

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Feichtenschlager in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb***, und durch ***RA***, betreffend Beschwerden vom 31. Oktober 2019, 27. April 2020 und vom 10. Juni 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 2. Oktober 2019, 12. März 2020 und vom 11. Mai 2020 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012 sowie betreffend Umsatzsteuer 2012, Einkommensteuer 2011 bis 2013, 2016 bis 2018, Umsatzsteuer 2012, 2016 und 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide vom 2. Oktober 2019, 12. März 2020 und vom 11. Mai 2020 sowie die Beschwerdeentscheidungen vom 20. März 2020, 23. März 2020, 15. Mai 2020, 18. Mai 2020, 20. Mai 2020, 26. Mai 2020, 24. November 2020 und vom 25. November 2020 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt aufgehoben.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

1. Verfahrensablauf

1.1. Bescheide

Am 11. Mai 2020 wurden die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2011 und betreffend Einkommensteuer 2011 erlassen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde wie folgt begründet:

*„Im Erstbescheid wurden die Einnahmen aus dem Verkauf der Liegenschaft der KG ***L3*** nicht erklärt (siehe Tz 2 des BP-Berichtes). Der Zufluss der jährlichen Buchungen auf dem Konto 3301 der ***Y*** GmbH dokumentiert den Zufluss des Mietertrages, welcher bis dato nicht versteuert wurde. Ebenso stellt der Sachbezug aus der Kfz – Überlassung des Mercedes Benz CL*

*500 einen wesentlichen Vorteil dar, welcher bis dato nicht zum Ansatz kam. Ebenso stellen die geänderten Anschaffungskosten der Liegenschaft ***L1*** und vor allem die Nichtverwendung der Teppiche im Ausmaß von rund 65% eine wesentliche Änderung der AfA dar. Diese vorstehenden Feststellungen wurden im BP-Bericht ausführlich unter den Tz 2, 5, 7 und 12 dargestellt und stellen wesentliche Gründe dar, welche die Wiederaufnahme des Verfahrens für 2011 rechtfertigen.“*

Am 2. Oktober 2019 wurden die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatz- und Einkommensteuer 2012, Umsatzsteuer 2012, 2013, 2016 und 2017 sowie Einkommensteuer 2012, 2013, 2016, 2017 und 2018 erlassen. Die Wiederaufnahme der Verfahren wurde wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus sind auch die neu hervorgekommenen Tatsachen und/oder Beweismittel und die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Im BP-Bericht wurde unter Tz 23 „Wiederaufnahmegründe“ in Zusammenhang mit der Umsatzsteuer 2012 auf die Tz. 9 und 13, in Zusammenhang mit der Einkommensteuer 2012 auf Tz. 2, 7, 9 und 10 verwiesen.

Bei den materiellrechtlichen Bescheiden erfolgte begründend jeweils der Verweis auf die bezughabenden Textziffern des BP-Berichtes:

Abgabenart	Textziffer des BP-Berichtes vom 2. Oktober 2019
Umsatzsteuer 2012	9, 13
Umsatzsteuer 2016	Nichtanerkennung von Vorsteuern mangels Nachweises (Tz. 18)
Umsatzsteuer 2017	Nichtanerkennung von Vorsteuern mangels Nachweises (Tz. 18)
Einkommensteuer 2011	2, 5, 7 und 12
Einkommensteuer 2012	2, 5, 7, 8, 9 und 14
Einkommensteuer 2013	5, 7, 8 und 14
Einkommensteuer 2016	4 und 19
Einkommensteuer 2017	4 und 19

Der Einkommensteuerbescheid 2018 vom 12. März 2020 wurde wie folgt begründet:

„1.) Vermietung ***L5*** „***PLZ1*** ***L2***“: Die negativen Einkünfte ergeben sich aus dem Übergang der Superädifikate auf Herrn ***Bf1*** im Jahre 2015. Dieser Sachverhalt wurde im BP - Bericht vom 2.10.2019 ausführlich dargestellt. Somit ergibt sich auch für 2018 der Ansatz der AfA in Höhe 35.925,00 Euro

2.) Vermietung ***L1*** „***L1***“: Die AfA wurde wie in den Vorjahren den Feststellungen des BP-Berichtes Tz 10 samt Beilage über die Berechnung der Anschaffungskosten angepasst - also Kürzung der AfA in Höhe von 26.867,17 Euro.

3.) 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.

Anzahl der Teppiche gesamt	108 Stück
Benutzte=aufgelegte Teppiche	38 Stück
Benutzte Teppich in %	35 %
Afa Teppich gesamt bisher jährlich	4.218,74
Afa laut Veranlagung = 35 %	1.476,56
Afa Kürzung daher	2.742,19

Der Buchwert der nicht benutzten Teppiche beträgt daher 65% der Anschaffungskosten aus dem Jahre 2011
54.843,75“

1.2. Beschwerden

Mit Schriftsatz vom 31. Oktober 2019 wurde ua gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2012 sowie gegen die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2012, 2013, 2014, 2016 und 2017 das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht.

Begründend wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass die Feststellung laut Tz. 5 angesichts einer völlig unzureichenden Ermittlungstätigkeit der Behörde relativ beweis- und feststellungsfrei gehalten sei. Betreffend Tz. 7 werde auf das bisherige zur Einkommensteuer 2015 erstattete Vorbringen verwiesen. In Zusammenhang mit Tz 9 (Kosten

Weiterverrechnungen 2012) werde an die kundenfreundliche Judikatur des EuGH seit 2016 erinnert. Zu Tz 10 (VuV ***L1*** „***L1***“) wurde ausgeführt, dass das zitierte Erkenntnis des BFG vom 5.10.2018, RV/5100951/2016, angefochten worden sei. Der VwGH habe die ao Revisionsschrift angenommen. Seither sei der Fall dort zu Ra 2018/15/0123, anhängig. Dieser nicht unwesentliche Umstand sei von Prüferseite völlig negiert worden. Im Übrigen werde eine Begründung bis Ende 2019 nachgereicht.

Mit Mängelbehebungsbescheid vom 3. Dezember 2019 wurde darauf hingewiesen, dass der gegenständlichen Beschwerde eine Begründung fehlen würde. Dieser Mangel sei bis 31.12.2019 nachzuholen. Bei Versäumung der Frist gelte die Beschwerde als zurückgenommen.

Mit Schriftsatz vom 3. Jänner 2020 wurde (nach stillschweigend gewährter Fristverlängerung) dargelegt, dass ein Mängelbehebungsbescheid nur zulässig sei, wenn die Begründung gänzlich fehlen würde. Dies sei gegenständlich nicht der Fall. Zu den einzelnen Textziffern des BP-Berichtes wurde – soweit für das gegenständliche Verfahren relevant - ausgeführt:

Tz. 4: Es werde an die aktuellen Eingaben der ***Gx*** ***W*** GmbH vom 30.12.2019 und der ***Y*** GmbH von heute erinnert. Mit dem dort erstatteten Sach- und Beweisvorbringen würden sich auch einige Unrichtigkeiten dieser Feststellung von selbst aufklären. Ebenso werde an den Sicherstellungsakt erinnert. Im Verfahren vor dem BFG, spätestens in der mündlichen Verhandlung, würden Zeugen zum Nachweis dafür namhaft gemacht werden, dass die Causa ***Bf1*** senior für die ***F1*** mit bzw. seit dem Vergleich vom Juni 2006 rechtskräftig und dauerhaft beendet sei. § 37 EO würde eine Exekution nicht generell verbieten, sondern nur insofern, als Dritte (hier: ***Gx*** ***W*** GmbH) betroffen seien (siehe zB RIS-Justiz0001218 Urteil vom 19.12.2011, 3 Ob 195/01z, RIS-Justiz0001309 OGH 16.10.1975, 7 Ob 139/75). Es verstehe sich von selbst, dass die (erfolgreiche) Exszendierungsklage der ***Gx*** ***W*** GmbH nur die in ihrem Eigentum stehenden (insgesamt vier) Superädifikate betreffen könne, hingegen für die Zwangsvollstreckung auf das Vermögen des Beschwerdeführers ohne jeglichen Einfluss gewesen sei. Aus der Einleitung des Spruches des Urteils des BG ***H*** vom ***2006, ***Zahl1*** („Die Zwangsversteigerung ***Zahl2*** des BG ***H*** ist hinsichtlich nachstehender Bauwerke unzulässig: a) Portiergebäude, b) Maschinenhalle, c) Flugdach, d) Tankstelle mit Zu- und Abfahrt“) seien zwei Konsequenzen abzuleiten. Erstens, die von der ***F1*** betriebene, beim BG ***H*** anhängig gewesene Zwangsvollstreckung wäre in Bezug auf das Vermögen des Beschwerdeführers weiterhin zulässig und zweitens, das Fertigteilwerk komme in diesem Katalog nicht vor, weil es zu keinem Zeitpunkt im Eigentum der ***Gx*** ***W*** GmbH gestanden sei, sondern mit Kaufvertrag vom 1.4.1992 von der (damaligen) ***Gx*** OHG auf den Beschwerdeführer übergegangen sei. Auf die Eingabe vom 30.12.2019 (Seite 13 unten/14 oben) werde verwiesen.

Den Feststellungen in Tz 4 werde entgegengehalten, dass eine Vereinbarung zwischen einer GmbH und ihren Gesellschafter schon wegen des Trennungsprinzips keine rein GmbH-interne Angelegenheit sei. Die Vereinbarung vom 7.1.2013 hätte gerade in Hinblick auf den Schutz vor

dem Zugriff der Bank größtmögliche praktische Bedeutung gehabt. Trotzdem werde sie beweistechnisch als völlig wertlos hingestellt. Dazu werde auf das Erkenntnis des VfGH vom 24.11.2016, E 1063/2016-12, hingewiesen. Diese Entscheidung führe anschaulich vor Augen, wohin ein überaus legerer Umgang mit den Gegengründen führe.

Die Betrachtung der Behörde, der (behauptete) Eigentumsübergang der Superädifikate auf den Beschwerdeführer sei „entschädigungslos“ erfolgt, sei wirklichkeitsfremd. Wäre er tatsächlich erfolgt, so stünden ihm die dauerhaften Mietausfälle gegenüber. Logischerweise würde sich beides gesamthaft gegen Null aussaldieren. Der Erwerb von Substanzen im Abtausch gegen den Entfall der laufenden (Miet-)Einnahmen würde auf lange Sicht auf ein reines Nullsummenspiel hinauslaufen. Dieser Erwerb – hätte es ihn tatsächlich gegeben – wäre für den Beschwerdeführer also kein Geschenk gewesen.

Der Teilwert der Superädifikate der ***Gx*** **W*** GmbH liege deutlich unter 10 % des hier angesetzten Wertes. Die zehnfache Jahresmiete für diese vier Bauwerke liege bei 160.000,00 €, das seien 6,68 % dieses Phantasiewertes. Mehr würde kein Erwerber der GmbH dafür ansetzen. Der behauptete Gebäudewert (2,395.000,00 €) würde sich bei einem Jahresmietzins von nur 16.000,00 € erst nach 150 Jahren amortisieren.

Schließlich wurde darauf hingewiesen, dass Frau ***GF***, nachdem sie der Beschwerdeführer verlassen habe, primär darauf bedacht gewesen sei, sich an ihm finanziell zu rächen. Diese Grundeinstellung samt ihren diversen Ausprägungen sei dem Finanzamt bestens bekannt. Vor diesem Hintergrund sei es mutig, die Vereinbarung vom 7.1.2013 beweistechnisch als „abgekartetes Spiel“ der Frau ***GF*** und dem Beschwerdeführer abzutun. Es sei vielmehr das Gegenteil der Fall.

Tz. 5: Nach beispielhafter Darlegung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu Verrechnungskonten iZm verdeckten Ausschüttungen resümiert der Beschwerdeführer, dass die Frage, ob bei der GmbH ein Abfluss vorliegt, sich dort wie hier stelle. Solcherart liege – spiegelbildlich – beim Gesellschafter kein Zufluss vor. Eine Stattgabe sei vorprogrammiert.

Tz. 7: Zur Vermeidung von Wiederholungen werde auf das bisherige Vorbringen (betr. Einkommensteuer 2015) verwiesen.

Tz. 8: Die „Verzinsung“ des Darlehens hat in einer Beteiligung am Verkaufserlös des deutschen Grundstückes ***L4*** bestanden (partiarisches Darlehen). Aus der Judikatur (RIS-Justiz RS0019224 zB OGH 29.6.1989, 8 Ob 553/89) leitet die beschwerdeführende Partei ab, dass ein partiarisches Darlehen der Gesellschaftssteuer, nicht den Rechtsgebühren unterliegen würde. Für den Verkauf deutschen Grundbesitzes hätte Österreich nach Art. 6 DBA-Deutschland kein Besteuerungsrecht. Dies würde auch hier gelten, weil die „Verzinsung“ des Darlehens selbst nach Ansicht des Finanzamtes in der Beteiligung am Verkaufserlös bestanden habe und solcherart ein partiarisches Darlehen vorliege.

Tz. 9: Die Feststellung Kostenweiterverrechnung 2012 werde gesamthaft bestritten.

Hinsichtlich Tz. 10 wurde das Beschwerdevorbringen wiederholt.

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

Bei den Tz. 12 bis 19 würde es sich um Folgewirkungen zu den Textziffern 10 und 12 handeln.

Betreffend Wiederaufnahme werde auf die Einwendungen zu den einzelnen Textziffern verwiesen. Die Mutmaßung, die Buchung bei ****Y**** GmbH auf dem Verrechnungskonto sei Nachweis für den völlig unbewiesenen Zahlungsfluss sei weder Beweis noch Tatsache. Das gelte auch für die Privatnutzung des in Deutschland gemeldeten Fahrzeuges.

Mit Schriftsatz vom 10. Juni 2020 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 samt Wiederaufnahme das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht. In Zusammenhang mit der Wiederaufnahme des Verfahrens wurde begründend darauf hingewiesen, dass gegen alle drei Prüfungsfeststellungen mehrfach Einwendungen erhoben worden wären, die vom Finanzamt in der seit Jahren bekannten Manier völlig negiert worden seien. Solcherart erscheine ein Pauschalverweis auf das gesamte bisherige Vorbringen ausreichend. Es werde der Einstellungsantrag vom 20.4. 2020 vorgelegt (Antrag auf Teileinstellung des Ermittlungsverfahrens).

Der Prüfer würde einem Trugschluss unterliegen, wenn er meint, Buchungen bei der ****Y**** GmbH würden automatisch einen Zufluss beim Beschwerdeführer bewirken (vgl. VwGH vom 18.5.2020, Ra 2018/15/0090).

Mit Schriftsatz vom 27. April 2020 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht. Begründend wurde ausgeführt, dass es sich bei der Abweichung von der Abgabenerklärung betreffend Vermietung ***L5*** ***X***, ***L2***, um einen Folgefehler handeln würde, der bis 2015 zurückreichen würde. Die Zurechnung der Superädifikate zum Beschwerdeführer sei unzutreffend. Gegen die daraus resultierende Afa hätte der Beschwerdeführer jedoch nichts einzuwenden, sodass diese begünstigende Abweichung von der Steuererklärung unbekämpft bleibe.

In Zusammenhang mit der Vermietung ***L1***, ***L1***, handle es sich ebenfalls um einen Jahre zurückreichenden Folgefehler.

Die Ansicht des Finanzamtes, dass Teppiche, die auf einem Dachboden gelagert würden, würden keiner wirtschaftlichen oder technischen Abnutzung unterliegen, sei wirklichkeitsfremd und rechtlich unvertretbar. Es werde auf den Vorlageantrag zur Einkommensteuer 2014 vom 4.3.2020 verwiesen: „*Das Teppich-Argument ist schlichtweg unvertretbar: Nach dem Einleitungssatz des § 7 Abs 1 EStG 1988 sind die "Anschaffung- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt und auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung)." Unter Nutzungsdauer ist jener Zeitraum zu verstehen, in dem das Wirtschaftsgut erfahrungsgemäß verwendet oder genutzt werden kann (Hofstätter/Reichl die ESt § 7 Tz 10). Dabei ist zwischen der wirtschaftlichen und der*

technischen Nutzungsdauer zu unterscheiden, wobei sich der Einzelne auf die für ihn günstigere Alternative berufen kann (BFH 2.12.1977, BFHE 124,172 = BStBl II 1978, 164). Die technische Abnutzung ist der materielle Verschleiß des 'Wirtschaftsgutes, also sein Substanzverzehr. Als wirtschaftliche Abnutzung bezeichnet man die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes für den Betroffenen (VwGH 27.1.1994, 92/15/0127; vgl auch Jakom/Kanduth-Kristen EStG¹² § 7 Tz 46 - Stichwort: Teppich). Dass Teppiche im Laufe der Zeit an Wert verlieren, ist notorisch (§ 167 Abs 1 BAO) und wäre solcherart von Amts wegen zu berücksichtigen gewesen. Ergänzend dazu werden wir im weiteren Verfahren noch ergänzendes Vorbringen zur Notwendigkeit einer Teilwertabschreibung erstatten.“

1.3. Beschwerdeverentscheidungen

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2011 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 24. November 2020 als unbegründet abgewiesen. In der Beschwerde seien keine Einwendungen vorgebracht worden, die eine Änderung des bisherigen Bescheides auslösen könnten.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25. November 2020 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung vom 26. November 2020 wurde Folgendes ausgeführt:

*„Zur Tz 2. des BP - Berichtes (Verkauf ***EZ*** KG ***L3***): Im Einstellungsantrag wurde die Chronologie des Erwerbes des Grundstückes dargestellt und versucht durch einfache Rückrechnung (Gesamtkaufpreis dividiert durch erworbene Fläche) einen m² Preis zu ermitteln. Der so errechnete Wert von 2,20 Euro/m² multipliziert mit der verkauften Gesamtfläche des Grundstückes (=28.910m²) ergäbe anteilige Anschaffungskosten in Höhe von 63.602,00 Euro. Dabei unberücksichtigt bleiben beispielsweise die unterschiedlichen m² - Preise für landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Grundstücke. Zudem wurde in dieser Berechnung der Wert des oder der erworbenen Gebäude nicht mitberücksichtigt. Ungeachtet dieser Mehrfachfehler wurde die Rz 4194 ff EStR bzw. die Feststellung der BP falsch interpretiert:*

Durch die BP wurde nicht der Wert bzw. die Wertsteigerung des Grund & Bodens der Besteuerung unterworfen, sondern der Wert bzw. der Wertzuwachs des Stehenden Holzes. Laut Rz 4194 und 4195 ist die pauschale Ermittlung mit 35% des Kaufpreises im vorliegenden Fall zulässig. Die Berechnung und die Aufteilung der BP ist somit richtig und kann gegebenenfalls durch ein Gutachten widerlegt werden (Verweis auf Rz 4195, Beispiel - Variante 2)

*Zur Tz 5. des BP - Berichtes (Vermietung und Verpachtung ***Mietobjekt1***): Die im Einstellungsantrag vom 20.4.2020 dargestellte Entwicklung des Kontos 3301 (Sonstige Verbindlichkeiten) und des Kontos 300111 (Verrechnungskonto ***Bf1***) deckt sich mit den Unterlagen der Betriebsprüfung. Das heißt: Es ist richtig, dass bis einschließlich 31.12.2012 die Buchung mit dem Text „Abgr. Miete Bauhof 2012“ in Höhe von 71.134,00 Euro auf dem Konto 3301 erfolgte. Der Beschwerdeführer verschweigt jedoch, dass eben dieses Konto 3301 mit*

31.12.2014 auf das Konto 300111 (Verr.Kto ***Bf1***) umgebucht wurde. Weder im strittigen Jahr 2011 noch im Jahr 2014 wurde dieser Mietertrag bei ***Bf1*** erklärt und der Besteuerung unterworfen. Das Konto 3301 (Sonstige Verbindlichkeiten) ist als Teil des Verrechnungskontos ***Bf1*** zu werten. Schon auf Grund der beherrschenden Stellung des ***Bf1*** im Jahre 2011 – die damalige Lebensgefährtin Frau ***GF*** und die Schwester Frau ***F*** von ***Bf1*** hielten 100% der GmbH-Anteile treuhändig für ***Bf1*** - hatte Herr ***Bf1*** alle Möglichkeiten über die Mietverrechnungen zu verfügen. Es liegen sämtliche Voraussetzungen für den rechtlichen und wirtschaftlichen Zufluss bei ***Bf1*** bereits im Jahre 2011 vor. Die VwGH Erkenntnisse vom 29.4.2010, 2007/15/0293 und VwGH vom 26.9.2000, 99/13/0193 untermauern die Feststellung der BP.

Zur Tz 7. des BP - Berichtes (Kfz-Nutzung MB CL 500 Aut): Zum wiederholten Male wird behauptet, dass die Ehefrau von Herrn ***Bf1*** in der Zeit von 21.1.1997 bis 10.10.2011 die Halterin eines Mercedes Benz 250 mit dem pol. Kennzeichen ***Kennzeichen1*** war. Die Kennzeichen-abfrage betreffend ***Kennzeichen1*** ergab, dass kein MB 250 in dem behaupteten Zeitraum zugelassen war. Dieses Kennzeichen wurde erstmals am 27.3.2012 vergeben mit der Zulassung für einen VW Touran. Weiter wird ausgeführt, dass Herr ***Bf1*** es auf Grund seines Alters (65 Jahre im Jahr 2011!!) und seiner Krankheit vorzieht Beifahrer zu sein und nicht selbst am Steuer zu sitzen. Die Tatsache, dass jemand Beifahrer ist, sagt noch nichts über die Verwendung des Fahrzeuges aus - eine private Verwendung ist dennoch vorstellbar. Die Behauptungen im Einstellungsantrag stehen jedoch in Widerspruch mit den Wahrnehmungen und den darüber geführten Aufzeichnungen der BP. Herr ***Bf1*** wurde im Zeitraum 2008 bis 2012 sechzehnmal mit dem strittigen MB gesehen, wobei er dreizehnmal eindeutig selbst das Fahrzeug steuerte. Von diesen 16 Fahrten und Aufzeichnungen darüber betreffen drei Fahrten Sonntage. Da im strittigen Zeitraum kein adäquates Fahrzeug als Privatfahrzeug zur Verfügung stand und die Aussagen laut Einstellungsantrag mit den Wahrnehmungen der BP nicht übereinstimmen, wird die Beschwerde in diesem Punkt vollinhaltlich abgewiesen.“

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 23. März 2020 wurden die Beschwerden betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2012 als unbegründet abgewiesen und ausgeführt: „In der Beschwerdeschrift vom 31.10.2019 wurde lediglich dargestellt, dass Beschwerde erhoben wird.

In der nachgereichten Begründung vom 3.1.2020 wurde auf Seite 33 unter Punkt 4 argumentiert "Für die Aufrollung der USt und ESt 2012 gilt das eben zur ESt 2020 Gesagte analog" mit dem Fazit laut Punkt 5 "Die Verfügung der Wiederaufnahme erweist sich erwartungsgemäß als unberechtigt". Der Einwand gegen die Wiederaufnahme betreffend die Umsatzsteuer 2012/Einkommensteuer 2012 lautet daher, dass die Begründung zu kurz sei. Aus Sicht der BP wurde im BP-Bericht der Sachverhalt ausreichend dargestellt und somit auch die Gründe für die Wiederaufnahme.“

Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 20. März 2020 abgewiesen und der Bescheid abgeändert. Trotz diesbezüglicher Ankündigung seien zu Tz. 9 keine Ergänzungen nachgereicht worden. Es sei nicht richtig, dass Tz. 13 eine Folgewirkung der Tz. 10 und 12 sei. In der Feststellung laut Tz. 13 sei hinsichtlich der Erlöse dargestellt worden, dass die gewinnabhängige Pacht iHv 3.266,78 € analog zum gebuchten Aufwand bei der ***L1*** GmbH beim Vermieter als Ertrag angesetzt worden sei.

Die Vorsteuern seien nicht anerkannt worden, weil die mehrfach angeforderten Belege nicht vorgelegt worden seien. In der Bescheidausfertigung seien die Vorsteuern iHv 2.693,49 € angesetzt worden. Aus den per e-mail am 12.3.2020 nachgereichten Unterlagen gehe hervor, dass die Beratungsleistungen als nicht für das Unternehmen Vermietung und Verpachtung ausgeführt gelten würden.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 15. Mai 2020 teilweise stattgegeben.

Tz. 2: Die Buchwertentwicklung sei nicht nachgereicht worden, daher sei die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

Tz. 5: „Auf die Sachverhaltsdarstellung im BP - Bericht wird verwiesen. Ergänzend zum BP - Bericht wird festgestellt: Die jährlichen Mieten wurden bei der ***Y*** GmbH als Aufwand auf Konto 7400 erfasst und am Konto 3301 (Sonstige Verbindlichkeiten) gegengebucht. Die Buchungen i.Z.m. der Miete auf diesem Konto betreffen einzig und allein Herrn ***Bf1*** - dies beweist auch die Umbuchung des Kontos 3301 auf das Verrechnungskonto ***Bf1*** (300111). Zudem betrifft die Miete die Objekte des ***Bf1***. Hinsichtlich Zufluss siehe auch Rz 4603 EStR. Danach ist der Zufluss mit der Buchung am Verrechnungskonto verwirklicht. Herr ***Bf1*** ist zudem Mehrheitsgesellschafter bei der ***Y*** GmbH, weshalb er jederzeit Zugang zu seinem Verrechnungskonto hatte. Der steuerliche Vertreter zitiert in der Beschwerde reihenweise Erkenntnisse des VwGH bezüglich des Vorliegens von verdeckten Gewinnausschüttungen. Ohne deren Bedeutung bezogen auf die Feststellung der Tz 5. genau darzustellen, wird im letzten Satz der Beschwerde angedeutet, dass der Zufluss und die Bonität analog der VGA's zu hinterfragen ist. An der Feststellung wird festgehalten, weil die Buchung am Verrechnungskonto bzw. auf einem Subkonto des Verrechnungskontos den Zufluss auslöst. Hinsichtlich Bonität der ***Y*** wird auf die Zahlungen in Millionenhöhe an Herrn ***Bf1*** in anderen privaten Bereichen hingewiesen — will heißen, dass ausreichend Bonität vorlag um auch die jährliche Miete bestreiten zu können.“

Tz. 7: An der bisherigen Feststellung werde festgehalten.

Tz. 8: Der steuerliche Vertreter würde ein Erkenntnis betreffend Kapitalverkehrssteuergesetz zitieren, gegenständlich ginge es um die Einkommensteuer. Art 6 DBA Deutschland sei nur für den Verkehrsvorgang zwischen Verkäufer ***Verk1*** GmbH und der Verkäuferin ***Verk2*** aus Berlin anzuwenden. Das partiarische Darlehensverhältnis bestehe zwischen dem Beschwerdeführer als österreichischer Darlehensgeber und der Firma ***Verk1*** GmbH

als österreichischer Darlehensnehmer. Der festgestellte Ertrag iHv insgesamt 432.000,00 € (2012 und 2013) sei nach dem allgemeinen Einkommensteuertarif in Österreich zu besteuern.

Tz. 9: Bislang seien keine Ergänzungen vorgebracht worden.

Tz. 14: Hinsichtlich der Berechnung der Afa des Gebäudeteils werde auf den BP-Bericht verwiesen.

Teppiche: Hier wurde die Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2018 wiederholt.

Übrige Werbungskosten: Die Rechts- und Beratungskosten iHv 13.467,47 € würden keine Werbungskosten darstellen, weil sie nicht in Zusammenhang mit der Einkunftsquelle „**L1**“ stehen würden. Es handle sich um Beratungskosten in Zusammenhang mit der Trennung der Lebenspartnerschaft „**Bf1** – **GF**“. Grundsteuern ohne **L1** (6.611,17 €) und Säumniszuschlag (123,00 €) würden als Werbungskosten berücksichtigt.

Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 18. Mai 2020 als unbegründet abgewiesen. Die geltend gemachten Vorsteuern iHv 2.668,34 € seien nicht nachgewiesen worden.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 18. Mai 2020 als unbegründet abgewiesen und abgeändert.

Tz. 5: vgl. Beschwerdeverentscheidung vom 15. Mai 2020 betreffend Einkommensteuer 2020

Tz. 7: An den bisherigen Feststellungen werde festgehalten.

Tz. 8: vgl. Beschwerdeverentscheidung vom 15. Mai 2020 betreffend Einkommensteuer 2020

Tz. 14: vgl. Beschwerdeverentscheidung vom 15. Mai 2020 betreffend Einkommensteuer 2020
Hinsichtlich der Rechts- und Beratungskosten iHv 13.341,72 € wurde darauf hingewiesen, dass diese nicht anerkannt worden seien, weil keine Belege vorgelegt worden seien. Aus den Aufzeichnungen gehe hervor, dass diese in Zusammenhang mit Beratung durch die Kanzlei **RÄ** & Partner stehen würden.

Die KFZ-Steuer für den landwirtschaftlich genutzte LKW (5.985,98 €) und anteilige Aussetzungszinsen (984,41 €) würden nicht mit der Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung „**L1**“ zusammenhängen. Diese Kosten würden ebenfalls nicht als Werbungskosten anerkannt.

Der Säumniszuschlag betreffend Umsatzsteuer iHv 126,00 € werde als Werbungskosten anerkannt.

Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 20. Mai 2020 teilweise stattgegeben und die nunmehr nachgewiesene Vorsteuer iHv 2.929,00 € anerkannt.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 20. Mai 2020 abgewiesen und der Bescheid geändert:

Tz. 4: Aus dem Übergang der Superädifikate sei für 2016 eine Afa iHv 1,5 % berechnet worden, dies würde 35.925,00 € entsprechen. Die Feststellung habe ihre Wurzel im Jahr 2015, weil

durch die Betriebsprüfung in diesem Jahr der Übergang der Superädifikate des ***L5*** an den Beschwerdeführer festgestellt worden sei.

Tz. 19: Die Afa des Objekts „***L1***“ sei der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes angepasst worden. Dies sei eine Folgewirkung von Tz. 10 und 12.

Teppiche: vgl. Beschwerdevorentscheidung vom 15. Mai 2020 betreffend Einkommensteuer 2020.

Hinsichtlich der übrigen Werbungskosten wurde darauf hingewiesen, dass dem mehrfachen Ersuchen um Nachweis der Werbungskosten teilweise nachgekommen worden sei. Die geforderten Aufzeichnungen über die Zusammensetzung der Kosten laut Kennzahl 9530 würden nach wie vor fehlen. Die vorgelegten Belege würden laut Aktenlage bzw. abgeleitet aus der Textierung am Beleg den Werbungskosten und den nicht abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 EStG zugeordnet. Die Eintragungsgebühr iHv 18.708,00 € sei kein laufender Aufwand sondern zähle zu den Anschaffungskosten der Liegenschaft „***L1***“ und erhöhe daher die Afa entsprechend. Übrige Werbungskosten würden iHv 23.624,3 € anerkannt, die restlichen Belege würden Abrechnungen über nicht abzugsfähige Leistungen betreffen (HNP vom 28.1.2016 – Strafsache, HNP vom 5.7.2016 – Hausdurchsuchung).

Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2017 wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 26. Mai 2020 als unbegründet abgewiesen. Die Vorsteuern würden in keinem Zusammenhang mit dem Unternehmen Vermietung und Verpachtung „***L1***“ oder „***L5***“ stehen. Die Vorsteuern würden überwiegend aus den Beratungsleistungen in Zusammenhang mit der Hausdurchsuchung 2016, mit einem Haftungsbescheid bzw. mit nicht näher beschriebenen Leistungen ohne Beilage eines Leistungsverzeichnisses resultieren. Es seien 8 Rechnungen vorgelegt worden, deren ausgewiesene Umsatzsteuer den Vorsteuerbetrag 2017 darstellt. Nähere Auskünfte oder Leistungsverzeichnisse seien nicht erteilt bzw. beigelegt worden.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 26. Mai 2020 abgewiesen und der Bescheid geändert. Die Begründung entspricht der Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2016 vom 20. Mai 2020.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 26. Mai 2020 als unbegründet abgewiesen und auf die Begründung vom 13. März 2020 verwiesen. In der Beschwerde seien keine neuen Argumente vorgebracht worden.

1.4. Vorlageanträge

Mit Schriftsatz vom 9. Dezember 2020 wurde Vorlageantrag betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2011 eingebracht. Ergänzend zum bisherigen Vorbringen wurde

Folgendes vorgebracht: „Der Tz 2 des BP-Berichts vom 2.10.2019 zufolge hätte mein Mandant die Liegenschaft ***KG*** ***L3*** an seinen Sohn ***VN1*** ***Bf1*** um € 320.000 verkauft und in eben dieser Höhe einen steuerpflichtigen Buchgewinn erzielt. Der Verkauf als solcher steht außer Frage, der Kaufpreis samt Zufluss in 2011 (€ 35.000) und 2012 (€ 85.000) ebenfalls. Völlig übersehen bzw völlig negiert wurde der Buchwert dieses Grundstückes von € 121.740. Daraus resultiert ein Buchverlust von € 1.740, den die Behörde aber nicht zur Kenntnis nehmen will. Solcherart ist in der zusätzlichen Begründung zur BVE ESt 2011 auf einmal vom Wertzuwachs des "stehenden Holzes" die Rede, von dem bisher nie die Rede gewesen ist. Darin liegt ein für Zwecke der Wiederaufnahme völlig unzulässiges "Nachschieben" eines neuen Wiederaufnahmegrundes (vgl VwGH 21.7.1998,93/14/0187,0188). Dieses Verhalten auf Prüfer-/Behördenseite ist nicht neu, sondern in den diversen Verfahren meines Mandanten bereits mehrfach zu konstatieren.

Mit Schriftsatz vom 28. Dezember 2020 wurde Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2011 eingebracht. Das bisherige Vorbringen werde aufrecht gehalten.

Mit Schriftsatz vom 17. April 2020 wurde Vorlageantrag betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2012 sowie betreffend Umsatzsteuer 2012 eingebracht. Eine ausführliche Begründung werde nach erfolgter Vorlage des Rechtsmittels an das Bundesfinanzgericht nachgereicht.

Mit Schriftsatz vom 19. Juni 2020 wurde Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 sowie Umsatzsteuer 2013 eingebracht. Am bisherigen Vorbringen werde festgehalten.

Mit Schriftsatz vom 2. Juli 2020 wurde Vorlageantrag betreffend Umsatzsteuer 2016 und 2017 sowie Einkommensteuer 2016 bis 2018 eingebracht. Die Begründung werde noch ergänzt und aktualisiert, jedoch zweckmäßigerweise erst nach erfolgter Vorlage an das Bundesfinanzgericht.

In allen Vorlageanträgen wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

2. Erwägungen

2.1. Mängelbehebungsverfahren

§ 85 BAO lautet – soweit gegenständlich relevant –:

(1) Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenverhalten, Rechtsmittel) sind vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).

(2) Mängel von Eingaben (Formgebühren, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann

vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

§ 250 Abs. 1 BAO lautet:

Die Bescheidbeschwerde hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

Eine gesetzeskonforme Beschwerde hat sämtliche in § 250 Abs. 1 BAO genannten Merkmale kumulativ zu enthalten. Das sind die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet; die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird; die Erklärung, welche Änderung beantragt wird und eine Begründung.

Inhaltliche Mängel liegen nur vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Entspricht eine Beschwerde diesen inhaltlichen Erfordernissen nicht, berechtigt dies die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung der Beschwerde. In einem solchen Fall hat die Abgabenbehörde vielmehr – verpflichtend – ein Mängelbehebungsverfahren durchzuführen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung der betreffenden Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die als Beschwerde intendierte Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt. Werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Beschwerde als ursprünglich richtig eingebracht (vgl. § 85 Abs. 2 BAO).

Im vorliegenden Fall ging das Finanzamt davon aus, dass die Beschwerde vom 31. Oktober 2019 keine Begründung enthält – und dies hinsichtlich sämtlicher von der Beschwerde erfassten Abgabenbescheide. Ein Mängelbehebungsauftrag wird nicht allein dadurch verbindlich, dass ihn die Behörde erteilt. Seine Verbindlichkeit ist auch davon abhängig, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für ihn vorliegen und er diesen entspricht (VwGH 27.02.1990, 89/14/0255).

Die Beschwerde vom 31. Oktober 2019 enthält „einige Eckpunkte der Begründung“ in der Form, dass die beschwerdeführende Partei zu einigen Textziffern des Betriebsprüfungsberichtes vom 2. Oktober 2019 jeweils eine kurze Stellungnahme abgegeben hat. Auch wenn diese Ausführungen äußerst kurz gefasst und nicht wirklich stichhaltig sind, lassen sie erahnen, dass der Beschwerdeführer davon ausgeht, dass die vom Betriebsprüfer in den einzelnen Textziffern getroffenen Feststellungen nicht dem tatsächlichen Sachverhalt entsprechen würden und die diesbezüglichen Zurechnungen zu Unrecht erfolgt seien. Insofern kann nicht

von einem Fehlen der Begründung ausgegangen werden. Soweit die Beschwerde vom 31. Oktober 2019 die Einkommensteuer 2012, 2013, 2016, 2017 und 2018 sowie die Umsatzsteuer 2012 betrifft, ist der Mängelbehebungsauftrag vom 3. Dezember 2019 nicht zu Recht ergangen. Insoweit kann daher auch die Rechtsfolge, wonach die Beschwerde bei mangelhafter oder nicht rechtzeitiger Behebung der Mängel als zurückgenommen gilt, nicht eintreten. Der Schriftsatz vom 3. Jänner 2020 ist in Bezug auf die Einkommensteuer 2012, 2013, 2016, 2017 und 2018 sowie die Umsatzsteuer 2012 als Ergänzung der Beschwerde vom 31. Oktober 2019 zu werten.

In Zusammenhang mit der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatz- und Einkommensteuer 2012 enthält die Beschwerde keine Begründung, sie entspricht nicht den Vorgaben des § 250 Abs. 1 BAO. Insofern erging der Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes vom 3. Dezember 2019 zu Recht. (vgl. Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 9. Mai 2023, RV/5100761/2020)

Im Rahmen der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages vom 3. Dezember 2019 wurde im Schreiben vom 3. Jänner 2020 zusammengefasst dargelegt, dass die Begründung, auf welche die Begründung der Wiederaufnahmen zurückgreifen würden (Tz. 3, 5, 7) zu kurz greifen würden. Es werde auf die dortigen Einwendungen verwiesen. Die Mutmaßungen, die Buchung bei der ***Y*** GmbH auf dem Verrechnungskonto des Beschwerdeführers seien Nachweis für einen Zufluss beim Beschwerdeführer bzw. die Privatnutzung des in Deutschland gemeldeten Fahrzeuges, seine bloße Bekundungen von Prüfer-/Behördenseite und als solche weder Beweis noch Tatsache.

Mit diesem Vorbringen gibt die beschwerdeführende Partei zu erkennen, dass sie die Ansicht vertritt, es würden keine neu hervorgekommenen Tatsachen vorliegen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden, da die einzelnen Behauptungen der Betriebsprüfung nicht den Tatsachen entsprechen würden. Damit ist das Mindesterfordernis einer Begründung gerade noch erfüllt und wurde dem Mängelbehebungsauftrag vom 3. Dezember 2019 Rechnung getragen.

2.2. Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt hinsichtlich Umsatzsteuer 2012 sowie Einkommensteuer 2011 und 2012 die Wiederaufnahme des jeweiligen Verfahrens verfügt, weil im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellt worden sei, dass

-) die Einnahmen aus dem Verkauf der KG ***L3*** nicht erklärt worden seien (Tz. 2)
-) die jährlichen Buchungen auf dem Konto 3301 der ***Y*** GmbH den Zufluss eines Mietertrages beim Beschwerdeführer dokumentieren würden, der nicht der Besteuerung unterzogen worden sei (Tz. 5)
-) das Fahrzeug MB CL 500 Aut. auch privat genutzt worden und daher der Sachbezug als Progressionsvorbehalt anzusetzen sei (Tz. 7)
-) sich die Anschaffungskosten der Liegenschaft „***L1***“ geändert hätten und
-) die Nichtverwendung der Teppiche im Ausmaß vom rund 65 % eine wesentliche Änderung der Afa darstellen würde (Tz. 11).

Das Neuhervorkommen erheblicher Sachverhaltselemente muss durch Gegenüberstellung des Wissensstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung aufgrund der eingereichten Abgabenerklärungen und dem Wissenstand der Behörde nach der erfolgten Prüfung beurteilt werden.

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über die das Bundesfinanzgericht zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründe, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständige Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde. Dass diese Tatsachen unter Umständen vom Bundesfinanzgericht rechtlich anders beurteilt werden, ist nicht schädlich. (vgl. VwGH vom 17.05.2023, Ra 2022/13/0096)

Jede der vom Finanzamt angeführten Feststellungen würde grundsätzlich eine neue Tatsache darstellen, die im Rahmen der Erstveranlagung der wiederaufgenommenen Verfahren nicht bekannt war, und wäre auch geeignet, allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Wie in der Folge noch dargestellt wird, ist im gegenständlichen Fall der Sachverhalt in Zusammenhang mit den angeführten Feststellungen noch ergänzungswürdig. Diese Ergänzungen sind auch für die Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens entscheidungsrelevant, sodass die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens das Schicksal der materiellrechtlichen Bescheide teilen und – wie noch begründend ausgeführt wird – gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt aufgehoben werden.

2.3. Tz. 2 Verkauf ***EZ*** KG ***L3***

Mit Kaufvertrag vom 11.1.2012 hat der Beschwerdeführer zwei Waldgrundstücke an seinen Sohn zum Kaufpreis von 120.000,00 € verkauft. 35.000,00 € wurden 2011, 85.000,00 € wurden 2012, jeweils bar, bezahlt.

Das Finanzamt setzte jeweils 35 % des Kaufpreises als Veräußerungsgewinn an (Rz 4194 EStRL). Die beschwerdeführende Partei hält dem entgegen, dass es sich bei Rz 4194 EStRL 2000 um ein Wahlrecht handelt. Tatsächlich habe der Verkauf zu einem Verlust von 4.758,60 € geführt:

Verkaufspreis	120.000,00 €
Buchwert ***L3***	- 68.201,52 €
Buchwert ***L6***	- 56.548,08 €
Buchverlust	- 4.758,60 €

Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vom 26.11.2020 argumentiert das Finanzamt ua damit, dass nicht der Wert bzw. die Wertsteigerung des Grund & Boden sondern der Wert bzw. der Wertzuwachs des Stehenden Holzes der Besteuerung unterworfen worden sei. Darüber hinaus seien die Anschaffungskosten nicht richtig berechnet worden.

§ 1 Abs. 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF-PauschVO) lautet:

„Abweichend von den Abs. 1 bis 4 können aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen entstehende Gewinne mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses angenommen werden, sofern dieser 250 000 Euro im Kalenderjahr nicht überschreitet. Dies gilt abweichend von Abs. 1 auch für Betriebe, für die der Gewinn durch Buchführung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wird.“

Aus dieser Bestimmung ergibt sich, dass der Beschwerdeführer nicht verpflichtet ist („Kann-Bestimmung“), den Veräußerungsgewinn iSd der Pauschalierungsverordnung zu ermitteln. Es bleibt dem Beschwerdeführer unbenommen, den tatsächlichen Gewinn/Verlust zu ermitteln.

Die rechtliche Vertretung des Beschwerdeführers berechnet im Schriftsatz vom 1.7.2022 den Veräußerungsverlust mit 1.740,00 €, der steuerliche Vertreter kommt lt. Schriftsatz vom 7.7.2022 im Schätzungsweg auf einen Verlust von zumindest 12.000,00 € (Berücksichtigung auch der Nebenkosten).

Die beschwerdeführende Partei legt bei ihrer Berechnung den Gesamtkaufpreis auf die erworbene Grundfläche um. Es liegt jedoch auf der Hand, dass landwirtschaftlich genutzte

Flächen nicht den gleichen Wert haben wie forstwirtschaftlich genutzte Flächen. Der Wert der erworbenen Gebäude blieb unberücksichtigt. Insofern ist der bislang bekannte Sachverhalt nicht vollständig, zumals selbst seitens der beschwerdeführenden Partei unterschiedliche Berechnungen vorgelegt wurden. Es ist notwendig, dass sich das Finanzamt mit dem bisherigen Vorbringen des Beschwerdeführers befasst, das größtenteils erst im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vorgebracht wurde. Eventuell wird dem Beschwerdeführer auch die Vorlage eines Gutachtens aufzutragen sein.

2.4. Tz. 5 VuV *Mietobjekt1*****

Der Beschwerdeführer ist Eigentümer der Liegenschaften ***Mietobjekt1***. 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 Finanzamt ***FA*** anlässlich der Prüfung im Jahre 2003 bis einschließlich 2001 abgestimmten Ausbesserungen/Zahlungen in den Objekten „***Bf1***-Haus“ in ***H*** und „***Bf1***-***L5***“ 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 ***Gx*** ***W*** 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***_***L5*** 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.

2.5. Tz. 7 KFZ-Nutzung MB CL 500 Automatik

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.

2.6. Tz. 8 Vorgang „***L4***“ iZm ***Verk1***

Laut Vereinbarung zwischen der ***J*** GmbH (spätere ***Verk1***) und dem Beschwerdeführer erwarb erstere mit Kaufvertrag vom 25.08.2006 ein Grundstück in ***L4*** (Insel Rügen) zum Preis von 300.000,00 €. Den Kaufpreis hatte der Beschwerdeführer (unverzinst) zur Verfügung gestellt. Als Gegenleistung sollte beim Verkauf dieses Grundstückes der Mehrerlös im Verhältnis 50:50 zwischen dem Beschwerdeführer und der ***J*** GmbH aufgeteilt werden. Lt Vergleich vom 20.03.2012 sollte dem Beschwerdeführer ein Betrag von 600.000,00 € zufließen.

Unbestritten steht fest, dass am 03.07.2012 auf das Konto des Beschwerdeführers bei der ***Bank*** ein Betrag von 300.000,00 € überwiesen wurde. Der diesbezügliche Kontoauszug des Beschwerdeführers liegt vor.

Das Finanzamt geht davon aus, dass dem Beschwerdeführer weitere 300.000,00 € zugeflossen seien und zwar in der Form, dass ein Darlehen iHv 300.000,00 € getilgt worden sei.

Die beschwerdeführende Partei hält dem einerseits entgegen (Schreiben vom 3. Jänner 2020), dass die „Verzinsung“ des Darlehens die Beteiligung am Gewinn des Grundstückes darstellen würde. Es liege ein partiarisches Darlehen vor. Nach Art. 6 DBA-Deutschland habe Österreich für den Verkauf deutschen Grundbesitzes kein Besteuerungsrecht.

Dem wurde von der Finanzverwaltung entgegengehalten, dass das partiarische Darlehensverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer als österreichischen Darlehensgeber und der Firma ***Verk1*** GmbH (vormals ***J*** GmbH) als österreichische Darlehensnehmerin bestehen würde. Das DBA-Deutschland komme daher nicht zur Anwendung.

Andererseits führt die beschwerdeführende Partei aus, dass der Vergleich vom 20.03.2012 zwischen der ***Verk1*** GmbH, die einem Sohn des Beschwerdeführers zuzurechnen sei, und dem Beschwerdeführer zwar zustande gekommen sei, die Verpflichtung seitens der ***Verk1*** GmbH sei jedoch nicht erfüllt worden.

In diesem Zusammenhang liegen einige Schreiben des Beschwerdeführers an seinen Sohn bzw. Aktenvermerke (28.02.2013, 07.02.2013, 10.09.2012, 29.02.2012, 19.06.2012) vor, aus denen jeweils hervorgeht, dass sich der Sohn des Beschwerdeführers nicht an die Zahlungsvereinbarungen gehalten hat.

Nach den Feststellungen des Finanzamtes soll der Beschwerdeführer zusätzlich zu den 600.000,00 € noch 132.000,00 € aus dem Geschäft lt Tz. 8 erhalten haben.

Im Rahmen des Finanzstrafverfahrens hat der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass er sich aufgrund des Vertrages vom 12.09.2006 und der darin vereinbarten Zahlung gegenüber der ***Gx*** GmbH verpflichtet habe, aus den Leistungen der ***Verk1*** GmbH bis zu 500.000,00 € zur Verfügung zu stellen. Die ***Gx*** GmbH sei Miteigentümerin des Schloss-Hotels ***K*** gewesen, das verkauft werden sollte. Zuvor sollte es adaptiert werden, wofür die Finanzierungszusage gewesen sei. Da die ***Verk1*** GmbH jedoch nicht gezahlt habe, hätte die ***Gx*** GmbH erhebliche Schäden erlitten (vgl. Ausführungen im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 07.07.2022). Ohne Zutun des Beschwerdeführers hätten sich schließlich die ***Verk1*** GmbH und die ***Gx*** GmbH auf einen pauschalen Schadenersatzbetrag iHv 132.000,00 € geeinigt (Schreiben vom 28.06.2012).

Das Schreiben vom 28.06.2012 liegt in Kopie vor. Mit Rechnung vom 03.07.2012 stellte die ***Gx*** GmbH der ***Verk1*** GmbH den Betrag von 132.000,00 € in Rechnung. Mit Schreiben vom 25.07.2013 bestätigte die ***Gx*** GmbH den Ausgleich der Rechnung vom 03.07.2012 und bestätigte folgenden Zahlungseingang:

1. Zahlung 03.07.2012	20.000,00 €
2. Zahlung 06.11.2012	5.000,00 €
3. Zahlung 04.03.2013	5.000,00 €
4. Zahlung 21.05.2013	2.000,00 €
5. Zahlung 23.07.2013	41.000,00 €
6. Zahlung 25.07.2013	2.700,00 €
An Zahlung statt an die ***Bank*** für uns abgetreten, Pol-Nr. *** und *** mit folgenden Beträgen:	24.88,00 € 31.500,00 €
	132.500,00 €

Die diesbezüglichen Belege (Quittungen, Kassabelege) bestätigen, dass die ***Verk1*** GmbH die Beträge bezahlt hat, als Empfänger ist jedoch der Beschwerdeführer (nicht die ***Gx*** GmbH) ausgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 02.06.2023 legte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers ein Schreiben eines deutschen Steuerberaters vom 08.08.2022 vor, in dem bestätigt wurde, dass der von der ***Verk1*** GmbH an die ***Gx*** GmbH-Deutschland geleistete Schadenersatz als steuerpflichtiger Ertrag erfasst und im Rahmen der Veranlagung in Deutschland der Besteuerung zugeführt worden sei. Der Vorgang sei bei einer durch die deutschen Steuerbehörden durchgeführten Betriebsprüfung so anerkannt worden.

Zusammengefasst geht die Behörde also davon aus, dass dem Beschwerdeführer aus dem partiarischem Darlehen insgesamt 732.000,00 € zugeflossen seien, der Beschwerdeführer behauptet, er habe nur den Einsatz von 300.000,00 € zurückbekommen.

Parteienvorbringen und Behördenfeststellungen zeigen gegenständlich unterschiedliche Bilder. Die vorliegenden Verträge bzw. Vereinbarungen vom 12.09.2006 und vom 20.03.2012 würden grundsätzlich die Behördenfeststellungen stützen, allerdings behauptet der Beschwerdeführer, dass diese nicht eingehalten worden seien, wofür wiederum der vorliegende Schriftverkehr mit seinem Sohn bzw. die diesbezüglichen Aktenvermerke des Beschwerdeführers sprechen. Aufgrund der vorliegenden Belege ist davon auszugehen, dass die ***Verk1*** GmbH den Betrag von 132.000,00 € an den Beschwerdeführer bezahlt hat, wobei nicht eindeutig feststeht, ob der Beschwerdeführer auch tatsächlich alle Beträge erhalten hat. Die Unterschrift des Empfängers scheint nicht auf jedem Beleg des Beschwerdeführers zu sein.

Damit sind wesentliche Sachverhaltsfragen ungeklärt, nämlich ob bzw in welcher Höhe dem Beschwerdeführer „Zinsen“ aus dem partiarischem Darlehen zugeflossen sind oder nicht. Ist die ***Verk1*** GmbH ihren vereinbarten Verpflichtungen nachgekommen oder nicht? Sind dem Beschwerdeführer 300.000,00 €, 600.000,00 €, 732.000,00 € oder 423.000,00 € zugeflossen? Diese Frage ist nur durch eine Einvernahme des Sohnes ***Sohn2*** zu klären. Er wird mit den Fragen zu konfrontieren sein,

-) ob im Rahmen des partiarischen Darlehens die Pfandfreigabe des Grundstücks „Spar“ zugunsten seines Vaters verfügt wurde und somit ein Darlehen iHv 300.000,00 € getilgt wurde,
-) unter welchem Titel die 132.000,00 € bezahlt wurden. Sollte es sich um Schadenersatzzahlungen zugunsten der ***Gx*** GmbH (Schreiben vom 28.06.2012) handeln, wäre zu klären, warum die Belege jeweils den Beschwerdeführer als Empfänger ausweisen.

Wenn feststeht, wie hoch der Zufluss beim Beschwerdeführer tatsächlich zu beziffern ist, ist dessen steuerliche Behandlung zu beurteilen, wobei für den Zeitpunkt des Zuflusses § 19 Abs. 1 EStG 1988 relevant ist (VwGH 22.03.2006, 2001/13/0289).

Gemäß § 27 Abs. 1 EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital. Dazu gehören gemäß Abs. 2 Z 2 leg.cit. Zinsen und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art. Zinsen aus einem partiarischen Darlehen gehören ebenfalls zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Es begründet eine Beteiligung am Gewinn, im Vergleich zur stillen Gesellschaft fehlen jedoch vor allem der gemeinsame Gesellschaftszweck, die Verlustbeteiligung, der Einfluss auf die Geschäftsführung und die Mitwirkungs- und Kontrollrechte. Aus dem bislang offengelegten Sachverhalt ergibt sich, dass der Beschwerdeführer zu 50 % am Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft in ***L4*** beteiligt sein sollte. Für einen gemeinsamen Gesellschaftszweck, eine Verlustbeteiligung, einen Einfluss auf die Geschäftsführung oder auf Mitwirkungs- und Kontrollrechte gibt es keine Hinweise und wurde diesbezüglich bislang auch kein Vorbringen erstattet.

Der Beschwerdeführer hat also keine Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das in Deutschland liegt, bezogen, sondern Einkünfte aus Kapitalvermögen (deren Höhe im weiteren Verfahren festzustellen sein wird) für ein (partiarisches) Darlehen, das er einer in Österreich ansässigen Firma gewährt hat. Dieser Sachverhalt bietet für die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland keinen Anhaltspunkt.

2.7. Tz. 9 Kostenweiterverrechnung 2012

Unter Tz. 9 wurde vom Finanzamt der Gesamtumsatz und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um den Betrag von 42.954,88 € erhöht, weil der Beschwerdeführer Betriebskosten und Anwaltskosten an die ***C*** GmbH und an die ***Y*** GmbH weiterverrechnet hat. Die beschwerdeführende Partei geht davon aus, dass es sich dabei beim Beschwerdeführer um Durchlaufposten handelt.

Mit Schreiben vom 2. Juni 2023 legte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers diverse Rechnungen vor, aus denen zur Positionen „Weiterverrechnung“ hervorgehen soll, welche Firmen von den jeweiligen Beratungskosten betroffen waren.

Rechnung des Beschwerdeführers vom 31.07.2012 an die Firma ***C*** GmbH über den Betrag von brutto 5.767,28 € betreffend Weiterverrechnung der Kosten i. S. ***L*** Holding GmbH (Kostenrechnung Mag. ***RAX***): Aus dem beiliegenden Kostenverzeichnis geht hervor, dass in einem Gerichtsverfahren die ***L*** Holding GmbH klagende und der Beschwerdeführer beklagte Partei war. Es ist nicht ersichtlich, in welcher Form die ***C*** GmbH in dieses Verfahren involviert war, sodass sie verpflichtet wäre, die Kosten zu tragen.

Rechnung des Beschwerdeführers vom 30.1.2012 an die Firma ***C*** GmbH über den Betrag von brutto 20.070,28 € betreffend Weiterverrechnung von Anwaltskosten der Kanzlei ***RÄ*** & Partner: Diese Aufstellung (insgesamt 8 Rechnungen) enthält drei Rechnungen aus dem Jahr 2010 und vier Rechnungen aus dem Jahr 2011. Da stellt sich zunächst die Frage, warum diese Rechnungen erst im Jahr 2012 weiterverrechnet wurden. Darüber hinaus waren vier der Rechnungen von der Kanzlei ***RÄ*** & Partner nicht an den Beschwerdeführer sondern an die Firma ***N***-GmbH gerichtet. In diesem Zusammenhang stellt sich weiters die Frage, warum der Beschwerdeführer Anwaltskosten, die ihm nicht in Rechnung gestellt worden waren, an die ***C*** GmbH weiterverrechnet. Zwei der Rechnungen betrafen laut Kostennote Vergleichsverhandlungen bzw. die Auseinandersetzung mit Frau ***GF***. Warum die Anwaltskosten des Beschwerdeführers in Zusammenhang mit seiner ehemaligen Lebensgefährtin von der Firma ***C*** GmbH getragen werden, ist aus den bislang vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich. Schließlich betrifft eine Rechnung die Klage in Zusammenhang mit dem ***O***. Auch diesbezüglich ist der Zusammenhang mit der Firma ***C*** GmbH nicht nachvollziehbar.

Rechnung des Beschwerdeführers vom 30.12.2012 an die Firma ***C*** GmbH über den Betrag von brutto 19.450,64 € betreffend Weiterverrechnung von Anwaltskosten der Kanzlei ***RÄ*** & Partner: Bei diesen sieben Rechnungen, die jeweils an den Beschwerdeführer gerichtet waren und aus dem Jahr 2012 stammen, handelt es sich um ein Verfahren vor dem LG ***LG***, um die Prüfung eines Schenkungsvertrages, um eine allgemeine Rechtsauskunft, um die Ausarbeitung eines Vergleichsvorschlages, um die Kosten in Zusammenhang mit einer Auseinandersetzung mit ***Sohn2*** ***Bf1***, um die Angelegenheit „***L4***“ sowie um eine Rechtssache gegen die ***Bank3***. Bei keiner dieser Rechnungen ist ersichtlich, warum sie sich beim Beschwerdeführer um einen Durchlaufposten handeln soll bzw. die Kosten tatsächlich die ***C*** GmbH betreffen.

Anhand der vorliegenden Unterlagen kann nicht festgestellt werden, ob die in Tz. 9 durchgeführten Zurechnungen betreffend Umsatz und Einkünfte seitens des Finanzamtes zu Recht durchgeführt wurden oder ob – wie der Beschwerdeführer meint – steuerneutrale Durchlaufposten vorliegen.

Erst durch weitere Erhebungen und den Kontakt zwischen dem Beschwerdeführer und der belangten Behörde wird der relevante Sachverhalt erhoben werden können. Es wird notwendig sein, den Beschwerdeführer bzw. seine Vertreter zu jeder einzelnen vorgelegten Rechnung zu befragen, um die bereits aufgezeigten Unklarheiten zu beseitigen. Erst nach Feststellung des vollständigen Sachverhaltes kann beurteilt werden, ob bzw. in welchem Ausmaß eine Erhöhung von Umsatz und Einkünften rechtlich geboten ist.

2.8. Tz. 10 VuV *L1*** „***L1***“**

In Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft „***LiegenschaftX***“ 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.

2.9. Tz. 11 Teppiche

Gemeinsam mit der Liegenschaft ***LiegenschaftX***, 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 ***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). Insofern ist daher der Beweisantrag auf Einvernahme des Sachverständigen ***SV1*** 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 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 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.

2.10. Tz. 12 VuV „*L1***“ für 2011 (Einkommensteuer)**

In Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft „***LiegenschaftX***“ 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.

2.11. Tz. 13 VuV „*L1***“ für 2012 und 2013 USt**

Strittig ist gegenständlich nicht berücksichtigte Vorsteuer iHv 2.693,49 €. Im Rahmen des Erörterungsgespräches am 19.07.2022 wurde klargestellt, dass dieser Betrag irrtümlich im Jahr 2012 geltend gemacht worden sei. Bislang wurde kein Vorbringen bzw. kein Nachweis dafür erbracht, dass für 2012 Vorsteuer zu berücksichtigen sei.

Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2013 wurde bereits mit Beschluss vom 03.03.2022, RV/5100356/2021, als gegenstandslos erklärt.

2.12. Tz. 14 VuV „*L1***“ für 2012 und 2013 ESt**

In Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft „***LiegenschaftX***“ 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.

Abgesehen von der Berechnung der Afa ist die Anerkennung übriger Werbungskosten iHv 20.201,64 € im Jahr 2012 und iHv 20.438,11 € im Jahr 2013 strittig.

Im Jahr 2012 handelt es sich dabei um Rechts- und Beratungskosten iHv 13.467,47 €, Grundsteuern (ohne ***L1***) iHv 6.611,17 € und einem Säumniszuschlag betreffend Umsatzsteuer iHv 123,00 €.

Im Jahr 2013 handelt es sich dabei um Rechts- und Beratungskosten iHv 13.341,72 €, KFZ-Steuer iHv 5.985,98 €, Aussetzungszinsen iHv 984,41 € und einem Säumniszuschlag iHv 126,00 €.

In Zusammenhang mit den Rechts- und Beratungskosten geht aus den vorliegenden Unterlagen hervor, dass die Kanzlei ***RÄ*** & Partner am 08.11.2010 an den Beschwerdeführer eine Kostennote für den Zeitraum 07/2010 bis 09/2010 betreffend 9.250,00 € gelegt hat. Am 19.01.2012 teilte die ***Y*** GmbH per Buchungsmitteilung dem Beschwerdeführer mit, dass nachstehende Buchung vorgenommen worden sei: „Weiterbelastung lt. Beilage ***RÄ*** & Partner 9.109,05“. Eine weitere Kostennote wurde von der Kanzlei ***RÄ*** & Partner für den Zeitraum 04/2010 bis 06/2010 am 04.08.2010 ebenfalls betreffend „Allgemeine Rechtsauskunft Auseinandersetzung Frau ***GF***“ über den Betrag von netto 5.400,00 € an den Beschwerdeführer gelegt.

Aus den beigelegten Leistungsaufstellungen kann nicht festgestellt werden, welche der Aufwendungen in Zusammenhang mit den Einkünften des Beschwerdeführers aus Vermietung und Verpachtung angefallen sind (zB: Telefonat mit Beschwerdeführer, Telefonat mit RA Mag. Lughofer, Besprechung lt. AV, ÜA GV ***C***, ÜA FB-Gesuch ***C***, Entwurf a.o. GV-Protokoll ***Gx*** ***W*** GmbH – um einige Beispiele zu nennen). Außerdem ist fraglich, ob diese Kostennoten aus dem Jahr 2010 vom Beschwerdeführer tatsächlich erst 2012 bzw. 2013 entrichtet worden sind.

Die KFZ-Steuer für die Jahre 2002 bis 2007, resultierend aus der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 29. Mai 2013, RV/1096-L/08, betrug insgesamt 10.689,38 €. Ein Teil davon, nämlich 5.985,98 €, wurde von der beschwerdeführenden Seite bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Abzug gebracht. Wie sich dieser Betrag zusammensetzt und wie er mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Zusammenhang steht, wurde nicht dargelegt.

Für die Anerkennung als 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 2012 bzw. 2013 getätigt wurden (§ 17 EStG 1988).

2.13. Tz. 18 VuV „*L1***“ für 2016 und 2017 USt**

Strittig ist die Anerkennung der Vorsteuer iHv 5.007,43 € für 2016 und iHv 7.525,76 € für 2017. Die Vorsteuern wurden vom Finanzamt nicht anerkannt, weil diesbezüglich von der beschwerdeführenden Seite kein Nachweis erbracht worden ist.

Die rechtliche Vertretung des Beschwerdeführers legt im Schriftsatz vom 01.07.2022 dar, dass sich die Vorsteuern für das Jahr 2016 ua aus Honorarnoten von ***RÄ*** & Partner Rechtsanwälte GmbH betreffend Verfahren vor dem UFS hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 wegen des Verkaufes der Liegenschaft ***L1*** ergeben würden.

Die Vorsteuern für das Jahr 2017 würden sich ua aus einer Honorarnote der ***Stb2*** Steuerberatungs GmbH ergeben. Diese Rechnung weist eine Umsatzsteuer iHv 394,00 € aus.

Aus den vorgelegten Honorarabrechnungen geht ein Vorsteuerausweis für 2016 iHv 2.484,00 € hervor, der in Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung steht und daher abzugsfähig ist. Hinsichtlich der restlichen Vorsteuer iHv 2.523,43 € wird der Beschwerdeführer im weiteren Verfahren noch einen entsprechenden Nachweis erbringen müssen, wenn er die Berücksichtigung dieser Vorsteuer weiterhin begehrt.

Die vorgelegte Honorarrechnung der ***Stb2*** Steuerberatungs GmbH vom 22.12.2016 weist grundsätzlich ein Vorsteuerausweis iHv 394,00 € aus und betrifft einen Zeitraum von 1.10.2016 bis 14.12.2016. Allerdings ist einerseits nicht ersichtlich, ob der Rechnungsbetrag noch im Jahr 2016 bezahlt wurde (§ 19 EStG 1988) andererseits kann nicht festgestellt werden, welche Leistungen erbracht wurden bzw. inwiefern ein Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung besteht. Es besteht daher noch ein Erklärungsbedarf der beschwerdeführenden Partei. Hinsichtlich der restlichen Vorsteuer iHv 7.131,76 € wird der Beschwerdeführer im weiteren Verfahren noch einen entsprechenden Nachweis erbringen müssen, wenn er die Berücksichtigung dieser Vorsteuer weiterhin begehrt.

2.14. Tz. 19 VuV „*L1***“ für 2016 und 2017 ESt**

In Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft „***LiegenschaftX***“ 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.

Abgesehen von der Berechnung der Afa ist die Anerkennung übriger Werbungskosten iHv 44.332,35 € für 2016 und iHv 37.848,08 € für 2017 strittig, welche mangels Nachweises seitens des Finanzamtes nicht anerkannt wurden.

Analog zu Tz. 18 führte die rechtliche Vertretung des Beschwerdeführers im Schriftsatz vom 01.07.2022 aus, dass sich die Werbungskosten 2016 aus den beiden Honorarnoten von ***RÄ*** & Partner vom 19.08.2016 ergeben würden, da diesen das Verfahren vor dem UFS

betreffend Umsatzsteuer 2011 wegen des Verkaufes der Liegenschaft ***L1*** zugrunde liegen würden. Daraus würden sich Werbungskosten iHv 12.420,00 € ergeben. Ergänzend führte der steuerliche Vertreter mit Schriftsatz vom 07.07.2022 aus, dass der belegmäßige Nachweis in Form einer Detailaufgliederung hinsichtlich der 44.332,35 € dem Schriftsatz beiliege.

Die vorgelegten Honorarnoten von ***RÄ*** & Partner vom 19.08.2016 weisen in Summe ein Nettohonorar iHv 12.420,00 € aus.

Aus der Detailgliederung geht Folgendes hervor:

Eintragungsgebühr ***L1***	18.700,00
SZ	8,00
Dr. ***RA1***	309,33
Dr. ***RA2*** 19.8.2016	1.122,00
Dr. ***RA1*** 28.10.2016	1.067,75
Dr. ***RA2*** 19.8.2016	11.298,00
Dr. ***RA2*** 25.10.2016	445,00 *)
Dr. ***RA2*** 5.7.2016	500,00
Ausscheiden von Anlagegütern	10.882,27

*) Es wird darauf hingewiesen, dass bei der Rechnung Dr. ***RA2*** vom 25.10.2016 offenbar irrtümlich die Umsatzsteuer (445,00 €) angesetzt wurde, das Nettohonorar hat tatsächlich 2.225,00 € betragen.

Die Eintragungsgebühr iHv 18.700,00 € sowie die Einhebungsgebühr iHv 8,00 € stellen aktivierungspflichtige Anschaffungskosten dar und sind bei der Berechnung der Afa zu berücksichtigen.

Aus den beigelegten Leistungsaufstellungen kann nicht festgestellt werden, welche der Aufwendungen in Zusammenhang mit den Einkünften des Beschwerdeführers aus Vermietung und Verpachtung angefallen sind (zB: Finanzstrafverfahren, Strafsache, laufende Beratung, Hausdurchsuchung, Telefonate mit dem Beschwerdeführer – um einige Beispiele zu nennen).

Für das Veranlagungsjahr 2017 wurden die Werbungskosten (37.848,08 €) bislang nicht nachgewiesen.

Für die Anerkennung als 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 das Veranlagungsjahr 2016 bzw. 2017 betreffen (§ 17 EStG 1988).

2.15 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 Beschwerdeverentscheidungen 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 2.2 bis 2.14) 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, der ***G*** GmbH und der ***Verk1*** 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 werden die angefochtenen Bescheide vom 2. Oktober 2019, 12. März 2020 und vom 11. Mai 2020 sowie die Beschwerdevorentscheidungen vom 20. März 2020, 23. März 2020, 15. Mai 2020, 18. Mai 2020, 20. Mai 2020, 26. Mai 2020, 24. November 2020 und vom 25. November 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. 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. Die Beantwortung dieser Frage ist einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Linz, am 29. August 2023