

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende R1, die Richterin R2 sowie die fachkundigen Laienrichter R3 und R4, BA, in der Beschwerdesache Bf, Bf_Adr, vertreten durch LBG Steiermark Steuerberatung GmbH, Dechant Thaller-Straße 39, 8430 Leibnitz, über die Beschwerden vom 26. September 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz (nunmehr FA Österreich)

- vom 24. August 2018 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zu Umsatzsteuer 2011 bis 2015 und Einkommensteuer bei beschränkter Steuerpflicht 2011 bis 2015, Umsatzsteuer 2011 bis 2015, Einkommensteuer bei beschränkter Steuerpflicht 2011 bis 2015, Anspruchszinsen 2011 bis 2015 und Einkommensteuervorauszahlung bei beschränkter Steuerpflicht 2018,
- vom 31. August 2018 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 12/2017,
- vom 5. September 2018 betreffend Umsatzsteuer 2016, Einkommensteuer bei unbeschränkter Steuerpflicht 2015 und 2016, Anspruchszinsen 2015 und 2016 und Einkommensteuervorauszahlung bei unbeschränkter Steuerpflicht 2018,

und über die Beschwerde vom 6. September 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes K Lienz (nunmehr FA Österreich) vom 19. August 2019 betreffend Umsatzsteuer 2017, Steuernummern Bf_StNr1 (beschränkte Steuerpflicht) und Bf_StNr2 (unbeschränkte Steuerpflicht) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 19. Oktober 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Angelika Aichinger

I. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide sowie gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid bei unbeschränkter Steuerpflicht wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen sämtliche Sachbescheide betr. Umsatzsteuer und Einkommensteuer wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Festsetzung der Abgaben erfolgt endgültig.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid bei beschränkter Steuerpflicht wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide 2011-2016 wird gem. § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Beim Beschwerdeführer (Bf) wurde 2017 und 2018 eine die Jahre 2011 bis 2015 umfassende Außenprüfung durchgeführt. Im Zuge der Betriebsprüfung wurden die Feststellungen getroffen, dass im Vermietungsobjekt in G, G_Adr, nach wie vor für sechs Einheiten, sowie für das Gebäude in K, K_Adr, bisher überhaupt keine Vermietung erfolge. In beiden Fällen wurde die Ernsthaftigkeit der Vermietungsabsicht in Abrede gestellt, weshalb die Umsatz- und Einkommensteuerverfahren bei beschränkter Steuerpflicht am 24. August 2018 wiederaufgenommen und Werbungskosten und Vorsteuern iZm dem Objekt in G anteilig, iZm dem Objekt in K zur Gänze nicht anerkannt wurden. Mit selbem Datum ergingen Anspruchszinsenbescheide 2011 – 2015.

Der Umsatzsteuerbescheid 2016 und die Einkommensteuerbescheide 2015 bei unbeschränkter Steuerpflicht und 2016 ergingen, ebenso wie die Anspruchszinsenbescheide für die genannten Jahre, am 5. September 2018 als Erstveranlagung nach einer Prüfung. Sämtliche Sachbescheide wurden, wie bereits die Bescheide im abgeschlossenen Verfahren, vorläufig gem. § 200 BAO erlassen.

Am 31. August 2018 wurde der Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2017 unter Zugrundelegung der Prüfungsfeststellungen erlassen; der Umsatzsteuerjahresbescheid 2017 erging am 19. August 2019.

Am 24. August bzw. am 5. September 2018 ergingen außerdem Einkommensteuervorauszahlungsbescheide für das Jahr 2018 sowohl für das Verfahren bei unbeschränkter, als auch für jenes bei beschränkter Steuerpflicht.

2. Die (fristgerechte) Beschwerde vom 20. September 2018 richtet sich sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen die Sachbescheide.

Betreffend die Wiederaufnahmebescheide wurde, nach umfangreichen Zitaten von Lehre und Rechtsprechung, vorgebracht, dass diesen Bescheiden eine Begründung zur Gänze fehle. Es werde ausschließlich auf die in den Begründungen der beiliegenden Sachbescheide angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. Beweismittel verwiesen. In den Begründungen der angesprochenen Sachbescheide wiederum werde lediglich auf die abgabenbehördliche Prüfung und die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen. Der Begründung sei weder zu entnehmen, um welche Niederschrift bzw. welchen Prüfungsbericht es sich handle, noch welche konkrete Textziffer des Berichtes die konkreten Sachverhalte jeweils enthalte. Zur Ermessensübung werde lediglich formelhaft auf den Vorrang der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit verwiesen.

Sachverhaltsmäßig wurde zu den Sachbescheiden zunächst iZm dem Vermietungsobjekt in G ausführlich geschildert, welche Bemühungen seitens des Bf seit 2009 unternommen worden seien, um, neben dem bereits vermieteten Erdgeschoß des Gebäudes, auch die beiden Obergeschoße einer Vermietung zuzuführen.

Betreffend das Vermietungsobjekt in K wurde ausgeführt, dass eine Vermietung an die Bf_GmbH bereits für das Jahr 2015 geplant gewesen, bislang aber immer noch nicht möglich sei, da das Gebäude nach wie vor nicht von der Versicherung abgenommen worden sei. Entgangene Mieteinnahmen seien von der für die Errichtung der Alarmanlage, des Videoüberwachungssystems sowie der Brandmeldeanlage verantwortlichen S_GmbH bereits eingeklagt worden. Sobald das Gebäude bezugsfertig sei, werde die Geschäftstätigkeit der Bf_GmbH in Österreich aufgenommen und für die Zurverfügungstellung vom Räumlichkeiten an den Bf ein Sachbezug im Zuge der Lohnverrechnung berücksichtigt. Umgehend nach Bezugsfertigstellung werde außerdem ein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen.

Für die rechtliche Beurteilung wurde daraus der Schluss gezogen, dass betreffend beide Vermietungsobjekte vorweggenommene bzw. vorbereitende Werbungskosten vorlägen. Insbesondere anerkenne die Judikatur bei Mietgebäuden eine altersbedingte Abnutzung, für deren Beginn nicht die Inbetriebnahme, sondern der Anschaffungszeitpunkt maßgeblich sei. Das Recht zum Vorsteuerabzug sei ebenfalls bereits entstanden und könne nicht mehr verlorengehen, da die Umstände, aufgrund welcher eine Vermietung bislang unterblieben sei, die Gebäude somit nicht (zur Gänze) zur Erzielung steuerpflichtiger Umsätze verwendet werden konnten, nicht vom Willen des Bf abhängig gewesen seien.

3. Die Beschwerde wurde antragsgemäß gem. § 262 Abs. 2 BAO ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung direkt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2017 vom 6. September 2019 wurde dem Bundesfinanzgericht entsprechend § 253 BAO am 16. September 2019 vorgelegt.

II. Rechtslage

1. § 303 Abs. 1 BAO lautet:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Gründe, auf welche eine Wiederaufnahme gestützt wird, sind bei der amtswegigen Wiederaufnahme von der Behörde bzw. bei jener auf Antrag von der Partei zu bezeichnen sind (VwGH 26. 11. 2015, Ro 2014/15/0035).

Die Sache, über die das Bundesfinanzgericht bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen zu entscheiden hat, ist nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen. Der Tatsachenkomplex, den die Abgabenbehörde als neu hervorgekommen zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen hat, begrenzt die Identität der Sache, über die abzusprechen ist. Eine abweichende rechtliche Beurteilung dieses Tatsachenkomplexes durch das Bundesfinanzgericht schadet nicht. (VwGH 17.05.2023, Ra 2022/13/0096 mwN)

Unter dem Begriff „Tatsachen“ iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden tatsächlichen Umstände zu subsumieren, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen oder Eigenschaften. „Tatsachen“ iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind also dem realen „Seinsbereich“ angehörende Gegebenheiten, die als solche (als Sachverhalt) eine Entscheidungsgrundlage für den abschließenden Bescheid bilden. Dazu gehören nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind. Als innere Vorgänge kommen Ansichten, Absichten oder Gesinnungen, die der Selbstbeobachtung eines anderen zugänglich sind, in Betracht.

(Predota/Rzeszut in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First^{2.06}, § 303 BAO Rz 15ff, mit den angeführten und weiteren Verweisen aus Literatur und hg. Rspr.).

Die Frage, ob eine neu hervorgekommene Tatsache zu einem anderen Bescheid hätte führen können, ist nach jener Sach- und Rechtslage zu beurteilen, die bei der Erlassung des Bescheides bestand, mit dem das Verfahren, dessen Wiederaufnahme angestrebt wird, abgeschlossen wurde. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des § 303 Abs. 1 letzter Satz BAO, der davon spricht, dass die Kenntnis der neuen Tatsachen oder Beweismittel einen im Spruch anderslautenden Bescheid "herbeigeführt hätten" und nicht "herbeiführen würden", sowie der Überlegung, dass es bei der Wiederaufnahme um eine Durchbrechung des Grundsatzes der Rechtskraft geht. (BFG 24.06.2020, RV/7103717/2019, unter Verweis auf VwGH 10.9.2008, 2006/04/0185 zum AVG)

Nach der stRsp des VwGH ist bei der Wiederaufnahme von Amts wegen das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl zB VwGH 31. 5. 2011, 2009/15/0135; 19. 9. 2013, 2011/15/0157). Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl VwGH 28. 2. 2012, 2008/15/0005; 26. 2. 2013, 2009/15/0016; 27. 2. 2014, 2011/15/0106; 11. 2. 2016, 2012/13/0061).

2. Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist die vorläufige gem. Abs. 2 leg. cit. durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

In der Bescheidbegründung ist zwar anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend gewesen ist; fehlt eine solche Bescheidbegründung, tut dies der Vorläufigkeit aber keinen Abbruch (*Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren* I³ § 200 BAO Tz 6 mwN).

3.1. Der Umsatzsteuer unterliegen gem. § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 lit. a UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer geltend

machen. Daneben kann der Unternehmer gem. Art. 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen als Vorsteuer abziehen. Für die Beurteilung, ob der Erwerb für das Unternehmen erfolgt, ist § 12 Abs. 2 UStG 1994 maßgeblich.

Lieferungen und sonstige Leistungen gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG 1994 als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen.

Leistungen sind nur umsatzsteuerbar, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt werden. Die Steuerbarkeit von Leistungen ist nur gerechtfertigt, wenn für sie etwas aufzuwenden ist. Der Leistung muss eine Gegenleistung gegenüberstehen, es muss zu einem Leistungsaustausch kommen (*Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz* [Hrsg], UStG⁵, § 1 Rz 59, mit Verweis auf VwGH 25.11.2015, 2012/13/0017 mwN).

Nach der Rsp (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063) und Verwaltungspraxis ist ein Vorsteuerabzug für ein künftig zu vermietendes Objekt zulässig, wenn nach dem Gesamtbild der äußeren Verhältnisse mit ziemlicher Sicherheit feststeht, dass das Gebäude steuerpflichtig vermietet werden wird. Absichtserklärungen allein genügen nicht; die Absicht muss vielmehr ihren Niederschlag in bindenden Vereinbarungen finden oder aus sonstigen Umständen zu erschließen sein (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063; 28.5.2008, 2008/15/0013; vgl. auch BFH 16.5.2002, V R 56/00). Ein Beharren auf der Vorlage bindender Vereinbarungen ist jedoch unionsrechtswidrig; auch andere Indizien, wie zB ernsthafte Verhandlungen mit präsumtiven Mietern oder die zielstrebige Verfolgung der Sanierung sind heranzuziehen (VwGH 13.9.2006, aaO mit Hinweis auf EuGH 21.3.2000, C-110/98 ua „Gabalfriša“; vgl. a UFS 29.2.2008, RV/0655-G/06). Wird die Vermietung hingegen nur als eine von mehreren Verwertungsvarianten ins Auge gefasst und sondiert, ob eine Verwertung durch Verkauf oder Vermietung günstiger ist, liegen diese Voraussetzungen nicht vor (VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175). Der auf die stpfl Vermietung gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten. (*Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz* [Hrsg], UStG⁵, § 12 UStG Rz 247, mit Verweisen auf die zitierte Rspr.)

3.2. An einem umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch fehlt es dann, wenn Verträge zwischen nahen Angehörigen einem Fremdvergleich nicht standhalten. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Verträge zwischen Angehörigen, auch wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen, steuerlich nur anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (zB VwGH 09.04.2014, 2011/15/0135). Bei diesen Kriterien handelt es sich um Aussagen über die Beweislast in Fällen, in denen Zweifel an der Ernsthaftigkeit und/oder dem Inhalt der Vereinbarung bestehen (so auch VwGH 11.11.1980,

1175/80; 27.5.1981, 1299/80; 19.10.1993, 93/14/0129; 29.3.2007, 2003/15/0085). Als Beweisregeln haben die genannten Kriterien auch Bedeutung für die umsatzsteuerliche Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen Angehörigen. Auch hier gilt, dass Scheingeschäfte und missbräuchliche Gestaltungen umsatzsteuerlich nicht anzuerkennen sind (vgl schon Tz 17) und dass bei mehrdeutigen Sachverhalten den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft. Fremdvergleichsüberlegungen sind insoweit am Platz, als mit ihrer Hilfe allenfalls entschieden werden kann, ob eine entgeltliche oder unentgeltliche Leistung vorliegt (*Ruppe/Achatz* in *Ruppe/Achatz* [Hrsg], UStG⁵, § 1 Rz 179ff, mit Verweis auf die zitierte Rspr.)

Gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.

4. Auch in einkommensteuerlicher Hinsicht ist bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 bzw. § 16 Abs. 1 EStG 1988). Es müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit regelmäßig zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher, selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit, für den Bereich des Steuerrechts nach ständiger Rechtsprechung nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Im Übrigen müssen nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen selbst, sondern auch deren Erfüllung und somit deren tatsächliche Durchführung diesen Anforderungen genügen.

(*Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* [Hrsg], EStG, 20. Lfg. 2018, § 2 Rz 160 mwN)

Für die steuerliche Anerkennung eines Vertrages zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter sind dieselben Kriterien maßgebend, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (VwGH 23.06.1998, 97/14/0075, unter Verweis auf VwGH 17.12.1996, 95/14/0074, mwN).

Die für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Grundsätze gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner in einer Weise als Gesellschafter beteiligt ist, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme naheliegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte gesellschaftsfremde Veranlassung (VwGH 15.12.1994, 93/15/0002 mwN).

5. Gemäß § 28 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 gehören Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Aufwendungen auf ein zur Einkunftserzielung bestimmtes Wohnobjekt können nach ständiger Rechtsprechung des VwGH auch schon vor Beginn der Vermietungstätigkeit als Werbungskosten Berücksichtigung finden (vorweggenommene Werbungskosten, vgl E 28.5.2008, 2008/15/0013; E 19.9.2007, 2004/13/0096; E 7.10.2003, 2001/15/0085, mwN; E 21.10.1993, 92/15/0060, 1994, 453). Voraussetzung dafür ist die ernsthafte Absicht zur Erzielung Seite 37 von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; eine bloße Absichtserklärung genügt allerdings nicht; vielmehr muss der Entschluss des Stpfl durch bindende Vereinbarungen oder durch andere Umstände klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten.

(Bodis/Hammerl/Weigand in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (23. Lfg 2022) Werbungskosten Rz 94)

6. Im Fall der Vermietung an eine GmbH, deren Geschäftsführer der Vermieter ist und als solcher von der GmbH die Wohnung als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt erhält, ist bei Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs kein Raum für die Anwendung des § 20 EStG (VwGH 26.07.2017, Ra 2016/13/0025). Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mehrfach ausgesprochen, dass derartige Konstellationen den Missbrauchstatbestand des § 22 BAO erfüllen (zB VwGH 25.09.2002, 97/13/0175; 13.10.1999, 96/13/0113).

7. Ändern sich bei einem Grundstück iSd § 2 GrEStG 1987, welches der Unternehmer für sein Unternehmen erworben hat, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so ist gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 in der 2011 geltenden Fassung eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist. Diese Bestimmung gilt gem. Abs. 12 leg. cit. sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören.

III. G

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 3. Oktober 2006 erwarb der Bf die Liegenschaft EZ_G, mit der Adresse G_Adr um € 210.000,00 zuzügl. Nebenkosten. Das im Weiteren auf dieser Liegenschaft errichtete Gebäude mit einer Nutzfläche von 815 m² wurde im Herbst 2009 fertiggestellt.

Die Einheiten im Erdgeschoß des Gebäudes wurden ab Fertigstellung an Gewerbetreibende vermietet; die Einheiten im 1. und 2. Obergeschoß stehen bis dato leer, zumal der Plan des Bf, in diesen Einheiten ein Ärztezentrum zu etablieren, scheiterte. Vom Bf wurden bereits ab 2007 Inserate in einschlägigen Zeitschriften und Lokalzeitungen geschaltet. Unter Einbindung der Gemeinde- und Landespolitik wurden ab September 2008 umfangreiche Bemühungen unternommen, eine Niederlassungsgenehmigung für ein Ärztezentrum zu erwirken, welche jedoch erst 2010 erteilt wurde. Im weiteren Verlauf erhielten nacheinander zwei Interessenten an der Anmietung der beiden Obergeschoße des Gebäudes, die A_GmbH, sowie die B_GmbH, keinen Kassenvertrag für das jeweils geplante Physiotherapiezentrum bzw. ein Dialysezentrum, weshalb 2011 zunächst die A_GmbH, und später B_GmbH, die mit dem Bf avisierten Mietverträge nicht abschlossen.

Es sollte nunmehr die Vermietung der Gebäudeteile zu Büro Zwecken erfolgen; ungeachtet der gesetzten Maßnahmen (Werbebanner, Inserate) konnten keine Mieter für das 1. und 2. Obergeschoß gefunden werden bzw. scheiterte der Abschluss von Mietverträgen aus verschiedenen Gründen. Ab 2014 wurde zunächst die Firma Makler_1, ab 2016 dann die Firma Makler_2 mit der Vermarktung der zu vermietenden Flächen beauftragt.

Die vom Bf im Beschwerdezeitraum unternommenen Bemühungen, die bis dato leerstehenden Gebäudeteile einer Vermietung zuzuführen, sind durch zahlreiche Unterlagen belegt (elektr. AB, S. 165-232; BFG-Akt S. 79-86). Die Ernsthaftigkeit seiner Vermietungsabsicht im Beschwerdezeitraum wird daher nicht infrage gestellt.

AfA etc. wurde lediglich von den vermieteten Gebäudeteilen bzw. der Gebäudehülle geltend gemacht, nicht von den im Beschwerdezeitraum nicht fertiggestellten, unvermieteten Gebäudeteilen.

2. Beweiswürdigung

Der oben dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akteninhalt, dem vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungsverfahren, sowie der nachfolgenden Beweiswürdigung.

2.1. Der ursprüngliche Plan des Bf, im Gebäude an der Adresse G_Adr ein Ärztezentrum zu schaffen, wurde ab Baubeginn nachdrücklich verfolgt. Die diesbezüglichen, in der Beschwerde geschilderten Bemühungen des Bf ebenso wie des G Bürgermeisters sind aktenkundig (vgl. Beschwerde v. 20.09.2018 samt Beilagen, BFG-Akt S. 76ff, Schriftverkehr im elektron. Arbeitsbogen) und werden von der Abgabenbehörde auch nicht in Abrede gestellt.

Das Vorbringen bezüglich der ab Mitte 2011 unternommenen Anstrengungen, die leerstehenden Gebäudeteile zu Bürozwecken zu vermieten, welches nicht nur in der Beschwerde, sondern auch bereits während der laufenden Betriebsprüfung (vgl. Stellungnahme v. 23.11.2017, BFG-Akt S. 114f) erstattet worden war, erfuhr durch die Abgabenbehörde erstmalig in ihrer Stellungnahme vom 11. September 2023 eine Würdigung. Die Ernsthaftigkeit der Vermietungsabsicht bzw. die grundsätzliche Vermietungsabsicht wurden nunmehr nicht mehr in Abrede gestellt. Tatsächlich sind die Gründe, weshalb die vom Bf aufgezählten, in Aussicht gestellten Nutzungen, welche zum Teil umfassende Umbauarbeiten erfordert hätten, im Beschwerdezeitraum nicht zustande gekommen seien, grundsätzlich nachvollziehbar; insbesondere entspricht es auch der Lebenserfahrung anzunehmen, dass der Bf die Erfolglosigkeit des ursprünglichen Planes schließlich einsah und eine alternative Vermarktung anstrebte. Ab 2016 betraute er zunächst die Firma Makler_1, dann die Firma Makler_2 mit der Vermarktung der leerstehenden Räumlichkeiten. Der im Verlauf der Außenprüfung gezogenen Schlussfolgerung der Abgabenbehörde, es habe, da trotz augenscheinlichen Scheiterns des dahingehenden Planes ausschließlich die Nutzung als Ärztezentrum angestrebt worden sei, im Beschwerdezeitraum keine ernsthafte Vermietungsabsicht bestanden, kann daher nicht gefolgt werden.

Inwieweit der Bf es im weiteren Zeitverlauf verabsäumt hat, seine Vorstellungen hinsichtlich eines Mieters bzw. von Mietern an die Marktgegebenheiten anzupassen, ist für den gegenständlichen Fall bzw. den Beschwerdezeitraum nicht von Belang.

3. Erwägungen

3.1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Tz. 2 des BP-Berichtes behandelt die Vermietung in G. Zunächst wurden die Ermittlungsergebnisse der Betriebsprüfung wiedergegeben, insbesondere dass auf einen entsprechenden Fragenvorhalt angegeben worden sei, das Gebäude werde grundsätzlich zur Gänze vermietet, weshalb es keine privat genutzten Flächen gebe; allerdings seien noch nicht für alle Einheiten Mieter gefunden worden. Nach (rechtlichen) Ausführungen zur Abzugsfähigkeit vorweggenommener Werbungskosten bei Vermietungstätigkeit, vor allem zur Notwendigkeit einer ernsthaften Vermietungsabsicht, wurde die Schlussfolgerung gezogen, betreffend die Einheiten im 1. und 2. Obergeschoß, somit 574,40 m² von insgesamt 815,45 m², liege keine ernsthafte Vermietungsabsicht vor, weil die Nichtvermietung aus persönlichen

Gründen – zumal ausschließlich die Vermietung als „Ärztehaus“ ins Auge gefasst werde - hingenommen werde. Die Finanzverwaltung gehe aufgrund der andauernden Leerstehung nicht mehr von einer ernsthaft gewollten Vermietung aus.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens wird wie folgt ausgeführt:

„Wiederaufnahme des Verfahrens mit vorläufigen Festsetzungen:

Die Feststellung der Nichtvermietung von sechs Liegenschaftseinheiten stellt eine neu hervorgekommene Tatsache dar und rechtfertigt somit die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 bis 2105 und Einkommensteuer 2011 bis 2015 (beschränkte Steuerpflicht).“

Die unter Textziffer 2 des Betriebsprüfungsberichtes getroffenen Feststellungen, insbesondere, dass aufgrund der andauernden Leerstehung nicht mehr von einer ernsthaft gewollten Vermietung auszugehen sei, vermöchten die Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren 2011 bis 2015 nicht zu tragen. Das Fehlen einer ernsthaften Vermietungsabsicht betreffend das Objekt in G kann tatsächlich nicht erkannt werden (vgl. dazu unten). Dies führt in weiterer Folge jedoch dazu, dass der als Wiederaufnahmegrund ins Treffen geführte Umstand der Nichtvermietung bei Kenntnis im abgeschlossenen Verfahren keine anderslautenden Bescheide nach sich zu ziehen gehabt hätte.

Da die Wiederaufnahme der Verfahren in den Beschwerdejahren 2011-2015 (beschränkte Steuerpflicht) jedoch schon aufgrund der zur Vermietung K getroffenen Feststellungen zu Recht erfolgt ist, war die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide, wie im Weiteren unter Pt. IV.3. dieses Erkenntnisses dargelegt wird, abzuweisen.

3.2. Vorläufigkeit

Vorweg ist festzuhalten, dass die Vorläufigkeit der Festsetzungen seit 2010 nie bekämpft wurde. Eine Begründung der Vorläufigkeit in den Bescheiden im abgeschlossenen Verfahren fehlt völlig. Aus dem Aktenvermerk vom 12. Mai 2014 lässt sich jedoch erkennen, dass das seinerzeit zuständige Finanzamt FA_S die Voraussetzungen für die Vorläufigkeit der Bescheide 2010 bis 2012 aller Wahrscheinlichkeit nach in der noch andauernden Mietersuche iZm dem Objekt in G und der noch nicht erfolgten Fertigstellung des Gebäudes in K, und der daraus resultierenden Ungewissheit der Abgabepflicht bzw. von deren Umfang gesehen hat.

Die Vorläufigkeit bzw. Ungewissheit der Abgabepflicht bzw. des Umfanges der Abgabepflicht wurde erstmals in den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheiden begründet (vgl. BP-Bericht v. 05.09.2018, BFG-Akt S. 66R u. 68). Die Ernsthaftigkeit der Vermietungsabsicht iZm dem Gebäude in G betreffend den Beschwerdezeitraum wurde seitens des Bf ausreichend dargetan und wird auch von der Abgabenbehörde nicht weiter angezweifelt. Aus der Vermietung des Gebäudes in G wurde von Anfang an ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt. Dass „die bekannt gegebenen Beträge in der

vorgelegten Prognoserechnung nicht einzuhalten“ seien, stellt unter diesem Gesichtspunkt keinen Grund für die Vorläufigkeit der Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide im Beschwerdezeitraum dar.

3.3. Umsatzsteuer/Einkommensteuer

Der Beschwerdepunkt B.1.a. *Gebäude in G* wurde seitens der Abgabenbehörde in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich außer Streit gestellt (vgl. Schallträgerprotokoll muV, 08:00). Die Ernsthaftigkeit der Vermietungsabsicht im Beschwerdezeitraum steht nach Ansicht des Senates außer Zweifel, weshalb den Sachbescheiden im Umfang der für das Vermietungsobjekt G geltend gemachten Vorsteuern und Werbungskosten stattzugeben war.

IV. K

1. Sachverhalt

1.1. Im April 2010 erwarb der Bf die Liegenschaft EZ_K K, K_Adr, mit einer Fläche von 3.789 m² um € 3.150.000,00 zuzügl. Nebenkosten. Mit Bescheiden vom 29.09.2011 und vom 16.10.2013 wurde dem Bf die Bewilligung zur Errichtung eines Wohn- und Bürogebäudes mit Tiefgarage mit einer Gesamtnutzfläche von 2.980,75 m² erteilt. Die Nutzflächen teilen sich lt. Bescheid vom 16.10.2013 auf wie folgt:

Wohnnutzfläche Wohnung 1	411,40 m ²
Wohnnutzfläche Wohnung 2	196,19 m ²
Wohnnutzfläche Wohnung 3	80,12 m ²
Nutzfläche Büros	236,37 m ²
Nutzfläche Nebenräume (Schwimmbad, Wellness, Weinkeller, Lager, Müll, ...)	842,04 m ²
Nutzfläche Technikräume	281,44 m ²
Nutzfläche Garage	933,19 m ²

Die Anschaffungskosten für das Gebäude beliefen sich im Beschwerdezeitraum auf rd. 10,3 Mio. Euro (vgl. Anlagenspiegel zum 31.12.2015, BFG-Akt S. 151), und erhöhten sich bis Ende 2020 auf rd. 12 Mio. Euro (vgl. Anlagenspiegel zum 31.12.2020, BFG-Akt S. 261R). In Summe weist der aktuellste vorliegende Anlagenspiegel, jener zum 31.12.2020, unter den Positionen *Grundstücke und Bauten* sowie *Anlagen in Bau* rd. 16 Mio. Euro aus. Hinzu kommt rd. 1 Mio. Euro unter der Position *andere Anlagen; Betriebs- und Geschäftsausstattung*.

1.2. Mit Erklärung vom 12.12.2013 errichtete der Bf die Bf_GmbH; er ist seither Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer der GmbH, deren Unternehmensgegenstand va in der Produktion und dem Großhandel von Juwelen im In- und Ausland, sowie dem Großhandel von Uhren und kunstgewerblichen Gegenständen im In- und Ausland besteht. Der Sitz der GmbH befindet sich seit ihrer Gründung an der Adresse K_Adr, K. Der Bf bezieht kein

Geschäftsführergehalt (vgl. Firmenbuchauszug, BFG-Akt S. 154; Schallträgerprotokoll muV, 54:30)

Die Aufnahme der Geschäftstätigkeit der GmbH verzögerte sich über den Beschwerdezeitraum hinaus, zumal das mit extrem strengen Sicherheitsvorkehrungen ausgestattete Gebäude in K infolge verschiedener Mängel von der Versicherung erst Anfang 2020 abgenommen wurde. (vgl. Standortbestätigung Alarmanlage v. 02.05.2023, BFG-Akt S. 177)

Am 21. September 2017 klagte der Bf die bereits mit Auftragsschreiben vom 09.10.2012 mit der Ausführung der Sicherheitstechnik (Alarm-, Video- u. Brandmeldeanlage sowie Türzutrittssysteme) sowie der Lieferung von Fenster- und Türelementen beauftragte Firma S_GmbH auf Mängelbehebung (Streitwert € 10.000,00) wegen eines fehlerhaft eingebauten Dachflächenfensters (vgl. Klage v. 21.09.2017, BFG-Akt S. 174ff).

Ebenfalls 2017 stellte der Bf der S_GmbH die bis Oktober 2017 entgangene Miete iHv € 945.000,00 (27 Monate á € 35.000) in Rechnung; die S_GmbH ist dieser Schadenersatzforderung nicht nachgekommen (vgl. Rechnungen, BFG-Akt S. 325-326; Vorhaltsbeantwortung v. 10.10.2023, BFG-Akt S. 333).

Im August 2018 klagte der Bf die S_GmbH wegen insgesamt € 226.000,00 s.A.; er begehrte darin die Herstellung des für die Abnahme des Gebäudes durch die Versicherung notwendigen VdS-Standards, weiters Schadenersatz iHv (vorerst) € 175.000,00 infolge des durch die Verzögerung der Fertigstellung des Gebäudes eingetretenen Mietausfalls seit September 2015, der mit € 1.260.000,00 beziffert wurde, sowie die Feststellung, dass die S_GmbH für künftig entstehenden Mietentgang hafte (vgl. Klagsschrift v. 17.08.2018, BFG-Akt S. 87ff).

Der Rechtsstreit endete mit Vergleich vom 23. September 2019, der auf Behebung festgestellter Mängel durch die S_GmbH, sowie auf Unterzeichnung eines, für den Bf für einen Zeitraum von 13 Jahren kostenlosen, Standard-Wartungsvertrages durch die Streitparteien lautete. Der Gegenwert dieses Vertrages wurde im Vergleich mit € 28.500,00 p.a. beziffert. Auf weiteren Schadenersatz verzichtete der Bf ausdrücklich. (vgl. Vergleich v. 23.09.2019, BFG-Akt S. 191f; Schriftverkehr iZm Vergleichsabwicklung, BFG-Akt S. 193ff)

1.3. Im Beschwerdezeitraum entrichtete die GmbH keine Miete an den Bf; seit Anfang 2021 verrechnet der Bf der GmbH Miete iHv € 30.000,00 zuzügl. USt pro Monat.

Ein schriftlicher Mietvertrag zwischen dem Bf als Liegenschaftseigentümer bzw. Vermieter und der Bf_GmbH wurde nie abgeschlossen (Vorhaltsbeantwortung v. 21.07.2023, BFG-Akt S. 206R).

1.4. Neben dem Firmensitz der Bf_GmbH befindet sich an der Adresse K_Adr, K, seit August 2015 der Hauptwohnsitz des Bf (Top 1; vgl. ZMR-Auszug, BFG-Akt S. 153; BP-Bericht v. 05.09.2018, BFG-Akt S. 65; Mail v. 23.02.2018, BFG-Akt S. 116).

Seit Jänner 2021 verrechnet die Bf_GmbH Miete iHv € 2.500,00 (zuzügl. 10 % USt) pro Monat an den Bf. Die Verrechnung erfolgt für die von ihm genutzte Wohnung im 2. Obergeschoß des Gebäudes. Eine schriftliche Vereinbarung über dieses Rückvermietungsverhältnis zwischen der GmbH und dem Bf wurde nicht abgeschlossen. (vgl. Vorhaltsbeantwortung v. 21.07.2023, BFG-Akt S. 207)

1.5. Die Überlassung des Gebäudes in K durch den Bf an die Bf_GmbH erfolgt nicht im Rahmen eines fremdüblichen Mietverhältnisses.

2. Beweiswürdigung

Der oben dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akteninhalt, dem vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungsverfahren, dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung sowie der nachfolgenden Beweiswürdigung.

2.1. Betreffend das Gebäude in K ist eingangs festzuhalten, dass zwischen dem Bf und der Mieterin Bf_GmbH ein Naheverhältnis iSd Angehörigenjudikatur besteht. Es ist daher im Beschwerdefall zu überprüfen, ob das Bestandsverhältnis den Kriterien entspricht, die die Rechtsprechung für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt hat (vgl. oben Pt. II.3. und II.4. dieses Erkenntnisses). Zutreffend mag im Beschwerdefall sein, dass eine faktische Vermietung des Gebäudes aufgrund des fehlenden Versicherungsschutzes im Beschwerdezeitraum noch nicht möglich war. Daher erfolgte die Beurteilung der Fremdüblichkeit des Bestandsverhältnisses anhand der im Ermittlungsverfahren und der mündlichen Verhandlung für aktuelle Zeiträume dargetanen Geschäftsgebarung. Dass ursprünglich eine andere Art der Bewirtschaftung geplant gewesen wäre, wurde nicht behauptet.

Seitens der Abgabenbehörde wurde die Fremdüblichkeit des Bestandsverhältnisses lediglich ganz allgemein in Abrede gestellt und auf das Naheverhältnis zwischen dem Bf und der Bf_GmbH und den fehlenden Mietvertrag verwiesen.

Der Bf bzw. seine steuerliche Vertretung erstatteten dazu lediglich ein schlagwortartiges Vorbringen. Eine substantiierte Darlegung, weshalb das Mietverhältnis tatsächlich fremdüblich gestaltet sein soll, ist nicht erfolgt.

2.2. Im Zuge der 2014 durchgeführten Erhebungen wurde behauptet, ein Mietvertrag zwischen dem Bf und der Bf_GmbH sei in Vorbereitung; während der Betriebsprüfung wurde behauptet, ein Mietvertrag betreffend das nach wie vor nicht benützbare Gebäude sei bereits vorbereitet worden, und als Beilage zur Beschwerde wurde schließlich ein nicht unterschriebener Aktenvermerk vom 01.08.2018 über die Verschriftlichung eines mündlich abgeschlossenen Bestandsvertrages vorgelegt (vgl. BP-Bericht v. 29.04.2014, BFG-Akt S. 107; Schreiben v. 23.11.2017, BFG-Akt S. 115; Aktenvermerk, BFG-Akt S. 91).

Tatsächlich wurde ein schriftlicher Mietvertrag zwischen dem Bf und der Bf_GmbH auch nach Aufnahme der Geschäftstätigkeit der GmbH, was vom Bf selbst ausdrücklich eingeräumt wurde, niemals abgeschlossen (vgl. Vorhaltsbeantwortung v. 21.07.2023, BFG-Akt S. 206R).

Die fehlende Schriftform mag, etwa unter dem Gesichtspunkt der Vermeidung von Bestandvertragsgebühren, unter Umständen unschädlich für die Beurteilung eines Mietverhältnisses als fremdüblich sein. In Anbetracht der Besonderheiten des Beschwerdefalles kann jedoch keinesfalls davon ausgegangen werden, dass unter Fremden auf eine Verschriftlichung des Bestandsverhältnisses verzichtet worden wäre, und zwar nicht nur ab Beginn der tatsächlichen Vermietung, sondern bereits im Vorfeld:

De facto war der Abschluss eines Vertrages mit der (künftigen) Mieterin frühestens im Zeitpunkt ihrer Gründung im Dezember 2013 möglich; tatsächlich wurde erst im August 2018 die oben erwähnte Aktennotiz verfasst, die nach dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung einen Mietvertrag ersetzen soll (vgl. Schallträgerprotokoll muV, 28:30). Dieses Vorbringen steht im Widerspruch zum Vorbringen in der Beschwerde, in welcher zwar die „Verschriftlichung des Bestandsverhältnisses“ mittels Aktennotiz dargetan, aber gleichzeitig ausdrücklich der geplante Abschluss eines schriftlichen Mietvertrages ab Benutzbarkeit des Gebäudes behauptet wurde (vgl. Beschwerde v. 20.09.2018, BFG-Akt S. 77R). Da es sich um ein Vertragsverhältnis handelt, das der Bf namens der GmbH mit sich selbst abgeschlossen hat, wäre ein solcher schriftlicher Mietvertrag gem. § 18 Abs. 5 GmbHG jedenfalls zu errichten gewesen. Die Aktennotiz wurde nach Ansicht des Senates nur aus Anlass der bereits bei Abschluss der Betriebsprüfung angekündigten Beschwerde verfasst (vgl. Schreiben v. 09.08.2018, BFG-Akt S. 95), und fixiert darüber hinaus nicht in erforderlichem Maß die wesentlichen Vertragsbestandteile in verbindlicher Weise: So wurde zwar in der Aktennotiz eine Monatsmiete von € 35.000,00 netto angegeben, aber im Weiteren nicht tatsächlich bezahlt. Widersprüchlich ist, dass der Beginn des Bestandsverhältnisses laut Aktennotiz der 01.01.2013 sei: Die Mieterin Bf_GmbH wurde erst am 12.12.2013 errichtet. Insgesamt wurde das Bestandsverhältnis zu keinem Zeitpunkt so vollzogen, wie in der Aktennotiz festgehalten (vgl. dazu unten). Die Aktennotiz kann nach Ansicht des Senates einen schriftlichen Vertrag somit nicht ersetzen.

2.3. Bereits für den Erwerb der Liegenschaft 2010 hatte der Bf nahezu 3,3 Mio Euro aufzuwenden (Kaufpreis zuzügl. Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr; vgl. Kaufvertrag v. 20.04.2010, BFG-Akt S. 158ff). Das Gebäude selbst wurde mit einer Nutzfläche von nahezu 3.000 m² geplant, wobei infolge der Art der Nutzung bzw. der zu empfangenden Gäste bzw. Geschäftspartner die Errichtung unter Einhaltung allerhöchster Sicherheitsstandards erfolgte. So wurde das Gebäude durchgehend mit Panzerglasfenstern versehen, verfügt über eine Alarmanlage und Gesichtsscanner in der Tiefgarage. Das Gebäude ist, neben den zur Beherbergung der Gäste vorgesehenen Wohnungen, mit einem großen Gemeinschaftsbereich, Swimming Pool und Spa-Bereich mit Sauna, Dampfbad und Massageraum, einem Heimkino

und einer eigenen Lounge ausgestattet. Es ist nicht anzunehmen, dass unter Fremden ein derartiges, wie der Bf selbst einräumen musste, auf dem freien Mietenmarkt nicht zu verwertendes Gebäude für einen künftigen Mieter ohne jede vertragliche Absicherung beider Vertragspartner errichtet worden wäre.

Das Absehen von jeglicher schriftlichen Fixierung der beiderseitigen Rechte und Pflichten, sei es zB in Form eines Bauträgervertrages oder einer Punktation, ist nur mit dem im Beschwerdefall völlig fehlenden Interessengegensatz zwischen dem Bf und der Bf_GmbH zu erklären: Der Bf wusste zu jedem Zeitpunkt, dass eine Nutzung durch die von ihm zu errichtende GmbH erfolgen solle. Entgegen der Ansicht des Bf ist das Fehlen jeglichen schriftlichen Vertragswerks im Beschwerdefall fremdunüblich.

Anzumerken ist, dass es der Bf zwar betreffend das Gebäude in K unterlassen hat, einen Mietvertrag abzuschließen, im Gegensatz dazu aber mit den gewerblichen Mietern der Erdgeschoßeinheiten und Tiefgaragenstellplätze im Gebäude in G (vgl. oben Pt. III. dieses Erkenntnisses) 2009 schriftliche Mietverträge abgeschlossen hat (vgl. elektr. Arbeitsbogen zur Erhebung 2014).

2.4. Auch die Folgen einer Bauverzögerung/verzögerten Möglichkeit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit wären unter Fremden schriftlich festgehalten worden. Unter Fremden wäre außerdem eine im Endeffekt mehr als vierjährige Verzögerung der Nutzbarkeit des Geschäftsgebäudes nicht so hingenommen worden, wie es durch die künftige Mieterin, welche infolge dieser Verzögerung nicht einmal ihre Geschäftstätigkeit aufnehmen konnte, aber ebenso durch den Bf als künftigen Vermieter gegenüber der S_GmbH hingenommen wurde. Die Klage gegen die S_GmbH wurde erst im August 2018, sohin drei Jahre nach dem geplanten Beginn der Geschäftstätigkeit, eingereicht; das Klagebegehren beschränkte sich überdies auf einen Betrag von € 226.000,00, obwohl sich der Mietentgang zu diesem Zeitpunkt, wie sogar in der Klage selbst ausgeführt, bereits auf € 1.260.000,00 belief (vgl. Klage v. 17.08.2018, BFG-Akt S. 87ff). Auch der Gesamtwert des von der S_GmbH über einen Zeitraum von 13 Jahren kostenlos zu erfüllenden Wartungsvertrages beträgt lt. Vergleich vom 23. September 2019 „nur“ € 335.400,00. Auf den begehrten Schadenersatz für bereits entgangene und künftig entgehende Miete wurde im Vergleich ausdrücklich verzichtet (vgl. Vergleich v. 23.09.2019, BFG-Akt S. 192).

Diese mangelnde Insistenz auf Fertigstellung des Gebäudes und einen angemessenen Schadenersatz betreffend die entgangene Miete stehen nicht nur der Annahme eines fremdüblichen Mietverhältnisses entgegen, sondern stützen außerdem die von der Abgabenbehörde im BP-Bericht festgehaltene Schlussfolgerung, es liege keine zielstrebig verfolgte Vermietung vor (vgl. BP-Bericht v. 05.09.2018, BFG-Akt S. 67R). Eine Erklärung kann ausschließlich im Naheverhältnis zwischen dem Bf, der sein deutsches Einzelunternehmen im Beschwerdezeitraum weiter betrieb, und der Bf_GmbH, in welche das Einzelunternehmen

nach Fertigstellung und Abnahme durch die Versicherung übergeleitet werden sollte, gefunden werden.

2.5. Im Aktenvermerk über die „Verschriftlichung des mündlichen Bestandsvertrages“ wurde als monatlicher Bestandszins „€ 35.000,00 zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer, indexgebunden nach VPI 2010“ festgehalten. Tatsächlich wurden ab Dezember 2021 monatlich € 30.000,00 Miete von der Bf_GmbH an den Bf entrichtet. Die ausdrückliche Frage nach dem Grund für diese Abweichung blieb unbeantwortet (vgl. Vorhalt v. 25.05.2023, BFG-Akt S. 201; Vorhaltsbeantwortung v. 21.07.2023, BFG-Akt S. 206f).

Zur Ermittlung der Miethöhe von € 30.000,00 wurde auf den zu diesem Zweck als Orientierungshilfe herangezogenen Immobilienpreisspiegel 2018 verwiesen, welcher für Büroflächen mit einfachem Nutzwert im Bezirk K eine Quadratmetermiete von € 8,40 ausweist (vgl. Immobilienpreisspiegel 2018, S. 228). Nicht dargelegt werden konnte, dass es sich bei der verrechneten/entrichteten Miete um eine angemessene Renditemiete handelt. Vielmehr wurde auf entsprechende Frage lediglich bemerkt, dass die Ermittlung einer sonst typischen angemessenen Renditemiete für das Objekt, für das es keinen freien Markt gebe, nicht möglich sei (vgl. Vorhaltsbeantwortung v. 21.07.2023, BFG-Akt S. 206R u. 207). Diese Ausführungen bestätigen geradezu, dass es sich um ein einzigartiges, zweckgebundenes, ausschließlich nach den Wünschen und Bedürfnissen des Bf geplantes und errichtetes Gebäude handelt, welches für einen fremden künftigen Mieter keinesfalls ohne vertragliche Absicherung errichtet worden wäre. Es ist zudem nicht nachvollziehbar, weshalb für das Objekt eine Renditemiete nicht ermittelbar sein sollte. Ein fremder Vermieter hätte jedenfalls ein Interesse daran, eine angemessene Rendite aus der Verwertung des zu vermietenden Gebäudes zu erzielen, und würde schon aus diesem Grund entsprechende Berechnungen anstellen, um die Miete zu ermitteln, welche zur Erzielung einer solchen Rendite verlangt werden müsste. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang auch die Verantwortung des Bf auf Frage nach der grundsätzlichen Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses mit der Bf_GmbH: *Sobald die GmbH die geplante betriebliche Tätigkeit aufnehmen konnte, wurde ein Mietentgelt verrechnet, das einerseits einen Gesamtüberschuss für Bf. ergibt und andererseits von der GmbH finanzierbar ist.* (vgl. Vorhaltsbeantwortung v. 10.10.2023, BFG-Akt S. 332) Eine Festsetzung der zu zahlenden Miete nach dem Gesichtspunkt der Leistbarkeit für den Mieter, insbesondere für ein Objekt wie jenes im Beschwerdefall, kann nicht als fremdüblich erkannt werden.

Nach dem Immobilienpreisspiegel 2018, S. 24, handelt es sich bei Büroflächen mit einfachem Nutzwert um einen *gut erhaltenen Bau ohne Ansprüche auf Repräsentationserfordernisse*. Das dazu erstattete Vorbringen, wonach Repräsentationserfordernisse im herkömmlichen Sinn beim gegenständlichen Gebäude keine Rolle spielten, vermag den Senat nicht zu überzeugen, da es im klaren Widerspruch zum Akteninhalt und zum bisherigen Vorbringen steht, es handle sich um ein luxuriös ausgestattetes Gebäude, in welchem ausschließlich äußerst anspruchsvolle und zahlungskräftige Kunden empfangen bzw. beherbergt und „hofiert“

würden. (vgl. BP-Bericht v. 29.04.201, BFG-Akt S. 107; Vorhaltsbeantwortung v. 21.07.2023, BFG-Akt S. 207; Vorhalt v. 12.09.2023, BFG-Akt S. 314R; Vorhaltsbeantwortung v. 10.10.2023, BFG-Akt S. 332R).

Die in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Renditeberechnung stellt keine Ermittlung einer Renditemiete dar, sondern wurden lediglich die Anschaffungskosten von € 16.875.000,00 der Jahresmiete iHv € 360.000,00 gegenübergestellt (vgl. BFG-Akt S. 335). Aus welchen Gründen die sich aus dieser Berechnung ergebende Rendite von rd. 2 % für ein Objekt wie das gegenständliche angemessen sein soll, wurde nicht dargetan, und kann vom Senat nach der herrschenden Lehre nicht erkannt werden (vgl. *Kranewitter*, *Liegenschaftsbewertung*⁷, S. 97ff).

Nicht unberücksichtigt bleiben darf in diesem Zusammenhang auch, dass der Bf für die Nutzung der rd. 120 m² großen Wohnung im Obergeschoß des Gebäudes eine monatliche Miete von netto € 2.500,00 zahlt. Der Miethöhe zugrunde gelegt sei der im „Mietspiegel K 2018“ ausgewiesene Wert für Häuser mit einer Nutzfläche von 100 m² (vgl. Vorhaltsbeantwortung v. 21.07.2023, BFG-Akt S. 207; [wohnungsboerse.net/Mietspiegel-K](https://www.wohnungsboerse.net/Mietspiegel-K); Ausdruck BFG-Akt S. 317f). Der Quadratmeterpreis lt. angegebener Quelle beträgt € 18,45. Weshalb der Wert für ein Haus und nicht, was gegenständlich naheliegender wäre, für eine 100 m²-Mietwohnung herangezogen wurde, ist nicht nachvollziehbar. Die Miete pro m² betrug für eine derartige Wohnung lt. Mietspiegel K 2018 € 13,60, lt. Immobilienpreisspiegel 2018 (für eine Wohnung mit sehr gutem Wohnwert) € 13,40.

Insgesamt ergibt sich das Bild, dass die vom Bf (im Wege einer Rückvermietung – vgl. dazu unten: Erwägungen 3.3.) an die GmbH entrichtete Miete unverhältnismäßig höher ist als die Miete, die er an die GmbH verrechnet. Der Grund dafür liegt ausschließlich im Naheverhältnis zwischen dem Bf und der Bf_GmbH.

2.6. Das Gebäude wurde nach dem Vorbringen des Bf zum Zweck der Förderung der Geschäftstätigkeit der Bf_GmbH errichtet (vgl. Beschwerde v. 20.09.2018, BFG-Akt S. 77). Der Bf hat dazu bereits im Erörterungstermin am 25.04.2023 ausgeführt, dass durch die großzügigen, luxuriös ausgestatteten Wohnungen und die Annehmlichkeiten des Wellnessbereichs etc. ein Wohlfühlerlebnis für die (potentiellen) Kunden geschaffen werden sollte, diese sollten „hofiert“ und so zum Geschäftsabschluss motiviert werden (vgl. Bestätigung lt. Vorhaltsbeantwortung v. 10.10.2023, BFG-Akt S. 332R). Konkretisiert wurde außerdem in der mündlichen Verhandlung, dass bestimmte Kunden, als Beispielfall wurde das S_Kunde genannt, bisher lediglich vom Bf auf deren Einladung besucht und dabei solchen Kunden aus versicherungstechnischen Gründen nur eingeschränkte „Reisekollektionen“ präsentiert werden konnten. Durch die im Gebäude erfüllten Sicherheitsstandards sei es nunmehr möglich, solche Kunden nach K einzuladen und dort vollständige Kollektionen zu präsentieren (vgl. Schallträgerprotokoll muV, 1:13:00). Die Förderung der Geschäftstätigkeit der GmbH durch das Gebäude konnte der Bf nicht glaubhaft machen. Bei der Schilderung der

nunmehr erfolgten Aufnahme der Geschäftstätigkeit der GmbH ist vielmehr zutage getreten, dass bisher nur sehr vereinzelt tatsächlich potentielle Geschäftspartner/Kunden nicht nur in einer der Suiten übernachtet haben, sondern sich aus Gründen der persönlichen Sicherheit und/oder Anonymität auch sonst ausschließlich im Gebäude aufgehalten haben bzw. dort verköstigt wurden. Derartige Aufenthalte konnten vom Bf im Übrigen nicht belegmäßig nachgewiesen werden, sondern wurden lediglich im Rahmen des Vorhalteverfahrens und in der mündlichen Verhandlung behauptet. Ein konkreter Umsatz mit einem dieser Kunden wurde bislang nicht erzielt. Dass der mit der D_Ltd erzielte Umsatz auf die Beherbergung und die im Gebäude gebotenen Annehmlichkeiten zurückzuführen gewesen wäre, wurde konkret nicht einmal behauptet (vgl. Vorhalt v. 25.05.2023, BFG-Akt S. 200R; Vorhaltsbeantwortung v. 21.07.2023 u. Beilage, BFG-Akt S. 206R u. 219ff; Schallträgerprotokoll muV, 1:16:30).

Die Vorlage von Belegen zur Thematik der Geschäftstätigkeit der GmbH im Gebäude erfolgte in Form von Restaurantrechnungen, die im Wesentlichen terminlich zur Aufstellung über Kontakte mit (potentiellen) Geschäftspartnern/Kunden in K passen, darunter nach Angabe des Bf auch Übernachtungsgäste, die nicht das erhöhte Sicherheitsbedürfnis aufwiesen, welches durch den Aufenthalt im Gebäude befriedigt werden soll. Diese Restaurantrechnungen wurden jedoch nicht von der Bf_GmbH bezahlt, sondern vom Bf selbst bzw. von seinem deutschen Einzelunternehmen. Abgesehen davon, dass eine Abzugsfähigkeit des Bewirtungsaufwandes ohnehin fraglich bzw. für jeden Fall zu prüfen gewesen wäre, ist nicht erkennbar, aus welchen Gründen der Bf diese Kosten für die GmbH übernommen hat. Die schlichte Aussage, die Kosten für die GmbH sollten seit ihrer Aktivierung so gering wie möglich gehalten werden, reicht hier nicht aus. Es sei darauf verwiesen, dass die GmbH vom Bf mit einem Stammkapital von einer Million Euro, davon einbezahlt € 250.000,00, ausgestattet wurde, und etwa 2022 Umsätze von insgesamt nahezu sechs Mio. Euro erklärte. (vgl. Vorhaltsbeantwortung v. 21.07.2023 u. Beilagen „Kundenakquise“ sowie „Rechnungen.zip“, BFG-Akt S. 206R u. 219ff sowie 280-309)

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung ist in diesem Zusammenhang außerdem hervorgekommen, dass der Bf nach wie vor einen erheblichen Anteil des laufenden Aufwandes für die Bf_GmbH selbst trägt, zB des Versicherungsaufwandes sowie der Stromkosten. Der Bf äußerte sich in diesem Zusammenhang wie folgt: *„Ich kann doch nicht die GmbH schädigen und Sachen zahlen lassen solange sie nichts verdient“* (vgl. Schallträgerprotokoll muV, ab 15:15). Nur der Vollständigkeit halber wird auf die Aktennotiz vom 01.08.2018 verwiesen, gemäß welcher ab Fertigstellung und Übergabe des Gebäudes die Betriebskosten von der Mieterin zu tragen sein sollen.

Warenverkäufe der GmbH wurden bislang so abgewickelt, dass die Ware der GmbH zunächst vom Bf über sein deutsches Einzelunternehmen zur Verfügung, und erst nach Veräußerung in Rechnung gestellt wird. Diese Art der Abwicklung werde gewählt, weil die Bf_GmbH „noch kein Geld habe um ein eigenes Warenlager zu kaufen“; gleichzeitig betonte der Bf, dass in der

***branche ausschließlich auf Vorkasse gearbeitet werde (vgl. Schallträgerprotokoll muV, ab 15:40).

Eine Fremdüblichkeit dieser Gebärung, welche eine klare Trennung der Sphäre des Bf bzw. seines deutschen Einzelunternehmens von jener der GmbH vermissen lässt, ist für den Senat nicht erkennbar. Insbesondere ist bei der geschilderten Vorgehensweise iZm Warenverkäufen nicht nachvollziehbar, inwieweit bislang das Gebäude der Förderung der Geschäftstätigkeit der GmbH, oder der Förderung der Geschäftstätigkeit des Bf selbst gedient hat. So hat der Bf in der mündlichen Verhandlung zunächst zwar angegeben, Umsätze aus Terminen im Haus in K würden ausschließlich der GmbH zugerechnet; diese Umsätze erfolgten jedoch, wie oben wiedergegeben, aus dem Verkauf von Waren des deutschen Einzelunternehmens. Ebenso im Widerspruch dazu steht die behauptete Umsatzprovisionszahlung des Bf an die GmbH für die Nutzung des „Standortes K“ (vgl. Schallträgerprotokoll muV, ab 59:00). Daraus ist nach Ansicht des Senates ersichtlich, dass das Gebäude in K auch den geschäftlichen Interessen des Bf bzw. seines deutschen Einzelunternehmens dient.

2.7. Es konnte vom Bf nicht plausibel gemacht werden, dass die Errichtung eines Gebäudes mit luxuriösen Suiten, Wellness- und Freizeiteinrichtungen einer internationalen Übung für Geschäfte in der ***branche entspricht, und somit unerlässlich für die Förderung der Geschäftstätigkeit der GmbH war. Die vom Bf auf Verlangen des Bundesfinanzgerichtes angebotenen Vergleichsveranstaltungen fanden nicht in eigens nur zur Durchführung solcher Veranstaltungen errichteten und eingerichteten „Geschäftsgebäuden“ statt, sondern in Luxushotels oder Veranstaltungsorten wie (in einem der angeführten Fälle) dem V_Veranstaltungsort, welche von den veranstaltenden ***herstellern für die jeweilige Veranstaltung angemietet worden waren. Eine Vergleichbarkeit, insbesondere der vom Bf explizit aufgeführten Veranstaltungen, mit einer Bewirtung bzw. Hofierung von (potentiellen) Geschäftspartnern im Gebäude in K ist nicht erkennbar. Es dürfte vor allem außer Zweifel stehen, dass den vom Bf genannten Veranstaltungen von Modehaus_1, Modehaus_2, Modehaus_3 etc., bei welchen diese Häuser aktuelle ***kollektionen im Beisein von prominenten Testimonials und Presse präsentierten, Werbecharakter beizumessen war. Die Veranstaltungen dienten der Produktpräsentation und –information. (vgl. zB „C_Veranstaltung“ in C, Modehaus_2, lt. Vorhaltsbeantwortung v. 21.07.2023, BFG-Akt S. 222ff)

Ein solcher Werbecharakter ist hingegen nicht erkennbar, wenn sich die Gäste des Bf bzw. der Bf_GmbH kostenlos in den dafür errichteten und eingerichteten Wohnungen im Gebäude beherbergen lassen oder die, nur ihrem Wohlbefinden dienenden, im Gebäude befindlichen Wellness-Einrichtungen oder das Heimkino genießen oder in der Lounge, sei es mit dem Bf oder unter sich, trinken. Der Bf betonte in diesem Zusammenhang selbst, in das Haus in K in erster Linie zahlungskräftige Kunden einzuladen, die nicht in der Öffentlichkeit in Erscheinung treten wollen. Erstmals in der mündlichen Verhandlung behauptete der Bf außerdem, dass Veranstaltungen der genannten Modehäuser mitunter auch ohne Pressevertreter stattfänden.

Diese Behauptung ist für den Senat nicht verifizierbar und vermag im Übrigen an der Beurteilung des beschwerdegegenständlichen Bestandsverhältnisses nichts zu ändern. Dem Argument, die für Einladungen (potentieller) Geschäftspartner/Kunden anfallenden Kosten des Bf seien unverhältnismäßig geringer als jene, welche die oben genannten Modehäuser für ihre Veranstaltungen aufwendeten, kann ebenfalls kein Gewicht beigemessen werden; der Bf lässt dabei außer Acht, welche Kosten Errichtung, Erhaltung und Betrieb des Gebäudes verursachten und nach wie vor verursachen. (vgl. Schallträgerprotokoll muV, ab 1:07:00)

Produktpräsentation und –information finden innerhalb des Gebäudes in den Büroräumlichkeiten statt, wo sich auch der Tresor befindet, in welchem die ***stücke lagern (vgl. Vorhaltsbeantwortung v. 10.10.2023, BFG-Akt S. 332R). Die im Gebäude befindlichen Wellness- und sonstigen Erholungs- bzw. Freizeitanlagen dienen – auch nach dem Vorbringen des Bf – ausschließlich der Repräsentation bzw. sollen die Gäste durch die Beherbergung und Hofierung zum Geschäftsabschluss mit dem Bf bzw. der Bf_GmbH bewegt werden.

Am insgesamt fehlenden Werbecharakter ändern auch im Gebäude verteilte Schaukästen, in denen der Bf spezielle Waren ausstellt, nichts bzw. vermöchten solche keine betriebliche Notwendigkeit des Gebäudes bzw. seiner, dem Wohlbefinden der Gäste dienenden Ausstattung zu begründen. (vgl. Vorhaltsbeantwortung v. 10.10.2023, BFG-Akt S. 332R)

3. Erwägungen

3.1. Wiederaufnahme des Verfahrens

3.1.1. 2017 und 2018 wurde vom FA_K eine Außenprüfung für die Jahre 2011 bis 2015 durchgeführt. Im Betriebsprüfungsbericht vom 5. September 2018 wurde ausschließlich der Wiederaufnahmetatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO angeführt, wie im Weiteren dargestellt, gestützt auf die nach Ansicht der Abgabenbehörde neu hervorgekommenen Tatsachen.

Tz. 3 des Berichtes trägt die Überschrift *Vermietung K*.

Sachverhaltsmäßig wird in der Textziffer ausgeführt, dass die Liegenschaft 2010 erworben worden sei; mit Bescheid vom 16.10.2013 sei dem Bf die Baubewilligung erteilt worden. Am 09.04.2018 sei eine Besichtigung der Liegenschaft erfolgt; dabei sei festgestellt worden, dass sich im Untergeschoß des Gebäudes eine vierte, im Baubescheid nicht angeführte Wohnung befinde.

Nach Wiedergabe des im Rahmen der Nachschau 2014 erhobenen Sachverhaltes, sowie einschlägiger Rechtsprechung wurde festgestellt, dass der Bf seit 10. August 2015 mit Hauptwohnsitz an der Adresse des Gebäudes, K_Adr Top 1, in K gemeldet sei, und dass ein schriftlicher Mietvertrag zwischen dem Bf und der Bf_GmbH bis dato (2018) nicht vorliege. Dazu habe der steuerliche Vertreter in seiner Stellungnahme vom 10.08.2017 vorgebracht, dass die Vermietung an die GmbH im Jahr 2015 angedacht gewesen sei, jedoch werde sie

jedenfalls mit Ende 2017 erfolgen. Da bis dato weder eine steuerpflichtige Vermietung erfolgt noch Einnahmen erklärt worden seien, könne nicht von einer zielstrebig verfolgten Vermietung bzw. einer ernsthaften Vermietungsabsicht gesprochen werden. Auch aufgrund des Umstandes, dass der Bf seit 10.08.2015 mit Hauptwohnsitz an der Adresse des vermeintlichen Bestandsobjektes gemeldet sei und somit das Wohnhaus privat nutze, seien die Vorbereitungshandlungen gerade nicht als unternehmerisch einzustufen.

Die Tatfrage, ob der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten sei, sei von der Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung zu beantworten.

Erst bei einem tatsächlich abgeschlossenen Mietvertrag könne außerdem, zumal es sich um ein repräsentatives Wohnhaus handle, welches der Befriedigung der persönlichen Wohnbedürfnisse des Bf diene, beurteilt werden, ob das Mietverhältnis steuerlich anzuerkennen sei.

Zur Wiederaufnahme wird ausgeführt:

„Wiederaufnahme des Verfahrens mit vorläufigen Festsetzungen:

Die oben genannten Tatsachen sind erstmalig im Rahmen der Außenprüfung hervorgekommen. Da die steuerlichen Auswirkungen nicht als gering angesehen werden können, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 bis 2015 und Einkommensteuer 2011 bis 2015 gerechtfertigt.

Auf Anfrage durch das Bundesfinanzgericht wurde dazu mit Schreiben vom 29. Juni 2023 wie folgt konkretisiert:

„Folgender Tatsachenkomplex ist für die Abgabenbehörde neu hervorgekommen:

- *Offenlegung der Nutzungsverhältnisse: Bekanntgabe, dass das ab 2015 angekündigte Mietverhältnis mit der Bf_GmbH nicht begründet wurde und auch für die Zukunft noch kein schriftlicher Mietvertrag zwischen GmbH und dem Eigentümer der Liegenschaft abgeschlossen wurde. Neue Tatsache im Zuge der Prüfung ist daher, dass bis zu diesem Zeitpunkt faktisch keine Vermietungstätigkeit stattgefunden hat, sondern das Gebäude nur privat genutzt wurde und eine Privatnutzung bis dahin nicht angezeigt wurde. Zudem wurde auch eine zusätzliche Wohnung, die nicht am Bauplan für die Behörde ersichtlich war, geschaffen.*
- *Ansässigkeit mit unbeschränkter Steuerpflicht: lt. ZMR-Abfrage wurde der Hauptwohnsitz mit August 2015 begründet; dennoch wurde für das Jahr 2015 eine ESt Erklärung für beschränkt Steuerpflichtige eingereicht (5.10.2016). Bei den im Zuge der BP vorgelegten deutschen Einkommensteuerbescheiden wurde eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland bereits ab dem Jahr 2014 erklärt!*
- *Wie sich im Zuge der BP herausgestellt hat wurde das Objekt zumindest ab 2015 als Privatwohnung genutzt. Die Privatnutzung wurde weder in der USt (Vorsteuerkürzung) noch der ESt Erklärung offengelegt. Die geplante Privatnutzung des Gebäudes als HWS wurde in den Jahren 2011-2015 in keiner Steuererklärung berücksichtigt. Die Privatnutzung war dem FA auch nicht bekannt.*

- *Dieser Tatsachenkomplex der unbeschränkten Steuerpflicht und der geplanten und dann effektiven Privatnutzung des Gebäudes ist erst im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen, die Auswirkungen erstrecken sich auf den gesamten Errichtungszeitraum des Gebäudes von 2011-2015 und sind sowohl von einkommensteuerrechtlicher und auch umsatzsteuerrechtlicher Natur.“*

Dieses Schreiben des Finanzamtes wurde dem Bf nachweislich zur Kenntnis gebracht. Eine Stellungnahme dazu wurde weder während des Ermittlungsverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht noch in der mündlichen Verhandlung abgegeben (vgl. Vorhaltsbeantwortung v. 10.10.2023, BFG-Akt S. 332f; Schallträgerprotokoll muV, 1:18:00).

Es wurde vom Bf außer Streit gestellt, dass bereits im Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft in K nicht nur die Verlegung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit nach Österreich geplant war, sondern auch die Verlagerung seines Wohnsitzes (vgl. Schallträgerprotokoll muV, 18:30). Während der Erhebung 2014 wurde diese geplante Wohnsitzbegründung nicht thematisiert, vielmehr betonte der Bf zu diesem Zeitpunkt, infolge Wohnsitzmeldung in G auf womöglich unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich angesprochen, dass er seit Jahren seinen Hauptwohnsitz in Deutschland habe (vgl. AV FA72, BFG-Akt S. 105R). Vom Bf wurde bis einschließlich des Jahres 2015 eine Einkommensteuererklärung für beschränkte Steuerpflicht eingereicht.

Es ist somit in der Außenprüfung neu hervorgekommen, dass der Bf im von ihm errichteten Gebäude in K seinen Hauptwohnsitz begründet hat und dies während des gesamten Prüfungszeitraumes auch bereits geplant hatte. Es darf darauf verwiesen werden, dass die Ansicht des Bf, es handle sich nicht um eine private Nutzung, da ihm lediglich über die GmbH eine „Dienstwohnung“ zur Verfügung gestellt werde, keinesfalls geteilt werden kann (vgl. dazu unten). Es sind somit Tatsachen in der Betriebsprüfung neu hervorgekommen die, wären sie bereits im abgeschlossenen Verfahren bekannt gewesen, zu anderslautenden Bescheiden geführt hätten.

3.1.2. Die Ausführungen in der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide beschränken sich darauf, diese als begründungslos darzustellen. Es wird ausgeführt, es sei auch den in den wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheiden nicht zu entnehmen, welche Tatsachen oder Beweismittel konkret neu hervorgekommen seien, sondern nur auf eine abgabenbehördliche Prüfung und die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen. Um welche Niederschrift bzw. welchen Prüfungsbericht es sich handle oder welche Teilzahl des Berichtes konkret gemeint sei, sei der jeweiligen Begründung nicht zu entnehmen.

Ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht ist als ein Element der Begründung eines Abgabenbescheides zulässig, wenn der Bericht den Abgabepflichtigen betrifft und ihm

zugestellt oder ausgefolgt wurde (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 93, E136, mit Verweis auf VwGH 20. 10. 1999, 93/13/0063, ÖStZB 2000/121, 130).

Das Argument, es sei den Bescheidbegründungen nicht einmal zu entnehmen, welcher Betriebsprüfungsbericht bzw. welche Niederschrift gemeint war, ist nicht nachvollziehbar. Im zeitlichen Umfeld der Erlassung der angefochtenen Bescheide hat betreffend den Bf nur eine einzige Betriebsprüfung stattgefunden; der Betriebsprüfungsbericht vom 5. September 2018 wurde nachweislich am 7. September 2018 zH der steuerlichen Vertretung des Bf zugestellt. Insofern genügt nach der genannten Rechtsprechung der Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht. In diesem Bericht wurden, wie bereits oben dargestellt, unter den Tz 2 und 3 die jeweiligen Wiederaufnahmsgründe angeführt.

Zur Begründung ihrer Ermessensübung führte die Abgabenbehörde lediglich allgemein den Vorrang der Rechtsrichtigkeit vor der Rechtsbeständigkeit an.

Im Beschwerdeverfahren ist die Ermessensübung der Abgabenbehörde voll zu prüfen; in der Beschwerdevorentscheidung (§ 262) und im Erkenntnis (§ 279) ist das Ermessen eigenverantwortlich zu üben (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 20 Tz 11, mit Verweis auf *Stoll*, BAO-Kommentar, 213).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 303 Tz 62 u. 67 mwN)

Gründe für ein Absehen von der Wiederaufnahme lagen im Beschwerdefall nicht vor. So kann in Anbetracht der insgesamt geltend gemachten Vorsteuern und Werbungskosten insbesondere keine Rede davon sein, dass die steuerlichen Auswirkungen der Privatnutzung insgesamt bloß geringfügig gewesen wären (aao. Tz 83).

Eine fehlerhafte Ermessensübung durch die Abgabenbehörde ist daher im Beschwerdefall nicht erkennbar. Die steuerlichen Auswirkungen der in der Außenprüfung getroffenen Feststellungen machten die Wiederaufnahme der Verfahren in den Jahren 2011 bis 2015 erforderlich.

3.2. Vorläufigkeit

In der mündlichen Verhandlung wurde seitens der Abgabenbehörde vorgebracht, dass nach ihrer Ansicht auch Ungewissheit iSd § 200 BAO hinsichtlich der Frage vorgelegen sei, ob

überhaupt eine Vermietung des Gebäudes in K stattfinden werde. Im BP-Bericht wurde unter Tz. 3 ausgeführt *„Auch im Hinblick darauf, dass es sich bei dem gegenständlichen Objekt um ein repräsentatives Wohnhaus handelt, welches sich zur Befriedigung der persönlichen Wohnbedürfnisse des Pflichtigen eigne, kann nach Ansicht der Abgabenbehörde erst bei einem tatsächlich abgeschlossenen Mietvertrag beurteilt werden, ob das Mietverhältnis steuerlich anzuerkennen ist.“*. Die Abgabenbehörde stützte somit die Vorläufigkeit der angefochtenen Sachbescheide auch darauf, dass erst nach Abschluss des, vom Bf im Verlauf der Betriebsprüfung ausdrücklich angekündigten, schriftlichen Mietvertrages, implizit auch bei Überprüfbarkeit der Fremdüblichkeit des Bestandsverhältnisses, eine abschließende Beurteilung des Sachverhaltes möglich sei.

Ein schriftlicher Mietvertrag wurde nie abgeschlossen; da nach Aufnahme der Geschäftstätigkeit der GmbH für den Senat eine Beurteilung des Bestandsverhältnisses zwischen dem Bf und der Bf_GmbH betreffend Fremdüblichkeit (auch) für den Beschwerdezeitraum möglich war, liegt keine Ungewissheit iSd § 200 BAO vor.

Die Festsetzung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer in den Beschwerdejahren hat daher, da, wie oben unter Pt. III.3.2. dieses Erkenntnisses dargelegt, auch iZm der Vermietung in G kein Grund für die Vorläufigkeit der Sachbescheide besteht, endgültig zu erfolgen.

3.3. Umsatzsteuer/Einkommensteuer

3.3.1. Mangels Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses lag im Beschwerdefall kein umsatzsteuerlich relevanter Leistungsaustausch zwischen dem Bf und der Bf_GmbH vor. Der Abzug der in den Beschwerdejahren iZm der Gebäudeerrichtung in K geltend gemachten Vorsteuern war daher zu versagen.

Dieselbe Konsequenz ist für die im Beschwerdezeitraum geltend gemachten (vorweggenommenen) Werbungskosten aus der Vermietung des Gebäudes in K zu ziehen, Mangels Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses stehen diese Werbungskosten nicht im Zusammenhang mit einer Vermietungstätigkeit.

Auf Pt. II.3. und 4., sowie III.2. dieses Erkenntnisses wird verwiesen.

Der Verweis auf die Fremdüblichkeit mündlicher Bestandsverträge im Gebührengesetz geht infolge des dort geltenden Urkundenprinzips ins Leere (§ 16 Abs. 1 Z. 1 iVm § 33 TP 5 GebG 1957).

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde die Fremdunüblichkeit infolge Fehlens eines schriftlichen Vertragswerks in erster Linie mit dem Argument in Abrede gestellt, die Vermietung des Gebäudes sei im Beschwerdezeitraum noch nicht möglich gewesen, weshalb der Abschluss eines schriftlichen Mietvertrages keinen Sinn gemacht habe. Dem Vorhalt, es

gebe nach wie vor keinen Mietvertrag, wurde die Aktennotiz vom 01.08.2018 entgegengehalten. Wie oben unter Pt. III.2. ausgeführt, stehen dieser Argumentation die Besonderheiten des Beschwerdefalles bzw. des Vermietungsobjektes entgegen. Nach Ansicht des Senates wäre unter Fremden über die Vermietung eines Objektes wie des Gebäudes in K im Interesse der Absicherung der beteiligten Parteien und aus Beweissicherungsgründen ein schriftliches Vertragswerk verfasst worden. Ein solches wäre im Übrigen, wie bereits ausgeführt, schon gem. § 18 Abs. 5 GmbHG erforderlich gewesen, und stellt die Aktennotiz vom 01.08.2018 keinen geeigneten, ausreichenden Ersatz dar. Darüber hinaus ist im Verlauf des Beweisverfahrens und in der mündlichen Verhandlung klar zutage getreten, dass die tatsächliche Durchführung des Bestandsverhältnisses von der Aktennotiz abweicht und insgesamt in fremdunüblicher Weise erfolgt.

Die steuerliche Vertretung des Bf stellte in der mündlichen Verhandlung in der Diskussion zur Angemessenheit der Miete die Relevanz der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zur Thematik „Wohnraumvermietung an Gesellschafter“ (vgl. zB Zorn, ÖStZ 2021, 69, und die dort zitierte bzw. zusammengefasste Rspr. des VwGH) in Abrede (vgl. Schallträgerprotokoll muV, ab 47:00). Nach Ansicht des Senates wird damit jedoch übersehen, dass grundsätzlich jedes Vertragsverhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer den Kriterien der Angehörigenjudikatur, welche kumulativ erfüllt sein müssen, zu entsprechen hat (vgl. die oben unter Pt. II.4. dieses Erkenntnisses zitierte Rechtsprechung). Der Beurteilung nach diesen Kriterien hat das Bestandsverhältnis nicht standgehalten (vgl. Pt. III.2.2.-2.6. dieses Erkenntnisses).

Der Bf ist seit August 2015 mit Hauptwohnsitz an der Adresse K_Adr, Top 1, in K gemeldet. Er nutzt im Gebäude die Wohnung im 2. Obergeschoß mit direktem Zugang zu seinem Büro bzw. dem „Showroom“. Das Vorbringen, eine solche Nutzung finde nur statt bzw. sei er nur anwesend, wenn sich Gäste im Haus aufhalten, ist vor dem Hintergrund seiner Behauptung zu sehen, es handle sich bei der Wohnung nicht um seine Privatwohnung, sondern nur um eine ihm von der Bf_GmbH als „Dienstwohnung“ gegen Mietzahlung zur Verfügung gestellte Unterkunft (vgl. zB Vorhaltsbeantwortung v. 21.07.2023, BFG-Akt S. 207). Um eine Fremdnutzung (Anm.: in diesem Fall wohl gemeint: Privatnutzung im von der GmbH gemieteten Gebäude) zu vermeiden, beziehe er kein Geschäftsführergehalt und zahle Miete für die Wohnung (vgl. Schallträgerprotokoll muV, 54:30).

Das Vorliegen einer, wie die Abgabenbehörde in der Außenprüfung festgestellt hat, privaten Nutzung kann der Bf mit diesem Vorbringen jedoch nicht abwenden. Die einem persönlichen Wohnbedürfnis dienende Wohnung gehört zum Kernbereich der persönlichen Lebensführung. Dass der Bf sein Wohnbedürfnis infolge zahlreicher Auslandsaufenthalte nur in zeitlich sehr eingeschränktem Umfang durch seine Aufenthalte in der Wohnung befriedigt, ist nicht von Belang. Es handelt sich beim Gebäude um Privatvermögen im Alleineigentum des Bf. Es ist daher nicht nachvollziehbar, weshalb sich der Bf das Gebrauchsrecht an der Wohnung durch

die GmbH einräumen lassen soll. Wie oben unter Pt. IV.2.5. ausgeführt, entrichtet der Bf für diese „Gebrauchsrechtseinräumung“ außerdem ein unverhältnismäßig hohes Entgelt an die GmbH. Tatsächlich liegt (auch) betreffend dieses Mietverhältnis somit bereits ganz grundsätzlich Fremdunüblichkeit vor.

Der, wie in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, für die Mietzahlungen des Bf an die GmbH entrichteten Umsatzsteuer im Ausmaß von 10 % gem. § 10 Abs. 2 Z. 3 lit. a UStG 1994, steht der – vom Bf selbst – für die Errichtung des Gebäudes einschließlich der Wohnung des Bf geltend gemachte Vorsteuerabzug im Ausmaß von 20 % gegenüber. Das Mietverhältnis zwischen der Bf_GmbH und dem Bf wäre auch aus diesem Grund nach der oben unter Pt. II.6. dieses Erkenntnisses zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht anzuerkennen. Da der Vorsteuer- bzw. Werbungskostenabzug beim Bf insgesamt bereits aufgrund der Fremdunüblichkeit des Mietverhältnisses betreffend das Gesamtgebäude nicht anzuerkennen war, wird dies nur der Vollständigkeit halber festgehalten.

3.3.2. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde 2011 eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 durchgeführt. Auf Frage in der mündlichen Verhandlung und Vorhalt der betraglichen Deckung des Korrekturbetrages mit den 2010 für das Gebäude in K geltend gemachten Vorsteuern wurde angegeben, der Grund für die Vorsteuerkorrektur sei nicht mehr nachvollziehbar bzw. sei davon auszugehen, dass diese zu Unrecht erfolgt sei. Diese Schlussfolgerung deckt sich mit dem Akteninhalt. Insbesondere ist dem Betriebsprüfungsbericht keine gesonderte Begründung für die Vornahme der Vorsteuerberichtigung zu entnehmen, sondern erfolgte diese unter einem mit der Aberkennung der geltend gemachten Vorsteuern infolge fehlender unternehmerischer Nutzung des Gebäudes. Es trat somit keine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 UStG ein, sondern wurde der 2010 gewährte Vorsteuerabzug von der Abgabenbehörde nunmehr abweichend beurteilt. Im Umfang der Vorsteuerkorrektur 2011 iHv € 24.844,19 war der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 daher stattzugeben.

3.3.3. Infolge seiner Wohnsitzbegründung im August 2015 ist der Bf seither in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Er unterliegt daher seit diesem Zeitpunkt in Österreich gem. § 1 Abs. 2 EStG 1988 mit seinem Welteinkommen der Steuerpflicht.

Darüber hinaus ist der Bf seit August 2015 außerdem in Österreich ansässig iSd Art. 4 Abs. 1 DBA Deutschland-Österreich (vgl. BP-Bericht v. 05.09.2018, BFG-Akt S. 65, unter Verweis auf Mail v. 23.02.2018)

Gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. a und d DBA Deutschland-Österreich waren somit die in Österreich steuerbefreiten Einkünfte des Bf aus seiner gewerblichen Tätigkeit in Deutschland in Österreich ab Ansässigkeitsbegründung bei der Festsetzung der Einkommensteuer einzubeziehen (Progressionsvorbehalt).

V. Einkommensteuervorauszahlungen/Anspruchszinsen

1. Einkommensteuervorauszahlungen

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer nach dem allgemeinen Steuertarif Vorauszahlungen zu entrichten, die wie folgt berechnet werden:

- Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der Beträge gem. § 46 Abs. 1 Z. 2 und Z. 3.

- Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4 %, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5 % für jedes weitere Jahr erhöht.

Mit Bescheid vom 24. August 2018 wurde die Einkommensteuervorauszahlung 2018 bei beschränkter Steuerpflicht iHv € 22.796,00 festgesetzt, obwohl der Bf ab seiner Wohnsitzbegründung in Österreich im August 2015 unstrittig der unbeschränkten, nicht mehr der beschränkten Steuerpflicht unterlag. Bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Vorauszahlungsbescheides stand fest, dass die Festsetzung einer Einkommensteuer bei beschränkter Steuerpflicht für das Jahr 2018 nicht mehr infrage kam, der Vorauszahlungsbescheid war aufzuheben (aao., Tz 19 mwN).

Für das Jahr 2018 erging auch ein Vorauszahlungsbescheid zur unbeschränkten Steuerpflicht, und zwar am 5. September 2018. Die Grundlage bildete die mit Bescheid vom 5. September 2018 festgesetzte Einkommensteuer 2016, zuzügl. 9 % Erhöhung. Die Beschwerde gegen diesen Bescheid wurde damit begründet, dass betreffend das Vermietungsobjekt K für das Jahr 2018 ein Verlust, und betreffend das Objekt in G ein ausgeglichenes Ergebnis zu erwarten seien. Es werde daher die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlung mit Null Euro beantragt.

Die der Vorauszahlung 2018 iHv € 9.099,00 zugrunde gelegte Einkommensteuer 2016 wurde im Zuge der beim Bf durchgeführten Außenprüfung festgesetzt. Die Wirkung der in der Außenprüfung getroffenen Feststellungen erstreckte sich auch auf die Folgejahre. Die Einkommensteuer 2018 wurde mittlerweile mit (vorläufigem gem. § 200 BAO) Bescheid vom 10. Juli 2020 iHv € 19.552,00 festgesetzt. Gegen diesen Bescheid wurde am 14. Juli 2020 Beschwerde erhoben, welche nach wie vor unerledigt ist.

Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens gegen einen Vorauszahlungsbescheid sind die Vorauszahlungen mit rückwirkender Wirksamkeit ab der Erlassung des mit dem betreffenden Rechtsmittel angefochtenen Bescheides. In der Beschwerde gegen den Vorauszahlungsbescheid können erfolgreich nur solche Einwendungen vorgebracht werden, die die Fehlerhaftigkeit des angefochtenen Bescheides im Zeitpunkt seiner Erlassung aufzeigen (VwGH 30.11.1993, 90/14/0234).

Bei der Entscheidung über die Berufung gegen einen Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlungen kommt es also auf die Sachlage im Zeitpunkt des Ergehens des erstinstanzlichen Bescheides an. Es ist zu prüfen, in welcher Höhe die Vorauszahlungen festzusetzen sind, wenn die Sachlage im Zeitpunkt des Ergehens des erstinstanzlichen Bescheides zugrunde gelegt wird (VwGH 29.7.1997, 95/14/0117).

Eine Änderung des Vorauszahlungsbescheides ergibt sich insbesondere dann, wenn der der Vorauszahlung zugrunde gelegte Bescheid im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens geändert wird (*Kirchmayr/Sturma in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG, § 45 Rz 14; *Jakom/Peyerl* EStG, 2023, § 45 Rz 13).

Mit dem oben dargestellten Vorbringen, welches dem Grunde nach nur einen in eine Beschwerde gekleideten Herabsetzungsantrag darstellt, konnte eine Rechtswidrigkeit des Vorauszahlungsbescheides 2018 nicht dargetan werden. Es wurde nicht einmal der Versuch unternommen darzutun, aus welchen konkreten Gründen das Einkommen des Jahres 2018 eine Vorauszahlung von Null Euro rechtfertigen sollte, sondern der Beschwerde implizit nur das zu den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden erstattete Vorbringen zugrunde gelegt. Mit dem gegenständlichen Erkenntnis erfolgte zwar eine Abänderung des dem angefochtenen Vorauszahlungsbescheid zugrundeliegenden Einkommensteuerbescheides 2016, dieser Umstand allein vermag der Beschwerde allerdings nicht zum Erfolg zu verhelfen. Eine Außerstreitstellung der für die Abänderung des Einkommensteuerbescheides maßgeblichen Vermietungsabsicht betreffend das Gebäude in G erfolgte ausdrücklich nur für den Beschwerdezeitraum.

2. Anspruchszinsen

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr der Entstehung des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid (§ 198) festzusetzen. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung gebunden und ist daher nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 205 Tz 32ff mwN).

Eine Bekämpfung der Anspruchszinsenbescheide erfolgte im Beschwerdeverfahren ausdrücklich nur als „abgeleitete Bescheide“ unter Berufung auf das zu den ebenfalls

bekämpften Einkommensteuerbescheiden erstattete Vorbringen. Damit wäre das Schicksal der Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide allerdings bereits entschieden.

Mit diesen rechtlichen Voraussetzungen konfrontiert, zog der Bf die Beschwerde betreffend die Anspruchszinsenbescheide in der mündlichen Verhandlung zurück (vgl. Schallträgerprotokoll muV, 1:22:00).

Wurde eine Beschwerde zurückgenommen, so ist sie gem. § 256 Abs. 3 BAO mit Beschluss gem. § 278 BAO als gegenstandslos zu erklären. Es war sohin über die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der Revision

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

Eine ordentliche Revision ist im Beschwerdefall nicht zulässig, da im Wesentlichen Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung iSd § 167 Abs. 2 BAO zu beantworten waren. Bei den zu lösenden Rechtsfragen richtete sich das gegenständliche Erkenntnis nach der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Innsbruck, am 21. November 2023