



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr.R.W., gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO und Sachbescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1993 und 1994 und hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996 sowie betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997 nach der am 8. November 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1994 wird aufgehoben.

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1993 und 1995 bis 1997 sowie hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1993 und 1994 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1993 und 1995 bis 1997 sowie hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1993 und 1994 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 und 1995 bis 1997 sowie hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1993 und 1994 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (idF Bw) fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt. In ihrem Bericht stellte die Prüferin dabei fest:

„Tz. 15) Stand des Verfahrens

Die Jahre 1993 und 1994 sind endgültig veranlagt. Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen bzw. Überschußrechnungen sind für diese Jahre nicht abgegeben worden.

Das Einkommen des Jahres 1995 wurde im Juni 1998 geschätzt, weil weder eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die Tätigkeit als Lehrbeauftragter noch eine Überschußrechnung für die Vermietung beigebracht worden war.

Das Jahr 1996 wurde ebenfalls im Juni 1998 wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gem. § 184 BAO geschätzt.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1995 und die Einkommensteuerbescheide für 1995 und 1996 wurden Berufungen eingebracht und im Zuge der Berufung Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für 1995 und 1996 zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit sowie Steuererklärungen für 1996 eingereicht. Das im Rahmen der Berufungserledigung durchgeführte Vorhalteverfahren war bis zur Erteilung des Prüfungsauftrages nicht abgeschlossen. Das Berufungsverfahren ist daher offen.

Für das Jahr 1997 wurden Steuererklärungen eingereicht, ohne Beilage einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Steuerliche Feststellungen

Tz. 16) Umsatzsteuer

Die steuerpflichtigen Umsätze wurden von der BP mit folgenden Beträgen gem. § 184 BAO geschätzt. Auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gem. § 6 UStG wurde ab dem Kalenderjahr 1994 verzichtet.

	1993	1994	1995	1996	1997
Umsatz 20%:					
Lt. Tz. 25	276.029,17	401.666,67	0,00	0,00	0,00
Lt. Tz. 26	0,00	0,00	0,00	120.000,00	57.500,00
Lt. Tz. 27			77.500,00	48.000,00	0,00
Summe 20%	276.029,17	401.666,67	77.500,00	168.000,00	57.500,00
Umsatz 10%:					
Lt. Tz. 27	155.000,00	84.545,45	0,00	0,00	0,00
Gesamt lt. BP	431.029,17	486.212,12	77.500,00	168.000,00	57.500,00

Tz. 17) Vorsteuer

Wie in Tz. 24 näher ausgeführt wird, wurden der BP für den Zeitraum 1993 bis 1997 keine Belege vorgelegt. Die in diesem Zeitraum geltend gemachten Vorsteuern waren daher mangels belegmäßigen Nachweises nicht anzuerkennen.

Die auf die in der Schätzung der BP berücksichtigten Ausgabenbeträge entfallenden Vorsteuern wurden mit nachfolgend angeführten Beträgen angesetzt. Sie resultieren aus den Ausgaben für Fahrtkosten im Jahr 1996 lt. Tz. 26 b sowie den Betriebskosten lt. Tz. 27. Auf sämtliche dieser Ausgaben ist der Steuersatz von 10% anzuwenden.

	1993	1994	1995	1996	1997
lt. Tz. 26 b	0,00	0,00	0,00	500,00	0,00

lt. Tz. 27	1.912,70	850,00	1.071,26	535,63	0,00
Vorsteuer lt. BP	1.912,70	850,00	1.071,26	1.035,63	0,00

Prüfungsfeststellungen

Tz. 23) Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erklärung

In den Jahren 1993 bis 1997 wurden anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei der Fa. ABC-Bw. KEG mit folgenden Beträgen erklärt bzw. veranlagt.

	1993	1994	1995	1996	1997
Verlust	1.506.143,00	393.441,00	322.125,00	840.496,00	32.533,00
nicht ausgleichsf. IFB	1.022.955,00	81.781,00	1.534,00	5.284,00	994,00

Im Zuge der bei der ABC-Bw. KEG durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass es sich bei der Tätigkeit dieser Firma um Liebhaberei handelt. Die anteiligen Einkünfte werden daher gem. § 188 BAO nicht bzw. mit Null festgestellt. Von der BP waren obige Verluste daher nicht anzuerkennen.

Tz. 24) Schätzung gem. § 184 BAO

Der Abg.Pfl. wurde von der abzuhaltenden Prüfung der Aufzeichnungen über den Zeitraum 1993 bis 1997 telefonisch am 1.12.1998 informiert. Im Zuge dieses Telefonates verlangte die BP die Vorlage sämtlicher Belege für den geplanten Prüfungsbeginn im Jänner 1999. Im März 1999 erhielt die BP die Auskunft, dass die zur Prüfung der erklärten Einkünfte (selbständige Arbeit und Vermietung und Verpachtung) erforderlichen Unterlagen aufgrund einer Unterhaltsangelegenheit bei Gericht vorgelegt werden mussten und dem Abg.Pfl. eine Vorlage der Belege daher derzeit nicht möglich ist. Diese Erklärung wurde der BP bis zu ihrem Vorschlag im Mai 2000, den Namen des zuständigen Gerichtssachverständigen zu nennen, um selbst einen Termin zur Einsichtnahme in die Belege zu vereinbaren, gegeben. In der Folge gab der Gerichtssachverständige die Auskunft, dass sich keinerlei Aufzeichnungen und Belege in seinen Akten befinden. Mit Schreiben vom 17.7.2000 verlangte die BP daher letztmalig die Vorlage sämtlicher Aufzeichnungen samt der dazugehörigen Belegsammlung innerhalb einer Frist von 14 Tagen. Anlässlich eines Telefonates mit dem Abg.Pfl. vom 20.7.2000 erklärte er erstmals, dass die BP sowieso ca 80% der Belege haben müsste, weil diese bereits vom FA Z abverlangt worden waren. Die BP entgegnete, dass sie lediglich ein Paket mit Fahrtkostenbelegen (Bahnkarten) für das Jahr 1996 in den Akten hat, das der Abg.Pfl. im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung vom 11.8.1998 an das FA Z geschickt hat und der BP keine weiteren Belege zur Verfügung stehen. Nachdem der Abg.Pfl. die letztmalig gesetzte Frist verstreichen ließ, ohne die geforderten Aufzeichnungen sowie die Belegsammlung vorzulegen, waren die Einkünfte aus selbständiger Arbeit bzw. Gewerbebetrieb sowie V+V wie in nachfolgenden Textziffern näher erläutert gem. § 184 BAO zu schätzen.

Tz. 25) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

In den Jahren 1993 und 1994 erklärte der Abg.Pfl. als Einkünfte aus selbständiger Arbeit folgende Gewinne:

	1993	1994
	282.344,00	454.768,00

Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen wurden den Steuererklärungen nicht beigelegt. Steuerpflichtige Umsätze aus dieser Tätigkeit scheinen in den USt-Erklärungen nicht auf. Aus der Aktenlage - aufgrund einer persönlichen Vorsprache des Abg.Pfl. im Dez. 1995 - konnte die BP schließen, dass die erklärten Beträge aus der handwerklichen Tätigkeit des Abg.Pfl. in diesen Jahren für die ABC-Bw. KEG resultieren.

Die BP hat daher die von der KEG ausbezahlten Beträge für handwerkliche Tätigkeit der Umsatzsteuer unterzogen und den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet. Die geltend gemachten Ausgaben wurden nicht belegmäßig nachgewiesen und konnten daher nicht anerkannt werden.

	1993	1994
Zahlungsbeträge (ohne USt)	331.235,00	482.000,00
abzgl. 20 % USt, ergibt Umsatz und Gewinn	276.029,17	401.666,67

Tz. 26) Einkünfte aus selbständiger Arbeit

a) 1995

Im Jahr 1995 erklärte der Abg.Pfl. einen Gewinn aus einer Tätigkeit als Lehrbeauftragter in Deutschland von S 3.712,00. Die dazugehörige Gewinnermittlung gab er erst im Verlauf des Berufungs- und Vorhalteverfahrens am 12.8.1998 ab. Daraus waren aus Deutschland bezogene Einnahmen von S 245.000,00 sowie in Österreich getätigte Ausgaben von netto S 241.287,77 zu ersehen.

Weder der BP noch vorher dem FA Z im Zuge des Vorhalteverfahrens wurden Rechnungen und Zahlungsbelege zum Nachweis der geltend gemachten Ausgaben vorgelegt. Die BP hat daher die geltend gemachten Ausgaben zur Gänze nicht anerkannt.

Ebenso ist die Vollständigkeit und Richtigkeit der erklärten Einnahmen mangels Vorlage von Aufzeichnungen und Belegen nicht nachprüfbar. Aus diesem Grund rechnete die BP den erklärten Einnahmen einen Sicherheitszuschlag von 20 % wie folgt zu.

erklärte Einnahmen	245.000,00
20 % Sicherheitszuschlag	49.000,00
Gewinn lt. BP	294.000,00

b) 1996 und 1997

In den Jahren 1996 und 1997 erklärte der Abg.Pfl. Gewinne aus selbständiger Tätigkeit mit folgenden Beträgen:

	1996	1997
	73.315,00	23.706,00

Lediglich den Erklärungen für 1996 wurde eine Gewinnermittlung beigelegt, woraus Einnahmen i. H. v. S 144.000,00 ersichtlich waren. In der USt-Erklärung führte der Abg.Pfl. diesen Umsatz zwar ebenfalls an, ohne ihn allerdings der USt zu unterziehen mit der Begründung, dass für diesen Betrag bei der Fa. ABC-Bw. KEG kein Vorsteuerabzug durchgeführt wurde. Daraus konnte die BP schließen, dass die in den Jahren 1996 und 1997 erklärten Gewinne aus den von der ABC-Bw. KEG an den Abg.Pfl. bezahlten Verwaltungshonoraren resultieren, für die der Abg.Pfl. keine Umsatzsteuer in Rechnung stellte.

In der Gewinnermittlung für 1996 machte der Abg.Pfl. Ausgaben von ges. S 70.685,06 geltend. Belege wurden lediglich für den Ausgabenposten der Bahnkarten von netto S 9.750,91 im Zuge des Vorhalteverfahrens des FA Z vorgelegt.

Die Überprüfung der Bahnkarten zeigte, dass der Großteil der Fahrten von Wien nach U. führt, wo die Eltern des Abg.Pfl. einen Wohnsitz haben. Der Abg.Pfl. erklärte dazu, dass er zuerst nach U. fährt und anschließend mit dem Auto seiner Freundin zu seinem Wohnsitz nach Z.. Selbst wenn man zubilligt, dass es sich grundsätzlich um beruflich veranlasste Fahrten des Abg.Pfl. zw. Wohnung und Firmensitz handeln kann, sind der BP vereinzelt Ungereimtheiten aufgefallen wie z. B: In der Zeit zw. 28.10. und 27.11.1996 war der Abg.Pfl. in Brasilien. Während dieser Zeit wurden Fahrtkosten verrechnet u. zw. am 1.11.96 nach U. und am 13.11.96 nach K.. Es ist unmöglich, dass diese Fahrten vom Abg.Pfl. getätigt wurden.

Lediglich anhand der Bankkarten ist nicht nachweisbar, dass es sich um berufliche Aufwendungen des Abg.Pfl. handelt.

Die BP schätzt daher griffweise beruflich veranlasste Fahrten mit netto S 5.000,00. Weitere Ausgaben wurden belegmäßig nicht nachgewiesen und wurden daher nicht angesetzt. Für das Jahr 1997 wurde keine E/A-Rechnung der Erklärung beigelegt und auch der BP bis jetzt nicht vorgelegt. Ebenso wurden keinerlei Belege vorgelegt.

Die BP schätzte daher die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wie folgt:

	1996	1997
Verwaltungshonorare brutto	144.000,00	69.000,00
abzgl. 20 % USt - netto	120.000,00	57.500,00
Ausgaben geschätzt	-5.000,00	0,00
Gewinn lt. BP	115.000,00	57.500,00

Tz. 27) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Der Abg.Pfl. hatte bis April 1996 im Privatvermögen eine Eigentumswohnung in xxxx Wien, *straße 2 Tür 18. Diese Wohnung war im Prüfungszeitraum teilweise vermietet. Überschubrechnungen zu den erklärten Einkünften aus V+V wurden im Prüfungszeitraum den Erklärungen nicht beigelegt.

Erklärt wurden folgende Beträge:

	1993	1994	1995	1996
Umsatz	155.000,00	84.545,45	84.545,45	0,00
Überschuß	42.660,00	866,00	0,00	0,00

Auch der BP wurden weder Überschubrechnungen noch Einnahmen- und Ausgabenbelege vorgelegt.

Die BP führte daher eine Schätzung der Einkünfte aus V+V - wie nachfolgend näher erläutert wird - durch.

Mieteinnahmen

1993 und 1994

Im Jahr 1993 war die Wohnung an die Fa. V. GesmbH vermietet. Lt. aktenkundigem Mietvertrag betrug die monatliche Nettomiete S 14.090,91; die Dauer des Vertrages war bis Dezember 1996 vereinbart. Lt. Niederschrift des FA Z mit dem Abg.Pfl. war die Firma bis März 1994 Mieter der Wohnung. Bei den erklärten Umsätzen handelt es sich im Jahr 1993 um 11 Monatsmieten und im Jahr 1994 um 6 Monatsmieten. Da bei der Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten Verschiebungen z. B. durch Zahlungsverzug jederzeit möglich sind, akzeptierte die BP die erklärten Beträge unverändert.

1995

Der Abg.Pfl. führte in seiner USt-Erklärung nur den bereits aus USt abzgl. Vorsteuern saldierten Überschub an. In der Einkommensteuererklärung wurden keine Einkünfte aus V+V erklärt. Im Zuge der Veranlagung wurde daher ein Überschub von S 84.545,00 geschätzt. In seiner Berufung erklärte der Abg.Pfl. den Nichtansatz der Einkünfte mit der Begründung, dass die Fa. ABC-Bw. KEG zwar die Wohnung im Jahr 1995 (Juli bis Dezember) als Büro gemietet hat, die Bürokosten vom zuständigen Finanzamt aber noch nicht anerkannt wurden und diese Kosten daher nicht gleichzeitig bei der ESt zu Einkünften führen können.

Da bei einem ernstgemeinten Mietverhältnis die Versteuerung der daraus erzielten Einnahmen nicht davon abhängig ist, ob die Mietzahlungen beim Mieter als Betriebsausgaben anerkannt werden, hat die BP die erhaltenen Einnahmen in ihrer Schätzung der Einkünfte aus V+V angesetzt. Da der Abg.Pfl. auch für die Büroraumvermietung, die entweder unecht steuerbefreit oder dem USt-Satz von 20% zu unterziehen ist, fälschlicherweise den USt-Satz von 10%

angewendet hat, berichtigte die BP den Umsatz und die Nettoeinnahmen durch Abzug von 20 % USt auf S 77.500,00.

1996

Im Jahr 1996 wurden Umsatz und Überschuß wegen Nichtabgabe der Erklärungen mit S 24.000,00 geschätzt. In den im Zuge der Berufung abgegebenen Erklärungen wurden weder ein Umsatz noch Überschuß aus V+V erklärt mit der Begründung, dass bis zum Verkaufstermin im April 1996 die Wohnung nicht entgeltlich vermietet wurde und daher keine Mieteinnahmen erzielt worden sind.

Anlässlich der bei der Fa. ABC-Bw. KEG durchgeführten Betriebsprüfung stellte die BP fest, dass ein Vermittlungshonorar von brutto S 57.600,00 für den Verkauf der Wohnung Top 18 als Ausgabe geltend gemacht worden war und teilte dem Abg.Pfl. in ihrem Vorhalt vom 8.3.1999 mit, dass es sich hierbei um keine Betriebsausgabe der KEG handelt. In der Beantwortung des Vorhaltes wurde der BP dazu erklärt, dass lt. Vereinbarung die KEG anstatt der Mietzinszahlung für 1 - 4/1996 die Zahlung des Vermittlungshonorars für den Abg.Pfl. übernommen hat und die Wohnung Top 18 damals als Büro für die ABC-Bw. KEG notwendig war.

In diesem Fall der Gegenverrechnung liegt sehr wohl ein Einnahmenezufluß vor. Die BP setzte daher nach Abzug von 20% USt für Büroraumvermietung den Nettobetrag von S 48.000,00 als Einnahme an.

Nachdem die Wohnung Top 18 außerhalb der Spekulationsfrist von 10 Jahren verkauft wurde und somit nicht gem. § 30 EStG steuerlich erfasst wird, stellen auch die im Zusammenhang mit der Veräußerung stehenden Kosten des Vermittlungshonorars keine Werbungskosten dar.

Werbungskosten

Da der BP - wie bereits angeführt - weder Überschußrechnungen vorliegen noch die Werbungskosten belegmäßig nachgewiesen wurden, schätzte die BP Werbungskosten einerseits anhand der für das Jahr 1991 abgegebenen Überschußermittlung, andererseits im Fall der Betriebskosten und Zinsen aus Bauspardarlehen anhand der aus der Buchhaltung der ABC-Bw. KEG dazu ersichtlichen Indizien.

	1993	1994	1995	1996
Betriebskosten netto	19.127,00	8.500,38	10.712,64	5.356,32
Kreditzinsen	26.602,00	14.500,00	14.500,00	7.250,00
1,5% AfA v. AK 600.000	9.000,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00
AfA Einrichtung	16.574,89	8.287,45	8.287,45	8.287,45
Summe lt. BP	71.303,89	35.787,83	38.000,09	25.393,77

In den Jahren 1994 und 1995 wohnte der Abg.Pfl. lt. Niederschrift des FA Z vom 7.3.1997 teilweise selbst in der Wohnung. Die geschätzten Werbungskosten der Jahre 1994 bis 1996 (z. B. 1/2 Jahres-AfA) waren ihrem Betrag nach daher nach der Dauer der tatsächlichen Fremdvermietung zu berücksichtigen.

Überschußermittlung lt. BP

	1993	1994	1995	1996
Einnahmen netto	155.000,00	84.545,45	77.500,00	48.000,00
Werbungskosten	-71.303,89	- 35.787,83	- 38.000,00	-25.393,77
Überschuß lt. BP	83.696,11	48.757,62	39.500,00	22.606,23

Feststellungen zur Einkommensteuer

Tz. 28) Alleinverdienerabsetzbetrag

Der Abg.Pfl. beantragte in der ESt-Erklärung für 1996 den Alleinverdienerabsetzbetrag.

Gem. § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG steht einem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag dann zu, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Alleinverdiener ist auch ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind, für das dem Steuerpflichtigen Familienbeihilfe gewährt wird, der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt. Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner bei mindestens einem Kind Einkünfte von höchstens S 60.000,00 jährlich, sonst Einkünfte von höchstens S 30.000,00 jährlich erzielt. Nachdem der Abg.Pfl. o. a. Voraussetzungen nicht erfüllt, war der Alleinverdienerabsetzbetrag im Jahr 1996 nicht zu gewähren.

Tz. 29) Unterhaltsabsetzbetrag, Sonderausgaben, außergewöhnl. Belastung

In den Jahren 1993 - 1995 wurden die geltend gemachten Sonderausgaben, der Unterhaltsabsetzbetrag sowie die außergewöhnliche Belastung im Zuge der Veranlagung nicht anerkannt, weil die geforderten Nachweise der tatsächlich geleisteten Zahlungen (Zahlungsbelege) nicht vorgelegt wurden und im Fall der als a. o. Belastung beantragten Rechtsanwaltskosten, das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung von Kosten eines Zivilprozesses als a. o. Belastung nicht nachgewiesen wurden. Für die Jahre 1996 und 1997 beantragte der Abg.Pfl. den Unterhaltsabsetzbetrag sowie Sonderausgaben für Kirchenbeiträge von jährlich S 1.000,00.

Nachdem auch der BP keinerlei belegmäßige Nachweise erbracht wurden, waren o. a. Kosten nicht anzuerkennen."

Das Finanzamt erließ Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1996 sowie betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993 und 1994 sowie entsprechende Sachbescheide. Weiters erließ es betreffend Umsatzsteuer einen entsprechenden Erstbescheid.

Hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 erließ das Finanzamt Z entsprechende Berufungsvorentscheidungen. Die Erstbescheide und die Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes Zell am See fallen nicht in die Zuständigkeit der Außenstelle Wien des Unabhängigen Finanzsenates und sind daher nicht Gegenstand dieses Verfahrens bzw dieser Entscheidung.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung führte der Bw vertreten durch seinen steuerlichen Vertreter aus:

„1. Bezeichnung der angefochtenen Bescheide:

Auf Grund eines keinesfalls ordnungsgemäß durchgeführten Betriebsprüfungsverfahrens bei der ABC-Bw KEG wurde die Tätigkeit der Gesellschaft als Liebhaberei behandelt und damit weder Vorsteuerüberschüsse aus der Sanierung der zu vermietenden Wohnungen noch die Anfangsverluste aus der Adaptierung der Wohnungen anerkannt. Bei dem Gesellschafter hat man die Sondervergütungen, die der Gesellschafter für die Sanierung verrechnet hat, und die damit Teil des Gewinnanteiles des Gesellschafters waren, ebenfalls auf Null gestellt und trotzdem bei der Einkommensteuer besteuert. Die Berufung richtet sich nun gegen sämtliche Bescheide vom 31.1.2001, mit denen eine Aufhebung der alten Bescheide durch Wiederaufnahme erfolgte sowie gegen die neuen Sachbescheide.

Die Begründung der Berufung gilt auch für die bereits am 19.12.2000 noch beim FA Z eingereichte Berufung gegen die Einkommensteuer 1995 und 1996.

2. Berufungsgrund

Die ABC-Bw KEG ist eine eingetragene offene Erwerbgesellschaft. Als solche hat die Gesellschaft gewerbliche Einkünfte aus der Vermietung von Wohnungen. Der persönlich haftende Gesellschafter hat die Adaptierung der Wohnungen teilweise selbst durchgeführt und dafür Leistungsentgelte verrechnet. Diese stellen Sonderbetriebseinnahmen im Rahmen der Gewinnermittlung der Gesellschaft dar und sind in die Gewinnfeststellung einzubeziehen. Wenn nun die Tätigkeit der Gesellschaft einschließlich der Sondervergütungen (anders geht es ja gar nicht) zur Liebhaberei gemacht wird, können nun im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Gesellschafters infolge Gewinnfeststellung mit Null diese Sondervergütungen nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt werden.

Bisher hatte der StPfl. diese Einnahmen nur falsch erklärt, es waren damit die Verluste aus der KEG höher und dafür wurden die Sonderbetriebseinnahmen als Gewinn aus Gewerbebetrieb erklärt.

Richtigerweise wären sie als Teil des Gewinnanteiles anzusetzen gewesen.

Bei der Umsatzsteuer wurde auf Grund einer am 7.3.1997 durchgeführten Nachschau die Einnahmen nicht der Umsatzsteuer unterworfen, weil es sich um reine Innenleistungen zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter gehandelt hat. Daher wurde bisher keine Umsatzsteuer abgeführt, weil die Gesellschaft auch keine Vorsteuer aus der Verrechnung der Sonderbetriebseinnahmen geltend gemacht hat.

Wenn nun die gesamte Vermietungstätigkeit als Liebhaberei gewertet wird, dann hat dies jedenfalls auch Auswirkung auf die Tätigkeit des persönlich haftenden Geschäftsführers. Denn die Sanierung der Wohnungen ist ja nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebes zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt, sondern der Gesellschafter, der die Hauptarbeit geleistet hat, wollte auch eine entsprechende Abgeltung seiner Tätigkeit im Rahmen eines Vorweggewinnes. Es ist rechtlich nicht möglich, die Tätigkeit der Gesellschaft als Liebhaberei zu werten und gleichzeitig die Sondervergütung für diese Liebhabereitätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen. Denn die Tätigkeit des Gesellschafters ist untrennbar mit der Tätigkeit der Gesellschaft verbunden. Daher sind die Einnahmen aus Gewerbebetrieb für 1993 und 1994 auf Null zu stellen und auch die Umsatzsteuer mit Null festzusetzen. Dies gilt auch für die Einkünfte aus der Vermietung der einen Wohnung an die ABC-Bw KEG.

Anmerken möchte ich, dass der_Bw nach seinem Unfall sehr schwer zuckerkrank ist und daher ab 1998 fast nicht mehr selbständig tätig ist, weil er es gesundheitlich nicht schafft. Daher ist es auch verständlich, wenn die Belege nicht zu 100% geordnet sind und im Zuge seiner Unterhaltsverfahren und Schadenersatzprozessen (Klage auf Schmerzensgeld und Verdienstentgang ist noch immer nicht erledigt) auch Teile der Unterlagen verloren gegangen sind. Deshalb verstehe ich auch sehr gut, dass er bei Ansteigen des Zuckerspiegels oft mit einer übertriebenen Heftigkeit auf verschiedene Vorwürfe reagiert hat. Doch ist dies alles kein Grund dafür, um nun bei Schätzungen etc immer 200% gegen den StPfl. zu entscheiden.

3. Begründung

Die Begründung gilt sowohl für die falsche umsatzsteuerliche Behandlung der Innenumsätze bzw. Sonderbetriebseinnahmen aus einem Liebhabereibetrieb als auch für den Bereich der Einkommensteuer.

Zu Tz 23

Die Betriebsprüfung hat die Tätigkeit der KEG als Liebhaberei (m.E. zwar falsch) beurteilt. Dies muss auch für den Bereich der Sondervergütungen gelten, da der_Bw keinen Gewerbebetrieb Wohnungssanierung etc unterhalten hat, sondern nur für die Gesellschaft tätig geworden ist.

Zu Tz 24

Die Aufzeichnungen für den Zeitraum ab 1993 wurden nachweislich (eingeschrieben zugesandt) an das damals zuständige Finanzamt Z gesandt. Die Unterlagen und Belege müssen sich auch teilweise im Betriebsprüfungsbogen befinden, weil in einzelnen Fällen auf Beträge Bezug genommen wird, die sich nicht aus der Erklärung alleine ergeben. Daher ist die Schätzungsberechtigung sicherlich nicht richtig.

Aus den beiden Schreiben an das Fa Z vom 10.8.1998 und 11.8.1998 (beide eingeschrieben abgesandt) ergibt sich eindeutig, dass einmal die Belege über die Fahrtkosten und das andere Mal die Aufstellung über alle anderen Beträge übermittelt worden sind.

Außerdem wäre eine Schätzungsberechtigung irrelevant, weil die geschätzten Einnahmen eben als Teil der Liebhabereitätigkeit auf jeden Fall mit Null anzusetzen sind.

Zu Tz 25

Die Einkünfte 1995 und 1996 sind nichts anderes als die geschätzten Sonderbetriebseinnahmen aus der KEG. Durch die Annahme von Liebhaberei sind auch die Vorweggewinne bzw. Sonderbetriebseinnahmen für die Gesellschaft damit bei konsequenter Vorgangsweise mit Null anzusetzen. Dies gilt auch für die Umsatzsteuer, wobei diese Sonderbetriebseinnahmen auf keinen Fall der Umsatzsteuer unterliegen würden, sondern als reine Innenumsätze anzusetzen sind (wie dies auch vom FA Zoll am See bestätigt worden ist).

Zu Tz 26a

Die Gewinnermittlung 1995 für die Einkünfte aus dem Lehrauftrag wurde dem FA Z mit allen Belegen übermittelt. Dies ergibt sich aus den Schreiben vom 10. und 11.8.1998. Jedenfalls hat das Finanzamt im Rahmen der Schätzung diese Ausgaben anzuerkennen und kann keinesfalls noch einen Sicherheitszuschlag festsetzen. Jedenfalls sind die geltend gemachten Ausgaben anzuerkennen. Diese Schätzung stellt einen groben rechtswidrigen Akt dar. Denn wenn die Belege beim Finanzamt anscheinend verloren gegangen sind, dann kann dies nicht zu einem Strafzuschlag beim Steuerpflichtigen führen.

Zu Tz 26b

Es gelten die Ausführungen zur Tz 25. Der scheinbare Widerspruch mit den Bahnfahrten nach U. wurde vom StPfl. bereits im BP-Verfahren ausreichend erklärt. Bei längeren Auslandsaufenthalten oder Phasen der Nichtbenützung war sein Betriebsfahrzeug auf einem bewachten Hotelparkplatz in U. abgestellt und unter Aufsicht seiner Eltern bzw. Schwester. Dafür hat er sich bei dem Leasingfahrzeug die Vollkaskoversicherung erspart. Dies erscheint für mich eine Begründung zu sein. Keinesfalls kann dies dazu führen, dass nur Ausgaben von 5.000 S griffweise (dabei wurde schön daneben gegriffen) geschätzt werden.

Zu Tz 27

Es gelten die Ausführungen zu Tz 25. Denn die Vermietung der einen Wohnung an die KEG führt zu Sonderbetriebseinnahmen beim Gesellschafter und damit gilt das zur Liebhaberei Gesagte. Damit erübrigt sich ein Angehen auf die nicht anerkannten Werbungskosten.

4. Berufungsantrag

Es wird daher der Antrag gestellt, die angefochtenen Bescheide zur Gänze aufzuheben und die Umsätze und Einkommen der Jahre 1993 bis 1997 entsprechend den abgegebenen Steuererklärungen bzw. den eingebrachten Berufungen zu veranlassen.

Da die rechtliche Beurteilung aufgrund der Gesetze und Durchführungserlässe so eindeutig ist, wird auf die anderen Feststellungen der Betriebsprüfung gar nicht näher eingegangen, weil die Argumentation der Prüfung sowieso zusammenbrechen muss. Nähere Ausführungen zu den Feststellungen bleiben im Rechtsmittelverfahren bei Bedarf vorbehalten.

...

6. Antrag auf mündliche Berufsungsverhandlung

Sollte das Finanzamt nicht mittels Berufungsvorentscheidung stattgeben oder für das Jahr 1995 und 1996 eine zweite stattgebende Berufungsvorentscheidung erlassen, dann wird bereits jetzt der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt."

Die Prüferin gab eine Stellungnahme zur Berufung ab, wobei sie folgendes ausführte:

„Anlässlich der bei der ABC-Bw. KEG durchgeführten Prüfung wertete die BP die Tätigkeit der KEG als bloße Vermögensverwaltung. Als solche würde die KEG Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen, wäre die Vermietungstätigkeit nicht als Liebhaberei gewertet worden; keineswegs erzielt die KEG jedoch nach Ansicht der BP gewerbliche Einkünfte.

Der Berufungswerber verrechnete in den Jahren 1993 und 1994 für die Sanierung der der ABC-Bw. KEG gehörenden Wohnungen in xxxx Wien, *straße 2, Top 32 und 33, S 331.235,00 und S 482.000,00 und erklärte daraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit i. H. v. S 282.344,00 i. J. 1993 und S 454.768,00 i. J. 1994. In den Jahren 1996 und 1997 verrechnete der Bw Verwaltungshonorare i. H. v. S 144.000,00 und S 69.000,00 an die KEG und erklärte daraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit von S 73.315,00 i. J. 1996 und S 23.706,00 i. J. 1997.

Ab Juli 1995 bis zur Veräußerung im April 1996 vermietete der Bw - wie im BP-Bericht ausführlich dargestellt - seine Eigentumswohnung in xxxx Wien, *straße 2, Top 18, als Büro an die KEG.

Nach Ansicht des Bw stellen die vorangeführten Einnahmen Sonderbetriebseinnahmen im Rahmen der Gewinnermittlung der Gesellschaft dar und wären als Teil des Gewinnanteiles anzusetzen gewesen. Nachdem die Tätigkeit der KEG von der BP als Liebhaberei gewertet wurde, wären diese Sondervergütungen ebenfalls mit Null anzusetzen und nicht als Einkünfte im Rahmen seiner ESt-Veranlagung anzusetzen.

Der Bw geht dabei davon aus, dass es sich bei den Einkünften der KEG um solche aus Gewerbebetrieb handelt.

Nach Ansicht der BP liegen allerdings Einkünfte aus V+V vor und ist daher § 23 Z. 2 EStG nicht anwendbar.

Im Steuerhandbuch zur V+V (Kohler, Nidetzky) wird z. B. zu den Verwalterkosten ausgeführt dass, wenn die Verwaltung durch einen Miteigentümer durchgeführt und diesem separat entlohnt wird, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit vorliegen werden, weil § 23 Z 2 EStG bei Einkünften aus V+V nicht anwendbar ist.

Daraus schließt die BP, dass Leistungen für die ein Miteigentümer im Rahmen einer Vermögensverwaltung eine gesonderte Entlohnung erhält, nicht Teil der E a V+V des Miteigentümers sind.

Die BP hat daher die verschiedenen Leistungsentgelte den entsprechenden Einkunftsarten zugeordnet und beim Bw der Besteuerung unterzogen.

Im Bereich der Umsatzsteuer handelt es sich nach Ansicht der BP nicht - wie vom Bw ausgeführt - um reine Innenleistungen, da es sich bei Innenumsätzen um Lieferungen oder Leistungen zwischen verschiedenen Betrieben desselben Unternehmers handelt. Eine nach außen auftretende Hausgemeinschaft ist jedoch ein von den einzelnen Miteigentümern verschiedenes Unternehmen.

Zu den Ausführungen des Bw betreffend die nicht anerkannten Ausgaben:

Der BP liegen keineswegs die im Zuge des BP-Verfahrens geforderten Belege vor - mit Ausnahme der bereits im BP-Bericht angeführten Bahnkarten. Der Bw schreibt selbst in seiner Berufung, dass einmal die Belege über die Fahrtkosten und das andere Mal die "Aufstellung über alle anderen Beträge" - aber nicht die Belege - an das FA Z. übermittelt worden sind, wobei bei der genannten Aufstellung nur die Nachreichung vom 11.8.1998 der Einnahmen-

Ausgaben-Rechnung für 1995 aus der Tätigkeit als Lehrbeauftragter aufgrund eines Vorhaltes des FA Z. gemeint sein kann.

In Ergänzung zum BP-Bericht hat die BP Ausgaben bei den E a GW i. d. J. 1993 und 1994 und E a sA 1995 - 1997 nicht nur deswegen nicht anerkannt, weil sie belegmäßig nicht nachgewiesen wurden, sondern weil aus Auflistungen des Bw den Vorprüfungszeitraum betreffend zu schließen war um welche Ausgaben es sich zum Teil handeln könnte. So war z. B. im Jahr 1992 Anlagevermögen und AfA für ein Arbeitszimmer in yyyy Wien, **gasse 14, aufgelistet.

Nach Ansicht der BP ist für die Durchführung von Sanierungsarbeiten in den Räumlichkeiten der KEG in den Jahren 1993 und 1994 allerdings kein Arbeitszimmer erforderlich. Weitere Aufwendungen im Zusammenhang mit der Sanierung wären Betriebsausgaben bei der KEG und lässt die Vielzahl der bei der KEG geltend gemachten Aufwendungen den Schluss zu, dass sie auch dort geltend gemacht wurden.

Im Rahmen der Tätigkeit als Lehrbeauftragter in der BRD im Jahr 1995 machte der Bw eine Vielzahl von Ausgaben geltend, deren eindeutige betriebliche Veranlassung der Bw nicht nachgewiesen hat. Wie bereits im Vorhalteverfahren vom FA Z. angeführt, lässt die Auflistung der Ausgaben den Schluss zu, dass einerseits den Privatbereich betreffende Ausgaben, andererseits die teilweise an die KEG vermietete Wohnung Top 18 betreffende Ausgaben bei den E a sA abgesetzt wurden.

Abgesehen davon, dass auch die Werbungkosteneigenschaft der möglicherweise der Vermietung zuordenbaren Beträge nachzuweisen wäre, ist z. B. bei den geltend gemachten Zahlungen von S 57.935,71 an die Bausparkasse mit hoher Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass nicht nur die Zinsen sondern auch die Kapitalstilgung abgesetzt wurde (ableitbar aus der Prognoserechnung der KEG, in die nach Verkauf der Top 18 das Bauspardarlehen übernommen wurde).

Im Übrigen wurden die Zinsen aus dem Bauspardarlehen für den Zeitraum der Vermietung i. J. 1995 von der BP anhand der in der Prognoserechnung der KEG angeführten Beträge geschätzt und als Werbungskosten bei der V+V angesetzt, wie auch die übrigen für die BP dem Grunde und teilweise auch der Höhe nach nachvollziehbaren Werbungskosten.

Da für die übrigen im Prüfungszeitraum geltend gemachten Ausgaben keine Belege vorgelegt wurden, war der BP auch eine Prüfung inwieweit bei den geltend gemachten Beträgen Betriebsausgaben oder Werbungskosten vorliegen, nicht möglich.

Da wegen Nichtvorlage von Aufzeichnungen und Belegen die Vollständigkeit und Richtigkeit der Einnahmen aus der Tätigkeit als Lehrbeauftragter i. J. 1995 nicht nachprüfbar war, war die Vornahme eines Sicherheitszuschlages gerechtfertigt."

Das Finanzamt gewährte dem Bw zur Stellungnahme der Prüferin Gehör, dieser gab dazu jedoch keine Äußerung ab.

In der am 8. November 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung beantragte das Finanzamt die Abweisung der Berufung, der Bw blieb der Berufungsverhandlung hingegen fern.

Über die Berufung wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Einkommensteuerakt des Finanzamtes und in den Arbeitsbogen der Prüferin sowie die in diesen erliegenden Urkunden.

Danach steht folgender Sachverhalt fest:

Der Bw war Komplementär der ABC-Bw. KEG. Bei der von dieser KEG ausgeübten Vermietungstätigkeit handelt es sich nach den Feststellungen des Finanzamtes bzw nach der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom heutigen Tage zur Zahl RV/3143-W/02 um Liebhaberei.

Der Bw hat für die ABC-Bw. verschiedene Leistungen erbracht, und zwar hat er ihr entgeltlich die Wohnung in xxxx Wien, *straße 2 Tür 18 zur Verfügung gestellt, weiters hat er gegen Entgelt handwerkliche Tätigkeiten (Sanierungsarbeiten) in von der KEG genutzten Wohnung vorgenommen. Darüber hinaus hat er Verwaltungshonorare von der KEG erzielt. Im einzelnen wird dazu auf die oben dargestellten Feststellungen der Prüferin in ihrem Bericht verwiesen.

Diese Leistungen des Bw gegenüber der ABC-Bw. KEG wurden nicht wie zwischen fremden, voneinander unabhängigen Dritten abgewickelt. Es existierten keine schriftlichen vertraglichen Vereinbarungen, die Entlohnung (Leistungshonorierung) war nicht fremdüblich (keine Belege, unübliche Entgeltshöhe, Übernahme eines Vermittlungshonorars anstelle eines Mietentgeltes etc).

Der Bw führte keinen den für die KEG geleistete Arbeiten entsprechenden Handwerks- bzw Gewerbebetrieb.

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende Beweiswürdigung:

Die Feststellung, wonach es sich bei der Tätigkeit der ABC-Bw. KEG um Liebhaberei handelte gründet sich auf die angeführten Bescheide.

Die Feststellung, welche Leistungen der Bw für die ABC-Bw. KEG erbracht hat gründet sich auf die Feststellungen der Prüferin in ihrem Bericht.

Die Feststellung, dass diese Leistungen nicht wie zwischen fremden, voneinander unabhängigen Dritten abgewickelt wurden, dass keine schriftlichen vertraglichen Vereinbarungen existierten und die Entlohnung (Leistungshonorierung) nicht fremdüblich war gründen sich auf die Angaben in der Berufung sowie auf den Bericht und den Arbeitsbogen der Prüferin.

Rechtlich folgt daraus:

Bei der Vermietungstätigkeit der ABC-Bw. KEG handelte es sich in den Streitjahren umsatzsteuerlich und einkommensteuerlich um Liebhaberei. Das zuständige Finanzamt hat entsprechende Nichtfeststellungsbescheide erlassen. Die Berufung gegen diese Bescheide wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom heutigen Tage als unbegründet abgewiesen.

Die Abgabenbehörden sind gemäß § 192 BAO an die in einem (Nicht)Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen gebunden. Die Beurteilung der Vermietungstätigkeit der ABC-Bw.

KEG als Liebhaberei kann daher im „abgeleiteten“ Einkommensteuerverfahren des Bw nicht mehr releviert werden.

Im Streitfall ist nun hauptsächlich strittig, ob die von der ABC-Bw. KEG an den Bw geleisteten Vergütungen trotz der Beurteilung der Vermietungstätigkeit der KEG beim Bw umsatz- bzw einkommensteuerpflichtige Umsätze bzw Einkünfte darstellen können.

Der Bw bringt dazu in der Berufung vor, die Liebhabereibeurteilung bei der KEG müsse zwingend auf die von der KEG an ihn geleisteten Vergütungen durchschlagen; das Finanzamt (die Prüferin) hält diesem Vorbringen entgegen, § 23 Z 2 EStG finde im Streitfall keine Anwendung, weil es sich bei der Tätigkeit der KEG um eine (reine) Vermietung handelt.

Eine nur vermögensverwaltende Tätigkeit begründet auch bei einer Personengesellschaft keine betriebliche Tätigkeit. Ist die Personengesellschaft auch nur in geringem Umfang gewerblich tätig, gilt sie jedoch in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (*Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, § 23 Tz 204).

Beschränkt sich die Vermietung von Gebäuden auf eine bloße Vermögensverwaltung, so liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor; daran ändert sich auch dann nichts, wenn eine Personen(handels)gesellschaft als Vermieter auftritt (*Doralt*, EStG⁹, § 28 Tz 268).

Die Zurechnung der Einkünfte an die Beteiligten einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft erfolgt durch analoge Anwendung von § 23 Z 2 erster Halbsatz EStG. Dies setzt allerdings eine Beteiligung des Gesellschafters nach Art einer Mitunternehmerschaft voraus (*Doralt*, EStG⁹, § 28 Tz 271).

§ 23 Z 2 zweiter Halbsatz EStG ist auf außerbetriebliche Einkunftsarten, auf die vermögensverwaltende Personengesellschaft nicht analog anzuwenden. Sondervergütungen für Dienstleistungen, Darlehnshingaben und für die Überlassung von Wirtschaftsgütern sind daher, Fremdüblichkeit vorausgesetzt, wie Fremdgeschäfte zu behandeln, was zu Werbungskosten bei der Personengesellschaft und zu Einkünften (zB aus selbständiger Arbeit oder aus Kapitalvermögen) beim Gesellschafter führt. Wird ein Gegenstand vom Gesellschafter an die vermögensverwaltende Personengesellschaft vermietet, erzielt er als Einzelperson daraus Vermietungseinkünfte, Der Regelungsgehalt des § 23 Z 2 zweiter Halbsatz EStG erfasst jedoch nur im Kleide schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen und nicht aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vereinbarungen erbrachte Leistungen. Auf Grund gesellschaftsrechtlicher Gewinnvereinbarungen erbrachte Leistungen sind von vornherein (handelsrechtlich und steuerrechtlich) nur auf der Ebene der Gewinnverteilung zu berücksichtigen, sie bedürfen nicht des § 23 Z 2 zweiter Halbsatz EStG. Die Nichtübertragbarkeit des Regelungsgehaltes des § 23 Z 2 zweiter Halbsatz EStG wirkt sich somit nur auf solche Leistungen aus, die auf Grund von außerhalb des Gesellschaftsrechtsverhältnisses liegenden schuldrechtlichen Vereinbarungen

erbracht werden. Der Gesellschafter, der einer Gesellschaft auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage Dienste leistet oder Geld oder andere Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlässt, kann sich hierfür zivilrechtlich einen höheren Gewinnanteil ausbedingen. Die Verteilung des steuerlichen Überschusses erfolgt nach dieser Gewinnverteilungsvereinbarung, der Gesellschafter erhält also für diese Gesellschafterbeiträge (erhöhte) Einkünfte aus der Gesellschaft. Diese Gesellschafterbeiträge mindern nicht den Überschuss der Personengesellschaft, erhöhen aber den Überschussanteil des leistenden Gesellschafters zu Lasten der Anteile der restlichen Gesellschafter (vgl. *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung (1992), 237f).

Unter die Vergütungen für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft fällt unter anderem die Entlohnung für gesellschaftsrechtliche Dienstleistungen (Geschäftsführung) (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 23 Tz 40.1).

Verwaltet ein Miteigentümer das Gebäude gegen Sonderhonorierung, zählt bei ihm das Entgelt als vorab zustehender Anteil an den Mieteinnahmen und an den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, soweit es sich nicht um eine fremdübliche Hausverwaltertätigkeit handelt (*Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁸ 226).

Vergütungen iSd § 23 Z 2 EStG müssen nicht unbedingt dem Gewinnanteil des Gesellschafters (und letztendlich dem Gesamtgewinn der Gesellschaft) zugerechnet werden. Es ist zu unterscheiden, ob die Vergütung für eine Leistungsbeziehung zwischen dem Gewerbebetrieb der Personengesellschaft und dem selbständigen Gewerbebetrieb des Gesellschafters oder für eine Leistungsbeziehung zwischen dem Gewerbebetrieb der Personengesellschaft und der Person eines ihrer Gesellschafter bezahlt wird. Nur im zweitgenannten Fall wird die Vergütung als Bestandteil des Gewinnanteiles an der Personengesellschaft behandelt

(*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 23 Tz 40.2.2. unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH). Merkmal einer rein betriebsbezogenen Leistungsbeziehung ist der Umstand, dass die Leistungsbeziehung wie zwischen fremden, voneinander unabhängigen Dritten abgewickelt wird. Halten die näheren Umstände der Leistungsbeziehung einem Drittvergleich nicht stand, liegt (trotz Bestehens eines neben der Beteiligung vorhandenen selbständigen Gewerbebetriebes) eine personenbezogene Leistungsbeziehung vor. Die Vergütungen dafür sind als eine Art Gewinnvorweg zwischen den Gesellschaftern der Personengesellschaft dem Gewinnanteil des Gesellschafters zuzurechnen (vgl. nochmals

Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 23 Tz 40.2.2.). Spielen sich die dem § 23 Z 2 zugrundeliegenden Leistungsbeziehungen nicht zwischen der Gesellschaft und einem Gesellschafter ab, der neben der Beteiligung einen selbständigen Gewerbebetrieb unterhält, kann die Zuordnungsregel des § 23 Z 2 EStG nur so verstanden werden, dass die Vergütung jedenfalls zum Gewinnanteil des Gesellschafters zu rechnen ist. Tritt ein Gesellschafter, der überhaupt keine abgesonderte betriebliche Tätigkeit entfaltet in Leistungsbeziehung zur

Gesellschaft zwingt die Zuordnungsregel des § 23 Z 2 EStG dazu, die Vergütungen als gewerbliche Einkünfte und somit als Bestandteil seines Gewinnanteiles zu behandeln (nochmals *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 23 Tz 40.2.2).

Leistet der Gesellschafter als Privater, dann ist die Verügung für diese „private“ Leistung Bestandteil des Gewinnes der Personengesellschaft (als Vorweggewinn des Gesellschafters). Leistet jedoch der Gesellschafter mit seinem selbständigen Gewerbebetrieb an die Personengesellschaft, dann ist die Vergütung für dieser „betriebliche“ Leistung nicht dem Gewinn der Personengesellschaft hinzuzurechnen, sie bleibt Gewinn des selbständigen Gewerbebetriebes (vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁸ Rz 544f unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH).

Der Bw hat die strittigen Leistungen (Verwaltungstätigkeit, Überlassung der Wohnung, handwerkliche Tätigkeit) nicht im Rahmen eines eigenen Betriebes, sondern aus seiner Privatsphäre erbracht. Weiters wurden diese Leistungen nicht fremdüblich erbracht

Die Vergütungen, die der Bw aus seiner Tätigkeit für die ABC-Bw. KEG bezogen hat, fallen daher unter seinen Überschussanteil. Da es sich bei der Tätigkeit der ABC-Bw. KEG jedoch um Liebhaberei handelt, sind die daraus bezogenen Vergütungen des Bw auch von dieser Liebhabereiqualfikation erfasst und unterliegen daher auch bei ihm nicht der Steuerpflicht. Die Berufung ist daher insoweit berechtigt.

Zur im Ergebnis gleichen Beurteilung kommt es im Bereich der Umsatzsteuer.

Das Unternehmen der Personengesellschaft umfasst nicht die unternehmerische Tätigkeit der einzelnen Gesellschafter (*Ruppe*, UStG³, § 2 Tz 123).

Der Gesellschafter einer Personenvereinigung ist als solcher nicht Unternehmer, kann jedoch Unternehmereigenschaft aus anderen Gründen besitzen und in dieser Eigenschaft mit der Gesellschaft in Leistungsbeziehung treten. Die Unternehmereigenschaft des Gesellschafters kann auch allein aus Leistungen an die Gesellschaft resultieren.

Während Sacheinlagen aus der Privatsphäre für sich allein nicht die Unternehmereigenschaft begründen, führen entgeltliche Nutzungsüberlassungen auch nur einzelner Wirtschaftsgüter zur Unternehmerstellung. Soweit der Gesellschafter hierfür ein besonderes Entgelt erhält, liegt ein Leistungsaustausch vor, der keine Besonderheiten aufweist.

Kein Leistungsaustausch, sondern eine nicht steuerbare Leistungsvereinigung liegt hingegen vor, wenn der Gesellschafter seine Leistungen als Gesellschafterbeitrag erbringt und hierfür eine Abgeltung durch Beteiligung am laufenden Gesellschaftserfolg erhält (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 1 Tz 106f).

Die Führung der Geschäfte einer Personengesellschaft durch einen Gesellschafter ist Ausfluss der Gesellschafterposition. Sie führt lediglich dazu, dass die Gesellschaft in die Lage versetzt wird, eine unternehmerische Tätigkeit zu entfalten. Der Geschäftsführer ist nach der bei

Ruppe dargestellten Rechtsprechung nicht Unternehmer weil die Geschäftsführertätigkeit nur die Grundlage der Tätigkeit der Personengesellschaft, nicht aber selbst eine unternehmerische Tätigkeit ist (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 1 Tz 109; siehe dazu auch UStR 2000 Rz 184)

Bei Dauerleistungen der Gesellschafter wird (im Gegensatz zur ESt) danach differenziert, ob seitens der Gesellschaft ein gesondertes Entgelt gewährt wird (Leistungsaustausch) oder die Leistung durch Beteiligung am Erfolg abgegolten wird (nicht steuerbare Leistungsvereinigung (*Ruppe*, UStG³, § 2 Tz 75)).

Im Zusammenhang mit einer derartigen Tätigkeit können beim Gesellschafter auch keine Vorsteuern anfallen.

Die Vergütungen, die der Bw aus seiner Tätigkeit für die ABC-Bw. KEG bezogen hat, unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer. Die Berufung ist daher insoweit berechtigt.

Die Werbungskosten für die Jahre 1993 und 1994 iZm der Vermietung hat die Prüferin in ihrem Bericht in Tz 27 schlüssig dargestellt, der Bw ist dieser Darstellung nicht entgegengetreten. Diese kommen daher in dem im Bericht dargestellten Ausmaß zum Ansatz.

Das Finanzamt hat im Bericht der Prüferin die Wiederaufnahme näher begründet. Dazu hat es ua dargestellt, dass erst im Zuge der Betriebsprüfung hervorgekommen ist, dass der Bw betreffend Vorsteuern keine Belege vorlegen konnte und es sich bei den gegenüber der KEG erbrachten Leistungen um nicht fremdüblich gestaltete Leistungsbeziehungen handelte. Die Wiederaufnahme erfolgte daher dem Grunde nach zu Recht.

Die Auswirkungen sind jedoch zT geringfügig.

Die Auswirkungen (Zahllasterhöhungen) betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 und 1994 betragen gegenüber den im die wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 1993 S 4.141 S (S 13.587 gegenüber S 9.446) und für das Jahr 1994 S 178 (S 7.605 gegenüber S 7.427). Letztere sind das Resultat der in diesem Umfang geringeren Vorsteuern.

Damit sind die Auswirkungen für das Jahr 1993 mit S 4.141 S angesichts der Höhe der Umsätze für dieses Jahr (S 155.000) weder absolut noch relativ geringfügig (vgl. dazu *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 303 Tz 40).

Hingegen sind die Auswirkungen für das Jahr 1994 mit S 178 absolut geringfügig. Eine Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1994 hat daher zu unterbleiben.

Der Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1994 ist daher aufzuheben.

Hingegen ergeben sich betreffend die übrigen berufungsgegenständlichen Bescheide absolut und relativ nicht nur geringfügige Auswirkungen, und zwar betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1993 S 6.724,00 anstelle von S 0,00, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 jeweils S 0,00 anstelle von S 8.455,00 (1995), S 2.400,00 (1996) und S 11.500,00 (1997). Betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1994 ergeben sich Auswirkungen hinsichtlich des Verlustvortrages.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide gegen letztgenannte Bescheide ist daher abzuweisen.

Übersicht: Steuerschuld bzw Zahllast für den Streitzeitraum:

Jahr	Steuerschuld ESt Erstbescheid	Steuerschuld ESt laut BE	Zahllast USt Erstbescheid	Zahllast USt laut BE
1993	0,00	6.724,00	9.446,00	13.587,00
1994	0,00	0,00	7.427,00	7.605,00
1995			8.455,00	0,00
1996			2.400,00	0,00
1997			11.500,00	0,00

Im Streitfall ergeben sich somit Berufungsentscheidung folgende Bemessungsgrundlagen:

Einkommensteuer		
1993	Einkünfte aus selbständiger Arbeit	0,00
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	<u>83.696,00</u>
	Gesamtbetrag der Einkünfte	83.696,00
1994	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	<u>48.758,00</u>
	Gesamtbetrag der Einkünfte	48.758,00
Umsatzsteuer		
1993	Steuerpflichtiger Umsatz	155.000,00
	Abziehbare Vorsteuer	<u>- 1.912,70</u>
	Zahllast gerundet	13.587,00
1994	Steuerpflichtiger Umsatz	84.545,00
	Abziehbare Vorsteuer	<u>-850,00</u>
	Zahllast gerundet	7.605,00
1995	Steuerpflichtiger Umsatz	0,00
	Abziehbare Vorsteuer	<u>0,00</u>
	Zahllast gerundet	0,00
1996	Steuerpflichtiger Umsatz	0,00
	Abziehbare Vorsteuer	<u>0,00</u>
	Zahllast gerundet	0,00
1997	Steuerpflichtiger Umsatz	0,00
	Abziehbare Vorsteuer	<u>0,00</u>
	Zahllast gerundet	0,00

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1994 tritt gemäß § 307 Abs 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.

Bei der Interessenabwägung iSd § 20 BAO war der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) gegenüber der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) der Vorrang zu geben.

Es war daher der Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1994 aufzuheben, im übrigen war die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide abzuweisen. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1993 und 1994 sowie die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1993 und 1995 bis 1997 waren abzuändern.

Beilage: 12 Berechnungsblätter (6 Schilling, 6 Euro)

Wien, am 18. Dezember 2007