



Außenstelle Salzburg
Senat 2

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

GZ. RV/0445-S/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw , vertreten durch H-WT, vom 23. Jänner 2004 gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag.P , vom 13. Oktober 2003 bzw. den endgültigen Bescheid vom 29.März 2005 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

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

Der Bw erklärte im Jahr 2001 Provisionseinnahmen in Höhe von rd. S 173.000,-. Hierzu brachte er als Betriebsausgaben ua. *Subprovisionen* in Höhe von S 106.000,- in Abzug. Mit Vorhalt vom 4.August 2003 wurde der Bw aufgefordert, Namen, Adressen und Zahlungsbestätigungen betreffend die als Betriebsausgaben geltend gemachten Subprovisionen nachzureichen.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet, sodass bei Erlassung eines vorläufigen Einkommensteuerbescheides für 2001 der Ansatz der anzuerkennenden Subprovisionen im Schätzungsweg mit einem Betrag von S 20.000,- erfolgte.

In einer als Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001 dienenden Überschussrechnung erklärte der Bw weiters einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung des Objektes S-Straße 5, wobei er u.a. die steuerliche Berücksichtigung von Kreditzinsen in Höhe von S 48.120,- und AfA in Höhe von S 59.273,- als Werbungskosten beantragte.

Nach Aktenlage hat der Bw 2 Eigentumswohnungen im Objekt S-Straße 5 erworben, wobei nur eine dieser Wohnungen (Top 5 B) vermietet wurde. Die andere Wohnung (Top 5 A) wird seit dem Erwerb von der Firma ST-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 ST-OEG aus der Einkünfteermittlung ausgeschieden. Weiters wurden mangels eindeutiger Zuordnbarkeit 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 24.925,-, als Werbungskosten Anerkennung fanden.

Gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2001 wurde Berufung erhoben und neuerlich der ungekürzte Ansatz der Subprovisionen in Höhe von S 106.000,- beantragt und des Weiteren ausgeführt, dass das gesamte Geschäftsobjekt für Vermietungszwecke und als persönliches Büro des Bw als Provisionsvertreter genutzt werde und auch für jene Firmen Verwendung finde, an denen der Bw als Gesellschafter beteiligt sei. Sollten die anteiligen Zinsen bei den Beteiligten jedoch Sonderbetriebsausgaben darstellen, so beständen keine Bedenken, die Differenzkosten bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen.

Daraufhin wurde der Bw in einem weiteren Vorhalt vom 3. August 2004 nochmals aufgefordert, den tatsächlichen Zahlungsfluss der Subprovisionen nachzuweisen, und bei sämtlichen Provisionen anzuführen, ob es sich um Tipp-Prämie oder Provision aus einem Eigengeschäft handle.

Da auch dieser Vorhalt ohne Antwort blieb, wurde in der Folge der vorläufige Einkommensteuerbescheid durch einen endgültigen Veranlagungsbescheid ersetzt, wobei bei Erlassung des endgültigen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2001 dem Berufungsbegehren nicht Rechnung getragen und die gewerblichen Einkünfte aus der Provisionsvertretertätigkeit und auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unverändert aus dem vorläufigen Einkommensteuerbescheid übernommen wurden. Darüber hinaus wurden die gewerblichen Einkünfte aus der Beteiligung an der M-Ges. gemäß einer geänderten Mitteilung über die gesonderte Feststellung nunmehr mit S 0,-- in Ansatz gebracht.

In der Bescheidbegründung des endgültigen Einkommensteuerbescheides 2001 wurde in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass die bereits eingereichte Berufung gegen

den vorläufigen Einkommensteuerbescheid vom 13. Oktober 2003 auch als gegen den nunmehrigen endgültigen Einkommensteuerbescheid vom 29. März 2005 gerichtet gilt.

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 ST-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:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung gemäß § 274 BAO auch gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Strittig nach Erlassung des endgültigen Einkommensteuerbescheides 2001 vom 29. März 2005 bleibt somit die im Schätzungswege erfolgte Kürzung der als Betriebsausgaben geltend gemachten Subprovisionen von S 106.000,- auf S 20.000,- mangels belegmäßigen Nachweises, sowie das Ausscheiden von Zinsenaufwendungen und AfA aus den erklärten Einkünften aus Vermietung im Zusammenhang mit einer Wohnung, die von einer Personengesellschaft genutzt wird, an der der Bw maßgeblich beteiligt ist.

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 berieblicher Nutzung von Privatvermögen.

Nach Aktenlage wurde der Bw bereits im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 1999, insbesondere auch im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren vor dem UFS betreffend das Jahr 2000, und nicht zuletzt für den berufungsgegenständlichen Zeitraum 2001 wiederholt durch Ergänzungsersuchen des Finanzamtes und des UFS, durch Nachschau und diverse Erinnerungsschreiben *erfolglos* aufgefordert, Empfangsbestätigungen bzw.

Zahlungsnachweise hinsichtlich der Subprovisionen für das jeweilige Veranlagungsjahr zur Vorlage zu bringen.

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 hande, 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 berufungsgegenständliches Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2001 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 berufungsgegenständlichen Jahr 2001 nach zumindest zwei schriftlichen Aufforderungen nicht nachgewiesen wurde, wurde die Höhe der strittigen Subprovisionen mit S 20.000,- (dies entspricht in etwa 10% der eigenen Provisionseinnahmen) 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

Standes, von der erstinstanzlichen Schätzung abzuweichen. Dies umso mehr, als gerade für das Jahr 2001 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 rund 10 % als durchaus ausreichend erachten lässt.

2) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Der Bw ist Beteiligter der ST-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 103.780,-.

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 ST-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.

Berufungsgegenstand in diesem Punkt bildet die Frage, ob Aufwendungen bzw. Ausgaben im Zusammenhang mit der von der ST-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 Berufungsentscheidung die gewerblichen Einkünfte aus der Beteiligung an der M-Ges . gemäß einer geänderten Mitteilung vom 18.3.2004 über die gesonderte Feststellung nunmehr mit S 0,-- (bisher S – 49.360,-, nicht jedoch S -103.780,-, wie im Bescheid vom 29.3.2005 angeführt) in Ansatz gebracht.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb stellen sich daher wie folgt dar:

Einkünfte Provisionsvertreter	77.595,-S
M-Ges .	0,-S
ST-OEG	-103.780,-S
St-KEG	-89.347,-S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2001	-115.531,-S

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 23. Mai 2005