



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch HWom 30. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch WP, vom 30. September 2003 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 28. Juli 2004 zu entnehmen.

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

### Entscheidungsgründe

Der Bw bezieht ua. gewerbliche Einkünfte als Provisionsvertreter und als Gesellschafter von Personengesellschaften sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Strittig nach Erlassung einer Berufungsvorentscheidung bleibt die im Schätzungsweg erfolgte Kürzung von als Betriebsausgaben geltend gemachten Subprovisionen von S 174.000,- auf S 45.000,- mangels belegmäßigem Nachweis, sowie das Ausscheiden von Zinsenaufwendungen im Zusammenhang mit dem Ankauf einer Wohnung, die von einer Personengesellschaft genutzt wird, an der der Bw maßgeblich beteiligt ist, als Werbungskosten.

#### 1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Der Bw erklärte im Jahr 2000 Provisionseinnahmen in Höhe von rd. S 645.000,-. Hievon brachte er als Betriebsausgaben ua. *Subprovisionen* in Höhe von S 174.000,- in Abzug.

Anlässlich der Durchführung der Veranlagungsverfahren für die Jahre 1999 und 2000 wurde der Bw mit Vorhalt vom 7. November 2002 aufgefordert, Zahlungsbestätigungen betreffend die als Betriebsausgaben geltend gemachten Subprovisionen nachzureichen und bei sämtlichen Subprovisionen anzuführen, ob es sich um Tipp-Prämie oder Provisionen aus einem Eigengeschäft handelt. Weiters wurde ersucht, den tatsächlichen Zahlungsfluss der Subprovisionen nachzuweisen. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet. Bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2000 erfolgte der Ansatz der anzuerkennenden Subprovisionen im Schätzungsweg mit einem Betrag von S 45.000,-.

Dagegen wurde Berufung erhoben und seitens des steuerlichen Vertreters um nochmalige Überprüfung der Abzugsfähigkeit der gesamten beantragten Subprovisionen ersucht. Daraufhin wurde der Bw in einem weiteren Vorhalt vom 9. März 2004 nochmals aufgefordert, den tatsächlichen Zahlungsfluss und die Angemessenheit der Subprovisionen nachzuweisen, zumal einzelne (für das dem Berufungsjahr vorgelagerten Veranlagungszeitraum 1999) glaubhaft gemachte Subprovisionen mit namhaften Beträgen bis zu S 10.000,- im Familien- bzw. Freundeskreis ausgezahlt worden seien. Da auch dieser Vorhalt ohne Antwort blieb, wurde dieses Berufungsbegehren mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juli 2004 als unbegründet abgewiesen, wobei zur Begründung ausgeführt wurde, dass der Bw den Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 7. 11. 2002 und 9. 3. 2004 nicht nachgekommen sei, weshalb keine Veranlassung bestanden habe, von den bisherigen Schätzungen abzuweichen.

## **2) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:**

In einer als Beilage zur Einkommensteuererklärung 2000 dienenden Überschussrechnung erklärte der Bw weiters einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung des Objektes SP, wobei er u.a. die steuerliche Berücksichtigung von Kreditzinsen in Höhe von S 86.493,- als Werbungskosten beantragte.

Nach Aktenlage hat der Bw 2 Eigentumswohnungen im Objekt SP erworben, wobei nur eine dieser Wohnungen (Top 5 B) vermietet wurde. Die andere Wohnung (Top 5 A) wird seit dem Erwerb von der Firma M-OEG genutzt, an welcher der Bw als Gesellschafter eine Beteiligung hält. Demgemäß wurde im Zuge der Einkommensteuerveranlagung die Wohnung Top 5 A infolge Eigennutzung als Sonderbetriebsvermögen im Zusammenhang mit der M-OEG aus der Einkünfteermittlung ausgeschieden. Weiters wurden mangels eindeutiger Zuordenbarkeit der geltend gemachten Aufwendungen auf die einzelnen Wohnungen diese im Verhältnis der Miteigentumsanteile (Top 5 A 134 Anteile : Top 5 B 144 Anteile) aufgeteilt, so dass letztendlich für Top 5 B jeweils 51,8 % der beantragten Afa, d.s. S 6.382,- und 51,8 % der Zinsen, d.s. S 44.802,- als Werbungskosten Anerkennung fanden.

Gegen die anteilige Kürzung der Finanzierungszinsen wurde Berufung erhoben und ausgeführt, dass die gesamten beantragten Zinsen als Werbungskosten zu gewähren wären, zumal der nicht (fremd)vermietete Anteil am Objekt durch die M-OEG, an dem er maßgeblich beteiligt sei, betrieblich genutzt werde, so dass auch der angefallene Zinsenaufwand zu 100 % dem betrieblichen Bereich zuzurechnen wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28.Juli 2004 wurde das Berufungsbegehren auch in diesem Punkt abgewiesen und darüber hinaus wurden die gewerblichen Einkünfte aus der Beteiligung an der MH-Mitges. gemäß einer geänderten Mitteilung über die gesonderte Feststellung nunmehr mit S 0,-- (bisher S – 46.718,-) in Ansatz gebracht.

Mit Schreiben vom 30.August 2004 beantragte der Bw die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und stellte die Nachreichung einer entsprechenden Begründung "in den nächsten Tagen" in Aussicht. Diese Begründung ist bis zum heutigen Tag nicht bei der Behörde eingelangt.

Mit Vorhalt vom 30.12.2004 wurde der Bw letztmalig, nunmehr seitens des UFS zur Beibringung eines Nachweises hinsichtlich des Zahlungsflusses der Subprovisionen aufgefordert. Gleichzeitig wurde der Bw im Schriftweg dahingehend informiert, dass nach Aktenlage lediglich Top 5 B fremdvermietet gewesen sei, niemals jedoch Top 5 A, welches als Büro für die M-OEG zur Verfügung gestanden sei. Der Bw wurde weiters aufgefordert, darzulegen, "in welchen Punkten die Vorgangsweise des Finanzamtes, das die Gesamtkosten für beide Wohnungen im Verhältnis der Miteigentumsanteile auf die beiden Tops aufteilte und so die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnung Top 5 B ermittelte, als unrichtig anzusehen sein sollte". In Ergänzung hiezu wurde dem Bw aufgetragen, eine Überschussrechnung getrennt für jede Wohnung und jedes Jahr der Vermietung unter Nachweis sämtlicher darin angeführter Werbungskosten nachzubringen. Abschließend wurde noch darauf hingewiesen, dass nach Ansicht des UFS Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben im Zusammenhang mit der Zurverfügungstellung einer Wohnung an eine Gesellschaft, an der der Bw als Gesellschafter beteiligt ist, unmittelbar im Rahmen des Gewinnfeststellungsverfahrens der Gesellschaft zu berücksichtigen sind. Auch dieser Bedenkenvorhalt des UFS ist bis zum heutigen Tag ohne Antwort geblieben.

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

#### **1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb:**

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Die Betriebsausgaben sind dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Gemäß § 138 BAO haben Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur

Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Abgabepflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 4 Tz 269 ff). Der Nachweis der Betriebsausgaben hat durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen. Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus. Der vermutete Sachverhalt muss von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben. Die bloße Behauptung, dass sich aus einer bestimmten Tätigkeit ein bestimmter Aufwand ergäbe, reicht hingegen nicht aus.

Steht fest, dass eine Betriebsausgabe vorliegt, ist ihre Höhe aber nicht erwiesen, so ist die Behörde zur Schätzung gemäß § 184 BAO berechtigt. Betriebsausgaben sind insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige keine Aufzeichnungen geführt hat oder z.B. auch bei der betrieblichen Nutzung von Privatvermögen.

Nach Aktenlage wurde der Bw bereits im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 1999 und nicht zuletzt für den berufsgegenständlichen Zeitraum wiederholt aufgefordert, Empfangsbestätigungen bzw. Zahlungsnachweise hinsichtlich der Subprovisionen zur Vorlage zu bringen. *Erfolglos* erfolgten derartige Ergänzungsersuchen des Finanzamtes bereits auch im Zuge der Einkommensteuerveranlagung des dem Berufungsjahr vorgelagerten Veranlagungszeitraum 1999 wiederholt mit Schreiben vom 28.8.2001, 17.10.2001, 29.11.2001, im Berufungsverfahren Einkommensteuer 1999 durch Mängelbehebungsauftrag vom 9.4.2002, durch Nachschau gemäß § 144 BAO am 11.6.2002 und Erinnerungsschreiben vom 8.7. und 4.9.2002 (!).

Im Zuge einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt am 11. Oktober 2002 gab der Bw letztendlich niederschriftlich zu Protokoll, dass es sich bei den Subprovisionären um Bekannte bzw. Verwandte handle, wobei einzelne Empfangsbestätigungen nachgereicht wurden. Aus dem Wissen der Subprovisionäre ergäben sich nach Aussagen des Bw Kontakte, die, wenn auch zeitverzögert, jedoch immer zu Geschäften führten. Jene Subprovisionäre, die pauschale Tipp- Prämien erhielten, bekämen nach Aussage des Bw die Prämie für laufende Vermittlung von Kunden.

Auf Grund dieser Aussagen des Bw im Berufungsverfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1999 sah es das Finanzamt wohl auch für berufsgegenständliches Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2000 als glaubhaft an, dass zumindest ein Teil der angegebenen Subprovisionen als betrieblich veranlasst zu qualifizieren ist. Da das Ausmaß und die

betriebliche Veranlassung auch im berufsgegenständlichen Jahr 2000 nach zumindest drei schriftlichen Aufforderungen nicht nachgewiesen wurde, wurde die Höhe der strittigen Subprovisionen mit S 45.000,- im Schätzungswege in Ansatz gebracht.

Da dem Bw im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren vor dem UFS im Vorhalteweg Gelegenheit geboten wurde, zu der dargestellten Schätzung der Subprovisionen Stellung zu nehmen, diese Möglichkeit jedoch gänzlich ungenutzt blieb, sieht sich auch der UFS außer Stande, von der erstinstanzlichen Schätzung abzuweichen. Dies umsomehr, als gerade für das Jahr 2000 der Zahlungsfluss nicht einer einzigen Subprovision nachgewiesen wurde und es auch der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass sich der Arbeitsaufwand der Subprovisionäre in einem Rahmen bewegt, der eine Weiterleitung der eigenen Provisionserträge in einem Ausmaß von 5-7 % als durchaus ausreichend erachten läßt.

## **2) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:**

Der Bw ist Beteiligter der M-OEG, und erzielte daraus im Berufungsjahr gemäß der im Akt aufliegenden Mitteilung über die gesonderte Feststellung von Einkünften einen gemäß § 188 BAO festgestellten Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 281.804,-.

Unbestritten ist weiters, dass der Bw 1999 zwei Wohnungen erworben hat, wobei die Wohnung Top 5 B im Zeitraum von März 2000 bis Dezember 2001 an die T-KG vermietet wurde, die 2.Wohnung, Top 5 A, hingegen seit Erwerb der M-OEG zu betrieblichen Zwecken zur Verfügung gestellt wird.

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

Nach § 188 Abs.1 lit. b BAO werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Berufsgegenstand in diesem Punkt bildet die Frage, ob Aufwendungen bzw. Ausgaben im Zusammenhang mit der von der M-OEG betrieblich genutzten Wohnung als Werbungskosten bei der Veranlagung der Einkünfte des Bw oder bereits im Verfahren über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu berücksichtigen sind.

Unter Bezugnahme auf die obigen Ausführungen ist zu beachten, dass Aufwendungen eines einzelnen Mitunternehmers, die durch seine Beteiligung an der Gesellschaft, durch sein Sonderbetriebsvermögen oder durch Leistungsbeziehungen im Sinne des § 23 Abs. 2 EStG

veranlasst sind, Sonderbetriebsausgaben darstellen, die bereits im Verfahren über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO im Spruch des Feststellungsbescheides und nicht erst anlässlich der Veranlagung des Gesellschafters zur Einkommensteuer zu berücksichtigen sind.

Da der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO die bindende Grundlage für die Veranlagung der einzelnen Gesellschafter zur Einkommensteuerveranlagung darstellt ( vgl.Stoll, BAO Kommentar, § 188 S 1981), sind die in dem Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO getroffenen Feststellungen zwingend in den davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheid zu übernehmen.

Aus angeführten Gründen wurden bei Erlassung der BVE weiters auch zu Recht die gewerblichen Einkünfte aus der Beteiligung an der MH-Mitges . gemäß einer geänderten Mitteilung vom 16.3.2004 über die gesonderte Feststellung nunmehr mit S 0,-- (bisher S – 46.718,-) in Ansatz gebracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Hinsichtlich der rechnerischen Darstellung tritt keine Änderung zur Berufungsvorentscheidung vom 28.Juli 2004 ein.

Salzburg, am 24. März 2005