

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb1***, und durch ***RA***, betreffend Beschwerde vom 22. November 2018 gegen den Bescheid des **FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 14. November 2018 betreffend Einkommensteuer 2015, Steuernummer ***BF1StNr2***, beschlossen:

- 1) Der angefochtene Bescheid vom 14. November 2018 und die Beschwerdeentscheidung vom 2. Oktober 2019 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt aufgehoben.
- 2) Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

1. Sachverhalt

Am 14. November 2018 erließ das Finanzamt den nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2015. In einer zusätzlichen Bescheidbegründung vom 15. November 2018 wurde darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer mit Vorhalt vom 1. Oktober 2015 aufgefordert worden sei, eine Stellungnahme zu den von der Betriebsprüfung geplanten Feststellungen betreffend Mietvorauszahlung, KFZ-Nutzung Mercedes Benz CL 500 sowie Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft ***L1*** einzureichen. Da trotz gewährter Fristverlängerung keine Reaktion erfolgt sei, würden die Feststellungen als angenommen erklärt werden. Die Änderungen der erklärten und bis dato noch nicht veranlagten Daten seien im Vorhalt vom 1. Oktober 2015 bekanntgegeben worden, die Anpassung der Afa entsprechend der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes aus dem Ankauf der Liegenschaft ***L1*** sei angekündigt worden. Darüber hinaus wurde Folgendes ausgeführt:

„1.) Mietvorauszahlung 2015

*Auf den Liegenschaften des sogenannten Gewerbeparks in der ***L2*** in ***X*** waren*

Pfandrechte von insgesamt 9.700.000,00 Euro zugunsten der ***Bank1*** eingetragen. Im Zuge der Bemühungen des Herrn ***Bf1***, die Lastenfreistellung seiner Liegenschaften zu erwirken, wurde im Jahr 2015 mit der ***Bank1*** eine Vereinbarung abgeschlossen, der zufolge die Bank gegen eine Zahlung von 975.000,00 Euro auf ihre restlichen Forderungen gegenüber ***Bf1*** verzichtet und eine Löschung ihrer Pfandrechte ermöglicht.

Die Vereinbarung wurde laut dem vorliegenden Schriftverkehr im April/Mai 2015 (mit Nachtrag vom Juni 2015) abgeschlossen und wurde hinsichtlich der Fälligkeit der Abschlagszahlung bis 31.08.2015 verlängert. Die Vereinbarung selbst liegt dem Finanzamt (noch) nicht vor, aus dem weiteren Schriftverkehr und weiteren bei der Durchsuchung sichergestellten Unterlagen geht jedoch eindeutig hervor, dass die Zahlung tatsächlich geleistet wurde, auch die beabsichtigte Rechtsfolge der Vereinbarung - die Lastenfreistellung der Liegenschaft - im September 2015 verwirklicht wurde.

Die Abschlagszahlung in Höhe von 975.000,00 Euro wurde jedoch nicht durch ***Bf1*** selbst, sondern durch die ***Y*** GmbH geleistet. Gegenüber der Bank wurde erklärt, dass die Zahlung über einen seitens der ***Y*** GmbH aufzunehmenden Kredit erfolgen solle, weil die Liegenschaften an die ***Y*** GmbH vermietet seien, die diese Objekte auch betreibe. In der Folge heißt es im Fax an die ***Bank1*** vom 17.08.2015: „Mit der ***Y*** Gesellschaft mbH habe ich nunmehr vereinbart, dass diese für mich auf Basis einer weiteren Mietvorauszahlung die mit Ihnen vereinbarte Abschlagszahlung leistet.“

Laut der vorliegenden Treuhand-Abwicklung hat die ***Y*** GmbH bei der ***Bank2*** AG einen Kredit in Höhe von 1.400.000,00 Euro aufgenommen, der mit den Liegenschaften des Gewerbeparks besichert wurde. Ein Teilbetrag dieses Kredites (979.333,20 - das sind 975.000,00 einschließlich Zinsen) wurde am 08.09.2015 an die ***Bank1*** überwiesen.

Der Kredit wurde in die Bücher der ***Y*** GmbH aufgenommen und der Teilbetrag von 975.000,00 auf dem Konto 0700 „Mietvorauszahlung“ gegengebucht. Die Zahlung erfolgte demnach vereinbarungsgemäß für ***Bf1*** durch die ***Y*** GmbH und wurde dort auch dementsprechend als Mietvorauszahlung gebucht. Auf diesem Konto haftet die Zahlung bis zumindest 31.12.2016 unverändert aus. Damit ist klar dokumentiert, dass mit der Zahlung an die Bank nicht etwa die Rückzahlung einer Forderung des ***Bf1*** gegenüber der Gesellschaft erfolgte, sondern damit ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut geschaffen wurde, nämlich die Forderung der ***Y*** gegenüber ***Bf1*** aus der Vorauszahlung der Miete bzw. Pacht.

Nach der Judikatur des VwGH ist eine Mietvorauszahlung im Zeitpunkt ihrer Zahlung beim Vermieter zu versteuern. Da der Zufluss entsprechend den beschlagnahmten Unterlagen im Jahre 2015 erfolgte, ist auch die Versteuerung im Jahre 2015 vorzunehmen.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Miet-VZ) bisher	0,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Miet-VZ) laut Betriebsprüfung	975.000,00

2.) Kfz — Nutzung Mercedes Benz CL 500 Aut.

Das o.a. Fahrzeug wurde am 30.11.2006 erstmals in Deutschland zum Verkehr zugelassen. Die ***Z*** GmbH zahlt am 5.1.2007 an die Fa. ***A*** in ***B*** den Kaufpreis in Höhe von 106.502,79 Euro. Die Barzahlung erfolgt durch die ***C*** GmbH -

und wird der ***Z*** GmbH mittels Buchungsanzeige am 5.2.2007 mitgeteilt.

Die ***Z*** GmbH verkauft den Pkw am 6.2.2007 an die Fa. ***-Leasing GmbH in München zum Kaufpreis von brutto 109.257,17 Euro.

Am 7.3.2007 bestätigt Frau ***GF*** als Geschäftsführerin der ***Z*** GmbH Herrn ***Bf1***, dass er den o.a. Mercedes Benz für Fahrten für das Unternehmen ***Z*** GmbH nutzen darf.

Das Fahrzeug trägt seit 2007 das deutsche Kennzeichen ***Kennzeichen***.

Die BP geht davon aus, dass Herrn ***Bf1*** das Fahrzeug neben den vereinbarten betrieblichen Fahrten auch für Privatfahrten zur Verfügung stand. Da Herrn ***Bf1*** kein adäquates Privatfahrzeug zur Verfügung stand, wird der Sachbezug als Progressionsvorbehalt angesetzt.

Sachbezug monatlich	720,00
Anzahl der Monate	12,00
Jahreswert Sachbezug Mercedes	8.640,00
Zuzüglich erklärter Wert laut Kennzahl 440 (ausländ. Pensionsbezug)	4.575,84
Ansatz Progressionsbezug lt. BP (Kennzahl 440)	13.215,84

3.) Vermietung u. Verpachtung ***L1***"

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die o.a. Liegenschaft wurden bisher laut Kennzahl 370 in Höhe von -14.807,72 erklärt.

Für die Berechnung der AfA des Gebäudes wurde von Anschaffungskosten in Höhe von 1.700.000,00 netto ausgegangen. Die Afa-Basis wird der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes angepasst.

Laut Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 5.10.2018 wird als Kaufpreis das Gutachten "Kranewitter" herangezogen. Demnach beträgt der Verkehrswert per 31.8.2011 gerundet 1.032.000.- Euro.

Der Verkehrswert wird gerundet aufgeteilt in Grund & Boden 231.000,00 und Gebäude 801.000,00.

Berechnung der Anschaffungskosten	bisher	in %	BFG=BP
bebaute Grundstücke - Grundwert	112.534,75	22,38	231.000,00
bebaute Grundstücke – Gebäude	929.470,56		

<i>Einbauten in Gebäude</i>	<i>729.408,00</i>		
<i>Gebäudewert gesamt lt. Kranewitter</i>		<i>77,62 %</i>	<i>801.000,00</i>
<i>Summe</i>	<i>1.771.413,31</i>		<i>1,032.000,00</i>
<i>Gesamter Gebäudewert bisher ohne Nebenkosten</i>	<i>1,700.000,00</i>		
<i>Nebenkosten daher</i>	<i>71.413,31</i>		<i>71.413,31</i>
<i>Anschaffungskosten gesamt</i>			<i>1,103.413,31</i>

Die Gebäudewerte wurden aufgeteilt in

- Gebäude mit einer Nutzungsdauer von 50 Jahren*
- Einbauten mit einer Nutzungsdauer von 25 Jahren*

Die Einbauten setzen sich zusammen aus den Elektroinstallationen, Heizung/Wasser/Sanitär, Lüftungsanlage, Fußböden und Treppen – Buchwertabgang

22,01 % 454.211,01

Beim Gebäudeteil beträgt der Buchwertabgang

77,99 % 1,609.023,30

Buchwertabgang gesamt

2.063.234,31

Der Gebäudewert laut Kranewitter in Höhe von 801.000.- wird nach dem o.a. Prozentschlüssel aufgeteilt:

Gebäudewert gesamt laut BFG - Entscheidung bzw. Gutachten Kranewitter *801.000,00*

zuzüglich Anschaffungsnebenkosten

55.428,35

Gebäudewert gesamt laut BP

856.428,35

	Einbauten	Gebäude
In Prozent	22,01%	77,99%
in Euro zum Stichtag 1.8.2011	176.336,26	624.663,74
Nutzungsdauer	25 Jahre	50 Jahre
AfA in %	4,00%	2,00%
AfA jährlich	7.053,45	12.493,27
Buchwert 1.8.2011 laut BP	176.336,26	624.663,74
AfA 2011	3.526,73	6.246,64
Buchwert 31.12.2011	172.809,53	618.417,10
AfA 2012	7.053,45	12.493,27
Buchwert 31.12.2012	165.756,08	605.923,83
AfA 2013	7.053,45	12.493,27
Buchwert 31.12.2013	158.702,63	593.430,55
AfA 2014	7.053,45	12.493,27
Buchwert 31.12.2014	151.649,18	580.937,28
AfA 2015	7.053,45	12.493,27
Buchwert 31.12.2015	144.595,73	568.444,00

<u>Grund & Boden</u>	Gutachten Kranewitter = lt. BP	231.000,00
	zuzüglich Anschaffungsnebenkosten aliquot	15.984,96
	Gesamt laut BP	246.984,96

	2011	2012	2013	2014	2015
AfA bisher	36.902,62	72.634,66	71.241,06	70.668,06	70.668,06
AfA laut BP	22.793,12	44.415,66	43.022,06	42.449,06	42.449,06
Kürzung AfA lt. BP	14.109,50	28.219,00	28.219,00	28.219,00	28.219,00

Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung ^{***L1***} bisher	-14.807,72
Kürzung AfA laut Betriebsprüfung	28.219,00
<u>Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung ^{***L1***} laut Betriebsprüfung</u>	<u>13.411,28</u>

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.“

Mit Schreiben vom 22. November 2018 brachte der ausgewiesene Vertreter des Beschwerdeführers gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Der Bescheid werde in vollem Inhalt angefochten. Die Sache sei auf der Seite des Beschwerdeführers „unglücklich gelaufen“. Der Beschwerdeführer habe anfangs den ausgewiesenen Vertreter mit der Vorhaltsbeantwortung beauftragt und ihm dazu reichlich Material zur Verfügung gestellt. Dann habe er mitgeteilt, dass sich die Kanzlei ***D*** der Sache angenommen hätte und mit dem Prüfer des Finanzamtes im Gespräch sei. Bei der gravierendsten Feststellung „Mietvorauszahlung 2015“ handle es sich um eine völlig harmlose Umschuldung von der ***Bank1*** hin zur ***Bank2***. Die nötigen Beweise würden vorgelegt werden.

Bei der Feststellung „KFZ-Nutzung Mercedes Benz CL 500 Aut“ handle es sich um eine reine Spekulation der Behörde ohne schlüssigen Beweis, der es zudem an einer klar erkennbaren Linie fehle: Das Finanzamt mache sich die zuweilen „schrägen“ Angaben der früheren Lebensgefährtin des Beschwerdeführers zu eigen, wenn sie gegen den Beschwerdeführer gerichtet seien. Würden sie ihm – wie hier – zugutekommen, würden sie völlig negiert bzw. in ihr Gegenteil verkehrt. Solcherart bleibe festzuhalten: Die Behörde sei von einem schlüssigen Beweis meterweit entfernt, dass der Beschwerdeführer besagten Mercedes auch privat nutzen dürfte bzw. ihn auch tatsächlich privat genutzt habe.

Eine solche Privatnutzung sei nicht nur völlig unbewiesen, sondern auch völlig ausgeschlossen. Hätte der Beschwerdeführer dieses Fahrzeug mit einem amtlichen deutschen Kennzeichen in Österreich verwendet, so wären Probleme mit der NoVA und der KFZ-Steuer vorprogrammiert gewesen, die es aber nachweislich nicht gegeben habe. In diesem Punkt sei eine vollinhaltliche Stattgabe alternativlos.

Bei der Afa-Basis werde das im BFG-Verfahren eingeholte und dessen Erledigung zugrunde gelegte Gutachten des SV Kranewitter als fachlich unzutreffend und für Zwecke der Einkommensteuer als völlig ungeeignet abgelehnt. Faktum sei: Besagtes BFG-Verfahren sei ausnahmslos zur Umsatzsteuer ergangen und wäre ein reines Nullsummenspiel, weil Umsatzsteuerpflicht des Verkäufers und Höhe des Vorsteuerabzuges auf Erwerberseite logischerweise gleich hoch seien. Daher habe der Beschwerdeführer die dortigen Erledigungen unbekämpft in Rechtskraft erwachsen lassen. Hingegen sei das Kranewitter-Gutachten für ertragsteuerliche Zwecke völlig ungeeignet. Zumal darin weder die GrESt noch die Vertragskosten noch die Anschaffungsnebenkosten vorkommen würden. Diese aufwendige Berechnung des Finanzamtes erweise sich als für Besteuerungszwecke ungeeignet.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 2. Oktober 2019 änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid insofern ab, als die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 3,361.130,17 € (lt. Erstbescheid: 988.411,28 €) festgesetzt wurden. Begründend wurde auf die Feststellungen laut Tz 4, 6, 7 und 17 des BP-Berichtes verwiesen. Die Beschwerde hinsichtlich Mietvorauszahlung (Tz 6) und Kfz-Nutzung (Tz 7) werde zur Gänze abgewiesen. Der Beschwerde hinsichtlich der Anschaffungskosten „***L1***“ werde stattgegeben.

Im Vorlageantrag vom 31. Oktober 2019 wurde ausgeführt, dass die Begründung der Einkommensteuer 2015 im BP-Bericht eine Farce sei: Es werde sowohl das bisherige Vorbringen des Beschwerdeführers als auch die Tatsache negiert, dass ein Streitpunkt (Afa ***L1***) beim VwGH angefochten sein.

Hinsichtlich der behaupteten Mietvorauszahlungen 2015 (Tz 6) werde das gesamte bisherige Vorbringen aufrechterhalten. Die Ausführungen in Tz 6 des BP-Berichtes seien ungeachtet ihrer quantitativen Breite substanzlos und zudem wirklichkeitsfremd. Niemand käme auf die Idee, im Zuge einer Umschuldung noch bei der alten Bank einen Kredit in Höhe von knapp 1.000.000,00 € aufzunehmen, um die Sache dann zu beenden und keine einzige Kreditrückzahlung dorthin mehr vorzunehmen, um die Geschäftsbeziehung mit der Bank neu erst danach aufzunehmen.

Hinsichtlich der behaupteten privaten Nutzung des Mercedes werde das gesamte Vorbringen aufrecht erhalten und die Feststellungen in Tz 7 energisch bestritten.

Auch hinsichtlich der Mieteinkünfte ***L1*** (Tz 17) werde das gesamte bisherige Vorbringen aufrechterhalten. Der Inhalt der Tz 17 lit b des BP-Berichtes werde in seiner Gesamtheit bestritten.

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2020 wurde seitens des Finanzamtes zum Vorlageantrag vom 31. Oktober 2019 wie folgt Stellung genommen:

„a.) Mietvorauszahlung 2015 laut Tz 6.) des BP - Berichtes; Einwendungen laut Seite 3 der Ergänzung vom 5.12.2018

*Zu 1.) Sinnhaftigkeit der behaupteten Miet - VZ: Der wirtschaftliche Sinn der MVZ wäre sehr wohl gegeben. Der am 19.12.1989 abgeschlossene, grundbücherlich abgesicherte und nach wie vor gültige Mietvertrag zwischen dem Grundstückseigentümer des Gewerbeparkes und der Mieterin der Fa. ***Y*** GmbH hält auf Seite 4 den eindeutigen Vorteil einer etwaigen MVZ fest. Darin heißt es wörtlich: Die Vermieterin räumt der Mieterin das Recht ein, Vorauszahlungen auf den Mietzins zu leisten. Die Vermieterin verzichtet auf die Dauer jenes Zeitraumes, für den die Vermieterin Vorauszahlungen leistet, auf die Ausübung ihres vertraglichen Kündigungsrechtes...". Daher hat sich die ***Y*** im Konkreten durch die Zahlung des Betrages von 975.000.- Euro das Mietrecht für die Dauer von etwa 13 Jahren gesichert.*

*Die ***Y*** GmbH hat übrigens nur bis einschließlich 2012 Mietaufwand in Höhe von 71.134,00 zu 0% Umsatzsteuer gebucht bzw. Herrn ***Bf1*** ist nur bis Ende 2012 ein Mietertrag aus der Vermietung des Gewerbeparkes zugeflossen. Im Vorhalt vom 1.2.2018 an die ***Y*** GmbH wurde die Einstellung der Mietverrechnung hinterfragt. Die Beantwortung dieses Vorhaltes wurde für März 2018 versprochen jedoch nicht eingehalten - das heißt: der Vorhalt ist in diesem Punkt nach wie vor unbeantwortet.*

*Abstimmung mit der Geschäftsführung Frau ***GF***:*

*In der Beschwerdebegründung wurde behauptet, dass es mit der (damaligen) Geschäftsführerin Frau ***GF*** keine Abstimmung gegeben hätte.*

Frau ***GF*** war bis zum 10.11.2015 als Geschäftsführerin der ***Y*** GmbH tätig. Die Behauptung, dass es keine Abstimmung mit Frau ***GF*** gegeben hat, ist eine gewagte Behauptung. Der BP liegt eine schriftliche unterschriebene Vereinbarung vom 25.8.2015 vor, wonach Herr ***Bf1*** und Frau ***GF*** Einzelheiten eben genau bezogen auf die Kreditverträge bei der ***Bank2*** festhalten. Danach hat die Geschäftsführung (***Sohn1*** und ***GF***) über Weisung von Herrn ***Bf1*** die angeführten Kreditverträge über den Gesamtbetrag von 1.400.000.- Euro unterschrieben. Alleine die einleitende Textierung ..Laut Weisung von ***Bf1*** wurden am Freitag den 21.8.2015 bei der ***Bank2*** Landes-bank in ***E*** zwei Kreditverträge, nämlich der Einmalkredit in Höhe von 1.400.000.- Konto.... durch ***Sohn1*** und ***GF*** für die ***Y*** GmbH unterschrieben" beweist die Vormachtstellung von Herrn ***Bf1*** (weiter siehe Vereinbarung vom 25.8.2015). Frau ***GF*** hatte jedenfalls Kenntnis über die Kreditaufnahmen bezogen auf den konkreten Fall.

Da die Anteile der ***Y*** GmbH treuhändig von Frau ***F*** (Schwester von ***Bf1***) und Frau ***GF*** für ***Bf1*** gehalten wurden, war Herr ***Bf1*** faktisch der alleinige Gesellschafter der ***Y*** GmbH. Am 26.8.2010 erteilte die Gesellschafterin ***GF*** Herrn ***Bf1*** die allgemeine und uneingeschränkte Vollmacht die Gesellschafts-rechte an der ***Y*** GmbH auszuüben.

Zusammengefasst bedeutet das, dass die Geschäftsführung nach außen hin die Unterschriften unter die Kreditverträge auf Weisung von Herrn ***Bf1*** zu leisten hatte. Intern war die Schriftlichkeit betreffend die MVZ nicht notwendig, weil Herr ***Bf1*** einerseits für die Mieterin (***Y***) als wahrer Machthaber auftreten konnte und andererseits war bzw. ist er der Vermieter der Liegenschaft.

Zu 2.) In Wirklichkeit handelt es sich um eine simple Umschuldung....

Es ist richtig, dass die Bürgschaften mehrere Millionen schwer waren, welche auf Herrn ***Bf1*** als Bürge lasteten. Da der über mehrere Jahre dauernde Rechtsstreit zwischen der ***Bank1*** und Herrn ***Bf1*** schließlich durch die Abschlagszahlung beigelegt wurde, stellt im Großen und Ganzen einen Schulderlass dar, weil die Bank die Bürgschaften nicht durchsetzen konnte.

Warum die ***Bank1*** ein Schreiben an Herrn ***Bf1*** richtete und nach dem Rechtsgrund für die Finanzierung fragte (Schreiben vom 14.8.2015) ist nach der derzeitigen Aktenlage Interpretationssache. Im Schreiben an die ***Bank1*** hat Herr ***Bf1*** am 17.8.2015 eindeutig festgelegt, dass es sich um eine Mietvorauszahlung handelt. Die Behauptung, dass durch die Bezeichnung Mietvorauszahlung Anfechtungen ausgeschlossen wurden, ist durch nichts bewiesen.

Zur wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit einer Miet-VZ siehe Punkt 1.) der Stellungnahme.

Hinsichtlich Abstimmung mit Frau ***GF*** wird festgehalten, dass Herr ***Bf1*** wie schon in der Vereinbarung vom 25.8.2015 eindeutig Weisungen erteilte und diese schriftlich von der Geschäftsführung anerkannt wurden.

Zu 4.) Im Schreiben vom 14.6.2015 (richtig 14.8.2015) fragt die ***Bank1*** nach dem

*Rechtsgrund der Finanzierung. Im unterschriebenen Antwortschreiben vom 17.8.2015 teilt Herr ***Bf1*** der ***Bank1*** mit, dass es sich um eine Mietvorauszahlung handelt. Laut Darstellung der steuerlichen Vertretung wäre diese Bezeichnung in der Eile erfolgt, weil dem Unternehmen kein anderer Rechtsgrund eingefallen ist. Es handelt sich um ein „sogenanntes relatives Scheingeschäft“ wird von der steuerlichen Vertretung argumentiert.*

*Jedoch hatte das Unternehmen ausreichend Zeit um die in der Eile falsche Bezeichnung dieses vom Umfang her sehr großen Geschäftsfalles richtig zu stellen. Immerhin stammt das Schreiben an die ***Bank1*** mit der Darstellung der Zahlung als MVZ vom 17.8.2015. Die Bilanz 2015 (Bilanzstichtag ist der 31.12.2015) wurde am 20.3.2017 eingereicht. In dieser rund eineinhalb Jahre später eingereichten Bilanz wird die Zahlung in Höhe von 975.000.- ausdrücklich als Mietvorauszahlung bilanziert und ausdrücklich erklärt „Es handelt sich um Mietvorauszahlungen“.*

Das heißt, dass die ursprünglich in der laufenden Buchhaltung am Konto 0700 (Mietvorauszahlungen) erfasste Buchung bestätigt wurde.

*Die Mietvorauszahlung wurde auch in den Bilanzen 2015 und 2016, welche beim Firmenbuch eingereicht wurden, als solche bilanziert. Erst in der Bilanz 2017, welche im September 2018 eingereicht wurde, dürfte die MVZ nicht mehr als solche bilanziert sein. Dies hat den einfachen Grund, dass im Jänner 2018 der Sachverhalt „MVZ“ dem damaligen steuerlichen Vertreter ***VornameD*** ****D*** schriftlich und mündlich mitgeteilt wurde. Der Geschäftsführung war also die MVZ bekannt.*

Abschließend sei bemerkt, dass es der Bank egal sein kann wie der Kredit verwendet wird. Wichtig sind die ausreichenden Sicherheiten und die Einhaltung der vereinbarten Rückzahlungsmodalitäten.

*Die in der Beschwerde vorgelegten Beilagen A bis F beinhalten den Ausdruck „Mietvorauszahlung“ nicht. Der vorgelegte Mail-Verkehr erfolgte zwischen der Bank und dem geprüften Unternehmen und hatte jedenfalls keine Außenwirkung - das heißt: erst mit der Offenlegung der Bilanz und deren Einreichen beim Firmenbuch war für jedermann erkennbar, dass es sich um eine Mietvorauszahlung handelt. Dieser Offenlegung kommt jedenfalls mehr Bedeutung zu als dem Schriftverkehr zwischen dem Unternehmen und der finanzierenden Bank. Zusammenfassend halte ich daher fest, dass an der Beurteilung als Mietvorauszahlung festgehalten wird. Die Einkommensbesteuerung 2015 bei Herrn ***Bf1*** bleibt daher aufrecht, weil der Zufluss im Jahre 2015 erfolgte. Die im Zuge der Beschwerde vorgelegten Unterlagen reichen nicht aus um von der bisherigen Beurteilung abzurücken.*

b.) Kfz-Nutzung Mercedes Benz 500 CL Aut. Laut Tz 7 des BP – Berichtes

*Das o.a. Fahrzeug wurde am 30.11.2006 erstmals in Deutschland zum Verkehr zugelassen. Die ***Z*** GmbH zahlt am 5.1.2007 an die Fa. ***A*** in ***B*** den Kaufpreis in Höhe von 106.502,79 Euro. Die Barzahlung erfolgt durch die ***C*** GmbH -- und wird der ***Z*** GmbH mittels Buchungsanzeige am 5.2.2007 mitgeteilt.*

*Die ***Z*** GmbH verkauft den Pkw am 6.2.2007 an die Fa. ***-Leasing GmbH in München zum Kaufpreis von brutto 109.257,17 Euro.*

Am 7.3.2007 bestätigt Frau ***GF*** als Geschäftsführerin der ***Z*** GmbH Herrn ***Bf1***, dass er den o.a. Mercedes Benz für Fahrten für das Unternehmen ***Z*** GmbH nutzen darf.

Das Fahrzeug trägt seit 2007 das deutsche Kennzeichen ***Kennzeichen***. Die BP geht davon aus, dass Herrn ***Bf1*** das Fahrzeug neben den vereinbarten betrieblichen Fahrten auch für Privatfahrten zur Verfügung stand. Da Herrn ***Bf1*** kein adäquates Privatfahrzeug zur Verfügung stand, wird der Sachbezug als Progressionsvorbehalt angesetzt.

Diese Feststellung betreffend das Jahr 2015 wurde auch in die endgültige Jahresveranlagung für 2015 aufgenommen (endgültiger Erstbescheid vom 14.11.2018).

In der Beschwerde vom 22.11.2018 wurde unter anderem behauptet, dass

-- für Privatfahrten ein anderer Mercedes mit dem amtlichen Kennzeichen ***Kennzeichen1*** zur

Verfügung stand

-- später ein VW Touran mit dem amtlichen Kennzeichen ***Kennzeichen1*** zur Verfügung stand.

Diese Darstellung ist in mehrfacher Hinsicht falsch:

a.) ein anderer Mercedes mit dem amtlichen Kennzeichen ***Kennzeichen1*** existiert nicht

b.) der VW Touran stand wie das Kennzeichen (AD = ***VornameF*** ***) schon aussagt, Frau ***F*** (jetzige Frau ***Bf1***) zur Verfügung

c.) Herr ***Bf1*** wurde im Zeitraum 13.8.2008 bis 18.7.2012 insgesamt 16 mal als Fahrer des Mercedes mit dem Kennzeichen ***Kennzeichen*** gesehen. Darüber existieren schriftliche Aufzeichnungen seitens der Betriebsprüfung.

d.) Zudem wird auf das Versprechen von Herrn ***Bf1*** vom 12.12.2012 beim Erörterungstermin am Standort ***H*** verwiesen.

Die Betriebsprüfung bleibt daher bei der Feststellung hinsichtlich Verwendung des Fahrzeuges im Inland auch für Privatfahrten, weil ein reines Privatfahrzeug im Zeitraum 2008 bis 2015 nicht vorhanden war.

Zudem stand auch Frau ***Bf1*** (***) ***) kein eigenes Privatfahrzeug zur Verfügung. Als Mutter von drei Kindern besteht nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ein erhöhter Bedarf an Privatfahrten.

Siehe auch Stellungnahme betreffend ESt-Beschwerde 2015 vom Dezember 2015.

Die vorstehenden Sachverhaltsdarstellungen finden sich im BP - Bericht, in welchem auch das Beschwerdevorbringen vom 22.11.2018 enthalten ist. Im Vorlageantrag vom 31.10.2019 wurden keine neuen Einwände vorgebracht. Die BP bleibt bei der bisherigen Sichtweise, auch wenn im Vorlageantrag festgehalten wurde, dass diese Feststellung energisch bekämpft wird.

c.) Vermietung u. Verpachtung ***L1*** für 2015 lt. Tz 17 des BP – Berichtes

Die AfA-Kürzung leitet sich aus den Anschaffungskosten laut Gutachten Kranewitter ab.

Dieses Gutachten war Basis für das BFG Urteil vom 5.10.2018 (GZ. RV/5100951/2016). Es ist richtig, dass diese Entscheidung beim VwGH angefochten wurde. Eine endgültige Entscheidung durch den VwGH liegt noch nicht vor - das heißt: die Werte laut Gutachten Kranewitter bleiben

für die BP aufrecht.

d.) Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung 2015 – Superädifikate

*Der Sachverhalt des Überganges der Superädifikate auf ***Bf1*** wurde im BP-Bericht Tz 4 ausführlich dargestellt.*

An dieser Sachverhaltsdarstellung hat sich nichts verändert - die BP bleibt also bei der bisherigen Beurteilung. Zur neunseitigen Darstellung in der Beschwerdeschrift vom 31.10.2019 bzw. der Ergänzung vom 3.1.2020 wird wie folgt Stellung genommen:

Auf den Seiten 13 bis 16 Mitte wurde die Feststellung der BP wiederholt. Wem die Liegenschaften letztlich in den Zeiträumen 2006 bis einschließlich 2013 zuzurechnen waren, ist nur insoweit relevant, als der steuerliche Vertreter auf mehreren Seiten versucht, das bisher Bilanzierte darzustellen.

*Die Feststellung laut Tz 4.) wirkt sich steuerlich erst ab dem Jahre 2015 aus, weil mit der Bestätigung vom 4.8.2015 klargestellt wird, dass ab diesem Zeitpunkt also 2015 die Superädifikate auf ***Bf1*** übergegangen sind. Dieses Schreiben wurde von Frau ***GF*** als Geschäftsführerin der ***G*** GmbH an die ***Y*** GmbH gerichtet und diente zur Vorlage beim Kreditgeber der ***Bank2***.*

Zur Vereinbarung vom 7.1.2013:

*In dieser Vereinbarung zwischen ***Bf1*** und der ***G*** GmbH vertreten durch die Geschäftsführerin Frau ***GF*** wird ausdrücklich festgehalten, dass die Bauwerke also die Superädifikate Portiergebäude, Maschinenhalle, Flugdach, Tankstelle sowie das Fertigteilwerk im Eigentum der ***G*** GmbH stehen. Die bis dato geltende Laufzeit (bis zum 30.9.2016) wird um 20 Jahre verlängert.*

*In der o.a. Vereinbarung ist ausdrücklich auch vom Fertigteilwerk die Rede. Aus der Vereinbarung geht hervor, dass es sich auch bei diesem Gebäudeteil um ein Superädifikat handelt. Vom steuerlichen Vertreter wird dies ganz anders dargestellt ---nämlich, dass dieser Gebäudeteil bereits im Urteil des BG ***H*** aus dem Jahre 2006 dem ***Bf1*** zuzurechnen wäre. Diese Feststellung nur am Rande, weil der Sachverhalt auf das Jahr 2006 Bezug nimmt. Zum Übergang der Superädifikate von der ***G*** GmbH auf Herrn ***Bf1*** im Jahre 2015 nimmt der steuerliche Vertreter nicht Stellung. Genau dies ist der Anknüpfungspunkt für die Feststellung der BP.*

*Zusammenfassend ist festzuhalten, dass trotz der NEUN-seitigen Darstellung des steuerlichen Vertreters keine Begründung gegen den Übergang der Superädifikate geliefert werden konnte. Einzig und allein die Höhe der verrechneten Miete (jährlich 16.070,00 Euro) verdeutlicht die Fremdunüblichkeit der Mietverrechnung insgesamt. Diese Mietverrechnung zwischen der ***G*** GmbH und der ***Y*** GmbH besteht vermutlich seit 1992 und wurde nie verändert. Die Miethöhe wurde jedoch nicht von der BP ermittelt, sondern stammt vom Unternehmen und wurde wohl von den letzten BP's intern besprochen jedoch auf Grund der Verlustsituationen der beteiligten Unternehmen und den anderen weitaus wesentlicheren Feststellungen nie diskutiert - führte also zu keinen Prüfungsfeststellungen.*

Letztlich ergibt sich trotz neunseitiger Darstellung keine schlüssige Begründung für eine

vollinhaltliche Stattgabe, weil der steuerliche Vertreter den Kern der Feststellung nicht angefochten hat — nämlich den Übergang der Superädifikate im Jahr 2015. Die Beschwerde ist - man muss es deutlich so sagen — inhaltsleer.

Zudem ist nach dem Grundsatz "Lex posterior derogat legi priori" die Bestätigung vom 4.8.2015 der letzte Stand, wem die ehemaligen Superädifikate zuzurechnen sind.

Vollinhaltliche Abweisung und Übermittlung der Bestätigung vom 4.8.2015 als Beilage"

Am 4. Februar 2020 wurde die Beschwerdesachen dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Folgendes Schreiben des Finanzamtes vom 31. März 2021 wurde nachgereicht:

*„ Am 13.2.2020 fand eine Besichtigung der 108 Teppiche in der Liegenschaft „***L1***" statt. Es wurden durch die Prüfer ***P1***, ***P2*** und ***P3*** die Teppiche besichtigt, beschrieben, fotografiert und deren Verwendung hinterfragt. Diese Besichtigung wurde vom steuerlichen Vertreter schriftlich angeboten, um das Vorhandensein der Teppiche nachzuweisen. Dabei wurde Nachstehendes festgestellt:*

*Vermietung ***L1*** „Teppiche": Im Zuge des Erwerbes der Liegenschaft ***L1*** im Jahre 2011 wurden auch 108 Teppiche zum Kaufpreis von netto 84.375,00 Euro angekauft. Diese Teppiche wurden aktiviert und einer Nutzungsdauer von 20 Jahren unterworfen. Im Zuge der Besichtigung der Teppiche am 13.2.2020 stellte sich heraus, dass nur rund 38 Teppiche einem Wertverzehr unterliegen - das heißt: diese sind aufgelegt (z.B.: in den Fremdenzimmern, etc...) und unterliegen daher einer laufenden Abnutzung. Der Rest der Teppiche wurde bzw. wird im Dachboden der Liegenschaft „***L1***" gelagert und unterliegt somit keiner Abnutzung. Die AfA wird daher entsprechend der Anzahl im Schätzungswege um 65% gekürzt.*

<i>Anzahl der Teppiche gesamt</i>	<i>108 Stück</i>
-----------------------------------	------------------

<i>Benutzte = aufgelegte Teppiche</i>	<i>38 Stück</i>
---------------------------------------	-----------------

<i>Benutzte Teppiche in %</i>	<i>35 %</i>
-------------------------------	-------------

<i>AfA Teppiche gesamt bisher jährlich</i>	<i>4.218,74</i>
--	-----------------

<i>AfA Teppiche laut Veranlagung = 35%</i>	<i>1.476,56</i>
--	-----------------

<i>AfA Kürzung daher</i>	<i>2.742,19</i>
--------------------------	-----------------

<i>Der Buchwert der nicht benutzten Teppiche beträgt daher 65% der Anschaffungskosten aus dem Jahre 2011</i>	<i>54.843,75</i>
--	------------------

Zusammenfassung:

Somit ergäbe sich auch für 2015 eine Kürzung der bisherigen AfA in Höhe von 2.742,19 Euro. Dieser Sachverhalt ist NEU und sollte bei der Erledigung der Vorlage 2015 Berücksichtigung finden."

2. Erwägungen

2.1. Zu Tz. 4 Einkünfte auf Vermietung und Verpachtung 2015 – Superädifikate

Unbestritten ist der Beschwerdeführer Eigentümer der Liegenschaften des sogenannten Gewerbeparks in der ***L2***, auf der sich Superädifikate befinden. Die diesbezügliche Vereinbarung war ursprünglich zwischen der ***Gw*** GmbH (Eigentümerin der Superädifikate) und der ***N*** getroffen worden. Im Zuge des Eigentumserwerbes durch die ***G*** GmbH ging die Vereinbarung auf diese über und wurde in einer Vereinbarung vom 07.01.2013 zwischen der ***G*** GmbH und dem Beschwerdeführer eine Verlängerung um 20 Jahre (dh bis 30.06.2036) festgelegt.

Die Mieteinkünfte aus den beschwerdegegenständlichen Superädifikaten (bezahlt von der ***Y*** GmbH) wurden bislang von der ***G*** GmbH erklärt und versteuert, weil sich die Superädifikate in deren Eigentum befanden. Aus den vom Beschwerdeführer vorgelegten Rechnungen geht hervor, dass die ***G*** GmbH bis einschließlich 2019 die Miete iHv 19.284,00 € pro Jahr der ***Y*** GmbH in Rechnung gestellt hat. Diese Sachverhaltsfeststellung findet Deckung im Urteil des BG ***H*** vom ***2006, in welchem rechtskräftig festgestellt wurde, dass die Zwangsversteigerung (gegenüber dem Beschwerdeführer) hinsichtlich der Gebäude Portiergebäude, Maschinenhalle, Flugdach und Tankstelle nicht zulässig ist, weil diese Gebäude im Eigentum der ***G*** GmbH stehen. Nach der gescheiterten Zwangsversteigerung schloss die ***Bank3*** mit der ***G*** GmbH am 04.01.2008 einen Zessionsvertrag, wonach die Verbindlichkeiten des Beschwerdeführers (persönlich und als Haftender für die ***I*** GmbH) in Höhe von 14,147.750,68 € unter gleichzeitiger Übertragung aller Sicherheiten, insbesondere der Pfandrechte in Höhe von 2,180.000,00 €, gegen die Bezahlung des Betrages von 1,000.000,00 € an die ***G*** GmbH abgetreten werden.

Im Jahr 2015 wurde an die ***Bank1*** eine Abschlagszahlung iHv 975.000,00 € geleistet und die Lastenfreiheit verwirklicht. Die Finanzierung erfolgte über die ***Bank4***. Der Kredit wurde von der ***Y*** GmbH aufgenommen.

Strittig ist nunmehr, wer ab 2015 Eigentümer der auf diesen Grundstücken befindlichen Gebäuden (Superädifikate) ist.

Das Finanzamt geht davon aus, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2015 Eigentümer der Superädifikate geworden sei. Im Kreditakt der ***Bank4*** würde sich eine Bestätigung der ***G*** GmbH befinden, wonach diese gegenüber der ***Y*** GmbH bestätigen würde, dass sämtliche Superädifikate der Liegenschaften EZ ***EZ1***, EZ ***EZ2*** und EZ ***EZ3*** abgelaufen seien und sich die Gebäude nunmehr im Eigentum des Beschwerdeführers befinden würden. Diese Bestätigung vom 04.08.2015 sei von Frau ***GF*** als Geschäftsführerin unterschrieben worden und stehe im Widerspruch zur Bestätigung der

G GmbH vom 07.01.2013, wonach die Verlängerung der Superädifikate bis zum 30.06.2036 vereinbart worden sei.

Im Rahmen einer Beweiswürdigung (vgl. Ausführungen im BP Bericht zu Tz. 4) ging das Finanzamt davon aus, dass der Bestätigung vom 07.01.2013 eine geringere Glaubwürdigkeit zukomme als jener im Kreditakt, sodass es davon ausging, dass die Superädifikate im Wert von 2,395.000,00 € im Jahr 2015 ins Eigentum des Beschwerdeführers übergegangen seien. (= Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv 2.377.037,50 €)

Die Mieteinnahmen seien bislang von der Firma ***G*** GmbH an die ***Y*** GmbH verrechnet worden. Ab August 2015 liege auf Grund der Unentgeltlichkeit der Vermietung an die ***Y*** GmbH eine Nutzungseinlage vor. Der Nutzungsvorteil sei nicht als Einlage abzuziehen. Beim Beschwerdeführer komme es spiegelbildlich zu keinem Ansatz einer fiktiven Miete.

Zur Unrichtigkeit der Bestätigung vom 04.08.2015 wurde seitens der beschwerdeführenden Partei (Schreiben der rechtlichen Vertretung vom 01.07.2022) vorgebracht, dass in dieser Bestätigung auch die Liegenschaft EZ ***EZ3*** genannt werde, die jedoch im Eigentum der ***C*** GmbH sei. Auf dieser Liegenschaft habe sich nie ein Superädifikat befunden. Weiters sei zur Übertragung des Eigentums an rechtlich selbständigen Bauwerken eine Urkundenhinterlegung nach UHG notwendig. Auch der Zuwachs an den Grundeigentümer wegen Endens des vereinbarten Liegenschaftsnutzungsrechts komme erst nach vorhergehendem Erwerb durch Hinterlegung in Betracht. Weiters wisse der Beschwerdeführer nicht, was Frau ***GF*** zu dem Schreiben vom 04.08.2015 veranlasst habe. Die Aussage sei jedenfalls falsch. Ursprünglich wären die Liegenschaftsnutzungsrechte bis 30.09.2016 vereinbart gewesen. Bereits am 07.01.2013 sei eine Verlängerung um 20 Jahre vereinbart worden. Darüber hinaus würde die ***G*** GmbH jährlich die Miete für die Nutzung der Superädifikate an die ***Y*** GmbH fakturieren. Die diesbezüglichen Rechnungen bis einschließlich 31.12.2019 wurden vorgelegt.

Die steuerliche Vertretung (Schreiben vom 07.07.2022) wies auf die private Situation zwischen ***GF*** und dem Beschwerdeführer hin (der Beschwerdeführer hatte seine Lebensgefährtin nach 20 Jahren verlassen) und führte aus, dass Frau ***GF*** von 1986 bis zu ihrem Ausscheiden im Oktober 2015 in der „***Y***“-Gruppe de facto Allein-Geschäftsführerin gewesen sei (der zweite Geschäftsführer sei ihr Sohn gewesen). Speziell seit Beendigung der privaten Beziehung habe sie die Gesellschaften wie ihr Eigentum behandelt, obwohl sie dem Beschwerdeführer gehört hätten. In einer Bescheidbegründung betreffend ***G*** GmbH habe das Finanzamt Folgendes festgehalten: „Das Vorgehen der Frau ***GF*** gegenüber ihrem ehemaligen Lebensgefährten ist dem Finanzamt bekannt, ebenso, dass Frau ***GF*** entsprechende Druckmittel zur Durchsetzung ihrer privaten Ansprüche gegen Herrn ***Bf1*** eingesetzt hat.“ Schließlich wurde auf die Begründung des Sicherstellungsauftrages vom 04.10.2016 hingewiesen, in der das Finanzamt ua ausführte: „Durch die Löschung der

Pfandrechte der ***Bank3*** ohne gleichzeitige Übertragung dieser Pfandrechte auf sich selbst hat sich die ***G*** GmbH nicht nur der Möglichkeit der Einbringung der Forderung iHv rund 14 Mio Euro begeben, vielmehr wurde durch diese Vorgangsweise auch die Verfügungsmacht über die ihr gehörenden Baulichkeiten (Superädifikate) de facto in die Hände des Eigentümers von Grund und Boden gelegt.“

Im Rahmen der Befragung als Beschuldigte im Finanzstrafverfahren am 05.07.2021 gab Frau ***GF*** in Zusammenhang mit der Bestätigung vom 04.08.2015 bekannt: „Herr ***Bf1*** verhandelte bezüglich einer Finanzierung mit der ***Bank2***. Ich war in diese Gespräche nicht eingebunden. Voraussetzung der ***Bank2*** war, dass die Superädifikate der ***G*** GmbH in das Eigentum des ***Bf1*** kommen. Am 4.8.2015 kam Herr ***Bf1*** auf mich zu. Im Zuge dieser Besprechung teilte er mir das mit und legte mir das betreffende Schreiben zur Unterschrift vor. Auf Vorhalt der nicht unterschriebenen Beilage gebe ich an, dass ich mich an diese Ausfertigung nicht erinnern kann. Herr ***Bf1*** hat mich informiert. Mit der Bank hatte ich keinen Kontakt. Die Superädifikate wären 2016 abgelaufen. Ich habe diese Bestätigung unterschrieben, obwohl die Superädifikate nach meinem Kenntnisstand noch nicht abgelaufen waren, weil Herr ***Bf1*** mir ein Schriftstück vorgelegt hat, nach dem die Superädifikate mit dem Grund & Boden zusammengeführt werden. Um welches Schriftstück es sich genau gehandelt hat, einen Umlaufbeschluss oder eine sonstige Vereinbarung, ist mir nicht mehr bekannt. Herr ***Bf1*** war in beiden Gesellschaften Alleingesellschafter, Mehrheitsgesellschafter oder Treugeber der Anteile. Auf Grund der Stimmrechtsvollmacht vom 26.8.2010 (wurde als Beweis vorgelegt = Beilage 1a) dominierte Herr ***Bf1*** auch jene Gesellschaften, bei denen er nicht Mehrheitsgesellschafter war. Ich lege das Protokoll einer Gesellschafterversammlung der ***G*** GmbH vom 26.8.2010 vor. In dieser Gesellschafterversammlung wurde der Gesellschaftsvertrag dahingehend geändert, dass die Geschäftsführung die unter Punkt 10 ausgewiesenen Geschäfte der Gesellschaft nicht ohne Zustimmung des Herrn ***Bf1*** ausführen konnte. Dazu gehörte laut Punkt a. auch die rechtliche Verfügung der Superädifikate.“

Am 26. August 2010 wurde über die außerordentliche Generalversammlung der ***G*** GmbH vom öffentlichen ***Notar*** ein Protokoll aufgenommen, aus dem unter anderem unter Punkt (10) Folgendes hervorgeht:

„Nachstehende Rechts- und Geschäftshandlungen bedürfen jedenfalls vor deren Abschluss der Zustimmung der Generalversammlung, und zwar unabhängig davon, ob diese Maßnahmen bei der Gesellschaft selbst oder einer Tochtergesellschaft, an der die Gesellschaft mehrheitlich beteiligt ist, gesetzt werden.

- a. Der Erwerb, die Veräußerung und die Belastung von Liegenschaften, Superädifikaten oder grundstücksgleichen Rechten;
- b. Die Begründung und Beendigung bzw. Änderung von Miet- und Pachtverhältnissen betreffend Liegenschaften, Superädifikate und Wohn- beziehungsweise Geschäftsräumlichkeiten;.....“

Diesem Beschluss entsprechend wurde der Gesellschaftsvertrag geändert (Beurkundung durch ***Notar*** am 17. September 2010)

Wenn also – so führt das Finanzamt aus - die ***G*** GmbH am 4. August 2015 durch ihre Geschäftsführerin ***GF*** bestätigt, dass „sämtliche Superädifikate betreffend die Liegenschaft EZ ***EZ1***, ***EZ2*** und ***EZ3*** abgelaufen sind und sich die Gebäude nunmehr im Eigentum des ***Bf1*** befinden“, muss es zuvor die Zustimmung der Generalversammlung gegeben haben.

Ob sich die beschwerdegegenständlichen Superädifikate seit 2015 im Eigentum von ***Bf1*** befinden oder immer noch im Eigentum der ***G*** GmbH hängt im Wesentlichen davon ab, ob die Generalversammlung der ***G*** GmbH einer Beendigung betreffend der Superädifikate zugestimmt hat oder nicht. Gemäß § 40 Abs. 1 GmbHG sind Beschlüsse der Generalversammlung unverzüglich nach der Beschlussfassung in eine Niederschrift aufzunehmen. Das Finanzamt wird daher im weiteren Verfahren die ***G*** GmbH auffordern müssen, die Niederschrift über den Beschluss der Generalversammlung vorzulegen, wonach eine Beendigung der Superädifikate bzw. deren Übergang in das Eigentum des Beschwerdeführers beschlossen worden ist.

Zu klären ist weiters, ob die Bestätigung der ***G*** GmbH vom 04.08.2015, wonach diese gegenüber der ***Y*** GmbH bestätigen würde, dass sämtliche Superädifikate der Liegenschaften EZ ***EZ1***, EZ ***EZ2*** und EZ ***EZ3*** abgelaufen seien und sich die Gebäude nunmehr im Eigentum des Beschwerdeführers befinden würden, dazu führen konnte, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2015 Eigentum an den Superädifikaten erworben hat. Sowohl der Beschwerdeführer als auch Frau ***GF*** geben bekannt, dass sie jeweils nicht wissen würden, warum diese Bestätigung unterschrieben worden sei. Beide werden daher befragt werden müssen, wie es letztendlich zu dieser Bestätigung kam. Frau ***GF*** spricht ein Schriftstück an, das ihr Herr ***Bf1*** vorgelegt habe und letztlich dazu geführt habe, dass sie die Bestätigung unterschrieben hat. Wenn es sich um einen Umlaufbeschluss gehandelt hat, müsste er in den Unterlagen der ***G*** GmbH aufbewahrt sein. Eine Gegenüberstellung von Frau ***GF*** und dem Beschwerdeführer bzw. das Vorhalten der jeweiligen Aussagen wird der Ermittlung des tatsächlichen Sachverhaltes dienlich sein.

Es ist nicht nachvollziehbar, warum die ***G*** GmbH einerseits bestätigt, dass die Superädifikate im Eigentum des Beschwerdeführers seien, andererseits bis zumindest 2019 die diesbezügliche Miete der ***Y*** GmbH verrechnet.

Die Widersprüche im bislang festgestellten Sachverhalt können nur durch Befragung der agierenden Personen und jeweils Vorhalt der einzelnen Aussagen aufgeklärt werden.

Dem steuerlichen Vertreter ist grundsätzlich zuzustimmen, dass zur Übertragung des Eigentums an rechtlich selbständigen Bauwerken eine Urkundenhinterlegung nach UHG

notwendig ist. Allerdings ist der gegenständliche Sachverhalt nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen, wobei der Erfüllung von Formalvorschriften Beweiswirkung zukommt. Das Finanzamt wird daher überprüfen müssen, ob beim Bezirksgericht ***H*** eine entsprechende Urkunde hinterlegt worden ist.

Darüber hinaus wurde vom Beschwerdeführer angekündigt, in Zusammenhang mit der Zurechnung der Mieteinkünfte Zeugen namhaft zu machen. Im weiteren Verfahren wird das Finanzamt den Beschwerdeführer aufzufordern haben, diese Zeugen samt ladungsfähiger Adresse und Beweisthema bekannt zu geben, die Zeugenbefragungen durchzuführen und die Ergebnisse entsprechend zu würdigen.

2.2. Zu Tz. 5 VuV *L3*****

Der Beschwerdeführer ist Eigentümer der Liegenschaften ***L3***. Diese Liegenschaft vermietet er an die ***Y*** GmbH (Mietvertrag aus dem Jahr 1989).

Das Finanzamt führte aus, dass im Zeitraum 2009 bis 2012 der jährliche Pachtaufwand (58.169,60 €) bei der ***Y*** GmbH auf das Konto Sonstige Verbindlichkeiten und in der Folge auf das Verrechnungskonto des Beschwerdeführers verbucht worden sei. Nach Ansicht des Finanzamtes sei die Miete somit jährlich zugeflossen und beim Beschwerdeführer zu versteuern.

Der Beschwerdeführer hält dem entgegen (Schreiben des rechtlichen Vertreters vom 1.7.2022), dass für das Jahr 2009 noch ein Rest der Mietvorauszahlung in Höhe von 53.298,46 € vorhanden gewesen sei. Der andere Teil der Miete (17.836,00 €) sei auf das Konto Abgrenzung Lieferverbindlichkeiten gebucht und nicht auf das Verrechnungskonto des Beschwerdeführers umgebucht worden.

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers führte in diesem Zusammenhang (Schreiben vom 7.7.2022) aus, dass es sich um erfolgsneutrale Umschichtungen handle, soweit die Verrechnung mit der Mietvorauszahlung aus dem Jahr 2001 erfolgt sei. Davon betroffen seien die behaupteten Mietvorauszahlungen 2009 bis Mitte 2011.

Im Rahmen des Erörterungsgesprächs am 19. Juli 2022 wurde von der beschwerdeführenden Seite ein Schreiben der ***Y*** GmbH an den Beschwerdeführer vom 31. Jänner 2011 mit folgendem Inhalt vorgelegt:

„....bezugnehmend auf das oben angeführte Schreiben verweisen wir auf Punkt IV. des Mietvertrages vom 19.12.1989. Die mit dem **FA*** anlässlich der Prüfung im Jahre 2003 bis einschließlich 2001 abgestimmten Ausbesserungen/Zahlungen in den Objekten „***Bf1***-Haus“ in ***H*** und „***Bf1***-Gewerbepark“ in ***X*** betragen insgesamt ATS 31,219.673,86, was eine Mietvorauszahlung bis 2023 bedeutet.

Betreffend Wertsicherungsklausel in der Ziffer IV. Absatz 2 des gegenständlichen Vertrages verweisen wir auf den letzten Absatz der Ziffer III. ...“

Daraufhin legte das Finanzamt eine Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 11. Jänner 2010, RV/0984-L/05, betreffend ***Y*** GmbH Umsatzsteuer 2001 vor. In dieser Entscheidung war die Frage zu klären, ob eine Zahlung in Höhe von 9,3 Mio. ATS der ***Y*** GmbH an den Beschwerdeführer eine Mietvorauszahlung darstellt oder nicht (Vorsteuerabzug für die ***Y*** GmbH). Der Unabhängige Finanzsenat gelangte damals zur Auffassung, dass es sich um einen familien- bzw. firmeninternen Vorgang handelte. Konkrete Anhaltspunkte, dass es sich bei der Zahlung um eine Mietvorauszahlung gehandelt hat, haben sich im umfangreichen Ermittlungsverfahren nicht ergeben.

Mit Schriftsatz vom 2.6.2023 legte der steuerliche Vertreter (bezugnehmend auf das anlässlich des Erörterungstermins vorgelegte Schreiben der ***Y*** GmbH an den Beschwerdeführer vom 31.01.2011) ein Schreiben des Beschwerdeführers an die ***Y*** GmbH vom 17.01.2011 mit folgendem Wortlaut vor: „die Zahlung des in der Ziffer III. des gegenständlichen Mietvertrages vereinbarten monatlichen Mietzinses in Höhe von umgerechnet 5.927,87 € zuzüglich der Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlich vorgeschriebenen Höhe sowie der einschlägigen Betriebskosten wurde bislang über mein bestehendes Verrechnungskonto abgewickelt. Diese Zahlungsweise wird von mir hiermit ausdrücklich untersagt. Die Bezahlung des derzeit rückständigen sowie des laufenden zukünftigen Mietzinses und der Betriebskosten kann ab sofort mit schuldbefreiender Wirkung nur noch auf mein Konto bei der ***Bank5***, erfolgen. Den aufgelaufenen Mietzinsrückstand und die entspr. Betriebskosten wollen Sie bitte bis spätestens 31. Jänner 2011 – eingehend auf mein Konto – überweisen.....“

Im Schreiben vom 17.7.2023 weist der steuerliche Vertreter ergänzend darauf hin, dass im Gegensatz zu den Ausführungen des Finanzamtes die „***Y***“-Gruppe ein Faustpfand der Frau ***GF*** zur Durchsetzung ihrer erheblichen finanziellen Ansprüche gegen den Beschwerdeführer gewesen sei. Sie hätte dort und bei der Tochtergesellschaft ***M*** GmbH das Sagen gehabt und so agiert, als handle es sich dabei um ihre Gesellschaft. Der Beschwerdeführer hätte keinen Einfluss darauf gehabt, ob, wann und in welcher Höhe Frau ***GF*** bereit gewesen sei, Zahlungen an ihn zu leisten. Frau ***GF*** habe die „***Y***“-Gruppe als ihr Eigentum behandelt und den Beschwerdeführer von wichtigen Entscheidungen ausgeschlossen bzw. diese ohne sein Wissen, Wollen und Zutun getroffen. Dieser Umstand sei dem Finanzamt bekannt.

Aus den einzelnen Parteivorbringen ergibt sich primär, dass zunächst die aufgezeigten Widersprüche aufzuklären sind. Es sind die Vertreter des Beschwerdeführers aufzufordern, die widersprüchlichen Aussagen in Zusammenhang mit einer allfälligen Mietvorauszahlung aufzuklären. Aus dem vorgelegten Schreiben vom 17.01.2011 geht hervor, dass der Beschwerdeführer selbst zunächst davon ausging, dass ihm monatliche Mietzahlungen

zustehen würden. Daher wäre er selbst, wie es im Beschwerdeverfahren betreffend ***Y*** GmbH bereits beantragt wurde, oder einer seiner Vertreter, zu befragen, warum er zunächst (Schreiben vom 31.01.2011) davon ausging, dass ihm Mietzahlungen zustehen würden. Er wäre zu fragen, ab wann die ***Y*** GmbH die Zahlungen eingestellt hat. Dem Schreiben vom 31.01.2011 ist zu entnehmen, dass die behaupteten Mietvorauszahlungen zu Beginn der 2000er Jahre in Form von Ausbesserungen/Zahlungen in den Objekten ***Bf1***-Haus und ***Bf1***-Gewerbepark geleistet wurden und eine Mietvorauszahlung bis 2023 bedeuten würden. Daran schließt sich die Frage, warum der Beschwerdeführer im Jänner 2011 den Mietzins einfordert bzw. wie hoch zu diesem Zeitpunkt der behauptete Mietzinsrückstand war.

Selbst die beiden Vertreter des Beschwerdeführers sind sich uneins: Der rechtliche Vertreter geht im Schreiben vom 1.7.2022 davon aus, dass im Jahr 2009 nur noch ein Rest der Mietvorauszahlung iHv 53.298,46 € übrig gewesen sei, während der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 7.7.2022 davon spricht, dass die Mietvorauszahlungen bis 2011 gereicht hätten.

Beim derzeitigen Stand des Verfahrens lässt sich nicht feststellen, ob im Jahr 2009 und danach (während des gesamten beschwerderechtlichen Zeitraumes) aus steuerlicher Sicht tatsächlich noch Mietvorauszahlungen vorhanden waren. (Die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates hat vom Betrag her nur einen Bruchteil der behaupteten Mietvorauszahlung betroffen.) Dieser Umstand wäre von der beschwerdeführenden Partei zweifelsfrei darzulegen. Ob dem Beschwerdeführer – wie vom Finanzamt angenommen – in den beschwerdegegenständlichen Jahren Mietzahlungen zugeflossen sind, kann beim derzeitigen Stand der Ermittlungen daher nicht festgestellt werden. Eine Klärung des Sachverhaltes wird nur in Zusammenhang mit dem Akt betreffend ***Y*** GmbH und einer Befragung der steuerlich Verantwortlichen möglich sein.

Erst durch weitere Erhebungen und den Kontakt zwischen der beschwerdeführenden Partei und der belangten Behörde wird der relevante Sachverhalt erhoben werden können. Es wird notwendig sein, Vertreter der ***Y*** GmbH und entweder den Beschwerdeführer selbst, wie es bereits im Verfahren betreffend ***Y*** GmbH beantragt worden ist, oder dessen Vertreter detailliert zu befragen, welche Unterlagen vorgelegt werden können, die die behauptete Mietvorauszahlung belegen, warum von diesen Mietvorauszahlungen im bisherigen Verfahren keine Rede war, warum seitens der ***Y*** GmbH ein Mietaufwand verbucht wurde, wenn tatsächlich eine Mietvorauszahlung bestand, ob der Beschwerdeführer im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Zugang auf die Konten der ***Y*** GmbH hatte bzw. diesen Zugang auch nutzte.

In diesem Zusammenhang sind auch sämtliche angesprochenen Unterlagen abzuverlangen.

Sollte sich bei Würdigung des noch zu erhebenden Sachverhaltes ergeben, dass für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum von der ***Y*** GmbH tatsächlich in einem vor dem

Beschwerdezeitraum liegenden Zeitraum Mietvorauszahlungen geleistet worden sind, würde dies bedeuten, dass im beschwerdegegenständlichen Zeitraum kein Zufluss an Miete vorliegt (gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind). Dem Beschwerdeverfahren wäre dann in diesem Punkt stattzugeben.

Sollte sich bei Würdigung des noch zu erhebenden Sachverhaltes ergeben, dass für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum keine Mietvorauszahlungen geleistet wurden, ist zu berücksichtigen, dass ein gültiger Mietvertrag vorliegt (aus dem der Beschwerdeführer eine Forderung gegenüber der ***Y*** GmbH hat) und sich bislang keine Anhaltspunkte dafür ergeben haben, dass die ***Y*** GmbH nicht zahlungsfähig wäre.

Der Beschwerdeführer ermittelt seinen Gewinn vereinfacht durch die sog. "Einnahmen-Ausgaben-Rechnung" im Sinn des § 4 Abs. 3 EStG 1988. Bei der Ermittlung der Einkünfte in dieser Form kommt es grundsätzlich auf den Zu- und Abfluss an (VwGH 22.03.2006, 2001/13/0289).

Ein Betrag ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter dem Gesichtspunkt des § 19 Abs. 1 EStG 1988 als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0061). Ein Betrag ist auch dann zugeflossen, wenn er dem Steuerpflichtigen lediglich gutgeschrieben wurde, vorausgesetzt er kann über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 30.10.2014, 2012/15/0143, ausgesprochen, dass der Zufluss grundsätzlich anzunehmen ist, sobald die Forderung fällig ist, wenn der Abgabepflichtige Mehrheitsgesellschafter jener GmbH ist, die sein Schuldner ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH. Die vom Verwaltungsgerichtshof angestellten Überlegungen zum Mehrheitsgesellschafter sind auch auf andere Konstellationen beherrschenden Einflusses übertragbar. Vor diesem Hintergrund ist der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen diesbezüglichen Rechtsprechung auch bereits von der Einbeziehung mittelbarer Beteiligungen zur Beurteilung eines beherrschenden Einflusses und damit einer tatsächlichen Verfügungsmacht eines Gesellschafters und Gläubigers ausgegangen (VwGH vom 29. Juli 1997, 95/14/0014). Ob ein zuflussbegründender beherrschender Einfluss eines Gesellschafters und Gläubigers auf seine Gesellschaft vorliegt, ist letztlich eine Tatfrage, die die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung festzustellen hat.

In Hinblick auf das ergänzende Vorbringen des steuerlichen Vertreters vom 17.7.2023 wird zu erheben sein, ob der Beschwerdeführer zum Zeitpunkt der Fälligkeit der jeweiligen Mietzahlungen einen beherrschenden Einfluss auf die schuldnerische Gesellschaft im Sinne der vorgenannten Judikatur hatte. Wenn der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang wiederholt einwendet, dass er tatsächlich keinen Einfluss auf die Gebarung der ***Y*** GmbH

und die Geschäftsführerin ***GF*** das alleinige Sagen gehabt hätte, so ist darauf hinzuweisen, dass diese Behauptung nur durch eine Einvernahme der ***GF*** zu verifizieren sein wird. In diesem Zusammenhang ist auch auf das Verfahren betreffend ***Y*** GmbH und den Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 24.07.2023, RV/5101499/2019, zu verweisen.

Die Organe des Finanzamtes können derart in Rede und Gegenrede und Würdigung vorgelegter Beweismittel unmittelbar den Sachverhalt ermitteln.

2.3. Zu Tz. 6 Mietvorauszahlungen 2015

Unbestritten ist der Beschwerdeführer Eigentümer der Liegenschaften des sogenannten Gewerbeparks in der ***L2*** (hinsichtlich der Superädifikate vgl. Punkt 2.1. Tz.4). Auf dieser Liegenschaft lasteten zu Gunsten der ***Bank1*** Pfandrechte iHv 9,700.000,00 €.

Im Jahr 2015 wurde an die ***Bank1*** eine Abschlagszahlung iHv 975.000,00 € geleistet (Fälligkeit 31.08.2015) und die Lastenfreiheit der Liegenschaften verwirklicht. Die Finanzierung erfolgte über die ***Bank4***. Der Kredit wurde von der ***Y*** GmbH aufgenommen.

Auf einem Fax vom 17.08.2015 an die Bank bestätigte der Beschwerdeführer, dass er mit der ***Y*** GmbH vereinbart habe, dass diese für ihn auf Basis einer weiteren Mietvorauszahlung die mit der Bank vereinbarte Abschlagszahlung leisten würde. Die ***Y*** GmbH verbuchte den Betrag iHv 975.000,00 € als Mietvorauszahlung.

Das Finanzamt rechnete den Betrag von 975.000,00 € den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2015 zu (Zeitpunkt des Zuflusses der Mietvorauszahlung).

Nach Ansicht des Beschwerdeführers liegt eine bloße Umschuldung (Zahlung der ***Y*** GmbH ist eine Rückzahlung eines Darlehens, das der Beschwerdeführer der ***Y*** GmbH gewährt hat) vor. Die Zahlung sollte zu Lasten der am Verrechnungskonto des Beschwerdeführers gebuchten Darlehenszahlung erfolgen. Dies sei auch der Bank bekannt gewesen („Ja, das Darlehen verringert sich und die Bankverbindlichkeiten steigen gleichzeitig, sodass dies in der Bilanz keine Auswirkung hat.“ lt. Email der ***Bank4*** an ***Sohn*** ***Bf1*** vom 31.07.2015). Erst später habe die Bank eine Titulierung der Zahlung verlangt. So sei die Zahlung als (anfechtungsfeste) Mietvorauszahlung deklariert worden. Die Vorlage der nötigen Beweise wurde in der Beschwerde vom 22.11.2018 angekündigt.

Beim derzeitigen Ermittlungsstand kann nicht festgestellt werden, ob die Zahlung des Betrages von 975.000,00 € durch die ***Y*** GmbH an die ***Bank4*** für den Beschwerdeführer eine Mietvorauszahlung oder die Rückzahlung eines gewährten Darlehens darstellt. Im weiteren Verfahren wird das Finanzamt den Beschwerdeführer aufzufordern haben, diesen Darlehensvertrag samt Rückzahlungsmodalitäten zur Einsichtnahme vorzulegen. Der Sohn des Beschwerdeführers, ***Sohn***, wird als Zeuge einzuvernehmen sein. Schließlich wird es an

der beschwerdeführenden Partei liegen, die in der Beschwerde vom 22.11.2018 angekündigten Beweise vorzulegen und ihrerseits Zeugen namhaft zu machen.

2.4. Zu Tz 7 Kfz-Nutzung Mercedes Benz CL 500 Aut.

In diesem Zusammenhang teilte das Finanzamt beim Erörterungstermin vor dem Bundesfinanzgericht am 19. Juli 2022 mit, dass diese Feststellung gefallen lassen werde. Die private Nutzung des beschwerdegegenständlichen Fahrzeuges wurde nicht nachgewiesen. Sollte das Finanzamt diesbezüglich seine Meinung ändern, wären dem Beschwerdeführer die Aufstellung der behaupteten Privatfahrten zur Gegenäußerung vorzulegen.

2.5. Zu Tz 10 VuV *L1*** „***L1***“**

In Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft „***AdrL1***, ***L1***“ ist darauf hinzuweisen, dass nunmehr mit Entscheidung des BFG vom 10.2.2023, RV/5100694/2022, rechtskräftig entschieden wurde, dass der Kaufpreis iHv 1,700.000,00 € einem fremdüblichen Preis entspricht. Unter Berücksichtigung der Nebenkosten ist die Afa von diesem Kaufpreis zu berechnen.

2.6. Zu Tz 11 Teppiche

Gemeinsam mit der Liegenschaft ***AdrL1***, ***L1***, hat der Beschwerdeführer auch 108 Teppiche im Wert von 84.375,00 € erworben. Im Rahmen einer Besichtigung am 13.02.2020 wurde festgestellt, dass 38 Teppiche aufgelegt sind, der Rest wird am Dachboden gelagert.

Nach Ansicht des Finanzamtes unterliegen nur die aufgelegten Teppiche einer Abnutzung, sodass nur für diese Teppiche die Afa zu berücksichtigen sei.

Mit Schreiben vom 7.07.2022 gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass die Afa-Kürzung nur auf die verwendeten Teppiche grundsätzlich in Ordnung gehe. Allerdings sei bei den 70 am Dachboden gelagerten Teppiche eine Teilwertabschreibung auf netto 22.645,00 € notwendig. Es bestehe auch bei den aufgelegten Teppichen ein Abwertungsbedarf („Ob dieser geltend gemacht werde, würde vom weiteren Verhalten des Finanzamtes abhängen.“) Diesbezüglich werde auf das Gutachten des Sachverständigen ***SV1*** vom 30.06.2022 verwiesen.

Der Beschwerdeführer ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. Deshalb kommt für jene 70 Stück Teppiche, die nicht aufgelegt sind, sondern am Dachboden lagern und daher keiner Abnutzung ausgesetzt sind, eine Teilwertabschreibung gar nicht in Betracht. Bereits im Erkenntnis vom 28.10.1981, 604/78 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 EStG 1972 im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1972 nicht in Betracht kommt. Da § 6 EStG 1988 im Wesentlichen den gleichen Regelungsinhalt wie § 6 EStG 1972, nämlich die Bewertung von Wirtschaftsgütern des

Betriebsvermögens hat, ist diese Rechtsprechung auch für den Geltungsbereich des EStG 1988 anwendbar (VwGH 16.12.1998, 96/13/0007).

§ 7ff EStG 1988 regeln die Absetzung für Abnutzung bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern. Diese Bestimmungen gelten auch für den § 4 Abs. 3 Gewinnermittler. So bestimmt § 7 Abs. 3 EStG 1988, dass Steuerpflichtige, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, ein Verzeichnis (Anlagekartei) der im Betrieb verwendeten Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens führen müssen. Das Verzeichnis hat unter genauer Bezeichnung jedes einzelnen Anlagegutes den Anschaffungstag, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, den Namen und die Anschrift des Lieferanten, die voraussichtliche Nutzungsdauer, den Betrag der jährlichen Absetzung für Abnutzung und den noch absetzbaren Betrag (Restbuchwert) zu enthalten.

Für die steuerliche Anerkennung einer Abwertung muss ein entsprechender Nachweis erbracht werden und zwar dafür, dass die Entwertung erheblich und dauernd zu einem bestimmten Zeitpunkt eingetreten ist. Da eine amtswegige Verpflichtung der Behörde zur Teilwertermittlung gesetzlich nicht besteht, trifft die Beweislast die beschwerdeführende Partei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgesprochen, dass, wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder wenigstens glaubhaft zu machen habe, wobei dieser Nachweis bzw. diese Glaubhaftmachung sich auch auf die Umstände beziehen müsse, aufgrund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen sei (VwGH 23.09.2010, 2010/15/0110).

Aus dem Gesetzestext und der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass ein „Abwertungsbedarf“, wie es der steuerliche Vertreter im Schriftsatz vom 07.07.2022 bezeichnet, nicht vom „weiteren Verhalten des Finanzamtes“ abhängt, sondern davon, ob der beschwerdeführenden Partei ein entsprechender Nachweis bzw. eine Glaubhaftmachung gelingt. Das vorgelegte Gutachten vom 30.06.2022 betrifft jene Teppiche, die auf dem Dachboden gelagert sind, nicht jene, die im Hotel ausgelegt sind und einer Abnutzung unterliegen. Darüber hinaus wurde im Rahmen des Erörterungsgespräches am 19.07.2022 ein Fehlerkalkül des Gutachtens von 50 % für vorstellbar erklärt, was grundsätzlich schon gegen die Glaubwürdigkeit des Gutachtens spricht. Schließlich ist zu berücksichtigen, dass das Gutachten eine Bewertung per 30.06.2022 vornimmt. Es verschafft also keine Gewissheit über einen konkreten Wertverlust der Teppiche in den einzelnen beschwerdegegenständlichen Jahren (2011 – 2018).

Zusammengefasst bedeutet dies, dass nach dem derzeitigen Stand der Ermittlungen eine außerordentliche Abschreibung der Teppiche nicht zulässig ist und eine entsprechende

Beweisführung im fortgesetzten Verfahren ausschließlich bei der beschwerdeführenden Partei liegt.

2.7. Aufhebung und Zurückverweisung:

§ 115 BAO lautet:

(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.

Gemäß § 278 Abs 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevereinscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Zusammengefasst stellt sich heraus, dass der entscheidungswesentliche Sachverhalt in zahlreichen Punkten erst vollständig erhoben werden muss, die aufgezeigten Widersprüche geklärt werden müssen und dazu auch eine Befassung der belangten Behörde mit dem bisherigen Vorbringen des Beschwerdeführers, das größtenteils erst im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vorgebracht wurde, erforderlich ist. Es wurden seitens der belangten Behörde jedenfalls (erforderliche) Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Der Tatbestand des § 278 Abs. 1 BAO ist daher erfüllt.

Auch wenn die Verwaltungsgerichte grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden haben (vgl. VwGH 1.9.2015, Ro 2014/15/0029), erweist sich im gegenständlichen Fall im Hinblick auf die nicht entscheidungsreife Vorlage und den Umfang der noch durchzuführenden Ermittlungen die Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt als zweckmäßig. Es ist nicht Aufgabe des Verwaltungsgerichtes, anstatt seine Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungsrelevanten Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen.

Gegenständlich kommt noch hinzu, dass die ergänzenden Sachverhaltsfeststellungen nicht nur beim Beschwerdeführer sondern auch weiteren involvierten Firmen, deren Beschwerdeverfahren ebenfalls anhängig sind, durchzuführen sind.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung nach § 278 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen (Ritz, BAO⁶ § 278 Rz 4; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3 § 278 Anm 2c; VwGH 02.02.2010, 2009/15/0206). Die Ermessensübung (§ 20 BAO) ist zu begründen (VwGH 28.06.2007, 2006/16/0220; 16.12.2010, 2007/15/0016).

Wie dargestellt, fehlt es an grundlegenden Feststellungen der Abgabenbehörde zur Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts. Ein Unterbleiben einer Zurückverweisung der Sache an die belangte Behörde würde auf ein erstmaliges Feststellen des dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden Sachverhalts (erst) auf Ebene des Bundesfinanzgerichts führen und damit dem Gericht eine Funktion zuordnen, die diesem nicht zukommt.

Es würden die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es wäre nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. BFG vom 25.8.2020, RV/5101633/2019).

Erst durch weitere Erhebungen und den Kontakt zwischen dem Beschwerdeführer, der belangten Behörde und einem Vertreter der ***Y*** GmbH und der ***G*** GmbH wird der relevante Sachverhalt erhoben werden können. Infolge der – oft auch zu verlängernden – Beantwortungsfristen und immer wieder erforderlichen Einarbeitungsphasen für alle Beteiligten sind derartige Ermittlungen erfahrungsgemäß sehr zeit-, arbeits- und kostenaufwendig. Auch dem Beschwerdeführer entstehen durch ein weitgehend schriftliches Verfahren (Vorhaltsbeantwortungen, Stellungnahmen, etc) Zeitaufwand und Kosten. Im Vergleich zu einem gerichtlichen Verfahren, das zunächst allfällige Stellungnahmen und Erhebungsergebnisse den Parteien wechselseitig mit entsprechendem Fristenlauf zur Gegenäußerung zur Kenntnis zu bringen hätte, erweist sich daher eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Zurückverweisung der Sache als kosten- und zeitsparender. Es ist daher auch aus Gründen der Verfahrensökonomie zulässig, gemäß § 278 Abs. 1 BAO vorzugehen und die (erstmalige) Ermittlung des vollständigen relevanten Sachverhalts sicherzustellen. Die belangte Behörde ist gemäß § 278 Abs. 3 im weiteren Verfahren an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Auch wenn die Abgabenbehörde am Fehlen der Ermittlungen keinerlei Verschulden trifft, weil ihr Unterlagen im vorangegangenen Verfahren vorenthalten wurden, so ist es im Sinne einer objektiven Sachverhaltsermittlung unerlässlich, die diesbezüglichen Ermittlungen nunmehr anzustellen. Die Unterlassung der Ermittlungen stellt sich daher zweifelsohne als "wesentlich" dar.

Mit Rücksicht auf die in dieser Entscheidung zu den einzelnen Textziffern des AP-Berichts vom 02.10.2019 aufgezeigten, zahlreichen Unzulänglichkeiten bei der Erforschung des Sachverhalts, die den bekämpften Bescheiden anhaften und wegen der deshalb noch vorzunehmenden, entscheidungswesentlichen Sachverhaltsermittlungen ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes nicht auszuschließen, dass anders lautende Bescheide ergehen hätte können.

Ob das Bundesfinanzgericht von der Möglichkeit einer kassatorischen Beschwerdeerledigung Gebrauch macht, liegt in seinem Ermessen. Im anhängigen Verfahren hält das Bundesfinanzgericht eine Aufhebung nach § 278 Abs. 1 BAO aus nachstehenden Gründen für geboten:

Der Gesetzgeber hat für Abgabenangelegenheiten ein zweistufiges Verfahren vorgesehen, mit einem unabhängigen Gericht als Rechtsmittelinstanz, dem vor allem eine Kontrollfunktion zugesprochen ist. Kommt es wegen des Unterbleibens entscheidender Sachverhaltsermittlungen auf Ebene der Abgabenbehörde zur Verlagerung eines aufwändigen Ermittlungsverfahrens vor das Bundesfinanzgericht, wird dieses Ziel des Gesetzgebers unterlaufen und dessen Einrichtung als echte Kontrollinstanz wird zur bloßen Formsache. Es entspricht nicht dem Sinne des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelinstanz, statt ihre - umfassende - Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Einrichtung ist, die den entscheidungswesentlichen Sachverhalt erstmals ermittelt und sodann als faktisch erste und zugleich letzte Tatsacheninstanz einer Beurteilung unterzieht. Zur Erfüllung der ihm zugesprochenen Rolle eines unabhängigen Dritten hat sich das BFG daher im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans zu beschränken (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, BAO, Kommentar, 5., überarbeitete Auflage 2014, Tz 5 zu § 278 BAO idGF, unter Hinweis auf VwGH vom 21.11.2002, 2002/20/0315 und UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08 sowie Beiser, SWK 3/2003, S. 102ff, sämtliche Verweisquellen zur inhaltlich vergleichbaren Rechtslage vor dem 1.1.2014).

Die im anhängigen Verfahren zur Mehrzahl der Streitpunkte noch durchzuführenden, teilweise umfangreichen Sachverhaltsermittlungen betreffen nicht nur wesentliche Teile der tragenden Feststellungen für eine abschließende Beurteilung der an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung herangetragenen Rechtsfragen. Um zu einer sachgerechten Entscheidung zu gelangen, müsste das Bundesfinanzgericht - mangels entsprechender eigener Ausstattung - zudem ohnehin auf Basis des § 269 Abs. 2 BAO idGF auf die sachlichen und personellen Ressourcen der Abgabenbehörde zurückgreifen. Da das Ergebnis der noch vorzunehmenden Ermittlungen in der Folge zur Wahrung des Parteiengehörs den Verfahrensparteien jeweils zur

Stellungnahme bzw. Gegenäußerung zuzuleiten ist, käme es zu einer weiteren Verfahrensverzögerung.

Zudem bleibt bei erstmaliger Ermittlung durch die Abgabenbehörde und anschließender Einbeziehung in dessen Entscheidung unter Wahrung des Parteiengehörs, der volle Rechtsschutz für den Bf gewahrt. Auch darauf ist bei der Ermessensübung Bedacht zuzunehmen.

Im Sinne der Verwaltungsökonomie und zur Wahrung des Grundsatzes der Zweistufigkeit des Abgabenverfahrens werden der angefochtenen Bescheid vom 14. November 2018 sowie die Beschwerdeentscheidungen vom 2. Oktober 2019 gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt aufgehoben.

Gemäß § 209a Abs. 5 BAO steht im Fall der Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache (§ 278 BAO) die Verjährung nicht der (neuerlichen) Abgabenfestsetzung entgegen, wenn der Bescheid binnen eines Jahres ab Bekanntgabe des aufhebenden Beschlusses ergeht.

Der Beschwerdeführer hat die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Da eine Aufhebung nach § 278 Abs. 1 BAO erfolgte, konnte von einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 3 Z 3 iVm § 274 Abs. 5 BAO abgesehen werden. Wie bereits ausführlich dargelegt wurde, ist die notwendige Ermittlung des Sachverhaltes durch das Finanzamt für die Parteien weniger zeitaufwendig, kostengünstiger und im Sinne der Verfahrensökonomie.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss 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.

Im Fall der Zurückverweisung an die Abgabenbehörde ist nur zu prüfen, ob das Ermessen des § 278 Abs. 1 BAO richtig geübt worden ist. Dabei handelt es sich jedoch um die Beurteilung der Plausibilität der Begründung und somit um eine Sach- und keine Rechtsfrage. Diese Frage ist einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Linz, am 29. August 2023