



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Füsseis Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 4910 Ried im Innkreis, Bahnhofstraße 63, gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 20. März 2006 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die in den Jahren 2002 bis 2004 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO in folgender Höhe festgestellt:

2002	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (inkl. Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben)	106.939,64 €
2003	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (inkl. Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben)	119.308,23 €
2004	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (inkl. Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben)	139.000,96 €

Die Anteile der Beteiligten (inklusive der auf sie entfallenden endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge, Verlustanteile usw.) sind den angeschlossenen Beilagen zur Berufungsentscheidung zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) betreibt seit 1. Jänner 2002 eine Versicherung-, Finanz- und Vermögensberatung in der Rechtsform einer Offenen Erwerbsgesellschaft (persönlich haftende Gesellschafter: Karl R und Johann W) und erklärte in den berufsgegenständlichen Jahren 2002 bis 2004 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die das Finanzamt zunächst erklärungsgemäß feststellte.

In weiterer Folge nahm das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und kürzte die Betriebsausgaben unter Hinweis auf Rz 4284 EStR um das jeweils für die beiden Gesellschafter geltend gemachte Handelsvertreterpauschale von insgesamt 11.650,00 € (Bescheide vom 20. März 2006).

Gegen diese Bescheide erhob die Bw durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 20. April 2006 Berufung und beantragte die Anerkennung des Betriebsausgabenpauschales für Handelsvertreter gemäß VO BGBl II Nr. 95/2000.

Auf die näheren Ausführungen in der Berufungsschrift wird verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob das Betriebsausgabenpauschale für Handelsvertreter gemäß VO BGBl II Nr. 95/2000, sowohl auf Gesellschaftsebene als auch Gesellschafterebene anerkannt werden kann.

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden.

Die Verordnung BGBl II Nr. 95/2000 ist erstmalig für das Kalenderjahr 2000 für jene Steuerpflichtigen anwendbar, die die Tätigkeit eines Handelsvertreters iSd Handelsvertretergesetzes 1993, BGBl Nr. 88/1993, ausüben. Gemäß § 1 Abs. 1 leg.cit. ist Handelsvertreter, wer von einem anderen (im Handelsvertretergesetz „Unternehmer“ genannt) mit der Vermittlung oder dem Abschluss von Geschäften, ausgenommen über unbewegliche Sachen, in dessen Namen und für dessen Rechnung ständig betraut ist und diese Tätigkeit selbständig und gewerbsmäßig ausübt (EStR Rz 4355).

Werden Warenpräsentatoren, Bausparkassenvertreter unter Umständen tätig, die dem in § 1 Abs. 1 Handelsvertretergesetz umschriebenen Tätigkeitsfeld von Handelsvertretern entsprechen, sind sie als Handelsvertreter im Sinne der Vorordnung anzusehen (EStR Rz 4356).

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

Die Bw wurde in der Rechtsform einer Offenen Erwerbsgesellschaft errichtet, wobei Karl R und Johann W persönlich haftende Gesellschafter sind.

Die Offene Erwerbsgesellschaft ist als Personengesellschaft nicht selbst Steuersubjekt. Auf Grund ihrer der OHG und KG nachgebildeten Rechtsstruktur wird der von einer Erwerbsgesellschaft erwirtschaftete Erfolg stets ihren Gesellschaftern zugerechnet und bei diesen besteuert (Mitunternehmerschaftskonzept) (Müller / Rief / Thiery, Die Eingetragene Erwerbsgesellschaft, Seite 71, Orac, Wien, 1994).

Es ist daher eine einheitliche Gewinnermittlung vorzunehmen. Die Gewinnermittlung darf nicht beim einzelnen Gesellschafter ansetzen, sondern lediglich die steuerliche Erfassung des Gewinnanteiles. § 23 Z 2 ist demnach nicht als Gewinnermittlungsvorschrift, sondern als Bestimmung über die persönliche Zurechnung von Einkünften zu verstehen.

Die Vorschriften über die Gewinnermittlung sind hingegen auch für Personengesellschaften in § 4 Abs. 1 und § 5 EStG 1988 verankert. Der Gewinn muss zuerst nach diesen Vorschriften ermittelt und sodann gemäß § 23 Z 2 auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt werden. Die Personengesellschaft ist insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie in der Einheit der Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht, die den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind (Quantschnigg / Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 23 Tz 18.3).

Rein formal erfolgt die Ermittlung der Gewinne einer Erwerbsgesellschaft – wie bei den anderen Personengesellschaften – einmal auf Ebene der Gesellschaft und einmal auf Ebene der Gesellschafter (Mitunternehmer). Bei der Gewinnermittlung auf Ebene der Gesellschaft spricht man von einheitlicher Feststellung, bei der Gewinnermittlung für die einzelnen

Mitunternehmer von gesonderter Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) (Quantschnigg / Schuch, a.a.O., § 23 Tz 17).

Zweck der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften im Sinne des § 188 BAO ist es, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und abgabenrechtliche Parallelverfahren vermeidet (zB VwGH 21.10.1986, 86/14/0133).

Unstrittig ist, dass das Handelsvertreterpauschale bei Vorliegen der Voraussetzungen auch von Mitunternehmerschaften in Anspruch genommen werden kann (vgl. EStR Rz 4105).

Die Betriebsausgabenpauschalierung nach der Verordnung BGBl II Nr. 95/2000 kommt sowohl für die Bilanzierung als auch für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in Betracht. Gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung sind die nicht „abpauschalierten“ Betriebsausgaben in vollem Umfang nach den tatsächlichen Verhältnissen anzusetzen. Durch diese Bestimmung wird die pauschale Geltendmachung von Betriebsausgaben (Kilometergeld bei untergeordneter betrieblicher Nutzung, Nächtigungsgeld in Höhe von 15 €) nicht ausgeschlossen (EStR Rz 4357).

Wird eine Handelsvertretertätigkeit von einer Mitunternehmerschaft ausgeübt, kommt die Anwendung der Pauschalierung lediglich für die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft in Betracht. Der Betriebsausgabenpauschbetrag steht unabhängig von der Anzahl der an der Mitunternehmerschaft beteiligten Handelsvertreter einmal zu (EStR Rz 4358; vgl. auch EStR Rz 4285).

Das Finanzamt hat das Handelsvertreterpauschale richtigerweise auf Gesellschafterebene (dh jeweils für einen Gesellschafter) nicht anerkannt. Jedoch ist auf Gesellschaftsebene das Handelsvertreterpauschale im Rahmen der Betriebsausgaben in Höhe von 5.825,00 € abzuziehen.

Linz, am 18. Jänner 2011