



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 11

GZ. RV/2965-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der J.N., L.W., vertreten durch Bernhart&Fischer OEG, 1080 Wien, Alserstraße 23/27, vom 24. Oktober 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 28. August 2000 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1996 bis 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben bzw. getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Bei der Bw. handelt es sich um einen Lebensmitteleinzelhandel in der Rechtsform einer GmbH und Mitgesellschafter.

Im Zuge einer Betriebsprüfung (BP) über den Zeitraum 1996 bis 1998 wurden außerbilanzmäßige Zurechnungen vorgenommen und die Gewinnermittlung unter Berücksichtigung eines Vorweggewinnes im Verhältnis der Anteile an der Gesellschaft ermittelt.

Gegen die auf Grund der BP ergangenen Bescheide betreffend die Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO wurde form- und fristgerecht Berufung erhoben und wie folgt eingewendet:

Die Einkünfte seien unrichtig aufgeteilt worden, da lt. Vertrag zwischen dem Geschäftsherrn und den stillen Gesellschaftern dem Geschäftsherrn nur 1 % des Rohertrages als Vorweggewinn zuzuweisen wären. Als Rohertrag sei vertraglich der Umsatz abzüglich des Wareneinsatzes definiert, und die Berücksichtigung der Personalkosten von der Bw. selbst somit vertragswidrig vorgenommen worden.

Ergänzend zum Gesellschaftsvertrag wäre weiters im Jahre 1996 vereinbart worden, den stillen Gesellschaftern keine weiteren Verluste zuzuweisen. Die verbleibenden Verlustanteile seien als Wartetastenverluste dem Geschäftsherrn zu überrechnen, und würden daher dessen Ergebnisanteile bzw. Wartetastenverluste künftige Gewinnanteile der stillen Gesellschafter verringern. Lt. Bw. sei daher entsprechend dieser Vereinbarung eine Berichtigung der Ergebnisverteilung wie nachfolgend dargestellt vorzunehmen.

Weiters wird eingewendet, dass die außerbilanzmäßige Hinzurechnung ausschließlich die Sphäre des Geschäftsherrn betrifft, und daher die Berichtigung der Ergebnisaufteilung lt. Bw. wie folgt zu lauten hätte.

	1996	1997	1998
Bilanzgewinn lt. BP	971.024,39	800.821,39	702.783,43
Vorweggewinn lt. Vertrag	- 1.125.028,00	- 783.030,00	- 881.103,00
verteilungsfähiges Ergebnis MU	- 154.003,76	- 72.208,11	- 178.319,81
Ergebnisanteil Geschäftsherr	971.024,00	800.821,00	702.738,00
Ergebnisanteil Mag.H.	0,00	0,00	0,00
Ergebnisanteil E.S.	0,00	0,00	0,00

### Ermittlung und Aufteilung der Einkünfte aus der stillen Gesellschaft

	1996 lt Erklärung S	1996 lt Vertrag S	1996 lt BP S	1997 lt Erklärung S	1997 lt Vertrag S	1997 lt BP S	1998 lt Erklärung S	1998 lt Vertrag S	1998 lt BP S	
Waren Erlöse	52.418.461	52.418.461	52.418.461	46.505.772	46.505.772	46.505.772	48.192.617	48.192.617	48.192.671	
Wareneinsätze	-36.640.413	-36.640.413	-36.640.413	-32.131.505	-32.131.505	-32.131.505	-33.507.563	-33.507.563	-33.507.563	
WES Verminderung lt. BP			293.783			176.225				
Personaleinsatz	-12.241.226	0	0	-9.052.627	0	0	-9.083.206	0	0	
Basis Vorweggewinnberechn.	3.536.822	15.778.048	16.071.831	5.321.641	14.374.267	14.550.492	5.601.848	14.685.054	14.685.054	
Vorweggewinn	7 %	7 %	7 %	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %	
	247.577,52	1.104.463,33	1.125.028,15	219.298,44	862.456,03	873.029,50	336.110,24	881.103,24	881.103,24	
Jahresüberschuß	589.844,43	589.844,43	487.822,73	350.916,26	350.916,26	165.186,86	887.604,86	887.604,86	415.071,22	
Rücklagendotierung / Hinzurechnung	-65.693,00	-65.693,00	483.201,66	-11.092,20	-11.092,00	625.634,53	-9.441,00	-9.441,00	287.712,21	
<b>steuerlicher Gewinn</b>	<b>524.151,4 3</b>	<b>524.151,4 3</b>	<b>971.024,3 9</b>	<b>339.824,2 6</b>	<b>339.824,2 6</b>	<b>800.821,3 9</b>	<b>878.163,8 6</b>	<b>878.153,8 6</b>	<b>702.783,4 3</b>	
Vorweggewinnadaptierung	-247.578	-1.104.463	-1.125.028	-319.298	-862.456	-873.030	-336.111	-881.102	-881.103	
<b>zu verteiler Gewinn/Verlust</b>	<b>276.573,9 1</b>	<b>- 580.311,9 0</b>	<b>- 154.003,7 6</b>	<b>20.525,82</b>	<b>- 522.631,7 7</b>	<b>-72.208,11</b>	<b>542.052,9 7</b>	<b>-2.939,38</b>	<b>- 178.319,8 1</b>	
	Basis									
J.N.GmbH	760.000	119.429,64	-250.589,23	-66.501,63	8.863,42	-225.681,90	-31.180,78	234.068,33	-1.269,28	-77.001,74
Vorweggewinn		247.577,52	1.104.463,33	1.125.028,15	319.298,44	862.456,03	873.029,50	336.110,89	881.103,24	881.103,24
Verlustübernahme stille		0,00	-329.722,67	-87.502,14	0,00	-296.949,87	-41.027,34	0,00	-1.670,10	-101.318,07
<b>Tangente</b>		<b>397.007</b>	<b>524.151</b>	<b>971.024</b>	<b>328.162</b>	<b>339.824</b>	<b>800.821</b>	<b>570.179</b>	<b>878.164</b>	<b>702.783</b>
S.E.	500.000	78.572,13	-164.861,34	-43.751,07	5.831,20	-148.474,94	-20.513,67	153.992,32	-835,05	-50.659,04
Verlustbegrenzung		0,00	164.861,34	43.751,07	0,00	148.474,94	20.513,67	0,00	835,05	50.659,04
<b>Tangente</b>		<b>78.572</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>5.831</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>153.992</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Mag.H.F.	500.000	78.572,13	-164.861,34	-43.751,07	5.831,20	-148.474,94	-20.513,67	153.992,32	-835,05	-50.659,04
Verlustbegrenzung		0,00	164.861,34	43.751,07	0,00	148.474,94	20.513,67	0,00	835,05	50.659,04

---

<b>Tangente</b>		<b>78.572</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>5.831</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>153.992</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<i>gesamt</i>	<i>1.760.000</i>	<i>602.723</i>	<i>359.290</i>	<i>927.273</i>	<i>345.655</i>	<i>191.349</i>	<i>780.307</i>	<i>1.032.156</i>	<i>877.329</i>	<i>652.124</i>

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

### 1. Berechnung des Vorweggewinnes

Bei der Ermittlung des Vorweggewinnes wäre die Berechnung lt. Erklärung (Berücksichtigung der Personalkosten) übernommen worden. Wie dem Berufungsschreiben zu entnehmen sei, wäre damit die Berechnung in der Erklärung fehlerhaft vorgenommen worden. Dem Berufungsbegehren wäre in diesem Punkt stattzugeben.

Durch die BP wäre weiters *keine Änderung* des Wareneinsatzes erfolgt, sondern lediglich die Betriebsausgabeneigenschaft insoweit versagt worden, soweit die Namen der Lieferanten nicht genannt worden wären. Die Nichtanerkennung der Einkünfte hätte somit keine Auswirkung auf den Wareneinsatz bzw./und die Ermittlung des Vorweggewinnes.

### 2. Ergänzender Gesellschaftsvertrag 1996

Diese Ergänzung sei nicht aktenkundig, es wäre daher entsprechend der Aktenlage entschieden worden. Ein Abverlangen dieser Ergänzung durch das Finanzamt wäre diesbezüglich angezeigt.

### 3. „Außerbilanzmäßige Hinzurechnungen“

Von der BP wird weiters angemerkt, dass es sich bei den sogenannten „außerbilanzmäßigen Hinzurechnungen“ um folgende, nicht anerkannte Betriebsausgaben bzw. Hinzurechnungen gehandelt hätte:

- Wareneinkauf ohne Empfängernennung gem. § 162 BAO
- Bewirtungsaufwendungen im Geschäftsinteresse
- Wertpapierunterdeckung
- nicht anerkannten Beratungsaufwand

Nach Ansicht der BP sei der handelsrechtliche Gewinn um steuerlich nicht anzuerkennende Betriebsausgaben, die die Mitunternehmerschaft selbst betreffen, zu bereinigen. Der sodann adaptierte steuerliche Gewinn wäre den Gesellschaftern nach dem entsprechenden Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen.

Resümee der BP: Laut Ansicht der BP sei der Berufung im Punkt 1 hinsichtlich der Nichtberücksichtigung der Personalkosten bei der Ermittlung des Vorweggewinnes stattzugeben, bezüglich der beantragten Änderung des Wareneinsatzes dem Berufungsbegehren jedoch nicht zu entsprechen. Betreffend den Punkt 3 der Berufung würde es sich lediglich um eine Terminologiedifferenz zwischen der Bw. und der BP handeln. Diese Differenz hätte keine materielle Auswirkung.

Im Rahmen der Berufungsergänzung zur Stellungnahme der BP wurde dem Finanzamt in der Folge eine Änderung des Gesellschaftsvertrages zwischen der J.N.GmbH und den atypischen stillen Gesellschaftern Frau E.S. und Herr Mag.H.F. vom 12. Oktober 1999 in Kopie zum Nachweis vorgelegt.

Der Inhalt des Gesellschaftsvertrages lautet wie folgt:

#### 1. Präambel

Die atypisch stille Gesellschaft beruht auf dem Gesellschaftsvertrag vom 01.12.1991, welcher zwischen der G.GmbH und den atypisch stillen Gesellschaftern E.S. und Mag.H.F. abgeschlossen wurde. Mit Zusammenschluss der G.GmbH auf die J.N.GmbH ist mit Zusammenschlussvertrag vom 28.6.1993 die atypisch stille Gesellschaft auf die J.N.GmbH per 1.1.1993 übergegangen. Der Gesellschaftsvertrag wird hiermit abgeändert, um die Gesellschaftsrechte an die aktuelle wirtschaftliche Entwicklung anzupassen.

#### 2. Inhalt der Änderung

In Abänderung des bisherigen Gesellschaftsvertrages und der am 30.11.1994 beschlossenen Änderung wird im Punkt VI Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages die jährliche Vorwegvergütung neu geregelt und folgender Satz angefügt:

*„Für die Jahre 1999 und folgende beträgt die Vorwegvergütung des Geschäftsherrn 5 % des Rohaufschlages, mindestens aber öS 500.000,00“.*

Weiters wird im Punkt VI folgender Absatz 3 eingefügt:

*„Die Verlustzuweisung an die atypisch stillen Gesellschafter ist mit dem fünffachen Betrag der stillen Gesellschaftseinlage begrenzt. Insoweit diese Verlustzuweisung in der Vergangenheit bereits überschritten wurde, sind darüber hinausgehende Verluste dem Geschäftsherrn zuzuweisen. Künftige Gewinne werden in erster Linie mit diesen darüber hinausgehenden Verlusten des Geschäftsherrn verrechnet. Nach Ausgleich dieser darüber hinausgehenden Verluste erfolgt die anteilmäßige Ergebnisaufteilung unter Berücksichtigung des Vorweggewinnes.“*

Unter Berücksichtigung der Einwendungen der Bw. stellte das Finanzamt mit teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung vom 8. November 2001 die Einkünfte der Gesellschaft für das Jahr 1998 gemäß § 188 BAO wie folgt fest:

		1996	1997	1998
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	S	1.128.672,09	812.483,79	1.010.768,00
Stiller Gesellschafter Mag.H.	S	6.899,49	-14.196,66	36.837,00
Stiller Gesellschafter S.E.	S	6.899,49	-14.196,66	36.837,00
J.N.GmbH	S	1.114.873,11	840.877,10	937.094,00

Dagegen wurde form- und fristgerecht die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt, da lt. Ansicht der Bw. die Aufteilung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht korrekt vorgenommen worden wäre.

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

ad Berechnung des Vorweggewinnes)

Dem Berufungsbegehren entsprechend werden die Vorweggewinne auf Basis des Vertrages über die Aufnahme eines atypischen stillen Gesellschafters vom 1. Dezember 1991, Punkt VI vorgenommen, und dem Geschäftsherrn vor der anteilmäßigen Ergebnisaufteilung eine jährliche Vorwegvergütung in Höhe von 10 % bzw. (6 und 7 % in den Jahren 1996 und folgende) des Rohaufschlages (Nettoerlöse abzüglich Wareneinsatz und Warennebenkosten) zugeteilt. Die Personalkosten sind somit nicht zu berücksichtigen, und die Vorwegvergütungen wie nachfolgend dargestellt zu ermitteln.

Betreffend die Nichtanerkennung der Betriebsausgabeneigenschaft im Rahmen der BP wird ausgeführt, dass diese mangels Nennung der Lieferanten dem Gewinn zuzurechnen sind, jedoch den Wareneinsatz insgesamt nicht abändern. Die außerbilanzielle Zurechnung betrifft lt. Feststellungen der BP weiters teilweise die Sphäre des Geschäftsherrn, jedoch auch teilweise die Gesellschaft bzw. Gesellschafter insgesamt, wie die Nichtanerkennung von Einkünften, Wertpapierunterdeckung und Bewirtungskosten. Die Zurechnung der Aufwendungen im Rahmen der BP erfolgte somit richtig. Der Berufung ist daher in diesem Punkt insgesamt teilweise Folge zu geben.

	1996	1997	1998
Warenerlöse	52.418.461	46.505.772	48.192.617
Wareneinsatz	-36.640.413	-32.131.505	-33.507.563
Personaleinsatz	0	0	0
Basis Vorweggewinnberechnung	16.071.831	14.550.492	881.103
Vorweggewinn in %	7 %	6 %	6 %
Vorweggewinn in S	1.125.028,00	873.030,00	881.103,00

Ad Gesellschaftsvertrag 1996)

Lt. Bw. wäre im Jahre 1996 eine ergänzende Vereinbarung getroffen worden, und daher den stillen Gesellschaftern keine weiteren Verluste zuzuweisen. Die verbleibenden Verlustanteile wären als Wartetastenverluste dem Geschäftsherrn zu überrechnen, und würden daher dessen Ergebnisanteil bzw. Wartetastenverluste die zukünftigen Gewinnanteile der stillen Gesellschafter verringern.

Dazu ist auszuführen, dass lt. nachgereichten Unterlagen eine Änderung des Gesellschaftsvertrages nicht im Jahre 1996 sondern im Jahre 1999, für die Jahre ab 1999, erfolgte. Die Gewinnermittlung hat somit entsprechend den aktenkundigen Vereinbarungen vom 1. Dezember 1991 (Vertrag über die Aufnahme von stillen Gesellschaftern), 28. Juni 1993 (Vertrag über den Zusammenschluss bzw. Umbenennung der Gesellschaft) und 30. November 1994 (Abänderung betreffend Vorweggewinne) zu erfolgen.

Demzufolge werden Gewinn- und Verlustanteile, Ausschüttungen und Entnahmen über getrennte Gewinn- und Verlustkonten abgerechnet und berühren das Beteiligungsverhältnis

nicht. Solange das variable Verlustkonto negativ ist, sind die Gewinnanteile bis zum Ausgleich dieser Konten jeweils im Ausmaß von 50% dem Gewinn- und Verlustkonto gutzubringen.

Lt. Abänderung des Gesellschaftsvertrages vom 30. November 1994 wurde vereinbart, dass die Vorwegvergütungen an den Geschäftsherrn reduziert um jährlich einen Prozentpunkt ab dem Jahr 1994 mit 9 % für das Jahr 1994, 8 % für das Jahr 1995, etc. vorzunehmen ist.

Auf Basis dieser Vereinbarungen hat somit die Aufteilung der Gewinnanteile nach dem Beteiligungsverhältnis zu erfolgen. Eine vertragliche Änderung des Gesellschaftsvertrages im Jahre 1996 konnte von der Bw. nicht nachgewiesen werden. Insofern ist der Berufung in diesem Punkt daher nicht Folge zu geben.

Im vorliegenden Fall werden somit die Gewinne lt. Beteiligungsverhältnis unter Berücksichtigung der berechtigten Vorweggewinne wie folgend dargestellt ermittelt.

	1996, in S	1997, in S	1998, in S
Warenerlöse	52.418.461,--	46.505.772,--	48.192.617,--
Wareneinsatz	-36.640.413,--	-32.131.505,--	-33.407.563,--
Personaleinsatz	0,--	0,--	0,--
Basis Vorweggewinn lt. BE	15.778.048,--	14.374.267,--	14.685.054,--
Vorweggewinn lt. BE (7 %, je 6%)	1.104.463,36	862.456,02	881.103,24
daher Gewinn Geschäftsherr lt. Handels-/Steuerbilanz adaptiert (Tz 23)	854.929,70	638.501,41	879.833,97
BP-Feststellung Tz 16	150.000,--	-150.000,--	-150.000,--
BP-Feststellung Tz 17	-28.682,--	-16.975,--	-5.108,--
adapt. Gewinnanteil Geschäftsherr	976.247,70	471.526,41	415.071
adapt. Anteil Mag. H.	-165.388,60	-147.338,56	-835,05
adapt. Anteil E. S.	-165.388,60	-147.338,56	-835,05
Vorweggewinn lt. BE	1.104.463,36	862.456,02	881.103,24
ergibt verteilungsfähiges Ergebnis MU lt. Tz 24 ohne außerbil. Zure.	-458.992,80	-685.606,74	-158.047,13
Ergebnisanteil Geschäftsherr	907.096,40	566.398,58	512.855,62
Ergebnisanteil lt. Mag. H.	-130.812,94	-194.774,64	-44.899,75
Ergebnisanteil lt. E. S.	-130.812,94	-194.774,64	-44.899,75
Einkünfte aus Gewerbebetr. inkl. außerbetr. Zurechn. Tz 30f lt. BE	1.128.672,11	812.483,79	1.010.768,00
Ergebnisanteil Geschäftsherr ges.	1.222.546,10	948.831,67	937.094,98
Ergebnisanteil Mag. H.	-46.936,97	-68.173,93	36.836,67
Ergebnisanteil E. S.	-46.936,97	-68.173,93	36.836,67

Der Berufung war daher insgesamt teilweise Folge zu geben.



Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden somit gemäß § 188 BAO wie folgt festgestellt:

1996:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesamt	1.128.672,11 S
	82.023,8 €
Gewinn/Verlustanteil Mag.H.F.	
StNr.,Finanzamt	-46.937,01 S
	-3.411,05 €
Gewinn/Verlustanteil J.N.GmbH	
StNr.01,Finanzamt	1.222.546,11 S
	88.845,89 €
Gewinn/Verlustanteil E.S.	
StNr.02,Finanzamt	-46.937,01 S
	-3.411,05 €
1997:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesamt	812.483,79 S
	59.045,50 €
Gewinn/Verlustanteil Mag.H.F.	
StNr.,Finanzamt	-68.173,93 S
	-4.954,39 €
Gewinn/Verlustanteil J.N.GmbH	
StNr.01,Finanzamt	948.831,65 S
	68.954,29 €
Gewinn/Verlustanteil E.S.	
StNr.02,Finanzamt	-68.173,93 S
	-4.954,39 €
1998:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesamt	1.010.768,00 S
	73.455,38 €
Gewinn/Verlustanteil Mag.H.F.	
StNr.,Finanzamt	36.836,60 S
	2.677,02 €
Gewinn/Verlustanteil J.N.GmbH	
StNr.01,Finanzamt	937.094,87 S
	68.101,34 €
Gewinn/Verlustanteil E.S.	
StNr.02,Finanzamt	36.836,60 S
	2.677,02 €

Wien, am 24. Juni 2005