



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw 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 1996 bis 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkünfte werden wie folgt festgestellt und aufgeteilt:

	1996	1997
gesamt	173.632,00	-1.105.256,00
Dr. Ni	173.632,00	-1.105.256,00
Dr. G	0,00	0,00

### Entscheidungsgründe

Die Kommanditgesellschaft wurde am 3.3.1993 gegründet. Gesellschafter sind Mag. Dr. Wo Ni als Komplementär und Dr. R G als Kommanditist. Als Prokurist ist Mag. Dr. I Ma tätig. Die KG ist infolge der Übertragung des Betriebes an Dr. Ni seit 5.3.2004 im Firmenbuch gelöscht. Eine Geschäftsübernahme gem. § 142 HGB bewirkt die Vollbeendigung der Personengesellschaft, deren Geschäft durch den übernehmenden Gesellschafter ohne Liquidation fortgeführt wird. Da die KG gelöscht und somit nicht mehr existent ist, ist Dr. Ni als Gesamtrechtsnachfolger Bescheidadressat. Aber auch Dr. G ist als ehemaliger Kommanditist Bescheidadressat, da er in den Streitjahren beteiligt war und ihm Einkünfte zugerechnet wurden.

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

### Geschäftsführerbezug:

Der Geschäftsführerbezug Dr. Ni ist keine Betriebsausgabe. Vergütungen, welche der Gesellschafter für seine Tätigkeit in der Gesellschaft erhält, sind seinem Gewinnanteil hinzuzurechnen.

Der Geschäftsführerbezug beträgt S 350.000,00 netto (= S 420.000,00 brutto) pro Jahr. Durch die Veranlagung erfolgte in den Jahren 1996 und 1997 eine Zurechnung von je S 420.000,00. Von der BP erfolgt eine Korrektur dahingehend, dass die Umsatzsteuernachforderung aufgrund der Veranlagung in Höhe von S 70.000,00 passiviert werde.

### 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).

1996:	106.991,00
1997:	92.399,00

### Honorare an Dr. Ma:

Wie Frau Dr. Ma bei der Befragung am 22.4.1998 aussagte, gibt es betreffend die in ihren Leistungsaufzeichnungen angeführten Kanzleistunden keine Aufzeichnungen. Die Besprechungsstunden beinhalten auch Besprechungen der kleineren Klienten der T GesmbH. Die Besprechungsstunden der größeren Klienten der T GesmbH und der KG wurden von Frau Dr. Ma direkt den Klientenstunden zugeordnet.

Die übrigen Kanzleistunden betreffen sowohl von ihr betreute Klienten der KG als auch Klienten der T GesmbH.

Von der BP werden, wie schon bei der Vor BP, die Honorare die Fr. Dr. Ma für Klienten der T GesmbH in Rechnung gestellt hat, bei der KG nicht als Aufwand anerkannt und ausgeschieden.

In der Niederschrift vom 22.4.1998 gab Frau Dr. Ma an, dass von ihr im Jahr 1996 336,50 Stunden (zu S 485,00 netto = S 163.202,50) für Klienten der T GesmbH aufgewendet und verrechnet wurden. Die oben angeführten Stunden wurden direkt den einzelnen Klienten zugerechnet. Die Ermittlung der Stunden erfolgte aus den Leistungsverzeichnissen Dr. Ma.

### Kanzleistunden:

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

	<u>1996</u>
verrechnete Gesamtstunden	1.371,50
- Kanzleistunden	-329,50
verrechnete Klientenstunden	1.042,00
Stunden für Nicht-Klienten KG	336,50
Stunden für Nicht-Klienten gerundet	32,3 %

Von den Kanzleistunden werden im Jahr 1996 106,40 Stunden (= 32,3 % von 329,50 Stunden) ausgeschieden.

Von den Honoraren für die Kanzleistunden werden daher im Jahr 1996 folgende Beträge nicht anerkannt.

106,50 Stunden zu S 485,00 = 51.604,00 netto

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

Honorar für Kanzleistunden netto	51.604,00
+ 20 % USt	10.320,80
Zurechnung brutto	61.942,80

Die Aufwendungen für 336,50 Nicht-Klientenstunden der KG im Jahr 1996 in Höhe von S 163.202,50 wurden bereits durch die Veranlagung ausgeschieden.

1997:

Es wurden seitens der T GesmbH nur die tatsächlich für die KG erbrachten Leistungen verrechnet und als Betriebsausgabe berücksichtigt. Die von der Veranlagung vorgenommene Kürzung der Betriebsausgaben in Höhe von S 162.202,50 netto zuzüglich der Vorsteuerkürzung in Höhe von S 27.200,52 = insgesamt S 190.403,02 sind rückgängig zu machen.

TZ 32) Firmenwert:

Mit Vertrag vom 3.8.1992, wurde die KG als OHG gegründet, welche mit Gesellschafterbeschluss vom 3.3.1993 in die KG 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 10.000,00 S 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 3.8.1992 zum Überbindungsvertrag vom 3.8.1992). Mit Stichtag 20.1.1993 wurde die am 3.8.1992

vereinbarte Überbindung der Klienten in die Dr. G WT OHG danach in die KG 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 29.3.1993 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 Dr. G Wirtschaftstreuhand KG 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 Klientenstockes eine Gesellschaft mit dem Familiennamen des Übergebers gegründet wurde, dass zu diesem Zweck dieses zuvor beschriebene Schreiben vom 29.3.1993 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	7.000.000,00
Nutzungsdauer lt. BP	15 Jahre
Jahres-AfA lt. BP	466.667,00
Jahres-AfA lt. Erkl	1.400.000,00

Minderung AfA lt. BP	933.333,00
----------------------	------------

Von der BP wird im Jahr 1996 die AfA vom Firmenwert um S 933.333,00 gemindert. Im Jahr 1997 erfolgt eine Minderung der AfA um S 933.332,00 (Jahres-AfA lt. Erklärung S 1.399.999,00 und nicht wie in den Vorjahren S 1.400.000,00).

TZ 33) Verzinsung "Verrechnungskonto T GesmbH":

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

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

Aufgrund der Feststellungen der BP ergeben sich beim Zinsaufwand nachstehende Änderungen:

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

	1996
Honorar Dr. Ma Klientenstunden btto	195.843,00
Honorar Dr. Ma Kanzleistunden btto	61.924,80
gesamt	257.767,80

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

	1996	1997
Zinsaufwand lt. Erkl.	335.510,62	400.438,02
Zinsaufwand lt. BP	269.527,73	320.770,92
Minderung des Zinsaufwandes	65.982,89	79.667,10

Prozessrückstellung:

Es wird beantragt, betreffend des Verfahrens GZ1 im Jahr 1996 einen Betrag in Höhe von S 464.912,64 als Prozesskostenrückstellung zu berücksichtigen. Im Jahr 1997 wird beantragt diese Rückstellung um S 75.753,00 zu erhöhen.

Von der BP wird diesem Antrag nicht entsprochen.

Dr. Ni selbst führt aus, er sei bisher davon ausgegangen, dass die Prozessaussichten Dr. G schlecht gewesen seien, weshalb auf die Bildung einer Rückstellung verzichtet worden sei. Erst auf Grund des Urteils des Handelsgerichtes Wien GZ2a = GZ2b, zugestellt am 27.9.2000 seien die Prozessaussichten der KG im oben genannten Verfahren als schlecht zu bezeichnen gewesen.

Eine Rückstellung für Prozesskosten kann nur gebildet werden, wenn am Bilanzstichtag bereits ein Prozess läuft und ernsthaft damit zu rechnen ist, dass dem Steuerpflichtigen durch den Ausgang des Prozesses besondere Aufwendungen erwachsen.

Auf Grund der Ausführungen Dr. Ni war am Bilanzstichtag mit einer Verbindlichkeit nicht ernsthaft zu rechnen. Da auf die Verhältnisse zum Bilanzstichtag (bis zur Bilanzerstellung – Bilanz 31.12.1996 eingebracht am 12.9.1997, Bilanz zum 31.12.1997 eingebracht am 1.9.1998 – Urteil welches zur anderen Beurteilung geführt hat ist erst im Jahr 2000 ergangen) abgestellt wird, kommt eine Bilanzberichtigung nicht in Betracht, da es sich um keinen unrichtigen Bilanzansatz gehandelt hat.

In der frist- und formgerechten Berufung wird eingewendet, die Veranlagungen seien erklärungsgemäß vorzunehmen.

Die Abweichungen ergäben sich daraus, dass das Finanzamt den Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Jahre 1992 bis 1995 gefolgt sei und die Richtigkeit dieser Feststellungen für die Jahre 1996 und 1997 perpetuiere.

Die Perpetuierung sei in zweifacher Hinsicht schon rechnerisch unrichtig. Beim Geschäftsführerbezug in Höhe von S 420.000,00 handle es sich um einen Bruttobetrag, während das Honorar Dr. Ma in Höhe von S 163.202,50 einen Nettobetrag darstelle. Das Finanzamt habe irrigerweise den Geschäftsführerebezug ebenfalls als Nettobetrag angenommen und deshalb den Vorsteuerkürzungsbetrag jeweils um S 14.000,00 zu hoch angesetzt.

Es werde auch übersehen, dass im Jahr 1997 betreffend Werkvertragshonorar Dr. Ma nur die tatsächlich für die KG erbrachten Leistungen verrechnet und als Betriebsausgaben abgesetzt wurden.

Im Übrigen werde auf die Berufung betreffend die Jahre 1992 bis 1995 verwiesen.

In der Eingabe vom 8.6.2001 wird ausgeführt:

Geschäftsführerbezug:

Die Feststellungen der BP zu diesem Punkt werden anerkannt.

Luxustangente, Honorare Dr. Ma, Firmenwert:

Die Prüfungsfeststellungen entsprechend sei Sachverhaltsidentität der Berufungsentscheidung der Finanzaltdesdirektion vom DatGZBE2 betreffend die Jahre 1992 bis 1995.

Es ist jedoch eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof anhängig sodass die Ausführungen in der Berufung betreffend die Jahre 1992 bis 1995 auch für die Jahre 1996 und 1997 gelten.

Verzinsung Verrechnungskonto:

Die von der BP vorgenommene Anpassung der Zinsenberechnung für das Verrechnungskonto zwischen der KG und der T GesmbH sei dann nicht anzunehmen, wenn die Verrechnung betreffend Vorjahre richtig durchgeführt worden ist.

Prozessrückstellung:

Entgegen der Auffassung der BP ergebe sich aus der Rechtsprechung des VwGH ein zwingendes Bilanzberichtigungserfordernis immer dann, wenn sich ein Bilanzansatz nachträglich als objektiv unrichtig erweise. Auch wenn das Bilanzberichtigungserfordernis erst im Sommer 2000 erkannt worden sei, sei nach der insoweit klaren Judikatur des VwGH entgegen der Ansicht der BP eine Bilanzberichtigung vorzunehmen.

In der Eingabe vom 15.11.2004 führt Dr. Ni ergänzend aus, dass in TZ 28 des BP-Berichtes unter der Bezeichnung „Entnahmen lt. BP“ unter Hinweis auf die Textziffern 20 bis 24 des BP-Berichts eine Gewinnhinzurechnung für das Jahr 1996 in Höhe von S 229.705,00 und für das Jahr in Höhe von S 119.599,00 vorgenommen worden sei. Dieser Betrag erscheine insoweit nicht nachvollziehbar, als er die Luxustangente übersteige.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Geschäftsführerebezug:

Da in der Eingabe vom 8.6.2001 die bezughabende Prüfungsfeststellung anerkannt wurde, was als Einschränkung des Berufungsbegehrens gewertet werden kann, erübrigt sich ein Eingehen auf die entsprechenden Ausführungen in der Berufungsschrift.

Rechnerisch ist der Berufung insofern beizupflichten, als die Umsatzsteuernachforderung auf Grund der Veranlagung in Höhe von S 70.000,00 für die Jahre 1996 und 1997 zu passivieren ist. Dies bewirkt letztendlich eine Gewinnminderung in Höhe von S 70.000,00, die durch die BP vorgenommen wurde.

KfZ-Luxustangente:

Es wird auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom DatGZBE1 betreffend die Jahre 1992 bis 1995 verwiesen.

Honorare Dr. Ma:

Als Betriebsausgaben können nur die tatsächlich für die KG erbrachten Leistungen anerkannt werden.

Die Aufwendungen für 336,50 Nicht-Klientenstunden der KG im Jahr 1996 in Höhe von S 163.202,50 wurden durch die Veranlagung zu Recht ausgeschieden, da die Leistungen tatsächlich nicht für die KG erbracht wurden.

Wie Frau Dr. Ma bei der Befragung am 22.4.1998 aussagte, gibt es betreffend die in ihren Leistungsaufzeichnungen angeführten Kanzleistunden keine Aufzeichnungen. Die Besprechungsstunden beinhalten auch Besprechungen der kleineren Klienten der T GesmbH. Die Besprechungsstunden der größeren Klienten der T GesmbH und der KG wurden von Frau Dr. Ma direkt den Klientenstunden zugeordnet.

Die übrigen Kanzleistunden betreffen sowohl von ihr betreute Klienten der KG als auch Klienten der T GesmbH.

Von der BP werden, wie schon bei der Vor BP, die Honorare die Fr. Dr. Ma für Klienten der T GesmbH in Rechnung gestellt hat, bei der KG nicht als Aufwand anerkannt und ausgeschieden.

In der Niederschrift vom 22.4.1998 gab Frau Dr. Ma an, dass von ihr im Jahr 1996 336,50 Stunden (zu S 485,00 netto = S 163.202,50) für Klienten der T GesmbH aufgewendet und verrechnet wurden. Die oben angeführten Stunden wurden direkt den einzelnen Klienten zugerechnet. Die Ermittlung der Stunden erfolgte aus den Leistungsverzeichnissen Dr. Ma.

Kanzleistunden:

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

	1996
verrechnete Gesamtstunden	1.371,50
- Kanzleistunden	-329,50
verrechnete Klientenstunden	1.042,00
Stunden für Nicht-Klienten KG	336,50
Stunden für Nicht-Klienten gerundet	32,3 %

Von den Kanzleistunden werden im Jahr 1996 106,40 Stunden (= 32,3 % von 329,50 Stunden) ausgeschieden.

Von den Honoraren für die Kanzleistunden werden daher im Jahr 1996 folgende Beträge nicht anerkannt.



106,50 Stunden zu S 485,00 = 51.604,00 netto

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

Honorar für Kanzleistunden netto	51.604,00
+ 20 % USt	10.320,80
Zurechnung brutto	61.942,80

Da im angefochtenen Bescheid die Kanzleistunden anerkannt wurden, waren die betreffenden Aufwendungen durch die Berufungsentscheidung richtigzustellen.

Für das Jahr 1997 wurden nur die tatsächlich für die KG erbrachten Leistungen verrechnet. Eine Kürzung der Betriebsausgaben ist somit nicht vorzunehmen und der Gewinn 1997 um S 162.202,50 netto zuzüglich der Vorsteuerkürzung in Höhe von S 27.200,52, somit insgesamt um S 190.403,02 zu vermindern.

Firmenwert:

Es wird auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom DatGZBE1 verwiesen, wonach der Firmenwert als abutzbare anzusehen ist und beginnend mit dem Jahr 1994 auf 5 Jahre abzuschreiben ist.

Verzinsung Verrechnungskonto:

Da nicht alle im Jahr 1996 verrechneten Leistungen anzuerkennen sind, vermindert sich auch der auf das Verrechnungskonto entfallende Zinsaufwand.

Die Berechnung des Zinsaufwandes ist aus dem BP-Bericht zu ersehen. Die rechnerische Richtigkeit wird nicht in Zweifel gezogen.

Prozessrückstellung:

Es wird auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom DatGZBE1 verwiesen.

In den Jahren 1996 und 1997 sind weder Prozessrückstellungen noch Verbindlichkeiten anzusetzen.

Entnahmen:

In der Eingabe vom 15.11.2004 wird ausgeführt, dass die Entnahmen, soweit sie die Luxustangente übersteigen nicht nachvollziehbar seien. Die Entnahmen seien daher lediglich in Höhe der KfZ Luxustangente anzusetzen.

Die Entnahmen setzen sich wie folgt zusammen:

	1996	1997
KfZ-Luxustangente	106.991,00	92.399,00

