



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Hans Werner Schögl, Dr. Gerald Alfons und KomzIR. Stefanie Toifl über die Berufung der G.K., NY, F, vertreten durch Mayer & Scholik Wirtschaftstreuhand Ges. mbH., 3340 Waidhofen, Wiener Straße 37, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten, vertreten durch ADir. Walter Schustacek, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999, nach der am 10. Mai 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Seitens der Berufungswerberin (= Bw.) wurde die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 (OZ 2 ff./1998) am 7. Dezember 1999 erstellt, welche am 31. Dezember 1999 beim Finanzamt einlangte. Sie erklärte darin Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von S 26.282,00 und Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von S 100.000,00. Als Sonderausgaben wurden Prämien für freiwillige Personenversicherungen in Höhe von S 14.380,00 geltend gemacht. Die Angabe von drei bezugsauszahlenden Stellen erwies sich als unzutreffend, weil nur ein Lohnzettel von der Fa.K. an die Abgabenbehörde gemeldet wurde. Der Erstbescheid wurde am 22. Februar 2000 (OZ 6 ff./1998) erstellt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte ergab sich dabei aus Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von S 20.682,00 (nach Abzug des Werbungskostenpauschbetrages) und den erklärten Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe von S 120.682,00. Von den erklärten

Sonderausgaben wurden S 3.595,00 abgezogen, sodass das steuerpflichtige Einkommen S 117.087,00 betrug. Die darauf entfallende Abgabenschuld errechnete sich mit S 3.344,00.

B) Mit Schreiben vom 8. März 2000 (OZ 9/1998) wurde gegen den Erstbescheid laut Abschnitt A) berufen und die Berücksichtigung der Kapitalertragsteuer für 1998 in Höhe von S 25.000,00 begehrt.

C) Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. April 2000 (OZ 12 ff./1998) wurde der Erstbescheid abgeändert (und der Berufung Folge gegeben). Durch Anrechnung der Kapitalertragsteuer ergab sich eine Gutschrift von S 25.000,00.

D) Aufgrund einer abgabenbehördlichen Prüfung [siehe Abschnitt F)] wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1998 wieder aufgenommen und der diesbezügliche Sachbescheid am 3. Oktober 2000 (OZ 16 ff/1998) erstellt. In diesem Sachbescheid werden keine Einkünfte aus Kapitalvermögen, jedoch zusätzliche Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von S 3.800 (KZ 245) ausgewiesen und die Kapitalertragsteuer laut der Berufung in Abschnitt B) nicht mehr angerechnet. Es wurde somit eine Abgabenschuld von S 21.656,00 errechnet.

E) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 wurde seitens der Bw. am 4. April 2000 erstellt und langte am 12. April 2000 beim Finanzamt ein (OZ 3 ff./1999). In dieser Einkommensteuererklärung wird eine bezugauszahlende Stelle mit Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von S 28.400,00 angegeben. Ebenso werden Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von S 50.000,00 erklärt sowie Kapitalertragsteuer in Höhe von S 12.500,00.

Die Veranlagung und damit die Erstellung des Erstbescheides für das Jahr 1999 erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung [siehe Abschnitt F)]. Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit wurden mit S 26.600,00 (KZ 245) festgesetzt, davon wurde der Pauschbetrag für Sonderausgaben von S 819,00 abgezogen, sodass sich ein zu versteuerndes Einkommen von S 23.981,00 ergab. Die Abgabenschuld bzw. –gutschrift errechnete sich mit S 0,00.

F) Die im September 2000 durchgeföhrte Betriebsprüfung wurde im **BP-Bericht** vom 2. Oktober 2000 (OZ 11 ff./1999) dargestellt. Die für dieses Verfahren relevante Prüfungsfeststellung lautet:

Tz 10: Einkünfte aus Kapitalvermögen:

Mit schriftlichem Vertrag vom 29. Juni 1998 sei mit dem Ehegatten J.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.

Im Jahr 1998 seien S 100.000,00 und im Jahr 1999 S 50.000,00 an Gewinnanteilen ausgeschüttet worden. Diese Ausschüttungen seien nach Einbehaltung der 25%igen KEST kurz vor Ablauf des jeweiligen Jahres auf das Bankkonto 207.XXX bei der Raika A. (lautend auf "J.u.G.K.") ausgezahlt worden. Eine gewisse Zeit nach diesen beiden Gewinnausschüttungen seien Einzahlungen auf das betriebliche Bankkonto geleistet worden, die 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 Ehegatten gestanden habe. Die "Einlage 2" stamme vom bereits oben angeführten Bankkonto Nr. 207.XXX, worüber sowohl die Bw. als auch ihr Ehegatte und Geschäftsinhaber verfügberechtigt 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 Sachverhaltes maßgebend (§ 21 BAO). Die 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 betraglich 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.

Die stille Gesellschaft werde daher vom Prüfer steuerlich nicht anerkannt, die als Kapitaleinkünfte zum Ansatz gebrachten Ausschüttungen würden vom Prüfer ausgeschieden, und zwar S 100.000,00 für 1998 und S 50.000,00 für 1999.

G) Mit Schreiben vom 31. Oktober 2000 (OZ 221 ff./1999) wurde seitens der Bw. gegen die (aufgrund der Betriebsprüfung) ergangenen Einkommensteuerbescheide für 1998 und 1999, jeweils vom 3. Oktober 2000, **Berufung** erhoben und begründend ausgeführt:

Die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung der echten stillen Gesellschaft zwischen der Bw. und ihrem Gatten.

Die 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 Bw. müsse daher seit Vertragsbeginn zu jeder Zeit bereit sein, aus dem Vertrag in Anspruch genommen zu werden. Dies auch durch Gläubiger des Geschäftsinhabers, solange die Einlage nicht vollständig einbezahlt sei. Ihre Haftung sei daher von Anfang an bis zur Höhe der Geldeinlage gegeben.

Der Geschäftsinhaber habe mit 22. Mai 1998 das ihm gegebene Kreditvertragsangebot der Raiffeisenkasse angenommen. Die Kredithöhe betrage S 550.000,00. Die Kredit gewährende Bank habe versucht, die Bürgschaft der Bw. für diesen Kreditvertrag zu erlangen. Infolge der gegebenen Information, dass die 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 Geschäftsinhaber 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 Dispositionsbänder des Einzelunternehmens sei trotz dieser Kreditaufnahme nahezu unverändert erhalten geblieben. Auch bei der Kreditfälligkeit (aus welchem Grund auch immer) sei der Geschäftsinhaber alleine aus dem stillen Vertrag heraus jederzeit in der Lage, den Kredit abzudecken. Diese Zuführung von Kapital verstärke wesentlich die Finanzierungskraft des Geschäftsinhabers. Dieser Vermögenswert "Haftungseinlage" sei von Vertragsanfang dem Einzelunternehmen zugeführt und bereits bei der Kreditaufnahme zum Vorteil des Einzelunternehmens eingesetzt worden. Sowie die vertragliche Verpflichtung eine Verbindlichkeit der Bw. darstelle, stelle diese vertraglich bedingte Einlage eine Forderung des Einzelunternehmens dar. Einzahlungen und Gewinnverrechnungen wirkten bei der 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 (=Bw.) bestehe aufgrund des Vertrages.

Des Weiteren sei unbestritten (wie auch aus dem Einkommensteuerakt der Bw. ersichtlich sei), dass sie über eigenes Einkommen verfüge. Außerdem sei sie Hälfteeigentümerin der Liegenschaft H, N.. Daher sei es nicht außergewöhnlich, dass die Bw. am gemeinsamen Privatkonto verfügberechtigt 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 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 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 Geschäftsinhaber im Rahmen der legalen Möglichkeiten und iVm §19 EStG den Gewinnanspruch für 1998 und 1999 jeweils gewinnmindernd akontiert habe, könne nicht der Bw. als nicht vertragskonforme Haltung angelastet werden. Denn die 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 Geschäftsinhaber 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 Geschäftsinhaber 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 liegen. Die Fremdüblichkeit sei zudem dadurch gegeben, dass sich die durchschnittliche Rendite des Kapitalanteiles deutlich im Rahmen des von Neuner angegebenen Intervall 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.

H) 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 Anerkennung des Vertragsverhältnisses zwischen den Ehegatten K..

Entscheidend für die getroffene Feststellung der Betriebsprüfung sei die vertragswidrige Auszahlung der Gewinnanteile an die Bw. 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. Gewinnausschüttungenstellten 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 Geschäftsinhaber 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 Geschäftsinhaber wesentliche Mehrkosten eingehandelt: Zinsaufwand und Gewinnanteile anstatt nur Gewinnanteile. Die ursprünglich von der Bank verlangte Bürgschaft der Bw. 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 Geschäftsinhaber hätte sich mit der eingezahlten Einlage ebenso ergeben. Eine Erklärung für dieses völlig unverständliche Verhalten des Geschäftsinhabers finde sich in der Berufung ebenfalls nicht. Der einzige 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.

I) Mit Schreiben vom 29. Dezember 2000 (OZ 58 f./1999) wurde seitens der 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 Geschäftsinhaber ab dem Tag der Vertragsunterzeichnung darstelle. Auch die Raiffeisenkasse habe eine von der 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 Geschäftsinhabers an den stillen Gesellschafter, sondern um eine vertragskonforme Einzahlung der Bw. im Anschluss an die Auszahlung, zur Auffüllung der noch ausstehenden Einlage. Die Bw. habe – wie in der Aufstellung, die an den Prüfer übergeben worden sei, ersichtlich – insgesamt bereits mehr als die an sie ausbezahlten Gewinnakonti zur Auffüllung der ausstehenden Einlage zur Einzahlung gebracht und fülle darüber hinaus laufend ihre ausstehende Einlage auf.

Da die 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 Streitigstellen 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 (wohl gemeint: Stellungnahme) 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.

J) 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).

K) 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 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 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 (damaligen) Ehegatten der Bw. zugelassenen Pkw.

Der steuerliche Vertreter hielt dem "Vorwurf", die Bw. hätte die Einlage nicht finanzieren können, entgegen, dass die Bw. 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 sei, 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. Ebenso wenig würde er vor der Kapitalzufuhr Gewinnauszahlungen vornehmen.

Der steuerliche Vertreter entgegnete, dass der (damalige) Ehegatte der Bw. eine Zwischenfinanzierung vorgenommen habe. Auch Zwischenfinanzierungen seien fremdüblich, er verweise z. B. auf die Wohnbauförderung. Der Ehegatte 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 damit im Zusammenhang stehend die erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von S 100.000,00 (1998) und S 50.000,00 (1999).

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Der Gesellschaftsvertrag vom 29. Juni 1998 wurde dem Finanzamt zum Verwaltungsakt des damaligen Ehegatten und Geschäftsinhabers (im Folgenden: HerrK.) mit Schreiben vom 30. Juni 1998 vorgelegt.

- Punkt II. dieses Vertrages lautet: der stille Gesellschafter bringt eine Geldeinlage von S 500.000,00 in das Unternehmen des Ehegatten 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 HerrK. den Jahresabschluss (für das Einzelunternehmen) ordnungsgemäß 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) In den Einkommensteuererklärungen für 1998 und 1999 wurden jeweils Einkünfte aus Kapitalvermögen (KZ 367) in Höhe von S 100.000,00 und S 50.000,00 erklärt.

II) einkommensteuerliche Würdigung:

§ 27 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung bestimmt, dass Einkünfte, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen sind.

Die Ziffer 2 dieser Gesetzesstelle nennt dabei Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind. Verlustanteile aus solchen Beteiligungen sind nicht zu berücksichtigen.

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 der Bw. zuzustehen, 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 der 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). 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 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). Die Bw. hat sich laut Punkt II. des Vertrages verpflichtet, S 500.000,00 auf Abruf in das Einzelunternehmen des Geschäftsinhabers (HerrK.) einzubezahlen. Dies ist in den Streitjahren nicht geschehen. Die Gegenleistung für den stillen Gesellschafter muss in einer Beteiligung am Gewinn bestehen und ist auch im Fall der Bw. vertraglich vereinbart worden, und zwar in Höhe 40% des (ordnungsgemäß festgestellten) Erfolges (Punkte VI. und VII. des Vertrages).

Im Fall der Bw. mangelt es aber an der Zuführung des vereinbarten Kapitals in das Einzelunternehmen des Geschäftsinhabers, sodass kein Anspruch auf Gewinnbeteiligung entstanden ist. Die Zuteilungen von Gewinnanteilen aufgrund von Erfahrungswerten für 1997 und Gewinnerwartungen für 1999 entsprechen nicht dem Vertragspassus, wonach der Jahresabschluss ordnungsgemäß erstellt **und** der Gewinnanteil demgemäß errechnet werden muss.

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 zu HerrK.). Aber auch aus dieser Aufstellung ist zu

ersehen, dass bei einer im Fall des HerrnK. freiwillig geführten Buchhaltung die gesamte bedungene Einlage als ausstehende Einlage hätte verbucht werden müssen. 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 von HerrnK. nicht in Einklang bringen lassen. Auch der Verkauf des auf HerrnK. zugelassen gewesenen Pkw Mercedes A 140 vermag keine Einlage der stillen Gesellschafterin zu begründen, weil dieser Pkw nicht der Bw. gehörte.

Soweit in der Berufung vom 31. Oktober 2000 argumentiert wird, dass die Bw. seit Vertragsbeginn zu jeder Zeit bereit sein müsse, durch Gläubiger des HerrnK. 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 HerrnK. das ihm unterbreitete Kreditvertragsangebot in Höhe von S 550.000,00 angenommen habe und die Kredit gebende Bank auf die Bürgschaft der Bw. 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 die Bw. Hälfteneigentümerin 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 HerrnK. ersetzen und damit den Gewinnbeteiligungsanspruch aus dem Einzelunternehmen des HerrnK. begründen könnten. Auch die von der Bw. 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) sind nicht geeignet, glaubwürdig zu machen, dass die Bw. 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 die Bw.

Schließlich wird in der Berufung selbst argumentiert, dass die Bw. laut Punkt VII. (des Vertrages) kein Recht auf Gewinnauszahlung gehabt habe. Es wird jedoch daraus gefolgert, dass die Bw. 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 der 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 dem damaligen Ehegatten ist der Gewinnanteil erst fällig, wenn der Jahresabschluss (ordnungsgemäß) erstellt **und** die Einlage vollständig einbezahlt ist. Insofern fehlt allfälligen als Akontozahlungen bezeichneten Vorauszahlungen der Rechtstitel. Diese als Gewinnakonti bezeichneten Zahlungen waren der Bw. 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 bei HerrnK. und kein Zufluss bei der Bw. 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, verkennt die Situation im Fall der 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 von HerrnK. 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 die Bw. 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 von HerrnK. mit seiner damaligen Gattin (und Bw.) 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 HerrnK. war der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zuzuordnen.

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 HerrK. einem Fremden einen Gewinnanteil von 40% einräumt, ohne dass dieser Kapital zuführt. Im gegenständlichen Fall hatte die Bw. zunächst keinerlei Kapital in die Gesellschaft eingebracht. Konsequenterweise konnte ihr daher 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 ihr 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 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.

Wenn seitens des steuerlichen Vertreters (in der mündlichen Berufungsverhandlung) behauptet wird, dass auch das Finanzamt die Fremdlichkeit (des Vertrages) 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 Nachrechnung konkreter Unterlagen vor, dass die Bw. zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits älter als 30 Jahre alt gewesen sei und dementsprechend Ersparnisse gebildet habe. Umso mehr drängt sich in diesem Zusammenhang die Frage auf, warum sie diese Ersparnisse 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 die Bw. 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 Geschäftsinhabers einverstanden war, ändert nichts an den Kriterien für die abgabenrechtliche Beurteilung dieses Vertrages.

Dass HerrK. mit dem Bankkredit eine Zwischenfinanzierung vorgenommen hat, mag zutreffen; dies ändert aber nichts an der abgabenrechtlichen Fremdunüblichkeit des Vertrages über die stille Gesellschaft. Mit dieser abgabenrechtlichen Beurteilung wird weder die Privatautonomie des Geschäftsinhabers noch die der 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 unerklärlich, dass der Geschäftsinhaber 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