

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Elfriede Murtinger in der Beschwerdesache Verlassenschaft nach ***PE*** als Erbe nach ***HE*** und Verlassenschaft nach ***PE***, beide als Gesellschafter der ehemaligen ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Mag. Pierre Gharibo, Bahnhofstraße 9, 3430 Tulln, über die Beschwerde vom 1. Juli 2014, 25. Mai 2015 und vom 16. Juni 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 2. Juni 2014 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007, 2009 bis 2011 und Feststellung von Einkünften für die Jahre 2007 bis 2012, sowie vom 4. August 2014 betreffend Umsatzsteuer 2008, vom 4. September 2014 betreffend Umsatzsteuer 2012 und vom 4. Mai 2015 betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für das Jahr 2013 und Festsetzung der Umsatzsteuer 1 bis 3/2015 bzw vom 3. März 2020 betreffend Umsatzsteuer 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***

I. zu Recht erkannt:

Die Beschwerden betreffend Umsatzsteuer 2007, 2009, 2010, 2011 und 2013 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 2007 bis 2013 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. beschlossen:

Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2015 wird als nicht fristgerecht zurückgewiesen.

Die Vorlageanträge betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008 und 2012 werden als unzulässig zurückgewiesen.

III. Gegen dieses Erkenntnis und gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Hinweis

Dieses Erkenntnis und dieser Beschluss wirkt sowohl gegen die Beschwerdeführerin als auch gegen die beiden Gesellschafter, die dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden. Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses und des Beschlusses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Gesamtschuldner als vollzogen (§ 101 Abs 1 BAO).

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Strittig sind im vorliegenden Fall die Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend Vorsteuerabzug für steuerfreie Umsätze und diverse Betriebsausgaben wie Raummiete/kosten, Reisekosten und Lizenzzahlungen, denen die Betriebsprüfung den Abzug versagte.

Diesen Feststellungen ging folgendes Verwaltungsgeschehen voraus:

Betreffend die Kalenderjahre 2007 bis 2013 wurde von der Abgabenbehörde eine **Außenprüfung** durchgeführt. Im Zuge der Prüfungshandlungen wurde festgestellt, dass die Beschwerdeführerin (Bf) unterrichtend tätig ist. Die aus dieser Tätigkeit erzielten Umsätze waren nach Ansicht der Betriebsprüfung unecht steuerbefreite Umsätze im Sinne des § 6 Abs 1 Z 11 lit b UStG 1944 und berechtigten daher nicht zum Vorsteuerabzug.

Die geltend gemachten Aufwendungen für ein Arbeitszimmer wurden nicht anerkannt, da es sich bei dem Arbeitszimmer nicht um den Mittelpunkt der gesamten beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit handelte. Der Mittelpunkt der unterrichtenden Tätigkeit liege am Unterrichtsort. In den jeweiligen Jahreserklärungen seien Sonderausgaben für Wohnraumschaffung beantragt und der Wohnraum zu 100 Prozent als privat genutzt deklariert worden. Eine betriebliche Veranlassung der abgesetzten Beträge konnte somit nicht festgestellt werden.

In den Jahren 2012 und 2013 wurden Reisekosten zu Unterrichtsorten in den Bundesländern Tirol, Salzburg, Oberösterreich, Steiermark und Kärnten geltend gemacht, obwohl kein Geschäftskontakt zu diesen Unterrichtsinstituten bestand. Diese Betriebsausgaben waren daher zu streichen und dem Betriebsergebnis wieder hinzuzurechnen.

Die an den Mehrheitsgesellschafter bezahlten Lizenzzahlungen für die Überlassung von Rechten an der Werknutzung wurden von der Bf für die Vortragstätigkeit geleistet und unter

der Bezeichnung „Provisionen an Dritte, Lizenzgebühren“ steuermindernd als Betriebsausgaben geltend gemacht. Diese Aufwendungen waren Entgelte für die Lehrtätigkeit des Mehrheitsgesellschafters der Bf und somit dem Gewinn der Bf wieder hinzuzurechnen und beim Mehrheitsgesellschafter als Sonderbetriebseinnahmen und Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen.

Hinsichtlich der Feststellungsbescheide führte die Abgabenbehörde aus, dass für die Kalenderjahre 2010, 2011 und 2013 der Gewinnfreibetrag in Form des Grundfreibetrages in der Höhe von 3.900,00 Euro amtswegig berücksichtigt worden sei. Dieser Betrag sei auf die Mitunternehmer entsprechend ihrer Gewinnbeteiligung aufgeteilt worden.

Die Abgabenbehörde nahm die Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte und Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2011 wieder auf und erließ **neue Sachbescheide** und die **Bescheide** betreffend Feststellung von Einkünften und Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2013 entsprechend den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung bzw setzte die Umsatzsteuer für den Zeitraum 1 bis 3/2015 fest.

Gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2007, 2009 bis 2011 und 2013 und 1-3/2015 sowie betreffend Feststellung von Einkünften betreffend die Jahre 2007 bis 2013 wurde **Beschwerde** erhoben. Die Bf brachte darin vor:

Vorsteuerabzug:

Bei den Umsätzen handle es sich um Leistungen, die im Rahmen der Tätigkeit eines Gewerbebetriebes ausgeführt würden. Der Vorsteuerabzug sei bereits seit Gründung der Gesellschaft im Jahr 2003 begründet worden. Es werde daher die Korrektur und Berücksichtigung der Vorsteuer beantragt.

Betreffend die Umsatzsteuer 2013 und die Festsetzungen für 1-3/2015 entspreche die Feststellung, dass es sich um eine unterrichtende Tätigkeit handeln solle, nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Der Zweck der gewerblichen Tätigkeit der Gesellschaft sei vorwiegend die Entwicklung, Vorbereitung und Rezension von eLearning und virtuellen Trainingsinhalten sowie deren technologische Umsetzung für den Einsatz. Die Abhaltung von Bildungsveranstaltungen werde nach den Entwicklungen umgesetzt. Auf Werkvertragsbasis würden dann die Abrechnungen über entsprechende Honorare abgegolten, wo für einzelne Leistungen auch die darauf entfallende Umsatzsteuer verrechnet werde. Bei den Umsätzen handle es sich um Leistungen, die im Rahmen der Tätigkeit eines Gewerbebetriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausgeführt würden, wo die Einnahmen vorwiegend zur Deckung der Kosten verwendet würden. Es werde daher die Korrektur und Berücksichtigung der Vorsteuer beantragt.

Feststellung von Einkünften:

Durch die Streichung der Kosten für Raummiete für den Standort in ***Bf1-Adr*** müssten die Aufwendungen für die zusätzlich erforderlichen Räumlichkeiten am Standort ***Adr2***, als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Die Büroarbeiten würden nicht nur virtuell ausgeführt. Es werde daher der Antrag gestellt, die Betriebsausgaben um die dafür angefallenen Ausgaben für die Raummiete zu berichtigen. Die bereits verrechneten Lizenzgebühren erhöhten sich. Die Summe der Einkünfte ändere sich auf Grund dieser Richtigstellungen. Es werde um die Berichtigung der Bescheide und der Aufteilung der Einkünfte ersucht. Die Aufteilung erfolge aufgrund des tatsächlich festgestellten Betrages auf die Gesellschafter und nicht nach dem prozentmäßigen Anteil.

Betragsmäßige Darstellung des Beschwerdebegehrens 2007 bis 2012:

Jahr	Differenz Bescheid		Einkünfte GW	Auflg HE	Auflg PE
2007	3.168,00 48.327,01	Raummiete Lizenz	7.511,14	3.600,00	3.911,14
2008	3.600,00 21.775,66	Raummiete Lizenz	7.645,96	3.600,00	4.045,96
2009	3.600,00 11.820,21	Raummiete Lizenz	7.633,77	3.600,00	4.033,77
2010	3.600,00 20.155,91	Raummiete Lizenz	8.379,22	4.179,22	4.200,00
2011	3600,00 18.681,27	Raummiete Lizenz	8.584,80	4.384,80	4.200,00
2012	4.320,00 0,00	Raummiete Lizenz	8.521,18	4.221,18	4.300,00
2013				4.600,00	4.585,14

Das Finanzamt entschied über die Beschwerden mit **Beschwerdevorentscheidung** wie folgt:

Hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2007, 2009, 2010, 2011 und 2013 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, hinsichtlich Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum 1-3/2015 wurde die Beschwerde zurückgewiesen, da die Beschwerde nicht fristgerecht eingebracht worden war.

In der gesonderten Begründung zu den Abweisungen wurde ausgeführt, dass die Bf, eine Kommanditgesellschaft, vom Wirtschaftsförderungsinstitut der Wirtschaftskammer Wien laufend mit der Abhaltung von Bildungsveranstaltungen beauftragt wurde. Die Vortragstätigkeit hat tatsächlich Herr ***PE*** ausgeführt.

In den Jahren 2007 bis 2011 war Herr ***PE*** zu 90 Prozent an der Kommanditgesellschaft beteiligt, Frau ***HE*** zu 10 Prozent. Ab 2012 war Herr ***PE*** zu 52,07 Prozent als Kommanditist an der Gesellschaft beteiligt, die Komplementärin Frau ***HE*** war zu 47,93 Prozent beteiligt.

Die Bf war unterrichtend tätig und erhielt hierfür weitestgehend umsatzsteuerfreie Erlöse. Die unterrichtende Tätigkeit stellte den wesentlichen Teil der Leistung dar, weshalb eine Subsumtion unter § 6 Abs 1 Z 11 lit b UStG 1994 Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen erfolgte. Die erbrachten Leistungen der Bf seien eindeutig unter diese Bestimmung zu subsumieren. Dies sei auch die einschlägige Rechtsansicht der Finanzverwaltung betreffend Vortragende am WIFI. Ein Recht auf Vorsteuerabzug stehe der Bf somit nicht zu.

Feststellung von Einkünften:

Hinsichtlich der Raumkosten sei festzuhalten, dass Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nur dann als Betriebsausgabe abzugsfähig seien, wenn es sich hierbei um den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit handle. Die Beurteilung habe nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung zu erfolgen. Bei Vortragenden liege der Mittelpunkt der Tätigkeit nach der Verkehrsauffassung nicht im Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort, wo die Vermittlung des Wissens erfolge. Da die Bf unterrichtend tätig sei, liege der Mittelpunkt der Tätigkeit zweifelsfrei am Unterrichtsort. Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer seien daher dem Grunde nach nicht abzugsfähig. Der in der Beschwerde beantragten Berücksichtigung von Aufwendungen für den Standort in ***Adr2***, könne daher ebenso wie der Berücksichtigung am ursprünglichen Standort nicht stattgegeben werden. Zudem werde darauf verwiesen, dass diese Aufwendungen zu keiner Zeit nachgewiesen worden seien.

Die Geltendmachung der Reisekosten in den Jahren 2012 und 2013 sei zu Unrecht erfolgt. Diese Aufwendungen wurden nicht durch den Betrieb veranlasst und daher rechtsgrundlos in die Erklärungen aufgenommen. Aufgrund dieser Sachlage lag die Vermutung nahe, dass auch in den Jahren 2007 bis 2011 Reisekosten zu Unrecht geltend gemacht worden waren. Da von der Bf keine Nachweise für die Reisekosten erbracht worden waren, waren diese nicht zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der geltend gemachten Lizenzzahlungen handelte es sich offenkundig um Leistungen der Bf an Herrn ***PE*** für dessen Vortragstätigkeit. Dabei handle es sich jedoch nicht um Betriebsausgaben der Bf, sondern um Sonderbetriebseinnahmen des Herrn ***PE***

aus dessen betrieblicher Tätigkeit. Diese Sonderbetriebseinnahmen stellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Wie von Herrn ***PE*** in einer persönlichen Vorsprache selbst dargestellt, sei dieses Konstrukt nur gewählt worden, um sich etwaigen Sozialversicherungsabgaben zu entziehen. In diesem Zusammenhang werde darauf hingewiesen, dass Herr ***PE*** diese Zahlungen im Rahmen seiner persönlichen Veranlagung in den Jahren 2007 bis 2009 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt habe, in den Jahren 2010 bis 2013 seien diese Einkünfte nicht erklärt worden, obwohl die Bf diese Lizenzzahlungen als Betriebsausgabe geltend gemacht habe.

Die Bescheide wurden im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung dahingehend abgeändert, dass neben den Mietaufwendungen nunmehr auch die Aufwendungen für Reisekosten und für Lizenzzahlungen keine Berücksichtigung mehr fanden und der Gewinn zusätzlich um diese Beträge erhöht wurde.

Die Bf beantragte die Vorlage der Beschwerden betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2013 und 1-3/2015 und Feststellung von Einkünften für die Jahre 2007 bis 2013 an das Bundesfinanzgericht.

In den **Vorlageanträgen** wurde ausgeführt:

Vorsteuerabzug:

Bei den Umsätzen handle es sich um Leistungen, die im Rahmen eines Gewerbebetriebes ausgeführt wurden. Der Vorsteuerabzug sei gegeben, weil nicht nur unterrichtende Tätigkeiten ausgeführt worden seien. Es seien vorwiegend Entwicklungsarbeiten für durchzuführende Trainings erbracht worden. Es werde daher die Korrektur des Umsatzsteuerbescheides beantragt. Detaillierte Erläuterungen und die Stellungnahme zur Bescheidbegründung seien gesondert in der Einlaufstelle am 15.1.2016 abgegeben worden.

Feststellung von Einkünften:

Wie bereits in der Beschwerde angeführt, sei das Beteiligungsverhältnis an der Bf nicht in Prozentwerten anzunehmen, sondern durch die betragsmäßigen Aufteilungen gemäß Formblatt E 6a-1 aufgegliedert vorzunehmen. Diese Regelung sei im Gesellschaftsvertrag vereinbart. Detaillierte Erläuterungen seien dem Antrag auf Wiederaufnahme, welcher gesondert in der Einlaufstelle abgegeben worden sei, zu entnehmen.

Mit Eingabe vom 30.9.2016 beantragte die Bf die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften für die Jahre 2007 bis 2013 und Berichtigung der entsprechenden Bescheide. Die Einnahmen-Ausgabenrechnung sei korrigiert und die Kennzahlen 9100, 9160, 9190 und 9200 korrigiert worden. Gleichzeitig seien auch neue Formblätter E6, E6a, E6a-1 und E106b-F übermittelt worden, denen auch die berichtigten Abschlüsse beigelegt worden seien. Zu dieser elektronischen Eingabe wurde eine Erklärung der Einkünfte von

Personengesellschaften (E6) für 2007 bis 2011, Beilage zur Feststellungserklärung (E6a) für 2007 bis 2011, Beilage zu Formular E6a (E6a-1) für 2007 bis 2011 und Beilage zur Feststellungserklärung für 2007 bis 2011 (E106b-F) sowie eine Einnahmen-Ausgabenrechnung für 2007 bis 2011 in Papierform eingebracht.

2. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Umsatzsteuer

Vorsteuer:

Die Bf wird laufend vom Wirtschaftsförderungsinstitut der Wirtschaftskammer (WIFI) mit der Abhaltung von Bildungsveranstaltungen beauftragt.

Die Vortragstätigkeit wird vom Kommanditisten der Gesellschaft, Herrn ***PE*** ausgeführt.

Auf den Honorarnoten des Bildungsinstitutes WIFI an die Bf werden nach dem Wortlaut auf den Honorarnoten folgende Leistungen entlohnt:

Vermittlung von Kenntnissen, Vorbereitung auf die betriebliche Praxis, Vorbereitung auf die Unternehmerprüfung, Vermittlung von Kenntnissen zur gesetzlichen Berechtigung zur Lehrlingsausbildung, Vermittlung des Bildungszieles.

In den Honorarnoten wird keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.

Umsatzsteuer 2010:

Zwei Honorarnoten aus dem Jahr 2010 betreffen die „*Entwicklung und Aufbereitung der inhaltlichen Bearbeitung für den Einsatz ‚Ausbildertraining‘ und den Einsatz im virtuellen Klassenraum (VK) sowie die Erstellung des Contents von 8 Modulen des Ausbildertrainings für den VK*“ in der Höhe von insgesamt 5.000 Euro netto. Diese beiden Honorarnoten wurden von der Bf der Umsatzbesteuerung unterzogen. Die Honorarnote vom 14.10.2010 weist den Umsatzsteuerbetrag von 500 Euro gesondert in der Rechnung aus. In der Honorarnote vom 23.9.2010 wird ein Pauschalhonorar von 3.000 Euro ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis in Rechnung gestellt.

Umsatzsteuerfestsetzung 1-3/2015:

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 1-3/2015 wurde am 4. Mai 2015 erlassen. Dies war ein Montag. Unter der Annahme eines Postlaufes von 3 Werktagen wurde dieser Bescheid am 7. Mai 2015 zugestellt.

Die Beschwerde gegen diesen Bescheid wurde am 16. Juni 2015 elektronisch eingebracht.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschluss zurück, weil die Beschwerde nicht fristgerecht eingebracht worden war.

Am 3.3.2020 wurde der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2015 erlassen.

Vorlageantrag Umsatzsteuer 2008 und 2012:

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2008 ist am 4.8.2014, betreffend Umsatzsteuer 2012 ist am 4.9.2014 ergangen.

Ohne Einbringung einer Beschwerde stellte die Bf am 14.1.2016 Vorlageanträge betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2012.

Feststellung von Einkünften

Raumkosten, Arbeitszimmer:

Zur Feststellung der Tätigkeit wird auf die Sachverhaltsfeststellungen zur Vorsteuer und zur Umsatzsteuer 2010 verwiesen, die gleichermaßen für die Feststellung der Einkünfte gelten. Demnach übt die Bf durch ihren Gesellschafter eine Vortrags- und Trainingstätigkeit aus.

Im Rahmen dieser Vorbereitung für die Unterrichtstätigkeit erfolgt auch die Herstellung des virtuellen Unterrichtsmaterials.

Die Räumlichkeiten in ***Adr2***, befinden sich innerhalb des privaten Wohnraumes. Die Aufwendungen für diese Wohnräume wurden zur Gänze von den Gesellschaftern als Sonderausgaben geltend gemacht.

Reisekosten:

Der Gesellschafter der Bf führt seine unterrichtende Tätigkeit am WIFI in Wien aus.

Laut den Auskünften der WIFI Außenstellen in Salzburg, Kärnten und Tirol war die Bf nicht Geschäftspartnerin oder Vortragende an diesen Außenstellen, eine Geschäftsverbindung wurden von diesen Außenstellen in Abrede gestellt.

Eine Geschäftsverbindung für die vorliegenden Reiserechnungen konnte nicht festgestellt werden. In den Einnahmen fanden sich keine Honorarzahungen dieser Außenstellen und der Außenstellen in der Steiermark und in Oberösterreich.

Für die im Rahmen der Anträge auf Wiederaufnahme und die in den berechtigten Erklärungen für die Jahre 2007 bis 2011 geltend gemachten Reisekosten wurden keine Nachweise beigebracht.

Lizenzgebühren:

Nach den Angaben des Gesellschafters *****PE***** gegenüber der Abgabenbehörde am 15.4.2015 wurden die Lizenzzahlungen von der Bf an den Gesellschafter als Entgelt für die Vortragstätigkeit geleistet. Sie wurden als Lizenzzahlungen bezeichnet, um diese Zahlungen keinen Sozialversicherungsabgaben unterziehen zu müssen.

Aufteilung der Einkünfte:

Die Bf hat die Einkünfte in jedem Jahr nach einem anderen Schlüssel verteilt. Sie wich von diesem Aufteilungsschlüssel, der in den Erklärungen gewählt wurde, im Jahr 2013 in der Beschwerde davon ab. Ebenso wählte die Bf in den Anträgen auf Wiederaufnahme neuerlich einen anderen Aufteilungsschlüssel als in den Erklärungen.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt betreffend **Umsatzsteuer** ergibt sich aus dem Akteninhalt und den Feststellungen der Betriebsprüfung sowie aus dem elektronischen Steuerakt des Bundesministeriums für Finanzen und ist insoweit nicht strittig. Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind aus dem Akt auch nicht ersichtlich. Das Bundesfinanzgericht durfte diesen Sachverhalt daher als erwiesen annehmen und seiner Entscheidung zugrunde legen.

Der Sachverhalt betreffend Feststellung von Einkünften:

Der Sachverhalt betreffend Arbeitszimmer ergibt sich aus dem Akteninhalt und den Feststellungen der Betriebsprüfung sowie aus dem elektronischen Steuerakten des Bundesministeriums für Finanzen betreffend die Bf und die Gesellschafter der Bf und ist insoweit nicht strittig. Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind aus dem Akt auch nicht ersichtlich. Das Bundesfinanzgericht durfte diesen Sachverhalt daher als erwiesen annehmen und seiner Entscheidung zugrunde legen.

Der Sachverhalt betreffend Reisekosten ergibt sich aus dem Akteninhalt und den Feststellungen der Betriebsprüfung sowie aus dem elektronischen Steuerakten des Bundesministeriums für Finanzen betreffend die Bf. Darüber hinaus stellte das Bundesfinanzgericht folgende beweiswürdige Überlegungen an:

Die Bf hat für die geltend gemachten Reisekosten Eigenbelege in Form von Reisekostenabrechnungen vorgelegt, in denen die Reisekosten aus Tagesgebühren,

Nächtigungsgebühren und Fahrtkosten im Wege des Kilometergeldes errechnet wurden. Diese Reiskosten wurden den geltend gemachten Beträgen zugrunde gelegt.

In den Honorarabrechnungen fanden sich keine Eingänge aus den WIFI Außenstellen in den Bundesländern. In der Folge hat die Betriebsprüfung diese WIFI Außenstellen um Auskunft ersucht, ob Beträge für eine Vortragstätigkeit an die Bf zur Auszahlung gelangt seien. Das WIFI Tirol, Salzburg und Kärnten verneinten dies in Beantwortung des Auskunftsersuchens und gaben an, dass keine Geschäftsverbindung bestünde. Hinsichtlich WIFI Oberösterreich und Steiermark ist keine derartige Anfragebeantwortung im Akt vorhanden.

Die Auskünfte aus Tirol, Salzburg und Kärnten sind überzeugend und finden in den fehlenden Honorareinnahmen Deckung, sodass das Bundesfinanzgericht diesen Auskünften Glauben schenkt. Hinsichtlich der Reisen in die Bundesländer Oberösterreich und Steiermark geht das Gericht auf Grund der Tatsache, dass es auch keine Honorarzahungen aus diesen Bundesländern gibt, davon aus, dass auch in diesen Bundesländern keine Geschäftsbeziehung bestand und den Rechnungen daher keine Aufwendungen bzw keine berufliche Veranlassung zu Grunde lag. Ein über diese Rechnungen hinausgehender Nachweis der Reisekosten erfolgte nicht. Im Rahmen der Wiederaufnahme und der berichtigten Erklärungen für die Jahre 2007 bis 2011 erfolgte für diese Aufwendungen ebenfalls kein Nachweis.

Für das Bundesfinanzgericht sind daher tatsächliche Reisekosten nicht erwiesen, nicht feststellbar oder nicht nachprüfbar angefallen.

Lizenzgebühren:

Das Bundesfinanzgericht folgt der Darstellung des Gesellschafters ***PE***. Es ergeben sich aus dem Akteninhalt keine Anhaltspunkte, diese Darstellung anzuzweifeln.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass mit diesen Zahlungen dem Gesellschafter eine Entlohnung für seine Vortragstätigkeit gewährt werden sollte.

Aufteilung von Einkünften:

Die Bf hat in ihren Erklärungen die Aufteilung des Betriebsergebnisses ständig verändert. Das Beteiligungsverhältnis betrug 47,93 Prozent für ***HE*** und 52,07 Prozent für ***PE*** ab dem Jahr 2012. Die Aufteilung nach diesem Beteiligungsverhältnis erfolgte durch die Bf im Jahr 2007. In den übrigen Jahren erfolgte die Verteilung unabhängig vom Beteiligungsverhältnis. Das Bundesfinanzgericht folgt in der Aufteilung der Einkünfte dem Aufteilungsschlüssel, den die Bf in den einzelnen Jahren jeweils ihren Erklärungen der Einkünfte zugrunde gelegt hat und geht davon aus, dass die Erklärungen als die zeitnäheren Verteilungen des Gewinnes im Hinblick auf die tatsächlichen Vereinbarungen zutreffender sind.

3. Rechtliche Beurteilung

Umsatzsteuer

Vorsteuer:

Gemäß § 6 Abs 1 Z 11 UStG 1994 sind die Umsätze von

1. privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt und wenn nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird,
2. von Privatlehrern an öffentlichen Schulen im Sinne der lit a)

steuerfrei.

Das UStG unterscheidet dabei zwei Gruppen von Steuerbefreiungen:

1. **echte** Befreiungen, die das Recht auf Vorsteuerabzug unberührt lassen und
2. **unechte** Befreiungen, mit denen gemäß § 12 Abs 3 der Verlust des Rechtes auf Vorsteuerabzug verbunden ist.

Abgesehen von den Befreiungen für Ausfuhr und grenzüberschreitenden Personenbeförderungen handelt es sich bei den Befreiungen regelmäßig um unechte Befreiungen.

Steuerfrei sind die Umsätze aus der Unterrichtstätigkeit. Unter Privatlehrern an öffentlichen Schulen sind auch selbständige Universitätslektoren und die Vortragenden am Wirtschaftsförderungsinstitut der Wirtschaftskammer (WIFI) und am Berufsförderungsinstitut (BFI) zu verstehen.

Die Bf hat den zugrundeliegenden Honorarnoten zufolge entgegen ihrem Vorbringen in der Beschwerde eine unterrichtende Tätigkeit ausgeübt. Diese unterrichtende Tätigkeit der Bf fällt unter die unechte Befreiungsbestimmung des § 6 Abs 1 Z 11 UStG 1994. In welcher Rechts- oder Gesellschaftsform diese Tätigkeit ausgeübt wird, darauf kommt es dabei nicht an.

Der damit zusammenhängenden Vorsteuer wurde somit zu Recht der Abzug versagt.

Umsatzsteuer 2010:

Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Der Umfang der einzelnen Leistung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen. Der von Judikatur und Lehre in diesem Zusammenhang entwickelte Grundsatz der Unteilbarkeit (Einheitlichkeit) der Leistung hat folgende Auswirkungen:

Mehrere gleichrangige Leistungen sind als eine Leistung zu beurteilen, wenn sie ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Einheit aufzufassen sind.

Leistungen, die als unselbständige Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen sind, gehen umsatzsteuerrechtlich in der Hauptleistung auf, sie teilen daher das Schicksal der Hauptleistung.

Ist Leistungseinheit anzunehmen, so ist umsatzsteuerrechtlich nur eine Leistung gegeben, wobei sich die steuerlichen Folgen (hier Steuersatz) nach dem wirtschaftlichen Inhalt der Gesamtleistung bzw der Hauptleistung richten (Ruppe, aaO, § 1 TZ 31, 33; VwGH 19.3.2002, 97/14/0133). Ob Leistungseinheit anzunehmen ist, ist stets von der Leistungsseite her zu beurteilen (VwGH 27.8.1990, 89/15/0128).

Eine unselbständige Nebenleistung ist dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt, wenn also die Nebenleistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt (VwGH 28.11.2000, 97/14/0007).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Leistungsvorgang, der sich aus mehreren, wirtschaftlich zusammengehörenden Leistungselementen, die nur Teilelemente eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges bilden, zusammensetzt, nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung nach seiner überwiegenden Bedeutung unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung einheitlich zu beurteilen (VwGH 30.3.1992, 90/15/0158 mit Hinweis auf 16.4.1991, 90/14/0012). Der VwGH stellt also in ständiger Rechtsprechung auf den Hauptzweck einer einheitlichen Leistung ab (siehe auch 21.12.1966, 0937/66).

Im vorliegenden Fall ist die zu beurteilende Leistung *„Entwicklung und Aufbereitung der inhaltlichen Bearbeitung für den Einsatz ‚Ausbildertraining‘ und den Einsatz im virtuellen Klassenraum (VK) sowie die Erstellung des Contents von 8 Modulen des Ausbildertrainings für den VK“*.

Wie bereits aus der Definition der angeführten Leistung ersichtlich, wird die Leistung zur Ausbildung von Ausbildnern erbracht, wobei hier auch Unterrichtsmaterialien entwickelt werden, die jedoch mit dem vermittelten Inhalt in engem Zusammenhang stehen und diesen ergänzen oder die Vermittlung desselben unterstützen.

Damit wird die Entwicklung des vermittelten Materials zu einer unselbstständigen Nebenleistung, die ohne die Hauptleistung nicht gedacht werden kann. Es liegt somit eine einheitliche Leistung vor, deren Hauptzweck die Ausbildung der Schulungsteilnehmer ist.

Die Entwicklung und Aufbereitung der Materialien folgt somit umsatzsteuerlich den übrigen Leistungen der Bf und stellt einen unecht befreiten Umsatz dar, der keiner Steuerpflicht unterliegt und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Hat ein Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag gemäß § 11 Abs 12 UStG 1994 auf Grund der Rechnung, dh allein auf Grund der Tatsache, dass der Betrag in einer Rechnung ausgewiesen wurde.

Dem Besteuerungsansatz der Bf in der Erklärung ist daher für die Honorarnote vom 14.10.2010 insoweit zu folgen, als in der Honorarnote eine Umsatzsteuer gesondert in Rechnung gestellt wurde. Diese Umsatzsteuer schuldet die Bf trotz unechter Steuerbefreiung für ihre Umsätze kraft Rechnungslegung.

Die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer 2010 sind daher dahingehend zu korrigieren, dass lediglich die Honorarnote vom 14.10.2010, die den ungerechtfertigten Steuerausweis ausweist, eine Umsatzsteuerschuld auslöst. Die Honorarnote vom 23.9.2010 weist keinen Steuerbetrag aus und vermag daher als unecht befreiter Umsatz keine Steuerschuld kraft Rechnungslegung auszulösen.

Die genaue Berechnung der Umsatzsteuer 2010 kann dem beiliegenden Berechnungsblatt entnommen werden.

Umsatzsteuerfestsetzung 1-3/2015:

Gemäß § 260 Abs 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie a) nicht zulässig ist oder b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Die Beschwerdefrist beträgt einen Monat (§ 245 Abs 1 erster Satz BAO).

Nach Wochen, Monaten oder Jahren bestimmte Fristen enden mit dem Ablauf desjenigen Tages der letzten Woche oder des letzten Monates, der durch seine Benennung oder Zahl dem für den Beginn der Frist maßgebenden Tag entspricht. Fehlt dieser Tag in dem letzten Monat, so endet die Frist mit Ablauf des letzten Tages dieses Monates (§ 108 Abs 2 BAO). Unter Benennung ist der Wochentag, unter Zahl das Monatsdatum oder die Jahreszahl gemeint. Daher endet die einen Monat betragende Beschwerdefrist, wenn die Zustellung des Bescheides am 7. Mai erfolgte, am 7. Juni, bzw da es sich beim 7. Juni 2015 um einen Sonntag handelte, am 8. Juni 2015.

Beschwerden sind fristgerecht, wenn sie spätestens am letzten Tag der Beschwerdefrist eingebracht werden.

Im vorliegenden Fall wurde die Beschwerde zweifelsfrei am 16. Juni 2015 elektronisch eingebracht, wie dem elektronischen Steuerakt entnommen werden kann. Wie den obigen Ausführungen entnommen werden kann, ist die Beschwerdefrist aber bereits am 8. Juni 2015 abgelaufen, die Bf hätte die Beschwerde daher spätestens am 8. Juni 2015 einbringen müssen.

Die Beschwerde ist damit verspätet.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde gemäß § 253 BAO auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Der Umsatzsteuerveranlagungsbescheid tritt an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden. Insofern gilt die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzung 1-3/2015 auch als gegen den Umsatzsteuerveranlagungsbescheid 2015 gerichtet. Die Verspätung, die der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid anhaftet, haftet in der Folge auch der Beschwerde, die gegen den Umsatzsteuerveranlagungsbescheid gerichtet gilt, an, sodass auch die Bestimmung des § 253 BAO zu keinem andern Ergebnis als der Zurückweisung der Beschwerde als verspätet führt.

Die Bf bringt vor, dass durch einen krankheitsbedingten Herzinfarkt im Ausland die Rückkehr verzögert worden sei, deshalb habe die Beschwerdefrist nicht eingehalten werden können.

Die Verspätung einer eingebrachten Beschwerde vermögen diese Umstände nicht zu verhindern.

Diesbezüglich wird darauf hingewiesen, dass ein derartiges unvorhergesehenes und unabwendbares Ereignis die laufende Frist nicht verlängert bzw den Fristablauf nicht verhindert. Gegen die Versäumung der Frist steht der beschwerdeführenden Partei unter den Voraussetzungen des § 308 BAO grundsätzlich das Instrument der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zur Verfügung. Davon hat die Bf keinen Gebrauch gemacht.

Vorlageantrag 2008 und 2012:

Gegen eine Beschwerdevorentscheidung kann gemäß § 264 Abs 1 BAO innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag).

Gemäß § 264 Abs 2 BAO ist zur Einbringung eines Vorlageantrages der Beschwerdeführer oder jeder, dem gegenüber die Beschwerde vorentscheidet, befugt.

Gemäß § 264 Abs 4 lit e BAO ist für Vorlageanträge § 260 Abs 1 BAO sinngemäß anzuwenden.

Ein Vorlageantrag setzt unabdingbar eine Beschwerde vorentscheidet voraus, und damit auch unabdingbar die Einbringung einer Beschwerde, über die mit Beschwerde vorentscheidet abgesprochen werden kann. Andernfalls besteht für eine Partei, die keine Beschwerde eingebracht hat, keine Befugnis zur Stellung eines Vorlageantrages.

Ein solcher Vorlageantrag ist als unzulässig zurückzuweisen.

Im gegenständlichen Fall hat die Bf keine Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2012 eingebracht. Da die Vorlageanträge erst nach Ablauf der Beschwerdefrist gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2012 eingebracht wurden, können sie auch nicht als Beschwerde gewertet werden.

Der Vorlageanträge waren daher unzulässig und zurückzuweisen.

Feststellung von Einkünften

Raumkosten, Arbeitszimmer:

Laut § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: "Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig."

Die Abzugsfähigkeit ist allerdings auch nur dann gegeben, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer, das den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstellt, nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (VwGH 23.5.1996, 94/15/0063).

Da die Bf den Arbeitsraum nach ihren Angaben in der Beschwerde für die unterrichtende Tätigkeit benötigt und für die dafür notwendigen Vorbereitungsarbeiten nutzt, muss beurteilt werden, ob das Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt.

Ob ein Arbeitszimmer einen Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, ist nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, nach dem typischen Berufsbild zu beurteilen. Außerhalb des Arbeitszimmers liegt der Tätigkeitsschwerpunkt danach bei folgenden Berufen, wobei die

Aufzählung eine beispielhafte ist: Lehrer, Richter, Vortragender, Vertreter, Freiberufler mit auswärtiger Betriebsstätte (Kanzlei, Praxis). In einem Arbeitszimmer liegt der Tätigkeitsschwerpunkt dagegen zum Beispiel bei einem Gutachter, Schriftsteller, Maler Bildhauer etc.

Die Tätigkeit als Vortragender am WIFI beinhaltet im Wesentlichen die Vortragstätigkeit in den Räumlichkeiten des Auftraggebers. Diese Tätigkeit wird daher nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung nicht typischerweise in einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer erbracht, sodass dieses Arbeitszimmer sodann nicht den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt. Dass bisweilen Schreibarbeiten und Vorbereitungen notwendig sind, macht jedoch ein dafür verwendetes Zimmer nicht zum Mittelpunkt der Tätigkeit. Im Hinblick auf Vortragstätigkeit hat etwa der VwGH wiederholt ausgesprochen (siehe etwa VwGH 20.1.1999, 98/13/0132), dass solche Vor- und Nachbereitungsarbeiten keineswegs den Mittelpunkt der Kerntätigkeit verlagern können. Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer fallen daher bereits auf Grund der Tatsache, dass dieses nicht den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit als Vortragender bildet, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG. Die Notwendigkeit des Arbeitszimmers und dessen ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Nutzung bedarf somit keiner Überprüfung mehr. Diese Aufwendungen können daher keine Berücksichtigung als Betriebsausgaben finden.

Hinsichtlich der Räumlichkeiten in *****Adr2*****, gilt dies gleichermaßen.

Hinzu kommt, dass die Gesellschafter der Bf die Aufwendungen zur Errichtung dieses Wohnraumes zur Gänze im Rahmen ihrer Einkommensbesteuerung als Sonderausgaben geltend gemacht haben. Sonderausgaben liegen aber nur vor, soweit bei den Aufwendungen nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten gegeben sind. Soweit Wohnraum für die Erzielung von Einkünften verwendet wird, kommt ein Abzug als Sonderausgaben nicht in Betracht. Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, das steuerlich abzugsfähig wäre, sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig (Jakom, EStG, § 18 Rz 4 und 87).

Indem die Gesellschafter der Bf die betreffenden Aufwendungen zur Gänze als Sonderausgaben geltend gemacht haben, haben sie zum Ausdruck gebracht, dass es sich bei den Räumlichkeiten um ausschließlichen Wohnraum handelt.

Die Aufwendungen für Raummiete oder Raumkosten können daher keine Berücksichtigung als Betriebsausgaben finden.

Reisekosten:

Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Sie sind dann betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die

Aufwendungen getätigt werden, im Interesse des Betriebes erbracht werden, also aus betrieblichen Gründen anfallen.

Nach § 138 Abs 1 BAO haben die Steuerpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. § 138 Abs 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung nähersteht als die Abgabenbehörde (Ritz, BAO³, § 138 Tz 1). Erhöhte Mitwirkungspflichten bestehen nach der Judikatur ua bei Begünstigungsbestimmungen (VwGH 23.4.2004, 2003/17/0207) sowie bei Behauptung von ungewöhnlichen und unwahrscheinlichen Sachverhalten (VwGH 28.3.2000, 96/14/0107; Jakom/Lenneis, EStG, 2009, § 4, Rz 279). Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131; VwGH 26.7.2007, 2005/15/0051).

Aufwendungen und Ausgaben, deren steuerliche Berücksichtigung begehrt wird, sind im Allgemeinen durch schriftliche Belege nachzuweisen. Gemäß § 138 Abs 2 BAO sind die Belege auf Verlangen des Finanzamtes (Verwaltungsgerichtes) diesem zur Einsicht und Prüfung vorzulegen. Aus dem Beleg müssen Datum, Betrag und Grund der Zahlung, Art und Menge der gelieferten Gegenstände bzw der erhaltenen Leistung ersichtlich sein. Der Zahlungsempfänger ist so weit als möglich konkret zu bezeichnen. Diesen Anforderungen gerecht zu werden dient unter anderem auch dazu, die betreffenden Aufwendungen sachlich und den Besteuerungszeiträumen richtig zuzuordnen. Den Steuerpflichtigen trifft auch hinsichtlich des Belegnachweises eine Mitwirkungspflicht.

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten anzusetzen, wobei bei KFZ-Aufwendungen die Schätzung durch das amtliche Kilometergeld zu einem zutreffenden Ergebnis führt. Die Fahrten müssen aber überwiegend oder ausschließlich im Interesse der beruflichen Tätigkeit unternommen werden. Der Nachweis der beruflichen Veranlassung und das Ausmaß der Aufwendungen für berufliche Fahrten ist Voraussetzung, damit diese Aufwendungen für die beruflichen Fahrten steuerlich berücksichtigt werden können.

Jedenfalls bedarf es einer konkreten Behauptung betreffend die Anzahl der beruflichen und der privaten Fahrten und der Beibringung geeigneter Beweismittel (VwGH 18. 12. 2001, 2001/15/0191). Ein geeignetes Beweismittel dafür könnte zB darin bestehen, dass der Steuerpflichtige ein Fahrtenbuch führt und dies als Beweismittel vorlegt (Büsser in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar 62. Lfg 2016 zu § 15 EStG, Rz 64).

Die Bf hat zu ihren geltend gemachten Reise- und Fahrtkosten glaubhafte Belege nicht vorgelegt. Für die im Rahmen der Wiederaufnahme geltend gemachten Reisekosten wurden gar keine Nachweise erbracht.

Dem Gericht ist es daher nicht möglich festzustellen, ob die Bf beruflich veranlasste Fahrten zurückgelegt und Reisen unternommen hat und in welchem Ausmaß dies geschehen sein könnte. Mangels eines geeigneten Nachweises können diese Fahrt- und Reisekosten daher keine Berücksichtigung finden.

Lizenzgebühren:

Hinsichtlich der Lizenzgebühren gelten die allgemeinen Ausführungen zur betrieblichen Veranlassung von Betriebsausgaben und deren Nachweispflicht gleichermaßen.

Die Bf hat umfangreiche Beträge als Lizenzgebühren geltend gemacht. Nachweise für diese Lizenzzahlungen und eine zweifelsfreie Darstellung dieser Aufwendungen und deren betriebliche Veranlassung erfolgten nicht.

Vielmehr hat der Gesellschafter der Bf angegeben, dass diese Lizenzzahlungen an ihn erfolgten, um seine Vortragstätigkeit zu entlohnen. Diese Bezeichnung sei gewählt worden, um Sozialversicherungsabgaben zu vermeiden.

Sonderbetriebseinnahmen sind Einnahmen des einzelnen Gesellschafters, die durch sein Sonderbetriebsvermögen, seine Beteiligung an der Gesellschaft oder durch Leistungsbeziehungen im Sinne des § 23 Z 2 EStG 1988 veranlasst sind. Als Sonderbetriebseinnahmen sind daher diese Vergütungen zu erfassen. Diese Unterscheidung in Betriebseinnahmen oder Sonderbetriebseinnahmen wirkt sich auf die Höhe des Gewinnes der Mitunternehmerschaft nicht aus, sondern lediglich auf die Verteilung des Gewinnes auf die Gesellschafter (*Peyerl* in Jakom, EStG 2018, § 23, Rz 186).

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass mit diesen Zahlungen dem Gesellschafter eine Entlohnung für seine Vortragstätigkeit gewährt werden sollte. Diese Lizenzzahlungen werden daher dem Betriebsergebnis wieder hinzugerechnet und als Sonderbetriebseinnahmen des Gesellschafters bei der Gewinnaufteilung berücksichtigt.

Aufteilung der Einkünfte:

Maßgebend für die Verteilung des Gewinnes auf die Gesellschafter sind grundsätzlich die Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages, allenfalls auch die tatsächliche Gewinnaufteilung.

Vergütungen im Sinne des § 23 Z 2 EStG 1988 für eine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft sind dem Empfänger zuzurechnen. Das verbleibende Betriebsergebnis ist verhältnismäßig aufzuteilen.

Stellt die Abgabenbehörde fest, dass eine Personengesellschaft einen höheren als den erklärten Gewinn erzielt hat, ist das Mehrergebnis auf die Gesellschafter aufzuteilen, und zwar mangels anderweitiger Feststellungen grundsätzlich im Verhältnis der vertraglichen oder vereinbarten Gewinnbeteiligung. Nur wenn erwiesen ist, dass ein bestimmter Gewinn nur einem Gesellschafter zugeflossen ist, kann er ausschließlich diesem zugerechnet werden (*Peyerl* in *Jakom*, EStG 2018, § 23, Rz 211 und 213).

Wie den Ausführungen zu den Lizenzzahlungen entnommen werden kann, geht das Bundesfinanzgericht auf Grund der Angaben des Gesellschafters davon aus, dass die Lizenzzahlungen dem Gesellschafter zugeflossen sind. Diese werden daher im Rahmen der Gewinnverteilung dem Gesellschafter gesondert zugerechnet. Das verbleibende Betriebsergebnis auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung und im Rahmen der Beschwerdeentscheidung wird auf die Gesellschafter im Verhältnis ihrer in den Erklärungen gewählten Aufteilungen aufgeteilt. Die Aufteilung des Bundesfinanzgerichtes kann der beiliegenden Aufteilungstabelle entnommen werden.

Der Grundfreibetrag bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30.000 € wird bei Einzelunternehmern (Vorliegen der Beilagen E 1a und E 1c) von Amts wegen berücksichtigt. Die Berücksichtigung des Grundfreibetrages erfolgt in diesen Fällen automatisch. Im Feststellungsverfahren erfolgt keine automatische Berücksichtigung; die entsprechende Kennzahl in der Beilage E 6a-1 (KZ 9221) oder E 6c muss für die Geltendmachung des Grundfreibetrages ausgefüllt werden.

Da im vorliegenden Fall diese Kennzahl 9221 nicht ausgefüllt wurde, konnte der Grundfreibetrag keine Berücksichtigung finden.

3. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das Bundesfinanzgericht folgt in seinem Erkenntnis der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich Vorsteuer und unechte Steuerbefreiung bei

unterrichtenden Tätigkeiten, hinsichtlich Einheitlichkeit von Leistungen und Nebenleistungen (VwGH 19.3.2002, 97/14/0133; VwGH 27.8.1990, 89/15/0128; VwGH 28.11.2000, 97/14/0007; VwGH 30.3.1992, 90/15/0158 mit Hinweis auf 16.4.1991, 90/14/0012), hinsichtlich Arbeitszimmer bei unterrichtender Tätigkeit (VwGH 23.5.1996, 94/15/0063; VwGH 20.1.1999, 98/13/0132), und hinsichtlich der Nachweispflicht bei Betriebsausgaben wie Reise- und Fahrtkosten und Lizenzzahlungen (VwGH 23.4.2004, 2003/17/0207; VwGH 28.3.2000, 96/14/0107; VwGH 25.10.1995, 94/15/0131; VwGH 26.7.2007, 2005/15/0051; VwGH 18. 12. 2001, 2001/15/0191).

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag somit nicht vor. Aus diesem Grunde wurde die Revision nicht zugelassen.

Beilagen:

Berechnungsblatt Umsatzsteuer 2010

Berechnungsblatt Einkünfte lt BFG 2007 bis 2013

Berechnungsblatt Aufteilung der Einkünfte 2007 bis 2013

Wien, am 29. September 2021