



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Herbert Sumper, gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal vom 24. Juni 2002 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen

Jahr 2000			
Art		Art	
Höhe		Höhe	
zu versteuerndes Einkommen	46.401,60 €	Einkommensteuer	12.442,90 €

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 24. Juni 2002 wurde die Einkommensteuer 2000 in Höhe von 84.748,15 € festgesetzt. Diesem Bescheid liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 2,657.539. - zu Grunde.-. Davon ist ein Betrag von 2,027.346.- strittig. Die Begründung dieses Bescheides ist dem Betriebsprüfungsbericht vom 22. April 2002 betreffend die Jahre 1999 und 2000, Tz 21 zu entnehmen:

Die Stadtgemeinde G sei der stille Gesellschafter des Berufungswerbers (Bw.) im Betrieb "Museum G" gewesen. In den Jahren 1988 – 1991 habe der Bw. von der Stadtgemeinde G S 2,000.000. - als stille Einlagen erhalten. Der Bw. habe Gewinnanteile in Höhe von S 27.346. - und den Betrag von S 2,000.000. - als Verbindlichkeiten zu Gunsten der Stadtgemeinde G gebucht. Der Bw. habe seinen Betrieb "Museum G" am 31. Dezember 2000 aufgegeben. Zu diesem Zeitpunkt habe auch die stille Gesellschaft geendet. Die Stadtgemeinde G habe in einem Schreiben vom 14. März 2002 erklärt, weder die Einlage von S 2,000.000. - noch etwaige Zinsen vom Bw. zurückzufordern: Die Stadtgemeinde G habe in diesem Zusammenhang ausdrücklich erklärt, dass an eine Rückforderung des Betrages von S 2,000.000. - "nicht gedacht war und ist." Dadurch habe sich das Betriebsvermögen des Bw. um S 2,027.346. - im Jahr 2000 erhöht. Dieser Betrag sei daher den Einkünfte aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet worden.

In seiner Berufung vom 25. Juli 2002 und im ergänzenden Schriftsatz vom 1. August 2002 brachte der Bw. vor: Von Seiten der Stadtgemeinde G sei an eine Rückforderung des Betrages von S 2,000.000. - samt etwaigen Zinsen nicht gedacht worden. Der Betrag von S 2,000.000. - hätte in den Jahren, in denen er dem Bw. zugeflossen sei, als steuerpflichtige Einnahme behandelt werden müssen. Die Gewinnanteile von insgesamt S 27. 346. - hätten dem Gewinn des "entsprechenden Jahres" hinzugerechnet werden müssen.

Bei seiner Vernehmung am 8. April 2003 erklärte der Bw insbesondere, es sei nicht darüber gesprochen worden, dass er der Gemeinde keinen Anteil an seinen Gewinnen überlassen müsse. Er sei froh gewesen, dass sich die Gemeinde nicht gerührt habe. Es sei auch nie darüber gesprochen worden, dass er den Betrag von S 2 Mio unter keinen Umständen zurückzahlen werde müssen. Allerdings sei für ihn von Anfang an klar gewesen, dass er dieses Geld nie zurückzahlen müsse. Es sei auch nie davon die Rede gewesen, dass etwas zurückzuzahlen sei. Für ihn sei nie eine Beteiligung der Gemeinde an seinem Betrieb vorgelegen, sondern nur ein nicht rückzahlbarer Zuschuss.

Bei seiner Vernehmung am 9. April 2003 erklärte der Vertreter des Bw auf die Frage: "Seit wann besteht zwischen der Stadtgemeinde G und dem Bw. Einigkeit darüber, dass der Bw. der Stadtgemeinde keinen Anteil an den von ihm erzielten Gewinnen überlassen muss?", es habe nie eine Einigung mit der Gemeinde in dieser Sache bestanden, darüber sei nicht gesprochen worden. Anlässlich einer Bilanzbesprechung sei der Gewinnanteil der Gemeinde nicht mehr bilanziert worden, weil diese keinen Anspruch darauf erhoben habe.

Seit dem Schreiben der Stadtgemeinde G vom 14. 3. 2002 sei ihm klar, dass nie eine stille Gesellschaft bestanden habe.

Bei seiner Vernehmung am 9. April 2003 erklärte der Bürgermeister von G insbesondere, die Gemeinde G habe nicht die Absicht, auf Grund ihrer Zahlungen von S 2 Mio vom Bw. eine Beteiligung an seinen Gewinnen zu fordern, die dieser in den Jahren 1988 – 2000 mit dem Museum erzielt habe. Seit Hingabe des ersten Teilbetrages bestünde zwischen der Gemeinde G und dem Bw. Einigkeit darüber, dass der Bw. der Gemeinde keinen Anteil an seinen Gewinnen überlassen müsse. Diese Einigung sei stillschweigend erzielt worden. Es gäbe keine Vereinbarung, dass der Betrag von 2 Mio S niemals zurückzuzahlen sei, es gäbe auch keine Verzichtserklärung der Gemeinde G.

Im Schreiben vom 10. April 2003 erklärte das Finanzamt, dass eine Forderung der Stadtgemeinde nach wie vor bestehe. Ein Verzicht der Stadtgemeinde auf den Betrag von S 2 Mio liege nicht vor.

In einem Telefonat am 2. Mai 2003 erklärte der Steuerberater des Bw., er habe nach Fertigstellung jeder Bilanz die Bilanzpositionen mit dem Bw. besprochen. Er werde hiebei sicher auch die Bilanzpositionen betreffend die von ihm bis zum Jahr 2002 angenommene stille Gesellschaft erwähnt haben. Der Bw. habe hiezu nie etwas gesagt.

Am 19. Mai 2003 wurde im Akt 3 SP 70-32/1-2003 bei der Kärntner Landesregierung, Viktringer Ring 15, Einsicht genommen. Herr D, ein Beamter der Kärntner Landesregierung, ermöglichte diese Akteneinsicht. Er teilte ferner insbesondere mit, dass eine Bedarfszuweisung ein nicht rückzahlbarer, verllorener Zuschuss sei. Es sei nach den Angaben dieses Beamten nicht ausgeschlossen, dass die Landesregierung der Gemeinde die Weisung erteilen werde, den Betrag von S 2 Mio vom Bw. zurückzufordern. Dies setze voraus, dass eine stille Gesellschaft tatsächlich vereinbart worden sei.

Anlässlich dieser Akteneinsicht wurden insbesondere folgende Unterlagen zur Kenntnis genommen:

- Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bw. vom 3. August 1988 an die Kärntner Landesregierung: Darin wurde um Gewährung eines zinsenlosen Darlehens oder um Vereinbarung einer stillen Beteiligung angesucht.
- Auszug aus der Niederschrift über die Sitzung des Stadtrates der Gemeinde G vom 4. Oktober 1988. Der Bürgermeister berichtete dem Stadtrat damals über die Besprechung mit Landesrat A vom 4. August 1988. Landesrat A habe die mündliche Zusicherung einer Bedarfszuweisung für das Museum in Höhe von S 2 Mio gegeben. Die Auszahlung werde in jährlichen Raten von S 500.000.- erfolgen. Die Bedarfszuweisung solle in Form einer Beteiligung der Stadtgemeinde G gewährt werden.
- Protokoll über die Gemeinderatssitzung am 29. November 1988: Der Inhalt des Protokolles deckt sich mit der im AB 256/1991,11 und 12 einliegenden Ablichtung.
- AV des Beamten der Kärntner Landesregierung C vom 5. September 1989: Darin ist insbesondere festgehalten, dass Landesrat A am 4. 8. 1988 erklärt habe, dass er bereit sei, dem Bw. für das Museum einen Betrag von 4 x S 500.000.- an Bedarfszuweisungen in den Jahren 1988 – 1991 zur Verfügung zu stellen. Über die Art und Weise, in welcher dieser Betrag dem Betrieb zugute kommen werde, solle mit dem Steuerberater des Bw. noch gesprochen werden. Allenfalls solle ein "nichtrückzahlbares Darlehen gewährt werden, sodass die Gemeinde im Falle eines Eigentumswechsels einen Rückforderungsanspruch habe."

Im Schreiben vom 19. Mai 2003 teilte der Bürgermeister von G insbesondere mit, dass ihm der Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters des Bw. vom 4. August 1988 nicht in Erinnerung sei. Der Bürgermeister legte diesem Schreiben insbesondere das Protokoll über die Sitzung des Stadtrates vom 23. November 1988 bei. Diesem Protokoll ist zu entnehmen:

Die Mitglieder des Stadtrates erklärten am 23. November 1988 insbesondere: Mit dem Steuerberater des Bw. sei zu besprechen, welche Sicherstellungen gegenüber der Stadtgemeinde gegeben werden. Gedacht sei an eine Beteiligung der Gemeinde oder "als stille Einlage seitens der Stadtgemeinde". Dieses noch zu verfassende Schriftstück solle Herrn Dr B, einem Beamten der Kärntner Landesregierung, anlässlich seines Gemeindebesuches zur Kenntnis gebracht werden, um zu erfahren, ob das Land Kärnten mit dieser Sicherstellung einverstanden ist.... Das Schriftstück über die stille Beteiligung solle "nach Zustimmung, wie vorhin erwähnt", verfasst werden.

Mit e – mail vom 27. Juni 2003 brachte Herr Mag. Bürger als Vertreter des Finanzamtes Spittal vor, der Bürgermeister habe bei den streitgegenständlichen Vereinbarungen betreffend die

Zahlungen der Gemeinde eine Mentalreservation gehabt. Die stille Gesellschaft habe spätestens im Jahre 2002 aufgehört zu bestehen. Im Jahre der Betriebsaufgabe wäre auf Grund des Wissensstandes des Jahres 2002 keine Verbindlichkeit auszuweisen und es komme demnach zur Gewinnverwirklichung. Gehe man davon aus, dass der Nachlass der Verbindlichkeit erst 2002 erfolgt sei, würden nachträgliche Betriebseinnahmen vorliegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Feststellungen:

Der Bw. betrieb seit 1982 bis zum Ende des Jahres 2000 in G ein Museum. Er stellte dort Ausstellungsstücke aus (bewegliche Sachen), die von 30.000 – 50.000 Besuchern jährlich besichtigt wurden. Darüber hinaus kaufte er in diesen Jahren auch Wirtschaftsgüter, um diese nicht nur auszustellen, sondern auch wieder zu verkaufen. Bereits seit 1985 bemühte sich der steuerliche Vertreter des Bw. im Namen des Bw. um eine finanzielle Unterstützung aus Mitteln des Landes Kärnten (AB 256/1991; Schreiben des Steuerberaters des Bw. vom 3. August 1988; AV des C vom Amt der Kärntner Landesregierung).

Am 3. August 1988 ersuchte der Vertreter des Bw. nach einem Gespräch mit dem zuständigen Landesrat A die Kärntner Landesregierung, vertreten durch diesen Landesrat schriftlich um Gewährung eines zinslosen Darlehens oder um Vereinbarung einer stillen Beteiligung am Betrieb des Bw.

1.1) Besprechung vom 4. August 1988:

Am 4. August 1988 fanden sich Landesrat A und Dr. B als Vertreter der Kärntner Landesregierung, der Bürgermeister als Vertreter der Gemeinde G, der Vertreter des Bw. und der Bw. zu einem Gespräch ein.

Dabei wurde Folgendes mündlich vereinbart:

Landesrat A erklärte im Namen der Kärntner Landesregierung, dass die Landesregierung der Gemeinde G S 2 Mio in vier Raten von jährlich S 500.000.- in den Jahren 1988 – 1991 überweisen werde. Diese Geldmittel würden der Zweckbindung unterliegen, dass sie für das Museum des Bw. verwendet werden müssten.

Es wurde in diesem Gespräch ferner die Erklärung abgegeben, dass

diese "Bedarfszuweisung" in Form einer Beteiligung der Gemeinde gewährt werden werde. Damit wurde sinngemäß zum Ausdruck gebracht, es könne erwartet werden, die Gemeinde werde sich in Höhe von S 2 Mio am Betrieb des Bw. beteiligen. Diese Erklärung über die Be-

teilung der Gemeinde wurde entweder vom Landesrat mit Wissen und Billigung des gleichzeitig anwesenden Bürgermeisters von G oder vom Bürgermeister von G selbst abgegeben. Es ist aber nicht feststellbar, von welcher der beiden genannten Personen diese Erklärung stammt (Auszug aus der Niederschrift über die Sitzung des Stadtrates von G vom 4. Oktober 1988; Niederschrift über die Sitzung des Stadtrates und Finanzausschusses von G vom 23. November 1988; Aktenvermerk des Vertreters des Bw. vom 4. 8. 1988;).

Es kann nicht festgestellt werden, ob bei diesem Gespräch auch über die Höhe einer Gewinnbeteiligung der Gemeinde verhandelt worden ist. Es kann nicht festgestellt werden, dass sich der Bw. und die Gemeinde, vertreten durch den Bürgermeister, bei diesem Gespräch auf eine Gewinnbeteiligung der Gemeinde am Betrieb des Bw. in bestimmter Höhe geeinigt haben (AV des Vertreters des Bw. vom 4.8.1988, Aussage des Bürgermeisters von G vom 9.4.2003).

Der Bw. und sein steuerlicher Vertreter waren jedenfalls von Anfang an der Ansicht, dass zusätzlich zum bisher festgestellten Inhalt dieses Gespräches die erwähnte Beteiligung als stille Beteiligung bezeichnet worden ist und dass sich der Bw. bei diesem Gespräch auch zu einer Gewinnbeteiligung zu Gunsten der Gemeinde verpflichtet habe. Diese Gewinnbeteiligung betrug nach Ansicht des Bw. und seines Vertreters 2% des Jahresgewinnes des Bw. aus seinem Museum vor Investitionsbegünstigungen, max. 5% des Einlagenstandes am Beginn eines Kalenderjahres (Aktenvermerk des Vertreters des Bw. vom 4. 8. 1988).

Der Bürgermeister als Vertreter der Gemeinde war von Anfang an gegen eine Gewinnbeteiligung, er artikuliert dies jedoch erstmals in seinem Schreiben vom 14. 3. 2002 an den Vertreter des Bw. (Aussage des Bürgermeisters vom 9. April 2003; AV über ein Telefonat mit Herrn Sumper vom 2. Mai 2003).

1.2.) Am 23. November 1988 wurde vom Stadtrat der Gemeinde G erörtert, ob die Zahlungen der Gemeinde an den Bw. als stille Beteiligung oder als andere Form der Beteiligung gezahlt werden sollten. Der Stadtrat war der Auffassung, dass diese Frage mit dem Vertreter der Landesregierung Dr. B am 28. November anlässlich des Besuches Dr. B in der Gemeinde erörtert werden sollte (Niederschrift über die Sitzung des Stadtrates und Finanzausschusses der Gemeinde G vom 23. November 1988).

1.3) In seinem Schreiben vom 24. November 1988 an die Gemeinde G erklärte der Steuerberater des Bw., der von der Landesregierung der Gemeinde in Aussicht gestellte Betrag möge als stille Einlage der Stadtgemeinde G an das Museum des Bw. weitergegeben werden.

1.4.) Am 28. November 1988 besuchte HR Dr. B als Vertreter der Kärntner Landesregierung die Gemeinde G. Mit dem Schreiben des Steuerberaters des Bw. konfrontiert, erklärte er

damals, er hege keine Bedenken gegen die Weitergabe des Gemeindebeitrages als stille Einlage (Protokoll über die Sitzung des Gemeinderates von G vom 29. November 1988; Niederschrift über die Sitzung des Stadtrates und Finanzausschusses der Gemeinde G vom 23. November 1988).

1.5) Der Gemeinderat von G fasste am 29. November 1988 den Beschluss, den vom Land Kärnten als Bedarfszuweisung zugewiesenen Betrag von 2 Mio S als stille Einlage an das Museum des Bw. in G weiterzugeben. Dieser Beschluss sah vor, diesen Betrag in vier jährlichen Raten von je S 500.000.- für die Jahre 1988 – 1991 an den Inhaber des Museums, den Bw., weiterzugeben (Protokoll über die Sitzung des Gemeinderates von G vom 29. November 1988).

1.6.) Die erste Rate der Bedarfszuweisungen der Landesregierung an die Gemeinde G langte in Höhe von S 500.000.- spätestens am 20. Dezember 1988 bei der Gemeinde ein (Schreiben des Steuerberaters Sumper vom 20. Dezember 1988 an die Gemeinde G).

Spätestens am 20. Dezember 1988 wurde der Vertreter des Bw. vom Bürgermeister oder in dessen Auftrag von einem anderen Organ der Gemeinde informiert, dass die erste Rate von S 500.000 von der Landesregierung an die Gemeinde bereits überwiesen worden sei und dass die Gemeinde die Zahlungen an den Bw. als stille Einlage weitergeben werde (vgl. Schreiben des Vertreters des Bw. vom 20. Dezember 1988). Der Bw. ging spätestens am 20. 12. 1988 davon aus, dass sich die Gemeinde am Betrieb des Bw. als stiller Gesellschafter beteiligt hat. Der Bürgermeister von G hatte jedoch von Anfang an die Absicht, vom Bw. keine Gewinnbeteiligung zu fordern. Der Bürgermeister hatte ferner von Anfang an die Absicht, die Zahlungen an den Bw. von diesem nicht mehr zurückzufordern. Diese Absichten teilte er dem Bw. jedoch erstmals in seinem Schreiben vom 14. März 2002 mit.

Auf Grund dieser Information betreffend die stille Einlage ersuchte der Steuerberater des Bw. am 20. Dezember 1988 die Gemeinde G schriftlich, den von der Landesregierung überwiesenen Betrag von S 500.000.- an den Bw. zu überweisen. Herr Sumper ersuchte die Gemeinde ferner, den Verwendungszweck der Überweisung mit "Einlage stille Gesellschaft laut Gesellschaftsvertrag" zu bezeichnen.

Am 23. Dezember 1988 überwies die Gemeinde G diesen Betrag an den Bw. mit dem vom Vertreter des Bw. gewünschten Verwendungszweck. Sofort nach Einlangen dieses Betrages auf seinem Konto konnte der Bw. darüber frei verfügen (Überweisungsbeleg vom 23. Dezember 1988).

1.7.) Der Bw. und sein steuerlicher Vertreter verstanden spätestens am 20. Dezember 1988 die Zusagen des Vertreters der Gemeinde oder des Landesrates A in der Zeit zwischen August 1988 – Dezember 1988 wie folgt:

Die Gemeinde beteiligte sich mit S 2 Mio S, zahlbar während der Jahre 1988 – 1991 in 4 jährlichen Teilbeträgen am Betrieb des Bw. als stille Gesellschafterin unter der Voraussetzung, dass das Land Kärnten seinen Zahlungsverprechen an die Gemeinde nachkomme. Sie schlossen aus dem Begriff "Beteiligung", dass die Gemeinde auf Grund ihrer Zahlungen an den Gewinnen des Bw. jedenfalls einen Anteil erhalten müsse. Für den Fall der Beendigung der Beteiligung gingen der Bw. und sein Vertreter von Anfang an davon aus, dass die Gemeinde einen Anteil aus dem Betriebsvermögen des Bw. erhalten müsse. Auf Grund ihrer Erinnerung an das Gespräch vom 4. August 1988, welches vom Vertreter des Bw. mit Aktenvermerk vom selben Tag festgehalten worden war, gingen der Bw. und sein Vertreter ferner davon aus, dass ein Gewinnanteil der Gemeinde von 2% der Jahresgewinne des Bw. (vor Investitionsbegünstigungen, höchstens aber 5 % des Standes der Einlagen der Gemeinde am Beginn eines Kalenderjahres) vereinbart worden sei. Deshalb bilanzierte der Vertreter des Bw. mit Einverständnis seines Mandanten in den Jahresabschlüssen 1988 – 2000 die Zahlungen der Gemeinde an den Bw. als Passiven. Deshalb buchte der Vertreter des Bw. mit Billigung seines Mandanten zunächst für die Jahre 1989 und 1990 Gewinnanteile der Gemeinde, die den Gewinn des Bw. minderten und als Verbindlichkeiten passiviert wurden. Diese passivierten Gewinnanteile für 1989 und 1990 wurden in den Bilanzen 1989 – 2000 angesetzt (Schreiben des Vertreters des Bw. vom 20. 12. 1988, Aktenvermerk des Vertreters des Bw. vom 4. 8. 1988, Protokoll über die Sitzung des Gemeinderates von G vom 29. November 1988; Auszug aus der Niederschrift über die Sitzung des Stadtrates von G vom 4. Oktober 1988; Niederschrift über die Sitzung des Stadtrates und Finanzausschusses von G vom 23. November 1988; Überweisungsbeleg vom 23. Dezember 1988; Aktenvermerke über Telefonate mit dem Vertreter des Bw. am 2. und am 9. Mai 2003; Schreiben des Vertreters des Bw. vom 24. 11. 1988 an die Gemeinde).

1.8) Am 9. Jänner 1990 überwies die Gemeinde G weitere S 500.000.- an den Bw. Der Überweisungsbeleg trug den Verwendungszweck "Bedarfszuweisung für Museum für das Jahr 1989". Eine Bedarfszuweisung ist eine nicht rückzahlbare Zuwendung. Am 2. August 1990 überwies die Gemeinde G wieder S 500.000 an den Bw. Wieder mit dem Verwendungszweck "Bedarfszuweisung Museum", diesmal für 1990. Für das Jahr 1991 erhielt der Bw. schließlich letztmalig nochmals S 500.000.- , wiederum mit der selben Zweckwidmung wie für die Jahre 1989 und 1990. Der Bw. konnte über alle diese Geldbeträge nach deren Überweisung auf sein

Bankkonto frei verfügen. (Überweisungsbelege vom 9. Jänner und 2. August 1990; Überweisungsbeleg vom 31. Juli 1991; Bilanz des Bw. 1991, Passiva, Einlagekonto 3260 stiller Gesellschafter; Aktenvermerk über eine Besprechung mit Herrn D vom Amt der Kärntner Landesregierung am 19. 5. 2003).

Kein Vertreter der Gemeinde hat sich seit dem Jahr 1988 bis zum Ablauf des Jahres 2000 jemals über Gewinnansprüche der Gemeinde beim Bw. oder seinem Vertreter erkundigt.

1.9.) Die Buchhaltung samt Bilanzierung für den Bw. wurde in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters Herbert Sumper erledigt.

1.10.) Bilanz 1988

Steuerberater Sumper veranlasste mit Wissen des Bw., dass in der Bilanz des Bw. 1988 (beim Finanzamt überreicht am 9. November 1990) folgende Position unter den Verbindlichkeiten aufschien: "Konto 3260 Einlagekonto stiller Gesellschafter 500.000. -".

1.11.) Bilanz 1989 (überreicht beim Finanzamt am 8. März 1991)

Im Jahr 1989 erhielt der Bw. keine weitere Zahlung von der Gemeinde. Steuerberater Sumper veranlasste, in die Bilanz des Bw. bei den Verbindlichkeiten folgende Positionen aufzunehmen: Konto 3260 Einlagekonto stiller Gesellschafter S 500.000. -. Konto 3261 Verrechnung Gewinnanteile stiller Gesellschafter 3261 S 25.000. -. Diese Gewinnanteile berechnete der steuerliche Vertreter des Bw. wie folgt: Einlagestand zum Beginn des Kalenderjahres S 500.000. -, davon 5 % = 25.000. -.

Der steuerliche Vertreter des Bw. gab ferner Veranlassung, in der Gewinn- und Verlustrechnung des Bw. folgenden Aufwand anzusetzen: Konto 7081 Gewinnanteil stiller Gesellschafter S 25.000. -.

1.12.) Bilanz 1990 (überreicht beim Finanzamt am 6. November 1991)

Im Jänner und August 1990 erhielt der Bw. von der Gemeinde je S 500.000. - für die Jahre 1989 (Jänner) und 1990 (August).

Der Steuerberater des Bw. veranlasste folgende Bilanzansätze bei den Verbindlichkeiten: Konto 3260 Einlagekonto stiller Gesellschafter S 1,500.000. -. Konto 3261 Verrechnungskonto Gewinnanteile stiller Gesellschafter S 27.346. -.

In der Gewinn- und Verlustrechnung 1990 ließ der Steuerberater einen Gewinnanteil für den stillen Gesellschafter von S 2.346. - aufwandswirksam ansetzen. Dieser Gewinnanteil wurde vom Steuerberater des Bw. wie folgt errechnet:

Gewinn laut G+V	S 291.289,45
- Investitionsbegünstigungen	– S 176.350.-
+ Gewinnanteil	+ S 2.346.-
Summe	S 117.285,45
davon 2%	S 2.346.-

1.13.) Im März 1993 (Zeitpunkt der Überreichung der Bilanz 1991 beim Finanzamt) machten sich der Bw. und sein steuerlicher Vertreter Gedanken darüber, dass zwar ihrer Ansicht nach im Jahr 1988 eine Gewinnbeteiligung mit der Gemeinde vereinbart worden war, dass jedoch die Gemeinde G seit über vier Jahren (1989 – 1993) keine Gewinnanteile gefordert hatte. Der Bw. und sein Vertreter konnten sich dieses Verhalten der Gemeinde zwar nicht erklären, sahen aber keinen Grund, die Gemeinde auf diese unklare Situation aufmerksam zu machen, da diese zurückhaltende Vorgangsweise der Gemeinde günstig für den Bw. war. Der Bw. bemerkte in diesem Zusammenhang zu seinem Vertreter, "Hintragen" werde er der Gemeinde das Geld nicht. Ab der Bilanz 1991 (eingereicht beim Finanzamt im März 1993) ließ der steuerliche Vertreter des Bw. auf dessen Weisung hin keine zusätzlichen Gewinnanteile mehr zu Gunsten der Gemeinde G buchen. Die alten Gewinnanteile für die Jahre 1989 und 1990 ließ der Vertreter des Bw. jedoch Jahr für Jahr bei den Verbindlichkeiten ansetzen. Der Bw. vertrat die Auffassung, dass weitere Buchungen zusätzlicher Gewinnanteile unterbleiben sollten, weil die Gemeinde seit über vier Jahren nicht auf die Idee gekommen sei, Gewinnanteile vom Bw. einzufordern. Allerdings hielten es der Bw. und sein steuerlicher Vertreter für möglich, dass die Gemeinde zu einem späteren Zeitpunkt die Gewinnbeteiligung nachfordern könnte. Deshalb nahm der steuerliche Vertreter des Bw. im Einvernehmen mit diesem davon Abstand, die alten Gewinnanteile der Gemeinde für 1989 und 1990 gewinnerhöhend aufzulösen (AV über ein Telefonat mit Herrn Steuerberater Sumper vom 9. Mai 2003; AV des Herbert Sumper vom 4. August 1988; Aussage des Steuerberaters Sumper vom 9. April 2003).

Die Bilanzen 1991 –1997 enthielten somit folgende Ansätze: 3260 Einlagekonto stiller Gesellschafter 2.000.000.-; 3261 Verrechnung Gewinnanteile stiller Gesellschafter S 27.346.- **-1.14.)**
Bilanz 1998:

Auf Veranlassung des Steuerberaters wurden im Einvernehmen mit dem Bw. folgende Buchungen vorgenommen:

Passiva – atypisch stille Einlagen:

9700 Einlage stiller Gesellschafter 2,000.000. -

9740 Verrechnung Gewinnanteile stiller Gesellschafter S 27.346.-.

1.15) Bilanz 1999, 2000:

Auf Veranlassung des Steuerberaters und im Einvernehmen mit dem Bw. wurden dieselben Ansätze betreffend die damals noch behauptete stille Gesellschaft vorgenommen. Allerdings wurden diese Ansätze als sonstige Verbindlichkeiten bezeichnet. Dies erfolgte zuletzt bei Einreichen der Bilanz 2000 am 22. Oktober 2001.

1.16.) Bilanzbesprechungen 1988 – 2000. Der steuerliche Vertreter hielt mit dem Bw. vor jeder Einreichung einer Bilanz beim Finanzamt eine Bilanzbesprechung ab. Dabei erwähnte er auch die Ansätze betreffend die von ihm für gegeben erachtete stille Gesellschaft. Diesen Ansätzen widersprach der Bw. nie. Allerdings forderte der Bw. seinen steuerlichen Vertreter bei der Bilanz 1991 auf, keine neuen Gewinnanteile der Gemeinde mehr aufwandswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu buchen (s.o.) (AV über ein Telefonat mit Herrn Steuerberater Sumper vom 2. Mai 2003).

1.17.) Spätestens seit 20. Dezember 1988 bis zum Erhalt des Schreibens des Bürgermeisters von G vom 14. März 2002 waren der Bw. und sein steuerlicher Vertreter der Ansicht, dass mit der Gemeinde im Jahr 1988 eine stille Gesellschaft und eine Gewinnbeteiligung vereinbart worden war und dass die von der Gemeinde an den Bw. geleisteten Zahlungen in Höhe von 2 Mio S bei Beendigung der Beteiligung zurückzuzahlen sein würden (AV über ein Telefonat mit Herrn Sumper vom 9 Mai 2003, Bilanzen 1988 – 2000, AV des Steuerberaters Sumper vom 4. August 1988, Schreiben des Steuerberaters Sumper an die Gemeinde G vom 24. 11. 1988).

1.18.) Am 31. 12. 2000 gab der Bw. seinen Betrieb auf. Er verkaufte seine Ausstellungsstücke einer GmbH, an der er zu 50% beteiligt war (P – GmbH). Das Gebäude überführte der Bw. ins Privatvermögen. Die P – GmbH führte das Museum ab 1. Jänner 2001 weiter. Der Bw. vermietete das Gebäude, in dem das Museum untergebracht war, seit 1.1.2001 an die P – GmbH.

Die vom Bw. im Jahresabschluss angesetzten Passiven im Zusammenhang mit der vom Bw. angenommenen stillen Gesellschaft wurden von der P – GmbH nicht übernommen. Der Bw. wies diese Passiven bei der Darstellung des Betriebsaufgabegewinnes nicht aus. Der Vertreter des Bw. und der Bw. gingen ab Ablauf des 31. 12. 2000 vom Weiterbestehen der stillen Gesellschaft aus. Der Bw. überreichte seine Bilanz für das Jahr 2000 am 22. Oktober 2001 dem Finanzamt.

1.19.) Die Gemeinde ist ferner im Außenverhältnis gegenüber den Kunden des Bw. nie in Erscheinung getreten. Sie war in den Betrieb des Bw. in keiner Weise involviert (Aussagen des Bw. vom 8.4.2003 und des Bürgermeisters vom 9. 4. 2003).

1.20.) In seinem Schreiben vom 14. März 2002 an den Vertreter des Bw. erklärte der Bürgermeister, "dass...an eine Rückforderung des Betrages von S 2 Mio sowie etwaiger Zinsen nicht gedacht war und ist."

1.21.) Seit Erhalt dieses Schreibens im März 2002 gehen der Bw. und sein steuerlicher Vertreter davon aus, dass nie eine stille Gesellschaft zwischen dem Bw. und der Stadtgemeinde bestanden habe. Bis zum Erhalt dieses Schreibens waren sie vom Bestehen einer stillen Gesellschaft ausgegangen (Aussagen des steuerlichen Vertreters vom 2.5. und 9.5.2003).

2.) Beweiswürdigung:

Die genannten Feststellungen ergeben sich aus den Klammerziten.

3.) rechtliche Beurteilung:

Unter einer stillen Gesellschaft versteht man eine entgeltliche Nutzungsüberlassung von Kapital und jedenfalls keine endgültige Zuwendung von Kapital ohne Rückforderungsanspruch (VwGH vom 20.12.1994, 89/14/0214).

Eine stille Gesellschaft lag bis zum Ablauf des 31. 12. 2000 vor, wenn

- die Gemeinde mit dem Bw. die Vereinbarung geschlossen hat, sich am Handelsgewerbe des Bw. als stiller Gesellschafter mit einer Vermögenseinlage zu beteiligen (§ 178 Abs 1 HGB, § 335 HGB aF);
- die Vermögenseinlage der Gemeinde ins Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes übergegangen ist (§ 178 Abs 1 HGB, § 335 HGB a F);
- eine Gewinnbeteiligung der Gemeinde an den Betriebsergebnissen des Bw. von der Gemeinde und dem Bw. zumindest nicht einvernehmlich ausgeschlossen worden ist (§ 181 Abs 2 HGB; vgl. Jud, Beteiligung eines stillen Gesellschafters, ÖZW 1985, 97);
- die Gemeinde in der Zeit ihrer Beteiligung am Betrieb des Bw. im Außenverhältnis nicht in Erscheinung getreten ist (Neuner, stille Gesellschaft im Abgabenrecht, 4. Auflage, TZ A 2,3,18,19);
- der Anspruch der Gemeinde auf Rückzahlung ihrer Einlagen bei Beendigung der Beteiligung nicht zwischen dem Bw. und der Gemeinde einvernehmlich ausgeschlossen worden

ist. Dieses Erfordernis folgt aus dem Wesen der stillen Gesellschaft, das in der Nutzungsüberlassung von Kapital besteht (VwGH vom 20.12.1994, 89/14/0214).

Der Bw. und die Gemeinde waren sich vor der ersten Zahlung der Gemeinde an den Bw. darüber einig, dass die Zahlungen von insgesamt S 2 Mio als Einlagen in eine stille Gesellschaft, die zwischen dem Bw. und der Gemeinde gebildet worden war, anzusehen waren. Die Gemeinde hat sich daher als stille Gesellschafterin am Betrieb des Bw. mit Vermögenseinlagen beteiligt. Der Betrieb des Bw. war bis Ablauf des 31. 12. 2000 ein Handelsgewerbe, weil er auch der Anschaffung und Weiterveräußerung von beweglichen Sachen gedient hat (§ 1 Abs 2 Z 1 HGB). Alle Zahlungen der Stadtgemeinde G wurden auf das Konto des Bw. überwiesen, standen seit Überweisung dem Bw. zu seiner freien Verfügung und sind daher ins Vermögen des Bw. übergegangen (§ 178 Abs 1 HGB, § 335 HGB a F).

Der Bw. und die Gemeinde haben bis zum 13. März 2002 nie vereinbart, dass eine Gewinnbeteiligung der Gemeinde an den Betriebsergebnissen des Bw. ausgeschlossen werden sollte. Der Bürgermeister war zwar von Anfang an gegen eine Gewinnbeteiligung des Bw., artikulierte diese Abneigung jedoch erstmals durch sein Schreiben vom **14. März 2002** gegenüber dem Bw.

Die Bedeutung einer Willenserklärung richtet sich danach, wie sie unter Berücksichtigung aller Umstände objektiv verstanden werden musste (Koziol – Welser, Bürgerliches Recht, 8. Auflage, 86). Der Bw. hat am 4.8.1988 beim Gespräch in Gegenwart des Bürgermeisters erfahren, dass sich die Gemeinde am Betrieb des Bw. beteiligen werde. Spätestens am 20. Dezember 1988 wurde dem Bw. von der Gemeinde mitgeteilt, dass die Zahlungen als stille Einlage anzusehen seien. Alle diese Mitteilungen sind der Gemeinde zuzurechnen, weil sie mit Billigung des Bürgermeisters oder durch den Bürgermeister selbst erfolgt sind.

Wer sich am Betrieb eines anderen beteiligt, erwirbt Anteile an diesem Betrieb und daher einen Gewinnanspruch. Diese Zusammenhänge sind allgemein bekannt. Ohne die grundsätzliche Chance, Gewinne zu erzielen, würde sich niemand am Betrieb eines anderen beteiligen. Der Bw. konnte daher die Zusicherung, die Gemeinde wolle sich durch die Zahlungen an seinem Betrieb beteiligen, nur so verstehen, dass die Gemeinde für ihre Zahlungen Gewinnanteile erwerben wollte. Die subjektive gegenteilige Absicht des Bürgermeisters, von der der Bw. bis einschließlich 13. 3. 2002 keine Kenntnis hatte, ist in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung.

Wer sich am Betrieb eines anderen beteiligt, erwirbt auch einen Anspruch auf Erhalt seines Anteiles, wenn er sich entschließen sollte, dieses Beteiligungsverhältnis wieder zu beenden.

Auch dieser Zusammenhang ist allgemein bekannt. Auch ohne diese Chance auf Erhalt eines Auseinandersetzungsguthabens für den Fall der Beendigung seiner Beteiligung würde sich niemand am Betrieb eines anderen beteiligen. Der Bw. musste daher die Zusicherung, die Gemeinde wolle sich an seinem Betrieb beteiligen, auch so verstehen, dass die Gemeinde für den Fall der Beendigung der Beteiligung die Auszahlung ihres Anteiles (= Auseinandersetzungsguthaben) erwartete.

Zudem hat der Bw. mit der Gemeinde bis zum Erhalt des Schreibens des Bürgermeisters vom 14. 3. 2002 nie vereinbart, dass der Gemeinde für den Fall des Erlöschens der Beteiligung kein Anspruch auf Auszahlung ihres Auseinandersetzungsguthaben zustehe.

Die Gemeinde ist ferner im Außenverhältnis gegenüber den Kunden des Bw. nie in Erscheinung getreten. Sie war in den Betrieb des Bw. in keiner Weise involviert.

Aus diesen Gründen ist spätestens im Dezember 1988 zwischen dem Bw. und der Gemeinde eine stille Gesellschaft vereinbart worden.

Allerdings hat die Gemeinde ab Jänner 1990 ihre Zahlungen auf den Überweisungsaufträgen nicht mehr als Einlage in eine stille Gesellschaft, sondern als Bedarfszuweisungen (= nicht rückzahlbare Subventionen) bezeichnet. In Verbindung mit dem Umstand, dass sich die Gemeinde in den Jahren 1988 und 1989 und auch später nie für Gewinnanteile interessiert hat, musste der Bw. seine Verpflichtungen aus dem Titel einer stillen Gesellschaft für immer zweifelhafter halten.

Am 2. August 1990 hat der Bw. die zweite Überweisung erhalten, die von der Gemeinde nicht mehr als Einlage in eine stille Gesellschaft, sondern als Bedarfszuweisung bezeichnet worden ist. Zudem hat die Gemeinde bis 2. August 1990 für das Jahr 1989 keine Gewinnbeteiligung begehrt. Spätestens zu diesem Zeitpunkt musste daher dem Bw. die von ihm angenommene Gewinnbeteiligungsverpflichtung und die von ihm angenommene Rückzahlungsverpflichtung für den Fall der Beendigung der Beteiligung gegenüber der Gemeinde als ungewiss erscheinen. Dennoch war der Bw. verpflichtet, diese ungewissen Passiven so lange in der Bilanz anzusetzen, bis endgültig geklärt war, ob die Gemeinde darauf verzichtet hat oder nicht. Dies umso mehr, als der Bw. regelmäßig für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen gebildet hat (Bilanzen 1988 – 2000). Diese ungewissen Passiven betreffend die Gewinnansprüche der Gemeinde und die Rückzahlungspflicht gegenüber der Gemeinde aus dem Titel der stillen Gesellschaft für den Fall der Beendigung der Beteiligung wurden daher vom Bw. zu Recht bis zur Bilanz für 1999 bei den Passiven erfasst.

Am 31. 12. 2000 hat der Bw. infolge seiner Betriebsaufgabe sein Handelsgewerbe beendet. Ohne Handelsgewerbe des Bw. konnte sich kraft Gesetzes kein stiller Gesellschafter an seinem Vermögen beteiligen (§ 178 Abs 1 HGB). Die Betriebsaufgabe führte daher zum Erlöschen der stillen Gesellschaft per 31. 12. 2000 (vgl. Stern, ÖJZ 1997, 87). Seit Ablauf des 31. 12. 2000 hatte somit die Gemeinde einen Anspruch auf Rückzahlung ihrer Einlage von S 2 Mio, und seit 31. 12. 1988 einen Anspruch auf Auszahlung der immer noch nicht beglichenen Gewinnbeteiligungen. Zu Recht hat der Bw. daher diese Beträge in der Bilanz des Jahres 2000 bei den Passiven erfasst. Da allerdings der Anspruch der Gemeinde auf Zahlung dieser Beträge bereits entstanden war, hätte der Bw. diese Beträge in der Kontenklasse 3 und nicht in der Kontenklasse 9 als Verbindlichkeiten buchen müssen.

Da diese Verbindlichkeiten vom Käufer der Wirtschaftsgüter des Bw., der P – GmbH, nicht übernommen worden sind, wurden diese Verbindlichkeiten zu Recht nicht in den Betriebsaufgabegewinn aufgenommen (im Ergebnis ähnlich Quantschnigg – Schuch – Einkommensteuerhandbuch, § 24, Tz 113 – zum Unterschied von der Darstellung bei Quantschnigg- Schuch handelt es sich allerdings bei diesen ungewissen Verbindlichkeiten so lange um betriebliche Verbindlichkeiten des Bw., bis geklärt ist, ob die Gemeinde auf die Zahlung dieser Beträge verzichtet, vgl. BStBl II 1990, 537; vgl. VwGH vom 22. 10. 1996, 95/14/0018).

Da bis zum Ablauf des Jahres 2000 die Gemeinde auf die Rückzahlung ihrer Einlagen und auf die Auszahlung ihrer Gewinnansprüche durch den Bw. nicht verzichtet hat, waren diese Beträge dem Gewinn des Jahres 2000 nicht hinzuzurechnen.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

4.) Bemessungsgrundlagen:

Einkünfte aus selbst. Arbeit	S 12.000.-
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut FA S 2,657.539 Minderung laut UFS S 2,027.346.-	S 630.193.-
Gesamtbetrag der Einkünfte	S 642.193.-
Sonderausgaben (700.000- -642.193) x (37.846 x 1/4) x 1/200.000.-	S 2.734,70.-
Kirchenbeiträge	S 1.000.-
Einkommen	S 638.458,30

Rundungszuschlag	S 41,70
	S 638.500.- (46.401,60 €)
Steuer vor Absetzbeträgen	S 211.285.-
allg. Steuerabsetzbetrag	S 1.115.-
Einkommensteuer nach Absetzbeträgen	S 210.170.-
gem. § 33 EStG 1988 32,92% von S 401.707.-	S 132.242,04
gem. § 37 Abs 1 EStG 16,46 % von S 236.793.-	S 38.976, 08
Abgabenschuld gerundet in €	S 171.218.- 12.442,90 €

Klagenfurt, 30. Juni 2002