



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Ried im Innkreis betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	311.638 S	Einkommensteuer	65.057 S
			anrechenbare Lohnsteuer	-19.742 S
				45.315 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				3.293,17 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblattblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechts-

anwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielt als Geschäftsführer der M-GmbH, an der er zu 25% beteiligt ist, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ein Geschäftsanteil in Höhe von 50% wird vom stV des Bw. gehalten. Unternehmensgegenstand der M-GmbH ist der Handel und die Entwicklung von Maschinen. Der Bw. erzielt weiters als Miteigentümer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die im berufungsgegenständlichem Jahr laut angefochtenem Bescheid S 63.903,--, laut geändertem Feststellungsbescheid vom 15. März 2004 S 122.333,-- betragen.

In der Steuererklärung machte er hinsichtlich der Einkünfte als Geschäftsführer als "Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte" einen Betrag von S 18.396,-- geltend. Der Steuererklärung war ein MI, dem Vater des Bw., betreffendes Jahreslohnkonto für 1999 beigelegt, wonach dieser monatlich S 1.533,-- bzw. im gesamten Jahr insgesamt S 18.396,-- als "Konsulent" bezogen habe.

Über Vorhalt der Amtspartei, warum Lohnzahlungen aus 1999 Werbungskosten darstellten, gab der Bw. an, dass deren Berücksichtigung deshalb bei ihm persönlich erfolgt seien, weil er sie auch persönlich getragen habe. MI mache für den Bw. *"Trendforschungen und Marketingberatungen, um diesen als Geschäftsführer der M-GmbH zu beraten"*. Aufgrund von Uneinigkeit hinsichtlich der Beschäftigung des MI in der Gesellschafterstruktur, habe man sich darauf verständigt, dass diese Kosten vom Bw. persönlich zu tragen seien. Über die grundsätzliche Betriebsausgabeneigenschaft gebe es *"sicherlich keine Diskussion"*. In einer Beilage wurde seitens der überweisenden Bank bestätigt, dass vom Konto des Bw. im Jahr 2000 insgesamt ein Betrag von S 18.000,- an MI überwiesen worden sei.

Im hier angefochtenen Bescheid fanden die an MI bezahlten Beträge mit der Begründung keine Berücksichtigung, dass dieser bereits 1997 nach Japan übersiedelt sei und in Österreich keine Unterlagen über die Beratertätigkeit auflägen. Auch von der M-GmbH würde die Tätigkeit nicht abgegolten.

In der gegen diesen Bescheid eingereichten Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Vater des Geschäftsführers, an den die Beträge geleistet worden seien, nicht nur der Gründer der M-GmbH, sondern auch der Begründer der "Idee der japanischen Handwerkszeuge" sei. Sehe man den Umsatz der M-GmbH mit diesen Produkten an, könne man den Stellenwert des MI und seiner Tätigkeit in Japan sowie auf europäischen Märkten einschätzen. Es sei für den Bw. immer ein klares Bedürfnis gewesen, dieses Know-how nicht gänzlich abließen zu lassen, weswegen er MI als persönlichen Berater engagiert und ihm einen Bruchteil seiner Aufwendungen abgegolten habe.

In einem Ergänzungsersuchen wies die Amtspartei zunächst allgemein auf die bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen erforderlichen Voraussetzungen (Publizität, klarer Inhalt, Fremdvergleich) hin. Weiters verwies sie darauf, dass der Vertragsabschluss mit detaillierter und inhaltlich klarer Darlegung der erbrachten Leistungen nachgewiesen werden müsse und ein fremdüblicher Zahlungsverkehr zu erfolgen habe, der dann nicht vorliege, wenn ein von der Leistungserbringung unabhängiges Pauschalhonorar vereinbart werde.

Mangels Vorhaltsbeantwortung innerhalb einer dreimonatigen Frist wurde die Berufung mit dem Hinweis abgewiesen, dass die zur stattgebenden Berufungserledigung benötigten Unterlagen nicht vorgelegt worden seien.

Im Vorlageantrag führte der Bw. aus, dass ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen dürfe. Aus Sicht der Publizität sei Schriftform des Vertrages nicht erforderlich, sodass die Bestätigung der überweisenden Bank dieser Anforderung Rechnung trage. Zum Inhalt des Vertrages wurde gleichlautend wie in der Berufung ausgeführt, dass der Vater des Geschäftsführers nicht nur der Gründer der M-GmbH, sondern auch der Begründer der "Idee der japanischen Handwerkszeuge" sei. Wenn man den Umsatz der M-GmbH mit diesen Produkten ansehe, könne man den Stellenwert des MI und seiner Tätigkeit in Japan sowie auf europäischen Märkten einschätzen. Es sei für den Bw. immer ein klares Bedürfnis gewesen, dieses Know-how nicht gänzlich abließen zu lassen, weswegen er MI als persönlichen Berater engagiert und diesem einen Bruchteil seiner Aufwendungen abgegolten habe. Aus Sicht des Fremdvergleiches würde auch jeder Dritte für Vertriebsleistungen am japanischen Markt ein Entgelt verlangen.

Nach Vorlage des Rechtsmittels an den Unabhängigen Finanzsenat richtete dieser am 15.4.2004 folgenden Vorhalt an den zustellungsbevollmächtigten stV des Bw.:

"1. Welche konkreten Tätigkeiten verrichtet MI für die M-GmbH bzw deren Geschäftsführer? Inwieweit lässt sich der "Stellenwert des MI und seiner Tätigkeit in Japan" (so Ihre Ausführungen in der Berufungsschrift) in der Umsatzentwicklung der M-GmbH ableiten?"

Ein bloßer Hinweis auf "Trendforschungen und Marketingberatung" erscheint nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht ausreichend, um das Tätigkeitsfeld zu beschreiben.

2. Auf welcher vertraglichen Grundlage erfolgt die Tätigkeit des MI? Der entsprechende Vertrag wäre vorzulegen.

3. Eine lückenlose Dokumentation des Zahlungsflusses wäre zu erbringen.

4. Inwieweit wirkt sich die Tätigkeit des MI auf die Einkünfte des Bw. aus?

Um bei ihm den Tatbestand der Werbungskosteneigenschaft zu erfüllen, müssten die vom Bw. getragenen Aufwendungen der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung seiner Einnahmen als Geschäftsführer dienen (vgl. § 16 Abs. 1 EStG 1988). Ob die Tätigkeit des MI Einfluss auf die Einnahmen der M-GmbH hat, ist in diesem Zusammenhang bedeutungslos.

5. Inwieweit bestand in der "Gesellschafterstruktur" der M-GmbH Uneinigkeit hinsichtlich der Beschäftigung des MI?

6. Gibt es über diese Diskussionen schriftliche Aufzeichnungen bzw. Gesellschafterbeschlüsse? Wenn ja, wären diese vorzulegen.

7. Welche Position haben Sie als Mehrheitsgesellschafter der M-GmbH hiezu vertreten?

Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wird nochmalig auf die für Verträge zwischen nahen Angehörigen erforderlichen Kriterien verwiesen.

Nach dem derzeitigen Verfahrensstand bzw. den von ihnen gemachten Ausführungen (Vorhaltsbeantwortung, Berufung, Vorlageantrag) erfüllt die behauptete gegenständliche Vereinbarung keine einzige dieser Voraussetzungen, sodass ohne Vorlage weiterer Beweismittel Ihr Berufungsbegehren voraussichtlich abgewiesen werden wird."

Der Vorhalt wurde vom stV folgendermaßen beantwortet:

1. Die Tätigkeit des MI für die M-GmbH bzw. den Bw. betreffe insbesondere die Marktforschung, die Sortimenterstellung sowie die damit zusammenhängende Beschaffung neuer interessanter Produkte aus Japan, Kanada und den USA für den europäischen Absatzmarkt. Für die Erforschung des japanischen Marktes im Bereich der Beschaffungspolitik würden in Hinkunft noch größere Investitionen in die Tätigkeiten des MI notwendig sein. Es sei nochmalig darauf zu verweisen, dass MI unter dem Aspekt von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nur ein Bruchteil seiner Aufwendungen abgegolten worden sei. Auch für die M-GmbH sei dies die kostengünstigste Variante gewesen. Darüber hinaus habe zwischen den Gesellschaftern Uneinigkeit im Bereich der Einkaufs- und Beschaffungspolitik bestanden.

2. Aufgrund der geringen finanziellen Abgeltung gebe es nur mündliche Vereinbarungen.

3. Die lückenlose Dokumentation des Zahlungsflusses sei durch die Bankbestätigung des überweisenden Bankinstitutes erbracht.

4. und 5. Der Bw. habe in seiner Funktion als Geschäftsführer der M-GmbH das Wissen für die Beschaffungs- Einkaufspolitik insbesondere den japanischen Markt betreffend über seinen Vater, der sich in Japan aufhalte, "zugekauft". Ansonsten müsse der Bw. selbst Reisen nach Japan unternehmen, deren Kosten im Aufwand der M-GmbH verbucht würden. Von dieser

ungleich kostenintensiveren Variante sei abgesehen worden. Genau in diesem Zusammenhang habe Uneinigkeit unter den Gesellschaften bestanden, da man sich nicht habe einigen können, einen externen Berater zu bezahlen. Daher sei MI nicht im Unternehmen angestellt worden. Die übrigen Gesellschafter hätten die Ansicht vertreten, dass durch das "Portfolio eines Geschäftsführers" diese Aufwendungen abgedeckt seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Abschluss des Vertrages zwischen dem Bw. und IK unter dem Blickwinkel von "Angehörigenvereinbarungen"

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind (§ 4 Abs 4 EStG 1988) oder ob sie sich - dem Grunde und der Höhe nach - nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs 1 Z 4) zu qualifizieren sind (VwGH 4.9.1992, 91/13/0196). Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (VwGH 27.4.2000, 96/15/0185), und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Daher müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen (*Doralt/Renner*, EStG⁸, Tz 158 zu § 2).

Die Judikatur über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084), wobei die Bedeutung vor allem im Bereich der Beweiswürdigung liegt (VwGH 6.10.1992, 89/14/0078, 1993, 301 bzw VwGH 24.9.2003, 97/13/0232). Die zu beachtenden Kriterien (siehe unten) dürfen daher nicht generell als Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen angesehen werden (*Ruppe*, *Familienverträge*², 105, 110). Das Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis reicht daher nicht aus, eine steuerliche Schlechterstellung sachlich zu begründen (VfGH 16.6.1987, G 52/87, siehe auch *Beiser*, ÖStZ 1984, 234 sowie *Doralt/Renner*, EStG⁸, Tz 158/2 zu § 2).

Für die Anerkennung eines Vertrages zwischen nahen Angehörigen müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099). Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) – im Steuerrecht nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die Kriterien entsprechen ständiger Rechtsprechung, (vgl z.B. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082, 2000, 384 zu einem Dienstverhältnis zwischen einem Landtagsabgeordneten und seiner Ehegattin; VwGH 31.3.2003, 98/14/0164, zur Verrichtung von Buchhaltungsarbeiten durch einen studierenden Sohn; VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300 zu Schreibarbeiten der Kinder; VwGH 4.6.2003, 97/13/0208 zu nicht näher bestimmten Werkleistungen der Ehegattin und VwGH 16.9.2003, 97/14/0054 zu Leistungen des Lebensgefährten; vgl. im einzelnen auch *Doralt/Renner*, EStG⁸, Tz 160 zu § 2).

Die einzelnen Kriterien haben lediglich für die **Beweiswürdigung** Bedeutung (E 20.11.1990, 89/14/0090, E 30.6.1994, 92/15/0221).

Ausreichende **Publizität** ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich (*Ruppe*, Familienverträge², 115, 119). Schriftform des Vertrags ist zwar nicht unbedingt erforderlich, jedoch kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186 zum Vorliegen eines Mietverhältnisses zwischen Eltern und Kind; VwGH 1.7.1992, 90/13/0169 zu Darlehen ohne Vereinbarung der Rückzahlungsmodalitäten). 161/1 Art und Mittel des Nachweises des Vertragsabschlusses stehen dem Abgabepflichtigen frei, der Vertragsabschluss muss jedoch auch für außenstehende Dritte erkennbar sein (*Doralt/Renner*, EStG⁸, Tz 161/1 zu § 2). Die Notwendigkeit einer Leistung bewirkt alleine keine Publizität (VwGH 19.5.1993, 91/13/0045, zu Büro- und Schreibarbeiten der Ehegattin eines Finanzberaters).

Das Kriterium **des klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhalts** bedeutet nicht, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung generell zu versagen ist, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat (*Ruppe*, Familienverträge², 119) und diese zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl VwGH 23.5.1978, 1943, 2237/77; *Doralt/Renner*, EStG⁸, Tz 163 zu § 2).

Beim **Fremdvergleich** ist die „im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis“ maßgeblich (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener

Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 0151). Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (VwGH 13.12.1988, 85/13/0041; *Doralt/Renner*, EStG⁸, Tz 165 zu § 2).

Wendet man diese allgemeinen Ausführungen auf die zwischen dem Bw. und MI bestehenden Leistungsbeziehungen an, so ergibt sich folgendes:

Auch der Unabhängige Finanzsenat geht - dem berufungsgegenständlichem Vorbringen entsprechend – im Einklang mit der angeführten Judikatur und Literatur davon aus, dass das zwischen dem Bw und MI zweifellos bestehende Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen die abgeschlossene Vereinbarung bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen dürfe, da diesfalls eine gleichheitswidrige Diskriminierung von Personen, die untereinander in einem Naheverhältnis stehen, einträte. Allerdings ergibt die bei derartigen Vereinbarungen jedenfalls durchzuführende Prüfung, ob die für die Anerkennung erforderlichen Voraussetzungen vorliegen, dass hievon keine Rede sein kann:

So liegt die erforderliche **Publizitätswirkung** nicht vor, zumal einziges Merkmal, das auf den Abschluss einer entsprechenden Vereinbarung hindeuten könnte, eine regelmäßige Überweisung des Bw. an MI ist. Dadurch sind aber die wesentlichen Vertragsbestandteile nicht mit genügender Deutlichkeit fixiert bzw ist der tatsächlich dahinter stehende Grund für einen außen stehenden Dritten nicht erkennbar. Ursache von Überweisungen an Angehörige müssen nämlich keinesfalls zwingend aus einem Leistungsaustausch resultieren.

Auch welchen **Inhalt** der behauptete Vertrag tatsächlich haben soll, ist in keiner Weise klar und deutlich fixiert. Der Bw. behauptet lediglich, dass MI Marktforschung, Sortimenterstellung und Beschaffung neuer Produkte durchgeführt habe, ohne damit aber – trotz entsprechenden Vorhalts der Rechtsmittelbehörde - nähere Details offenzulegen.

Letztlich muss die Anerkennung der Vereinbarungen auch daran scheitern, dass sie dem erforderlichen **Fremdvergleich** nicht standhält. So wurde z.B. für den behaupteten Werkvertrag ein völlig erfolgsunabhängiges Pauschalhonorar geleistet, von dem der Bw. selbst behauptet, dass damit nur ein "Bruchteil" der MI hierfür selbst entstandenen Aufwendungen abgedeckt worden sei. Eine Vertragsvereinbarung, die aber für den Leistungserbringer eines Werkvertrages (im gegenständlichen Fall MI) stets verlustbringend

ist, würde aber nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates von einem Fremden nicht abgeschlossen werden. Überdies nimmt die – den Ausführungen des Bw. entsprechend – eklatant geringfügige Leistungshonorierung de facto den Charakter eines "Taschengeldes" an, was ebenfalls dazu führt, dass die geltend gemachten Aufwendungen nicht anzuerkennen sind (VfGH 27.9.1985, B 253/79, 1986, 422; VwGH 19.12.1990, 87/13/0053; *Schimetschek*, ÖStZ 1986, 276, 279; *Doralt/Renner*, EStG⁸, Tz 167/5 zu § 2).

2. Werbungskosteneigenschaft bei Einkünften als Geschäftsführer

Gemäß des Einleitungssatzes des § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind unter Werbungskosten *"Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen"* zu verstehen.

Der Bw. wurde im Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 15.4.2004 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass er darlegen möge, inwieweit sich die Zahlungen an MI auf **seine** Einkünfte als Geschäftsführer ausgewirkt hätten und dass ein allfälliger Einfluss auf die Einkünfte der M-GmbH bedeutungslos sei. Dem hat der Bw. lediglich entgegnet, dass er in seiner Funktion als Geschäftsführer der M-GmbH Wissen "zugekauft" habe. Ansonsten hätte er selbst Reisen nach Japan unternehmen, deren Kosten im Aufwand der M-GmbH verbucht worden wären, was eine ungleich kostenintensiveren Variante dargestellt hätte. Die übrigen Gesellschafter hätten die Ansicht vertreten, dass durch das "Portfolio eines Geschäftsführers" die für MI angefallenen Aufwendungen abgedeckt seien.

Diesem Vorbringen ist allerdings eine den Bw. betreffende Werbungskosteneigenschaft der von ihm getragenen Aufwendungen für eine angebliche Beratungstätigkeit des MI nicht zu entnehmen. Er hat damit jedenfalls nicht dargetan, dass seine nichtselbständigen Einkünfte als Geschäftsführer dadurch eine Absicherung oder gar Steigerung erfahren hätten. Vielmehr deutet er damit lediglich an, dass sich sein Arbeitgeber Kosten für von ihm unternommene Geschäftsreisen nach Japan erspart habe, was aber – wie bereits erwähnt – für die Höhe seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit völlig bedeutungslos ist. Der Unabhängige Finanzsenat vermag sich somit auch nicht der Meinung des Bw. anschließen, dass die prinzipielle Betriebsausgabeneigenschaft (bzw auf den Bw. bezogen wohl Werbungskosteneigenschaft) der geltend gemachten Aufwendungen außer Diskussion stehe. Was der Bw. mit der Bezeichnung "Portfolio", wodurch die geltend gemachten Aufwendungen abgedeckt worden seien, zum Ausdruck bringen möchte, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar. Auch ein möglicher Inhalt dieser kryptischen Erklärung dahingehend, dass im Geschäftsführergehalt auch pauschal ein Ersatz bestimmter

Aufwendungen enthalten sei, macht die geltend gemachten Ausgaben jedenfalls noch nicht zu Werbungskosten.

Letztlich ist auch noch festzuhalten, dass auch die behauptete *"Uneinigkeit in der Gesellschafterstruktur"*, die angeblich kausal für die Kostenüberwälzung auf den Bw. war, nicht glaubhaft gemacht, geschweige denn bewiesen werden konnte. Der stV, der Mehrheitsgesellschafter der M-GmbH ist, hat trotz ausdrücklicher Fragen der Rechtsmittelbehörde hiezu keinerlei Angaben gemacht.

3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Entsprechend des geänderten Feststellungsbescheides vom 15.3.2004 betragen die vom Bw. als Miteigentümer erzielten Einkünfte aus Vermietung nicht – wie im angefochtenen Bescheid angesetzt – S 63.903,- sondern S 122.333,-. Im Rahmen der Berufungsentscheidung, in der gemäß § 289 Abs. 2 BAO der angefochtene Bescheid nach allen Richtungen hin abgeändert werden kann iVm. § 295 BAO, wonach im Falle der nachträglichen Änderung bzw. Erlassung eines Feststellungsbescheides der abgeleitete Bescheid (hier: der angefochtene Einkommensteuerbescheid) nach allen Richtungen hin abgeändert werden kann, waren die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entsprechend zu ändern.

Die Berufung war daher aus den genannten Gründen abzuweisen bzw. war der angefochtene Bescheid – was die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betrifft – entsprechend abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 26. August 2004