

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache der B GmbH & Co KG, C, vertreten durch D GmbH, E, und der Beschwerdesache des F, C, vertreten durch G Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., H, gegen die Bescheide des Finanzamtes I mit Ausfertigungsdatum 23.04.2013 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010

zu Recht erkannt:

1. Die angefochtenen Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2009 werden abgeändert. Die festgestellten Einkünfte für die Jahre 2007, 2008 und 2009 und deren Verteilung auf die Gesellschafter sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil des Spruchs.
2. Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2010 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Hinweis

Das Erkenntnis wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte

Person gilt die Zustellung an alle an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die B GmbH & Co KG (kurz: Bf. 1) betreibt das Familienparadies Sporthotel J in C mit Sportshop und Schiverleih. Sie ermittelt den Gewinn für die Teilbetriebe Hotel und Sportshop mit Verleih gemäß § 5 EStG 1988 zum Bilanzstichtag 30.4. eines jeden Jahres.

2. Die Wirtschaftsjahre 2006/2007 bis einschließlich 2009/2010 wurden abgabenbehördlich geprüft. Die Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2009 (erklärungsgemäße Veranlagungen) wurden mit Bescheiden gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und mit Ausfertigungsdatum 23.4.2013 gleichzeitig unter Hinweis auf die Prüfungsfeststellungen neue Feststellungsbescheide erlassen. Für das Jahr 2010 wurde ebenfalls mit Ausfertigungsdatum 23.4.2013 ein Erstbescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO erlassen.

3. Im Bericht vom 5.4.2013, ABNr. XX, stellte der Prüfer in allen Jahren Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel (Tz. 1), sowohl den Hotelbetrieb wie auch den Sportshop mit Verleih betreffend, fest. Dies führte in den Jahren 2007 bis 2010 zu Erlöshinzurechnungen im Spa-Bereich (Tz. 2) von jährlich € 500 und des weiteren auch aufgrund von Kalkulationsdifferenzen (Tz. 4) zu Erlöshinzurechnungen bei den Getränken (20 % USt) in Höhe von € 42.511,00 im Jahr 2007, von € 26.467,00 im Jahr 2008, von € 77.565,00 im Jahr 2009 und von € 50.143,00 im Jahr 2010.

3.1. Neben weiteren Prüfungsfeststellungen wurde unter Tz. 5 *Aktivierung Verleihartikel* festgestellt, dass der Zugang der Verleihartikel nicht aufgezeichnet, sondern mit dem Wareneinkauf Sportshop jeweils auf das Einsatzkonto Sportshop gebucht worden sei. Nach den Aussagen der Geschäftsführerin und der Mitarbeiter könne mangels entsprechender Printfiles des Warenwirtschaftsprogrammes Wintersteiger der Zugang Verleih im Nachhinein nicht mehr festgestellt werden. Die Verleihartikel setzten sich aus GWG und auch Schi mit einem Anschaffungswert von über € 400 zusammen, wobei eine genaue Wertermittlung infolge fehlender Grundlagen nicht möglich gewesen sei. Unter Hinweis auf die EStR Rz 3895 (entgeltliche Überlassung von WG) und EStR Rz 3900 (Sachgesamtheit) ließ der Prüfer eine Sofortabschreibung der Verleihartikel für den Schiverleih nicht zu.

Die Aktivierung erfolgte unter Berücksichtigung einer Absetzung für Abnutzung von 25 % (150.000 - 25 % = 112.500) wie folgt:

| Verleihartikel Inventurwert | | | | |
|-----------------------------|------------|------------|------------|------------|
| | 30.4.2007 | 30.4.2008 | 30.4.2009 | 30.4.2010 |
| Lt. Steuererklärung | 19.785,00 | 9.477,20 | 0,00 | 0,00 |
| Lt. Prüfung | 112.500,00 | 112.500,00 | 112.500,00 | 112.500,00 |
| +/- BV | 92.714,93 | 103.022,80 | 112.500,00 | 112.500,00 |
| +/- Gewinn | 92.714,93 | 10.307,87 | 9.477,20 | 0,00 |

3.2. Die sich aufgrund der Prüfungsfeststellungen in den Beschwerde Jahren ergebenden Gewinne wurden den Kommanditisten F, K, K Vermögensverwaltungs GmbH und F Vermögensverwaltungs GmbH zugerechnet.

4. Die von der Bf. 1 am 29.5.2013 gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der Jahre 2007 bis 2010 erhobene Berufung richtete sich gegen die Aktivierung der Verleihartikel und die Gewinnverteilung.

4.1. Zum Beschwerdepunkt Aktivierung Verleihartikel wurde sachverhaltsergänzend vorgebracht, dass den Hotelgästen des Sporthotel J zur Abrundung des Angebotes auch der Schiverleih angeboten werde. Die daraus erzielten Umsätze hätten in den Prüfungsjahren lediglich 2,2 bis 2,8 % ihres Leistungsumsatzes betragen und seien somit als vollkommen untergeordnet zu betrachten, da sie nicht einmal im Skontobereich lägen,

| | 2006/2007 | 2007/2008 | 2008/2009 | 2009/2010 |
|---------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Gesamtumsatz 100% | 5,377.132,63 | 5,531.131,23 | 6,201.200,30 | 6,355.998,11 |
| davon Verleihumsatz | 116.423,67 | 154.535,96 | 155.138,91 | 165.798,97 |
| | 2,2 % | 2,8 % | 2,5 % | 2,6 % |

Die Verleihartikel stellten auch keine Sachgesamtheit dar, da diese nur anzunehmen sei, wenn die GWG eine funktionale Einheit bilden (zB Zimmereinrichtung, Einrichtungsmöbel, die in einem funktionalen Zusammenhang stehen).

Zum einen werde die Rechtsauffassung vertreten, dass die Vermietung der Verleihartikel (Sportgeräte) einen untergeordneten Zweck habe, weil sie in erster Linie als Service für die Gäste erfolge, zum anderen liege auch keine Sachgesamtheit vor, weshalb die Sofortabschreibung der Verleihartikel als GWG anzuerkennen sei.

4.2. Zur Gewinnverteilung wurde ausgeführt: *"dass Frau K in den im Hotel verwendeten EDV-Programmen (Vectron und Protel) keine Einflussnahme ausüben konnte, da sie im Rechnungswesen auf die von diesen Systemen gelieferten Zahlen und Abrechnungen angewiesen war. Sowohl die Bestellung als auch die Programmierung der Kassensysteme (Anpassungen) wurden nach Installation der Systeme von Herrn F bzw. den Mitarbeitern L und M vorgenommen. Frau K hatte bis zur Absetzung des Geschäftsführers F keinen Zugang zur Programmierung von Kellnerschlüsseln. Aus diesem Grund kann sie auch keine Verantwortung für die vorhandenen Systemfehler bzw. Systemlücken übernehmen."*

4.3. Mit Eingabe vom 30.7.2013 beantragte die Bf. 1 die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

5. Auch der Kommanditist F (kurz: Bf. 2) erhob durch seinen Steuerberater mit Eingabe vom 16.5.2013 gegen die am 23.4.2013 ausgefertigten Feststellungsbescheide 2007 bis 2010 Berufung. Begründend wurde eingewandt, dass die festgestellten Kalkulationsdifferenzen (Getränke) einschließlich der Sicherheitszuschläge im Spa-Bereich ausschließlich Frau K zuzurechnen seien, da sie in all den Jahren für die gesamte Abrechnung mit den Kellnern, Hotelgästen etc. zuständig gewesen und die gesamte Kassenführung einschließlich Buchhaltung in ihrem Verantwortungsbereich gelegen sei.

6. Die Beschwerden wurden dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung mit Vorlagebericht am 24.7.2013 zur Entscheidung vorgelegt.

7. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

II. Verfahrensrecht

1. Gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde beantragt wird.

1.1. Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 274 Tz 3).

1.2. Den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung stellte die Bf. 1 nicht in der Beschwerde vom 29.5.2013, sondern in einem ergänzenden Schriftsatz über Finanz-Online am 30.7.2013, wodurch ein Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht begründet wurde.

2. Ist ein Bescheid von mehreren Beschwerdeführern angefochten oder sind gegen einen Bescheid mehrere Bescheidbeschwerden eingebracht, so sind diese Beschwerden zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden. Ist auch nur über eine solcher Beschwerden nach § 272 Abs. 2 von einem Senat zu entscheiden, so obliegt diesem Senat auch die Entscheidung über die anderen Beschwerden.

Die Bescheide über die Feststellungen von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010 sind von der B GmbH & Co KG (Bf. 1) und dem beteiligten Kommanditisten F (Bf. 2) angefochten worden. Beide Beschwerden waren daher gemäß § 267 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden.

III. Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)

1. Rechtslage

1.1. Gemäß § 13 EStG 1988 können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn diese Kosten für das einzelne Anlagegut 400 Euro nicht übersteigen (geringwertige Wirtschaftsgüter).

Bei Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 kann dieser Betrag im Jahr der Verausgabung voll abgesetzt werden. Wirtschaftsgüter, die aus Teilen bestehen, sind als Einheit aufzufassen, wenn sie nach ihrem wirtschaftlichen Zweck oder nach der Verkehrsauffassung eine Einheit bilden. Die vorstehenden Sätze gelten nicht für Wirtschaftsgüter, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind.

1.2. Durch Art I Z 8 StRefG 1993, BGBl 818/1993, wurde dem § 13 EStG 1988 mit Wirkung ab der Veranlagung für die Kalenderjahre 1994 der letzte Satz angefügt. In den ErläutRV wird dazu ausgeführt, dass dies als Maßnahme gegen Verlustmodelle, die aus der Sofortabschreibung für vermietete geringwertige Wirtschaftsgüter (zB Einkaufswagen) bestehen, gedacht sei. Da die Vermietung dieser Wirtschaftsgüter im Allgemeinen gleichzeitig den Betriebszweck darstellt und diese Wirtschaftsgüter im Verhältnis zum übrigen Betriebsvermögen somit keine "Geringfügigkeit" im Sinne des Gesetzeszweckes aufweisen, soll § 13 in Hinkunft nicht für zur Vermietung bestimmte Wirtschaftsgüter anzuwenden sein.

1.3. Im Erkenntnis VwGH 30.1.2014, 2011/15/0084 wurde die Aussage getroffen, dass in jenem Fall außer Streit stehe, dass die in einen Funktionszusammenhang gebrachten Gerüste entgeltlich zur Nutzung überlassen werden und die Dauer der Überlassung bei der Entgeltsbemessung Berücksichtigung finde. Entscheidend sei, dass Anlagevermögen vorliege, das zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sei. Die Ausschlussbestimmung (letzter Satz des § 13 EStG 1988) sei nämlich nicht auf Verlustbeteiligungsmodelle beschränkt. In jenem Fall stelle die Überlassung des Gerüsts zum Gebrauch der Kunden Hauptzweck des vorliegenden Leistungspaketes dar. Abgesehen davon sei eine Sofortabsetzung gemäß § 13 EStG 1988 auch deshalb nicht möglich, weil bei Unternehmen, deren Gegenstand im Aufbau und Verleih von Fassadengerüsten besteht, davon ausgegangen werden kann, dass Gerüsteinheiten vorliegen, die wesentlich die Geringfügigkeitsgrenze überschreiten. Der Sinn dieser Zusammenfassung liege darin, dass über derartige Einheiten üblicherweise einheitlich disponiert werde, sodass die Anwendung der auf isolierte Einzelgegenstände abstellende Vereinfachungsregel des § 13 EStG 1988 nicht gerechtfertigt sei (mit Hinweis auf VwGH 8.5.2003, 99/15/0036).

1.4. Wirtschaftsgüter, die aus Teilen bestehen, sind als Einheit (Sachgesamtheit) aufzufassen, wenn sie nach ihrem wirtschaftlichen Zweck oder nach der Verkehrsauffassung eine Einheit bilden. Die Wertgrenze von 400 € gilt dann nicht für den einzelnen Teil, sondern für die Sachgesamtheit (3. Satz). Nach der Rechtsprechung des VwGH darf der Gedanke der Sachgesamtheit nicht überspannt werden. Im Erkenntnis vom 20.11.1964, 1671/63 hat er festgestellt, es gehe zu weit, alles, was in einer gewissen körperlichen Verbindung stehe und einem gemeinsamen wirtschaftlichen Zweck diene, bereits als Sachgesamtheit zu betrachten, obschon es sich dabei um mehrere selbständige Wirtschaftsgüter und keineswegs bloß um Teile eines einzigen Wirtschaftsgutes handle. Zum Beispiel seien die für einen Neubau angeschafften Beleuchtungskörper in der Regel nach der Verkehrsauffassung nicht als Teile eines einzigen Wirtschaftsgutes anzusehen. Man wird daher im Einzelfall prüfen müssen, ob ein

einheitliches Wirtschaftsgut oder mehrere selbständige Wirtschaftsgüter vorliegen (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 13 Tz 2).

1.5. Der Verwaltungsgerichtshof ging bei einer teilweise neu angeschafften Kinobestuhlung davon aus, dass die Kino- und Theaterbestuhlung eine Sachgesamtheit aus selbständigen Wirtschaftsgütern darstelle, da über eine derartige Einheit einheitlich disponiert worden sei (VwGH 8.5.2003, 99/15/0036).

1.6. Vom Vorliegen eines einheitlichen Wirtschaftsgutes ging der VwGH auch im Erkenntnis vom 14.12.1993, 93/14/0145 aus, weil ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang von LKW-Unterbau und den Aufbauten bestanden habe und die Teile zum einem gemeinsamen Ganzen, das einem Zweck dienen sollte, fest zusammengefügt waren.

1.7. Allerdings verneinte der VwGH das Vorliegen einer Sachgesamtheit in der Streitfrage, ob der Computer mit Monitor, Drucker und Maus nach ihrem wirtschaftlichen Zweck oder der Verkehrsauffassung eine Einheit bildete (vgl. VwGH 5.10.1993, 91/14/0191). Wenngleich einzuräumen sei, dass die Anwendungsmöglichkeiten eines PC's (mit Monitor) durch den Einsatz eines Druckers erhöht bzw. einer Maus verbessert werden, ist in der Regel davon auszugehen, dass ein PC auch ohne Drucker und Maus sinnvolle Einsatzmöglichkeiten, insbesondere im Bereich des Speicherns von Daten und Abrufen dieser Daten auf den Bildschirm oder etwa auch zur Vervollkommnung der Kenntnisse bei Bedienung eines PC's bietet. Zutreffend seien die in diesem Zusammenhang vorgebrachten Beschwerdeausführungen, dass im Bereich von PC's eine Kombination verschiedener Geräte infolge weitgehender Kompatibilität technisch möglich und nach der Lebenserfahrung durchaus üblich sei.

1.8. Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung. Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages (Abs. 2).

2. Sachverhalt

Auszugehen ist von folgendem Sachverhalt:

2.1. Die Bf. 1 betreibt ein Hotel und ein im Hotelgebäude liegendes Sportgeschäft mit Sportartikelverleih und ermittelt den Gewinn gemäß § 5 EStG 1988. Für die beiden Teilbetriebe wird zum 30.4. eines jeden Jahres ein eigener Jahresabschluss erstellt.

2.2. Der Zugang an Verleihartikel wurde in den Beschwerdejahren nicht separat aufgezeichnet, sondern mit dem Einkauf Sportshop auf das Wareneinsatzkonto Sportshop gebucht.

2.3. In den Beschwerdejahren wurden jeweils 15 Paare Verleihski im Betrag von je € 600, insgesamt somit im Wert von € 9.000, angeschafft. In diesem Preissegment war in den Beschwerdejahren und auch im Vorjahr von einem durchgehend gleichbleibenden Bestand von € 9.000 auszugehen. Darüber hinaus haben die Kosten für das jeweilige für den Verleih angeschaffte Wirtschaftsgut € 400 nicht überstiegen.

2.4. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für Verleihski beträgt zwei Jahre.

2.5. Im gegenständlichen Beschwerdefall bildeten die Verleihartikel (Alpinski, Langlaufski, Schuhe, Stöcke, Rodeln) keine Sachgesamtheit.

2.6. In den Beschwerdejahren konnte nicht eindeutig festgestellt werden, in welchem Ausmaß die bestellten und gelieferten Wintersportartikel schlussendlich der entgeltlichen Überlassung - dem Verleih - dienen sollten, da es zum einen bereits bei der Bestellung und zum anderen bei der Lieferung der bestellten Ware zu einer Vermengung der Verleihartikel mit der Handelsware gekommen ist. Dazu kam, dass Ski bei Bedarf aus dem Sportgeschäft für den Verleih entnommen, aber auch Verleihski bei entsprechender Nachfrage an Kunden verkauft wurden. Der Verleih bildete im gegenständlichen Beschwerdefall auch nicht den Hauptzweck des Handelsbetriebes.

3. Beweiswürdigung

In Streit steht zum einen, ob die in den Beschwerdejahren angeschafften Sportverleihartikel nach ihrem wirtschaftlichen Zweck oder nach der Verkehrsauffassung eine Sachgesamtheit darstellen, weil sie technisch oder nach Art, Stil und Verwendungszweck aufeinander abgestimmt waren und zum anderen, ob im gegenständlichen Beschwerdefall der letzte Satz des § 13 EStG 1988 auf die Verleihartikel anwendbar ist.

Die getroffenen Feststellungen zu Punkt III.2.1 ergeben sich aus der unstreitigen Aktenlage, die Feststellungen zu den Punkten III.2.2. - 2.5. gründen auf folgende Überlegungen (§ 167 Abs. 2 BAO) zur Beweiswürdigung:

3.1. Sachgesamtheit

3.1.1. Wirtschaftsgüter, die wirtschaftliche Einheiten darstellen, sollen nicht zwecks Ermöglichung eines Steuervorteiles in Teile zerlegt werden können. Über solche Einheiten wird in der Regel einheitlich disponiert, so dass eine Vereinfachungsregel nicht gerechtfertigt ist. Eine Einheit im Sinne des § 13 S 3 EStG 1988 liegt vor, wenn mehrere Wirtschaftsgüter einer Sachgesamtheit zugehörig sind. Der Begriff der Sachgesamtheit ist einzelfallbezogen an der Verkehrsauffassung zu messen und darf nicht überdehnt werden. Wirtschaftsgüter bilden nach ihren wirtschaftlichen Zweck oder nach der Verkehrsauffassung eine Sachgesamtheit, wenn sie technisch oder nach Art, Stil und

Verwendungszweck aufeinander abgestimmt sind (vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG 2015, Tz 10 zu § 13).

3.1.2. Eine technische Abstimmung ist gegeben, wenn sich Wirtschaftsgüter technisch ergänzen und deshalb in einem ständigen und konkreten Nutzungszusammenhang stehen (wegen technischen Zusammenhangs zB zahnärztliches Instrumentarium, Werkzeugsatz, Küchengeräte mit wechselbaren Aufsätzen, Diktiergerät, dazugehöriges Mikrofon, Kabel- und Abspielvorrichtung, Bettgestell und Matratzen, Bohrer mit Bohrstücken, Kino- und Theaterbestuhlung). Bloße Gleichartigkeit ohne technische Abstimmung reicht für eine Beurteilung als Sachgesamtheit nicht aus. Eine Sachgesamtheit wegen aufeinander abgestimmter Art, Stil, Verwendungszweck bilden zB nach Art und Stil eingerichtete Zimmer, abgestimmte Beleuchtungskörper eines Raumes (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 13 Tz 5.2).

3.1.3. Flaschen einer Getränkefirma und die einzelnen Bücher bei einer Leihbibliothek sind hingegen nicht als Teile einer Sachgesamtheit anzusehen (vgl. *Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar, § 13 Tz 2).

3.1.4. Der Prüfer stützte seine Ansicht, dass die Verleihartikel eine Sachgesamtheit darstellten, ohne eine für diesen Einzelfall zu treffende Beurteilung, lediglich pauschal auf die Aussagen der EStR Rz 3900. Ergänzend brachte die Abgabenbehörde im Antwortschreiben vom 8.3.2016 vor, dass eine Sachgesamtheit vorliege, weil die Verleihartikel im Wirtschaftsprogramm Wintersteiger erfasst und verwaltet werden und deshalb von einer einheitlichen Disponierung auszugehen sei. Nach ihren Erfahrungen entspräche es der gängigen Praxis, die Schier bei einem Schiverleih als Sachgesamtheit zu aktivieren und auf eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von vier Jahren abzuschreiben.

3.1.5. Nach den B eschwerdeausführungen liege eine Sachgesamtheit nicht vor, weil die GWG nicht in einem funktionalen Zusammenhang – wie zB Einrichtungsmöbel – stünden. Die Annahme der Betriebsprüfung, die Verleihartikel würden nach ihrem wirtschaftlichen Zweck oder nach der Verkehrsauffassung eine Einheit bilden, sei unzutreffend.

3.1.6. Nach den Feststellungen der Prüfung umfasste das Verleihartikelsortiment in den Beschwerdejahren viele verschiedene selbständige Wirtschaftsgüter, wie Alpinski, Schischuhe, Langlaufsets, Stöcke und Rodeln. Laut der geltenden Preisliste für die Saison 2010/11/12 wurden folgende Verleihartikel angeboten: Carving Ski mit Stöcken, Tourenski mit Fell, Ski und Stöcke, Schuhe, Snowboards, Short-Carver, Langlaufsets, Rodeln, Skihelme und Skibekleidung (Jacke oder Hose) passend für Kinder, Jugendliche und Erwachsene.

3.1.7. Von den aufgezählten Verleihartikeln stehen lediglich die Schier und die Schibindung in einer körperlichen Verbindung zueinander, wobei grundsätzlich die Möglichkeit besteht, eine bereits montierte Schibindung durch ein anderes Modell zu ersetzen. Auch wenn zum Schifahren, Langlaufen oder Tourengehen neben den Schiern, Schischuhe und Stöcke erforderlich sind, sind die einzelnen Wirtschaftsgüter nach der

Verkehrsauffassung nicht als Teile eines einzigen Wirtschaftsgutes anzusehen. Die Kundschaft hat die Möglichkeit, sich je nach Bedarf lediglich Schi oder nur Schischuhe oder nur Stöcke auszuleihen.

3.1.8. Der Ansicht der Abgabenbehörde, es liege eine einheitliche Disponierung und damit eine Sachgesamtheit vor, nur weil die Verleihartikel über das Wirtschaftsprogramm Wintersteiger verliehen werden, kann nicht gefolgt werden. Dass in den Beschwerdejahren über den gesamten Verleihartikelbestand einheitlich disponiert worden wäre, wurde im Zuge der Prüfung auch nicht festgestellt. Vielmehr wurden die Verleihartikel, wie die Abgabenbehörde in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde vom 15.7.2013 zutreffend ausgeführt hat, individuell an die eigenen Hotelgäste, den Gästen anderer Hotels und Pensionen sowie an Tagesgäste verliehen.

3.1.9. Nach der gängigen Verleihpraxis werden Verleihschi in verschiedenster Zusammensetzung, den individuellen Bedürfnissen und Wünschen der Kundschaft entsprechend, auf die gebuchten Tage verliehen. Das an eine Kundschaft verliehene Schiset – in welcher Zusammenstellung auch immer - steht mit dem restlichen Verleihartikelsortiment nicht in einem technisch aufeinander abgestimmten Zusammenhang. Obwohl die Schi mit Bindung, die Schuhe und die Stöcke ein zum Schifahren (Langlaufen, Tourengehen, Snowboard) erforderliches Set darstellen, stehen die einzelnen Wirtschaftsgüter nicht in einem ständig gleichbleibenden Konnex zueinander, sondern unterliegen einem steten - dem Einzelkunden entsprechenden - Kombinationswechsel. Den Verleihartikelbestand in der beschwerdegegenständlichen Konstellation lediglich aufgrund des gemeinsamen wirtschaftlichen Zwecks - dem Verleih - schon als Sachgesamtheit zu beurteilen, wäre nach Ansicht des BFG überschießend (vgl. VwGH 20.11.1963, 1671/63).

Ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang wie etwa bei verliehenen Metallgerüsten oder den LKW-Unterbauten und Aufbauten, wo die Teile zu einem gemeinsamen Ganzen fest zusammengefügt werden, kann bei den Wirtschaftsgütern Verleihschi jedenfalls nicht gesehen werden. Auch die Elemente, die bei nach Art und Stil eingerichteten Zimmern, abgestimmten Beleuchtungskörpern, zu einer Sachgesamtheit führen, liegen bei den sich in der Zusammensetzung ständig ändernden Verleihartikeln nicht vor. Eine bloße Gleichartigkeit der hier zur Nutzung überlassenen Wintersportartikel ohne technische Abstimmung reicht für die Beurteilung als Sachgesamtheit nicht aus.

3.2. Entgeltliche Überlassung

3.2.1. Zutreffend ist, dass in den Beschwerdejahren Anlagegüter entgeltlich zur Nutzung überlassen wurden. In welchem Umfang Anlagegüter in den Beschwerdejahren tatsächlich zur entgeltlichen Überlassung bestimmt waren, konnte allerdings aufgrund der festgestellten Aufzeichnungsmängel nicht ermittelt werden. Der Einkauf Sportshop und der Zugang an Verleihartikel wurden einheitlich auf das Wareneinsatzkonto Sportshop gebucht. Mangels Vorliegens entsprechender Printfiles des Warenwirtschaftsprogrammes

Wintersteiger konnte eine diesbezügliche Zuordnung im Nachhinein nicht mehr getroffen werden. Aufgrund von Programmupdates sollte dies für die Folgejahre möglich sein.

3.2.2. Eine sachverhaltsmäßige Abklärung der Frage (Bundesfinanzgericht [kurz: BFG] Vorhalt vom 29.2.2016 an die Bf. 1), ob im Zeitpunkt der Bestellung der Sportartikel klar gewesen sei, welche Artikel davon für den Verleih bestimmt waren, brachte zu Tage (Antwortschreiben vom 30.3.2016), dass eine solche Zuordnung lediglich bei Saisonanfangsbestellungen weitestgehend klar gewesen sei, nicht hingegen bei Bestellungen und Anlieferungen während der Wintersaison. Darüber hinaus sei für den Verleih bei Bedarf auch auf Neuware aus dem Verkaufsbestand zugegriffen worden. Über Wunsch der Kundschaft seien Verleihschi auch verkauft worden.

3.2.3. Aufgrund der Aktenlage und der aufgezeigten praktischen Abläufe im Sport- und Verleihbetrieb kann nach Ansicht des BFG für die Beschwerdejahre nicht gesagt werden, in welchem tatsächlichen Ausmaß Sportartikel bestellt wurden, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt waren. Wie sich aus den Parteivorbringen erschließt, kam es zum einen aufgrund der Verbuchung des gesamten Sportartikelzugangs auf dem Wareneinsatzkonto und zum anderen aufgrund der gemeinsamen Bestellung und der gemeinsamen Lieferung der bestellten Verleihsportartikel und der Handelsware für den Sportshop zu einer Vermengung der beiden Bereiche. Der vom Prüfer letztlich in Ansatz gebrachte geschätzte Leihartikelbestand (Tz. 5) wurde aus dem Inventurbestand zum Stichtag 24.1.2013 hergeleitet. Dieser Schätzwert lässt in den Beschwerdejahren keine Rückschlüsse darauf zu, welche tatsächlichen Anfangsbestände und konkreten Zukäufe an Verleihschi zum entgeltlichen Verleih bestimmt waren.

3.2.4. Während die Bf. 1 den Schiverleih als Abrundung des Angebotes für die Hotelgäste und als weitere Serviceleistung ansieht und ihm eine vollkommen untergeordnete Bedeutung beimisst, weil die Verleihumsätze mit 2,5 % bis 2,8 % lediglich im Skontobereich der Gesamtjahresumsätze der Bf. 1 lagen, vertritt die Abgabenbehörde den Standpunkt, dass der Verleih in Relation zum Handelsgeschäft - die Umsätze aus dem Verleih betrugen im Vergleich zum Handelswarenumsatz 22 % bis 25 % - keine völlig untergeordnete Rolle gespielt habe und nicht nur den eigenen Hotelgästen, sondern auch Gästen anderer Beherbergungsbetriebe und Tagesgästen gedient habe (Stellungnahme vom 15.7.2013).

3.2.5. Die Gesetzgeber erließ den letzten Satz des § 13 EStG 1988 als Maßnahme gegen aufgetretene Verlustmodelle, die auf die Sofortabschreibung vermieteter geringwertiger Wirtschaftsgüter ausgerichtet waren. In diesen Fällen stellte die Vermietung gleichzeitig den alleinigen Betriebszweck dar. Der Verwaltungsgerichtshof will den letzten Satz des § 13 EStG 1988 nicht nur auf Verlustmodelle, sondern generell auf die entgeltliche Überlassung von Anlagevermögen angewendet wissen (vgl. VwGH 30.1.2014, 2011/15/0084). In jenem Fall stellte die entgeltliche Überlassung des Gerüsts allerdings auch den Hauptzweck des vorgelegten Leistungspaketes dar.

Im gegenständliche Beschwerdefall liegt ein zu diesem Erkenntnis gänzlich konträrer Sachverhalt vor. Tatsache und unbestritten ist, dass der Schiverleih in den Beschwerde Jahren nicht den Hauptzweck des Teilbetriebes Sportshop gebildet hat. Dazu kommt, dass für die angefochtenen Streitjahre nicht nachvollziehbar aufgezeigt werden konnte, welcher Umfang an angeschafften Sportartikeln konkret zur entgeltlichen Überlassung bestimmt war.

3.3.1. Bei dem in den Beschwerde Jahren in Ansatz gebrachten Stand an Verleihschi von pauschal € 150.000 handelte es sich um einen Schätzwert (Pkt. 3.2.1. und 3.2.3.), der aus der Inventur zum Stichtag 24.1.2013 hergeleitet wurde. Trotz Widerspruchs der Bf.1 nahm der Prüfer die Aktivierung der Verleihartikel unter Zugrundelegung einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von vier Jahren vor.

Im Zuge des sachverhaltsergänzenden Ermittlungsverfahrens vor dem BFG räumte die Bf. 1 ein (Schreiben vom 12.4.2016), dass in den Beschwerde Jahren pro Wintersaison zwischen 10 und 15 Paar Schi um einen Einkaufswert von netto € 600 erworben worden seien, was bei durchschnittlich 15 Paaren zu Anschaffungskosten von € 9.000 geführt habe, die nach ihrer Ansicht auf eine Nutzungsdauer von maximal zwei Jahren zu verteilen wären. Da bereits bei Prüfungsbeginn ein entsprechender Altbestand vorhanden und der Bestand in diesem Preissegment in etwa gleichbleibend gewesen sei, würden sich in den betroffenen Prüfungsjahren auch keine relevanten Gewinnauswirkungen ergeben. Die Abgabenbehörde trat dem gleichbleibenden Ansatz eines Bestandes von € 9.000 in ihrer Stellungnahme vom 19.4.2016 nicht entgegen. Sohin geht das BFG in den Beschwerde Jahren vom Vorliegen eines durchgehend gleichbleibenden Bestandes an Verleihschi in diesem Preissegment aus.

3.3.2. Während die Abgabenbehörde für die Verleihartikel ohne jegliche Begründung eine Verteilung der Anschaffungskosten auf eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von vier Jahren vornahm, vertrat die Bf. 1 den Standpunkt (Schreiben vom 30.3.2016), dass dieser Ansatz wirtschaftlich vollkommen daneben liege. Es sei zwar richtig, dass die Skis teilweise bis zu vier Jahren im Verleihlager vorhanden waren. Tatsache sei jedoch, dass ältere Skis praktisch kaum verleihbar seien, da die Kunden stets die neuesten Modelle fahren wollen. Daher seien die Verleihski in wirtschaftlicher Betrachtung im ersten Jahr sehr gut und im zweiten Jahr gut verleihbar, später jedoch kaum mehr. Mit diesem Vorbringen setzte sich die Abgabenbehörde in ihrer Stellungnahme vom 19.4.2016 nicht auseinander, sondern beharrte auf eine "durchschnittliche Nutzungsdauer" von vier Jahren.

Eine Abnutzung liegt vor, wenn der Wert des Wirtschaftsgutes durch Benutzung oder durch Zeitablauf allmählich, sei es durch Substanzverminderung oder durch Verlust der Gebrauchsfähigkeit, aufgezehrt wird. Die Abnutzung kann auf technische, wirtschaftliche oder rechtliche Komponenten zurückzuführen sein (vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG 2015, § 7 Tz. 13). Im gegenständlichen Beschwerdefall sind die technische Abnutzung, die bei Substanzverzehr vorliegt (Verschleiß) und die wirtschaftliche Abnutzung bei Annahme der wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeiten (Veralten) relevant.

Wie aus dem Websiteslogan der Bf. 1 (<http://www.sporthotel-J.com/hotel/sportshop-verleih-im-hotel/>) hervorgeht, wird um Kunden auch speziell durch das Angebot vor Ort "immer topaktuelles Material in bestem Zustand" an Verleihartikeln zu bieten, geworben. Gerade in der heutigen Zeit ist es der Tourismusbranche ein Anliegen, anspruchsvolle, zahlungskräftige und Wintersport treibende Gäste bestens zufrieden zu stellen. Die Schiindustrie wartet jährlich mit einer Vielzahl an verschiedenen neuen, verbesserten, veränderten und weiterentwickelten Schisportartikeln auf, speziell im technischen Bereich aber auch das Design betreffend. Ein Schi ist bereits bei Verlassen der Produktionshalle mit einem "Jahrespickerl" versehen. Dass ein Kunde, egal ob Hotelkunde oder Tagesgast, mit einem tollen neuen Schi fahren möchte und auch bereit ist, das entsprechende Leihentgelt zu leisten, liegt auf der Hand.

Auch die technische Abnutzung bei Verleihschi während einer Saison ist durchaus beachtlich, sind doch täglich der Schibelag auszubessern und die Kanten zu schleifen. Eine starke Nutzung der Verleihschi zieht zwangsläufig auch einen starken technischen Verschleiß nach sich.

Die Finanzverwaltung gesteht Schilehrern zu, die angefallenen Aufwendungen für ihre Schi stichtagsbezogen für jeden vollen Monat der ausgeübten Tätigkeit mit 20 % in Abzug zu bringen (EStR 2000, 4746). Geht man von einer vier Monate umfassenden Schisaison aus (Dezember bis März) sind die Anschaffungskosten für Schi in diesem Zeitraum bereits zu 80 % steuermindernd berücksichtigt. Sollten die für diesen sportlichen Bereich gewährten abzugsfähigen Aufwendungen auf Erfahrungswerte des täglichen Lebens beruhen, spricht im Beschwerdefall nichts dagegen bei einem Verleihschi nach der Verkehrsauffassung einen Verschleiß nach zwei Jahren anzunehmen.

Der in den Beschwerdejahren und im Vorjahr (Altbestand) durchgehend gleichbleibende Bestand an Verleihschi in diesem Preissegment und der Ansatz einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von zwei Jahren führten in den Beschwerdejahren zu keiner Gewinnauswirkung.

4. Erwägungen

Der unter Punkt III.2. festgestellte Sachverhalt ist in rechtlicher Hinsicht wie folgt zu würdigen:

4.1. Geringwertige Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens können im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sofort als Betriebsausgabe abgeschrieben werden. Der Gesetzeszweck will eine Vereinfachung der betrieblichen Rechnungslegung; bei Bagatellobeträgen ist eine Aufteilung auf die Nutzungsdauer nicht notwendig. § 13 EStG 1988 ist insoweit eine Sondervorschrift des § 7 EStG 1988 (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 13 Tz 1).

4.2. Stellten die Verleihartikel zum einen keine Sachgesamtheit dar und lag ein Sachverhalt für die Anwendbarkeit des letzten Satzes des § 13 EStG 1988 nicht vor, konnten die angeschafften geringwertigen Wirtschaftsgüter in den Jahren der Anschaffung iSd ersten Satzes des § 13 EStG 1988 sofort als Betriebsausgabe abgeschrieben werden.

4.3. Der Beschwerde war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

IV. Erlöshinzurechnung Getränke und Sicherheitszuschläge Spa-Bereich

1. Sachverhalt

1.1. An der Beschwerdeführerin sind die B GmbH mit 0 % als Komplementärin und die Kommanditisten K mit 0,50 %, F mit 0,50 %, die K Vermögensverwaltungs GmbH mit 49,50 % und die F Vermögensverwaltungs GmbH mit 49,50 % beteiligt (Sacheinlageverträge vom 23.12.2005 und FN 1).

1.2. An der Komplementärin sind K und F zu jeweils 50 % beteiligt (FN 2).

1.3. In den Beschwerdejahren (bis zum 8.9.2010) waren die Gesellschafter K und F als handelsrechtliche Geschäftsführer jeweils selbständig zur Vertretung der Komplementärin befugt (FN 2).

1.4. K ist Geschäftsführerin und Alleingesellschafterin der K Vermögensverwaltungs GmbH (FN 3).

1.5. F ist Geschäftsführer und Alleingesellschafter der F Vermögensverwaltungs GmbH (FN 4).

1.6. In den Beschwerdejahren war die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung aufgrund der im Zuge der Prüfung festgestellten Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel nicht gegeben (Bericht vom 5.4.2013, Tz. 1).

1.7. Die festgestellten Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel und die festgestellten Kalkulationsdifferenzen berechtigten Erlöszurechnungen im Spa-Bereich und bei den Getränken (Bericht vom 5.4.2013, Tz. 1).

1.8. Die Komplementärin ist Arbeitsgesellschafterin und auf den Bezug einer Haftungsvergütung beschränkt (Gesellschafterbeschluss Punkt A.2.).

1.9. Die Gewinnverteilung hatte nach dem weiterhin geltenden Gesellschafterbeschluss vom 24.6.1980 der Rechtsvorgänger und damit nach der Vermögensbeteiligung der Gesellschafter (Gesellschafterbeschluss Punkt A.6.), sohin nach den Beteiligungsverhältnissen der Kommanditisten, zu erfolgen. Es ist nicht hervorgekommen und wurde von den Beschwerdeführern auch nicht behauptet, dass eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnverteilung vereinbart gewesen oder tatsächlich gehandhabt worden sei. Dass der Mehrgewinn im jeweiligen Beschwerdejahr ausschließlich einem bestimmten Gesellschafter zugeflossen wäre, ist nicht erwiesen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu Punkt IV.1.1. bis 1.8 gründen sich auf die bezogenen Urkunden, die Ausdrücke aus dem Firmenbuch und die unstreitige Aktenlage. Die Feststellungen zu Punkt IV.1.9. beruhen auf der nachfolgend dargelegten Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO).

2.1. Die durch den Prüfer vorgenommenen Zuschätzungen bei den Getränken und die verhängten Sicherheitszuschläge bei den Spa-Erlösen blieben in den Beschwerden sowohl dem Grunde als auch ihrer Höhe nach unbekämpft.

In Streit steht lediglich, wem von den Kommanditisten diese unter Tz. 2 und Tz. 4 des Berichtes ausgewiesenen Erlöszurechnungen persönlich zuzurechnen waren.

2.2. Während Frau K in der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 19.3.2013 und als Geschäftsführerin der Komplementärin in der Beschwerde der KG darauf verwies, dass ihr Ehemann die Installierung und Programmierung der Kassensysteme vorgenommen habe und sie darauf keinen Einfluss gehabt hätte, warf Herr F seiner Ehegattin ebenfalls in dieser Niederschrift und in der Beschwerde vor, für die gesamte Abrechnung mit den Kellnern und Hotelgästen sowie für die Kassenführung und Buchhaltung verantwortlich gewesen zu sein.

2.3. Die in den Beschwerden erhobenen wechselseitigen Schuldzuweisungen, wer für die Aufzeichnungsmängel und die Kalkulationsdifferenzen verantwortlich gewesen sei, blieben allerdings - auch nach Übermittlung der jeweiligen Beschwerde an die andere beschwerdeführende Partei - unwidersprochen. Hingegen bestätigten beide Bf. über Rückfrage durch das BFG vom 19.2.2016 diese Streitfrage nicht mehr auf gerichtlichem Weg klären lassen zu wollen (Schreiben vom 30.3.2016 und 14.3.2016).

2.4. Die vom Prüfer festgestellten Aufzeichnungs- und Buchführungsmängel beruhten auf einer Vielzahl angeforderter aber nicht beigebrachter Unterlagen, die eine Überprüfung der vorgelegten Grundaufzeichnungen auf ihre Vollständigkeit nicht zuließen. Die der Niederschrift über die Schlussbesprechung beigegebenen (41 Seiten umfassenden) Besprechungspunkte der festgestellten Mängel der vorgelegten Grundaufzeichnungen werden hier lediglich auszugsweise und punktuell widergegeben.

"B) Hotelbetrieb: 1. Aufzeichnungs- bzw. Buchführungsmängel

a) Bis zum 30.4.2009 wurden keine Inventuren erstellt, sondern Inventurwerte im Schätzungswege ermittelt.

b) Die Handbücher HIS, WMF-Kasse und Preislisten betreffend Pension, Speisen, Getränke, Sportshop und Verleih fehlten.

c) Das im Restaurant verwendete WMF-Kassensystem war mangels eingespeister Daten (Fehlen der Artikelnummer, des Gastes) nicht auswertbar und die Vollständigkeit der Datenerfassung nicht überprüfbar.

d) Zur Auswertung der Vectron-Kasse wurde trotz mehrfacher Urgenz eine Beschreibung zum vorgelegten Datensatz nicht beigebracht. Sogar konnte nicht eindeutig festgestellt werden, welche Zeilen einen Umsatz, verbilligte Umsätze bzw. Repräsentation darstellten. In den vorgelegten Journalen fehlten Trainingsbuchungen, Protokolle von Updates usw., womit der Nachweis über die Vollständigkeit nicht geliefert werden konnte. Das vorgelegte Journal war nicht ordnungsgemäß (B) 1. Punkte d1 bis d8).

e) Die Ordnungsmäßigkeit der bis 3.11.2007 verwendete Hotelsoftware Star lag nicht vor, da dem Prüfer Daten nur unvollständig übergeben wurden (Lücken bei den Reservierungsnummern).

f) Im Kassabuch war ein Kassaminus ausgewiesen. Das Kassabuch wurde im Excel erstellt, diese Daten wurden gelöscht und konnten nicht vorgelegt werden.

Nachbuchungen erfolgten im Betrieb durch die Buchhaltung (siehe angeführte Beispiele).

- g) Bei den vorgelegten Printfiles HIS (Spa-Bereich) fehlten bei der Umsatzstatistik Gäste und Therapie wesentliche Spalten wie zB des Rechnungsbetrages. Die HIS-Daten wurden in das Hotelprogramm Protel übernommen. Aufgrund der dem Prüfer unvollständig vorgelegten HIS-Daten war auch die Vollständigkeit der Protel-Daten, die Grundlage der Buchhaltung darstellten, nicht gewährleistet.
- h) Die aus dem Hotelprogramm Protel vorgelegten Printfiles waren nicht ordnungsmäßig (unaufgeklärte Lücken in den Referenznummern, den Buchungspaketen).
- i) Es lagen Mängel in den Grundaufzeichnungen Küche/Keller vor. Der Beleg, den der Gast zu seiner Zimmerrechnung über die konsumierten Getränke und Speisen im Restaurant bzw. erhielt, konnte auf den vorgelegten Printfiles nicht nachvollzogen werden.
- j) Mangels fehlender Primärdaten (Printfiles der Schankanlage) war die Lösungsaufzeichnung betreffend die Schankanlage nicht ordnungsgemäß.
- k) Zusammengefasst wurde festgestellt, dass die im Prüfungszeitraum eingesetzten Kassensysteme (Hotel und Shop mit Verleih) nicht ordnungsmäßig waren.
- Die unter Punkt 4. a bis r durchgeführten Kalkulationen führten im Ergebnis zur Erlöszurechnung Getränke.

2.5. Der hier dargestellte Auszug der den Erlöszurechnungen zugrunde liegenden Ursachen bringt die Versäumnisse und das fehlende Verantwortungsbewusstsein der beiden selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer der Komplementärin, somit der KG, deutlich zum Ausdruck.

2.6. Der Einwand des Bf. 2 im Schreiben vom 14.3.2016, es sei ihm während der Beschwerdeperiode der Zutritt zu Bargeld verwehrt gewesen, weil nur K einen Tresorschlüssel gehabt hätte und sie sämtlichen Bargeldverkehr stets vehement für sich beansprucht habe, vermag nicht unter Beweis zu stellen, dass die aufgrund der mangelhaften Aufzeichnungen und Buchführung hervorgekommenen Kalkulationsdifferenzen tatsächlich der Kommanditistin K zugeflossen sind. Zudem erscheint es nach Ansicht des BFG unglaublich, dass ein an der KG zu 50 % unmittelbar und mittelbar beteiligter Gesellschafter, der im Übrigen selbst an den aufgezeigten Aufzeichnungs- und Buchführungsmängeln wesentliche Mitverantwortung trug, geschäftliche Ungereimtheiten des anderen Gesellschafters über so viele Jahre hinweg toleriert, ohne zeitgerecht einen adäquaten Anteil an steuerlich nicht erklärten Erlösen einzufordern. Von der Geschäftsführerin der Komplementärin der KG wurde nicht behauptet, dass die durch Systemfehler bzw. Systemlücken der verwendeten Kassensysteme mitverursachten Erlösdifferenzen dem mitbeteiligten F bzw. dessen mitbeteiligten GmbH tatsächlich zugeflossen sind. Die Zurechnung des Mehrgewinnes ausschließlich an einen Gesellschafter kann nur erfolgen, wenn der Zufluss an diesen auch erwiesen ist (vgl. *Jakom/Baldauf*, EStG 2015, § 23 Tz 213 und dortige Rechtsprechung).

2.7. Wurden von einzelnen Mitunternehmern Schwarzgeschäfte getätigt, von denen die anderen Mitunternehmer keine Kenntnis haben, berührt dies die steuerlich maßgebliche Gewinnverteilung nicht. Es ist davon auszugehen, dass die Schwarzgeschäfte nach

Aufdeckung in die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Gewinnverteilung einbezogen werden, das heißt entsprechende Anteile eingefordert werden (Maßgeblichkeit der wechselseitig bestehenden Ansprüche, nicht des faktischen Geldflusses; vgl. *Jakom/Baldauf*, EStG 2015, § 23 Tz. 214).

3. Rechtslage

3.1. Gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften) sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

3.2. Maßgebend für die Verteilung des Gesellschaftsgewinnes sind grundsätzlich die Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages allenfalls auch die tatsächliche Gewinnaufteilung. Ist strittig, ob die Gewinnverteilung vereinbarungsgemäß erfolgte, schafft ein rechtskräftiges zivilgerichtliches Urteil Recht. Beim Fehlen einer vertraglichen Gewinnverteilung sind die Regeln des Gesetzes (UGB, ABGB etc.) entscheidend. Die Verteilung von Verlusten erfolgt nach denselben Grundsätzen (vgl. *Jakom/Baldauf*, EStG 2015, § 23 Tz 211 und die dort zitierten Erkenntnisse des VwGH).

3.3. Mehrgewinne einer Personengesellschaft, die anlässlich einer Betriebsprüfung festgestellt werden, sind bei ihrer Aufteilung auf die Gesellschafter grundsätzlich nicht anders zu behandeln als die von der Gesellschaft selbst erklärten Gewinne. Dies gilt auch dann, wenn der Mehrgewinn auf einer Schätzung beruht, wobei eine andere Betrachtung noch nicht etwa deshalb Platz greift, weil sich die Schätzung auslösende Buchführungsmängel lediglich im Wirkungsbereich eines Gesellschafters ereigneten (Hinweis E 21.12.1962, 1038/62, VwSlg 2771 F/1962). Nur wenn erwiesen ist, dass ein Mehrgewinn nur einem Gesellschafter zugeflossen sein kann, ist er ausschließlich diesem Gesellschafter zuzurechnen (vgl. VwGH 30.11.1982, 82/14/0058).

4. Rechtliche Würdigung

Dem festgestellten Sachverhalt (Punkt IV.1.9.) folgend war in rechtlicher Hinsicht, der von der Abgabenbehörde in den Beschwerdejahren festgestellte höher erzielte als der erklärte Gewinn, nach den Beteiligungsverhältnissen der Kommanditisten aufzuteilen.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

V. Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine ordentliche Revision ist nicht zulässig, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelt (Punkt III.3. und Punkt IV.2.) und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH (Punkt III.1.3. - 1.6. und Punkt IV.3.3.) ausreichend beantwortet sind.

Innsbruck, am 29. April 2016