

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Nikolaus Wirtschaftstreuhand KEG, Steuerberatungsgesellschaft, 1130 Wien, St. Veitgasse 15, und des Bw2, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1992 bis 1995 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 1992 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 1994 und 1995 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 188 BAO für das Jahr 1993 wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw), eine Kommanditgesellschaft, wurde am 3. März 1993 gegründet. Gesellschafter sind Mag. Dr. Wolfgang Ni als Komplementär und Dr. Rudolf G als Kommanditist. Als Prokurist ist Mag. Dr. Irmgard Ma tätig.

Anlässlich einer die Streitjahre umfassenden Betriebsprüfung (BP) wurden folgende Feststellungen getroffen:

TZ 25) Honorarnote an die Fa. Pe Pe vom 28. Juli 1994

Mit Datum 28. Juli 1994 legte die Bw an die Fa. Pe Pe eine Honorarnote über erbrachte Leistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft W-Straße. Als ermäßigtes Pauschalhonorar wurden S 80.000,00 zuzüglich S 16.000,00 (20 % Umsatzsteuer) in Rechnung gestellt.

Bei der Bw wurde die Honorarnote ursprünglich gebucht und später storniert. Es wurde weder eine korrigierte Honorarnote noch irgend ein Zahlungseingang gebucht.

Auf Vorhalt gab der Gesellschafter Dr. Ni an, dass auf diese Rechnung tatsächlich keine Zahlung erfolgte, wendete aber damals ein, dass er dafür für eine später erstellte Einkommensteuererklärung 1994 mit Honorarnote vom 15. April 1996 einen unüblich hohen Betrag von 24.000,00 S + USt verlangt habe. Im Verlaufe der Prüfung gab der dazu befragte Gesellschafter Dr. G (Kommanditist) an, dass die stornierte Rechnung vom 28. Juli 1994 vergleichsweise mit S 50.000,00 von Pe Pe bezahlt wurde. Er habe von der Existenz dieser Rechnung Kenntnis gehabt (lt. Angabe Dr. Ni hat Dr. G gefragt, wie viel er verrechnen könne) und habe sich über das weitere Schicksal dieses in Rechnung gestellten Betrages informiert. Er habe 1994 von der ehemaligen Prokuristin Renate Na erfahren, dass sich Hr. Pe über die Höhe der Rechnung aufgeregt habe. Er habe sich daher eine Kopie der Rechnung besorgt. In weiterer Folge habe er feststellen müssen, dass der Zahlungseingang in den Büchern der Bw nicht festgehalten sei. Er habe daher Hr. Pe zu dieser Rechnung befragt, welcher ihm mitgeteilt habe, dass er sich mit dieser Rechnung mit Dr. Ni auf S 50.000,00 verglichen habe. Auf seinen Wunsch hat dies Hr. Pe auf der von ihm vorgelegten Kopie bestätigt.

Auf der der BP vorgelegten Kopie der Honorarnote ist der Vermerk "Verglichen mit S 50.000,00" mit der Unterschrift des Hr. Pe angebracht.

Aus dem Vermerk des Hr. Pe ("Verglichen mit S 50.000,00"), den er laut eigener Aussage auf Bitte des Dr. G in der 2. Jahreshälfte 1996 auf einer Kopie der Honorarnote vom 28. Juli 1994 verfasste, geht nicht hervor, dass sich dieser auf eine Vereinbarung für zukünftige Bilanzen beziehen soll, wie Hr. Pe dies in der Zeugenaussage vom 7. November 1997 aussagte.

Vielmehr ist anzunehmen, dass Hr. Pe Dr. G die Begleichung der vorliegenden Honorarnote bestätigte, da er anscheinend nicht wusste, dass Dr. G nicht mehr für die Bw tätig ist (Hr. Pe sagte nämlich bei der Zeugeneinvernahme am 7. November 1997: " Weiters habe ich Dr. G bei dieser Gelegenheit in Kenntnis gesetzt, dass die Honorarnoten jeglicher Art ihrer Wirtschaftstreuhandgesellschaft nach meinem kaufmännischen Dafürhalten wesentlich zu hoch sind").

Auch war es für Dr. G uninteressant, auf welche zukünftigen Pauschalhonorare für Bilanzen sich Hr. Pe mit der Bw (Hr. Dr. Ni) geeinigt hatte, denn Dr. G prozessierte mit Dr. Ni unter anderem um einen ausstehenden Kaufpreisrest für seine an Dr. Ni verkauften Wirtschaftstreuhandkanzlei. Für Dr. G war es deshalb wichtig zu erfahren, ob die in Frage stehende Honorarnote beglichen wurde, denn dies spielte für die Höhe des ausständigen Kaufpreises nach Meinung Dr. G eine Rolle. Warum hätte sich Dr. G also von Hr. Pe die Vereinbarung für zukünftige Bilanzen bestätigen lassen sollen und ausgerechnet auf einer Honorarnote, welche nicht bezahlt worden ist und auch mit den Betrieben des Hr. Pe nichts zu tun hat.

Aufgrund der Aussagen von Dr. Ni und Hr. Pe hätte die Bw zweifach auf Honorare verzichtet, einerseits auf das Honorar laut Honorarnote vom 28. Juli 1994 und andererseits durch Verminderung des Honorars für die Bilanzen der Firmen Pe Pe und He GesmbH.

Verrechnete Honorare für Fa. Pe Pe und Fa. He GesmbH.

<u>Honorar (netto)für</u>	Pe Pe	He GesmbH
Jahresabschluss 30. April 1993	72.080,00	30.000,00
Abänderung Jahresabschl. 30. April 1993	10.000,00	8.000,00
Jahresabschluss 30. April 1994	35.000,00	15.000,00
Jahresabschluss 30. April 1995	35.000,00	15.000,00

Laut Dr. Ni und Hr. Pe wurde als Ausgleich für die Bezahlung der Honorarnote vom 28. Juli 1994 ein höheres Honorar für die Einkommensteuererklärung von Hr. Pe Pe vereinbart. Dies wurde laut Dr. Ni in der Honorarnote vom 15. April 1996 (Erstellung der Einkommensteuererklärung 1994 für Hr. Pe Pe) verrechnet. Die Honorarnote betrug S 24.000,00 netto zuzüglich 20 % Umsatzsteuer.

Laut Zeugenaussage vom 6. November 1997 und 25. November 1997 Renate Na (ehemalige Prokuristin bei Hr. Pe) hat Hr. Pe ihr gegenüber im Herbst 1994 gesprächsweise erwähnt, dass er bezüglich der Honorarnote vom 28. Juli 1994 eine Reduktion auf S 50.000,00 erwirkt hätte und nur S 50.000,00 zahlen müsse. Dies sagte Frau Na auch Dr. G.

Laut Aussage Dr. G vom 3. Dezember 1997 wurde ihm dieser Vergleich auch von Hr. Pe im 2. Halbjahr 1996 bestätigt. Auf Bitte Dr. G hat Hr. Pe dann den schriftlichen Vermerk "Verglichen mit S 50.000,00" auf die Honorarnote geschrieben.

Zu den von Dr. Ni seiner Meinung nach aufgezeigten Widersprüchen wird Folgendes ausgeführt:

Laut Aussage Dr. G vom 3. Dezember 1997 hat er Frau Na im Herbst 1994 getroffen als sie gerade ins Büro zu Herrn Pe wollte und ist dann "auf einen Kaffee" mitgegangen.

Richtig ist, dass Dr. G mit Frau Na mitgegangen ist, auf einen Kaffee. Der Kaffee wurde jedoch bei der Fa. Pe getrunken (so Dr. G auf mündlichen Vorhalt). Dass Frau Na zu diesem Zeitpunkt (1994) noch manchmal im Büro bei der Fa. Pe war wird auch von Hr. Pe nicht bestritten (siehe Zeugenaussage Pe vom 7. November 1997).

Es ist daher durchaus denkmöglich, dass Frau Na die Möglichkeit hatte, diese Rechnungskopie zu besorgen.

Tatsache jedenfalls ist, dass Dr. G eine Kopie von der besagten Honorarnote hatte und damit im Jahr 1996 zu Hr. Pe Pe ging und dieser diese Rechnungskopie mit Anmerkung und Unterschrift versehen hat.

Es kann daher aus diesen Vorgängen kein Anhaltspunkt gewonnen werden, dass Frau Na sowohl vor Gericht als auch im BP-Verfahren eine Falschaussage getätigt hätte. Was den Inhalt der Aussage von Frau Na betrifft, so hat sie nur das ausgesagt was auch ein unbefangener Beobachter gesagt hätte, wenn man ihm diese Rechnung mit diesem Vermerk kommentarlos vorgelegt hätte, nämlich, dass man sich bezüglich dieser Rechnung und der darin ausgewiesenen Leistung statt mit dem dort ausgewiesenen Rechnungsbetrag von S 96.000,00 (S 80.000,00 + USt) mit S 50.000,00 verglichen habe.

Laut Aussage von Hr. Pe Pe vom 7. November 1997 kam Dr. G in der 2. Jahreshälfte zu ihm und legte die Honorarnote vom 28. Juli 1994 vor. Von Hr. Pe Pe wurde auf dieser der Vermerk "Verglichen mit S 50.000,00" angebracht.

Ob der Vermerk "Verglichen mit S 50.000,00" von Hr. Pe stammt oder ihm dieser, wie Hr. Pe im Schreiben vom 15. Juni 1998 an die Bw ausführt, von Dr. G diktiert wurde ist nicht relevant.

Von einem ordentlichen und erfahrenen Kaufmann, wie es Hr. Pe Pe sicherlich ist, wird man annehmen können, dass er sich nicht ohne weiteres etwas diktieren lässt bzw. dass er nicht alles was ihm von jemandem diktiert wird, ohne es kritisch hinterfragt zu haben auch schreibt, und dass das was er schreibt zu dem dort bereits beschriebenen Inhalt passt.

Die BP kann auch aus dem Umstand, dass Frau Na im Jahr 1994 Dr. G von der Honorarnote vom 28. Juli 1994 erzählt hatte und ihm sogar eine Kopie der Honorarnote übergeben hatte und Dr. G sie in der 2. Jahreshälfte 1996 fragte, ob sie diese Honorarnote kenne, keinen Widerspruch erkennen.

Wie aus der Zeugenaussage von Fr. Na vom 25. November 1997 hervor geht, teilte ihr Dr. G einige Zeit später mit, dass er mit Dr. Ni prozessiere und fragte ob sie in dieser Angelegenheit vor Gericht aussagen könnte.

Nach Ansicht der BP ist es eine nicht unübliche Vorgangsweise, wenn jemand eine Person, welche er in einem Prozessverfahren als Zeugen benennen will, fragt, ob sie sich an seinerzeitige Vorgänge erinnert bzw. Unterlagen aus dieser Zeit kennt (immerhin waren schon 2 Jahre vergangen) und ob sie in dieser Angelegenheit vor Gericht aussagen könnte.

In Würdigung der Zeugenaussagen von Hr. Pe Pe und Fr. Renate Na und der Aussage des Kommanditisten der Bw Dr. G einerseits und des Vermerkes von Hr. Pe Pe auf der oben angeführten Honorarnote andererseits hat nach Ansicht der BP die Annahme, dass die oben erwähnte Honorarnote im Betrag von S 96.000,00 (incl. USt) mit S 50.000,00 (Vermerk vom Hr. Pe auf der Honorarnote: "Verglichen mit S 50.000,00") beglichen wurde (laut Aussage Dr. G), die größere Wahrscheinlichkeit für sich als die spätere Aussage des Hr. Pe und des Komplementärs und geschäftsführenden Gesellschafters der Bw Dr. Ni, dass sich der Vermerk auf eine Vereinbarung für künftige Bilanzen der Fa. Pe Pe und der Fa. He GesmbH beziehen soll.

Von der BP werden aufgrund obiger Ausführungen im Jahr 1994 S 50.000,00 brutto (incl. 20 % USt), d.s. S 41.666,67 netto hinzugerechnet.

TZ 26) Honorare kassiert von Dr. G

Vom Kommanditisten und seinerzeitigen Prokuristen Dr. G wurden im Jahr 1993 (laut vorgelegten Kassaquittungen - wurden Dr. Ni im Zuge der Akteneinsicht vorgelegt) so genannte "Sonderhonorare" für diverse Leistungen im Namen der Bw in Höhe von S 63.500,00 brutto vereinnahmt.

Es handelt sich hier um folgende Einzelhonorare (laut Schreiben Dr. Ni vom 10. Mai 1994):

Kre	10.000,00
Lac	13.000,00
Gr	7.500,00
Met	20.000,00
Kn	7.000,00
Ka	6.000,00
gesamt	63.500,00

Die Bw wurde laut Dr. G über dieses Inkasso informiert und beanspruchte auch Dr. Ni im Namen der Bw laut Schreiben vom 10. Mai 1994 diese Sonderhonorare.

Diese Sonderhonorare wurden von der Bw erst im Jahr 1994 (Verbuchung mit 31. Dezember 1994:

Verrechnungskonto Dr. G (Kto 3610) /	Erlöse sonstiges (Kto 8040)
	/ Zahllast USt (Kto 3540)

erfasst und nicht schon richtigerweise im Jahr 1993.

Die Erklärungen 1993 und 1994 wurden am 22. September 1995 eingebracht.

Im Schreiben vom 2. Juni 1998 behauptet die Bw vertreten durch ihren geschäftsführenden Gesellschafter Dr. Ni, erstmals im August 1994 anlässlich der Zustellung einer Klage vom Inkasso der oben angeführten Honorare erfahren zu haben. Weiters wird behauptet, dass der Gesellschaft bis heute nicht bekannt ist, von welchen Klienten für welche Leistung und zu welchem Zeitpunkt Dr. G diese Honorare kassiert hat.

Im oben erwähnten Schreiben vom 10. Mai 1994 bezeichnet Dr. Ni die vereinnahmten Honorare als "Sonderhonorare" für Abschlüsse 1992 und fordert die Bezahlung bis spätestens 20. Mai 1994 bei sonstiger Anrufung der Kammergerechtigkeit.

Für die BP ergibt sich ein Widerspruch, wenn einerseits behauptet wird von den vereinnahmten Honoraren erst im August 1994 erfahren zu haben und andererseits im Schreiben vom 10. Mai 1994 die einzelnen Honorare die das Gesamthonorar von S 63.500,00 brutto ergeben angeführt werden. Demnach müssen die von Dr. G vereinnahmten Honorare schon vor August 1994 bekannt gewesen sein.

Wenn, wie die Bw behauptet sie erst im August 1994 von der Vereinnahmung von Honoraren Kenntnis erlangte und ihr weiters keine Details dazu mitgeteilt wurden, hätte sie wie allgemein üblich, nähere Informationen einholen müssen um zu beurteilen wie diese vereinnahmten Honorare zu erfassen sind, denn bei der Bilanzerstellung müssen alle am Tag der Abfassung (also nicht am Bilanzstichtag!) bekannten, den Bilanzierungszeitraum betreffenden Tatsachen berücksichtigt werden (die Steuererklärungen 1993 wurden am 22. September 1995 eingebracht).

Von der BP wird dieser Geschäftsvorgang richtig gestellt, d.h. Berücksichtigung 1993.

TZ 28) Kfz-Kosten - Luxustangente

Wegen Berücksichtigung einer repräsentativen Mitveranlassung (PKW PORSCHE 911) werden die Kfz-Kosten um folgende Beträge (Luxustangente 63,5 %) gekürzt (siehe dazu KM vom FA. KÖST).

1993:	85.744,80
1994:	82.136,60

1995:	78.046,20
-------	-----------

TZ 29) Honorare an Dr. Ma

Wie Frau Dr. Ma bei der Befragung am 22. April 1998 aussagte, gibt es betreffend die in ihren Leistungsaufzeichnungen angeführten Kanzleistunden keine Aufzeichnungen. Die Besprechungsstunden beinhalten auch Besprechungen der kleineren Klienten der Ta GesmbH. Die Besprechungsstunden der größeren Klienten der Ta GesmbH und der Bw wurden von Frau Dr. Ma direkt den Klientenstunden zugeordnet.

Die übrigen Kanzleistunden betreffen sowohl von ihr betreute Klienten der Bw als auch Klienten der Ta GesmbH.

Von der BP werden, wie schon in früheren Besprechungen erwähnt, die Honorare, die Fr. Dr. Ma für Klienten der Ta GesmbH in Rechnung gestellt hat, bei der Bw nicht als Aufwand anerkannt und ausgeschieden.

Aufgrund der Leistungsverzeichnisse von Frau Dr. Ma wurden im Jahr 1993 142 Stunden zu S 460,00 (= 65.320,00 S) und im Jahr 1995 220,50 Stunden (2 Stunden zu 480,00 = 960,00 und 218,50 Stunden zu 485,00 = 105.972,50; insgesamt S106.932,50) für Klienten verrechnet, welche nicht Klienten der Bw sind.

Die oben angeführten Stunden wurden direkt den einzelnen Klienten zugerechnet.

Kanzleistunden:

Da wie schon erwähnt betreffend die Kanzleistunden keine Aufzeichnungen vorhanden sind, werden diese im Verhältnis der Klientenstunden für Klienten der Bw und der Klientenstunden für Nicht-Klienten der Bw zu einander aufgeteilt.

	1993	1995
verrechnete Gesamtstunden	1.212,00	1.314,00
- Kanzleistunden	-208,50	-322,00
verrechnete Klientenstunden	1.003,50	992,00
Stunden für Nicht-Klienten Dr. G KG	142,00	220,50
Stunden für Nicht-Klienten gerundet	14 %	22 %

Von den Kanzleistunden werden im Jahr 1993 29 Stunden (= 14 % von 208,50 Stunden) und im Jahr 1995 71 Stunden (=22 % von 322 Stunden) ausgeschieden.

Von den Honoraren für die Kanzleistunden werden daher folgende Beträge nicht anerkannt.

1993:	29 Stunden zu S 460,00	13.340,00
-------	------------------------	-----------

1995:	8 Stunden zu S 480,00	3.840,00
	65 Stunden zu S 485,00	<u>30.555,00</u>
		34.395,00

Von der BP werden daher Honorare (netto) in folgender Höhe nicht als Aufwand anerkannt.

	1993	1995
Honorar für Klientenstunden	65.320,00	106.932,50
Honorar für Kanzleistunden	<u>13.340,00</u>	<u>34.395,00</u>
Aufwandsminderung netto lt. BP	78.660,00	141.327,50
+ 20 % USt	<u>15.732,00</u>	<u>28.265,50</u>
Zurechnung brutto	94.392,00	169.593,00

Zum Einwand des Vorteilsausgleiches zwischen der Ta GesmbH und der Bw

Vom geschäftsführenden Gesellschafter Dr. Ni wurde ein Aktenvermerk vom 2. August 1995 mit folgendem Wortlaut vorgelegt:

"Die Leistungen, die Frau Dr. Ma im Jahre 1993 für unsere Gesellschaft erbracht hat, entsprechen etwa in ihrem Wert denjenigen Leistungen, die Hr. Mag. Ku für Klienten der Bw ausgeführt hat.

Daher wird ein **Vorteilsausgleich** vereinbart und im Zuge der Bilanzierung auf die diesbezügliche wechselseitige Leistungsverrechnung verzichtet."

Anmerkung: Mag. Ku ist Beschäftigter der Fa. Dr. Rainer Ne Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. und nicht der Ta GesmbH.

Ein Vorteilsausgleich ist zulässig, wenn zwischen den Geschäften eine innere Beziehung herrscht, darüber eine ausdrückliche wechselseitige Vereinbarung getroffen wurde und die Leistungen einander äquivalent gegenüber stehen.

Solche Vereinbarungen (Verträge) müssen, um steuerlich anerkannt zu werden, klar und eindeutig sein, nach außen hin in Erscheinung treten und fremdüblich sein.

Der Vorteilsausgleich hätte auch zeitgerecht und nicht nachträglich vereinbart werden müssen.

Weiters hätte auch auf den über die Leistung abrechnenden Honorarnoten ein Hinweis auf den Vorteilsausgleich vorgenommen werden müssen (nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, da dies auch für die Umsatzsteuer erforderlich ist).

Von einem Aktenvermerk, der noch dazu erst nachträglich im August 1995 für Leistungen betreffend das Jahr 1993 angefertigt wurde, wird man nicht sagen können, dass er nach außen hin in Erscheinung tritt.

Es kann auch nicht angenommen werden, dass es unter fremden Unternehmen üblich ist, dass Leistungen unter namentlicher Anführung der die Leistungen erbringenden Personen in Rechnung gestellt werden, und die Leistungen tatsächlich von dritten Unternehmungen erbracht worden sind, da sich gerade in diesem Beruf zwischen dem Auftraggeber und den beim Auftragnehmer handelnden Personen ein gewisses Vertrauensverhältnis herausbildet, auf das der Auftraggeber Wert legt und ungefragt ein Handeln dritter Unternehmungen nicht hingenommen hätte.

Tatsache bleibt, dass Leistungen von Personen in Rechnung gestellt werden, die diese nicht oder nicht in diesem Ausmaß erbracht haben.

Für das Jahr 1994 und 1995 wurden überhaupt keine Unterlagen betreffend den Vorteilsausgleich vorgelegt.

Eine gegenseitige Aufrechnung von Forderungen und Schulden ist außerdem vor deren Verbuchung nicht zulässig.

In der Honorarnote vom 5. Oktober 1993 stellt die Ta GesmbH der Fa. Dr. Rainer Ne GesmbH Frau Dr. Ma mit 110,5 Stunden zu S 460,00 mit insgesamt S 50.830,00 in Rechnung.

Somit stellt die Ta GesmbH Fr. Dr. Ma gleichzeitig der Bw zur Gänze in Rechnung und der Dr. Rainer Ne GesmbH teilweise.

Der Vorteilsausgleich wird von der BP für die Jahre 1993, 1994 und 1995 aufgrund obiger Ausführungen nicht anerkannt und ist auf dem Gebiet der Umsatzsteuer nicht anwendbar, da über gegenseitige Lieferungen und Leistungen offen Rechnung zu legen ist.

Antrag auf Ansatz der Leistungen von Mag. Ku als Verbindlichkeit:

Wie vorstehend festgehalten, wurden von der Ta GesmbH Leistungen von Frau Dr. Ma sowohl der Bw als auch einer Dr. Rainer Ne GesmbH in Rechnung gestellt. Die Leistungen von Fr. Dr. Ma für die Bw sind vereinbart und mit dem Kommanditisten und Prokuristen Dr. G akkordiert.

Von der Ta GesmbH wurden nun der Dr. Ne GesmbH, bei der Dr. Ni zum damaligen Zeitpunkt Prokurist war und nunmehr Mehrheitsgesellschafter ist, Gutschriften erteilt für Leistungen des bei der Dr. Ne GesmbH beschäftigten Mag. Ku, die dieser lt. Text sowohl für die Ta GesmbH als auch für die Bw erbracht hat.

Vereinbarungen darüber, ob die Bw zugestimmt hat, dass eine weitere Firma mit der Durchführung von Arbeiten der Bw betraut wird, liegen nicht vor. Auch hat die Ta GesmbH

gegenüber der Bw bisher diese Weitervergabe der Arbeit nicht in Rechnung gestellt. Dass eine solche Vereinbarung über die Weiterverrechnung an die Bw seinerzeit vorlag ist daher nicht erwiesen, sodass kein Grund für eine Bilanzberichtigung und die Einstellung einer Verbindlichkeit vorliegt.

Es ist auch unwahrscheinlich, dass die Bw, wäre sie gegenüber der Ta GesmbH ein fremdes Unternehmen und nicht wie hier verflochten, ohne ausdrückliche Zustimmung und Vereinbarung die Arbeitsdurchführung durch dritte Unternehmen nachträglich gutgeheißen hätte, da wie schon erwähnt das Verhältnis zwischen dem Klienten und der Bw auf besonderem Vertrauen beruht und daher, wäre die Bw ein fremdes Unternehmen, es nicht zugelassen hätte, dass dritte, ihr fremde Personen eines weiteren Unternehmens, deren Qualität sie nicht kennen kann, ohne ausdrückliche Zustimmung von ihr Leistungen hätten erbringen dürfen.

Dieses Vertrauensverhältnis hat sich auch darin gezeigt, dass zur Erhaltung des Klientenstocks z. B. Dr. G persönlich Frau Dr. Ma u. Hr. Dr. Ni bei den Klienten eingeführt hat. Da es sich um Personen mit gleichlaufenden Interessen handelt (Beweisregeln wie bei nahen Angehörigen) sind derartige Vereinbarungen nur anzuerkennen wenn sie rechtzeitig nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären.

Da über diese Leistungen nicht einmal abgerechnet worden ist, ist eine derartige Vereinbarung augenscheinlich nicht vorhanden gewesen und auch rückwirkend nicht anzuerkennen.

TZ 30) Gehalt Mag. Lu

Nach eigenen Aussagen war Mag. Lu im Jahr 1992 und 1993 (1-11/93) bei der Ta GesmbH beschäftigt und hat ausschließlich für Klienten der Ta GesmbH gearbeitet (siehe Niederschrift vom 8. Oktober 1997).

Von der Ta GesmbH wurde im Jahr 1992 für den Zeitraum 15. bis 31. Dezember und im Jahr 1993 für den Zeitraum vom Jänner bis November die Hälfte des Bruttopezuges zuzüglich Nebenkosten an die Bw verrechnet.

Nachdem Frau Mag. Lu, wie oben ausgeführt, für die Bw nicht tätig war und auch keine andere betrieblich veranlasste Leistung von ihr erbracht wurde, wird das in Rechnung gestellte Gehalt nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

Auswirkung:

1992: Zurechnung S 19.500,00 zuzügl. 3.900,00 (20 % USt) =S 23.400,00 brutto

1993: Zurechnung S 233.489,43 zuzügl. 46.697,88 (20 % USt) =S 280.187,31 brutto

Gegenargument - unechter Schadenersatz:

Die Gesellschaft bedient sich zur Ausführung von Leistungen dritter Unternehmen, nämlich der Ta GesmbH, anstatt eigenen Personals. Es kann von der BP nicht erkannt werden inwieweit zwischen der Bw und der Ta GesmbH ein Auftragsverhältnis im Sinne der "Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhänder" zustandegekommen ist.

Die "Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhänder" regeln die Bestimmungen zwischen den Wirtschaftstreuhändern und ihren Auftraggebern (Klienten).

Es kann weiters nicht erkannt werden worin der Schaden der Ta GesmbH liegen soll, wenn Mag. Lu ohnehin beschäftigt war und Klienten der Ta GesmbH betreute.

Falls die Ta GesmbH zu Recht oder zu Unrecht vermeint hätte es wäre ihr ein Schaden entstanden, so wäre es im Geschäftsleben üblich, einen Schadenersatz auch als solchen zu beanspruchen.

Aufgrund obiger Ausführungen sieht die BP das Gegenargument "Schadenersatz" als nachträgliche Zweckbehauptung an.

TZ 31) Kosten für Miete und Infrastruktur für 1992 und 1993

Laut Auskunft des Geschäftsführers Dr. Ni wurden die Kosten für Miete und Infrastruktur nach Köpfen aufgeteilt. Aus der Aufstellung für 1993 geht hervor, dass die Kosten zu 42 % auf die Ta GesmbH, zu 42 % auf die Bw und zu 16 % auf die Dr. Ne GesmbH aufgeteilt wurden.

Von der BP wurde Folgendes erhoben.

Frau Dr. Ma war im Jahr 1992 überhaupt nicht für die Bw tätig und im Jahr 1993 aufgrund ihrer eigenen Leistungsverzeichnisse zu rund 14 % nicht für die Bw tätig (siehe dazu Punkt 3).

Frau Mag. Lu war überhaupt nie für die Bw tätig (siehe Zeugenaussage vom 8. Oktober 1997).

Aufgrund obiger Ausführungen werden von der BP folgende Änderungen vorgenommen.

Frau Mag. Lu, die laut Erklärung je zur Hälfte bei der Ta GesmbH und der Bw berücksichtigt wurde, wird zur Gänze bei der Ta GesmbH angesetzt.

	Ta GesmbH	Bw	Dr. Ne GesmbH
Beschäftigte lt. Erkl.	5	5	2
Änderung lt. BP			
Mag. Lukas	+0,5	-0,5	
Beschäftigte lt. BP	5,5	4,5	2

Prozentueller Anteil ger. lt. BP	46 %	37 %	17 %
(Prozentueller Anteil bisher)	42 %	42 %	16 %

Daraus ergeben sich folgende Zurechnungen:

1992: Monatl. Aufwand S 140.000,00

davon 35 % S 51.800,00 Die Aufteilung erfolgt analog zu 1993.

davon 50 % S 25.900,00

bisher S 29.400,00

Zurechnung lt. BP S 3.500,00 = Miete Räumlichkeiten 1/3 netto S 1.167,00

Miete Räumlichkeiten brutto S 1.283,70

Miete Infrastruktur 2/3 netto S 2.333,00

Miete Infrastruktur brutto S 2.799,60

1993: Monatl. Aufwand 140.000,00

davon 35 % S 51.800,00

bisher S 58.800,00

Zurechnung/Mo S 7.000,00

Zurechnung/Jahr 84.000,00 = Miete Räumlichkeiten 1/3 netto S 28.000,00

Miete Räumlichkeiten brutto 30.800,00

Miete Infrastruktur 2/3 netto 56.000,00

Miete Infrastruktur brutto 67.200,00

TZ 32) Firmenwert

Mit Vertrag vom 3. August 1992, wurde die Bw als OHG gegründet, welche mit Gesellschafterbeschluss vom 3. März 1993 in die Bw als KG umgewandelt wurde, Dr. G als persönlich haftender Gesellschafter ausschied und gleichzeitig die Prokura erhielt.

Kommanditist ist danach Dr. G mit einer Kommanditeinlage von S 10.000,00 und persönlich haftender Gesellschafter Mag. Dr. Ni . Mit der Geschäftsführung ist Dr. Ni betraut. Bis 1996 hatte Dr. G die Prokura inne. Der Gewinn ist zu 100 % Dr. Ni zuzurechnen. Dr. G erhält einen seiner Mitarbeit entsprechenden Gewinnanteil dessen Höhe durch die Gesellschafterversammlung festzusetzen ist. (Zusatzvereinbarung vom 3. August 1992 zum Überbindungsvertrag vom 3. August 1992). Mit Stichtag 20. Jänner 1993 wurde die am 3. August 1992 vereinbarte Überbindung der Klienten in die Dr. G WT OHG danach in die Bw

vorgenommen. Der vereinbarte Preis betrug S 7.000.000,00 excl. USt. Die AfA erfolgte im Ausmaß von 20 % p.a. In einem Schreiben des Dr. G vom 29. März 1993 gibt dieser seinen Klienten bekannt mit Wirkung ab 1993 eine Partnerschaft mit einem jungen Berufskollegen (Dr. Ni) einzugehen und sie in Zukunft in gesellschaftsrechtlicher Hinsicht als Bw auftreten werden.

Tatsächlich ist der Übergeber Dr. G 14 Monate hindurch gegenüber den Klienten tätig geworden, wobei derzeit zwischen den Gesellschaftern Streit besteht in welcher Eigenschaft Dr. G tätig geworden ist und welche Gewinnbeteiligung ihm zu welchem Zeitpunkt zusteht. Dr. G argumentiert, dass zum Zwecke der vollständigen Erhaltung des Klientenstocks eine Gesellschaft mit dem Familiennamen des Übergebers gegründet wurde, dass zu diesem Zweck dieses zuvor beschriebene Schreiben vom 29. März 1993 verfasst wurde und, dass er 14 Monate den Klienten gegenüber tätig wurde. Die BP stellte fest, dass dem sachverhaltsmäßig nicht entgegenzutreten ist und dass der Streit der beiden Gesellschafter lediglich darüber geht, ob einerseits die Handlungen von Dr. G Überbindungshandlungen sind (durch den Kaufpreis abgedeckt), ob sie tatsächlich zu honorierende Leistungen sind oder es sich um Geschäftsführung ohne Auftrag handelt und andererseits um die Zuteilung und Richtigkeit von Kanzleikosten und Mitarbeiterhonoraren.

Da der Übergeber Dr. G als nach außen hin tätiger Gesellschafter der kaufenden Personengesellschaft tätig wurde und Maßnahmen gesetzt wurden, dass das Vertrauensverhältnis der Klienten gewahrt bleibt ist der Firmenwert als **nicht abnutzbares Wirtschaftsgut** zu betrachten, wobei keine Bedenken bestehen gem. § 8(3) eine AfA über 15 Jahre anzusetzen (vgl. Gewinnrichtlinien zum EStG 1988 Abs. c zu § 6 EStG Firmenwert). Fällt das Hindernis für die Abnutzbarkeit des Firmenwertes weg (z.B. Ausscheiden des übergebenden Gesellschafters zur Gänze, Entzug der Prokura im Jahr 1996) so ist ein Wechsel auf eine kürzere Nutzungsdauer dennoch ausgeschlossen (vgl. Quantschnigg Schuch TZ 44 Einkommensteuerhandbuch zum EStG 1988 mit Hinweis auf Abschnitt C Pkt. 2.2. Abs. 2 Gewinnrichtlinien).

Auswirkung: Von der BP wird eine Nutzungsdauer von 15 Jahren angesetzt. Bisher wurde eine Nutzungsdauer von 5 Jahren angenommen.

Bei der AfA vom Firmenwert ergibt sich somit folgende Änderung.

Anschaffungskosten S 7.000.000,00

Nutzungsdauer lt. BP 15 Jahre

Jahres-AfA lt. BP S 466.667,00

Jahres-AfA lt. Erkl S 1.400.000,00

Minderung AfA lt. BP S 933.333,00

Von der BP wird im Jahr 1993, 1994 und 1995 die AfA vom Firmenwert um S 933.333,00 gemindert.

TZ 33) Verzinsung "Verrechnungskonto Ta GesmbH"

Das Verrechnungskonto Ta GesmbH ist ein Bestandskonto über welches die Verrechnung der GesmbH und der Bw erfolgte. Für dieses "passive" Bestandskonto wurden von der Ta GesmbH Zinsen in Rechnung gestellt.

Da von der BP jedoch nicht alle von der Ta GesmbH an die Bw verrechneten Leistungen, welche das Verrechnungskonto Ta GesmbH belasteten als Betriebsausgaben anerkannt werden, vermindert sich auch der auf das Verrechnungskonto entfallende Zinsaufwand.

Aufgrund der Feststellungen der BP ergeben sich beim Zinsaufwand die im BP-Bericht dargestellten Änderungen:

Von der BP werden folgende von der Ta GesmbH an die Bw verrechnete Leistungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

	1992	1993	1995
Honorar Dr. Ma btto		94.392,00	169.593,00
Gehalt Mag. Lu btto	23.400,00	280.187,31	
Miete Räumlichkeiten btto	1.283,70	30.800,00	
Miete Infrastruktur btto	2.799,60	67.200,00	
nicht anerkannte Leistungen	27.483,30	472.579,31	169.593,00

Aufgrund der Feststellungen der BP ergibt sich folgende Minderung des Zinsaufwandes betreffend das "Verrechnungskonto Ta GesmbH" und damit gleichzeitig eine Minderung des gesamten Zinsaufwandes.

	1993	1994	1995
Zinsaufwand lt. Erkl.	42.531,35	166.435,75	248.350,71
Zinsaufwand lt. BP	25.387,25	93.536,62	194.355,73
Minderung des Zinsaufwandes	20.144,10	72.899,13	53.994,98

Gegenüber der Schlussbesprechung ergibt sich bei dieser Feststellung eine Änderung:

Geschäftsführerbezug, Personenversicherungen (Pflichtversicherung in der Pensionsversicherung, Weiterversicherung in der Krankenversicherung) werden gegenüber der Schlussbesprechung bei Ermittlung der Minderung des Zinsaufwandes nicht berücksichtigt - siehe oben verrechnete Leistungen, welche nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Die oben angeführten Personenversicherungen werden gegenüber der Schlussbesprechung als Betriebsausgabe anerkannt.

TZ 40 a) Gewinn- bzw. Verlustverteilung

Besteht zwischen der Tätigkeit des Gesellschafters und der Tätigkeit der Mitunternehmerschaft (Gesellschaft) ein enger wirtschaftlicher und sachlicher Zusammenhang ist kein Leistungsaustausch anzunehmen.

Die Zurechnung nach § 23 Z 2 EStG kommt unabhängig vom Ausmaß der Beteiligung zur Anwendung (siehe VwGH-Erkenntnis vom 25. Mai 1988, 86/13/0154 zu einem Kommanditisten, der mit nur 0,99 % an der KG beteiligt ist). Die Norm des § 23 Z 2 EStG kann wohl auch für Einkünfte aus selbständiger Arbeit sinngemäß angewendet werden.

Vergütungen welche die Gesellschafter für ihre Mitarbeit in der Gesellschaft beziehen, stellen Teile ihrer Gewinn- bzw. Verlustanteile dar.

Kommanditist Dr. G

Wie schon oben ausgeführt hat Dr. G ca. 14 Monate (1993 und 1994) in der Gesellschaft mitgearbeitet. Für seine Mitarbeit steht ihm, wie es auch aus einem Anschluss an den Überbindungsvertrag vom 3. August 1992 hervorgeht, eine Vergütung zu, welche als Gewinnanteil in seiner Eigenschaft als Kommanditist zur Verrechnung gelangt.

Im Jahr 1993 wurden von Dr. G S 128.524,00 für die Gesellschaft vereinnahmt, welche er jedoch an die Gesellschaft nicht weitergab. Da sich aufgrund der BP für das Jahr 1993 bei der Gesellschaft ein Gewinn ergibt, werden diese von Dr. G vereinnahmten 128.524,00 S von der BP als Vergütung für die Mitarbeit und damit als sein Gewinnanteil angesetzt.

Angemerkt wird, dass damit einer endgültigen gerichtlichen Entscheidung nicht vorgegriffen wird, sondern es wird dem Umstand Rechnung getragen, dass aufgrund der Anwendung abgabenrechtlicher Bestimmungen ein Gewinn entstanden ist und eine Gewinnzuteilung an Dr. G in der Höhe erfolgt als ihm das Geld zugekommen ist.

Aufgrund der, wie schon oben erwähnt, vorgenommenen Änderungen bei einzelnen Feststellungen ergeben sich gegenüber der Schlussbesprechung auch Änderungen bei der Gewinnverteilung.

Dr. Ni wendet in seiner Berufung ein:

Honorar Pe :

Die Feststellung der Vereinnahmung eines nicht in den Büchern erfassten Honorars in Höhe von S 50.000,00 brutto von der Fa. Pe sei das Ergebnis einer unrichtigen Beweiswürdigung.

Zur Begründung werde auf eine Eingabe vom 6. Oktober 1997 an den Prüfer (AB Bl. 448ff) sowie den Aktenvermerk vom 16. Februar 1998 (AB Bl. 59) hinsichtlich widersprüchlicher Zeugenaussagen verwiesen.

Von Dr. G vereinnahmte Sonderhonorare:

Die Feststellung der BP, die Honorare seien nicht im Jahr 1994, sondern bereits im Jahr 1993 zu erfassen, sei das Ergebnis einer unrichtigen Beweiswürdigung.

Zur Begründung werde auf das Schreiben an das Finanzamt vom 2. Juni 1998 (AB Bl. 267ff) verwiesen.

KFZ-Luxustangente:

Es handle sich um anteilig auf die Bw entfallende Betriebskosten eines PKW-Porsche 911, wobei der verbleibende Anteil von der Ta GesmbH genutzt werde.

Auch anlässlich einer Prüfung bei der Ta GesmbH wurde dieser Punkt bekämpft, sodass auf die dort gemachten Ausführungen zu verweisen sei. (AS 48ff/1995).

Leistungsverrechnung Ta GesmbH:

Es gehe im Wesentlichen um die Frage, in welchem Ausmaß die Ta GesmbH berechtigt sei, Leistungen Dr. Ma bzw. Mag. Lu der Bw in Rechnung zu stellen. In unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Frage stünden dann die Fragen, in welchem Ausmaß die auf die Tätigkeit Mag. Lu entfallenden Kosten für Miete und Infrastruktur der Bw verrechnet werden dürften und wie sich die Entwicklung des Verrechnungskontos zwischen der Ta GesmbH und der Bw und damit dessen Verzinsung darstelle.

Auf folgende Eingaben sei zu verweisen:

Schreiben vom 17. Februar 1998 (AB Bl. 390ff)

Schreiben vom 6. März 1998 (AB Bl. 291ff)

Schreiben vom 2. Juni 1998. (AB Bl. 267ff)

Abschreibung des Firmenwertes:

Die Qualifizierung des Firmenwertes mit Anschaffungskosten S 7.000.000,00 als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut und die Annahme einer Nutzungsdauer von 15 Jahren in analoger Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG beruhe auf unzutreffenden Feststellungen, unrichtiger Beweiswürdigung und unrichtiger rechtlicher Beurteilung. Auf die Schreiben vom 6. Oktober 1997 (AB Bl. 428ff) und 6. März 1998 (AB Bl. 291ff) werde hingewiesen.

Erfolgsverteilung:

Die von Dr. G im Jahr 1993 vereinnahmten Honorare im Betrag von S 128.524,00 seien als Gewinnanteil nicht Dr. G sondern Dr. Ni zuzurechnen. Bei einer Personengesellschaft komme es für die Gewinnverteilung nicht auf die Vereinnahmung von Geldern an.

Schon aufgrund der zivilrechtlichen Vereinbarungen könne Dr. G für 1993 kein Gewinn zugerechnet werden. Aufgrund des Gesellschaftsvertrages sei ein Verlust ausschließlich dem Gesellschafter Dr. Ni zuzurechnen. Ein abweichender Gesellschafterbeschluss liege nicht vor. Lt. Feststellungen der BP liege ein Bilanzverlust vor und nur dieser könne für die Aufteilung herangezogen werden. Ein steuerlicher Gewinn ergebe sich nur durch außerbilanzmäßige Zurechnungen.

Dr. G wendet in seiner Berufung vom 28. Oktober 1998 ein, er sei nur Scheingesellschafter der Bw gewesen und habe nie beabsichtigt, in der Bw mitzuarbeiten. Ihm sei deshalb auch kein Gewinnanteil zuzurechnen.

In der Berufungsergänzung vom 3. November 1998 führt Dr. G aus:

Überhöht verrechnete KfZ-Kosten:

Das Fahrzeug stehe im Eigentum und Betriebsvermögen der Ta GesmbH. Kosten für ein KfZ, das nicht zum Betriebsvermögen der Bw gehört, könnten nur in Form des amtlichen Kilometergeldes geltend gemacht werden, soweit sie auf die tatsächliche betriebliche Nutzung entfielen.

Im konkreten Fall sei nicht nachgewiesen worden, wie viele Kilometer für die Betreuung der Klienten der Bw tatsächlich angefallen seien. Dem Bericht sei auch nicht zu entnehmen, wie viele Kilometer 1993 insgesamt bzw. wie viele Kilometer im Jahr 1993 gegenüber 1992 gefahren worden seien.

Eine Belastung der Bw mit 50 % der Kosten entspreche keinesfalls dem bei der Bw tatsächlich angefallenen Nutzungsausmaß, weil rd. 5 Monate die Klientenbetreuung noch von der Se GesmbH am alten Kanzleistandort erfolgt sei und alle Steuerakten der Klienten erst Ende Mai 1993 in die Altgasse übersiedelt worden seien.

Mit Stand Februar 1994 seien von der Bw im Wesentlichen nur die Abschlüsse für den Konzern fertig gestellt worden, während alle anderen Abschlüsse von der Selecta gemacht worden seien, sodass für Dr. Ni kaum betrieblich bedingte Kilometer angefallen seien. Hoch geschätzt könnten diese im Jahr 1993 maximal 3.000 betragen haben.

Allein in der ersten Hälfte des Jahres 1993 habe Dr. Ni der Ne GesmbH 531 Stunden verrechnet. Daneben habe er für die Ta GesmbH tätig sein müssen. Ne habe vor Gericht bestätigt, dass beide wegen Überlastung Aufträge hätten ablehnen müssen. Ein unabhängiger Dritter hätte eine pauschale leistungsunabhängige Verrechnung von KfZ-Kosten im Ausmaß von 50 % sicherlich nicht akzeptiert.

Die bei der Bw betriebsbedingt anzusetzenden KfZ-Kosten müssten daher unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse geschätzt werden. Auch sei zu berücksichtigen, dass sich das Fahrzeug nicht im Eigentum des Dr. Ni befindet.

Von der Ta GesmbH der Bw verrechnete Zinsen:

Im Zuge der Verkaufsverhandlungen sei besprochen worden, dass die Anzahlung von S 7.000.000,00 für den zu erwerbenden Klientenstock fremdfinanziert werden soll. Die für die Finanzierung aller sonstigen Ausgaben notwendigen Barmittel seien von Dr. Ni mit S 1.000.000,00 angesetzt worden. Diesen Betrag werde er als Eigenkapital aus Ersparnissen ohne Inanspruchnahme von Fremdmitteln in die Gesellschaft einlegen.

Der Pkt. IV des Gesellschaftsvertrages habe daher vorgesehen, dass das Gesellschaftskapital S 1.000.000,00 betrage und auf einem festen, unverzinslichem Kapitalkonto der Gesellschafter verbucht wurde, zu deren Lasten keinerlei Entnahmen hätten vorgenommen werden dürfen. Dieses Eigenkapital habe Dr. Ni nicht eingebbracht. Schon aus diesem Grund müssten die verrechneten Zinsen neu berechnet werden.

Die Bw sei im Jahr 1992 nicht tätig gewesen, habe kein Personal, kein aktivseitiges Betriebsvermögen und keine Mietrechte gehabt. Sie hätte erst mit Beginn 1993 tätig werden sollen. Eine Verrechnung von (anteiligen) Spesen aus einer anderen Gesellschaft sei daher unzulässig und denkunmöglich, die Verrechnung einer Nutzungsgebühr für fremdes Betriebsvermögen könne ebenfalls erst ab tatsächlicher Nutzung im Ausmaß dieser Nutzung erfolgen.

Aus TZ 33 ergebe sich, dass bei der Richtigstellung des (angeblich) gegenüber der Ta GesmbH an die Bw fakturierte Geschäftsführergehalt für Dr. Ni von jährlich S 420.000,00 und die verrechnete Luxustangente, die beide das Verbindlichkeitskonto der Bw gegenüber der Ta GesmbH belastet hätten, nicht berücksichtigt worden seien.

Die Belastung eines Teiles des von Dr. Ni bei der Ta GesmbH bezogenen Geschäftsführergehalts an die Bw sei nicht nur steuerrechtlich zu korrigieren, sondern auch handels- und zivilrechtlich unzulässig. Die vom Komplementär der Bw in diesem Unternehmen persönlich zu erbringenden Leistungen stellten einen Teil seines Gesamtgewinnes dar und könnten nicht kostenwirksam werden. Die Ta GesmbH sei nicht berufen gewesen, Geschäftsführerleistungen für die Bw zu erbringen und ist nicht an der Bw beteiligt. Wenn Dr. Ni ab 1993 seine Geschäftsführerleistungen für die Ta GesmbH ab 1993 nicht mehr im bedungenen Ausmaß hätte leisten können, so hätte er seine Ansprüche gegenüber der Ta GesmbH reduzieren müssen.

Dr. G sei nie damit einverstanden gewesen, dass die wirtschaftstreuhänderischen Leistungen für den der Bw übertragenen Klientenstock von der Ta GesmbH oder der Ne GesmbH erbracht würden.

Die gesamte Zinsenberechnung sei primär noch einmal um jene Posten zu korrigieren, die in Ergänzung zum derzeitigen Prüfungsergebnis auszuscheiden seien.

Durch eine Entnahme in Höhe von S 458.524,00 zur Begleichung der Einkommensteuer 1991 durch Dr. Ni habe dieser das bereits entstandene negative Eigenkapital erhöht und damit auch die Verbindlichkeiten gegenüber der Ta GesmbH.

Für die sich aus dem Klientenstock ergebenden Wirtschaftsprüfungsagenden sei die Dr. G WP GesmbH gegründet worden, die jedoch den Klienten gegenüber im eigenen Namen fakturiert habe, aber für Rechnung der Bw, die die Leistungen erbracht habe, tätig geworden sei. Es sei nicht erkennbar, ob diese bezogenen Leistungen im Erlös der Bw enthalten seien. Aufgrund der Ertragslage der Gesellschaften sei es auch unerklärlich, warum per Ende 1995 die zur Bestreitung der laufenden Ausgaben notwendigen Mittel noch immer nicht vorhanden gewesen seien und deshalb über die Ta GesmbH fremdfinanziert hätten werden müssen.

Anteilig verrechnete Infrastrukturkosten:

Die Kosten der Ta GesmbH setzen sich aus Investitionen und laufenden Kanzleikosten zusammen. Diese Kosten würden dann in Relation zu den für beide Gesellschaften tätigen Personen aufgeteilt. Die Bw sei mit 42 % belastet worden. Daneben fielen noch Personalkosten und PKW-Kosten an. Es sei zu prüfen, ob der Bw neben den anteiligen Kosten gleiche Kosten zusätzlich angelastet worden seien.

Zum Verteilungsschlüssel sei auszuführen, dass Dr. Ma im Werkvertrag für die Ta GesmbH tätig sei und im Jahr 1993 für die Bw maximal 1.000 Stunden geleistet habe. Die Übersiedlung der Akten in den 12. Bezirk sei erst im Mai 1993 erfolgt. Nach der Übersiedlung sei noch eine Mitarbeit der Se GesmbH bis Ende 1993 notwendig gewesen. Der auf die Bw entfallende Anteil errechne sich mit 27 %.

Zurechnung des Mehrergebnisses zum Bilanzgewinn:

Die durch die BP erfolgten Zurechnungen seien nicht außerbilanzmäßig vorzunehmen, sondern dem Bilanzgewinn zuzurechnen.

In der Eingabe vom 24. November 1998, bezeichnet als erste Ergänzung der Berufungsschrift, bringt Dr. Ni vor, er habe eine Ergänzung der Berufung gegen die Körperschaftssteuerbescheide betreffend die GesmbH eingebracht. Der Inhalt dieser Eingabe werde ausdrücklich auch zum Inhalt der gegenständlichen Berufung erklärt. In der letztgenannten Eingabe wird im Wesentlichen auf die Methode zur Ermittlung der Luxustangente sowie auf die

Leistungsverrechnung zwischen der GesmbH und der Bw hingewiesen. Auch wird ausgeführt, dass ein Nichtanerkennen von Aufwendungen bei der Bw automatisch eine Erhöhung der Aufwendungen bei der GesmbH nach sich ziehen müsste.

In der Eingabe vom 2. Dezember 1998 (zweite Ergänzung der Berufung) wird ausgeführt, Dr. G habe Dr. Ni nicht schon im Jahr 1993, sondern erst im Jahr 1994 über die Vereinnahmung der Sonderhonorare informiert. Diese Möglichkeit scheide schon deshalb aus, weil die Kassaquittungen erst nachträglich erstellt worden seien, um die Sonderhonorare von Schwarzhonoraren in Honorare für besondere Zusatzleistungen umzuinterpretieren. Tatsächlich habe Dr. Ni erst Ende Jänner/Anfang Februar 1994 erstmals von diesem Tatbestand erfahren. In weiterer Folge habe Dr. Ni die Herausgabe dieser Honorarbeträge begehrt. Dr. G habe zunächst auf eine Aufrechnungserklärung hingewiesen und schließlich die Vereinnahmung überhaupt bestritten. Dr. Ni ging daher davon aus, dass Dr. G die Honorare für sich behalten wollte.

Zunächst sei für Dr. Ni überhaupt nicht erkennbar gewesen, dass es sich beim Betrag von S 63.500,00 um die von Dr. G vereinnahmten Sonderhonorare gehandelt habe. Erst im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses für 1994 im Sommer 1995 sei dies bemerkt worden. Die Erfassung im Jahr 1994 sei daher geboten und richtig gewesen.

Den Berufungsausführungen hielt die BP in der Stellungnahme entgegen:

Allgemeine Verfahrensmängel:

Die Kenntnis der von der Akteneinsicht ausgeschlossenen Aktenteile ist zur Geltendmachung oder Verteidigung der abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten nicht erforderlich. Alle für die im Zuge der BP getroffenen Feststellungen relevanten Unterlagen seien Dr. Ni zur Kenntnis gebracht worden.

Hinsichtlich der Honorarnoten der Fa. Pe Pe und Honorare kassiert von Dr. G seien keine neuen Argumente vorgebracht worden, sodass auf die Ausführungen im BP-Bericht zu verweisen sei.

KfZ-Kosten – Luxustangente:

Im Sinne der Rechtsprechung des VwGH erweise sich ein teurer PKW gegenüber dem billigeren PKW im Regelfall auch als repräsentatives Fahrzeug. Im Hinblick auf das Abzugsverbot des § 20 EStG könne der auf die Repräsentation entfallende Teil der Aufwendungen nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden. In der Rechtsprechung ist auch die von Dr. Ni benutzte Marke Porsche zu finden. Das BMF habe, um eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten, Richtlinien veröffentlicht, ab welchen Anschaffungskosten eine Luxustangente auszuscheiden sei. Es sei daher zu erkennen, dass sich das BMF, indem es den Betrag mit S 467.000,00 incl. USt im Schätzungswege ermittelte, durchaus an die Linie der Rechtsprechung des VwGH unter Berücksichtigung der Preis-, Markt- und technischen

Entwicklung zu den in den Erkenntnissen genannten Streitjahren im Verhältnis zu den nunmehr bekämpften Jahren gehalten habe, sodass ein Abgehen von dieser Schätzung nicht begründbar und erforderlich sei. Überdies sei nicht bekannt, dass ein Porsche gegenüber Fahrzeugen, die man um S 467.000,00 erhalten könne, das sicherere und schnellere sei, da heutzutage bereits Fahrzeuge weit unter diesem Preislimit schnell, sicher und komfortabel seien. So sei diese Grenze geeignet, dem Unternehmer über die Notwendigkeit hinaus bei seinen Entscheidungen über Anschaffungen genügend Spielraum zu lassen.

Leistungsverrechnung mit der Ta GesmbH:

Dr. Ma:

Im Schreiben vom 2. Juni 1998 Abschnitt zu 3) (Blatt 269-270 des Arbeitsbogens) führt die Bw aus, dass gegen die von der Betriebsprüfung vorgenommene Aufteilung der Kanzleistunden Dr. Ma zwischen der Ta GesmbH und der Bw keine Einwendungen bestünden. Damit komme auch die Bw selbst zur Auffassung, dass Dr. Ma sowohl für die Bw als auch für die Ta GesmbH tätig war. Wenn, wie aus einer Darstellung von Fr. Dr. Ma vom 21. Oktober 1998 (wurde erstmals in der 1. Ergänzungsschrift vom 24. November 1998 vorgelegt) auch schon im Jahr 1992 bzw. 1993 vereinbart war, dass sie als Ausgleich dafür, dass Beschäftigte der Fa. Dr. Ne statt ihr Jahresabschlussprüfungen machen, Jahresabschlüsse für die Fa. Dr. Ne erstellen müsse, hätte diese Vereinbarung um steuerlich anerkannt zu werden, nach außen hin in Erscheinung treten müssen. Von einem Aktenvermerk (Blatt 393 des Arbeitsbogens) betreffend einen Vorteilsausgleich, der noch dazu erst nachträglich im August 1995 für Leistungen betreffend das Jahr 1993 angefertigt wurde, werde man nicht sagen können, dass er nach außen hin rechtzeitig in Erscheinung getreten ist. (aus Aktenvermerk: "Daher wird ein Vorteilsausgleich vereinbart und im Zuge der Bilanzierung auf die diesbezügliche wechselseitige Leistungsverrechnung verzichtet").

Für das Jahr 1994 und 1995 seien überhaupt keine Unterlagen betreffend den Vorteilsausgleich vorgelegt. Weiters findet sich auf den über die Leistung abrechnenden Honorarnoten kein Hinweis auf den Vorteilsausgleich.

Das Schreiben von Dr. Rainer Ne datiert mit 28. Dezember 1992 ("Weitergabe" der Leistung an die Bw nur im "Naturaltausch") ist erst mit der 1. Ergänzung der Berufungsschrift vorgelegt worden. Bisher wurde nur auf den Aktenvermerk vom August 1995 betreffend den Vorteilsausgleich verwiesen. Aus dem Schreiben von Dr. Ne vom 28. Dezember 1992 ist eine detaillierte Vereinbarung über einen Vorteilsausgleich zwischen der Ta GesmbH und der Bw nicht ersichtlich. Von einer Vereinbarung datiert mit 28. Dezember 1992, die jedoch erst in der 1. Ergänzung zur Berufungsschrift (vom 24. November 1998) erstmals vorgelegt wird, trotz wiederholter Behandlung des Beweisthemas, wird man nicht sagen können, dass sie nach

außen hin rechtzeitig in Erscheinung getreten ist. Die Beweiskraft der Vereinbarung ist daher mangelhaft.

Es mag schon sein, dass die Dr. Ne GesmbH der Ta GesmbH gestattet hat, Leistungen von Personen der Dr. Ne GesmbH an die Bw weiterzugeben. Dies besagt jedoch nicht, dass der Bw von der Ta GesmbH Leistungen der Dr. Ma in Rechnung gestellt werden, die diese nicht erbracht hat. Dass diese Vorgangsweise auch nicht fremdüblich ist beweist schon der Umstand, dass sogar der Mitgesellschafter und Prokurist Dr. G sich dahingehend beschwert fühlt.

Mit Honorarnote vom 5. Oktober 1993 stellt die Ta GesmbH der Fa. Dr. Rainer Ne GesmbH Frau Dr. Ma mit 110,50 Stunden zu S 460,00 mit insgesamt 50.830,00 in Rechnung. Mit dieser Rechnung stellt die Ta GesmbH Fr. Dr. Ma gleichzeitig der Bw zur Gänze in Rechnung und der Dr. Rainer Ne GesmbH teilweise. Trotzdem laut Bw die gesamte "Leistungskapazität" von Dr. Ma von der Ta GesmbH der Dispositionsgewalt der Bw zur Verfügung gestellt und dementsprechend auch vollständig der Bw verrechnet wurde, wurde die Honorarnote vom 5. Oktober 1993 von der Ta GesmbH und nicht von der Bw an die Firma Dr. Rainer Ne gestellt.

zu Mag. Lu:

Es wird von der Betriebsprüfung nicht angezweifelt, dass bei Begründung der Kanzleigemeinschaft Ende 1992 vereinbart wurde die Hälfte der "Leistungskapazität" von Frau Mag. Lu der Bw zur Verfügung zu stellen. Tatsächlich ist Frau Mag. Lu jedoch nie für die Bw tätig geworden, was auch Dr. Ni selbst zugibt.

Wie schon im BP-Bericht angeführt regeln die "Allgemeinen Auftragsbestimmungen für Wirtschaftstreuhänder" in der Regel die Bestimmungen zwischen den Wirtschaftstreuhändern und ihren Auftraggebern (Klienten). Inwieweit ein Auftragsverhältnis zwischen der Bw und der GesmbH in Sinne der "Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhänder" zustande gekommen sein soll, kann die BP nicht nachvollziehen. Nach Ansicht der BP wäre unter Fremden bei einem gleich gelagerten Fall der Vertragspartner dem die Leistungskapazität (Frau Mag. Lu) zur Hälfte zur Verfügung gestellt wurde, sicherlich nicht bereit gewesen, diese zu bezahlen und hätte diese auch nicht bezahlt, wenn Frau Mag. Lu gänzlich nur für den Vertragspartner, der die Leistungskapazität vertraglich zur Verfügung stellen sollte tätig wäre.

Weiters wird auf die Ausführungen in TZ 29 (Honorare an Dr. Ma), TZ 30 (Gehalt Mag. Lu), TZ 31 (Kosten für Miete und Infrastruktur für 1992 und 1993) und TZ 33 (Verzinsung "Verrechnungskonto Ta GesmbH) des Betriebsprüfungsberichtes verwiesen.

Zum Firmenwert seien keine neuen Argumente vorgebracht worden, sodass auf die Ausführungen im BP-Bericht hinzuweisen sei.

Gewinn- bzw. Verlustverteilung:

Bei den von der BP dargestellten Bilanzen handle es sich um Steuerbilanzen, welche sich aus den bisher von der Gesellschaft dem Finanzamt vorgelegten Bilanzen und den steuerlichen Feststellungen der BP ableiten ließen. Die Erstellung von Prüferbilanzen ist bei der Bilanzerstellung zwingend vorgeschrieben, diese stellten jedoch keinen Eingriff in die Handelsbilanzen dar.

Die von der BP ausgewiesenen Bilanzgewinne bzw. Bilanzverluste ergeben sich eben aus den Bilanzgewinnen bzw. Bilanzverlusten laut den von der Gesellschaft vorgelegten Bilanzen und den Änderungen durch die BP.

Die BP vermeine nicht, dass die von Dr. G vereinnahmten Honorare schon allein aufgrund der Vereinnahmung als Gewinnanteil des Dr. G anzusetzen seien. Wie schon im BP-Bericht ausgeführt hat Dr. G ca. 14 Monate (1993 und 1994) in der Gesellschaft mitgearbeitet. Er hatte in der Gesellschaft die Stellung eines Prokuristen inne. Für seine Mitarbeit stehe ihm, wie es auch aus einem Anschluss (Ergänzung) an den Überbindungsvertrag vom 3. August 1992 hervorgehe, eine Vergütung zu, welche als Gewinnanteil in seiner Eigenschaft als Kommanditist zur Verrechnung gelange.

Diese Ansicht vertreten sowohl das Handelsgericht Wien als auch das Oberlandesgericht Wien in ihren Erkenntnissen. Aus dem Anschluss an den Überbindungsvertrag gehe nicht hervor, dass die Vergütung Dr. G nur aufgrund eines Bilanzgewinnes zustehe.

Auf dem Anschluss finde sich folgender Passus: "Dabei erfolgt die Abrechnung dergestalt, dass der Ihnen aus Ihrer Mitarbeit solcherart zustehende Betrag als ihr Gewinnanteil in Ihrer Eigenschaft als Kommanditist der Bw zur Verrechnung gelange. Die gemäß dem Gesellschaftervertrag durch die Gesellschafterversammlung festzusetzende Höhe dieses Ihres Gewinnanteils habe daher auf diesen Verrechnungsmodus abgestimmt zu werden".

Aufgrund obiger Ausführung sei bei einem Gewinn ein Gesellschafterbeschluss betreffend den Gewinnanteil für Dr. G zwingend zu fassen. Dass bisher kein Gesellschafterbeschluss gefasst wurde liege daran, dass sich aufgrund der Erklärungen nur Verluste ergeben hätten.

Wie schon im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt, wurden im Jahr 1993 von Dr. G S 128.524,00 für die Gesellschaft vereinnahmt, welche er jedoch an die Gesellschaft nicht weitergab, weil er nach eigenen Angaben diese gegen seiner Meinung nach ihm zustehende Vergütungen gegenverrechnete. Da sich aufgrund der BP für das Jahr 1993 bei der Gesellschaft ein Gewinn ergibt, wurden diese von Dr. G vereinnahmten S 128.524,00 von der BP als Vergütung für die Mitarbeit und damit als sein Gewinnanteil angesetzt.

Da außerdem der Gesellschafter Dr. G der Meinung sei, dass ihm unabhängig vom Gewinn oder Verlust für seine Arbeit eine Vergütung zustehe, sei die BP der Meinung, dass die Realisierung der Vergütung als Gewinnanteil durch den Zufluss zustande gekommen sei, unabhängig von den unterschiedlichen Auffassungen der Gesellschafter, da

- dem Grunde nach Dr. G eine Vergütung als Gewinnanteil zustehe,
- eine Arbeitsleistung erbracht worden sei und
- der Betrag zugeflossen sei.

Sollte ein Gericht zur Entscheidung gelangen, dass Dr. G diesen Betrag zu Unrecht bezog und der Gesellschaft zurückzahlen müsste, sei dieser Umstand später zu berücksichtigen.

In der Stellungnahme zu der von Dr. G eingebrachten Berufung führte die BP aus:

Gewinn- bzw. Verlustverteilung:

Die Ausführungen zu diesem Punkt entsprechen im wesentlichen den Ausführungen in der Stellungnahme zur Berufung Dr. Ni.

Ergänzend wurde noch ausgeführt:

Die Ansicht, dass er nicht Mitunternehmer ist, vertrat Dr. G das erste Mal bei der Schlussbesprechung. Während des ganzen Prüfungsverfahrens (Dauer ca. 1 Jahr) vor der Schlussbesprechung sei er sehr wohl der Meinung gewesen, Mitunternehmer zu sein und sei auf die Durchsetzung seiner Parteirechte (Akteneinsicht, informierte sich laufend über den Fortgang der BP) bedacht gewesen. Auch habe er Einsicht in die Berufung der Bw begehrt.

Überhöht verrechnete KfZ-Kosten:

Richtig sei, dass das KfZ im Eigentum der Ta GesmbH stünde und für die Nutzung im Rahmen der Bw Aufwendungen in Rechnung gestellt würden. Von Dr. G seien keine Beweise vorgelegt worden, dass der Anteil der auf die Bw entfallenden Kosten weniger als 50 % ausmachten. Es hätten auch keine Anhaltspunkte für eine andere Aufteilung gefunden werden können.

Verrechnete Zinsen:

Es sei nicht Aufgabe des Finanzamtes zu überwachen, ob ein Geschäftspartner die im Gesellschaftsvertrag festgehaltenen Auflagen einhalte. Auch obliege es dem Finanzamt nicht, darüber zu wachen, ob das Eigenkapital durch Eigen- oder Fremdmittel eingebbracht werde. Steuerlich sei eine Fremdfinanzierung nicht ausgeschlossen.

Aus dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 1992 sei ersichtlich, dass sich für das Jahr 1992 ein Verlust in Höhe von S 132.597,00 ergebe. Lt. Dr. Ni sei die Bw vom 15. bis 31. Dezember 1992 tätig gewesen. Von der GesmbH seien daher anteilige Personalkosten und Miete für Räumlichkeiten und Infrastruktur verrechnet und als Aufwand angesetzt worden. Daneben seien noch Kosten für Versicherungsaufwand, Rechts- und Beratungskosten, Haftungsprämie und Anerkennungsgebühr Kammer als Aufwand geltend gemacht worden.

Der Geschäftsführerbezug sei nicht als Betriebsausgabe anerkannt, sondern als Gewinnbestandteil behandelt worden. Der Zahlung des Geschäftsführerbezuges komme Entnahmeharakter zu. Die Zahlung dieser Entnahmen sei jedoch durch die GesmbH erfolgt, die hier Finanzierungsfunktion habe. Es seien daher die Verbindlichkeiten nicht zu kürzen.

Die von der Ta GesmbH fakturierten KfZ-Kosten seien grundsätzlich anerkannt, lediglich ein Teil der Kosten sei als Luxustangente ausgeschieden worden. Richtig sei auch, dass Dr. Ni im Jahr 1994 S 456.524,00 zur Begleichung der Einkommensteuerschuld 1991 entnommen habe. Die Entnahme sei vom Geschäftskonto der Bw erfolgt und über das Verrechnungskonto Komplementär verbucht worden. Aus dem Verrechnungskonto der Ta GesmbH sei eine Belastung und damit eine Erhöhung der Verbindlichkeit gegenüber der Ta GesmbH mit dieser Entnahme nicht ersichtlich.

Zinsen für die durch die laufenden täglichen Geschäftsfälle entstehenden Verbindlichkeiten seien Betriebsausgaben, und zwar auch dann, wenn den durch die laufenden täglichen Geschäftsfälle entstehenden und sich vergrößernden Betriebsverbindlichkeiten Privatentnahmen gegenüberstünden. Dies gelte auch, wenn der Betrieb überschuldet sei.

Kosten für Miete, Personal, Geschäftsführerbezug, KfZ etc.

Gewinn und Verlustrechnung für das Jahr 1993

Unter der Position "Aufwendungen für bezogene Leistungen" S 2.194.996,00 und "sonstige betriebliche Aufwendungen" S 428.784,48 sind folgende Ausgabenpositionen enthalten:

Aufwendungen für bezogene Leistungen (Aufwand Fremdbearbeitung)

Miete Infrastruktur	470.400,00
Werkvertrag Dr. Ma	557.530,00
Personalaufwand	570.640,00
Geschäftsführerbezug	350.000,00
Kfz-Kosten	188.609,00
Personenversicherung	49.817,00
in Rechnung gestellt von Tax GesmbH	2.186.996,00
Honorar Mag. St	8.000,00
gesamt	2.194.996,00

sonstige betriebliche Aufwendungen

Miete Räumlichkeiten (von Ta GesmbH)	235.200,00
Miete Räumlichkeiten (von Dr. G)	60.000,00
Versicherungen	27.183,10
Büroaufwand	15.680,00
Rechts- u. Beratungskosten	4.134,00
Spesen des Geldverkehrs	70.531,92
Groschenausgleich	2,53
Beiträge Berufsvertretungen	5.000,00

Gebühren	11.053,33
gesamt	428.784,88

Folgende von der GesmbH in Rechnung gestellte Kosten wurden als Aufwand geltend gemacht:

Aufwand Fremdbearbeitung	2.186.996,00
Miete Räumlichkeiten	235.200,00
gesamt	2.422.196,00

Es wurden die gleichen Kosten nicht doppelt als Aufwand angesetzt.

Verteilungsschlüssel:

Laut Auskunft von Dr. Ni wurden Akten nach und nach übernommen und zwar im Wesentlichen im Jänner und März 1993. Mit der Übernahme waren umfangreiche Arbeiten notwendig, wie Anlage der Stammdaten im Computer für die Lohnverrechnung und Buchhaltung und Sichtung und Ordnung der Klientenakten. Für diese Tätigkeiten wurden die 3 Sekretärinnen eingesetzt.

Als Nachweis, dass Akten schon früher als von Dr. G behauptet (Ausführung in der Berufung: Übersiedlung aller Steuerakte erst Ende Mai 1993 - als Folge davon sei der Kanzleibetrieb in xy Wien, A-Gasse erst nach Übersiedlung ab Juni 1993 überhaupt möglich gewesen) übersiedelt wurden, legte am 20. Februar 1998 Dr. Ni einen Terminkalender von Frau Schm vor, aus dem hervorgeht, dass Mitte Februar 1993 48 LV + BH - Kartons ausgeräumt wurden und diese daher schon vorher (vor Mitte bzw. Mitte Februar 1993) übersiedelt wurden. Es wurden diesbezüglich auch Lieferscheine betreffend Buchhaltungen, Ordner mit Belegen etc. von Klienten vorgelegt (Seite 352 - 355 des Arbeitsbogens). Siehe dazu auch die Ausführungen zu B/b der Stellungnahme zur Berufung.

Aufgrund der Aussagen von Dr. Ni und der vorgelegten Unterlagen ging die Betriebsprüfung davon aus, dass schon um den Zeitraum der Überbindung des Klientenstocks (Mitte Dezember 1992 - Mitte Februar 1993; laut Vereinbarung Überbindung mit Ablauf des 20. Jänner 1993) die Bw den Kanzleibetrieb in xy Wien, A-Gasse aufnahm.

Wie in der Besprechung vom 20. Februar 1998 von Dr. Ni mitgeteilt, wurden die Räumlichkeiten in der A-Gasse/1. Stock ab September 1992 angemietet, um bereits Platz für Mitarbeiter und Akten etc. zu haben.

Laut Aussage von Frau Dr. Ma (Schreiben vom 24. Jänner 1995 an die Bw - Seite 515 - 516 des Arbeitsbogens) waren die angemieteten Räumlichkeiten schon im Jänner 1993 nahezu zur Gänze eingerichtet und hatten insbesondere eine funktionsfähige EDV-Ausstattung mit Anschluss an das "Netzwerk" der Ta GesmbH.

Laut Dr. Ma war ab April 1993 auch Dr. G in den angemieteten Räumlichkeiten tätig. Dass ihm ein Büro zur Verfügung stand und er dieses auch benutzte, wird von Dr. G nicht bestritten. In der Berufung führt er selbst an, dass im Jahr 1993 rund 270 Leistungsstunden von ihm in der A-Gasse erbracht worden seien.

Da Dr. G ein eingerichtetes Büro zur Verfügung gestanden sei und er darin auch arbeitete, fielen die anteiligen Kosten für Miete und Infrastruktur auch ohne dass er dieses ständig benutzte, an.

Da aufgrund obiger Ausführungen

- 1) die Bw den Kanzleibetrieb in xy Wien, A-Gasse zum Teil schon im Zeitraum der Überbindung des Klientenstocks aufnahm,
- 2) die Büroräume für die Bw schon im September 1992 angemietet wurden und im Jänner 1993 bereits nahezu eingerichtet waren (insbesondere eine EDV-Ausstattung vorhanden war) und ein Büro auch Hr. Dr. G zur Verfügung stand (er war auch dort tätig), und
- 3) bei der Überprüfung des Tätigkeitsausmaßes von Frau Dr. Ma nur geringe Abweichungen festgestellt wurden (1993 war Dr. Ma zu 14 % nicht für die Bw tätig - daher auch Kürzung des Werkvertragshonorars),
- 4) der Jahresumsatz der Bw und der Ta GesmbH annähernd gleich hoch war, sah und sieht die BP keine Veranlassung, für eine weitere Kürzung, außer der im BP-Bericht vorgenommen (Gehalt Mag. Lu).

Zurechnung der Mehrergebnisse zum Bilanzgewinn:

Bei den von der BP dargestellten Bilanzen handle es sich um Steuerbilanzen, welche sich aus den bisher von der Gesellschaft dem Finanzamt vorgelegten Bilanzen und den steuerlichen Feststellungen der BP ableiten ließen. Die Erstellung von Prüferbilanzen sei bei der Bilanzerstellung zwingend vorgeschrieben, diese stellten jedoch keinen Eingriff in die Handelsbilanzen dar.

Die von der BP ausgewiesenen Bilanzgewinne bzw. Bilanzverluste ergäben sich eben aus den Bilanzgewinnen bzw. Bilanzverlusten laut den von der Gesellschaft vorgelegten Bilanzen und den Änderungen durch die Betriebsprüfung.

Die Bilanzen seien nicht Bestandteil des Bescheidspruches und daher auch nicht rechtsmittelfähig.

Dr. Ni wendet gegen die Stellungnahme der BP ein:

Allgemeine Verfahrensmängel:

Volle Akteneinsicht sei zu gewähren, da es zur Geltendmachung der Rechte des Dr. Ni notwendig sei.

Luxustangente:

Die Stellungnahme setze sich mit den rechtlich entscheidenden Ergänzungen der Berufung nicht auseinander, sondern beschränke sich auf den Verweis auf die VwGH-Judikatur, deren Unrichtigkeit gerade die Berufungsausführungen darzutun suchten.

Leistungsverrechnung mit der GesmbH:

Werkvertragsaufwand Dr. Ma:

Strittig sei, aufgrund welcher Vereinbarung die Leistungserbringung durch Dr. Ma betreffend Klienten der Ta GesmbH und wie die diesbezügliche Leistungsverrechnung zu gestalten sei.

Wenn die BP vermeine die schon im Jahr 1992 nach Darstellung der Ta GesmbH getroffene Vereinbarung, wonach Dr. Ma zum Ausgleich für die Nichtdurchführung von Jahresabschlussprüfungen betreffend Klienten der Bw durch sie im Gegenzug Jahresabschlüsse betreffend Klienten der Ta GesmbH erstellen sollte, sei nach außen nicht in Erscheinung getreten, weshalb ihr die steuerliche Anerkennung versagt werden müsse, so übersehe sie, dass ein derartiges In-Erscheinung-Treten nach außen fraglos bereits in dem Umstand zu erblicken sei, dass diese Angelegenheit bereits 1992/1993 zwischen Dr. Ma und Dr. Ni besprochen worden sei. Die zwischen der Bw und der Ta GesmbH getroffene Vereinbarung sei Dr. Ma, somit einer Dritten bekannt gegeben worden. Schriftform sei nicht unbedingt erforderlich.

Die strittige Vereinbarung sei nicht nur Dr. Ma, sondern auch Dr. Ne gegenüber bekannt gemacht worden und somit auch aus diesem Grund nach außen hin in Erscheinung getreten.

Die Vereinbarungen zwischen der Ta GesmbH und der Dr. Ne GesmbH seien in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung.

Personalaufwand Mag. Lu:

Der BP sei die schriftliche Vereinbarung zwischen der Bw und der Ta GesmbH vom 27. November 1992 entgegenzuhalten. Es könne kein Zweifel bestehen, dass die Anwendung der AAB - mit Ausnahme der Regelungen über das Honorar - auf die Leistungsbeziehungen zwischen der Ta GesmbH und der Bw rechtsgültig vereinbart worden seien.

Den Ausführungen in der Stellungnahme sei entgegenzuhalten, dass Wirtschaftstreuhänder verpflichtet seien, für Auftragsverhältnisse mit ihren Klienten die AAB zu vereinbaren. Nehme ein Wirtschaftstreuhänder einen anderen Wirtschaftstreuhänder für werkvertraglich zu erbringende Leistungen in Anspruch, so sei es konsequent, die sich aus den AAB ergebenden

Rechte und Pflichten auf diesen anderen Wirtschaftstreuhänder dadurch zu überbinden, dass auch für diese mit dem anderen Wirtschaftstreuhänder bestehende Werkvertragsverhältnis die AAB vereinbart würden. Dadurch könne der Wirtschaftstreuhänder nämlich sicherstellen, dass er bei allfälligen Leistungsstörungen, die der werkvertraglich für ihn tätig werdende Kollege zu verantworten habe, Ansprüche des Klienten im Regressweg gegen den werkvertraglich tätigen Kollegen geltend machen könne. Andernfalls bestünde die Gefahr, dass der Wirtschaftstreuhänder für Leistungsstörungen gegenüber seinen Klienten hafte, obwohl er die Leistungen werkvertraglich an einen Kollegen weitergegeben habe. Deshalb sei die Vereinbarung der AAB für Werkvertragsbeziehungen zwischen Wirtschaftstreuhändern, die derartige Rechtsverhältnisse eingingen, durchaus üblich.

Diese Fremdüblichkeit der Vereinbarung zwischen der AAB für Werkvertragsverhältnisse zwischen Wirtschaftstreuhändern erhelle sich auch aus dem Umstand, dass die Ta GesmbH für ihre Beziehungen zu Dr. Ma ebenfalls die AAB vereinbart habe.

Es würde keinem Fremdvergleich standhalten, wenn zwischen der Ta GesmbH und der Bw hinsichtlich der Modalität der wechselseitigen Leistungserbringung überhaupt keine Vereinbarungen getroffen worden wären.

Erfolgsverteilung:

Dr. G sei kein Gewinnanteil zuzurechnen, weder aufgrund der Vereinnahmung des Betrages noch aus dem Grund, da ihm für die Mitarbeit eine Vergütung zustehe. Grundlage für die Gewinnverteilung sei der Gewinn lt. Handelsbilanz. Auch aufgrund der Zurechnungen durch die BP ergebe sich kein handelsbilanzieller Gewinn.

Dr. G brachte seinerseits eine Gegenäußerung zur Stellungnahme ein, in der er ausführte:

Gewinn- und Verlustverteilung:

Obwohl Dr. G auch nach der Gründung der Bw fallweise mitgearbeitet habe, seien diese Leistungen, wie auch bisher, durch die Se GesmbH im eigenen Namen erbracht worden.

Selbst wenn die Leistungen als Gesellschafter der Bw erbracht worden wären, hätten sie unabhängig vom Jahreserfolg der Bw in voller Höhe in der Jahresbilanz ausgewiesen werden müssen und zwar in dem Jahr, in dem sie erbracht worden seien. Auf das Zufließen komme es nicht an.

Wenn Dr. G beabsichtigt hätte, in der Bw als Mitunternehmer tätig zu sein, hätte er nicht im Rahmen der Se GesmbH werkvertraglich Leistungen für die Bw erbracht.

Überhöht verrechnete KfZ-Kosten:

Fahrtkosten könnten der Bw nur in Höhe des tatsächlich betriebenen Nutzungsaufwandes

verrechnet werden. Nur der kilometerbedingte Aufwand dürfe maximal in Höhe des amtlichen Kilometergeldes verrechnet werden.

Es sei unzulässig, dass Dr. Ni Kosten für ein nicht ihm, sondern einem anderen Unternehmen gehöriges Luxusfahrzeug mit 50 % der Bw verrechne, nur weil die Umsätze dieser Unternehmen annähernd gleich hoch seien. Der betriebsbedingte Aufwand ergebe sich nur aus den gefahrenen Kilometern. Aus den Leistungsaufzeichnungen sei zu ersehen, dass Dr. Ni für die Bw tatsächlich nur wenige Kilometer gefahren sei. Der Großteil der in den Betrieben bei den Klienten erarbeiteten Bilanzen - nur dafür seien Fahrtkosten angefallen - sei von der Se GesmbH erbracht worden. Auch diese habe nur die nachgewiesenen Kilometer verrechnet. Es seien maximal 3.000 von Dr. Ni gefahrene Kilometer anzusetzen. Die Richtigkeit dieser Schätzung ergebe sich auch daraus, dass im Vollbetrieb der Se GesmbH in einem Zeitraum von 35 Monaten 14.400 Kilometer gefahren worden seien. Daraus ergebe sich eine jährliche Kilometerleistung von 4.940.

Verrechnete Zinsen:

Ebenso wie die bilanzierten Kostenverrechnungen seien auch die Zinsen für das vertragswidrig nicht aufgebrachte Kapital zu korrigieren.

Darüberhinaus seien im Jahr 1992 durch die Bw weder Buchhaltungs- noch Verrechnungsarbeiten durchgeführt worden, weshalb ein Personalaufwand bzw. Kosten für Infrastruktur nicht entstanden sein konnten.

Ebenso könnten die außerbilanzmäßigen Zurechnungen der TZ 28-33 nicht von der Ta GesmbH der Bw verrechnet werden. Ebenso wenig war die Privatentnahme für die Einkommensteuer 1991 im Jahr 1994 zulässig.

In der Eingabe vom 24. Februar 1999, bezeichnet als dritte Ergänzung der Berufungsschrift führt Dr. Nikolaus Argumente an, die für die Abschreibbarkeit des Firmenwertes auf 5 Jahre sprechen sollten.

In der Eingabe vom 20. April 1999 (vierte Ergänzung der Berufungsschrift) versucht Dr. Ni, die Glaubwürdigkeit der Aussagen Pe, Na und Dr. G in Frage zu stellen.

In der Eingabe vom 12. Oktober 2000 (Fünfte Ergänzung der Berufungsschrift) führt Dr. Ni aus, dass für die Jahre 1993, 1994 und 1995 Rückstellungen für Prozesskosten, Klagsbetrag und Zinsen zu bilden seien. Es sei aktenkundig, dass gegen die Bw Zivilprozesse anhängig sind und zwar 14 Cg 180/94 v = 30 Cg 23/98 b und 14 Cg 176/97 k = 30 Cg 39/98s jeweils Handelsgericht Wien. Bisher sei davon ausgegangen worden, dass die Prozessaussichten Dr. G äußerst schlecht gewesen seien, weshalb auf die Bildung einer Rückstellung verzichtet worden sei. Aufgrund des Urteils des Handelsgerichtes Wien 14 Cg 226/95 k = 30 Cg 24/98 a

seien die Prozessaussichten der Bw in den oben genannten Verfahren als schlecht zu beurteilen, weshalb die Rückstellungen im Zuge einer Bilanzberichtigung zu bilden seien, und zwar rückwirkend für das Jahr 1993, da die den Prozessen zugrundeliegenden Handlungen bereits im Jahr 1993 gesetzt worden seien.

Folgende Rückstellungen seien zu bilden:

Verfahren 30 Cg 23/98 d:

1993:

Nettobetrag des von der Selecta geltendgemachten Honoraranspruches	S 917.240,00
Prozesskosten:	
Bisherige Verfahrenskosten einer Streitpartei ohne USt lt. Beilage ./J:	S 352.173,60
Bisheriger Verfahrenskosten der anderen Streitpartei	S 352.173,60
Von der Se erlegte Pauschalgebühr des erstinstanzlichen Verfahrens	S 27.040,00
Noch zu entrichtende Pauschalgebühr des zweitinstanzlichen Verfahrens	S 39.770,00
Noch anfallende Verfahrenskosten im zweitinstanzlichen Verfahren	S 52.905,00
1993 rückzustellende Prozesskosten	S 824.062,20

1994 sei die gegenständliche Rückstellung um S 73.140,00 deshalb zu erhöhen, weil Dr. G eine Leistungserbringung in diesem Ausmaß behauptete. Weiters seien für den gesamten Klagsbetrag die begehrten Zinsen im Betrag von S 21.749,00 aufwandswirksam rückzustellen.

1995 kämen für das ganze Jahr die begehrten Zinsen in Höhe von S 52.197,00 dazu.

Verfahren 30 Cg 36/98 s:

Im Geschäftsjahr 1995 sei der nach dem Klagsvorbringen in diesem Jahr fällig werdende Betrag von Netto S 280.730,00 rückzustellen. Dazu kämen die begehrten Zinsen in Höhe von S 11.229,00.

In diesem Zivilverfahren seien folgenden Prozesskosten angefallen bzw. werden anfallen:

Bisherige Verfahrenskosten einer Streitpartei ohne USt lt. Beilage ./K	S 84.756,00
Bisherige Verfahrenskosten der anderen Streitpartei	S 84.756,00
Von Dr. G erlegte Pauschalgebühr des erstinstanzlichen Verfahrens	S 13.520,00
Noch zu entrichtende Pauschalgebühren des zweitinstanzlichen Verfahrens	S 19.880,00
Noch anfallende Verfahrenskosten des zweitinstanzlichen Verfahrens	S 50.465,00
	S 253.377,00

Der Klagsschrift Beilage ./D könne entnommen werden, dass sich dieser Rechtsstreit mit rd. 52 % des Steitwertes auf die rückstellungsgegenständlichen, im Geschäftsjahr 1995 ihre

wirtschaftliche Verursachung habenden Ansprüche Dr. G beziehe, weshalb von den vorgenannten Prozesskosten S 131.756,00 (d.s. 52 % von S 253.377,00) aufwandswirksam rückzustellen seien.

Zur Beurteilung der Prozessaussichten beantragte Dr. Ni die Einvernahme des Rechtsanwaltes Dr. Michael Bre als Rechtsvertreter der Bw sowie die Einholung des Gutachtens eines Sachverständigen aus dem Fachgebiet des bürgerlichen Rechts bzw. des Handelsrechts und/oder des Zivilprozessrechts.

In der seinerzeit vor dem damals zuständigen Berufungssenat I der Finanzlandesdirektion abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Dr. G gibt ergänzend an, dass er im Juli 1992 den Klientstock an die Bw verkauft habe, und zwar mit Wirkung vom 1. Jänner 1993 bzw. 20. Jänner 1993. Dabei sei vereinbart worden, es möge sich der Käufer des Kundenstocks bei der Se GesmbH einarbeiten. Ende 1992 sei er dann gebeten worden, weiter für die Bw tätig zu sein, und zwar wie bisher im Rahmen der Se GesmbH.

Zum strittigen Punkt Pe Pe führt Dr. G ergänzend aus, er habe in der 2. Hälfte des Jahres 1994 Frau Na zufällig auf der Straße getroffen, und zwar in der Währingerstraße, wo er zu tun gehabt habe. Im Zuge dieses Gesprächs habe er von Frau Na von der Honorarnote erfahren und eine Kopie erhalten. Frau Na habe ihm nicht erzählt, dass der ausgewiesene Betrag bezahlt, sondern lediglich mit S 50.000,00 verglichen worden sei.

Dr. Ni gibt dazu an, der Betrag von S 50.000,00 findet sich weder bei der Firma Pe Pe noch bei der Firma He GesmbH noch in der Einnahmen/Ausgabenrechnung der Immobilienverwaltung als Ausgabe bzw. als Werbungskosten.

Zum Punkt Sonderhonorare führt Dr. Ni aus, dass ihm bei der Verbuchung des Betrages von S 128.524,00 nicht klar gewesen sei, dass der Betrag von S 63.500 (Sonderhonorare) ein Teil des Betrages von S 128.524,00 sei. Erst durch die am 28. Juli 1994 eingebrachte Klage sei der Betrag von S 63.500,00 bekannt geworden, weshalb dieser Betrag erst 1994 eingebucht worden sei. Der Konnex dieses Betrages zum Betrag von S 128.524 sei Dr. Ni erst im Rahmen der BP bekannt geworden.

Der Differenzbetrag von S 128.524,00 und S 63.500,00 wurde, und dies sei aktenkundig, bereits im Jahr 1993 verbucht. Diesbezüglich habe es keine Beanstandungen durch die BP gegeben.

Dr. G führte zu diesem Punkt aus, das er die in Rede stehenden Honorare quittiert und Dr. Ni darüber informiert habe. Die Beträge habe er jedoch nicht abgeführt, da er sie gegen bereits bestehende Kostenansprüche der Se GesmbH verrechnet habe.

Zum Punkt KfZ-Kosten bringt Dr. Ni vor, die Leasingraten könnten angesetzt werden und müsste nicht das Kilometergeld verrechnet werden.

Betreffend 1993 sei zu sagen, dass der Anteil mit 50 % richtig ermittelt worden sei, da Dr. Ni mit Erstbesuchen bei Klienten begonnen und sich daher eine höhere Kilometerleistung ergeben habe. Darüberhinaus sei Dr. Ni das ganze Jahr für die Bw tätig gewesen.

Dr. G bringt ergänzend vor, Leasingnehmer sei die Ta GesmbH gewesen. Nach einer Rechtsauskunft des Bundesministeriums für Finanzen könnten Kosten nur in Höhe des Kilometergeldes verrechnet werden. Die Schätzung mit jährlich 3.000 gefahrenen Kilometern sei ohnedies hoch gegriffen, da in der Se GesmbH bei Vollbetrieb lediglich 4.000 jährlich gefahren worden seien.

Zum Punkt Prozessrückstellung bringt Dr. Ni ergänzend vor, dass die beantragten Rückstellungen in die Handelsbilanzen im Zuge einer Bilanzberichtigung eingestellt wurden.

In der Eingabe vom 15. November 2004 wurde der Antrag auf Abhaltung und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen und ergänzend ausgeführt:

KfZ-Luxustangente:

Die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 18. Mai 2004, RV/0321-S/03 sei zu beachten. Die Angemesenheitsgrenze von S 467.000,00 sei ab 1991 jährlich nach der Indexposition „PKW“ des Verbrucherpreisindex 1996 zu valorisieren.

Prozessrückstellung:

Vorgelegt würden das Endurteil des Handelsgerichtes Wien vom 28. Dezember 2000 im Verfahren GZDat d, sowie das dieses abändernde Berufungsurteil des Oberlandesgerichtes Wien vom 22. Juni 2001. Dabei sei die Bw verurteilt worden, einen Betrag in Höhe von S 975.671,00 samt 5 % Zinsen aus S 887.903,00 seit 1. August 1994 zu bezahlen. Bemerkt werde, dass der Betrag von S 975.671,00 mit einem Teilbetrag von S 87.768,00 auf Leistungen der Se GesmbH im Jahre 1994 und mit dem Rest auf Leistungen der Se GesmbH im Jahre 1993 entfalle.

Weiters würden das Urteil des Handelsgerichtes Wien vom 21. September 2000 im Verfahren GZDat2 s sowie das dieses Urteil bestätigende Berufungsurteil des Oberlandesgerichtes Wien vom 29. August 2001 vorgelegt. Dabei sei die Bw zur Zahlung eines Betrages in Höhe von S 593.228,59 samt Zinsen verurteilt worden. Bemerkt werde, dass sich aus diesen Urteilen ergebe, dass ein Teilbetrag von S 336.896,00 am 30. April 1995 und ein Teilbetrag von S 256.352,59 am 30. April 1996 fällig war.

Seit der Rechtskraft der in Rede stehenden Urteile im Jahr 2001 hätten diese zuvor ungewissen Schulden den Charakter von dem Grunde und der Höhe nach gewissen Schulden

und sohin nicht mehr diejenigen von Rückstellungen, sondern denjenigen von Verbindlichkeiten iSv § 198 Abs. 7 HGB. Im Sinne des zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes sei sohin eine Bilanzberichtigung der Bilanzabschlüsse der Bw für die Jahre ab 1993 vorzunehmen, wobei die auf der anliegenden Beilage zur Darstellung gebrachten Verbindlichkeiten in den Bilanzen der Bw aufwandswirksam zu berücksichtigen gewesen seien. Ausdrücklich werde vorgebracht, dass in den handelsrechtlichen Jahresabschlüssen der Bw ab 1993 entsprechende Bilanzberichtigungen vorgenommen worden seien.

Für Verbindlichkeiten bestehe – anders als für Rückstellungen – auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG eine Passivierungspflicht, sodass nunmehr jedenfalls das Gebot einer Bilanzberichtigung bestehe, während – im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes – solange kein Erfordernis einer Bilanzberichtigung gegeben gewesen sei, als die gegenständlichen Schulden den Charakter ungewisser Verbindlichkeiten und sohin von Rückstellungen gehabt hätten.

Es werde beantragt, bei Ermittlung der Einkünfte der Bw für die Jahre ab 1993 die aus der beiliegenden Übersicht ersichtlichen Beträge als zusätzliche Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Für den Fall, dass der Finanzsenat zur Auffassung gelange, dass ein Grund zur Bilanzberichtigung nicht vorliege, werde vorsichtigerweise ein Antrag auf Bilanzänderung gestellt. Diese sei zulässig, da die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist.

Abschreibung Firmenwert:

Das bisherige Berufungsvorbringen werde vollinhaltlich aufrecht erhalten. Ausdrücklich werde darauf hingewiesen, dass die Abschreibung jedenfalls im Jahr 1993 zu beginnen habe.

Erfolgsverteilung betreffend das Jahr 1993:

Es bestehe kein Abänderungsbedarf, da die Berufungsentscheidung in diesem Punkt richtig gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verfahrensmängel:

In der Berufung wird von Dr. Ni geltend gemacht, dass die Verweigerung der Akteneinsicht in bestimmte Aktenteile einen Verfahrensmangel darstelle. Die Kenntnis der von der Akteneinsicht ausgenommenen Aktenteile ist zur Geltendmachung oder zur Verteidigung der abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten nicht erforderlich. Alle Unterlagen, auf die sich Sachverhaltsfeststellungen gründen, wurden Dr. Ni zur Kenntnis gebracht.

Honorar Pe Pe:

Dr. Ni führt aus, dass die Rechnung vom 28. Juli 1994 deswegen wieder ausgebucht wurde, da tatsächlich keine Zahlung auf diese Rechnung erfolgt sei. Diese Ausführungen sind schon aus diesem Grund unwahrscheinlich, da sich in diesem Fall zumindest Unterlagen oder Aufzeichnungen darüber finden müssten, warum eine Zahlung seitens Herrn Pe unterblieb. Mit der Erbringung der Leistung durch die Bw ist die Forderung entstanden und finden sich keine Hinweise darauf, dass die Forderung weggefallen sei. Es kann wohl nicht davon ausgegangen werden, dass die Leistungen unentgeltlich erbracht wurden.

Aber auch die Ausführungen, in der Honorarnote vom 15. April 1996 sei als Ausgleich für die nicht erfolgte Zahlung der oben genannten Rechnung für die Erstellung der Einkommensteuererklärung der unüblich hohe Betrag von S 24.000,00 + USt verlangt worden, haben keine höhere Wahrscheinlichkeit für sich. Wäre diese Vorgangsweise tatsächlich gewählt worden, wäre lediglich die ursprünglich zu hoch ausgestellte Rechnung zu berichtigen gewesen und nicht über eine weitere Rechnung zu korrigieren. Zumindest hätte auf der strittigen Rechnung ein Vermerk angebracht werden müssen. Daran vermögen auch die Angaben nichts zu ändern, für die Erstellung der Einkommensteuererklärung 1994 sei lediglich ein Zeitaufwand von 1 Stunde notwendig gewesen und daher der in Rechnung gestellt Betrag mit S 24.000,00 + 20 % USt zu hoch, nichts zu ändern. Tatsache ist, dass in der Rechnung vom 15. April 1996 für die Erstellung der Einkommensteuererklärung 1994 ein Betrag in Höhe von S 24.000,00 + 20 % USt in Rechnung gestellt wurde und sich kein weiterer Hinweis darauf findet, dass dieser Betrag noch für andere erbrachte Leistungen gelten soll. Darüberhinaus findet sich auch auf der stornierten Rechnung kein Hinweis auf eine derartige Vorgangsweise.

Auf der Kopie der ursprünglichen Rechnung findet sich der Vermerk „verglichen mit S 50.000,00“, der von Herrn Pe in der 2. Jahreshälfte 1996 auf Wunsch Dr. G angebracht wurde. Daraus kann aber nicht ersehen werden, dass vereinbart worden sei, dass sich dieser Betrag auf die Erstellung zukünftiger Bilanzen beziehen soll. Dies würde ja wiederum bedeuten, dass die Leistungen im Zusammenhang mit der Liegenschaft unentgeltlich erbracht worden wären, was, wie bereits oben ausgeführt, nicht wahrscheinlich ist.

Aufgrund der Aussagen Dr. G , Herrn Pe und Frau Na muss davon ausgegangen werden, dass für die Erbringung der Leistungen im Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb tatsächlich ein Betrag in Höhe von S 50.000,00 im Jahr 1994 bezahlt wurde.

Wenn Dr. Ni versucht, die Angaben der Frau Na und Dr. G als unglaublich hinzustellen, so darf dabei nicht übersehen werden, dass die Tatsache, dass die Honorarnote vom 28. Juli 1994 tatsächlich ausgestellt wurde, bestehen bleibt. Wenn Dr. Ni tatsächlich eine Einigung mit

Herrn Pe, dass dieser Betrag in späteren Honorarnoten verrechnet werden sollte, getroffen hätte, hätte er sicherlich einen entsprechenden Vermerk auf der „stornierten“ Honorarnote angebracht. Hinsichtlich des zu hoch verrechneten Betrages hätte Dr. Ni eine Gutschrift ausstellen müssen. Die von Dr. Ni aufgezeigte Vorgangsweise ist völlig praxisfremd und würde nur dazu führen, dass die tatsächlich erbrachten und verrechneten Leistungen verschleiert würden. Es wäre in der Folge nicht mehr nachvollziehbar, für welche Leistungen welche Beträge verrechnet wurden. Am wahrscheinlichsten erscheint noch die Vorgangsweise, die Herr Pe auf der Rechnungskopie bestätigt hat, dass die streitverfangene Rechnung mit S 50.000,00 brutto beglichen wurde, ohne dass irgendwelche Leistungen für die Zukunft vereinbart worden seien. Warum sollte Dr. G sich von Herrn Pe die Reduzierung eines Rechnungsbetrages bestätigen lassen, wenn diese Rechnung einerseits nicht bezahlt worden sei und andererseits der Rechnungsbetrag für die Erstellung künftiger Bilanzen hätte verrechnet werden sollen.

Von einem ordentlichen und erfahrenen Kaufmann, wie es Herr Pe sicherlich ist, wird man annehmen können, dass er sich nicht ohne weiteres etwas diktieren lässt bzw. dass er nicht alles, was ihm jemand diktiert, ohne es kritisch hinterfragt zu haben, auch schreibt, und dass das Geschriebene auch zu dem dort bereits beschriebenen Inhalt passt.

Der BP ist auch darin beizupflichten, dass die Bw doppelt auf Honorare verzichtet hätte, wenn sich der strittige Vermerk auf die Erstellung zukünftiger Bilanzen bezogen hätte, nämlich auf das gegenständliche Honorar und auf die Beträge durch Reduzierung des Honorars für die Erstellung der Bilanzen der Firmen Pe und He GesmbH. Die Beträge sind im BP Bericht dargestellt.

Dr. Glass hat in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass seine Aussage, dass er im September 1993 letztmalig in der Firma Pe Pe war, so zu verstehen sei, dass er zu diesem Zeitpunkt letztmalig beruflich in der Firma zu tun hatte. Als er im Herbst 1994 auf einen Kaffe in der Firma Pe Pe war, sei er als Privatperson dort gewesen. Ein Widerspruch in den Aussagen liegt somit nicht vor. Die Tatsache, dass sich auf der Rechnungskopie des Herrn Pe der Vermerk „verglichen mit S 50.000,00“ wieder findet, bleibt bestehen. Hingegen findet sich kein Hinweis, dass der Betrag für die Erstellung zukünftiger Bilanzen vereinbart worden sei. Daher sind auch die Ausführungen bezüglich der Erinnerungsfähigkeit der Frau Na nicht zielführend.

Von Dr. G vereinnahmte Sonderhonorare:

Die strittigen Honorare wurden lt. Kassaquittungen von Dr. G im Jahr 1993 im Namen der Bw kassiert. Die Erlöse sind in dem Jahr anzusetzen, in dem die Forderung entstanden ist und nicht in dem Jahr, in dem sie Dr. Ni zur Kenntnis gelangt oder der KG endgültig zugeflossen

sind. Die Forderungen an die Klienten sind im Jahr 1993 entstanden, sodass die Erlöse auch in diesem Jahr zu erfassen sind.

Sowohl in den Eingaben als auch in der mündlichen Verhandlung hat Dr. Ni ausgeführt, dass für ihn nicht klar war, dass die strittigen Beträge die von Dr. G vereinnahmten Sonderhonorare waren. Diese Angaben werden durch die Angaben Dr. G widerlegt. Aber auch Dr. Nikolaus widerspricht sich insofern selbst, wenn er einerseits behauptet, von diesen Honoraren keine Kenntnis zu haben, andererseits aber diese Honorare in einem Schreiben vom 10. Mai 1994 an Dr. G erwähnt und die Herausgabe dieser Honorare fordert.

Da Dr. G den Klienten gegenüber die Vereinnahmung der Honorare fakturiert hat und deren Inkasso durch Dr. G im Jahr 1993 auch von Dr. Ni nicht bestritten wird, kann nicht ersehen werden, warum die diesbezüglichen Angaben Dr. G unglaubwürdig sein sollen.

Da unstrittig ist, dass die Honorare im Jahr 1993 vereinnahmt wurden, war der Beweisantrag auf Einvernahme der beantragten Zeugen mangels Relevanz abzuweisen.

Luxustangente:

Gem. § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.

Aufwendungen, mit denen auch ein Repräsentationsbedürfnis befriedigt werden kann, erfordern eine besondere Prüfung der Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen. Ergibt diese Prüfung, dass die Anschaffung und Erhaltung eines PKW nicht allein aus wirtschaftlichen und technischen, sondern auch nach Gesichtspunkten der gesellschaftlichen Repräsentation erfolgte, ist der der Repräsentation zuzuordnende Teil der Aufwendungen nicht abzugsfähig. Nach der typisierenden Betrachtungsweise dienen teure PKW auch der Repräsentation.

Die Anschaffungskosten des PKW Porsche 911 betrugen S 1.280.000,00. demgegenüber betragen die Kosten eines im Betrieb wirtschaftlichen, funktionell sicheren, nach der Verkehrsanschauung aber noch nicht luxuriösen PKW S 467.000,00, sodass sich die Luxustangente mit einem Prozentsatz von 63,5 % errechnet. In diesem Verhältnis sind die geltend gemachten Kosten zu kürzen. Der Wert von S 467.000,00 ergibt sich aufgrund von Erhebungen des Bundesministeriums für Finanzen unter Einbeziehung der bisherigen Rechtsprechung des VwGH und unter Berücksichtigung der Inflation. Andererseits stützt sich der Senat auf die Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH vom 26. Juli 1995, 92/15/0144 und vom 22. März 2000, 97/13/0207).

Im Erkenntnis 29. Oktober 2003, 2000/13/0217, 2001/13/0158 hat der Verwaltungsgerichtshof unter Verweis auf andere Erkenntnisse die Höhe der Luxustangente

bestätigt. Es bestehen somit keine Bedenken, die Luxustangente in der von der BP errechneten Höhe anzusetzen.

Die in der Eingabe vom 15. November 2004 vorgeschlagenen Vorgangsweise, die Angemessenheitsgrenze von S 467.000,00 jährlich nach der Indexposition „PKW“ des Verbrucherpreisindex 1996 zu valorisieren würde dazu führen, dass die Angemessenheitsgrenze im Jahr 1992 mit einem niedrigeren Wert als S 467.000,00 anzusetzen wäre.

Für den Ansatz der KfZ-Kosten in Höhe des amtlichen Kilometergeldes für 3.000 gefahrene Kilometer, wie sie Dr. G in seiner Berufung vorschlägt, fehlen jedwede Grundlagen. Dr. G hat keine Anhaltspunkte dafür liefern können, dass die KfZ-Kosten nicht zur Hälfte in Rechnung gestellt werden könnten. Wenn Dr. G versucht, die gefahrenen Kilometer dadurch darzutun, dass er auf die Zeit verweist, in der er selbst noch die Kanzlei führte, so ist dem entgegenzuhalten, dass ein solcher Vergleich nicht zielführend ist und nur dann aussagekräftig sein kann, wenn auch die gleiche Branchenstruktur vorliegt. Angaben hierüber konnte Dr. G aber nicht machen. Demgegenüber hat Dr. Ni in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass er bereits im Jahr 1993 für die Bw tätig war und Erstbesuche bei Klienten vorgenommen hat. Dies ist ein weiterer Hinweis darauf, dass die Aufteilung der KfZ-Kosten je zur Hälfte auf die Ta GesmbH und die Bw richtig ist.

Leistungsverrechnung Tax GesmbH:

Dr. Ma:

Mit Datum 25. Juni 1998 hat die Ta-GesmbH die Rechnungen vom 31. Dezember 1992, 31. Dezember 1993, 31. Dezember 1994 und 31. Dezember 1995 berichtigt. Die Rechnung vom 31. Dezember 1995 wurde überdies am 26. Juni 1998 ein zweites Mal berichtigt. Durch diese Rechnungsberichtigungen wurden die tatsächlich durch die Ta GesmbH für die Bw erbrachten Leistungen und die in diesen Leistungen enthaltenen Vorsteuern ausgewiesen. Die Aufwendungen bezeichnet als „Geschäftsführerbezug“ waren in den ursprünglichen Rechnungen mit Umsatzsteuer ausgewiesen und wurden in den berichtigten Rechnungen ohne Umsatzsteuer ausgewiesen.

Folgende Rechnungen wurden ausgestellt und berichtet:

31. Dezember 1992

Miete Räumlichkeiten	9.800,00	8.633,00
10% Umsatzsteuer	980,00	863,30
	10.780,00	9.496,30
Miete Infrastruktur und bewegliches Vermögen	19.600,00	17.267,00

Personalaufwand (~~Frau Mag. Lu~~,
 Frau Wa, Frau Wu: Hälfte der Bruttobezüge von
 insgesamt S 57.000,00 zuzügl.

<u>50 % Gehaltsnebenkosten)</u>	42.750,00	23.250,00
	62.350,00	40.517,00
<u>20% Umsatzsteuer</u>	12.470,00	8.103,40
	74.820,00	48.620,40

31. Dezember 1993

Miete Räumlichkeiten	235.200,00	207.200,00
<u>10% Umsatzsteuer</u>	23.520,00	20.720,00
	258.720,00	227.920,00
Miete Infrastruktur und bewegliches Vermögen	470.400,00	414.400,00
Werkvertragsaufwand Dr. Ma	557.530,00	478.870,00

Personalaufwand (~~Frau Mag. Lu~~, Frau Mag. Do, Frau Ho, Frau Wa, Frau Wu: Hälfte der Bruttobezüge von insgesamt S 877.908,90 zuzügl. 30 %

<u>Gehaltsnebenkosten)</u>	570.640,00	337.150,57
	1.598.570,00	1.230.420,57
<u>20% Umsatzsteuer</u>	319.714,00	246.084,12
	1.918.284,00	1.476.504,69

31. Dezember 1994

Werkvertragsaufwand Dr. Ma	591.100,00	591.100,00
Personalaufwand (Frau Mag. Do, Frau Ho, Frau Wu: Hälfte der Bruttobezüge von insgesamt S 1.432.323,00 einschließlich Gehaltsnebenkosten)	716.161,50	716.161,50
<u>50 % des Geschäftsführerbezuges Dr. Ni</u>	350.000,00	
	1.657.261,50	1.307.261,50
<u>20% Umsatzsteuer</u>	331.452,30	261.452,30
50 % des Geschäftsführerbezuges Dr. Ni		350.000,00
50 % des Aufwandes für Personenversicherungen	53.976,00	53.976,00
<u>50 % des KFZ-Aufwandes Dr. Ni</u>	201.100,50	201.100,50
	2.243.790,30	2.173.790,30

31. Dezember 1995

Miete Räumlichkeiten und Infrastruktur	844.200,00	844.200,00
Werkvertragsaufwand Dr. Ma	636.125,00	494.797,50
andere Werkvertragsnehmer	27.096,67	27.096,67

Personalaufwand (Frau Mag. Do, Frau Ho, Frau Wu, Frau Wi: Hälfte der Bruttobezüge von insgesamt S 1.516.433,00 einschließlich Gehaltsnebenkosten)	758.216,50	758.216,50
50 % des Geschäftsführerbezuges Dr. Ni	350.000,00	
	2.615.638,17	2.124.310,67
20% Umsatzsteuer	523.127,63	424.862,13
50 % des Geschäftsführerbezuges Dr. Ni		350.000,00
50 % des Aufwandes für Personenversicherungen	56.794,50	56.794,50
50 % des KFZ-Aufwandes Dr. Ni	200.880,00	200.880,00
	3.396.440,30	3.156.847,30

Die BP hat festgestellt, dass Dr. Ma betreffend Kanzleistunden keine Aufzeichnungen geführt hat. Die Besprechungsstunden beinhalten auch Besprechungen mit kleineren Klienten der Ta GesmbH. Die Besprechungsstunden der größeren Klienten der Ta GesmbH und der Bw wurden von Frau Dr. Ma direkt den Klientenstunden zugeordnet. Die übrigen Kanzleistunden betreffen sowohl von ihr betreute Klienten der Bw als auch der Klienten der Ta GesmbH.

Aufgrund der Leistungsverzeichnisse hat Frau Dr. Ma im Jahr 1993 142 Stunden zu S 460,00 (= S 65.320,00) und im Jahr 1995 220,50 Stunden (2 Stunden zu S 480,00 = S 960,00 und 218,50 Stunden zu S 485,00 = S 105.972,50, insgesamt somit S 106.932,50) für Klienten verrechnet, die nicht Klienten der Bw sind.

Die oben angeführten Stunden wurden direkt den einzelnen Klienten zugerechnet.

Da keine Aufzeichnungen betreffend die Kanzleistunden vorhanden sind, wurden diese im Verhältnis der Klientenstunden für Klienten der Bw und Klientenstunden für Nicht-Klienten der Bw zueinander aufgeteilt.

	1993	1995
verrechnet Gesamtstunden	1.212,00	1.314,00
-Kanzleistunden	208,50	322,00
verrechnete Klientenstunden	1.003,50	992,00
Stunden für Nicht-Klienten	142,00	220,50
	14%	22%

Von den Kanzleistunden wurden im Jahr 1993 29 Stunden (=14 % von 208,50 Stunden) und im Jahr 1995 71 Stunden (=22 % von 322 Stunden) ausgeschieden.

Von den Kanzleistunden wurden im Jahr 1993 29 Stunden (14 % von 208,50 Stunden) und im Jahr 1995 71 Stunden (=22 % von 322,00 Stunden) ausgeschieden.

Von den Honoraren für Kanzleistunden werden daher folgende Honorare nicht anerkannt:

1993	29 Stunde á S 460,00	= S 13.340,00
------	----------------------	---------------

1995	8 Stunden á S 480,00	= S 3.840,00
	63 Stunden á S 485,00	= S 30.555,00
		S 34.395,00

Von der BP werden daher Honorare (netto) in folgender Höhe nicht als Aufwand anerkannt.

	1993	1995
Honorar für Klientenstunden	65.320,00	106.932,50
Honorar für Kanzleistunden	<u>13.340,00</u>	<u>34.395,00</u>
Aufwandsminderung netto lt. BP	78.660,00	141.327,50
+ 20 % USt	<u>15.732,00</u>	<u>28.265,50</u>
Zurechnung brutto	94.392,00	169.593,00

Zum Einwand des Vorteilsausgleichs wird ausgeführt:

Vom geschäftsführenden Gesellschafter Dr. Ni wurde ein Aktenvermerk vom 2. August 1995 mit folgendem Wortlaut vorgelegt:

„Die Leistungen, die Frau Dr. Ma im Jahre 1993 für unsere Gesellschaft erbracht hat, entsprechen etwa in ihrem Wert denjenigen Leistungen, die Herr Mag. Ku für Klienten der Bw ausgeführt hat. Daher wird ein Vorteilsausgleich vereinbart umd im Zuge der Bilanzierung auf die diesbezüglichen wechselseitigen Leistungsverrechnungen verzichtet.“

Mag. Ku ist Beschäftigter der Fa. Dr. Rainer Ne Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft und nicht der Ta GesmbH.

Ein Vorteilsausgleich ist zulässig, wenn zwischen den Geschäften eine innere Beziehung herrscht, darüber eine ausdrückliche wechselseitige Vereinbarung getroffen wurde und die Leistungen einander äquivalent gegenüberstehen.

Solche Vereinbarungen (Verträge) müssen, um steuerlich anerkannt zu werden, klar und eindeutig sein, nach außen in Erscheinung treten und fremdüblich sein.

Der Vorteilsausgleich hätte auch zeitgerecht und nicht nachträglich vereinbart werden müssen.

Auf den Honorarnoten, mit denen die Leistungen abgerechnet wurden, hätte ein Hinweis auf den Vorteilsausgleich erfolgen müssen.

Von einem Aktenvermerk, der erst nachträglich im August 1995 für Leistungen betreffend das Jahr 1993 angefertigt wurde, wird man nicht sagen können, dass er nach Außen in Erscheinung getreten ist.

Auch kann nicht angenommen werden, dass es unter fremden Unternehmen üblich ist, dass Leistungen unter namentlicher Anführung der die Leistungen erbringenden Personen in Rechnung gestellt werden und die Leistungen tatsächlich von dritten Unternehmen erbracht worden sind, da sich gerade in dieser Branche zwischen dem Auftraggeber und dem Auftragnehmer ein gewisses Vertrauensverhältnis besteht, auf das der Auftraggeber Wert legt und ungefragt ein Handeln dritter Unternehmungen nicht hingenommen hätte.

Tatsache bleibt, dass Leistungen von Personen in Rechnung gestellt wurden, die diese nicht oder nicht in dem Ausmaß erbracht haben.

Für die Jahre 1994 und 1995 wurden überhaupt keine Unterlagen betreffend Vorteilsausgleich vorgelegt.

Eine gegenseitige Aufrechnung von Forderungen und Schulden ist außerdem vor deren Verbuchung nicht zulässig.

In der Honorarnote vom 5. Oktober 1993 stellt die Ta GesmbH der Fa Dr. Rainer Ne GesmbH Frau Dr. Ma mit 110,5 Stunden zu S 460,00 mit insgesamt S 50.830,00 in Rechnung. Somit stellt die Ta GesmbH Frau Dr. Ma gleichzeitig der Bw zur Gänze und der Dr. Rainer Ne GesmbH teilweise in Rechnung.

Der Vorteilsausgleich kann somit für die Jahre 1993, 1994 und 1995 nicht anerkannt werden. Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer ist der Vorteilsausgleich überdies nicht anwendbar, da über gegenseitige Lieferungen und Leistungen offen Rechnung zu legen ist.

Gehalt Mag. Lu:

Lt. eigenen Angaben war Frau Mag. Lu nie für die Bw tätig und hat nie Klienten der Bw betreut. Von der Ta GesmbH wurden im Jahr 1992 für den Zeitraum 15. -31. Dezember und im Jahr 1993 für den Zeitraum Jänner bis November die Hälfte des Bruttopezuges zuzüglich Nebenkosten an die Bw verrechnet.

Nachdem Frau Mag. Lu, wie oben ausgeführt, für die Bw nicht tätig war und auch keine andere betrieblich veranlasste Leistung von ihr erbracht wurde, wird das in Rechnung gestellte Gehalt nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

Auswirkung:

1992: Zurechnung S 19.500,00 zuzügl. 3.900,00 (20 % USt) =S 23.400,00 brutto

1993: Zurechnung S 233.489,43 zuzügl. 46.697,88 (20 % USt) =S 280.187,31 brutto

Gegenargument - unechter Schadenersatz:

Die Bw bedient sich zur Ausführung von Leistungen dritter Unternehmen, nämlich der Ta GesmbH, anstatt eigenen Personals. Es kann nicht erkannt werden inwieweit zwischen der Bw

und der Ta GesmbH ein Auftragsverhältnis im Sinne der "Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhänder" zustandegekommen ist.

Die "Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhänder" regeln die Bestimmungen zwischen den Wirtschaftstreuhändern und ihren Auftraggebern (Klienten).

Es kann weiters nicht erkannt werden worin der Schaden der Ta GesmbH liegen soll, wenn Mag. Lu ohnehin beschäftigt war und Klienten der Ta GesmbH betreute.

Falls die Ta GesmbH zu Recht oder zu Unrecht vermeint hätte es wäre ihr ein Schaden entstanden, so wäre es im Geschäftsleben üblich, einen Schadenersatz auch als solchen zu beanspruchen.

Das Gegenargument "Schadenersatz" stellt eine nachträgliche Zweckbehauptung dar.

Aufwendungen für Miete und Infrastruktur:

Diese Aufwendungen wurden entsprechend den tatsächlich für die Bw erbrachten Leistungen bzw. tatsächlich für die Bw tätigen Dienstnehmern berechnet. Dagegen wurden von Dr. Ni keine Einwendungen erhoben.

Die Frage der Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen bei der Bw ist unabhängig von der Frage zu lösen, ob die bei der Bw nicht anerkannten Aufwendungen bei der Ta GesmbH als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Dies wird im Zuge des Berufungsverfahrens bei der Ta GesmbH zu klären sein, hat jedoch keinen Einfluss darauf, ob die Aufwendungen bei der Bw abzugsfähig sind oder nicht.

Abschreibung des Firmenwertes:

Der entgeltlich erworbene Kundenstock ist im Bereich der freien Berufe im Allgemeinen als abnutzbar anzusehen, weil bei freiberuflich Tätigen der Wert des Betriebes weitgehend auf das persönliche Vertrauensverhältnis zwischen dem Unternehmer und seinen Klienten geründet ist. Dieses Vertrauensverhältnis endet mit dem Ausscheiden des (ehemaligen) Kanzleiinhabers und muss sodann mit dessen Nachfolger neu begründet werden. Der Kundenstock ist aber so lange nicht als abnutzbares Wirtschaftsgut anzusehen, als der bisherige Kanzleiinhaber den Kundenstock – beispielsweise als Geschäftsführer der den Kundenstock der erwerbenden Kapital- oder Personengesellschaft – weiterhin mitbetreut bzw. das Vertrauensverhältnis zum bisherigen Unternehmer trotz Übergangs des Unternehmens aufrecht geblieben ist (vgl. VwGH vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0217, 2001/13/0158).

Die BP vermeint, Dr. G sei weiter in der Bw tätig gewesen und deute auch der Umstand, dass in der Firmenbezeichnung der KG der Name Dr. G aufscheine, dass der Firmenwert nicht abnutzbar sei.

Dr. Ni hat wiederholt vorgebracht, dass Dr. G 1994 endgültig seine Tätigkeit für die Bw eingestellt habe. Weiters sei Dr. G nur in untergeordnetem Ausmaß für die Bw tätig geworden, indem er an den Überbindungshandlungen beteiligt gewesen sei. Gegenüber den ehemaligen Klienten sei Dr. G nicht unter seinem Namen, sondern als Se GesmbH aufgetreten.

Dieses Vorbringen kann nicht widerlegt werden sodass der Firmenwert als abnutzbares Wirtschaftsgut angesehen werden muss und entsprechend dem Berufungsantrag auf 5 Jahre abzusetzen ist. Die jährliche AfA beträgt somit S 1.400.000,00.

Entgegen dem Antrag in der Eingabe vom 15. November 2004 ist der Firmenwert aber erst beginnend mit dem Jahr 1994 abzuschreiben, da Dr. G mit dem Jahr 1994 endgültig seine Tätigkeit für die Bw eingestellt hat. Der von der BP angesetzte Betrag von S 466.667,00 resultierend aus der Abschreibung auf 15 Jahre ist somit im Jahr 1993 dem Gewinn wieder hinzurechnen.

Zinsenberechnung:

Die Zinsen wurden von der BP aufgrund der Änderungen neu berechnet. Dr. G hat in seinen Eingaben ausgeführt, dass die Kosten, die die Ta GesmbH der Bw in Rechnung stellt, zu hoch bzw. überhaupt unzulässig seien. Konkrete Beweise dafür hat Dr. G nicht erbracht.

Insbesondere kann aus der Argumentation, dass bei annähernd gleich hohen Umsätzen in aufeinanderfolgenden Jahren auch annähernd gleich hohe Gewinne erzielt werden müssten, nichts gewonnen werden, da die Ausgaben nicht von vornherein feststehen, sondern sich erst im Laufe des Geschäftsjahres ergeben. So ist es auch zu erklären, dass annähernd gleich hohe Umsätze zu schwankenden Gewinnspannen führen.

Auch kann aus der Argumentation, Dr. Ni habe das Stammkapital nicht einbezahlt und sei daher nicht berechtigt, der Bw überhaupt Zinsen in Rechnung zu stellen, nichts gewonnen werden, da es nicht Aufgabe der Finanzbehörde ist, die Einzahlung des Stammkapitals durch einen Gesellschafter zu überwachen. Auch ist es nicht Aufgabe der Finanzbehörde, zu überwachen, ob die Gesellschafter vertragswidrig Entnahmen tätigen.

Die von den Angestellten für die Bw erbrachten Leistungen wurden von der BP festgestellt und entsprechend dem tatsächlich geleisteten Ausmaß als Betriebsausgaben angesetzt. Die Argumentation Dr. G, gewisse Leistungen hätten gar nicht erbracht werden können sind somit nicht zielführend.

Bei der Berechnung der Zinsen für das Jahr 1993 ist der BP allerdings ein Rechenfehler unterlaufen, als die Differenz zwischen geltend gemachten Zinsen in Höhe von S 42.531,35 und den von der BP anerkannten Zinsen in Höhe von S 25.387,25 nicht, wie irrtümlich von der BP berechnet S 20.144,10 sondern lediglich S 17.144,10 beträgt. Die Hinzurechnung

der Differenz erfolgte somit um S 3.000,00 zu hoch, was durch die Berufungsentscheidung richtig zu stellen war.

Prozessrückstellung:

Dr. Ni führt selbst aus, dass zu den Bilanzstichtagen die Prozessaussichten als gut beurteilt wurden und daher Rückstellungen nicht gebildet wurden. Schon aus diesem Grund können Rückstellungen nicht gebildet werden, da Rückstellungen nur für Verbindlichkeiten gebildet werden können, die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher sind, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintrittes unbestimmt sind. Mit einer Verbindlichkeit muss ernsthaft zu rechnen sein. Da auf die Verhältnisse zum Bilanzstichtag abgestellt wird, kommt auch eine Bilanzberichtigung nicht in Betracht, da es sich um keinen unrichtigen Bilanzansatz gehandelt hat.

Für Prozesskosten kann eine Rückstellung dann gebildet werden, wenn am Bilanzstichtag bereits ein Prozess anhängig ist. Es können nur Kosten des bereits abgelaufenen Jahres, nicht aber künftige Prozesskosten rückgestellt werden. Aus diesem Grund kann für das Jahr 1993 keine Rückstellung gebildet werden, da im Jahr 1993 kein Prozess anhängig war. Dr. Ni begeht die Kosten lt. Beilagen bzw. für zukünftige zu erwartende Prozesskosten des zweitinstanzlichen Verfahrens. Auch diese Kosten können nicht rückgestellt werden, da einerseits Leistungen erst in den Jahren 1997 erbracht wurden und andererseits es sich um zukünftige Kosten handelt. Das Argument, die klagsgegenständlichen Handlungen seien bereits im Jahr 1993 gesetzt worden, vermag eine Rückstellungsbildung im Jahr 1993 nicht zu rechtfertigen.

Darüberhinaus ist nicht zu erkennen, aus welchem Titel eine Rückstellung des Klagesbetrages bzw. der Zinsen erfolgen soll. Es liegt keiner der Anwendungsfälle des § 9 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl 818/1993 (anzuwenden ab 1994) vor.

Selbst wenn, wie Dr. Ni in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, eine Berichtigung der Handelsbilanz zulässig ist, kann steuerlich keine Rückstellung gebildet werden, da die Fälle der Rückstellungsbildung im Gesetz erschöpfend aufgezählt sind und, wie bereits oben ausgeführt, keiner dieser Fälle vorliegt.

Diese Rechtsansicht vertritt auch der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0217, 2001/13/0158). Eine Rückstellungsbildung kommt somit nicht in Betracht.

Im fortgesetzten Verfahren beantragt Dr. Ni eine Bilanzberichtigung eventualiter eine Bilanzänderung dahingehend, als die nachstehend angeführten Beträge in den Jahren 1993 bis 1995 als Verbindlichkeiten zu berücksichtigen seien.

Kapital GZDat	887.903,00
Stand 31.12.1993	887.903,00
Kapital GZDat	87.768,00
Zinsen GZDat (5 % x S 887.903,00 x 5 Monate)	18.498,00
Stand 31.12.1994	994.169,00
Kapital GZDat2	336.876,00
Zinsen GZDat (5 % x S 887.903,00 x 12 Monate)	44.395,00
Zinsen GZDat2 (5 % x 336.876,00 x 8 Monate)	11.229,00
Stand 31.12.1995	1.386.669,00
Kapital GZDat	256.352,00
Zinsen GZDat	44.395,00
Zinsen GZDat2	
(5 % x 336.876,00 x 12 Monate)	16.844,00
(5 % x 256.352,00 x 8 Monate)	8.545,00
Stand 31.12.1996	1.712.805,00
Zinsen GZDat	44.395,00
Zinsen GZDat2	
(5 % x S 593.228,00 x 9 Monate)	22.246,00
(7,5 % x S 593.228,00 x 3 Monate)	11.123,00
Stand 31.12.1997	1.790.569,00

Diesem Antrag konnte aus mehreren Gründen nicht gefolgt werden.

Unbestritten ist, dass die Ersturteile der Verfahren GZDat d und GZDat2 s im Jahr 2000 und die Berufungsurteile im Jahr 2001 ergangen sind. Da die Leistungen aufgrund der Urteile zu erbringen sind, können frühestens ab diesen Zeitpunkten Verbindlichkeiten vorliegen. Ob diese zu passivieren sind, hängt davon ab, ob die Leistungen zum Bilanzstichtag des Jahres der formellen Rechtskraft erbracht wurden oder nicht.

Keinesfalls können die im Jahr 2001 entstandenen Forderungen in den Jahren 1993 bis 1997 passiviert werden, da zu den entsprechenden Bilanzstichtagen Forderungen nicht vorgelegen haben. Es kommt somit weder eine Bilanzberichtigung noch eine Bilanzänderung in Betracht.

Erfolgsverteilung:

Die BP hat festgestellt, dass Dr. G im Jahr 1993 S 128.524,00 im Namen der Gesellschaft vereinnahmt hat, welche er jedoch nicht an die Gesellschaft weitergegeben hat.

Dr. G wendet ein, dieser Betrag sei ihm nicht als Gewinnanteil zuzurechnen, da ihm dieser nicht zusteünde und auch nicht mit einer ihm zustehend Forderung aufgerechnet worden sei. S 66.024,00 seien direkt an die Se GesmbH überwiesen worden und S 62.500,00 seien von Dr. G als geschäftsführenden Gesellschafter der Se GesmbH bei den Klienten kassiert und mit Forderungen für durch die Se GesmbH erbrachten Leistungen aufzurechnen.

Dieses Vorbringen kann nicht widerlegt werden. Selbst Dr. Ni führt in der Berufung aus, dass der Gewinnanteil nicht Dr. G sondern Dr. Ni zuzurechnen sei. Umsso unverständlicher erscheinen die Ausführungen in der Eingabe vom 15. November 2004, wonach die

Gewinnverteilung, wie sie in der seinerzeitigen Berufungsentscheidung vorgenommen worden ist, beibehalten werden könne.

Der im Jahr 1993 Dr. G zugerechnete Gewinnanteil in Höhe von S 128.524,00 ist somit rückgängig zu machen und der gesamte Gewinn Dr. Ni zuzurechnen.

Die Gewinne der Jahre 1993 bis 1995 errechnen sich wie folgt:

	1993	1994	1995
lt. angef. Bescheid	558.438,58	1.275.285,19	652.812,63
AfA Firmenwert	---	-1.400.000,00	1.400.000,00
AfA bisher	466.666,67	466.666,67	466.666,67
Korrektur Zinsen	-3.000,00	---	---
	1.022.105,25	341.951,86	-280.520,70

und sind wie folgt zu verteilen:

	1993	1994	1995
Dr. Ni	1.022.105,00	341.952,00	-280.520,00
Dr. G	0,00	0,00	0,00

Wien, am 9. Dezember 2004