Kreditzinssatz der Nationalbank, welcher im Jahr 1998 höchstens 6,88% p.a. (vgl. <http://www.oenb.at/isaweb/report.do?report=2.10>) betragen hat und grundsätzlich als fremdüblicher Maßstab herangezogen werden kann, erscheint die im vorliegenden Fall vereinbarte Verzinsung in letztlich nach oben unbegrenzter Höhe unangemessen und nicht fremdüblich.

Wenn der Bf. in diesem Zusammenhang auf die Motive einer Erweiterung der Risikokapitalbasis sowie die eingegangenen Risiken und Ertragsaussichten hinweist, ist ihm beizupflichten, dass die Bank am Verlust seines Kreditnehmers nicht teilnimmt. Dennoch sei festgestellt, dass die Kreditzinsen der Nationalbank selbst bei Berücksichtigung eines Risikoaufschlages der vorliegenden unbegrenzten Verzinsung (z.B. 33% für das Jahr 1999) nicht annähernd gleich kämen.

Die unangemessen hohe Verzinsung in Verbindung mit der betragsmäßigen Beschränkung der Verlustzuweisung einerseits und dem Fehlen einer „Höchstbetragsklausel“, also der Normierung einer betraglichen Höchstgrenze des Gewinnes, bis zu deren Erreichen ein Gewinnanteil in der genannten Höhe ausgezahlt wird bzw. ab deren Erreichen eine niedrigere Beteiligung vereinbart wird andererseits, spricht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes für eine nicht fremdübliche Vertragsgestaltung. Dies vor allem unter dem Gesichtspunkt, dass im Wirtschaftsleben ein Unternehmer seinen Betrieb wohl kaum Kapital unter derartigen Verpflichtungen zuführen würde, stellt doch die Aufnahme eines Bankkredites unter dem Blickpunkt der Gewinnmaximierung eine wesentlich kostengünstigere Alternative dar.

Wenn die Bf. in ihrer Berufung unter Hinweis auf DDr. Kurt Neuner in „Stille Gesellschaft im Abgabenrecht“, 4. überarbeitete und erweiterte Auflage, Tz. B 40.2 ausführt, dass die Prüfung der Fremdüblichkeit im Zeitpunkt der Vereinbarung des Ergebnisaufteilungsschlüssels stattzufinden habe, so ist diesem Einwand entgegen zu halten, dass die Prüfung der Fremdüblichkeit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sehr wohl auch im Jahr der Auswirkungen der Ergebnisaufteilung zu erfolgen hat. Auch nach *Lechner* (DDr. Kurt Neuner, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht, 4., Tz. B 40.2) ist die Angemessenheit jedes Jahr mit dem Ziel neu zu prüfen, ob sich die Beiträge geändert haben.

Der Verweis auf denselben Autor und die Tz 41., wonach eine durchschnittliche Rendite (zwischen 12% und 35%) einen Gewinnanteil angemessen mache und damit Fremdüblichkeit vorliege, verkennt die Situation im Fall der Bf., zumal auch für den Fall des Vorliegens einer fremdüblichen Rendite die Gewinnanteile grundsätzlich begrenzt werden müssen. Ohne Höchstbetragsbeschränkung sind Gewinnanteile von 100%, 200% oder mehr – abhängig vom Ergebnis der Gesellschaft - möglich, welchen das Risiko eines

Verlustanteils von ATS 500.000 gegenübersteht. Eine derartige Vorgangsweise ist unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit nicht gerechtfertigt.

Dazu kommt, dass der Gesellschaftsvertrag über die stille Beteiligung keine Bestimmungen darüber enthält, was für den Fall der Kündigung des stillen Gesellschafters mit dessen Einlage geschieht. § 9 – Auseinandersetzung - des Gesellschaftsvertrages über eine stille Beteiligung regelt lediglich, dass nach der Auflösung der Gesellschaft das allfällige Guthaben des stillen Gesellschafters zu ermitteln und diesem auszubezahlen ist.

Mit dem Hinweis auf ein „allfälliges Guthaben“ des stillen Geschäftsführers ist jedoch im Hinblick darauf, dass nicht einmal geregelt ist, ob von der Einlage des stillen Geschäftsführers Verluste in Abzug gebracht werden, die im Falle der Auseinandersetzung zurückzuzahlen sind, der Begriff des Auseinandersetzungsguthabens als nicht ausreichend definiert anzusehen.

Aus den dargelegten Gründen hat daher der Gesellschaftsvertrag über eine stille Beteiligung vom 19. Jänner 1998 weder einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt noch hält er einem Fremdvergleich stand.

Die Außenprüfung hat daher zu Recht den Aufwand für den Gewinnanteil „stiller Gesellschafter“ nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

Soweit die Bf. in ihrer Berufung die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2003 angefochten hat, ist diese Beschwerde als unbegründet abzuweisen, da die beschwerdegegenständlichen Streitpunkte keine Auswirkungen auf die Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2003 haben und darüber hinaus seitens der Bf. keine eigenständigen Ausführungen dazu gemacht wurden.

Die Bf. hat zwar auch die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 bis 2003 angefochten; da für den Aufwand „stiller Gesellschafter“ aber keine Kapitalertragsteuer vorgeschrieben wurde und die Bf. zudem zu den unter Tz. 8 BP-Bericht getroffenen Feststellungen kein eigenständiges Vorbringen erstattet hat, war auch die Beschwerde gegen die Kapitalertragsteuerbescheide als unbegründet abzuweisen.

Beschwerdepunkt 2 - Verzinsung Forderungen (Tz. 4 BP-Bericht)

Die Bf. ist Gesellschafterin der A GmbH und der B GmbH, welchen sie jeweils ein Gesellschafterdarlehen gewährte. Laut den Ausführungen der Bf. wurden diese Gesellschafterdarlehen auf Grundlage mündlicher Verträge gewährt, sodass keine Darlehensverträge vorgelegt werden können.

Nach den Feststellungen der BP hat die Bf. in den Jahren 2002 und 2003 die Zinsen an ihre Darlehensschuldner A und B GmbH nicht weiterverrechnet. Da die entsprechenden Leistungen jedoch erbracht wurden, seien die Zinsen wie in den Vorjahren weiter zu verrechnen.

Die Bf. bringt vor, dass sie auf Grund der schlechten wirtschaftlichen Situation ihrer Darlehensschuldner die Zinsforderungen gegen die A und B GmbH wegen objektiver Uneinbringlichkeit abgeschrieben habe.

Klargestellt wird in diesem Zusammenhang, dass es sich hier nicht um eine Forderungsabschreibung handelt, sondern dass die Bf. für die Streitjahre 2002 und 2003 von vornherein keine Zinsen in Rechnung gestellt hat.

Das Finanzamt führt in seiner Berufungsvorentscheidung aus, dass im vorliegenden Fall von einem Verzicht auf die Zinsforderungen aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ausgegangen werden müsse, weswegen eine verdeckte Gewinnausschüttung in der Höhe der Nichtverzinsung vorliege.

Die Annahme des Finanzamtes, wonach eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, trifft jedoch gegenständlich nicht zu. Da der Gesellschaft tatsächlich **keine** Zinsen ausbezahlt wurden, liegt hier vielmehr der gegenteilige Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung vor, weshalb sich allenfalls die Frage einer verdeckten Einlage stellen kann.

In den Jahren 2002 und 2003 gewährte die Bf. ein zinsenloses Darlehen an A und B GmbH. Es wurde somit unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Seitens der Bf. wurden auch keine Zinsen gebucht.

Aus diesem Grund ist für die beiden Streitjahre 2002 und 2003 von einer Nutzungseinlage auszugehen. Nach herrschender Meinung sind Nutzungseinlagen nicht einlagefähig, weshalb auf Ebene des Anteilsinhabers keine fiktiven Betriebseinnahmen vorliegen (vgl. *Achatz/Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, § 8, Tz. 106*).

Der Berufung war somit in diesem Punkt zu folgen.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (Körperschaftsteuer 2002, 2003)

C) Unzulässigkeit einer Revision:

Bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit der stillen Beteiligung wurde den Kriterien des Verwaltungsgerichtshofes in ständiger Rechtsprechung gefolgt. Ob eine stille Beteiligung fremdüblich ist, ist eine auf Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage, die in freier Beweiswürdigung zu beantworten war. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren in diesem Zusammenhang nicht zu beurteilen.

Da der Verwaltungsgerichtshof bereits in mehreren Erkenntnissen (SWK 6/1999, T 48) seine ablehnende Haltung zur steuerlichen Erfassung von Nutzungseinlagen hat durchblicken lassen, liegt auch in Bezug auf die Verzinsung von Forderungen keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist daher gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig.

