



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 21. Mai 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vom 24. April 2001 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1995 bis 1996 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw war im Streitzeitraum als Taxiunternehmer und Handelsagent tätig.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden am Bankkonto des Bw, Kontonummer XY, im Zeitraum 1995/1996 Zahlungseingänge festgestellt, für die keine Überweisungsbelege vorhanden waren. Im Ergebnis der die Jahre 1995 bis 1999 umfassenden Außenprüfung nahm der Prüfer eine Umsatz- und Gewinnzurechnung in Höhe von S 549.163,- für 1995 und S 362.652,- für 1996 zu den erklärten Betriebsergebnissen mit der Begründung vor, dass der Bw - wie auch bereits zuvor im Zuge einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung - sowohl mündlich als auch schriftlich erfolglos aufgefordert worden sei, die bisher ungeklärten Einlagen durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Da dieser Aufforderung bis zur Schlussbesprechung nicht nachgekommen wurde, wurden die ungeklärten Vermögenszuwächse seitens der

Betriebsprüfung als steuerpflichtige Provisionseinkünfte qualifiziert und den betrieblichen Einnahmen hinzugerechnet:

	1995	1996
Geldzuflüsse brutto	658.995,71	435.183,00
Umsatzsteuer 20%	109.832,62	72.530,50
Umsatz- u. Gewinnzurechnung	549.163,09	362.652,50

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden demgemäß in folgender Höhe ermittelt:

	1995	1996
Handelsagentur, Taxiunternehmen	586.901,00	566.938,00
Gewinnanteil C-OEG	273.038,00	65.966,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	859.939,00	632.904,00

Gegen diese demgemäß im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 und 1996 wurde Berufung erhoben. Begründend führte der steuerliche Vertreter aus, dass von den durch die Betriebsprüfung ermittelten Geldflüssen Beträge im Jahr 1995 von insgesamt S 148.700,- und im Jahr 1996 von S 75.500,- auszuscheiden seien, da es sich hierbei um private Einzahlungen (am 2.3, 21.6., 28.6., 12.7 und 18.6.1995 und 12.1., 20.5., 31.5., 17.7., 25.7. und 29.7.1996) in Form von Darlehen der Eltern handle. Weiters stellten die vom Prüfer festgestellten Zahlungseingänge am 28.3.1995 (S 28.000,-) und am 20.6.1996 (S 20.000,-) wohl einen Irrtum dar, zumal zu den angeführten Zeiträumen keine Einzahlungen am genannten Bankkonto ersichtlich wären.

Zusätzlich seien S 100.000,- vom Belegeingang 28.8.1995 (S 127.160,71) auszuscheiden, da der Bw S 100.000,- in eine US-\$-DM-Option investiert und innerhalb eines Jahres S 127.160,- Erlöst habe. Somit stellten nur S 27.160,- steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen dar.

Zuflüsse in Höhe von S 349.635,- für 1995 und S 99.800,- im Jahr 1996 hingegen stellten Eingänge aus der Teilnahme an dem Systemspiel der C-GmbH dar, wobei die Teilnahme am Systemspiel völlig isoliert von der Tätigkeit des Bw als Referent für die C-GmbH zu sehen sei. Die Einkünfte aus der Tätigkeit als Referent habe der Bw auch in den Steuererklärungen 1995 und 1996 erklärt. Die Unterscheidung liege darin, dass das ausgezahlte Spielgeld von direkt geworbenen (selbst kontaktierten) Personen steuerpflichtig, das weitere Spielgeld der nachfolgenden, vom Pflichtigen in keiner Weise kontaktierten Personen jedoch vom Zufall abhängig wäre, und somit ein Glücksvertrag vorliege, was eine Steuerpflicht ausschließe.

Weiters bekämpft wurde die Zurechnung - nach Auffassung des Bw bereits erfasster Beträge - von S 5.500,- im Jahr 1995 und S 239.883,- im Jahr 1996, sowie der Ansatz des Gewinnanteiles aus der Beteiligung an der C-OEG 1995 (kurz: OEG) in Höhe von S 273.038,-, laut Berufungsvorentscheidung betreffend OEG vom 20.1.1988. Da dagegen ein Vorlageantrag der OEG an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht, die OEG mittlerweile aber im Firmenbuch gelöscht worden sei, könne eine Berufungsentscheidung nicht mehr zugestellt werden, so dass der letzte rechtskräftige Bescheid nach Ansicht des Bw jener vom 17.12.1996 sei, der einen anteiligen Gewinn des Bw von S 158.040,- ausweise, weshalb beantragt werde, den Gewinnanteil des Bw an der OEG entsprechend zu korrigieren und mit S 158.040,- in Ansatz zu bringen.

Das Finanzamt erließ in der Folge Berufungsvorentscheidungen vom 12. August 2003, mit denen die bekämpften Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide 1995 und 1996 wie folgt abgeändert wurden:

	1995	1996
Erlöszurechnung lt.BP (netto)	549.163,00	362.652,50
brutto	658.995,71	435.183,00
abzüglich	-28.000,00	-20.000,00
abzüglich Einkünfte aus Kapitalvermögen	-127.160,71	0,00
	503.835,00	415.183,00
netto	419.862,50	345.985,83
Gewinn lt.BP	586.900,86	566.937,93
-BP-Bericht TZ 14	-549.163,00	-362.652,50
+Erlöszurechnung lt.BVE	419.862,50	345.985,83
Gewinn lt.BVE	457.600,36	550.271,26
Gewinn	457.600,36	550.271,26
Gewinnanteil C-OEG	273.038,00	65.966,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	730.638,36	616.237,00

Begründend ausgeführt wurde hiezu seitens des Finanzamtes, dass der Bw im Prüfungsverfahren und in dem darauffolgenden Berufungsverfahren wiederholt die

Aufforderung erhalten habe, seine Angaben zu belegen. Trotz mehrmaliger Fristerstreckung sei er dem Ersuchen der Abgabenbehörde nicht nachgekommen. Erst im Dezember 2002 habe er dem behördlichen Auftrag des Finanzamtes teilweise entsprochen, als er Bankbelege zu seinem betrieblichen Bankkonto nachreichte. Die Behauptung, dass ein Teil der Beträge (S 148.700,- bzw. 75.500,-) aus Darlehen seiner Eltern stamme, sei vom Bw trotz mehrmaliger Aufforderung nicht nachgewiesen worden und daher als unglaubwürdig einzustufen.

Außerdem widerspreche es der Vorhaltsbeantwortung des Bw vom 23.7.1996, in der der Bw selbst noch behauptet habe, diese Beträge stellten Systemgewinne dar. Die Abgabenbehörde gehe daher davon aus, dass der Bw diese auf dem Konto eingegangenen Geldbeträge aus der Teilnehmerwerbung für die C-GmbH erhalten habe. Ähnliches gelte für die Berufungsausführungen, dass "laut Meinung" des Bw's Beträge von S 5.000,- für 1995 und S 239.883,- für 1996 von den zugerechneten Einnahmen auszuscheiden wären, weil sie bereits in den eingereichten Steuererklärungen enthalten wären. Auch hierüber sei kein Nachweis erbracht worden. Mit seiner beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang stünden weiters die in der Berufungsschrift aufgelisteten "Spielgelder" von insgesamt S 349.635,- (1995) und S 99.800,- (1996). Die Unterscheidung in "steuerpflichtiges" und "nicht steuerpflichtiges Spielgeld" sei weder belegt noch rechtlich begründet.

Glaubhaft dargelegt hingegen habe der Bw, dass der Zufluss von S 127.160,71 aus einer US-\$-DM Option stamme und der Differenzbetrag zwischen Kapitaleinsatz und Kapitalerlös in Höhe von S 27.160,71 Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellten. Des Weiteren sei dem Berufsbegehren insofern Folge zu leisten, als die Beträge von S 28.000,- im Jahr 1995 und S 20.000,- im Jahr 1996 irrtümlich und somit tatsächlich zu Unrecht zugerechnet wurden.

Gegen die teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidungen hinsichtlich der Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 1995 und 1996 wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch den zweitinstanzlichen Berufungssenat und Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Mit Vorhalt vom 6.Mai 2005 wurde der Bw seitens des unabhängigen Finanzsenates erneut aufgefordert, zur Untermauerung des Berufsbegehrens sämtliche mit dem strittigen Sachverhalt in Zusammenhang stehenden Belege und Bankauszüge betreffend den ungeklärten Vermögenszuwachs vorzulegen, sowie konkret die behaupteten Spielgewinne durch schriftliche Unterlagen, Verträge, Einzahlungsscheine, Gewinnauszahlungen und ebenso die behaupteten Darlehen der Eltern in geeigneter Form nachzuweisen. Dieser Vorhalt blieb gänzlich unbeantwortet, wie auch eine telefonische Urgenz beim steuerlichen Vertreter am 18.6.2006 zu keiner Erhellung des Sachverhaltes führte. Mit Telefax des steuerlichen Vertreters vom 22.August 2006 wurde jedoch der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Ungeklärte Geldflüsse 1995 und 1996:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die vom Prüfer in den Berufungsjahren auf dem Konto des Bw festgestellten, bisher nicht erklärten Zahlungseingänge auf Vorgänge (Darlehen der Eltern bzw. Spielgewinne) zurückzuführen sind, die nach Ansicht des Bw keine wie immer geartete Steuerpflicht auslösten, oder ob es sich - wie in den bekämpften Bescheiden angenommen - um ungeklärten Vermögenszuwachs handelt, der dem Bw zuzurechnen wäre.

Gemäß § 184 Abs.1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Nach Abs.2 dieser Gesetzesbestimmung ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Die Abgabenbehörde hat die Grundlagen der Abgabenerhebung nach Lehre und Rechtsprechung auch dann zu schätzen, wenn sich aus den Umständen des Einzelfalles ergibt, dass ein beim Abgabepflichtigen eingetretener Vermögenszuwachs weder aus seinem erklärten Einkommen noch aus sonstigen Einnahmen, die der Einkommensteuer nicht unterliegen, herrühren kann.

Laut Provisionsvertrag vom 1.3.1995 war der Bw als freier Handelsagent für die C-GmbH tätig, wobei es seine Aufgabe war, neue Teilnehmer für das von der C-GmbH betriebene computerunterstützte System "Future Business" zu werben und vorhandene Teilnehmer bei der Werbung neuer Teilnehmer zu unterstützen. Der Bw hatte laut Provisionsvertrag als Referent nur Vermittlungstätigkeiten zu entfalten und war nicht berechtigt Bareinzahlungen entgegenzunehmen. Er erhielt für jeden neu geworbenen Teilnehmer eine Provision, die sich laut Provisionsvertrag gestaffelt darstellte und betragsmäßig von der Anzahl der monatlich geworbenen Systemplätze abhängig war.

Unstrittig stellen die Einnahmen aus der Werbung bzw. Vermittlung neuer Teilnehmer am Spielsystem der C-GmbH steuerpflichtige Provisionserlöse dar, die gemäß § 23 EStG der Einkommensteuer unterliegen. Die gegenständlichen Erlöse unterliegen auch der Umsatzsteuer. Die Leistung des Bw bestand in der Personenwerbung für das Spielsystem der C-GmbH, wofür er im Leistungsaustausch Provisionserlöse erhielt, die gemäß § 1 Abs.1 UStG der Umsatzsteuer unterliegen.

Der Behauptung des Bw in diesem Zusammenhang, dass ein Teil der vom Betriebsprüfer festgestellten Zahlungseingänge auf dem Konto zu keiner Steuerpflicht führe, konnte seitens des unabhängigen Finanzsenates nicht gefolgt werden, da die vom Bw getroffene Unterscheidung in steuerpflichtiges und angeblich "nicht steuerpflichtiges" Spielgeld weder belegt noch rechtlich begründet wurde. So wurden trotz wiederholter Aufforderung auch keine

Nachweise wie Bestätigungen über geleistete Spieleinsätze, ausbezahlte Spielgewinne, ja nicht einmal sogenannte "Spielregeln der C-GmbH " nachgereicht.

Ähnliches gilt für die Behauptung, dass dem Bw Beträge von S 148.700,- (1995) und 75.500,- (1996) in Teilbeträgen als Darlehen gewährt worden wären. Auch diesen Ausführungen kann nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates keine Glaubwürdigkeit zukommen, zumal das Bestehen eines Darlehensverhältnisses mit den Eltern weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht wurde. Eines solchen Nachweise hätte es im gegenständlichen Fall aber insbesondere schon im Hinblick auf das Angehörigenverhältnis bedurft. Insbesondere ist es für den UFS nicht nachvollziehbar, weshalb die Eltern des Bw über eine Darlehensgewährung an den Sohn nicht eine schriftliche Bestätigung zu Nachweiszwecken (Zahlungsbestätigungen usw.) ausstellen sollten, sofern dieses Darlehen tatsächlich existierte. Vielmehr wurde im gegenständlichen Fall weder ein Nachweis erbracht, dass tatsächlich eine fremdübliche Darlehensvereinbarung zwischen dem Bw und seinem Vater bestanden hätte, noch welchen Inhaltes sie gewesen sein sollte.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass der Bw sowohl im Rahmen der Betriebsprüfung, als auch im umfangreichen Vorhalteverfahren des erst- und zweitinstanzlichen Berufungsverfahren mehrfach aufgefordert wurde, entsprechende Nachweise zu erbringen und ihm und seinem steuerlichen Vertreter wiederholt Gelegenheit geboten wurde, die ungeklärten Bankeingänge aufzuklären und entsprechend nachzuweisen. Im Erkenntnis vom 13.10.1993, 91/13/0058, hat der VwGH zum Ausdruck gebracht, dass jedermann im Sinne des § 119 Abs.1 BAO zur umfassenden Offenlegung aller für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht maßgebenden Umstände verpflichtet ist.

Dem Finanzamt kann daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn es davon ausgeht, dass die ungeklärten Kontoeingänge im Rahmen einer gewerblichen (unternehmerischen) Tätigkeit des Bw erzielt wurden, zumal wie bereits ausführlich dargelegt, wiederholte Versuche zuletzt auch des UFS im Telefon- bzw.Schriftweg eine Erhellung des Sachverhaltes zu bewirken, zur Gänze zum Scheitern verurteilt waren. Nicht unerwähnt soll in diesem Zusammenhang auch bleiben, dass dem Bw seitens des UFS ein Zeitraum von insgesamt knapp 2 Jahren (erstmaliger Vorhalt vom 6.5.2005) zur Aufklärung des Sachverhaltes und Beweisführung eingeräumt wurde. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt; das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löse diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs.2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung

in einer dem unaufgeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen habe (VwGH 27.2.2002, 97/13/0201).

2) Gewinnanteil C-OEG 1995:

Gemäß § 192 Bundesabgabenordnung (BAO) werden die in einem Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen, die für andere Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig ist.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß § 252 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Gemäß § 276 Abs.2 BAO kann gegen eine Berufungsvorentscheidung, die wie eine Entscheidung über die Berufung wirkt, innerhalb eines Monats der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden (Vorlageantrag). Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht, so gilt ungeachtet des Umstandes, dass die **Wirksamkeit der Berufungsvorentscheidung dadurch nicht berührt wird**, die Berufung von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt (Abs.3 leg.cit.). Bei Zurücknahme des Antrages gilt die Berufung wieder als durch die Berufungsvorentscheidung erledigt.

Über den Zeitraum 1993 bis 1995 wurde bei der C-OEG, an der der Bw eine Beteiligung hält, eine Betriebsprüfung durchgeführt, die nach Aktenlage zu erheblichen Zurechnungen auf Grund von Nachkalkulationen führte.

Gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheide u.a. betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften 1995 der OEG wurde Berufung erhoben, welche mit Berufungsvorentscheidung vom 20.1.1998 einer teilweise stattgebenden Erledigung zugeführt wurde. Daraufhin wurde mit Schreiben vom 16.1. bzw. 5.2.1998 ein Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt, welcher Vorlageantrag vom steuerlichen Vertreter der OEG jedoch mit Schreiben vom 15.7.1998 wieder zurückgezogen wurde. Mit Bescheid vom 21.7.1998 wurde daraufhin der Vorlageantrag betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für 1995 gemäß § 276 Abs.1 in Verbindung mit § 256 BAO als gegenstandslos und die Berufung durch Berufungsvorentscheidung als abschließend erledigt erklärt.

Entscheidungsrelevant aus den oben zitierten Gesetzesbestimmungen ergibt sich generell für gegenständlichen Sachverhalt, dass unzweifelhaft eine Bindung des abgeleiteten

Einkommensteuerbescheides an die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der OEG besteht, weiters die Berufungsvorentscheidung auch nach Einbringung eines Vorlageantrages bis zur abschließenden Berufungserledigung im Rechtsbestand verbleibt, die Berufungsvorentscheidung – etwa nach Zurückziehung eines Vorlageantrages – in Rechtskraft erwächst (und ein vor Zustellung der Berufungsvorentscheidung gestellter Vorlageantrag hingegen keine Wirksamkeit zu entfalten vermag, Ritz Bundesabgabenordnung, BAO TZ 26, zu § 276 BAO).

Nicht anzuschließen vermochte sich der unabhängige Finanzsenat auch den Berufungsausführungen, wonach einer nicht mehr existenten Personengesellschaft eine Berufungsentscheidung nicht mehr zugestellt werden könnte, und somit der Feststellungsbescheid vom 17.12.1996 der "letzte rechtskräftige " Bescheid wäre, aus folgenden Gründen: Wie bereits festgehalten, wurde das Berufungsverfahren bei der OEG mit Gegenstandsloserklärung des Vorlageantrages mit Bescheid vom 21.7.1998 rechtskräftig beendet. Der letzte rechtskräftige Bescheid betreffend Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung 1995 ist somit die Berufungsvorentscheidung vom 20.1.1998. Darüber hinaus soll in diesem Zusammenhang nicht unerwähnt bleiben, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH die Auflösung einer Personenhandelsgesellschaft oder eingetragenen Erwerbsgesellschaft und Löschung im Firmenbuch jedenfalls ihre Parteifähigkeit nicht beeinträchtigt, als die Rechtsverhältnisse zu Dritten - wozu auch der Bund als Abgabengläubiger zählt - noch nicht abgewickelt sind (vgl. jüngst UFS-Aktuell, Parteifähigkeit einer im Firmenbuch gelöschten OEG, Nr.2/2007, S.69). Darüber hinaus erfolgte die Löschung der OEG ohnehin erst mit 1.7.1998, also nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung vom 20.1.1998.

Infolge Bindungswirkung des § 192 BAO erfolgte daher die Übernahme des Gewinnanteils an der Citytaxi Gastberger-Vogl OEG aus der BVE vom 20.1.1998 in den Einkommensteuerbescheid des Bw vom 24.4.2001 in Höhe von S 273.038,- zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Salzburg, am 21. März 2007