



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Vertreter, vom 6. Mai 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk vom 29. April 1999 betreffend Einkommensteuer 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte im Streitjahr 1997 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, weiters solche aus Vermietung und Verpachtung sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die letztgenannten Einkünfte resultierten aus einer Beteiligung an einem Gastronomiebetrieb, dem Betrieb eines Schuhservices in Wien sowie dem Betrieb eines in der Wiener Innenstadt angesiedelten Einzelhandelsgeschäftes. An diesem beteiligte sich Herr HB als stiller Gesellschafter.

In der diesbezüglich am 25. August 1993 zwischen dem Bw. und Herrn HB abgeschlossenen schriftlichen Vereinbarung wurde u. a. bestimmt, dass sich Herr HB am Unternehmen des Bw. – Einzelhandelsgeschäft für den Import und Handel mit Einrichtungsgegenständen, insbesondere in künstlerisch gestalteter Form in Wien¹ – als stiller Gesellschafter mit einer Vermögenseinlage in Höhe von ATS 98.000,-- beteilige, dass dem stillen Gesellschafter vom Gewinn oder Verlust ein Anteil in Höhe von 49 % zustehe, dass jeder Gesellschafter für den

Fall, dass dieses Unternehmen in einem Monat einen ATS 20.000,-- übersteigenden Gewinn erziele, im darauffolgenden Monat zur Entnahme eines Gewinnvorwags von ATS 10.000,-- berechtigt sei und dass Änderungen dieser Vereinbarung zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform bedürften.

Zusätzlich zu dieser gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung existiert ein weiteres, vom Bw. und von Herrn HB unterschriebenes, undatiertes Schriftstück, welches als *"WERKVERTRAGLICHE VEREINBARUNG"* zwischen diesen beiden Personen überschrieben ist. In diesem vereinbarten die beiden Genannten, dass Herr HB ab dem 1. Juli 1996 für die Firma des Bw. als Berater in allen Angelegenheiten des Wareneinkaufes tätig sein werde. Diese Tätigkeit umfasse das Auffinden neuer Handelswaren um die Produktpalette zu erweitern und das Suchen der dafür notwendigen Lieferanten. Die Wahrnehmung dieser Aufgaben werde durch Herr HB in freier Zeiteinteilung und völlig weisungsungebunden erfolgen. Das dafür vereinbarte Honorar betrage ATS 3.600,-- pro Monat.

Außerdem war der stille Gesellschafter im Unternehmen des Bw. im Zeitraum vom 13. April 1995 bis zum 12. September 1997 nichtselbständig beschäftigt. Erhebungen des UFS ergaben, dass Herr HB in den Jahren des Bestehens der stillen Gesellschaft nicht betrieblich veranlagt wurde.

In seiner am 16. April 1999 beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 erklärte der Bw. neben Pensionseinkünften von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Ausmaß eines Verlustes in Höhe von ATS 619.355,--, der sich aus einem Verlust aus der Tätigkeit als Einzelhandelskaufmann in Höhe von ATS 529.616,-- (laut Beilage zur Einkommensteuererklärung: Verlust Schuhservice ATS 178.031,23, Verlust Einzelhandelsgeschäft für den Import und Handel mit Einrichtungsgegenständen in Wien1 ATS 351.577,91 sowie Zinsen endbesteuert Schuhservice und Einzelhandelsgeschäft in Wien1 ATS 7,26) und einem Beteiligungsverlust (Beteiligung an einem Gastronomiebetrieb) in Höhe von ATS 89.739,-- zusammensetzte.

Das Finanzamt erließ am 29. April 1999 den den Bw. betreffenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 und veranlagte den vom Bw. erklärten Verlust aus Gewerbebetrieb antragsgemäß in Höhe von ATS 619.355,--.

Mit Schreiben vom 29. April 1999, eingelangt beim Finanzamt am 3. Mai 1999, teilte der steuerliche Vertreter des Bw. mit, dass der Bw. erst am 18. April 1999 nach Österreich zurückgekehrt sei und dass ihm (dem steuerlichen Vertreter des Bw.) bei einer anschließenden Besprechung mitgeteilt worden sei, dass der stille Gesellschafter, Herr HB , mit September 1997 aus dem Unternehmen ausgeschieden sei. Bis zu diesem Zeitpunkt habe

Herr HB in den vergangenen Jahren insgesamt ATS 678.664,07 als Akontozahlung erhalten. Nach Auskunft des Rechtsanwaltes des Unternehmens seien sämtliche Bemühungen, diesen Betrag wenigstens teilweise einzubringen, erfolglos verlaufen, weshalb die Bilanz zum 31. Dezember 1997 sowie die Einkommensteuererklärung 1997 in dieser Höhe zu berichtigen seien. In der diesem Anbringen angeschlossenen "Berichtigung" der Einkommensteuererklärung für 1997 bezifferte der Bw. seinen Verlust als Einzelunternehmer mit ATS 1,208.280,-- und gelangte unter Einschluss des Beteiligungsverlustes in gleicher Höhe wie bisher zu einem Gesamtverlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von ATS 1,298.019,--.

Mit Schreiben vom 6. Mai 1999, eingelangt beim Finanzamt am 7. Mai 1999, erhob der Bw. gegen den erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid 1997 vom 29. April 1999 Berufung und begehrte unter Hinweis auf die berichtigte Einkommensteuererklärung den Ansatz des darin erklärten Verlustes aus Gewerbebetrieb.

Das Finanzamt forderte den Bw. mittels Ergänzungsersuchens vom 2. Juli 1999 auf, den Vertrag über die stille Gesellschaft samt allfälligen Änderungen vorzulegen, sowie bekannt zu geben, wofür die Akontozahlungen geleistet worden seien und die entsprechenden Buchungsbelege beizubringen. Weiters wurde der Bw. in diesem Schreiben aufgefordert, Nachweise hinsichtlich der Einbringungsversuche sowie deren Erfolglosigkeit zu erbringen und bekannt zu geben, ob dieser (der Bw.) mit Herrn HB verwandt oder verschwägert sei.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens gab der Bw. mit Schreiben vom 3. August 1999 bekannt, dass er mit Herrn HB weder verwandt noch verschwägert sei und dass die Akontozahlungen vorweggenommene Gewinnanteile dargestellt hätten.

Mit Schreiben vom 13. August 1999, eingelangt beim Finanzamt am 17. August 1999, legte der Bw. den Vertrag über die Errichtung der stillen Gesellschaft sowie ein an ihn (den Bw.) gerichtetes Schreiben seines Rechtsanwaltes vom 4. Mai 1999 vor, in dem dieser dem Bw. gegenüber dokumentierte, empfohlen zu haben, von gerichtlichen Schritten zur Hereinbringung dessen Forderung von mehr als ATS 700.000,-- Abstand zu nehmen, da angesichts der Vermögenslage des Schuldners keinerlei Aussichten bestünden, eine gegen diesen erwirkte gerichtliche Entscheidung durchzusetzen.

Mit Schreiben vom 15. November 1999 legte der Bw. die vom Finanzamt abgeforderten Belege über die Gewinnvorwegentnahmen des Herrn HB für die Jahre 1993 bis 1997 sowie eine Aufstellung der in den einzelnen Jahren zur Auszahlung gelangten diesbezüglichen Beträge – Summe 1993: ATS 5.000,--, Summe 1994: ATS 108.000,--, Summe 1995: ATS 75.000,--, Summe 1996: ATS 98.400,-- Summe 1997: ATS 124.270,-- - vor und führte aus, dass hinsichtlich der Aufwendungen des Jahres 1997 festzuhalten sei, dass der Betrag von *"ATS 3.600,-- mal 12 vom 1. Juli 1996"* Aufwendungen und keine Gewinnvorwegentnahme

darstelle. Das Gleiche gelte für die Reisekostenvergütungen in der Gesamthöhe von ATS 4.270,--. Am Endergebnis ändere sich allerdings nichts, da durch die Umbuchung von ATS 43.200,-- der Aufwand erhöht und der Forderungsverlust gegen Herrn HB verringert werde.

Vom UFS wird angemerkt, dass der Betrag von ATS 3.600,-- (Tätigkeitsvergütungen laut Werkvertrag) in der Aufstellung der Gewinnvorwegentnahmen des Jahres 1997 lediglich acht Mal aufscheint. Die Summe der auf die Gewinnvorwegentnahmen betrug im Jahre 1997: ATS 91.200,-- (ATS 124.270,-- vermindert um die Reisekostenvergütungen im Ausmaß von ATS 4.270,-- sowie um die Tätigkeitsvergütungen in Höhe von insgesamt ATS 28.800,--).

Am 17. August 2000 wurde Herr HB vom Finanzamt als Zeuge vernommen. Dieser gab an, mit dem Bw. weder verwandt noch verschwägert zu sein. Hinsichtlich des Gesellschaftsvertrages vom 25. August 1993 führte der Zeuge aus, dass bei diesem keine nachträglichen Änderungen oder Ergänzungen erfolgt seien. Mit dem Bw. sei er anlässlich einer Zeitungsannonce in Kontakt getreten. Diese Annonce habe die Vermietung eines Geschäftslokales im achten Wiener Gemeindebezirk betroffen, für dieses habe sich der Zeuge interessiert. Er habe gemeinsam mit seiner Gattin einen Geschenkartikelhandel in der Rechtsform einer GmbH betrieben. In der Folge sei der Gesellschaftsvertrag abgeschlossen worden. Später habe ihm der Bw. angeboten, in sein Geschäftslokal in der Wiener Innenstadt zu übersiedeln, wo dann der Betrieb in der Form des Vertrages über die stille Gesellschaft mit dem Bw. als Geschäftsherrn weitergeführt worden sei.

Zur Einlagenleistung laut Vertrag in Höhe von ATS 98.000,-- sei es nicht gekommen, da der Zeuge nicht über die erforderlichen Mittel verfügt habe. Die Gewinnvorwegentnahmen habe er (der Zeuge) seiner subjektiven Meinung nach deswegen tätigen dürfen, da der Bw. auf seine familiäre und finanzielle Situation Rücksicht genommen habe. Deren Auszahlung sei in der Regel durch den Bw., manchmal durch dessen Sohn erfolgt. Er (der Zeuge) selbst habe über die Entnahmen keine Aufzeichnungen geführt. Die Unterschrift auf den Entnahmebelegen ab dem 28. Februar 1997 über ATS 11.400,-- stamme nicht von ihm. Die Auszahlung sei jedoch sicher erfolgt.

Der Zeuge sei auch im Betrieb aktiv tätig gewesen, er habe sich beispielsweise um den Einkauf, die Kalkulation und die Angestellten gekümmert.

Die Vereinbarung über die monatlichen Honorare in Höhe von ATS 3.600,-- habe der Zeuge zu seiner finanziellen Absicherung abgeschlossen.

Ab 1997 habe es zwischen dem Zeugen und dem Bw. Probleme gegeben, der Bw. habe die Vorwegentnahmen sowie die vereinbarte Einlage zurückerhalten wollen. Im September 1997 sei die Gesellschaft aufgelöst worden. Die Trennung sei ohne Vereinbarungen über die vom Bw. geforderten Zahlungen erfolgt. Der Zeuge habe mit einer Klage gerechnet, der Bw. habe

jedoch nichts unternommen. Der Zeuge wäre auch finanziell nicht in der Lage den Forderungen des Bw. nachzukommen.

Mit Vorhalt (ebenfalls) vom 17. August 2000 forderte das Finanzamt den Bw. unter Hinweis darauf, dass gemäß § 7 des am 25. August 1993 mit Herrn HB abgeschlossenen Vertrages über die stille Gesellschaft dem stillen Gesellschafter nur dann ein Gewinnvorwegentnahmerecht zustünde, wenn im jeweiligen Vormonat ein ATS 20.000,-- übersteigender Gewinn erzielt worden sei und dass in den Jahren 1993, 1994, 1996 und 1997 ein erheblicher Verlust erzielt worden sei, bekannt zu geben, weshalb in Abweichung von diesem Vertrag trotz der gegebenen Verluste Gewinnkontozahlungen an den stillen Gesellschafter geleistet worden seien.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens führte der Bw. mit Schreiben vom 11. September 2000, eingelangt beim Finanzamt am 18. September 2000 wörtlich wie folgt aus:

"Zu Ihrer Anfrage vom 17. 8. 2000 nehme ich wie folgt Stellung:

Laut § 7 des Gesellschaftsvertrages wäre der Gesellschafter zu einem Vorweggewinn in Höhe von S 10.000,-- nur dann berechtigt, wenn der in einem Monat erwirtschaftete Gewinn S 20.000,-- übersteigt. Dieser Punkt weist auf das Recht des stillen Gesellschafters B hin.

Nun trat Herr B nach außen hin als stiller Gesellschafter nicht auf, tatsächlich basierte die Unternehmensleistung in Bezug auf Ein- und Verkauf sowie der Zusammen-setzung des Warenanbotes auf seinen Kenntnissen.

Da Herr B mittellos war, haben die beiden Herren, nämlich Herr S und Herr B mündlich vereinbart, einen Gewinnvorweg zur Auszahlung zu bringen, um einen sehr bescheidenen Lebensstandard Herrn B zu ermöglichen."

Das Finanzamt gab der Berufung des Bw. mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2000 teilweise Folge und brachte bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Verlust in Höhe von ATS 750.425,-- zum Ansatz. Begründend führte das Finanzamt aus, dass Berufungsgegenstand die Abschreibung einer Forderung des Bw. gegen den ehemaligen stillen Gesellschafter Herrn HB im Ausmaß von ATS 678.664,07 sei. Nach Korrektur der Forderung um ATS 43.200,-- (Aufwand laut Vereinbarung vom 1. Juli 1996) bzw. Reisekosten von ATS 4.270,-- laut Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 15. November 2000 (gemeint wohl 1999) verbleibe eine Forderung gegenüber dem stillen Gesellschafter in Höhe von ATS 631.194,07. Der Betrag von ATS 678.664,07 setze sich aus Verlust- und Gewinnzuweisungen an den stillen Gesellschafter – 1993: Verlust ATS 108.618,31, 1994: Verlust ATS 136.353,45, 1995: Gewinn: ATS 121.064,38, 1996: Verlust ATS 144.086,69 – sowie aus

Vorweggewinnentnahmen auf dem Verrechnungskonto – 1993: ATS 5.000,--, 1994: ATS 108.000,--, 1995: ATS 75.000,--, 1996: ATS 98.400,--, 1997: ATS 124.270,-- - zusammen. Abzüglich Reisekosten und Vergütungen laut Vereinbarung vom 1. Juli 1996 (ATS 4.270,-- und ATS 43.200,--) ergebe sich rechnerisch eine Forderung in Höhe von ATS 631.194,07 gegenüber dem stillen Gesellschafter. Tatsächlich liege eine Forderung in Höhe dieses Betrages jedoch nicht vor.

1.) Verlustzuweisung:

Der stille Gesellschafter habe sich laut Gesellschaftsvertrag mit einer Einlage in Höhe von ATS 98.000,-- beteiligt. Zur Leistung von Nachschüssen sei der stille Gesellschafter weder laut Gesellschaftsvertrag noch gem. der Bestimmung des § 180 HGB verpflichtet. Nach § 182 HGB nehme der stille Gesellschafter nur bis zum Betrag seiner eingezahlten oder rückständigen Einlage am Verlust teil. Davon Abweichendes sei im Gesellschaftsvertrag nicht vereinbart worden. Die Einlage sei vom stillen Gesellschafter nicht geleistet worden. Auf Grund des Gesellschaftsvertrages und der handelsrechtlichen Bestimmungen sei daher aus den vorgenommenen Verlustzuweisungen an den stillen Gesellschafter, soweit diese dessen bedungene Einlage überstiegen, keine (gemeint wohl: Forderung) entstanden. Nur im Ausmaß der bedungenen, jedoch nicht einbezahlten Einlage sei daher eine abschreibbare Forderung des Bw. gegeben.

2.) Vorweggewinnentnahmen:

Laut § 7 des Gesellschaftsvertrages habe ein Entnahmerecht des stillen Gesellschafters insoweit bestanden, als dieser für den Fall, dass das Unternehmen in einem Monat einen Gewinn von mehr als ATS 20.000,-- erwirtschaftet habe, berechtigt gewesen sei, im darauffolgenden Monat ATS 10.000,-- als Gewinnvorweg zu entnehmen.

Tatsächlich habe das Unternehmen, ausgenommen im Jahre 1995, stets Verluste erzielt. Über Vorhalt, warum der stille Gesellschafter ungeachtet der Verluste in den Verlustjahren abweichend vom Gesellschaftsvertrag Vorweggewinne habe entnehmen dürfen, habe der Bw. angegeben, dass die Unternehmensleistung in Bezug auf Ein- und Verkauf sowie der Zusammensetzung des Warenangebotes auf den Kenntnissen des stillen Gesellschafters beruht habe. Da dieser mittellos gewesen sei, hätte der stille Gesellschafter mit dem Bw. mündlich vereinbart, einen Gewinnvorweg zur Auszahlung zu bringen, um dem stillen Gesellschafter einen sehr bescheidenen Lebensstil zu ermöglichen.

Dazu sei festzuhalten, dass der schriftliche Gesellschaftsvertrag vom 25. August 1993 in § 11 für dessen Abänderungen die Schriftform vorsehe. Insoweit sei in der vorgebrachten mündlichen Vereinbarung keine Änderung der sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Rechte des stillen Gesellschafters zu erblicken. Darüber hinaus sei die Tätigkeit des stillen

Gesellschafter im Unternehmen gesondert abgegolten worden. Am 1. Juli 1996 sei eine schriftliche werkvertragliche Vereinbarung abgeschlossen worden. Nach dieser sei der stille Gesellschafter ab diesem Datum als Berater in sämtlichen Angelegenheiten des Wareneinkaufes tätig geworden. Das dafür vereinbarte Entgelt habe laut diesem Vertrag ATS 3.600,-- pro Monat betragen.

Wenn der Bw. daher dem stillen Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsvertraglichen Verpflichtungen und neben den erwähnten Tätigkeitsvergütungen in Ansehung dessen Mittellosigkeit zur Deckung eines bescheidenen Lebensstandards die Entnahme von Vorweggewinnen zugewilligt habe, so sei diesbezüglich keine betriebliche Veranlassung gegeben und eine abschreibbare betriebliche Forderung nicht entstanden.

Im Jahre 1997 seien daher nur die nicht einbringliche Forderung betreffend die rückständige Einlage in Höhe von ATS 98.000,--, die Reisekosten in Höhe von ATS 4.270,-- sowie die Tätigkeitsvergütungen laut Vertrag vom 1. Juli 1996 periodengerecht im Ausmaß von ATS 28.800,-- gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom 15. Jänner 2001 beehrte der Bw. die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, dass § 7 des Gesellschaftsvertrages das Entnahmerecht des stillen Gesellschafter in der Weise definiere, dass Herr HB für den Fall, dass die stille Gesellschaft in einem Monat einen ATS 20.000,-- übersteigenden Gewinn erwirtschaftete, im darauffolgenden Monat zu einer Gewinnvorwegnahme in Höhe von ATS 10.000,-- berechtigt sei. Diese Einschränkung der Gewinnvorwegentnahme sei nur in Verbindung mit § 4 des Gesellschaftsvertrages zu verstehen. Die genannte Vertragsbestimmung lege fest, dass Herr HB nicht nur weiterhin berechtigt sei, sein Unternehmen in der Wien8 zu betreiben, sondern, dass die Fortführung sogar im Interesse der stillen Gesellschaft liege. Somit sei zu diesem Zeitpunkt nach Meinung der beiden Gesellschafter die wirtschaftliche Existenz und die finanzielle Unabhängigkeit des Herrn HB gesichert gewesen.

Der Bw. führte im Vorlageantrag vom 15. Jänner 2001 weiters wörtlich wie folgt aus:

"Kurze Zeit nach der Gesellschaftsgründung geriet das Unternehmen des Herrn B in große wirtschaftliche Schwierigkeiten. Herr B hatte damit seine Existenzgrundlage verloren und trat an Herrn S mit der Bitte heran, den § 7 des Gesellschaftsvertrages neu zu gestalten und zwar in der Weise, dass Herr B monatliche Entnahmen zur Deckung seiner Lebenshaltungskosten in Abstimmung mit Herrn S tätigen darf."

"Die Aufgabe des Herrn B in der stillen Gesellschaft war zu diesem Zeitpunkt bereits allumfassend. Er besorgte den Einkauf aus Tunesien, organisierte den Verkauf und die gesamte Verwaltung."

Der Bw. führte weiters aus, dass dies bereits deshalb notwendig gewesen sei, da der Bw. an Angina pectoris erkrankt sei und sich anschließend einer schweren Bypassoperation habe unterziehen müssen. In dieser Situation sei der Bw. vor der Wahl gestanden, das Unternehmen aufzulösen oder einer Änderung des § 7 des Gesellschaftsvertrages zuzustimmen.

Der Bw. habe deshalb den zweiten Weg gewählt und den Zahlungen an Herrn HB zugestimmt, da es sich bei diesen seiner Meinung nach zwangsläufig um Betriebsausgaben gehandelt habe. Diese Entscheidung sei dem Bw. dadurch erleichtert worden, da die Prognoserechnung der beiden Herren zum damaligen Zeitpunkt ein positives Betriebsergebnis habe erwarten lassen.

Um weitere Kosten zu vermeiden seien der Bw. und Herr HB sodann übereingekommen, die Vertragsänderung durch gemeinsame Willensübereinstimmung zu beschließen. In der Folge seien die akontierten Vorweggewinne auf dem Verrechnungskonto verbucht und, als sich deren Uneinbringlichkeit herausgestellt habe, abgeschrieben worden.

Die Finanzlandesdirektion für Wien Niederösterreich und Burgenland gab der Berufung des Bw. gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 mit Berufungsentscheidung des Berufungssenates vom 29. April 2002, GZ, teilweise Folge und brachte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb des genannten Jahres einen Verlust in Höhe von ATS 920.419,-- in Ansatz.

Nach Darstellung des bisherigen Verfahrensablaufes führte die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland nach Hinweisen auf die Bestimmungen des § 182 Abs 2 HGB und des § 27 Abs 1 Z 2 EStG 1988 aus, dass der Bw. als Geschäftsinhaber der stillen Gesellschaft die Verlustanteile des stillen Gesellschafters, die bis zur Beendigung der stillen Gesellschaft nicht mehr durch ausreichende Gewinnanteile hätten abgedeckt werden können, endgültig zu trage habe. Daher seien die die Gewinnanteile übersteigenden Verlustanteile des Herrn HB im Ausmaß von ATS 267.994,07 seitens des Bw. zu Recht als betrieblicher Aufwand geltend gemacht worden.

Hinsichtlich der Vorweggewinnentnahmen wurde in der zitierten Berufungsentscheidung der FLD ausgeführt, dass diese dem stillen Gesellschafter zu dessen finanzieller Unterstützung gewährt worden seien, obwohl die Bedingungen des § 7 des Gesellschaftsvertrages nicht erfüllt gewesen seien. Eine diesbezügliche Änderung dieses Gesellschaftsvertrages könne jedoch im vorliegenden Fall nicht angenommen werden, da aus dessen § 11 hervorgehe, dass Änderungen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform bedürften. Nach der Aktenlage lägen derartige schriftliche Vereinbarungen zwischen dem Bw. und dem stillen Gesellschafter jedoch nicht vor. Vielmehr seien dem stillen Gesellschafter stillschweigend infolge dessen

wirtschaftlicher Schwierigkeiten zur Deckung dessen Lebenshaltungskosten ohne gesellschaftsvertragliche Grundlage und somit ohne Rechtswirkungen monatliche Entnahmen zugebilligt worden. Die zu beurteilende Versorgungsregelung zugunsten des stillen Gesellschafters habe demnach nicht zu den betrieblichen Obliegenheiten des Bw. gehört. Daher seien die diesbezüglich entstandenen Forderungen dessen privater Sphäre zuzurechnen. Deren Uneinbringlichkeit stelle demnach keinen betrieblich veranlassten Aufwand dar.

In diesem Zusammenhang sei der Vollständigkeit halber zustimmend auf die erstinstanzlichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2000 zu verweisen, wonach die allumfassende Tätigkeit des stillen Gesellschafters laut werkvertraglicher Vereinbarung vom 1. Juli 1996 gesondert abgegolten worden sei, weshalb die in Rede stehenden "Akontozahlungen" jedenfalls außerhalb der gesellschaftsvertraglichen Verpflichtungen und der werkvertraglichen Regelung in Ansehung der Mittellosigkeit des stillen Gesellschafters zur Deckung dessen bescheidenen Lebensstandards zugebilligt worden seien und daher deren Uneinbringlichkeit steuerlich mangels betrieblicher Veranlassung keine Berücksichtigung finden könne.

Demnach seien für das Streitjahr ein Forderungsverlust in Höhe von ATS 267.994,07, Reisekosten in Höhe von ATS 4.270,-- sowie Tätigkeitsvergütungen laut werkvertraglicher Vereinbarung in Höhe von ATS 28.800,-- als betrieblicher Aufwand anzuerkennen.

Gegen diese Berufungsentscheidung erhob der Bw. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, der die angefochtene Berufungsentscheidung mit Erkenntnis vom 20. Dezember 2006, Zl. 2002/13/0130, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufhob.

Da es sich bei der gegenständlichen Berufungsentscheidung um ein fortgesetztes Verfahren handelt, wird – um Wiederholungen zu vermeiden – auf die Wiedergabe des Verfahrensganges im oben zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Dezember 2006 verwiesen. Der Verwaltungsgerichtshof begründete die Aufhebung der Berufungsentscheidung zusammengefasst im Wesentlichen wie folgt:

Nach Hinweisen auf die Bestimmungen des § 4 Abs 4 Satz 1 EStG 1988 sowie des § 4 Abs 2 EStG 1988 führte der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf dessen Erkenntnis vom 26. Juli 2006, Zl. 2006/14/0106 sowie auf Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 4 Abs 2 Tz 66 ff, aus, dass sowohl das Finanzamt als auch die belangte Behörde die Tatbestandsvoraussetzungen für die Vornahme einer Bilanzberichtigung ohne erkennbare Prüfung bejaht, jedoch die vom Bw. nachträglich gewinnmindernd angesetzte

Forderungsabschreibung im Zusammenhang mit der Beendigung der stillen Gesellschaft nur in geringerem als der vom Bw. begehrten Höhe akzeptiert hätten.

Die rechtliche Beurteilung der belangten Behörde, die uneinbringlich gewordene Forderung des Bw. auf Rückzahlung der Vorweggewinnentnahmen sei seiner privaten Sphäre zuzurechnen und die Uneinbringlichkeit dieser Forderung sei deshalb kein betrieblich veranlasster Aufwand, erweise sich aus nachstehenden Überlegungen als unzureichend begründet:

Dass den Zahlungen eine Änderung des gesellschaftsrechtlichen Vertragsverhältnisses zwischen dem Bw. und Herrn HB nicht zu Grunde liegen habe können, habe die belangte Behörde daraus abgeleitet, dass Änderungen des Gesellschaftsvertrages nach dessen § 11 zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform bedurft hätten und mangels Vorliegens schriftlicher Änderungsvereinbarungen daher auch nicht wirksam hätten eintreten können. Dieses Argument habe, wie der Bw. zutreffend einwende, keine ausreichende Tragkraft, weil eine gesetzliche Formvorschrift für den Gesellschaftsvertrag einer stillen Gesellschaft nicht bestehe (siehe Hämmerle/Wünsch, Handelsrecht³, II, 202, ebenso wie Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts⁵, 166, und Krejci, Gesellschaftsrecht I, 444, jeweils mwN) und von einer auf Vereinbarung der Parteien beruhenden Formvorschrift von den Parteien jederzeit formlos wieder abgegangen werden könne (siehe Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹³ I [2006] 191, mwN).

Ferner hätten nicht zwingend nur die gesellschaftsrechtliche Beziehung des Bw. zu Herrn HB und der Inhalt der ab dem 1. Juli 1996 wirksamen "werkvertraglichen Vereinbarung" als zivilrechtlich denkbare Rechtsgründe der vom Bw. geleisteten Zahlungen in Betracht kommen müssen, sondern wäre des Weiteren auch eine allenfalls konkludent zustande gekommene – zivilrechtlich wie auch immer qualifizierbare – Abmachung über die Aufrechterhaltung des Betriebes des Bw. durch Herrn HB einerseits gegen Leistung entsprechender Zahlungen durch den Bw. andererseits denkbar, wie sie dem im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom Bw. vorgetragenen Sachverhalt entsprochen hätte.

Schließlich habe die belangte Behörde nicht bedacht, dass auch freiwillig (ohne rechtliche Verpflichtung) getätigte Aufwendungen trotzdem als betrieblich veranlasst anzusehen sein können (siehe die Nachweise bei Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 4 Abs 4 EStG 1988, Rz 36, Stichwort "freiwillig geleistete Aufwendungen", bei Doralt, EStG⁷ § 4 Tz 231, ebenso wie bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 4 Tz 36.2). Von einer freiwilligen Zuwendung im Sinne des § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988, die sich der Abziehbarkeit entziehe, könne etwa dann nicht gesprochen werden, wenn sie auf rein

wirtschaftlicher Basis erbracht werde und der Zuwendung entweder eine gleichwertige Leistung des Empfängers entspreche oder sonst eine ausschließliche oder eindeutig überwiegende betriebliche Veranlassung für sie vorliege (Hofstätter/Reichel, a.a.O. § 20 Rz 8.2, Doralt, EStG⁴, § 20 Tz 108 f, jeweils unter Hinweis auf die Ausführungen des Erkenntnisses des VwGH vom 7. September 1990, 90/14/0093, Slg. N.F. Nr. 6.528/F).

Da Mildtätigkeit als Beweggrund kaufmännischen Handelns nach allgemeiner Erfahrung im Regelfall auszuschließen sei und das Bestehen familiärer Bande zwischen Herrn HB und dem Bw. nicht habe festgestellt werden können, bedürfte die Sachverhaltsgrundlage für eine rechtliche Einstufung der seinerzeitigen Leistungen des Bw. an Herrn HB als freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich, die im angefochtenen Bescheid in der zu fordernden Weise nicht geleistet worden sei, sodass sich die Übereinstimmung der Sachverhaltsannahmen der belangten Behörde mit dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut nicht ausreichend verlässlich überprüfen lasse.

Der angefochtene Bescheid sei somit gemäß § 42 Abs 2 Z 3 VwGG aufzuheben gewesen.

Das Erkenntnis des VwGH vom 20. Dezember 2006, Zl. 2002/13/0130, wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 17. Jänner 2007 übermittelt, welcher auf Grund des Abgabenrechtsmittelreformgesetzes nunmehr als Abgabenbehörde zweiter Instanz für die Erledigung dieser Berufung im fortgesetzten Verfahren zuständig ist.

Vom UFS wurde in den Verwaltungsakten ein vom (damaligen) steuerlichen Vertreter des Bw. erstelltes und an das Finanzamt für den 1. Bezirk in Wien adressiertes Schriftstück vom 31. Oktober 1997 vorgefunden in dem dieser mitteilte, dass die stille Gesellschaft u. a. auf Grund zahlreicher vom stillen Gesellschafter verursachter Probleme mit September 1997 aufgelöst worden sei. Dieses Schriftstück wurde dem Finanzamt für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk in Wien am 1. Dezember 1997 übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw. betrieb in der Wiener Innenstadt ein Einzelhandelsgeschäft, an dem sich Herr HB auf Grund einer schriftlichen Vereinbarung vom 25. August 1993 beteiligte.

In diesem Unternehmen trat Herr HB als stiller Gesellschafter nach außen nicht auf. Die dort von diesem entfalteten Tätigkeiten umfassten beispielsweise den Einkauf, die Kalkulation und die Betreuung der Angestellten. Zusätzlich brachte Herr HB seine Kenntnisse in Bezug auf den Einkauf, den Verkauf und die Zusammensetzung des Warenangebotes in dieses Unternehmen ein.

Kurze Zeit nach der Geschäftsgründung trafen der Bw. und Herr HB eine mündliche Vereinbarung über die Auszahlung eines Gewinnvorwegs an diesen.

Grund bzw. Anlass für den Abschluss dieser Vereinbarung war die Mittellosigkeit des stillen Gesellschafters.

Inhalt dieser Vereinbarung war die Auszahlung eines Gewinnvorwegs in der Form von monatlichen Entnahmen durch Herrn HB in Abstimmung mit dem Bw..

Zweck dieser Entnahmen und damit Zweck dieser mündlichen Vereinbarung war die Deckung der Lebenshaltungskosten des stillen Gesellschafters sowie diesem einen sehr bescheidenen Lebensstandard zu ermöglichen.

Der Abschluss dieser Vereinbarung erfolgte aus privaten Gründen. Den Leistungen des Bw. – Zahlungen des Gewinnvorwegs - standen keine gleichwertige Leistungen des stillen Gesellschafters gegenüber.

Die Summe der auf dieser Vereinbarung beruhenden Entnahmen betrug insgesamt ATS 377.600,-- (1993: ATS 5.000,--, 1994: ATS 108.000,--, 1995: ATS 75.000,--, 1996: ATS 98.400,-- und 1997: ATS 91.200,--).

Auf Grund einer weiteren schriftlichen, jedoch undatierten, Vereinbarung – bezeichnet als *"WERKVERTRAGLICHE VEREINBARUNG"* – wurde Herr HB ab dem 1. Juli 1996 für die Firma des Bw. als Berater in allen Angelegenheiten des Wareneinkaufes tätig und nahm diese Aufgabe in freier Zeiteinteilung und weisungsungebunden wahr. Das dafür vereinbarte Honorar betrug ATS 3.600,-- pro Monat.

Außerdem war der stille Gesellschafter im Unternehmen des Bw. im Zeitraum vom 13. April 1995 bis zum 12. September 1997 nichtselbständig beschäftigt.

Mit September 1997 schied Herr HB aus dem Unternehmen des Bw. aus. Aus den in den Jahren 1993 bis 1996 an den stillen Gesellschafter zugewiesenen Gewinn- bzw. Verlustzuweisungen ergab sich zum Zeitpunkt des Ausscheidens des stillen Gesellschafters ein negativer Saldo in Höhe von insgesamt ATS 267.994,07 (1993: Verlust ATS 108.618,31, 1994: Verlust ATS 136.064,38, 1995: Gewinn ATS 121.064,38, 1996: Verlust ATS 144.086,69). Die in der Vereinbarung vom 25. August 1993 in Höhe von ATS 98.000,-- bedungene Vermögenseinlage wurde vom stillen Gesellschafter nicht einbezahlt.

Mit Bescheid vom 29. April 1999 wurde der vom Bw. erklärte Verlust aus Gewerbebetrieb antragsgemäß in Höhe von ATS 619.355,-- zur Einkommensteuer 1997 veranlagt.

Mit Schreiben vom 29. April 1999, eingelangt beim Finanzamt am 3. Mai 1999, teilte der Bw. dem Finanzamt mit, dass der stille Gesellschafter mit September 1997 aus dem Unternehmen

ausgeschieden sei und bis zu diesem Zeitpunkt in den vergangenen Jahren insgesamt ATS 678.664,07 an Akontozahlungen erhalten habe und dass nach Auskunft des Rechtsanwaltes des Unternehmens sämtliche Bemühungen, diesen Betrag wenigstens teilweise einzubringen, erfolglos verlaufen seien und dass daher die Bilanz zum 31. Dezember 1997 in dieser Höhe zu berichtigen sei.

In einem weiteren Schreiben vom 6. Mai 1999, eingelangt beim Finanzamt am 7. Mai 1999, erhob der Bw. gegen den erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid 1997 vom 29. April 1999 Berufung und begehrte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb dieses Jahres im Ausmaß der genannten Akontozahlungen zu berichtigen.

Der festgestellt Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung:

Zunächst ist festzuhalten, dass der Bw. in der o. e. Vorhaltsbeantwortung vom 11. September 2000 selbst bekanntgab, dass er mit dem stillen Gesellschafter auf Grund dessen Mittellosigkeit mündlich vereinbart habe, einen Gewinnvorweg zur Auszahlung zu bringen, um diesem einen sehr bescheidenen Lebensstandard zu ermöglichen. Im Vorlageantrag vom 15. Jänner 2001 führte der Bw. diesbezüglich weiters aus, dass der stille Gesellschafter kurze Zeit nach der Gesellschaftsgründung mit der Bitte an ihn herangetreten sei, monatliche Entnahmen zur Deckung dessen Lebenshaltungskosten tätigen zu dürfen.

Bereits diese beiden Aussagen weisen eindeutig darauf hin, dass die betreffende mündliche Vereinbarung überwiegend aus privaten Gründen erfolgt ist.

Dem Vorbringen des Bw. im Vorlageantrag vom 15. Jänner 2001, dass die Aufgabe des Herrn HB zu diesem Zeitpunkt in der stillen Gesellschaft allumfassend gewesen sei, sind dessen (frühere) Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. September 2000, wonach Herr HB nach außen hin als stiller Gesellschafter nicht aufgetreten sei, entgegenzuhalten. Unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach es der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass die jeweils erste Aussage einer Partei in einem Verfahren der Wahrheit am nächsten kommt (siehe das Erkenntnis des VwGH vom 31. Oktober 1991, Zl. 90/16/0176), kann auf Grund des Umstandes, dass es sich bei diesem Unternehmen um ein Einzelhandelsgeschäft handelte, ausgeschlossen werden, dass die Tätigkeit des stillen Gesellschafters in diesem als allumfassend anzusehen war. Dies deshalb, da im Einzelhandel ein in Kontakt Treten mit Lieferanten und Kunden und somit ein Auftreten nach außen hin unumgänglich ist.

Daher sind die Ausführungen im Vorlageantrag vom 15. Jänner 2001, dass es notwendig gewesen sei, dass der stille Gesellschafter im Unternehmen des Bw. auf Grund dessen Gesundheitszustand eine allumfassende Tätigkeit ausgeführt habe, nur als Versuch, die in Rede stehenden Entnahmen als betriebsnotwendig darzustellen, zu beurteilen.

Dazu kommt, dass aus den Bilanzen der Jahre 1993 bis 1997 hervorgeht, dass der Bw. in diesen nichtselbständige Arbeitnehmer beschäftigte und somit keine zwingende Notwendigkeit, eine Abmachung über die Aufrechterhaltung des Betriebes des Bw. durch Herrn HB einerseits gegen Leistung entsprechender Zahlungen andererseits, zu treffen, bestand.

Was das Vorbringen des Bw. im Vorlageantrag, wonach die Fortführung des sich in der Wien⁸ befindlichen Unternehmens des stillen Gesellschafters sogar im Interesse der stillen Gesellschaft gelegen gewesen sei, anbelangt, ist auszuführen, dass in den Jahren des Bestehens der stillen Gesellschaft keine betriebliche Veranlagung bei Herrn HB erfolgte und ein derartiges Unternehmen somit im Zeitraum 1993 bis 1997 steuerlich nicht erfasst war. Warum die gegenständlichen Entnahmen die der Deckung der Lebenshaltungskosten des stillen Gesellschafters dienten, bzw. diesem einen bescheidenen Lebensstandard ermöglichen sollten durch das Bestehen eines - zumindest steuerlich nicht existenten - Unternehmens des stillen Gesellschafters beim Bw. Betriebsausgaben darstellen sollten, vermag sich für den UFS jedenfalls nicht zu erschließen.

Weiters ist die vom stillen Gesellschafter erstellte Zeugenaussage vom 17. August 2000 für der Beurteilung der Betriebsnotwendigkeit der in Rede stehenden Entnahmen ebenfalls beachtlich. In dieser Vernehmung gab Herr HB an, dass er die Gewinnvorwegentnahmen seiner subjektiven Meinung nach deswegen habe tätigen dürfen, da der Bw. auf dessen familiäre und finanzielle Situation Rücksicht genommen habe. Eine weitere Aussage hinsichtlich des Zweckes der Entnahmen erstellte der stille Gesellschafter im Zuge dieser Einvernahme nicht. Auch daher ist davon auszugehen, dass diesen Entnahmen nicht der Charakter von Betriebsausgaben zukommt.

Die in dieser Einvernahme vom stillen Gesellschafter getätigte weitere Aussage, dass zum Gesellschaftsvertrag vom 25. August 1993 keine nachträglichen Änderungen oder Ergänzungen erfolgt seien, deutet ebenfalls darauf hin, dass es sich bei der vom Bw. mit Herrn HB getroffenen Vereinbarung um keine betriebliche sondern um eine, die zumindest im weitaus überwiegend privaten Interesse des Letztgenannten getätigt wurde, handelte.

Dazu kommt, dass der stille Gesellschafter im Zeitraum vom 13. April 1995 bis zum 12. September 1997 im Unternehmen des Bw. angestellt war und zusätzlich ab Juli 1996 bis zur Beendigung der stillen Gesellschaft Leistungen auf Grund einer werkvertraglichen Vereinbarung erbrachte. Auch aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass die gegenständlichen Entnahmen überwiegend aus privaten Gründen getätigt wurden.

Daher ist in freier Beweiswürdigung unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung, wonach es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des VwGH vom 25. April 1996, Zl. 95/16/0244, vom 19. Februar 2002, Zl. 98/14/0213 und vom 9. September 2004, Zl. 99/15/0250) auf Grund des sich aus den Verhältnissen des vorliegenden Falles ergebenden Gesamteindrucks – der Bw. führte in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. September 2000 bzw. im Vorlageantrag vom 15. Jänner 2001 selbst aus, dass die in Rede stehende Vereinbarung aus Anlass der Mittellosigkeit des stillen Gesellschafters geschlossen wurde und dass die Entnahmen diesem einen sehr bescheidenen Lebensstandard ermöglichen sollten bzw. er dessen Bitte, Entnahmen zur Deckung dessen Lebenshaltungskosten zu gestatten, nachgekommen sei, der stille Gesellschafter äußerte sich in dessen Zeugeneinvernahme ähnlich indem dieser angab, dass der Bw. auf dessen familiäre und finanzielle Situation Rücksicht genommen habe, die Tätigkeit des stillen Gesellschafters im Unternehmen des Bw. ist nicht als allumfassend zu beurteilen, der stille Gesellschafter trat, wie der Bw. selbst bekanntgab, nach außen hin nicht auf, eine zwingende Notwendigkeit, eine Abmachung über die Aufrechterhaltung des Betriebes des Bw. durch Herrn HB einerseits gegen Leistung entsprechender Zahlungen andererseits, zu treffen, bestand nicht, der stille Gesellschafter erbrachte von Juli 1996 bis zum September 1997 Leistungen auf werkvertraglicher Basis für das Unternehmen des Bw. und von April 1995 bis September 1997 ebenfalls solche als dessen Angestellter - davon auszugehen, dass die in Rede stehenden Entnahmen zumindest überwiegend nicht im Interesse des Betriebes des Bw. getätigt wurden und dass diesen keinesfalls gleichwertige Leistungen des stillen Gesellschafters gegenüberstanden.

Ob die mündliche Vereinbarung eine Änderung des Gesellschaftsvertrages darstellt wie der Bw. behauptet, oder ob diese außerhalb des Gesellschaftsvertrages zustande kam, kann letztlich dahingestellt bleiben, entscheidend für den vorliegenden Fall ist, dass diese Vereinbarung aus Anlass der wirtschaftlichen Situation des stillen Gesellschafters getroffen wurde und die finanzielle Unterstützung dessen privater und familiärer Interessen zum Zweck hatte.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen:

1.) Tatbestandsvoraussetzungen für die Vornahme einer Bilanzberichtigung:

Die Berufungsfrist beträgt gemäß § 245 Abs 1 BAO einen Monat. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 erging am 29. April 1999. Am 3. Mai 1999 langte

das Anbringen des Bw. vom 29. April 1999, in welchem mitgeteilt wurde, dass der stille Gesellschafter mit September 1997 aus dem Unternehmen ausgeschieden sei und dass die diesem bis zu diesem Zeitpunkt gewährten Akontozahlungen in Höhe von ATS 678.664,07 uneinbringlich seien, weshalb die Bilanz zum 31. Dezember 1997 sowie die Einkommensteuer 1997 in dieser Höhe zu berichtigen seien, beim Finanzamt ein. Der Bw. erhob gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 vom 29. April 1999 mit Anbringen vom 6. Mai 1999 – eingelangt beim Finanzamt am 7. Mai 1999 – unter Hinweis auf die berichtigte Einkommensteuererklärung Berufung. Da diese in Ansehung der oben zitierten Gesetzesbestimmung jedenfalls rechtzeitig erhoben wurde, erübrigen sich weitere Ausführungen hinsichtlich des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen für die Vornahme einer Bilanzberichtigung.

2.) Vorweggewinnentnahmen:

Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs 4 Satz 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach der Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 dürfen freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.

Aufwendungen die freiwillig (ohne rechtliche Verpflichtung) geleistet werden, können ebenfalls betrieblich veranlasst sein (siehe die Nachweise bei Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 4 Abs 4 EStG 1988, Rz 36, Stichwort "freiwillig geleistete Aufwendungen", bei *Doralt*, EStG⁸ § 4 Tz 231, ebenso wie bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 4 Tz 36.2). Dies ist beispielsweise bei der Bezahlung verjährter Schulden, bei aus betrieblichen Gründen gewährten Kulanzleistungen in Garantie- und Versicherungsfällen oder bei Werbegeschenken der Fall. Ohne rechtliche Verpflichtung geleistete Aufwendungen sind dann Betriebsausgaben, wenn diese ausschließlich oder doch überwiegend durch den Betrieb veranlasst sind (siehe das Erkenntnis des VwGH vom 11. Mai 1979, Zl. 237/77). Da, wie der Bw. im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 11. September 2000 selbst bekannt gab, die in Rede stehende mündliche Vereinbarung über die Berechtigung des stillen Gesellschafters, Entnahmen tätigen zu dürfen, aus Anlass dessen Mittellosigkeit abgeschlossen wurde und dieser in diesem Schreiben den Zweck der Auszahlung des Gewinnvorwegs damit beschrieb, dass dem stillen Gesellschafter ein sehr bescheidener Lebensstandard ermöglicht werden sollte und da der Bw. im Vorlageantrag vom 15. Jänner 2001 wiederum selbst ausführte, dass er Bitte des stillen Gesellschafters, Entnahmen zur Deckung dessen Lebenshaltungskosten zu gestatten, nachgekommen sei

waren die den Vorweggewinnentnahmen zugrunde liegenden Zahlungen jedoch weder ausschließlich noch überwiegend durch den Betrieb des Bw. veranlasst.

Freiwillige Zuwendungen sind Ausgaben, denen keine wirtschaftlichen Gegenleistungen gegenüberstehen und die ohne zwingende rechtliche Verpflichtung des Gebers getätigt werden. Diese gehören idR zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung und dürfen auch dann nicht abgezogen werden, wenn sie im Einzelfall durch betriebliche Erwägungen mitveranlasst sind (siehe *Doralt*, EStG⁸ § 20 Tz 105). Von einer freiwilligen Zuwendung im Sinne des § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988, die sich der Abziehbarkeit entzieht, kann etwa dann nicht gesprochen werden, wenn sie auf rein wirtschaftlicher Basis erbracht wird und der Zuwendung entweder eine gleichwertige Leistung des Empfängers entspricht oder sonst eine ausschließliche oder eindeutig überwiegende betriebliche Veranlassung für sie vorliegt (Hofstätter/Reichel, a.a.O. § 20 Rz 8.2, *Doralt*, EStG⁸, § 20 Tz 108 f, jeweils unter Hinweis auf die Ausführungen des Erkenntnisses des VwGH vom 7. September 1990, 90/14/0093, Slg. N.F. Nr. 6.528/F). Den Zahlungen des Bw. standen jedoch, w. o. ausgeführt, weder erkennbar gleichwertige Leistungen gegenüber, noch waren aus dem gesamten Vorbringen des Bw. Tatsachen abzuleiten, aus denen sich eine ausschließliche oder überwiegende betriebliche Veranlassung der in Rede stehenden Gewinnvorwegentnahmen ergeben würde. Somit sind diese als freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 zu beurteilen.

Da die uneinbringlich gewordene Forderung des Bw. auf Rückzahlung der Vorweggewinnentnahmen überwiegend dessen privater Sphäre zuzurechnen ist, liegt insoweit kein betrieblich veranlasster Aufwand vor.

Dem Berufungsbegehren des Bw. war daher, soweit sich dieses auf die Anerkennung der Vorweggewinnentnahmen als Betriebsausgaben bezieht, im Sinne der Bestimmung des § 4 Abs 4 Satz 1 EStG 1988 der Erfolg zu versagen.

3.) Verlustanteile, Reisekosten und Tätigkeitsvergütungen:

Da es sich bei der gegenständlichen Berufungsentscheidung um ein fortgesetztes Verfahren handelt, wird – um Wiederholungen zu vermeiden – hinsichtlich der die Gewinnanteile übersteigenden Verlustanteile im Ausmaß von ATS 267.994,07 sowie der Reisekosten in Höhe von ATS 4.270,-- und der Tätigkeitsvergütungen laut werkvertraglicher Vereinbarung in Höhe von ATS 28.800,-- auf die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 29. April 2002, GZ verwiesen.

Dem Berufungsbegehren des Bw. war daher insofern Folge zu geben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Juni 2007