

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 22. August 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 17. Juli 2017 betreffend Einkommensteuer 2013, Einkommensteuer 2014 und Einkommensteuer 2015, zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die belangte Behörde führte im Jahr 2017 beim Beschwerdeführer (in weiterer Folge Bf) eine Außenprüfung durch.

Den Ergebnissen der Außenprüfung folgend nahm die belangte Behörde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2013 und 2014 gemäß § 303 BAO wieder auf und setzte die Einkommensteuer betreffend die Jahre 2013, 2014 und 2015 mit Bescheiden vom 17.7.2017 fest.

Der Bf brachte mit Schreiben vom 16.8.2017 Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2013, 2014 und 2015 ein. Begründend wurde im Wesentlichen

ausgeführt, dass die Berechnung der Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht nachvollziehbar sei. Weiters wäre die im Zuge der Prüfung angesetzte AfA aufklärungsbedürftig und die Stromkosten falsch aufgeteilt worden. Die Einstufung der Fremdenzimmervermietung als Liebhaberei sei unrichtig.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 21.6.2018 und Bescheidbegründung vom 22.6.2018 änderte die belangte Behörde die Einkommensteuerbescheide insoweit, dass die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten für das Gebäude in der vom Bf bekannt gegebenen Höhe anerkannt wurden.

Die AfA wurde dementsprechend angepasst. Im Übrigen wurde der Beschwerde nicht Folge gegeben.

Mit Schreiben vom 3.7.2018 brachte der Bf einen Antrag zur Vorlage der Entscheidung an das Bundesfinanzgericht ein.

Am 18.3.2019 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Am 7.6.2021 übermittelte die belangte Behörde den Außenprüfungsbericht betreffend die Jahre 2010 bis 2019 vom 4.6.2021 mit dem Ersuchen, die Abänderungen im Zusammenhang mit den Feststellungen betreffend ausländische Kapitaleinkünfte iSd Betriebsprüfung zu berücksichtigen. Die Außenprüfung erfolgte gem § 147 BAO unter Anordnung der Finanzstrafbehörde iVm § 99 Abs 2 FinStrG.

Mit E-Mail vom 15.7.2021 informierte die belangte Behörde das Bundesfinanzgericht über die vom Bf eingebrachte Bescheidbeschwerde betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012 und die (vorläufig festgesetzte) Einkommensteuer 2016 – 2019.

Mit Protokollsvermerk und gekürzter Urteilsausfertigung vom 5.8.2022 wurde der Bf vom Landesgericht ***K*** (GZ ***1***) schuldig erkannt im Zeitraum zwischen 2005 und 2019 vorsätzlich eine Abgabenverkürzung iHv insgesamt € 278.193,73 bewirkt zu haben.

Die belangte Behörde wies in weiterer Folge die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012 mit Beschwerdevereinscheidung vom 15.12.2022 (gesonderte Bescheidbegründung vom 16.12.2022) als unbegründet ab. Die Bescheide wurden rechtskräftig.

Mit Beschwerdevereinscheidung vom 16.12.2022 wurde die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2016 – 2019 abgewiesen. Die Bescheide wurden rechtskräftig.

Mit Beschluss vom 12.4.2023 forderte das Bundesfinanzgericht den Bf zu Stellungnahme betreffend die ausländischen Kapitaleinkünfte auf.

Mit Stellungnahme vom 23.4.2023 verwies der Bf im Wesentlichen auf seine bereits im Akt befindlichen Beschwerden. Weitere Vorbringen wurden nicht erstattet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf ist Unternehmer und betreibt ein Bestattungsunternehmen, eine gewerbliche Fremdenzimmervermietung und vermietet Räumlichkeiten für gewerbliche Zwecke.

Das Gebäude auf der Liegenschaft „***1234***, ***Adr***“ wird im Erdgeschoß zu 1/3 durch das Bestattungsunternehmen (Büro und Schauraum), zu 1/3 von der Gattin des Bf für die Erzeugung und den Verkauf von kosmetischen Artikeln genutzt. 1/3 wurde bis 12/2014 an eine GmbH (Büro) vermietet. Ab 2015 wurde dieses 1/3 für diverse Veranstaltungen genutzt.

Im 1. Obergeschoß des Hauses befinden sich 6 Gästezimmer mit mehr als 10 Betten und im 2. Obergeschoß zwei Ferienwohnungen. Für die Ferienwohnungen sind eigene Stromzähler vorhanden.

Die Fremdenzimmervermietung wurde vom Bf seit der Übernahme der Liegenschaft von den Eltern im Jahr 1998 ausgeführt. Bis zur Außenprüfung im Jahr 2017 fand keine gesonderte Überschussrechnung betreffend die gewerbliche Zimmervermietung statt.

Im streitgegenständlichen Zeitraum wurden negative Ergebnisse aus der gewerblichen Zimmervermietung erzielt. Die Absicht einen Gesamtgewinn iSd § 2 Liebhabereiverordnung zu erzielen konnte nicht festgestellt werden.

Die ***P*** Verwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft m.b.H ist seit 1. September 2006 als stiller Gesellschafter am Einzelunternehmen des Bf beteiligt. Die Einlage der GmbH beträgt € 7.000,--.

Es liegt kein schriftlicher Vertrag, sondern lediglich ein Gedankenprotokoll vom 31.8.2006 betreffend die Beteiligung der ***P*** Verwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft m.b.H am Einzelunternehmen des Bf vor. Das Protokoll wurde weder vom Bf noch von der GmbH unterfertigt.

Wesentlicher Inhalt des Vertrages ist laut Gedankenprotokoll das Mitspracherecht am Einzelunternehmen (zB Errichtung von Zweigniederlassungen oder weiteren Betriebsstätten, Erweiterung des Unternehmensgegenstandes, weitere Beteiligungen, Verkleinerung des Unternehmens). Der Umfang des Mitspracherechts wird nicht geregelt.

Die Beteiligung am Gewinn und Verlust wurde mit 10% Verzinsung (5% Verzinsung, 5% Risikoprämie) am Betriebsergebnis festgelegt. Gesellschafter der GmbH sind der Bf mit 25%

und seine Gattin mit 75% Beteiligung. Geschäftsführer der ***P*** Verwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft m.b.H ist der Bf. Es liegt somit eine Nahebeziehung vor.

Im Zeitpunkt der Beteiligung wurde keine Unternehmensbewertung betreffend das Einzelunternehmen vorgenommen, die Rückschlüsse auf die Höhe der Einlage und die Höhe der Beteiligung am Ergebnis zulassen würden.

Die durchschnittliche Kapitalverzinsung in den Jahre 2006-2015 für die GmbH betrug rund 21%.

Die Beteiligung der GmbH als stille Gesellschaft hält einer Prüfung im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Angemessenheitsprüfung) nicht stand und ist demzufolge steuerlich nicht anzuerkennen.

Die Firma ***D*** LIMITED ist eine im Jahr 2005 gegründete Gesellschaft mit Sitz auf den Seychellen ohne jegliche operative Tätigkeit. Sie wurde im Jahr 2014 geschlossen. Das Vermögen in Form von Wertpapieren wurde auf ein Depot der ***C*** (***) übertragen.

Am 16.6.2005 wurde ein Wertpapierdepot (***) bei der ***M*** zum Zweck der Vermögensverwaltung eingerichtet.

Die Verfügungsmacht hat der Bf. Vermögen und Einkünfte sind dem Bf zuzurechnen.

In den streitgegenständlichen Jahren erzielte der Bf Kapitaleinkünfte aus im Ausland gehaltenen Vermögensständen.

Die ermittelten Kapitalerträge (Dividenden, Zinsen, ausschüttungsgleiche Erträge) wurde der Höhe nach in der Beschwerde nicht bestritten und betragen:

	2013	2014	2015
Dividenen ua Ausschüttungen	€ 60.000	€ 7.801,13	€ 10.342,56
Zinszahlungen		€ 50.434,57	€ 40.685,93
Summe	€ 60.000	€ 58.235,70	€ 50.685,93

Mit Urteil des Landesgerichts ***K*** (GZ ***1***) vom 5.8.2022 wurde der Bf für schuldig erkannt, in den streitgegenständlichen Jahren, nämlich im Jahr 2013 € 15.000,--, im Jahr 2014 € 16.598,21 und im Jahr 2015 € 19.800,78, vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs oder Wahrheitspflicht durch die Abgabe von inhaltlich unrichtigen Einkommensteuererklärungen unter Verschweigung von Einkünften aus Kapitalvermögen im Ausland eine Abgabenverkürzung bewirkt zu haben.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörden und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen:

Der der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt gründet sich einerseits auf die im Akt des Verwaltungsgerichts aufliegenden Unterlagen, insbesondere die Feststellungen der Außenprüfungen, den Ausführungen des Bf bzw. jenen der belangten Behörde in der Beschwerdeverentscheidung bzw. dem Vorlagebericht.

Zur Feststellung der gewerblichen Zimmervermietung ist Folgendes auszuführen:

Die aus der Fremdenzimmervermietung resultierenden Einnahmen und Aufwendungen wurden bisher in der Gewinnermittlung des Bestattungsunternehmens erfasst. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist von einer Beurteilung als einheitlicher Gewerbebetrieb abzusehen, wenn die Art der Betriebszweige weder gleichartig ist noch eine Ergänzungsfähigkeit vorliegt (vgl zB VwGH 25.2.2003, 98/14/0088; 21.05.1990, 88/15/0038). Im Zuge der ersten Außenprüfung wurde diesbezüglich eine gesonderte Gewinnermittlung vorgenommen.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gem § 184 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist nach Abs 2 insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Zu schätzen ist ferner gem Abs 3, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Mangels vorliegender Unterlagen musste gemäß § 184 BAO eine Schätzung vorgenommen werden.

Auch im Zuge der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag wurden vom Bf keine detaillierten Unterlagen vorgelegt. Der Bf brachte vor, dass die Berechnung bzw die Zuordnungen schlicht falsch sind, gegenteilige Unterlagen wurden jedoch nicht nachgereicht. Sowohl in der Beschwerde, also auch im Vorlageantrag und im Schreiben vom 23.4.2023 werden dieselben Argumente vorgebracht, die bereits ausführlich von der belangten Behörde sowohl im Bericht vom 10.7.2017 als auch in der Bescheidbegründung zur Beschwerdeverentscheidung beurteilt worden sind.

Hinsichtlich der Fremdenzimmervermietung kann demzufolge auf die ausführlich begründeten Außenprüfungsberichte und die Begründung zur Beschwerdeentscheidung verwiesen werden.

Das Vorbringen des Bf, die belangte Behörde habe hinsichtlich der zugerechneten Stromkosten die Wintermonate nicht berücksichtigt, wurde in der Beschwerdeentscheidung insoweit entkräftet, als die Stromkosten bereits bei der Prüfung betreffend die Fremdenzimmer anteilig für 7 Monate ermittelt wurden. Die Wintermonate sind demzufolge sehr wohl berücksichtigt worden (siehe Bericht vom 10.7.2017, TZ 3 und Bescheidebegründung vom 22.6.2018 zur Beschwerdeentscheidung).

Die Einstufung als Liebhaberei erfolgte auf Grundlage der Liebhabereiverordnung (LVO). Gemäß § 1 Abs 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass die Absicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Nachdem bisher eine einheitliche Gewinnermittlung vorgenommen wurde und keine entsprechenden Unterlagen vorgelegt wurden, musste gem § 184 BAO eine Schätzung vorgenommen werden.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, gem § 2 LVO insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Die Kriterien nach § 2 Abs 1 LVO stellen Indizien dar, aufgrund derer auf das subjektive Gewinnstreben des Steuerpflichtigen im maßgeblichen Veranlagungsjahr geschlossen werden kann (VwGH 22.11.2012, 2010/15/0026; 22.10.2015, Ra 2014/15/0019). Dem Kriterium der Bemühung zur Verbesserung der Ertragslage kommt dabei besondere Bedeutung zu (VwGH 20.11.2012, 2008/13/0065; 21.4.2016, 2013/15/0097).

Ausgehend von der Schätzung der Prüfungen wurde in den Jahren 2006 bis 2015 ein Verlust in 6-stelliger Höhe erwirtschaftet. Personalkosten wurden dabei nicht berücksichtigt. Selbst bei Berücksichtigung der in der Beschwerde angeführten höheren Einnahmen, würde sich die Höhe des Gesamtverlustes lediglich um rund € 12.000,-- verringern. Diesbezügliche Unterlagen

wurden darüber hinaus vom Bf nicht vorgelegt.

Verbessernde Maßnahmen wurden nur geringfügig vorgenommen und kann auch diesbezüglich auf die Bescheidebegründung vom 22.6.2018 verwiesen werden.

Die Wohnungen wurden auf der Homepage der Gemeinde ***1234*** und am Infopoint beworben. Andere Wege (zB Buchungsplattformen, Inserate, etc) wurden nicht genutzt. Von einem marktgerechten Verhalten kann demzufolge nicht gesprochen werden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts kann daher in Zusammenschau mit den Ergebnissen der Außenprüfungsberichte und dem Vorbringen in der Beschwerde im Hinblick auf die geringfügigen Verbesserungsmaßnahmen nicht von der Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen gesprochen werden.

Zur Feststellung der Beteiligung der *P*** Verwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft m.b.H wird Folgendes ausgeführt:**

Es wurde Einsicht genommen in das Firmenbuch betreffend die ***P*** Verwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft m.b.H.

Die Firma ***P*** Verwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft m.b.H ist seit 1.9.2006 als stille Gesellschaft am Einzelunternehmen des Bf beteiligt. Laut Firmenbuchauszug ist der Bf zu 25% beteiligt, seine Ehegattin hält 75% des Stammkapitals. Der Bf ist Geschäftsführer der GmbH.

Aus dem Gedächtnisprotokoll des Gesellschaftsvertrages vom 31.8.2006 ergibt sich eine Vermögenseinlage in Höhe von € 7.000,--. Laut Protokoll ist die Gesellschaft zu 10% am Betriebsergebnis beteiligt.

Aufgrund der Beteiligungsstruktur besteht ein Naheverhältnis zwischen der GmbH als stiller Gesellschafter und dem Einzelunternehmen des Bf.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028, mwN). Diese für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren

wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134, mwN).

Das Wesen einer stillen Gesellschaft besteht in der entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Kapital als Dauerleistung (vgl. VwGH 20.12.1994, 89/14/0214).

„Stiller Gesellschafter“ ist, wer sich an einem Handelsgewerbe, das ein anderer betreibt, mit einer Vermögenseinlage beteiligt, wobei die Vermögenseinlage in das Eigentum des Geschäftsinhabers übergeht (vgl. *Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (16. Lfg 2013) Stille Gesellschaft (§ 27 Abs 2 Z 4) Rz 108). Wesentliches Merkmal ist also die Zuführung von Kapital bzw. anderen Vermögenswerten.

Wirtschaftlich betrachtet weist die stille Gesellschaft eine gewisse Ähnlichkeit mit einer Darlehensgewährung auf. In beiden Fällen geht das zur Verfügung gestellte Kapital in das Eigentum des Empfängers über. Dieser schuldet die Rückzahlung des empfangenen Kapitals. Der Geldgeber hat hingegen Anspruch auf ein Entgelt dafür, dass er Kapital zur Nutzung überlassen hat (vgl. VwGH 20.12.1994, 89/14/0214), wobei der Unterschied zum Darlehen vor allem darin besteht, dass im Rahmen des stillen Gesellschaftsverhältnisses jedenfalls in irgendeiner Form ein gewinnabhängiger Ertrag vereinbart wird (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Wien 1993, Tz 14 zu § 27).

Nach Ansicht des Bf liegt im gegenständlichen Fall eine Beteiligung als stiller Gesellschafter vor, demzufolge die Gewinnzuweisung Betriebsausgaben darstellen.

Die oben genannten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind auch bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen, wie sie im gegenständlichen Fall vorliegen, von Bedeutung, (VwGH 6.5.1980, 1372, 1345/79; 5.2.1992, 89/13/0111), weil diese Verflechtungen einen besonderen Einfluss auf die Vertragsgestaltung und damit auch auf die Gewinnverteilung innerhalb des gesellschaftsrechtlichen Geflechts ermöglichen (VwGH 24.10.1995, 92/14/0020).

Bei nicht durch Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern kann üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht. Sobald aber Nahebeziehungen bestehen, kann ein mangelnder Interessensgegensatz bewirken, dass Gewinnanteile aus privaten Gründen einer Person zugewiesen werden.

Unter dem Gesichtspunkt obiger Ausführungen ist die Vertragsgestaltung daher einer Überprüfung dahingehend zu unterziehen, ob die Anerkennungsvoraussetzungen für Verträge zwischen nahen Angehörigen erfüllt sind dh, ob der zwischen dem Bf und der ***P*** Verwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft m.b.H geschlossene Gesellschaftsvertrag über eine stille Beteiligung vom 31.8.2006 auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen

abgeschlossen worden wäre. Dabei ist insbesondere die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich und somit zu hinterfragen, ob der Vorgangsweise ein angemessener Leistungsaustausch oder ein Naheverhältnis zu Grunde liegt, im letzteren Fall die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft ist.

Der Vertrag wurde lediglich mündlich abgeschlossen. Über diesen Vertrag wurde ein Gedächtnisprotokoll angefertigt. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes muss ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen unbeschadet seiner zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen. Dies muss hier verneint werden.

Voraussetzung ist auch, dass ein derartiger Vertrag auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (Fremdvergleich).

Die einmalige Einlage betrug im Jahr 2006 € 7.000,--, die Beteiligung beträgt 10% am Betriebsergebnis. Woher sich die 10% ableiten, bzw. wie das Verhältnis von Vermögenseinlage zu Beteiligung errechnet, ist nicht ersichtlich. Der Bf argumentiert, dass sich die 10%ige Beteiligung aus dem marktgerechten Zinssatz von 5% zuzüglich einer Risikoprämie von 5% ergäbe. Eine Bewertung des Einzelunternehmens wurde nicht vorgenommen.

Wie die belangte Behörde im Betriebsprüfungsbericht richtigerweise ausführt, ist unter fremden Gesellschaftern die Angemessenheit der Gewinnverteilung idR nicht zu prüfen, da der natürliche Interessengegensatz zwischen Fremden die Vermutung rechtfertigt, dass die vereinbarte Gewinnverteilung dem Beitrag des Gesellschafters entspricht. Besteht zwischen den Gesellschaftern eine Nahebeziehung ist die von ihnen erklärte Zuweisung der Gewinnanteile steuerlich anzuerkennen, soweit sie auch unter Fremden vorgenommen worden wäre (VwGH 19.2.1979, 214/77).

Die Vereinbarung eines – im Vergleich zur Kapitaleinlage – unangemessen hohen Gewinnanteils kann eine (gemischte) Schenkung darstellen (VwGH 11.5.1993, 89/14/0290); folglich kann diese Vereinbarung steuerrechtlich zur Kürzung und Zurechnung zum Einkommen des Unternehmensinhabers führen (VwGH 4.3.1980, 1630/79).

Für die Beurteilung der Angemessenheit der Gewinnbeteiligung sind die konkreten Umstände des Einzelfalles heranzuziehen. Die GmbH hat im konkreten Fall als echter stiller Gesellschafter eine einmalige Einlage iHv € 7.000,-- im Jahr 2006 geleistet. Im Hinblick auf die geringe Höhe der Einlage kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht von einer Stärkung des Betriebsvermögens gesprochen werden.

Auch die Relation Einlage zu Gewinnzuweisung ist mangels vorgenommener Bewertung des Unternehmens nicht nachvollziehbar und wäre mit einem fremden Dritten in dieser Form nicht vereinbart worden. Darüber hinaus kann auf die ausführliche Darstellung im Betriebsprüfungsbericht verwiesen werden.

Zu den Vermögensständen im Ausland ist Folgendes auszuführen:

Im Zuge im Jahr 2021 abgeschlossenen Außenprüfung und diesbezüglicher Vorhalteverfahren wurde erhebliche Vermögensstände im Ausland bekannt. Diesbezüglich kann auf den ausführlichen Bericht vom 4.6.2021 (TZ 8) verwiesen werden. Weder in der Beschwerde, noch im Vorlageantrag oder im Schreiben vom 23. April 2023 wurden die Feststellungen zur Höhe beeinsprucht. Darüber hinaus wurde der Bf mit Urteil vom 5.8.2022 (GZ ***1***) für schuldig erkannt, in den streitgegenständlichen Jahren, nämlich im Jahr 2013 € 15.000,--, im Jahr 2014 € 16.598,21 und im Jahr 2015 € 19.800,78, vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht durch die Abgabe von inhaltlich unrichtigen Einkommensteuererklärungen unter Verschweigung von Einkünften aus Kapitalvermögen im Ausland eine Abgabenverkürzung bewirkt zu haben.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Bekämpft wurden im vorliegenden Fall zunächst die Feststellungen der Betriebsprüfung vom 10.7.2017. Der Bf betreibt auf seiner Liegenschaft mehrere Betriebe. Für diese Betriebe wurde bisher nur eine Gewinnermittlung vorgenommen. Die Betriebsprüfung nahm eine Aufteilung vor und führte eine getrennte Gewinnermittlung durch. Die Aufteilung wurde in der Beschwerde nicht bestritten.

Im Zuge der im Jahr 2021 abgeschlossenen Außenprüfung wurden zudem Feststellungen zu Kapitaleinkünften aus dem Ausland getroffen, die nunmehr in der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu berücksichtigen sein werden.

Strittig sind nunmehr:

1. die von der Betriebsprüfung angesetzten AfA-Sätze
2. Aufteilung der Stromkosten auf die Betriebe
3. Einstufung der Fremdenzimmervermietung (gewerblichen Vermietung) als Liebhaberei
4. die Betriebsausgaben betreffend die ***P*** Verwaltungs- und Beteiligungs GmbH (stille Gesellschaft)
5. Kapitaleinkünfte aus dem Ausland

1. Afa - Sätze

Gem § 7 Abs. 1 EStG 1988 in der im streitgegenständlichen Fall geltenden Fassung sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen.

Gem § 8 EStG 1988 in der im streitgegenständlichen Fall geltenden Fassung beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude

– bis zu 3%, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen und bis zu 2,5% oder 2%, soweit diese den in der Folge genannten Zwecken dienen; dient ein Gebäude zu mindestens 80% unmittelbar der Betriebsausübung, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

– bis zu 2%, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen.

Bei gemischter betrieblicher Verwendung sind dem jeweiligen Nutzungsausmaß entsprechend mehrere Afa-Sätze anzuwenden.

Gem § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988 in der im streitgegenständlichen Fall geltenden Fassung können ohne Nachweis der Nutzungsdauer bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Da der Bf keinen Nachweis der Nutzungsdauer erbracht hat, sind die von der Betriebsprüfung herangezogenen Afa Sätze beizubehalten.

Im Zuge der Beschwerdeentscheidung wurden die von Bf in der Beschwerde vorgebrachten Anschaffungs- und Herstellungskosten von der belangten Behörde anerkannt. Diese wurden weder im Vorlageantrag noch im Schreiben vom 23.4.2023 bestritten.

Die Berechnung ist entsprechend des Berichts bzw. der BVE (Anschaffungs- und Herstellungskosten) vorzunehmen.

2. Stromkosten

Hinsichtlich der Ferienwohnungen waren seit jeher eigene Stromzähler vorhanden, weshalb eine eindeutige Zuordnung eines Teils der Stromkosten ermöglicht wurde.

Im Zuge der Außenprüfungen erfolgte eine Aufteilung der Stromkosten hinsichtlich der gewerblichen Vermietung (Zimmervermietung und Ferienwohnungen), wobei ein saisonaler Abschlag von 5/12 berücksichtigt wurde. Dem Einwand des Bf in der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag, die belangte Behörde habe die tatsächliche Situation verkannt, kann daher vom Bundesfinanzgericht nicht gefolgt werden.

Die Aufteilung der Außenprüfung entsprechend der Anteilsverhältnisse der Nutzung auf die Einkunftsquellen (siehe Bericht vom 4.6.2021, Tz 5) erfolgte zu Recht.

3. Gewerbliche Vermietung – Liebhaberei

Gem § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Demgegenüber ist die Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, nach § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen.

Die Fremdenzimmervermietung in dem Gebäude ***1234***, ***Adr*** umfasst sechs Gästezimmer mit mehr als 10 Betten und zwei Ferienwohnungen. Aufgrund der Anzahl der Betten und der erbrachten Leistungen ist davon auszugehen, dass die Vermietungstätigkeit über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht und die Fremdenzimmervermietung unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG 1988 einzuordnen ist. Dies wird vom Bf nicht bestritten.

Die aus der Fremdenzimmervermietung resultierenden Einnahmen und Aufwendungen wurden bisher in der Gewinnermittlung des Bestattungsunternehmens erfasst. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist von einer Beurteilung als einheitlicher Gewerbebetrieb abzugehen, wenn die Art der Betriebszweige weder gleichartig ist noch eine Ergänzungsfähigkeit vorliegt (vgl. VwGH 25.2.2003, 98/14/0088; 21.05.1990, 88/15/0038).

Somit ist für die Fremdenzimmervermietung eine gesonderte Gewinnermittlung vorzunehmen. Dies wurde im Zuge der ersten Außenprüfung vorgenommen.

Gem § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, sofern sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Da der Bf im Zuge der Außenprüfung keine diesbezüglichen Unterlagen vorgelegt hat, wurden die Ergebnisse der Fremdenzimmervermietung zu Recht im Schätzungswege aus der

Gewinnermittlung für die Bestattung herausgerechnet. Aufgrund der negativen Einkünfte im Prüfungszeitraum wurde die Fremdenzimmervermietung auf Liebhaberei überprüft, mit dem Ergebnis, dass die Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinns anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO nicht nachvollziehbar ist, womit die Fremdenzimmervermietung ab dem Jahr 2013 als Liebhaberei eingestuft wurde.

Im Zuge der Beschwerde wendete sich der Bf gegen die Einstufung als Liebhaberei und wurden die vermeintlichen Einnahmen aus der Fremdenzimmervermietung für die Jahre 2010 bis 2012 zahlenmäßig bekannt gegeben und eine Berechnung der Aufteilung der Stromkosten, geringwertigen Wirtschaftsgüter und Instandhaltungskosten vorgenommen. Diesbezügliche detaillierten Unterlagen dazu wurden nicht vorgelegt.

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (vgl. *Ritz BAO*⁷, Rz 6 mwN). Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei und ist diese im konkreten Fall auch nicht zu beanstanden.

Dazu ist auszuführen, dass die Aufteilung der Instandhaltungskosten sowie der geringwertigen Wirtschaftsgüter im Prüfungsverfahren entsprechend der Angabe des Bf in der Schlussbesprechung vorgenommen worden sind. Weder in der Beschwerde, noch im Vorlageantrag, noch in der Stellungnahme vom 23.4.2023 wurden diesbezügliche Unterlagen vorgelegt, die die Schätzung des Prüfers widerlegen würden.

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (vgl. zB VwGH 23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. *Ritz BAO*⁷, Rz 3 mwN).

Darüber hinaus steht es nach der Rechtsprechung des VwGH nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung, dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten (vgl. VwGH 17.4.2008, 2008/15/0052).

Gem § 1 Abs 1 LVO liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Die Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes ist anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO zu untersuchen. Bei der Kriterienprüfung sind u.a. das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste, Verhältnis der Verluste zu Gewinnen sowie das marktgerechte Verhalten zu untersuchen. Dem Kriterium der Bemühung zur Verbesserung der Ertragslage kommt nach der Rechtsprechung besondere Bedeutung zu.

Bereits im Betriebsprüfungsbericht vom 10.7.2017 wurden die Kriterien ausführlich im Hinblick auf das Verhältnis der zukünftigen Einnahmen zu den erhöhten Instandhaltungskosten überprüft (siehe dazu Bericht vom 10.7.2017, TZ 7)

Selbst wenn die in der Beschwerde und weiteren Schriftsätzen vorgebrachten Einwände berücksichtigt werden würden, bestände weiterhin ein 6-stelliger Gesamtverlust.

Dem in der Beschwerde vorgebrachte Argument der sukzessiven Renovierung und Modernisierung der Fremdenzimmer als verbessernde Maßnahme ist zu entgegnen, dass dieses Argument einerseits bereits während der Betriebsprüfung berücksichtigt wurde, die Sanierung noch einige Zeit in Anspruch nehmen wird und mit erhöhten Instandhaltungskosten zu rechnen sein wird. Die Gästezimmer werden zwar bereits auf der Gemeindehomepage und am Infopoint am Hauptplatz in ***1234*** beworben, eine Intensivierung sei aber nicht geplant.

Anhand der objektiven Kriterien ist die Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes – wie bereits von der belangten Behörde ausführlich dargelegt – nicht nachvollziehbar.

Die Einstufung der Fremdenzimmervermietung als Liebhaberei erfolgte demzufolge zu Recht.

4. Betriebsausgaben iZm *p*** Verwaltungs- und Beteiligungs GmbH**

Nach durchgeführter Beweiswürdigung stellte das Bundesfinanzgericht fest, dass die Beteiligung der Gesellschaft am Einzelunternehmen des Bf einem Fremdvergleich nicht standhält. Die Betriebsausgaben sind – wie bereits im Außenprüfungsbericht vom 10.7.2017 ausführlich dargelegt – aus diesem Grund steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

5. Ausländische Kapitaleinkünfte

Gem § 265 Abs 6 BAO ist die Abgabenbehörde ab der Vorlage der Bescheidbeschwerde verpflichtet, das Verwaltungsgericht über Änderungen aller für die Entscheidung über die Beschwerde bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse unverzüglich zu verständigen. Diese Pflicht besteht ab Verständigung (Abs. 4) auch für den Bf.

Gem § 270 BAO ist auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, von der Abgabenbehörde Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird. Dies gilt

sinngemäß für dem Verwaltungsgericht durch eine Partei oder sonst zur Kenntnis gelangte Umstände.

Die belangte Behörde führte beim Bf eine erneute, im Jahr 2021 abgeschlossene, Außenprüfung durch. Diese erfolgte gem § 147 BAO unter Anordnung der Finanzstrafbehörde iVm § 99 Abs 2 FinStrG. Es wurden Feststellungen betreffend ausländische Kapitaleinkünfte hinsichtlich der streitgegenständlichen Jahre getroffen.

In den streitgegenständlichen Jahren liegen Kapitaleinkünfte aus der Überlassung von Kapital und ausschüttungsgleiche Erträge vor.

Gem § 27 Abs 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Kapitalvermögen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2), aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Abs. 3) und aus Derivaten (Abs. 4), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören.

Nach § 27 Abs. 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital

1. a) Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung;
b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften;
c) Gleichartige Bezüge aus Genussrechten und Bezüge aus Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes;
d) Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes;
2. Zinsen, und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, beispielsweise aus Darlehen, Anleihen, Hypotheken, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes, ausgenommen Stückzinsen;
3. Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen;
4. Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind.

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen gem § 27a EStG 1988 einem besonderen Steuersatz von 25%.

Die ausschüttungsgleichen Erträge sind gem § 186 Abs 2 Z 1 InvFG iVm § 198 Abs 2 Z 1 und 2 InvFG steuerpflichtig.

Mit Urteil vom 5.8.2022 wurde der Bf rechtskräftig für schuldig erkannt, hinsichtlich der streitgegenständlichen Jahre betreffend die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Ausland eine

Abgabenverkürzung bewirkt zu haben. Der Bf wurde diesbezüglich mit Beschluss vom 12.4.2023 aufgefordert Stellung zu nehmen. Mit Schreiben vom 23.4.2023 wurde das Schreiben beantwortet. Hinsichtlich des Urteils und der Höhe wurden keine Ausführungen getätigt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt (VwGH 9.12.1992, 90/13/0281, 18.8.1994, 94/16/0013).

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Ausland unterliegen demzufolge der Kapitalertragsteuer. Gem § 279 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen sind für die streitgegenständlichen Jahre ebenfalls zu berücksichtigen.

Beilage 1 Berechnungsblatt E 2013

Beilage 2 Berechnungsblatt E 2014

Beilage 3 Berechnungsblatt E 2015

5.1. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Ob eine Tätigkeit nach objektiven Kriterien geeignet ist, sich innerhalb eines nach der Verkehrsauffassung angemessenen Zeitraumes lohnend zu gestalten, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (VwGH 21.10.2003, 97/14/0161). Tatfragen sind im Allgemeinen einer Revision nicht zugänglich.

Die Frage der Anerkennung der Gesellschaft am Einzelunternehmen des Bf ist anhand der aufgestellten Kriterien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Rahmen der Beweiswürdigung zu beurteilen. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beantwortenden

Tatfragen stellen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung dar, weshalb diesbezüglich die Revision nicht zuzulassen war.

Soweit im vorliegenden Fall Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das Bundesfinanzgericht mit dem vorliegenden Erkenntnis der im Rahmen der rechtlichen Erwägungen zitierten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist

Salzburg, am 1. Juni 2023