

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Feichtenschlager in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Adr1***, ***PLZ*** ***H***, vertreten durch ***Stb***, sowie durch ***RA***, betreffend Beschwerde vom 31. Oktober 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 2. Oktober 2019 betreffend Einkommensteuer 2014, Steuernummer ***BF1StNr2***, beschlossen:

Der angefochtene Bescheid vom 2. Oktober 2019 und die Beschwerdeverentscheidung vom 30. Jänner 2020 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt aufgehoben.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

1. Verfahrensablauf

Am 2. Oktober 2019 erließ das Finanzamt den nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2014. In der Begründung wurde auf die Textziffern 5, 7 und 16 des Betriebsprüfungsberichtes vom 2. Oktober 2019 verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 31. Oktober brachte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers - unter anderem - gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Soweit es die gegenständliche Beschwerde betrifft, wurde zu den einzelnen Textziffern Folgendes vorgebracht:

„Tz 5 VuV ***L3***: Hier gilt das bisher Gesagte analog: Auch diese „Feststellung“ ist angesichts einer völlig unzureichenden Ermittlungstätigkeit der Behörde relativ beweis- und feststellungsfrei.

Tz. 7 Kfz-Nutzung MB CL 500 Automatik: Dazu verweisen wir auf unser gesamtes bisheriges zur ESt 2015 erstattete Vorbringen.

Tz 10 VuV ***L1*** „***L1***“: Das zitierte Erkenntnis des BFG vom 5.10.2018,

RV/5100951/2016, wurde angefochten. Der VwGH hat die ao Revisionsschrift vom 21.11.2018 angenommen. Seither ist der Fall dort zu Ra 2018/15/0123, anhängig. Dieser nicht unwesentliche Umstand wurde von Prüferseite völlig negiert.“

Mit Schriftsatz vom 3. Jänner 2020 wurde die Beschwerde hinsichtlich der gegenständlich relevanten Textziffern wie folgt ergänzt:

Tz 5: Aus mehreren Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes werde der Schluss gezogen, dass die Frage, ob bei der GmbH ein Abfluss vorliege, sich dort wie hier stelle. Solcherart liege – spiegelbildlich – beim Gesellschafter kein Zufluss vor. Eine vollinhaltliche Stattgabe sei vorprogrammiert, ja alternativlos.

Tz. 7: Zur Vermeidung unnötiger Wiederholungen werde auf das gesamte bisherige Vorbringen verwiesen.

Hinsichtlich Tz. 10 wurde das Beschwerdevorbringen wiederholt.

Tz. 11: Die Teppiche würden sich immer noch am selben Ort befinden und könnten gerne besichtigt werden.

Tz 16: Dabei handle es sich um eine Folgewirkung zu Tz 10 und 12. Solcherart bleibe auch sie (wie die Textziffern 13 bis 15) vorderhand noch offen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30. Jänner 2020 wurde der Bescheid vom 2. Oktober 2019 abgeändert und begründend Folgendes ausgeführt:

„Die Erhöhung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind nicht nur eine Folgewirkung der Tz 10 und 12 wie in der Begründung dargestellt, sondern setzen sich zusammen aus a. der Nichtanerkennung der übrigen Werbungskosten (bisher 110.028,84) weil es sich um einen Prozesskostenersatz handelt, welcher mit der Einkunftsart VuV in keinem Zusammenhang steht.

*b. aus der Kürzung der AfA aus den Anschaffungskosten ***L1*** auf Basis des Schätzungsgutachtens "***SV1***" lt. Urteil des BFG Linz.*

Diese bisherigen Feststellungen bleiben aufrecht.

*c. zusätzlich zu den bisherigen Änderungen wurde die AfA der Teppiche in Höhe von jährlich 4.218,76 Euro gekürzt, weil sich diese laut Begründung zur Tz 11 des BP-Berichtes im Dachboden des ***L1*** befinden. Die AfA Buchung ist nur zulässig wenn sie einer technischen Abnutzung durch Begehen unterliegen.*

Diese Feststellung wurde entsprechend der Rz 4796 der EStR getroffen.

Bezüglich Kfz-Nutzung siehe Begründung BP-Bericht bzw. BVE zur ESt aus 2009.“

Im Vorlageantrag vom 4. März 2020 wurde ausgeführt, dass ein Prozesskostenersatz selbstverständlich Betriebsausgabe oder Werbungskosten sei.

Die Afa-Kürzung „***L1***“ sei angesichts der Tatsache, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 10.12.2019, Ra 2018/15/0123, die Entscheidung des BFG vom 5.10.2018, RV/5100951/2016, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben habe und die Sache noch längst nicht rechtskräftig entschieden sei, leichtfertig

und vorschnell. Insoweit bleibe die weitere Entwicklung abzuwarten, aus der sich die Unzulässigkeit dieser Afa-Kürzung ergeben würde.

Das Teppich-Argument sei schlechtweg unvertretbar. Nach dem Einleitungssatz des § 7 Abs. 1 EStG 1988 seien die „Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt und auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung)“. Unter Nutzungsdauer sei jener Zeitraum zu verstehen, in dem das Wirtschaftsgut erfahrungsgemäß verwendet oder genutzt werden könne. Dabei sei zwischen der wirtschaftlichen und der technischen Nutzungsdauer zu unterscheiden, wobei sich der Einzelne auf die für ihn günstigere Alternative berufen könne. Die technische Abnutzung sei der materielle Verschleiß des Wirtschaftsgutes, also sein Substanzverzehr. Als wirtschaftliche Abnutzung werde die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes für den Betroffenen bezeichnet. Dass Teppiche im Laufe der Zeit an Wert verlieren würden, sei notorisch und wäre solcherart von Amts wegen zu berücksichtigen gewesen. Ergänzend werde im weiteren Verfahren noch ein ergänzendes Vorbringen zur Notwendigkeit einer Teilwertabschreibung erstattet.

Das Bundesfinanzgericht möge nach durchgeführter mündlicher Verhandlung vor dem Einzelrichter der Beschwerde vollinhaltlich stattgeben.

Im Rahmen der Stellungnahme vom 2. April 2020 legte das Finanzamt dar, dass der Prozesskostenersatz mit der Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung „***L1***“ nichts zu tun habe. Diese Kosten würden aus einem Rechtsstreit mit der ***Bank*** stammen und stünden in Zusammenhang mit dem Konkurs der Firma ***J*** GmbH. Die geltend gemachten Werbungskosten iHv 110.028,84 € würden zur Gänze diese Ausgaben betreffen. Diese Kosten würden nicht anerkannt. Prozesskosten würden nämlich laut Rz 1621 EStR grundsätzlich Betriebskosten darstellen, jedoch nur unter der Voraussetzung, dass diese Kosten auch mit einem Betrieb in Zusammenhang stünden. Dieser Zusammenhang fehle im vorliegenden Fall, daher sei die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

In Zusammenhang mit der Afa-Kürzung ***L1*** sei die Feststellung keinesfalls leichtfertig oder vorschnell erfolgt, sondern in Anlehnung des Wertes entsprechende dem letzten BFG-Urteil. Die Beschwerde sei daher auch in diesem Punkt abzuweisen bzw. die Entscheidung des BFG hinsichtlich Festlegung des Gebäudewertes betreffend Liegenschafts Kauf aus 2011 abzuwarten.

Zur Afa-Kürzung Teppiche wurde darauf hingewiesen, dass die zitierte Entscheidung des VwGH bzw. die Kommentare von abnutzbarem Anlagevermögen ausgehen würden. Es werde die wirtschaftliche und technische Nutzungsdauer ins Spiel gebracht. Die Rz 4796 EStR würden klarstellen, dass handgeknüpfte Teppiche nur dann abnutzbare Wirtschaftsgüter seien, wenn sie begangen und somit dadurch einer technischen Abnutzung unterliegen würden.

Anlässlich der Besichtigung der Teppiche am 13.2.2020 sei festgestellt worden, dass 38 Teppiche aufgelegt seien. Die Kürzung der Afa sei daher nicht zur Gänze vorzunehmen sondern nur in Höhe von 65 %.

Es werde daher in diesem Punkt insofern eine teilweise Stattgabe beantragt, als die Afa nur um 65 % zu kürzen sei.

Mit Vorlagebericht vom 15. April 2020 wurde die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

2. Erwägungen

2.1. Zu Tz 5 des BP Berichtes vom 2. Oktober 2019 – ***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 Erörterungsgespräches 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 „***L4***“ in ***X*** betrugen 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 ***Bank6***, 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 ***K*** 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.

2.2. Zu Tz 7 des BP Berichtes vom 2. Oktober 2019 – 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.

2.3. Zu Tz 10 des BP Berichtes vom 2. Oktober 2019 – VuV *L1*** „***L1***“**

In Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft „***AdrL11***, ***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.

2.4. Zu Tz 11 Afa Teppiche

Gemeinsam mit der Liegenschaft ***AdrL11***, ***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 07.07.2022 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 ***SV2*** 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). Insofern ist daher der Beweisantrag auf Einvernahme des Sachverständigen ***SV2*** vom 07.07.2023 obsolet, es sei denn, das Beweisthema wird im weiteren Verfahren auch auf jene Teppiche ausgedehnt, die im Hotel aufgelegt wurden/werden.

§ 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 Erörterungsgesprächs 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 im Hotel aufliegenden Teppiche in den einzelnen beschwerdegegenständlichen Jahren (2011 – 2018).

Zusammengefasst bedeutet dies, dass eine Teilwertabschreibung der nicht benutzten Teppiche aus rechtlichen Gründen nicht in Betracht kommt und hinsichtlich der 38 aufgelegten Teppiche eine entsprechende Beweisführung in Zusammenhang mit einem Wertverlust im fortgesetzten Verfahren ausschließlich bei der beschwerdeführenden Partei liegt.

2.5. Zu Tz 16 des BP Berichtes vom 2. Oktober 2019 – VuV *L1*** für 2014**

Strittig ist einerseits die Höhe der Afa in Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaft ***L1*** und andererseits die Berücksichtigung von Prozesskosten als Werbungskosten.

Was die Höhe der Afa in Zusammenhang mit der Liegenschaft „***AdrL11***, ***L1***“ anlangt, 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.

Der beschwerdeführenden Partei ist insofern zuzustimmen, als ein Prozesskostenersatz grundsätzlich Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein kann. Für die Anerkennung als Betriebskosten/Werbungskosten ist es notwendig, dass seitens des Beschwerdeführers eine exakte Zuordnung zu den einzelnen Einkunftsarten bzw. zum privaten Bereich (§ 20 EStG 1988) durchgeführt wird. Darüber hinaus ist ein Nachweis zu erbringen, dass diese Ausgaben im Veranlagungsjahr getätigt wurden (§ 17 EStG 1988).

2.6. 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 (vgl. Punkt 2.1. bis 2.5.) 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 bei 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 werden, 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 jeweils 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 BAO 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 seitens der beschwerdeführenden Partei 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 dargelegten Gründen für geboten.

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 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 nur bei einer erstmaligen Ermittlung durch die Abgabenbehörde und anschließender Einbeziehung in dessen Entscheidung unter Wahrung des Parteiengehörs, der volle Rechtsschutz für den Beschwerdeführer gewahrt. Auch darauf ist bei der Ermessensübung Bedacht zuzunehmen.

Im Sinne der Verwaltungsökonomie und zur Wahrung des Grundsatzes der Zweistufigkeit des Abgabenverfahrens wird der angefochtene Bescheid vom 2. Oktober 2019 sowie die Beschwerdeentscheidungen 30. Jänner 2020 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.

3. Zur 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 der Beschluss 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. Die Beantwortung dieser Frage ist einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. August 2023

