

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Dr. Christoph Josef Mayrl, Nonntaler Hauptstraße 52, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 15. Mai 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr „Finanzamt Österreich“) vom 15. April 2019 betreffend

- die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2016,
- Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2016,
- die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2016 **sowie**
- Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2016,

jeweils ergangen zur Steuernummer ***Bf-StNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt (Spruchpunkt I.) sowie den Beschluss (Spruchpunkt II.) gefasst:

- I. Die Beschwerde gegen die obig genannten Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde gegen die obig genannten Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2015 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde gegen die obig genannten Einkommensteuerbescheide und Umsatzsteuerbescheide (jeweils betreffend die Jahre 2012 bis 2016) wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

- II. Die Beschwerde wird – soweit sie sich gegen die nicht existenten Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2015 und 2016 sowie die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für das Jahr

2016 richtet – gemäß § 278 BAO in Verbindung mit § 260 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. Außenprüfung, Bescheide, Beschwerde

Beim Beschwerdeführer wurde im Jahr 2019 eine Außenprüfung durchgeführt, die mit **Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10.04.2019** abgeschlossen wurde. Gegenstand der Außenprüfung waren die Umsatzsteuer sowie die Einkommensteuer der Jahre 2012 bis 2016. Im Bereich der Umsatzsteuer für die Jahre 2017 und 2018 wurde zusätzlich eine Nachschau durchgeführt.

Im Rahmen des obig angeführten Berichtes sowie den zugehörigen Beilagen wurde – auszugsweise – wie folgt ausgeführt:

Tz. 1 Umsatzsteuer aus Vorstandstätigkeit-Selbstanzeige

Siehe „Anhang zu Tz. 1 Umsatzsteuer aus Vorstandstätigkeit-Selbstanzeige“

*Mit Schreiben vom 17.11.2017 wurde der Abgabenbehörde mitgeteilt, dass die Vergütungen für die Vorstandstätigkeit der ***PS*** des Jahres 2015 als Bruttobetrag gebucht worden ist, wobei richtigerweise die Umsatzsteuer daraus zu melden ist, was in Form einer korrigierten Ust-Erklärung für das Jahr 2015 geschehen ist.*

Vor Prüfungsbeginn wurde zu dieser Thematik Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG für die Jahre 2012 bis 2014 erstattet.

[Die Darstellung der betroffenen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbeträge für die Jahre 2012 bis 2015 unterbleibt an dieser Stelle.]

In der Darstellung des Berichtes erfolgt im Jahr 2015 keine Erhöhung der Bemessungsgrundlage, da die angemerkte Kennzahl des Jahres 2015 diese Erhöhung bereits beinhaltet.

Die Ust-Vorschreibung lt. obiger Darstellung stellt ein gleicher Höhe eine Erlöskürzung dar.

Tz. 2 Betriebsausgaben-Pauschale

Siehe „Anhang zu Tz. 2 Betriebsausgaben-Pauschale“

Lt. BP stellt die Tätigkeit als Stiftungsvorstand keinen gesonderten Betrieb dar, die Einkünfte aus der Vorstandstätigkeit sind als Einkünfte der Tätigkeit als Rechtsanwalt zu erfassen, die Betriebsausgaben-Pauschale steht daher nicht zu.

[Die Darstellung der betroffenen Einkommensteuerbeträge für die Jahre 2012 bis 2016 unterbleibt an dieser Stelle.]

[...]

Tz. 4 Korrektur Geschäftsessen

Siehe „Anhang zu Tz. 4 Korrektur Geschäftsessen“

In der laufenden Buchhaltung wird der monatlich anfallende Aufwand für Geschäftsessen zur Gänze verbucht, mit Erstellung des Jahresabschlusses wird eine pauschale Kürzung vorgenommen.

Lt. BP sind gem. § 20 EStG 50% der Aufwendungen auszuscheiden.

[Die Darstellung der betroffenen Einkommensteuerbeträge für die Jahre 2012 bis 2016 unterbleibt an dieser Stelle.]

[...]

Tz. 6 Fremdleistungen *GmbH*****

*Siehe „Anhang zu Tz. 6 Fremdleistungen ***GmbH***“*

*Beratungsleistungen in nachfolgend dargestellter Höhe wurden im Prüfungszeitraum von der ***GmbH*** an ***Bf*** verrechnet.*

[Die Darstellung der Beträge unterbleibt an dieser Stelle.]

*Die ***GmbH*** wurde im Jahr 2013 von ***Bf*** gegründet, der Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der GmbH ist.*

Lt. Darstellung des Abgabepflichtigen handelt es sich bei den Verrechnungen um Beratungsleistungen in Zusammenhang mit Immobilienprojekten, wobei lt. BP der verrechnete Aufwand in keinem Zusammenhang mit der Rechtsanwaltskanzlei steht und somit nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen ist.

[...]

Als Folge der durchgeführten Außenprüfung wurden am 15.04.2019 die folgenden Bescheide betreffend den Beschwerdeführer erlassen:

- Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014
- Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2015
- Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2016
- Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2016

Begründend wurde in diesen Bescheiden im Wesentlichen auf die Ergebnisse der beim Beschwerdeführer durchgeführten Außenprüfung verwiesen.

Mit **Schreiben vom 15.05.2019** wurde durch den Beschwerdeführer **Beschwerde** gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2016, die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2016, die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2016 sowie die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2016 erhoben.

Begründend wurde – auszugsweise – wie folgt ausgeführt:

[...]

2. Rechtsmittelbegründung:

Vorweg ist festzustellen, dass hinsichtlich der Feststellungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10.04.2019 zu den Positionen TZ 1, TZ 3, TZ 4, TZ 5, TZ 7 keine Bemängelungen ausgeführt werden; lediglich TZ 9 ist zur Anerkennung der Positionen TZ 3, TZ 6 und TZ 8 wiederum entsprechend anzupassen bzw. zu korrigieren, und zwar betreffend den Zeitraum 2013 bis 2016.

*Die Beschwerde wird ausgeführt zu den Positionen des Betriebsprüfungsberichtes vom 10.04.2019, und zwar TZ 2 „Betriebsausgaben-Pauschale“ und TZ 6 „Fremdleistungen ***GmbH***“ und TZ 8 „Verrechnung ***GmbH&Co KG***“.*

2.1. Zu den Wiederaufnahmebescheiden

Nach einleitendem Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH wurde vom Beschwerdeführer wie folgt ausgeführt:

Für die vorliegenden Fälle der Wiederaufnahmebescheide bedeutet dies, dass diese Wiederaufnahmebescheide schlicht und einfach rechtswidrig und unrichtig erlassen wurden. Die Themen „Betriebsausgaben-Pauschale“ (TZ 2 des Betriebsprüfungsberichtes),

*„Fremdleistungen ***GmbH***“ (TZ 6 des Betriebsprüfungsberichtes) sowie „Verrechnung ***GmbH&Co KG***“ (TZ 8 des Betriebsprüfungsberichtes) sind der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Erlassung der vorangegangenen rechtskräftigen Bescheide bekannt gewesen und sind somit keine neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel. Damit ist jedenfalls hinsichtlich dieser Positionen die Wiederaufnahme des Verfahrens unzulässig, rechtswidrig und sind damit die Wiederaufnahmebescheide jedenfalls in diesen Punkten unrichtig.*

[...]

2.2. Zu TZ 2 „Betriebsausgaben-Pauschale“:

Der BF begehrt eine gesonderte Betriebsausgabenpauschale für seine Einkünfte aus der Tätigkeit als Stiftungsvorstand. Laut Ansicht der BP stellt die Tätigkeit als Stiftungsvorstand keinen gesonderten Betrieb dar, da die Einkünfte aus der Vorstandstätigkeit als Einkünfte der Tätigkeit als Rechtsanwalt zu erfassen sind und somit die Betriebsausgabenpauschale nicht zusteht. Diese Rechtsansicht ist schlicht und einfach unrichtig.

Nach ständiger Judikatur liegen grundsätzlich bei Zusammentreffen einer freiberuflichen (§ 22 Z 1 EStG 1988) und einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (§ 22 Z 2 1. Teilstich EStG 1988) zwei Betriebe vor; dies ist nur dann nicht gegeben, wenn zwischen den Tätigkeiten ein enger Zusammenhang besteht. Dazu wird als Beispiel angeführt die Übernahme einer Tätigkeit als Vorstand in einer Privatstiftung für einen langjährigen Klienten durch einen Rechtsanwalt. In einem solchen Fall wären die Einkünfte als Stiftungsvorstand als Einkünfte aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt zu erfassen. Dabei wird aber ein grundlegendes Rechtsproblem übersehen. Die Übernahme einer Tätigkeit als Vorstand in einer Privatstiftung führt dazu, dass dann, wenn der Klient Begünstigter aus der Privatstiftung ist, jedwede weitere Vertretungstätigkeit bei diesem Klienten durch den Rechtsanwalt, wenn er gleichzeitig Stiftungsvorstand ist, ausgeschlossen ist. Dies entspricht ständiger Judikatur und ist völlig klar. Es würde andernfalls ein massiver Interessenskonflikt entstehen, sodass eine Vorstandstätigkeit des Rechtsanwaltes jedwede Vertretungstätigkeit für den/die Begünstigten ausschließt. Bei der Stiftung, um die es hier geht, war der Hauptstifter Klient des BF. Nachdem dieser Klient aber gleichzeitig Hauptbegünstigter der Stiftung war, war eine weitere Vertretung durch den BF von vorneherein ausgeschlossen und konnte sohin keine weitere Vertretung erfolgen. Damit ist die Tätigkeit als Stiftungsvorstand striktest zu trennen von der Tätigkeit als Rechtsanwalt. Eine rechtsanwaltliche Tätigkeit für einen Klienten ist dann ausgeschlossen, wenn dieser Klient Begünstigter derjenigen Stiftung ist, in welcher der Rechtsanwalt als Vorstand tätig ist. Die Einkünfte, die der BF aus seiner Stiftungstätigkeit bezogen hat, hängen somit mit seiner freiberuflichen Tätigkeit als Rechtsanwalt in keiner Weise zusammen, abgesehen davon, dass für die Stiftungstätigkeit auch kein Kanzleibetrieb des Rechtsanwaltes erforderlich ist, sondern diese Tätigkeit ohne Weiteres durch den Vorstand selbst abgewickelt werden kann. Die freiberufliche Tätigkeit des BF hängt somit mit seiner vermögensverwaltenden Tätigkeit und

damit mit seiner Tätigkeit als Stiftungsvorstand überhaupt nicht zusammen, sodass hier tatsächlich von zwei getrennten Betrieben auszugehen ist. Damit ist aber die ohnehin nicht begründete Aussage der BP, dass die Tätigkeit des BF als Stiftungsvorstand keinen gesonderten Betrieb darstellt, nicht aufrecht zu erhalten und unrichtig. Die Einkünfte der Tätigkeit als Stiftungsvorstand sind eben nicht Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit, sondern gesonderte Einkünfte, sodass hier jedenfalls die Betriebsausgaben-Pauschale für die Jahre 2012 bis 2016 zusteht, sodass die im Rahmen der BP vorgenommene Aufwandskürzung um diese geltend gemachte Betriebsausgaben-Pauschale ungerechtfertigt erfolgte.

2.3. Zu TZ 6 „Fremdleistungen *GmbH***“:**

*Die ***GmbH*** hat Beratungsleistungen in den Jahren 2013 bis 2016 an den BF verrechnet, und zwar im Zusammenhang mit Immobilienprojekten.*

Dazu Hintergrundinformation:

*Der BF hat die ***GmbH*** gegründet, um für seine Kanzlei die Abwicklung von Immobiliengeschäften zu sichern. Bei der ***GmbH*** gibt es einen Beschäftigten bzw. vormals einen freiberuflich Tätigen zur Betreuung derartiger Immobilienprojekte. Wenn nun ein Klient den BF als Anwalt beauftragt mit der Verwertung einzelner Immobilien, wird dieser Auftrag an die ***GmbH*** weitergegeben, einerseits mit der Aufgabe, Käufer oder Verkäufer zu finden, und andererseits letztendlich mit dem Hintergrund, für die Kanzlei des BF die Abwicklung dieser Immobiliengeschäfte zu sichern. Wenn hier andere Makler eingeschaltet werden, ist die Gefahr groß, dass die Kanzlei des BF eben nicht mit der vertragsmäßigen Abwicklung beauftragt wird. Das Ganze hat sohin aus der Sicht des BF einen Sinn und einen fundierten wirtschaftlichen Hintergrund. Selbstverständlich muss die ***GmbH*** Aufwendungen, die sie erbringt (Anm.: zumindest teilweise), weiterverrechnen. An wen soll sie denn weiterverrechnen, wenn nicht an den Auftraggeber, und das ist gegenständlich eben der BF gewesen. Aus der Sicht des BF ist die Begründung der BP für die Nicht-Anerkennung, Aufwendungen als Betriebsausgaben im Rahmen der Tätigkeit des BF als Rechtsanwalt zu verzeichnen, völlig unbegründet und letztendlich auch vollkommen unverständlich. Die Argumentation, dass dieser Aufwand in keinem Zusammenhang mit der Rechtsanwaltskanzlei steht und damit dieser Aufwand nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden kann, ist unlogisch und nicht nachvollziehbar. Diese Ausgaben hängen unmittelbar zusammen mit der Rechtsanwaltskanzlei des BF, stellen eine unternehmerische Tätigkeit dar und dienen letztendlich dazu, Geschäfte für die Rechtsanwaltskanzlei des BF zu sichern. Dass es sich sohin um nicht anzuerkennende Betriebsausgaben handeln soll, ist nicht nachvollziehbar.*

Im Rahmen dieser beiden TZ werden die zugrunde liegenden Steuerbescheide inhaltlich bekämpft.

[...]

Mit **ergänzendem Schreiben vom 27.08.2019** wurde durch den Beschwerdeführer mitgeteilt, dass die Beschwerde – soweit sie sich gegen die TZ 8 „Verrechnung ***GmbH&Co KG***“ des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10.04.2019 richtet – zurückgezogen werde. Die in dieser TZ vom Betriebsprüfer getroffenen Ausführungen seien richtig und werde die Beschwerde zu diesem Punkt somit nicht länger aufrechterhalten.

B. Beschwerdeentscheidung, Vorlageantrag

Mit **Beschwerdeentscheidung vom 07.11.2019** wurde die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014, die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2015, die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2016 sowie die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2016 (sämtlich vom 15.04.2019) als unbegründet abgewiesen.

Soweit sich die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2015 und 2016 sowie gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2016 richtet, wurde sie als unzulässig zurückgewiesen.

Begründend wurde durch das belangte Finanzamt – nach komprimierter Wiedergabe des Vorbringens des Beschwerdeführers und dem festgestellten Sachverhalt – auszugweise wie folgt ausgeführt:

Beweiswürdigung

[...]

*Hinsichtlich der Fremdleistungen der ***GmbH*** ist entsprechend der Judikatur im Rahmen der Beweiswürdigung im Lichte des § 21 BAO die steuerliche Anerkennung der Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und der Gesellschaft, deren Alleineigentümer und Geschäftsführer der Beschwerdeführer ist und folglich eine Nahebeziehung besteht, zu beurteilen (Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018), § 2, Rz. 158/2 ff).*

Eine Anerkennung von Vereinbarungen für den Bereich des Steuerrechts, selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit, ist dann gegeben, wenn sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kommt (Publizitätswirkung), sie einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und sie zwischen Fremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und wurden sie in laufender Rechtsprechung entwickelt (Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018), § 2, Rz. 160).

*Im beschwerdegegenständlichen Fall wurde im Lauf der Prüfung kein Vertrag zwischen dem Beschwerdeführer und der ***GmbH*** vorgelegt, der die Grundlage für die verrechneten Honorarnoten bildet. Es liegt demnach keine Vereinbarung vor, die nach außen hinreichend zum Ausdruck gekommen ist und die eine Überprüfung eines eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt ermöglicht. Doch selbst wenn man diese zwei Voraussetzungen als gegeben ansehen würde, liegt im Fall des Beschwerdeführers die dritte Voraussetzung nicht vor.*

*Es ist der Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar, weshalb dem Beschwerdeführer als Vermittler von Kunden an die ***GmbH*** von ebendieser Gesellschaft Honorarnoten für Projektentwicklungsleistungen der vermittelten Kunden in Rechnung gestellt bekommt, denn die Gesellschaft hat, wie auch der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde richtigerweise ausführt, ihre Aufwendungen an die jeweiligen Auftraggeber zu verrechnen. Sofern der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde in diesem Zusammenhang jedoch vermeint, er selbst trete als Auftraggeber auf und seien ihm daher die Aufwendungen zu verrechnen, steht dies in einem Widerspruch zu seinen Ausführungen, wonach er lediglich als Vermittler auftrete und die Immobilienprojekte seiner Klienten an die Gesellschaft weitergebe. Wie dem Sachverhalt entnommen werden kann, sind die Klienten des Beschwerdeführers die Auftraggeber ihrer Immobilienprojekte und nicht der Beschwerdeführer selbst und folgt daraus, dass die Gesellschaft nicht dem Beschwerdeführer als Vermittler, sondern den vermittelten Klienten die erbrachten Leistungen in Rechnung stellen müsste. Zusätzlich müsste die Gesellschaft an den Beschwerdeführer für die vermittelten Klienten eine Vermittlungsprovision zahlen. Dies stellt die Vorgehensweise dar, die im alltäglichen wirtschaftlichen Verkehr unter fremden Dritten vorzufinden ist. Dass jedoch der Vermittler Aufwendungen der Gesellschaft, an die er Kunden vermittelt hat, trägt, entspricht nicht den allgemeinen Lebenserfahrungen sowie dem wirtschaftlichen Verkehr unter fremden Dritten. Ein fremder Dritter, der lediglich als Vermittler auftritt, würde solchen Vereinbarung mangels wirtschaftlicher Nachvollziehbarkeit niemals zustimmen.*

*Da in Bezug auf die Verrechnung der Honorare der ***GmbH*** an den Beschwerdeführer hinsichtlich der Immobilienprojekte der vermittelten Klienten im Prüfungszeitraum die Voraussetzungen für die Anerkennung der Vereinbarung für den Bereich des Steuerrechts nicht gegeben sind, ist diese Verrechnung für steuerliche Zwecke zu negieren.*

Rechtliche Beurteilung

Zur Wiederaufnahme

[...]

Im beschwerdegegenständlichen Fall wurde in den Wiederaufnahmsbescheiden auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen, der im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme die

Feststellungen der Textziffern 1,2,3,4,5,6 und 7 anführt. Diese Vorgehensweise stellt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs eine ausreichende Wiedergabe der Wiederaufnahmsgründe dar, da die Feststellungen in den einzelnen Textziffern jenen Tatsachenkomplex darstellen, der aus Sicht der Abgabenbehörde neu hervorgekommen ist. Auch wird in der Beschwerde dieser Umstand nicht moniert, sondern wird ausschließlich hinsichtlich der Sachverhaltselemente der Textziffern 2,6 und 8 deren Eigenschaft als neue Tatsachen, die eine Wiederaufnahme in diesen Punkten ermöglichen würden, bestritten.

*In Bezug auf die Ausführungen des Beschwerdeführers zur Textziffer 6 des Betriebsprüfungsberichtes ist diesem entgegenzuhalten, dass vor Durchführung der Außenprüfung und damit nach Abschluss der jeweiligen Abgabenverfahren die Abgabenbehörde keine Kenntnis von der steuerlich nicht anzuerkennenden Leistungsbeziehung des Beschwerdeführers und der ***GmbH*** hatte. Erst die im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Honorare der ***GmbH*** im Zusammenhang mit den Erläuterungen des Beschwerdeführers zur Gründungsveranlassung der Gesellschaft sowie der Geschäftsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und dem Beschwerdeführer selbst ermöglichten der Abgabenbehörde den Sachverhalt vollständig festzustellen. Dies ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass erst durch diese Angaben des Beschwerdeführers im Außenprüfungsverfahren ein im Rahmen einer Beweiswürdigung vorzunehmender Fremdvergleich vorgenommen werden konnte, der die Nichtanerkennung der Leistungsverrechnung im Bereich des Steuerrechts zur Folge hatte.*

[...]

Hingegen ist dem Vorbringen des Beschwerdeführers betreffend die Feststellungen in der Textziffer 2 stattzugeben und stellt dieser Sachverhalt keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund dar, da mit Abgabe der Steuererklärungen der Abzug des Gewinnfreibetrages sowie der Abzug von pauschal ermittelten Betriebsausgaben gem. § 17 EStG gegenüber der Abgabenbehörde offengelegt wurde. Aus diesem Umstand ist jedoch nichts für den Beschwerdeführer gewonnen, denn war angesichts der anderen angeführten Gründe eine Wiederaufnahme der Verfahren zu verfügen. Insoweit der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde zum Ausdruck bringt, man benötige für jede Position im Betriebsprüfungsbericht einen Wiederaufnahmsgrund, verkennt er die Rechtslage, denn wird grundsätzlich nur ein einzelner tauglicher Grund benötigt, um eine Wiederaufnahme verfügen zu können.

In Anbetracht der Anzahl an Wiederaufnahmegründen und deren Auswirkungen war auch im Rahmen des Ermessens dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu geben. Es besteht auch nach Wegfall des Sachverhalts unter Textziffer 2 als tauglicher Wiederaufnahmsgrund kein Missverhältnis zwischen den Auswirkungen der Wiederaufnahme insgesamt in Relation zu den Auswirkungen der Wiederaufnahmsgründe und

sind die Auswirkungen angesichts der betragsmäßigen Auswirkung ebenjener auch nicht als geringfügig zu betrachten.

Da die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme vorlagen, deren Verfügung im Rahmen des Ermessens vorgenommen wurde und der Beschwerdeführer eine Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahme nicht aufzuzeigen vermochte, war die Beschwerde hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2012, 2013 und 2014 sowie hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2012, 2013, 2014 und 2015 als unbegründet abzuweisen.

In Bezug auf die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016 sowie hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheids betreffend Umsatzsteuer 2016 ist auszuführen, dass entsprechend dem festgestellten Sachverhalt betreffend diese Jahre keine Wiederaufnahme von Verfahren verfügt wurde, sondern Erstveranlagungen durchgeführt wurden. Somit liegen auch keine Wiederaufnahmebescheide vor, gegen die der Beschwerdeführer ein Rechtsmittel erheben hätte können, und war die Beschwerde demnach gem. § 260 BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Zu TZ 2 „Betriebsausgabenpauschale“

Insoweit der Beschwerdeführer zur diesem Punkt vorbringt, es sei völlig klar und entspreche der ständigen Judikatur, dass bei Übernahme einer Tätigkeit als Vorstand einer Privatstiftung jedwede anwaltliche Vertretungstätigkeit betreffend den Begünstigten ausgeschlossen sei und folglich die Tätigkeiten strikt zu trennen seien, ist ihm dahingehend zuzustimmen, dass der OGH in seiner Entscheidung vom 16.10.2009 zu 6 Ob 145/09 f im Fall eines Rechtsanwalts die Rechtsansicht vertreten hat, dass die Unvereinbarkeitsregelung des § 15 Abs. 2 PSG auch auf Vertreter der Begünstigten zu erstrecken sei und dies jedenfalls für ein aufrechtes Vollmachtsverhältnis gelte. Sollte der Beschwerdeführer diese Entscheidung vor Augen gehabt haben, ist er aber darauf aufmerksam zu machen, dass dieses Urteil zum § 15 PSG vor dem BBG 2011 ergangen ist. Aufgrund dieser Entscheidung sah sich der Gesetzgeber jedoch in weitere Folge veranlasst, im Rahmen des BBG 2011 dem § 15 PSG den neuen Absatz 3a hinzuzufügen, wonach die Unvereinbarkeitsbestimmungen des § 15 PSG auf Personen anzuwenden ist, die von Begünstigten, deren Angehörigen iSd § 15 Abs. 2 PSG oder in § 15 Abs. 3 PSG genannten ausgeschlossenen Personen mit der Wahrnehmung ihrer Interessen im Stiftungsvorstand beauftrag wurden (Arnold, Privatstiftungsgesetz – Kommentar³ (2013), § 15, Rz. 42b ff). Der Gesetzgeber stellte somit klar, dass das Bestehen eines bloßen Vertrauensverhältnisses oder eines Vollmachts- oder Auftragsverhältnisses außerhalb der Organmitgliedschaft für die Anwendung der Unvereinbarkeitsbestimmungen irrelevant ist (Arnold, Privatstiftungsgesetz – Kommentar³ (2013), § 15, Rz 42e).

Für den beschwerdegegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die im Prüfungszeitraum vorgelegene Tätigkeit des Beschwerdeführers als Stiftungsvorstand entgegen der Ansicht in der

Beschwerde keinen automatischen Ausschluss jedweder anwaltlichen Vertretungstätigkeit des Beschwerdeführers hinsichtlich des Begünstigten zur Folge hatte. Angesichts der Klarstellung des Gesetzgebers zur Unvereinbarkeitsbestimmung des § 15 PSG in Form der Einführung des Abs. 3a kann der Argumentation des Beschwerdeführers, die ständige Judikatur bedingte eine strikte Trennung der Tätigkeit als Anwalt von der Tätigkeit als Stiftungsvorstand, nicht gefolgt werden.

*Eine strikte Trennung zwischen den zwei Tätigkeiten ist auch vor dem Hintergrund des Vorstandsvertrages zwischen dem Beschwerdeführer und der ***PS*** sowie vor dem Anhang zur Geschäftsordnung des Stiftungsvorstandes der ***PS*** Thema Geschäftsverteilung Stand 02.12.2013 nicht zu erkennen, da in diesem Dokumenten als Betätigungsfeld des Beschwerdeführers bedingt durch dessen Ausbildung zu Rechtsanwalt schwerpunktmäßig die rechtliche Beratung der Privatstiftung angeführt wird.*

Aus diesen Umständen wird zudem ersichtlich, dass anstatt einer strikten Trennung vielmehr eine enge Verbindung zwischen der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Rechtsanwalt und der Tätigkeit als Stiftungsvorstand gegeben ist, da die anwaltliche Ausbildung des Beschwerdeführers ausschlaggebend für dessen Betätigungsfeld als Vorstandsmitglied war. Die Vergütungen des Beschwerdeführers für seine Tätigkeit als Stiftungsvorstand sind folglich in einem engen Zusammenhang mit seiner freiberuflichen Tätigkeit zusehen und stellen diese Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit dar. Diese Rechtsansicht, dass die Verwaltung fremden Vermögens durch einen Rechtsanwalt im Rahmen seiner anwaltlichen Tätigkeit seiner freiberuflichen Tätigkeit zuzuordnen ist, ist auch in der Literatur zu finden (Kovacs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (8. Lfg 2004), § 22, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (Z 2), Rz 125).

Aus dieser Zuordnung folgt, dass ein eigenständiger Betrieb, für den pauschale Betriebsausgaben gem. § 17 EStG geltend gemacht werden können, im Beschwerdefalls nicht vorliegt.

Zu TZ 6 „Fremdleistungen ***GmbH“***

*Laut Sachverhalt liegen in Bezug auf die dem Beschwerdeführer in Rechnung gestellten Honorare der ***GmbH*** steuerlich nicht anzuerkennende Vorgänge vor und bedingt dies, dass die durch den Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwendungen keine Betriebsausgaben darstellen. Auf das diesbezügliche Beschwerdevorbringen wurde bereits im Rahmen der Beweiswürdigung eingegangen, sodass sich eine weitere Auseinandersetzung erübrigt.*

Da der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit der Einkommensteuer und Umsatzsteuerbescheid aufzuzeigen vermochte, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit **Schreiben vom 25.11.2019** wurde durch den Beschwerdeführer ein **Vorlageantrag** eingebracht. Begründend wurde im Wesentlichen auf das in der Beschwerde erstattete Vorbringen verwiesen.

C. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 26.02.2020 zur Entscheidung vorgelegt. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.03.2022 wurde die Beschwerdesache der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung mit Wirkung ab 01.04.2022 zugeteilt.

Im Rahmen der **am 30.09.2025 vor dem Bundesfinanzgericht stattgefundenen mündlichen Verhandlung** wurde durch den Beschwerdeführer zum Sachverhaltsbereich „*Stiftungsvorstand/Betriebsausgabenpauschale*“ (d.h. der Tz. 2 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10.04.2019) einleitend ausgeführt, dass seine diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde dahingehend zu korrigieren seien, dass es sich beim Hauptstifter bzw. Hauptbegünstigten der *****PS***** – entgegen dem diesbezüglichen Vorbringen in der Beschwerde – nicht um einen Klienten des Beschwerdeführers gehandelt habe. Vielmehr sei die *****AG***** seit ungefähr Anfang der 1990er-Jahre ein Klient des Beschwerdeführers gewesen, der Hauptstifter bzw. Hauptbegünstigte habe in dieser Zeit – nach Erinnerung des Beschwerdeführers – als Aufsichtsratsvorsitzender fungiert. Der Beschwerdeführer könne sich den Irrtum im Beschwerdevorbringen nur so erklären, dass er im Zuge der Vertretung der *****AG***** hauptsächlich an den Hauptstifter bzw. Hauptbegünstigten in seiner Eigenschaft als Aufsichtsratsvorsitzender berichtet habe und dies in der Beschwerde vermischt habe. Der Beschwerdeführer befinde sich seit 1999 im Stiftungsvorstand der *****AG*****, dessen Vorsitzender sei er im Jahr 2008 geworden.

In rechtlicher Hinsicht wurde vom Beschwerdeführer im Wesentlichen auf das bereits schriftliche erstattete Vorbringen verwiesen und ausgeführt, dass sich aus der Rechtsprechung des OGH ergebe, dass hinsichtlich der Vereinbarkeit zwischen einer Tätigkeit im Stiftungsvorstand und einer rechtsanwaltlichen Tätigkeit für den Hauptbegünstigten stets eine Einzelfallprüfung anzustellen sei. Er selbst hätte eine etwaige Klientenbeziehung mit dem Hauptbegünstigten der Privatstiftung jedenfalls vor Aufnahme einer Tätigkeit im Stiftungsvorstand aufgelöst, da bereits der bloße Anschein von Parteilichkeit zu vermeiden sei. Allerdings werde an dieser Stelle erneut festgehalten, dass mit dem Hauptbegünstigten im konkreten Fall – entgegen dem Beschwerdevorbringen – überhaupt keine Klientenbeziehung bestanden habe. Zudem sei er auch nicht als Rechtsanwalt der *****PS***** tätig geworden. Er habe lediglich die in seinen Zuständigkeitsbereich als Stiftungsvorstand fallenden Rechtsthemen behandelt.

Der Vertreter des belangten Finanzamtes verweist einleitend auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung und hält fest, dass auch nach dem bisherigen Vorbringen in der

mündlichen Verhandlung ein „enger Zusammenhang“ zwischen der rechtsanwaltlichen Tätigkeit des Beschwerdeführers und jener als Stiftungsvorstand bestehe.

Ergänzend wird vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers darauf verwiesen, dass dem Beschwerdeführer für seine Tätigkeit als Stiftungsvorstand ein Pauschalhonorar gewährt worden sei. Dies entspreche nicht der üblichen Vorgehensweise eines Rechtsanwaltes, der sein Honorar überwiegend entweder auf Stundensatzbasis oder auf prozentueller Basis berechne, Pauschalhonorare seien ungewöhnlich. Zudem seien die Honorare für die Tätigkeit als Stiftungsvorstand auch nicht auf das Geschäftskonto der Rechtsanwaltskanzlei, sondern auf das Privatkonto des Beschwerdeführers überwiesen worden.

Der Vertreter des belangten Finanzamtes erwidert, dass die Art der Entlohnung nicht darüber bestimmen könne, ob im konkreten Fall ein oder zwei Betriebe vorliegen.

Befragt zur Ausgestaltung der Tätigkeit als Stiftungsvorstand – konkret, unter Verwendung welcher „Betriebsmittel“ diese Tätigkeit ausgeführt wurde – teilt der Beschwerdeführer mit, dass die Treffen des Stiftungsvorstandes meist in den Räumen der ***AG*** oder (bedarfsweise, etwa vor dem Hintergrund der Bilanzerstellung) in der Steuerberatungskanzlei Dr. Mayrl stattgefunden hätte. In der Kanzlei des Beschwerdeführers sei es zu keinen Treffen des Stiftungsvorstandes gekommen. Weiters wurde vom Beschwerdeführer ausgeführt, dass es durchaus möglich sei, dass er Schreibtätigkeiten (zB Sitzungsprotokolle) im Zusammenhang mit dem Stiftungsvorstand in den Räumlichkeiten seiner Rechtsanwaltskanzlei durchgeführt habe. Er könne auch nicht ausschließen, dass die Sekretärin seiner Kanzlei fallweise für die Terminkoordination innerhalb des Stiftungsvorstandes herangezogen wurde. Eine darüberhinausgehende Einbindung der Tätigkeit als Stiftungsvorstand in die Kanzleistruktur sei nicht vorgelegen.

Zum Sachverhaltspunkt „***GmbH***“ (d.h. der Tz. 6 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10.04.2019) und auf die Frage des Richters, mit welchen Leistungen die ***GmbH*** durch den Beschwerdeführer konkret beauftragt worden sei, führt dieser wörtlich aus: „*Immobilienengeschäfte entwickeln, Projekte entwickeln, Immobilienengeschäfte abwickeln und Kunden für die Kanzlei ***Bf*** zu bringen*“. Konkret habe der in der ***GmbH*** tätige Mitarbeiter durch „netzwerken“ Kunden beschaffen sollen. Zusätzlich wurde durch den Beschwerdeführer bzw. dessen steuerliche Vertretung darauf hingewiesen, dass die ***GmbH*** – entgegen dem Vorbringen des belangten Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung – in den streitgegenständlichen Jahren sehr wohl Erlöse erzielt habe. Konkret seien in den – im Rahmen der Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht erstmals vorgelegten Jahresabschlüssen der ***GmbH*** für die Jahre 2013 bis 2016 – die folgenden Erlöse ersichtlich (Beträge in EUR):

Jahr	Erlöse – 20%	Erlöse – 0%

2013	8.300,00	0,00
2014	14.000,00	186.545,29
2015	19.000,00	0,00
2016	115.000,00	0,00

Der Beschwerdeführer habe somit die Zahlungen an die ***GmbH*** – nach der in der Verhandlung geäußerten Ansicht – zurecht als Betriebsausgaben abgezogen. Die zugrundeliegenden Zahlungen seien in Verbindung mit konkreten Projekten (zB ***Adresse1***, ***Adresse2***, ***Adresse3***) gestanden. Hinsichtlich der Höhe der Zahlungen habe sich der Beschwerdeführer an den erwarteten „Übrigen Betriebsausgaben“ ohne etwaige Sondereffekte (zB Provisionen) orientiert, schriftliche Vereinbarungen darüber gebe es nicht.

Befragt, welche Aufwendungen unter der Position „Rechtsberatung“ in der GuV 2016 (EUR 66.665,83) enthalten seien, führt der Beschwerdeführer aus, dass es sich – vermutlich – hier nicht um an ihn geleistete Zahlungen für seine Tätigkeit als Rechtsanwalt handle. Er gehe davon aus, dass sich unter dieser Position eine unrichtig gebuchte Provisionsabrechnung verbergen könnte. Es wurde durch den Beschwerdeführer zugesichert, diese Position nach Möglichkeit belegmäßig nachzuweisen. Hierfür wurde vom Richter eine Frist von zwei Wochen gewährt. Ebenfalls innerhalb dieser Frist werden – nach Möglichkeit – Unterlagen zu den in der ***GmbH*** in den Jahren 2014 und 2016 ausgewiesenen Erlösen nachgereicht.

In den Schlussanträgen wurde seitens des Beschwerdeführers und seiner steuerlichen Vertretung die Stattgabe der Beschwerde und seitens des belangten Finanzamtes die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Mit **Eingabe vom 14.10.2025** hat der Beschwerdeführer die folgenden Unterlagen betreffend die ***GmbH*** übermittelt:

- Ausgangsrechnung vom 14.05.2014 über EUR 186.545,29 (netto, Hinweis auf Reverse Charge)
- Ausgangsrechnung vom 03.03.2016 über EUR 120.000,00 (brutto, inkl. 20% USt)
- Eingangsrechnung vom 01.06.2016 über EUR 39.999,99 (brutto, inkl. 20% USt)
- Eingangsrechnung vom 15.03.2016 über EUR 40.000,00 (brutto, inkl. 20% USt)
- Kontoblatt für das Konto „7750 Rechts- und Beratungsaufwand“ für das Jahr 2016

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

A. Allgemeines

Der Beschwerdeführer war in den streitgegenständlichen Jahren als selbständiger Rechtsanwalt tätig und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Zur leichteren Übersicht werden bei der nachfolgenden Gliederung des Sachverhaltes die im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung angeführten Textziffern beibehalten.

B. TZ 2 „Betriebsausgabenpauschale“

Der Beschwerdeführer war zumindest seit 01.01.2008 bis zur Löschung seiner Funktion im Firmenbuch am 07.03.2019 – und somit in sämtlichen streitgegenständlichen Jahren – als Vorstand oder Vorstandsvorsitzender der ***PS*** tätig, wobei er innerhalb dieses Gremiums (d.h. des Vorstandes der genannten Privatstiftung) aufgrund seiner Qualifikation als Rechtsanwalt für die rechtliche Beratung und darüber hinaus für die Schriftführung sowie alle aus der Stiftungsurkunde und der Geschäftsordnung dem Vorsitzenden zugewiesenen Geschäfte und Tätigkeiten zuständig war. Für diese Tätigkeit hat er eine Vergütung in der nachstehend angeführten Höhe (Beträge inklusive 20% Umsatzsteuer) erhalten:

	2012	2013	2014	2015	2016
Betrag	EUR 24.000,00	EUR 30.000,00	EUR 48.000,00	EUR 48.000,00	EUR 48.000,00

Der Beschwerdeführer war bereits deutlich vor der Bestellung als Stiftungsvorstand als Rechtsanwalt für die ***AG*** tätig und hat diese zu Beginn der 1990er-Jahre (zumindest) in einem Haftungsfall gegen einen anderen Rechtsanwalt vertreten. Zum Zeitpunkt der Tätigkeit des Beschwerdeführers für die ***AG*** fungierte der Hauptstifter bzw. Hauptbegünstigte der ***PS*** als Aufsichtsratsvorsitzender der ***AG***. Im Rahmen der Tätigkeit für die ***AG*** hat der Beschwerdeführer hauptsächlich an den Aufsichtsratsvorsitzenden (d.h. den Hauptstifter und Hauptbegünstigten) berichtet. Eine Klientenbeziehung direkt zwischen dem Beschwerdeführer und dem Hauptstifter bzw. Hauptbegünstigten der ***PS*** bestand – entgegen dem Beschwerdevorbringen – nicht. Die Treffen des Stiftungsvorstandes haben wechselnd in den Räumlichkeiten der ***AG*** oder jenen der steuerlichen Vertretung stattgefunden. Die Tätigkeiten als Stiftungsvorstand (zB Formulierung von Sitzungsprotokollen) wurden vom Beschwerdeführer fallweise in seiner Kanzlei erledigt, eine Einbindung in die Kanzleistruktur ist – abgesehen von einer möglichen Einbindung des Sekretariats der Rechtsanwaltskanzlei für Zwecke der Terminkoordination – nicht vorgelegen. Für seine Tätigkeit als Vorsitzender des Stiftungsvorstandes hat der Beschwerdeführer ein

Pauschalhonorar erhalten, das auf sein Privatkonto (und nicht auf sein Kanzleikonto) überwiesen wurde.

Der Beschwerdeführer hat diese Tätigkeit im Rahmen der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2012 bis 2016 in der Form eines separaten Betriebes gemeldet und in diesem Zusammenhang ein Betriebsausgabenpauschale von 12% (errechnet von den obig angeführten Bruttobeträgen) geltend gemacht. Sowohl für die Tätigkeit als Rechtsanwalt als auch für jene als Stiftungsvorstand wurde in den Einkommensteuererklärungen für die streitgegenständlichen Jahre vom Beschwerdeführer die idente Betriebsanschrift („***Adresse***“) angeführt.

Hinsichtlich Umsatzsteuer wurde durch die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers vor Beginn der Außenprüfung eine Offenlegung betreffend die Jahre 2012 bis 2015 übermittelt und bekanntgegeben, dass die für die Vorstandstätigkeit bei der ***PS*** erhaltenen Honorare in der Vergangenheit unrichtigerweise nicht der Umsatzsteuer unterworfen worden seien. Im Rahmen der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2016 wurde dieser Umsatz bereits als steuerpflichtig behandelt.

C. TZ 6 „Fremdleistungen *GmbH***“**

Der Beschwerdeführer war in den Jahren 2013 bis 2016 Geschäftsführer und 100%iger Gesellschafter der ***GmbH***. Der Sitz der Gesellschaft war in den streitgegenständlichen Jahren ident mit dem Sitz der vom Beschwerdeführer betriebenen Rechtsanwaltskanzlei. In Jahren 2013 bis 2016 wurden von der ***GmbH*** an den Beschwerdeführer Honorarnoten in nachstehend angeführter Höhe ausgestellt bzw. von diesem Zahlungen geleistet (Beträge in EUR):

	2013	2014	2015	2016
Rechnungsbetrag (netto)	6.500,00	15.800,00	19.000,00	15.000,00
Umsatzsteuerbetrag	1.300,00	3.160,00	3.800,00	3.000,00

Auf Ebene der ***GmbH*** wurden in den Jahren 2013 bis 2016 die folgenden Erlöse verbucht (Beträge in EUR):

Jahr	Erlöse – 20%	Erlöse – 0%
2013	8.300,00	0,00
2014	14.000,00	186.545,29
2015	19.000,00	0,00

2016	115.000,00	0,00
------	------------	------

Die vom Beschwerdeführer an die ***GmbH*** in den Jahren 2013 bis 2016 in der angeführten Höhe geleisteten Zahlungen beruhen nicht auf einer steuerlich beachtlichen Rechtsgrundlage.

D. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO

Als Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer (2012 bis 2014) sowie Umsatzsteuer (2012 bis 2015) wurde jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, und ausgeführt, dass das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit – auch aufgrund der nicht bloß geringfügigen steuerlichen Auswirkungen – überwiege.

Konkret wurde die Wiederaufnahme der Verfahren auf die nachfolgend angeführten Textziffern gestützt:

Abgabenart	Jahr	Feststellung
Umsatzsteuer	2012	TZ 1, TZ 5
Umsatzsteuer	2013	TZ 1, TZ 6
Umsatzsteuer	2014	TZ 1, TZ 6
Umsatzsteuer	2015	TZ 1, TZ 5, TZ 6
Einkommensteuer	2012	TZ 1, TZ 2, TZ 4, TZ 5, TZ 7
Einkommensteuer	2013	TZ 1, TZ 2, TZ 3, TZ 4, TZ 5, TZ 6, TZ 7
Einkommensteuer	2014	TZ 1, TZ 2, TZ 3, TZ 4, TZ 5, TZ 6, TZ 7

In den obig angeführten Textziffern finden sich im angesprochenen Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung – neben den bereits oben angeführten TZ 2 und TZ 6 – die folgenden Feststellungen, denen seitens des Beschwerdeführers nicht entgegengetreten wurde:

TZ 1 Umsatzsteuer aus Vorstandstätigkeit – Selbstanzeige

Diesbezüglich ist auf den bereits zur TZ 2 angeführten Inhalt der Offenlegung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2015 zu verweisen.

TZ 3 KFZ-Kosten – Privatanteil

In den Jahren 2013 bis 2016 wurde nicht ein angemessener Privatanteil von 20%, sondern ein deutlich darunterliegender Pauschalbetrag (EUR 2.616,00 pro Jahr laut Einkommensteuererklärungen) im Zusammenhang mit den KFZ-Kosten berücksichtigt. Dies wurde im Rahmen der Außenprüfung korrigiert.

TZ 4 Korrektur Geschäftsessen

In den Jahren 2012 bis 2016 erfolgte vom Beschwerdeführer eine pauschale Kürzung der in den betroffenen Jahren verbuchten Aufwendungen mit einem Betrag EUR 1.200,00 pro Jahr (laut Einkommensteuererklärungen). Dieser Betrag entspricht prozentuell (gerundet) einer Kürzung von 16-22%. Ausgehend von einer Abzugsfähigkeit im Ausmaß von 50% gemäß § 20 EStG wurde der Aufwand entsprechend gekürzt.

TZ 5 Übriger Repräsentationsaufwand

In den Jahren 2012 bis 2016 wurden in diesem Punkt näher genannten Aufwendungen (zB Hallenmiete Fußball, Festspiel- und Theaterkarten) als Betriebsausgaben geltend gemacht. Unter Verweis auf § 20 EStG wurde die Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen verneint und die Betriebsausgaben entsprechend korrigiert.

TZ 7 Zinsaufwand

In den Jahren 2012 bis 2016 wurden Zinsaufwendungen, die in der Buchhaltung mit dem Text „***Text***“ erfasst waren, als Betriebsaufwendungen im Rahmen der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Rechtsanwalt geltend gemacht. Eine dortige betriebliche Veranlassung konnte nicht nachgewiesen werden, es erfolgte eine entsprechende Korrektur der Betriebsausgaben.

TZ 8 Verrechnung „*GmbH&Co KG***“**

Im Jahr 2016 wurde dem Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Beendigung der ***GmbH&Co KG*** ein (außerordentlicher) Ertrag in Höhe von EUR 75.000,00 zugewiesen und – abzüglich der laufenden Verlustzuweisung – als Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorgeschrieben.

2. Beweiswürdigung

A. Allgemeines

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde (bzw. das Verwaltungsgericht) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rechtsprechung zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im "naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. etwa VwGH 31.05.2017, Ro 2014/13/0025; *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 167, Rz 8, mwN).

B. TZ 2 „Betriebsausgabenpauschale“

Die Feststellungen betreffend die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Vorsitzender des Vorstandes der ***PS*** sowie seinen dortigen Aufgabenbereich ergeben sich aus dem vorgelegten Vorstandsvertrag mit Gültigkeit ab 01.01.2008 sowie dem Anhang zur Geschäftsordnung des Stiftungsvorstandes der ***PS*** Thema Geschäftsverteilung, Stand 02.12.2013. Beide Dokumente waren dem von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers an das belangte Finanzamt übermittelten Schreiben vom 17.11.2017 beigelegt. In diesem Schreiben wurde noch ergänzend ausgeführt, dass die vom Beschwerdeführer im Vorstand der ***PS*** entfaltete Tätigkeit auf Grund seiner Ausbildung als Rechtsanwalt schwerpunktmäßig die rechtliche Beratung der Privatstiftung umfasst. Das Datum der Löschung der Funktion als Vorstandsvorsitzender ergibt sich aus den Eintragungen im Firmenbuch betreffend die ***PS***.

Die Feststellungen betreffend die Tätigkeit des Beschwerdeführers für die ***AG*** und die Funktion des Hauptstifters bzw. Hauptbegünstigten bei der ***AG*** (Aufsichtsratsvorsitzender) ergeben sich aus den Ausführungen des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung sowie aus dem Firmenbuchauszug betreffend die ***AG***.

Die Feststellung, wonach der Hauptstifter bzw. Hauptbegünstigte der Stiftung – entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde – kein Klient des Beschwerdeführers gewesen ist, ergibt sich aus den folgenden Erwägungen:

Zunächst ist auf die Rechtsprechung des VwGH hinzuweisen, wonach die bei einer ersten Vernehmung gemachten Angaben erfahrungsgemäß der Wahrheit am nächsten kommen. Allerdings schränkt der VwGH diese Aussage dahingehend ein, als er festhält, dass eine zwingende Beweisregel in diese Hinsicht aber nicht besteht (vgl. etwa VwGH 14.02.2013, 2011/08/0118, mwN).

Im gegenständlichen Fall liegen zwar keine „*bei einer ersten Vernehmung gemachten Angaben*“ vor, allerdings hat der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Beschwerde (datiert mit 15.05.2019) betreffend die Klientenbeziehung zum Hauptbegünstigten der ***PS*** wie folgt ausgeführt:

- „Bei der Stiftung, um die es hier geht, war der Hauptstifter Klient des BF. Nachdem dieser Klient aber gleichzeitig Hauptbegünstigter der Stiftung war, war eine weitere Vertretung durch den BF von vorneherein ausgeschlossen und konnte keine weitere Vertretung erfolgen.“

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 30.09.2025, das heißt mehr als sechs Jahre nach der Beschwerde, hat der Beschwerdeführer ausgeführt, dass er – entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde – nicht der anwaltliche Vertreter des Hauptstifters und Hauptbegünstigten der fraglichen Privatstiftung gewesen sei. Vielmehr sei lediglich die ***AG*** ein Klient von ihm gewesen, der Hauptstifter/Hauptbegünstigte habe in diesem Zeitraum (d.h. Anfang der 1990er-Jahre) die Funktion des Aufsichtsratsvorsitzenden der ***AG*** ausgeübt und ihm gegenüber sei der Beschwerdeführer im Zuge seiner Tätigkeit für die ***AG*** hauptsächlich berichtspflichtig gewesen. Er könne sich das Vorbringen in der Beschwerde nur so erklären, dass es – aufgrund der Tatsache, dass er dem Hauptstifter/Hauptbegünstigten in seiner Funktion als Aufsichtsratsvorsitzenden hauptsächlich berichtspflichtig gewesen sei – zu einer Verwechslung gekommen sei und er daher den Hauptstifter/Hauptbegünstigten als Klient genannt habe, nicht die ***AG*** selbst.

Im Ergebnis ist der in der mündlichen Verhandlung dargestellten Variante der Vorzug zu geben. Zwar ist – gemäß der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH – früheren Aussagen grundsätzlich eine höhere Glaubwürdigkeit zuzubilligen, eine tatsächliche Beweisregel in diese Richtung besteht – ebenfalls nach den Aussagen des VwGH – jedoch nicht. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass der fragliche Zeitraum (d.h. Anfang der 1990er-Jahre) auch im Zeitpunkt der Beschwerde bereits mehr als 25 Jahre zurückgelegen ist, sodass diesen früheren Ausführungen nicht unbedingt eine höhere Beweiskraft zugebilligt werden muss als jenen in der mündlichen Verhandlung, trotz der zusätzlich vergangenen Zeit zwischen Beschwerde und Verhandlung. Dies aufgrund der Tatsache, dass die Erinnerung an ein Ereignis, das knapp 25 Jahre zurück liegt (d.h. im Zeitpunkt der Beschwerde) nicht bedeutend leichter fallen dürfte als die Erinnerung an eine Tatsache, die etwa 30 Jahre zurück liegt (d.h. im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung). Zudem wurde die Frage, wie es zu dieser Verwechslung kommen konnte, durch den Beschwerdeführer im Rahmen der mündlichen Verhandlung plausibel erklärt. Es besteht kein Anlass, daran zu zweifeln, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Tätigkeit für die ***AG*** – unter anderem in einem Haftungsfall gegen einen anderen Rechtsanwalt – tatsächlich überwiegend dem Aufsichtsratsvorsitzenden der ***AG*** (d.h. dem Hauptstifter/Hauptbegünstigten der ***PS***) berichtet hat und er aufgrund des aufgebauten Vertrauensverhältnisses letztlich von diesem in den Stiftungsvorstand berufen wurde. Dass es in derartig gelagerten Fällen – gerade aufgrund des langen zurückliegenden Zeitraumes und der persönlich geprägten Komponente – zu einer Verwechslung kommen kann, erscheint plausibel und realitätsnahe.

Die Feststellung betreffend die Treffen des Sitzungsvorstandes sowie die Tatsache, dass die Tätigkeiten als Stiftungsvorstand vom Beschwerdeführer fallweise in seiner Kanzlei (ohne Einbindung in die Kanzleistruktur) erledigt wurden, ergibt sich aus den Ausführungen des Beschwerdeführers im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht. Ebenso aus diesen Ausführungen ergibt sich die Feststellung betreffend das Vorliegen eines Pauschalhonorares und der Überweisung dieses Honorares auf das Privatkonto des Beschwerdeführers.

Die Feststellung, wonach der Beschwerdeführer diese Tätigkeit im Rahmen der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2012 bis 2016 als separaten Betrieb behandelt und erklärt hat, ergibt sich – so wie das geltend gemachte Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12 % – aus den jeweiligen Einkommensteuererklärungen. Die Feststellung betreffend die in den Einkommensteuererklärungen 2012 bis 2016 angeführten Betriebsanschriften ergeben sich aus den jeweiligen Erklärungen.

Die Feststellungen zur eingebrachten Offenlegung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2015 und die damit verbundenen Korrekturen ergeben sich aus der Offenlegung. Die Feststellung, wonach die aus dieser Tätigkeit erzielten Umsätze im Rahmen der Umsatzsteuererklärung 2016 als steuerpflichtig behandelt wurden, ergibt sich ebenfalls aus den Ausführungen in der Offenlegung bzw. wurde das Jahr 2016 im Rahmen der Außenprüfung nicht korrigiert.

C. TZ 6 „Fremdleistungen *GmbH***“**

a) Allgemeines

Die Feststellungen betreffend die Eigenschaft des Beschwerdeführers als Geschäftsführer und Alleingesellschafter der ***GmbH*** sowie der Adresse der Gesellschaft ergeben sich aus dem Firmenbuchauszug betreffend diese Gesellschaft. Die Höhe der von der ***GmbH*** in Rechnung gestellten Honorare und deren Bezahlung durch den Beschwerdeführer ergeben sich aus den im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10.04.2019 diesbezüglich getroffenen Feststellungen, denen insoweit vom Beschwerdeführer nicht entgegengetreten wurde. Die Feststellung betreffend die in den Jahresabschlüssen der ***GmbH*** ausgewiesenen Erlöse ergeben sich aus den Jahresabschlüssen selbst bzw. den vorgelegten Ausgangsrechnungen vom 14.05.2014 (EUR 186.545,29 netto, Hinweis auf Reverse Charge) sowie vom 03.03.2016 (EUR 120.000,00 brutto, 20% USt).

b) Prüfung der Vereinbarung im Lichte der Angehörigenjudikatur

Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Nach der Rechtsprechung des VwGH handelt es sich bei der

Bestimmung des § 21 BAO um eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte, sohin um eine Beweiswürdigungsregel (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 21, Rz 10, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 17.09.2024, Ra 2021/15/0080, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Das zwischen dem Gesellschafter einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet es, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche 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. Diese Kriterien haben – so die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 03.09.2024, Ra 2023/13/0162).

Dass die gegenständliche Vereinbarung anhand der Leitlinien zur Angehörigenjudikatur geprüft werden muss, ergibt sich daraus, dass der Beschwerdeführer ab Gründung der Gesellschaft im Jahr 2013 bis dato (d.h. auch in den Jahren 2013 bis 2016) Alleingesellschafter der ***GmbH*** war.

a) Publizität

Grundsätzlich ist zu fordern, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Schriftform ist daher nicht zwingend Voraussetzung, es sei denn, es ist nach Art und Inhalt des Vertrages üblich, ihn in Schriftform abzuschließen. [...] Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen jedoch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (*Marschner in Jakom EStG*, 2016, § 4, Rz 333, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

- Die ***GmbH*** wurde – laut Ausführungen in der Beschwerde – deshalb gegründet, um für die Kanzlei des Beschwerdeführers die Abwicklung von Immobiliengeschäften zu

sichern. Wenn ein Klient den Beschwerdeführer als Anwalt mit der Verwertung einzelner Immobilien beauftrage, könne durch die Einbindung der ***GmbH*** die Beauftragung eines „fremden“ Maklers – der sich in weiterer Folge für die vertragliche Abwicklung möglicherweise an einen anderen Rechtsanwalt wendet – verhindert werden.

- Zusätzlich habe die ***GmbH*** – nach den Ausführungen des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung – den Zweck gehabt, durch die „Bearbeitung“ des Immobilienmarktes potenzielle Kunden zu akquirieren und in weiterer Folge der Rechtsanwaltskanzlei des Beschwerdeführers für Tätigkeiten iZm der Vertragserrichtung zuzuführen.
- Das Vorliegen einer schriftlichen Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und der ***GmbH*** wurde im bisherigen Verfahren durch den Beschwerdeführer weder behauptet noch nachgewiesen und im Rahmen der mündlichen Verhandlung sogar explizit verneint („*Schriftliche Vereinbarungen über diese erbrachten Leistungen gibt es nicht.*“). Auf einer vorliegenden Honorarnote (datiert mit 06.03.2015) findet sich lediglich der Hinweis auf „*Projektentwicklungsleistungen*“ im Zeitraum 01.01.2015 bis 28.02.2015 unter Angabe von drei Projekten („***Adresse1***“, „***Adresse2***“ sowie „***Adresse3***“) und der Wendung „*Honorar laut Vereinbarung*“.

Ungeachtet dessen, dass das Erfordernis der Publizität nicht überbewertet werden darf (*Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2, Rz 161/3, unter Verweis auf eine Entscheidung des BFH), erscheint es im vorliegenden Fall auch vor dem vom Beschwerdeführer geschilderten Hintergrund zumindest ungewöhnlich, dass keine – zumindest rudimentäre – schriftliche Vereinbarung (Rahmenvertrag oÄ) geschlossen wurde. Gerade auf einem derartig hochpreisigen Immobilienmarkt wie der Salzburger Innenstadt (sämtliche der oben genannten Adressen befinden sich dort, zum Teil in Bestlagen) ist es nach Ansicht des erkennenden Richters nicht fremdüblich, wenn die Zusammenarbeit zwischen einem Rechtsanwalt und einem Immobilienmakler lediglich auf Basis eines mündlichen Übereinkommens erfolgt, schon allein aufgrund des Wertes der Immobilien. Kommen – wie offenbar im vorliegenden Fall laut der angeführten Honorarnote bzw. den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung – noch Projektentwicklungsleistungen dazu, die üblicherweise auch einer nachweisbaren (d.h. schriftlichen) Dokumentation des Inhaltes bzw. des erwarteten „Endproduktes“ (zB Gutachten, Plan, Analyse) bedürfen, erscheint es noch fraglicher, ob ein „fremder“ Rechtsanwalt ein solches Geschäft mit einem „fremden“ Immobilienmakler rein auf Basis einer mündlichen Übereinkunft abschließen würde. Dies gilt in gleichem Maße auch für die im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Funktion der „Kundenakquise“ durch die ***GmbH***. Gerade wenn auf einem hochpreisigen Markt potenzielle Kunden gewonnen werden sollen, erscheint es äußerst unwahrscheinlich, dass „fremde“ Vertragspartner nicht einen schriftlichen Vertrag über die genauen Konditionen abgeschlossen hätten, und sei es nur, um zu vermeiden,

dass die akquirierende Partei (d.h. die ***GmbH***) die Kunden letztlich tatsächlich nicht der Rechtsanwaltskanzlei des Beschwerdeführers, sondern einer anderen Kanzlei zuführt.

b) Eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt

Einer Vereinbarung fehlt die erforderliche Eindeutigkeit jedenfalls dann, wenn ihr nicht die Art der zu erbringenden Leistung zu entnehmen ist (VwGH 24.09.08, 2006/15/0119, betreffend Schreibarbeiten durch Kinder eines RA), in einem „Honorarvertrag“ mit der Tochter keinerlei Hinweis auf die Honorarhöhe enthalten ist (VwGH 11.11.08, 2006/13/0046) oder konkrete Abrechnungsmodalitäten fehlen (VwGH 22.11.12, 2008/15/0265). Ein Fremdvergleich hat zur Voraussetzung, dass die erbrachten (und honorierten) Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre. Einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf es insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen (zB „Bemühungen“, Beratungen, Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung) besteht (VwGH 28.01.03, 99/14/0100; VwGH 19.12.13, 2012/15/0024; *Marschner in Jakom EStG*, 2016, § 4, Rz 334).

- Zum Hintergrund der Gründung der ***GmbH*** wird auf die bereits oben wiedergegebenen Ausführungen des Beschwerdeführers verwiesen. Da keine schriftliche Vereinbarung zwischen der ***GmbH*** und dem Beschwerdeführer vorgelegt wurde, kann der Vertragsinhalt nur anhand des Vorbringens des Beschwerdeführers erschlossen werden. So sei die ***GmbH*** laut Beschwerdevorbringen „mit der Aufgabe, Käufer oder Verkäufer zu finden“ sowie der „Erbringung von Beratungsleistungen“ bzw. laut Vorbringen in der mündlichen Verhandlung mit der Entwicklung von Projekten und der Zuführung von Kunden zur Rechtsanwaltskanzlei des Beschwerdeführers betraut gewesen. Für die auf der Honorarnote abgerechneten „Projektentwicklungsleistungen“ lässt sich aus dieser Aussage allerdings nichts gewinnen. Weder ergibt sich, um welches Projekt es im Zusammenhang mit den angeführten Immobilien konkret gegangen ist noch, welches Ziel verfolgt wurde oder welche Arbeiten geleistet wurden. Auch dies erscheint – wiederum vor dem Hintergrund der angeführten Immobilien in hochpreisiger Salzburger Innenstadtlage – zumindest auffällig.
- Zusätzlich ist auf die obig angeführte Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, wonach es einer besonders exakten Leistungsbeschreibung insbesondere dann bedarf, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen besteht. Während die in der Beschwerde als Vertragsgegenstand angeführten „klassischen“ Maklerleistungen (d.h. Betrauung mit der Aufgabe, Käufer oder Verkäufer für eine Immobilie zu finden) wohl nicht als „schwer fassbar“ im Sinne der angeführten

Rechtsprechung einzuordnen sind, gilt dies für die tatsächlich abgerechneten „Projektentwicklungsleistungen“ bzw. den in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Auftrag zur Kundenakquise mittels Marktbearbeitung durch die ***GmbH*** nicht im gleichen Maße. Es ist – wie dargestellt – völlig unklar, welche Tätigkeiten konkret je Projekt vereinbart waren, welches Ziel konkret und projektbezogen verfolgt wurde oder welche Arbeiten geleistet wurden. Selbiges gilt im Übrigen für die in der Beschwerde genannten, letztlich auf der Honorarnote allerdings nicht ersichtlichen „Beratungsleistungen“. Somit ist nach Ansicht des erkennenden Richters auch das Kriterium des eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes nicht im erforderlichen Ausmaß erfüllt.

c) Fremdvergleich

Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Gibt es eine gleichartige Leistungsbeziehung auch gegenüber einem fremden Dritten, bei dem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so ist in der Regel auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung gegenüber dem Angehörigen nicht durch das private Naheverhältnis veranlasst (VwGH 24.02.99, 96/13/0201). Die Vereinbarung kann bereits dem Grunde oder nur der Höhe nach fremdunüblich sein (VwGH 10.09.98, 93/15/0051). Zunächst ist daher zu prüfen, ob zwischen Fremden überhaupt ein Vertrag in der konkreten Form abgeschlossen worden wäre, und danach sind die einzelnen Vertragsbestandteile auf ihre Fremdüblichkeit zu untersuchen (*Marschner in Jakom EStG*, 2016, § 4, Rz 335).

- Gemäß dem Vorbringen des Beschwerdeführers (siehe bereits oben) wurde die ***GmbH*** (auch) deshalb gegründet, um den Klienten aus der anwaltlichen Tätigkeit des Beschwerdeführers im Bedarfsfalle auch Maklerleistungen anbieten zu können. Zusätzlich könne durch diese Konstruktion auch verhindert werden, dass ein „fremder“ Makler einen anderen Rechtsanwalt mit der vertraglichen Abwicklung der Immobilientransaktion beauftragt. Der Beschwerdeführer übernimmt in diesen Fällen somit eine Vermittlerrolle, er bringt die ***GmbH*** mit potenziellen Kunden zusammen. Die bei der ***GmbH*** entstehenden Aufwendungen werden von dieser (zumindest teilweise) an den Beschwerdeführer weiterverrechnet.
- Diese vom Beschwerdeführer dargestellte Vorgehensweise unterscheidet sich im Ergebnis deutlich von der im Rechtsverkehr zwischen fremden Dritten anzutreffenden Ausgestaltung:
 - Erstens, da ein Vermittler für seine Tätigkeit üblicherweise eine Provision erhält. Das Fehlen einer solchen Provisionsvereinbarung (bzw. Provisionszahlung) mag im konkreten Fall aber noch deshalb argumentierbar sein, da die zukünftige Beauftragung des Beschwerdeführers als Rechtsanwalt für die vertragliche Abwicklung der Immobilientransaktion des vermittelten Kunden vereinbart war

und diese Zusage (bzw. die aus dieser Tätigkeit zu erwartende Vergütung) auch zwischen fremden Dritten als Ersatz für eine reguläre Provisionsvereinbarung denkbar wäre.

- Zweitens, da der Beschwerdeführer – ungeachtet eines tatsächlichen Vertragsabschlusses zwischen der der ***GmbH*** und dem vermittelten Kunden – einen laufenden „Aufwandersatz“ an die ***GmbH*** leistet. Diesbezüglich ist zunächst auf die folgenden Bestimmungen des Maklergesetzes zu verweisen:
 - § 2 Abs. 1 Maklergesetz: *Der Auftraggeber ist zur Zahlung einer Provision für den Fall verpflichtet, daß das zu vermittelnde Geschäft durch die vertragsgemäße verdienstliche Tätigkeit des Maklers mit einem Dritten zustandekommt.*
 - § 7 Abs. 1 Maklergesetz: *Der Anspruch auf Provision entsteht mit der Rechtswirksamkeit des vermittelten Geschäfts. Der Makler hat keinen Anspruch auf einen Vorschuß.*
 - § 9 Maklergesetz: *Für die durch den Geschäftsbetrieb entstandenen allgemeinen Kosten und Auslagen kann der Makler keinen Ersatz verlangen. Aufwendungen des Maklers auf Grund von zusätzlichen Aufträgen sind nur dann zu ersetzen, wenn die Ersatzpflicht ausdrücklich vereinbart worden ist. Dies gilt auch dann, wenn das angestrebte Rechtsgeschäft nicht zustande kommt.*
- Auftraggeber im Sinne der obig zitierten Rechtsvorschrift ist derjenige, der den Makler entsprechend beauftragt. Dies ist – im konkreten Fall – der vom Beschwerdeführer an die ***GmbH*** vermittelte Klient, da dieser einen Kauf oder Verkauf einer Immobilie durchführen (lassen) möchte, nicht der Beschwerdeführer. Zusätzlich ergibt sich aus den obig zitierten Bestimmungen, dass der Provisionsanspruch des Maklers erst mit der Rechtswirksamkeit des vermittelten Geschäftes entsteht und der Makler keinen Anspruch auf einen Vorschuss hat und er auch keinen Ersatz für die durch den Geschäftsbetrieb entstandenen allgemeinen Kosten und Auslagen verlangen kann. Anderes würde bei zusätzlichen Aufträgen – und auch hier nur bei ausdrücklicher Vereinbarung – gelten, aber auch nur im Verhältnis „Auftraggeber – Makler“. Es wurde allerdings weder das Vorliegen dieser Voraussetzung behauptet oder nachgewiesen noch handelt es sich – wie dargestellt – beim Beschwerdeführer um den Auftraggeber des Maklers.
- Hinsichtlich der im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgebrachten (und auch auf der erwähnten Honorarnote vom 06.03.2015 ersichtlichen) „Projektentwicklungsleistungen“ der ***GmbH*** sowie des Auftrages zur Kundenakquise für die Rechtsanwaltskanzlei des Beschwerdeführers mittels Marktbearbeitung durch die ***GmbH*** ist wie folgt auszuführen:

- Wie bereits oben ausgeführt, gibt es zum Inhalt dieser Tätigkeiten keine schriftlichen Vereinbarungen/Dokumentationen und wurde dieser Inhalt auch sonst nicht konkret und unter Beachtung von „fremdüblichen“ Parametern im Laufe des Verfahrens dargestellt. Zusätzlich ist darauf zu verweisen, dass eine Marktbearbeitung durch Immobilienmakler (d.h. im konkreten Fall der ***GmbH***) im Kern dieser Tätigkeit steht, da die Gewinnung von potenziellen Kunden durch diverse Formen der Marktbearbeitung eine wesentliche Voraussetzung für den fortlaufenden Geschäftsbetrieb eines Maklers sein dürfte. Wieso also ein Makler einen separaten Auftrag dafür benötigt und somit für die Erfüllung von Kerninteressen – nämlich die Gewinnung von Kunden und damit verbunden die Entwicklung von möglichen Projekten – ein Honorar an einen anderen Unternehmer (konkret den Beschwerdeführer) fakturiert, erschließt sich – ebenso wie die bereits obig dargestellte Vorgehensweise im Falle einer herkömmlichen Maklertätigkeit – dem Richter nicht. Zudem genügt auch die Berechnung des in Rechnung gestellten Honorares dem Anspruch der Fremdüblichkeit nicht. So wurde die Höhe des von der ***GmbH*** an den Beschwerdeführer verrechneten Honorares – laut Ausführungen in der mündlichen Verhandlung – dergestalt berechnet, dass auf Ebene der ***GmbH*** die Höhe der „Übrigen Betriebsausgaben“ (d.h. ohne Gehälter, Abschreibung oder Sondereffekte) eines Jahres geschätzt und in dieser Höhe Honorarnoten an die Kanzlei des Beschwerdeführers gestellt wurden. Eine drittübliche Verrechnung ist in einer solchen Vorgehensweise nicht zu erblicken.
- Im Ergebnis steht auf Basis der obigen Ausführungen fest, dass der zwischen dem Beschwerdeführer und der ***GmbH*** geschlossenen Vereinbarung die geforderte „Fremdüblichkeit“ (dem Grunde und der Höhe nach) jedenfalls fehlt.

d) Conclusio

Auf Basis der obigen Ausführungen steht fest, dass die vom Beschwerdeführer als Grundlage für die von der ***GmbH*** gelegten Honorarnoten sowie der tatsächlich erfolgten Zahlungen ins Treffen geführte Vereinbarung zwischen ihm und der ***GmbH*** nicht den obig angeführten Anforderungen der Angehörigenjudikatur entspricht. Daraus folgt, dass diese Vereinbarung für steuerliche Zwecke unbeachtlich ist und nicht als Grundlage für den Abzug von Betriebsausgaben herangezogen werden kann.

D. Wiederaufnahme

Die Feststellung betreffend die auf den Bescheiden über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer (2012 bis 2014) sowie betreffend Umsatzsteuer (2012 bis 2015) angeführte Begründung ergibt sich aus diesen.

Die Feststellungen betreffend die auf die jeweiligen Jahre entfallenden Feststellungen sowie deren Inhalt ergeben sich aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10.04.2019 inkl. Anhängen, denen vom Beschwerdeführer (abgesehen von den TZ 2 und TZ 6) nicht entgegengetreten wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

A. Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014

a) Rechtliche Grundlagen

§ 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 anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

b. Erwägungen

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Das Finanzamt hat die Wiederaufnahmebescheide mit einem Verweis auf den Prüfungsbericht begründet. Dass ein derartiger Verweis zulässig ist, entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030, mwN zur früheren Rechtsprechung des VwGH).

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, BAO⁶, § 303, Rz 67, mwN zur Rechtsprechung des VfGH sowie des VwGH).

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 auf unterschiedliche, im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung jeweils konkret bezeichnete, Feststellungen gestützt (siehe den festgestellten Sachverhalt für Details). Im Rahmen der Beschwerde wird das Vorliegen von Gründen für die Wiederaufnahme im Zusammenhang mit der TZ 2, der TZ 6 sowie der TZ 8 verneint, den übrigen Feststellungen wurde nicht entgegengetreten.

Hinsichtlich der in der TZ 2 getroffenen Feststellungen ist – in Übereinstimmung mit dem Beschwerdeführer und den Ausführungen des belangten Finanzamtes im Rahmen der Beschwerdeentscheidung – darauf zu verweisen, dass die vom Beschwerdeführer vorgenommene Trennung seiner Tätigkeiten (Rechtsanwalt einerseits, Stiftungsvorstand andererseits) in zwei Betriebe bereits im Rahmen der eingereichten Einkommensteuererklärungen dargelegt wurde. Insofern kann in diesem Zusammenhang nicht vom Neu-Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln gesprochen werden. Vielmehr wurden zu diesem Punkt lediglich unterschiedliche rechtliche Standpunkte vom Beschwerdeführer einerseits und dem belangten Finanzamt andererseits eingenommen.

Anderes gilt für die – ebenfalls vom Beschwerdeführer in seiner Beschwerde explizit angesprochenen – in der TZ 6 getroffenen Feststellungen. In Übereinstimmung mit dem belangten Finanzamt ist darauf zu verweisen, dass dem belangten Finanzamt vor der Außenprüfung weder die von der ***GmbH*** an den Beschwerdeführer gelegten

Honorarnoten noch der – vom Beschwerdeführer im Rahmen der Außenprüfung sowie in der Beschwerde vorgebrachte – Inhalt der Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und der ***GmbH*** bekannt war und somit eine Prüfung der abgabenrechtlichen Konsequenzen erst aufgrund dieser neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel erfolgen konnte. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass erst nach Bekanntwerden dieser Honorarnoten/Zahlungen überhaupt klar wurde, dass die Vereinbarung (und die darauf beruhenden Zahlungen) entlang der Leitlinien der Angehörigenjudikatur zu prüfen sind.

Hinsichtlich der TZ 8 ist ebenfalls auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung zu verweisen. Die in diesem Punkt getroffenen Feststellungen betreffen das Jahr 2016 und wurden somit – konsequenterweise – nicht als Wiederaufnahmegrund für die Jahre 2012 bis 2014 angeführt. Weitere Ausführungen diesbezüglich können somit unterbleiben.

Zusätzlich ist insbesondere noch auf die in den TZ 3, 4, 5 und 7 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung getroffenen Feststellungen zu verweisen. Sowohl hinsichtlich TZ 4 als auch TZ 5 (jeweils betreffend die Jahre 2012 bis 2016) ist darauf zu verweisen, dass eine detaillierte Prüfung der geltend gemachten Repräsentationsaufwendungen erst auf Basis der im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen erfolgen konnte und schließlich zu einer Kürzung der Betriebsausgaben geführt hat. Selbiges gilt für die in der TZ 3 (betreffend die Jahre 2013 bis 2016) getroffenen Feststellungen betreffend den Privatanteil bei den KFZ-Kosten.

Ein bei der Ermessensübung zugunsten der Aufrechterhaltung der Rechtskraft des Bescheides zu berücksichtigendes Missverhältnis zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmegrundes und der voraussichtlichen Wirkung der Wiederaufnahme liegt vor, wenn der Wiederaufnahmegrund und seine steuerlichen Auswirkungen zur Gesamtnachforderung außer jedem Verhältnis stehen (*Ritz*, BAO⁶, § 303, Rz 84, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Davon kann im vorliegenden Fall – ungeachtet der Tatsache, dass die Wiederaufnahme nicht auch auf die in der TZ 2 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung getroffenen Feststellungen gestützt werden kann – jedoch keine Rede sein.

Insgesamt ist daher festzuhalten, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 zu Recht erfolgt ist. Soweit die Beschwerde daher diese Bescheide betrifft, ist sie als unbegründet abzuweisen.

B. Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2015

a) Rechtliche Grundlagen

§ 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 anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

b. Erwägungen

Eingangs wird auf die bereits obig (Punkt „II. 3.1 A. b. Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014“) zitierte Judikatur des VwGH sowie die angeführte Literatur verwiesen.

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2015 auf unterschiedliche, im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung jeweils konkret bezeichnete, Feststellungen gestützt (siehe den festgestellten Sachverhalt für Details). Im Rahmen der Beschwerde wird das Vorliegen von Gründen für die Wiederaufnahme im Zusammenhang mit der TZ 2, der TZ 6 sowie der TZ 8 verneint, den übrigen Feststellungen wurde nicht entgegengetreten.

Betreffend das Jahr 2012 wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer auf die in den TZ 1 und 5 getroffenen Feststellungen gestützt. Hinsichtlich der TZ 5 ist auf die zum vorstehenden Punkt getroffenen Ausführungen zu verweisen. Zusätzlich ist darauf hinzuweisen, dass auch der Beschwerdeführer die in der TZ 5 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung getroffenen Feststellungen nicht bekämpft bzw. die TZ 1 zur Gänze auf einer von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers eingebrachten Offenlegung beruht.

Betreffend die Jahre 2013 bis 2015 wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer auf die TZ 1 und 6 (2013, 2014) bzw. auf die TZ 1, 5 und 6 (2015) gestützt.

Betreffend sämtlicher Punkte ist auf die obenstehenden Ausführungen im Bereich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer zu verweisen.

Insgesamt ist daher festzuhalten, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2015 zu Recht erfolgt ist. Soweit die Beschwerde daher diese Bescheide betrifft, ist sie als unbegründet abzuweisen.

C. Einkommensteuer

a) Rechtliche Grundlagen

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls:

[...]

§ 17 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise

(1) Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt

- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, höchstens jedoch 13 200 €,*
- sonst 12%, höchstens jedoch 26 400 €,*

der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1.

§ 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden.

(2) Die Anwendung des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 setzt voraus, daß

- 1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ermöglichen,*
- 2. die Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 220 000 Euro betragen,*
- 3. aus der Steuererklärung hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht.*

[...]

§ 22 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu diesen Einkünften gehören nur

[...]

b) Einkünfte aus der Berufstätigkeit der

[...]

– Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder,

[...]

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur:

– Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).

[...]

b. Erwägungen

TZ. 2

Zu den Einkünften aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit zählen nur Einkünfte aus der Verwaltung fremden Vermögens. Die Verwaltung des eigenen Vermögens begründet keine eigene Einkunftsart, sondern gehört zu den Einkünften aus der entsprechenden Einkunftsart. Die Verwaltung des fremden Vermögens muss Hauptzweck der Tätigkeit sein; liegt der Schwerpunkt in der beratenden Tätigkeit, fällt die Tätigkeit nicht unter § 22 Z 2 (*Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹ (2017) § 22 Tz 112f., unter Verweis auf die dort zitierte Rechtsprechung des VwGH).

Da die Aufzählung der Aufsichtsräte im Gesetz nur beispielhaft erfolgt, werden funktionsgleiche Tätigkeiten oder ähnliche Tätigkeiten ebenfalls zu den sonstigen selbständigen Arbeiten gezählt (siehe auch *Arnold*, GesRZ 1988, 134); darunter fallen ua die neben einem Aufsichtsrat bestellten Beiräte (vgl *Koppensteiner*, GmbHG², § 35 Tz 52ff) oder Stiftungsvorstände (siehe dazu § 47 Tz 79, Stiftungsvorstände), ebenso Funktionäre anderer juristischer Personen des Privatrechts, wie zB Mitglieder des Vorstandes von Vereinen,

Genossenschaften oder Sparkassen, wenn ihre Tätigkeit nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgt (*Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹ (2017) § 22 Tz 119).

Beim Zusammentreffen einer freiberuflichen Tätigkeit (§ 22 Z 1 EStG 1988) mit einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (§ 22 Z 2 TS 1 EStG 1988) liegen grundsätzlich zwei oder mehrere Betriebe vor. Dies gilt nur dann nicht, wenn zwischen den Tätigkeiten ein „enger Zusammenhang“ besteht. Die Vermögensverwaltung eines Freiberuflers (Z 1), die nicht das Schwergewicht seiner Tätigkeit darstellt, ist Teil der freiberuflichen Tätigkeit, sofern sie berufsrechtlich zulässig oder nach der Verkehrsauffassung allgemein üblich ist (*Vock in Jakom EStG*, 2016, § 22, Rz 4).

Auf Basis der obig zitierten Literatur steht zunächst einmal fest, dass die vom Beschwerdeführer in den streitgegenständlichen Jahren entfalteten Tätigkeit als „Stiftungsvorstand“ dem Grunde nach als vermögensverwaltende Tätigkeit iSd § 22 Z 2 EStG 1988 einzustufen ist. Fraglich ist somit noch, ob diese Tätigkeit im konkreten Fall in einem solch „engen Zusammenhang“ mit seiner freiberuflichen Tätigkeit als Rechtsanwalt (§ 22 Z 1 EStG 1988) gestanden ist, dass eine getrennte Erfassung in der Form von zwei separaten Betrieben nicht in Frage kommt.

Die Verwaltung fremden Vermögens [Anmerkung: durch einen Rechtsanwalt] wird, gestützt auf ältere Rechtsprechung (VwGH 20.03.1959, 1161/58 Masseverwalter; 16.03.1962, 1728/59 Abwesenheitskurator) zum Teil noch der freiberuflichen Tätigkeit zugeordnet (*DKMZ/Doralt* § 22 Rz 70); besteht aber kein enger Zusammenhang mit der freiberuflichen Betätigung, handelt es sich um eine Tätigkeit iSd § 22 Z 2 EStG 1988 bzw. iSd § 23 EStG 1988. Übernimmt ein Rechtsanwalt für einen langjährigen Klienten die Tätigkeit als Vorstand in dessen Privatstiftung, sind die Einkünfte als Stiftungsvorstand nach EStR 5288a nicht mehr als (eigenständige) Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit zu erfassen (zwei Betriebe), sondern als Einkünfte aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt (fraglich; *Vock in Jakom EStG*, 2016, § 22, Rz 59).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein einheitlicher Betrieb dann vor, wenn mehrere Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind; das trifft bei engem wirtschaftlichem, technischem oder organisatorischem Zusammenhang zu. Es kommt auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betriebszweigen im Einzelfall an. Nicht gleichartige Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen (VwGH 20.11.2019, Ra 2018/15/0071).

Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 4 EStG, Rz 26 nennt insbesondere folgende Umstände, die für einen einheitlichen Betrieb sprechen:

- wirtschaftliche Über- und Unterordnung (zB Herstellungs- und Handelsbetrieb sind weitgehend miteinander verflochten, E 4. 11. 1966, 2094/65, 1967, 20);
- Hilfsfunktion eines Betriebes im Verhältnis zum anderen: Verwendung gleicher Rohstoffe (E 16. 2. 1972, 1135/70, 1972, 204);
- Bewirtschaftung mit demselben Personal und der gleichen Betriebseinrichtung (E 16. 12. 1986, 84/14/0118, 1987, 431; siehe auch E 21. 5. 1990, 88/15/0038, 1991, 67 zur Nutzung desselben Teichs als Fisch- und als Badeteich);
- Verwendung gleicher Rohstoffe (E 22. 11. 1995, 94/15/0154, 1996, 360);
- die Betriebe sind nach dem Betriebsgegenstand geeignet, sich gegenseitig zu ergänzen (E 7. 6. 1983, 82/14/0291, 1984, 105; Ergänzungsfunktion muss nicht Hauptinhalt oder überwiegender Inhalt der Tätigkeit des Betriebes sein);
- enger sachlicher, wirtschaftlicher und organisatorischer Zusammenhang (E 13. 3. 1997, 95/15/0124, 1998, 167, der Betrieb eines Augenfacharztes umfasst auch den Kontaktlinsenverkauf; E 21. 7. 1998, 93/14/0133, 1998, 879, der Betrieb einer Kuranstalt durch einen Arzt umfasst auch die ärztliche Tätigkeit im Rahmen des Kurbetriebes);
- einheitliche Betriebsaufschrift sowie räumliche Verflechtung (EStR 2000 Rz 411);
- einheitliches Leistungsprogramm sowie räumliche Nähe (EStR 2000 Rz 411).

Für die Frage, ob unterschiedliche Aktivitäten eines Abgabepflichtigen einen einheitlichen Betrieb (eine einheitliche Berufsausübung) bilden oder nicht, ist in erster Linie die Verkehrsauffassung maßgeblich (Hinweis E 20.11.1989, 88/14/0230). Mehrere gleichartige, organisch nebeneinander stehende Betriebe in der Hand desselben Unternehmers sind in aller Regel als einheitlicher Betrieb anzusehen, da die Vermutung dafür spricht, daß die gleichartigen Betriebe deshalb in einer Hand vereinigt sind, weil sie sich gegenseitig stützen und ergänzen (Hinweis *Jurkuff*, Der einheitliche Gewerbebetrieb, ÖStZB 1977, 258). Diese Betrachtung erscheint vor allem dann unbedenklich, wenn - wie im gegenständlichen Fall - aus jeder Tätigkeit Einkünfte derselben Einkunftsart erzielt werden (VwGH 30.09.1992, 90/13/0033).

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt war der Beschwerdeführer vor Bestellung als Stiftungsvorstand für die ***PS*** als Rechtsanwalt für die ***AG*** tätig. Ebenfalls gemäß dem festgestellten Sachverhalt bestand zum Hauptstifter/Hauptbegünstigten der ***PS*** – entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde – keine Klientenbeziehung. Allerdings hat der Beschwerdeführer im Rahmen seiner anwaltlichen Tätigkeit für die ***AG*** hauptsächlich an den Hauptstifter/Hauptbegünstigten, der zur fraglichen Zeit als Aufsichtsratsvorsitzender der ***AG*** fungierte, berichtet.

Vor diesem Hintergrund ist auf das Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach seine Tätigkeit als Stiftungsvorstand in keiner Weise mit seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt zusammenhänge, ist wie folgt zu antworten:

Zunächst ist auf die bereits obig zitierte Literaturstelle zu verweisen, wonach im Falle des Zusammentreffens einer freiberuflichen Tätigkeit (§ 22 Z 1 EStG 1988) mit einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (§ 22 Z 2 TS 1 EStG 1988) grundsätzlich zwei oder mehrere Betriebe vorliegen, sofern zwischen diesen Tätigkeiten nicht ein „enger Zusammenhang“ vorliegt. Es ist dem Beschwerdeführer daher zunächst einmal beizupflichten, dass es nicht in jedem Fall beim Zusammentreffen von Tätigkeiten eines Rechtsanwaltes iSd § 22 Z 1 EStG 1988 mit vermögensverwaltenden Tätigkeiten iSd § 22 Z 2 EStG 1988 zu einer gemeinsamen Erfassung als Einkünfte iSd § 22 Z 1 EStG 1988 kommen muss. Von einem einheitlichen Betrieb ist vielmehr erst auszugehen, wenn sich ein solcher aus der Auslegung entlang der vom VwGH entwickelten Leitlinien ergibt.

Im konkreten Fall ist zunächst darauf zu verweisen, dass die Qualifikation (und Tätigkeit) des Beschwerdeführers als Rechtsanwalt deutlichen Einfluss auf seinen Aufgabenbereich im Rahmen des Vorstandes der Privatstiftung entfaltet hat. So wurde dem Beschwerdeführer im vorliegenden Vorstandsvertrag mit Gültigkeit ab 01.01.2008 die explizite Verantwortlichkeit für die „*rechtliche Beratung*“ innerhalb des Gremiums übertragen und ihm im Anhang zur Geschäftsordnung des Stiftungsvorstandes der ***PS*** Thema Geschäftsverteilung, Stand 02.12.2013 die Verantwortlichkeit für „*Rechtsthemen*“ übertragen (siehe diesbezüglich auch die Ausführungen in der Beweiswürdigung). Zusätzlich wurde im Schreiben der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers vom 17.11.2017 darauf verwiesen, dass die dem Beschwerdeführer im Rahmen des Vorstandes der Privatstiftung übertragenen Tätigkeiten aufgrund seiner Ausbildung als Rechtsanwalt schwerpunktmäßig die rechtliche Beratung der ***PS*** umfassen (siehe erneut die Ausführungen in der Beweiswürdigung zu diesem Punkt). Siehe diesbezüglich auch die obig zitierte Entscheidung des VwGH (VwGH 30.09.1992, 90/13/0033), in der für die Beurteilung des Vorliegens eines einheitlichen Betriebes unter anderem darauf abgestellt wurde, ob die jeweils entfalteten Tätigkeiten auf einer einheitlichen Voraussetzung, nämlich einer entsprechenden Ausbildung (im zitierten Fall – Ausbildung an der Meisterklasse der Musikhochschule) beruhen. Davon ist auch im gegenständlichen Fall jedenfalls auszugehen.

Überdies ist darauf zu verweisen, dass der Beschwerdeführer die ***AG*** bereits Anfang der 1990er-Jahre – und somit noch vor seiner Funktion als Mitglied bzw. Vorsitzender des Stiftungsvorstandes der ***PS*** – rechtlich beraten und vor Gericht vertreten hat. Zum Zeitpunkt dieser Vertretungstätigkeit fungierte der Hauptstifter bzw. Hauptbegünstigte der ***PS*** als Aufsichtsratsvorsitzender der ***AG*** und es wurde diesbezüglich vom Beschwerdeführer im Rahmen der mündlichen Verhandlung schlüssig dargelegt, dass er hauptsächlich dem Hauptstifter bzw. Hauptbegünstigten gegenüber zum Bericht über seine Tätigkeit als Anwalt der ***AG*** verpflichtet war. Es erscheint somit naheliegend, dass es (auch) aufgrund des im Rahmen dieses Klientenverhältnisses aufgebauten Vertrauens zur Bestellung des Beschwerdeführers als Stiftungsvorstand (inkl. der Betrauung mit rechtlichen

Angelegenheiten der Privatstiftung) gekommen ist und somit eine deutliche Verbindung zwischen den beiden Tätigkeiten besteht.

Die Tatsache, dass für die Bewältigung der dem Beschwerdeführer als Vorsitzender des Stiftungsvorstandes übertragenen Aufgaben nicht ausschließlich im Rahmen der Rechtsanwaltskanzlei des Beschwerdeführers erfolgt ist, ändert daran – ebenso wie die Abrechnungsmodalitäten (Pauschalhonorar, Zahlung auf das Privatkonto des Beschwerdeführers) nichts. Erstens wurde vom Beschwerdeführer im Rahmen der mündlichen Verhandlung ohnedies ausgeführt, dass er die aus der Tätigkeit als Vorsitzender des Stiftungsvorstand erwachsenden Aufgaben fallweise in seiner Kanzlei und unter möglicher Inanspruchnahme des Sekretariats der Rechtsanwaltskanzlei erledigt hat. An dieser Stelle ist außerdem darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer im Rahmen der eingereichten Einkommensteuererklärungen für die streitgegenständlichen Jahre beide Betriebe als in der ***Adresse*** (und sohin dem Standort der Rechtsanwaltskanzlei des Beschwerdeführers) ansässig erklärt hat. Zusätzlich beruht sowohl die Tätigkeit als Rechtsanwalt sowie die Tätigkeit als Vorsitzender des Stiftungsvorstandes hauptsächlich auf dem deutlich ausgeprägten Fachwissen des Beschwerdeführers und nur in sehr überschaubarem Ausmaß auf einer externen betrieblichen Ausstattung, sodass eine etwaige Einbettung in die Kanzleistruktur nicht entscheidungsrelevant erscheint (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 4 EStG, Rz 22 unter Verweis auf Farmer, RdW 2009, 130, wonach die „Sachbezogenheit des Betriebsbegriffes [...] allerdings dort zu eng [ist], wo es aufgrund der Tätigkeit nur auf die persönlichen Fähigkeiten einer Person und nicht auf die Produktionsmittel ankommt“). Nichts anderes kann für die gewählten Abrechnungsmodalitäten gelten – die Vereinbarung, ob die Abrechnung einer Leistung in der Form eines Pauschalhonorars oder auf Basis von zB Stundensätzen erfolgt, obliegt den betroffenen Vertragsparteien und kann nicht dazu führen, das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes zu bejahen oder zu verneinen.

Schließlich spricht – nach Ansicht des erkennenden Richters – auch die Verkehrsauffassung für eine Erfassung der gegenständlichen Tätigkeit in einem einheitlichen Betrieb. Es ist alles andere als ungewöhnlich, dass rechtsberatende Berufe (konkret Rechtsanwälte und Steuerberater) auch Funktionen in den Vorständen von Privatstiftungen übernehmen, bei denen als Stifter (und/oder Begünstigter) entweder (ehemalige) Klienten oder – so wie hier – sonstige aus der rechtsanwaltlichen Tätigkeit gut bekannte und vertraute Personen auftreten. Es erscheint nur denklogisch, dass ein Anwalt oder Steuerberater, der im Rahmen einer Kundenbeziehung seine Fachkundigkeit und Vertrauenswürdigkeit unter Beweis gestellt hat, von einem Stifter in weiterer Folge auch mit Aufgaben im Vorstand der Privatstiftung betraut wird. So ist auch der gegenständliche Fall gelagert, in dem der Beschwerdeführer zunächst (erfolgreich) die ***AG*** rechtsanwaltlich vertreten hat und in weiterer Folge vom Aufsichtsratsvorsitzenden der ***AG*** in den Vorstand der ***PS*** berufen wurde. Dies – gemäß den obigen Ausführungen – sogar unter besonderer Betonung der fachlichen Qualifikation als Rechtsanwalt. Ergänzend ist erneut ist darauf zu verweisen, dass beide

Tätigkeiten im Wesentlichen auf einer einheitlichen Voraussetzung, nämlich einer entsprechenden Ausbildung als Rechtsanwalt, beruhen und beide Tätigkeiten zu Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd § 22 EStG 1988 führen.

Im Ergebnis steht für den erkennenden Richter – auf Basis der obigen Ausführungen fest – dass die Tätigkeit als Rechtsanwalt und die Tätigkeit als Stiftungsvorstand vom Beschwerdeführer im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entfaltet wurde. Dies – noch einmal zusammengefasst – vor allem aus den folgenden Erwägungen:

- Die Berufung in den Stiftungsvorstand und die dem Beschwerdeführer übertragenen Aufgaben stehen in engem Zusammenhang mit seiner rechtsanwaltlichen Tätigkeit und der damit einhergehenden Qualifikation. Der Hauptstifter/Hauptbegünstigte der ***PS*** hat als Aufsichtsratsvorsitzender eine maßgebliche Funktion bei einem Mandanten des Beschwerdeführers eingenommen und dem Beschwerdeführer in dieser Funktion regelmäßige Berichte über seine Tätigkeit für ***AG*** abverlangt.
- Sowohl die Tätigkeit als Rechtsanwalt als auch jene als Stiftungsvorstand beruhen auf den persönlichen Fähigkeiten des Beschwerdeführers, sodass eine Prüfung der Verflechtung der für die Tätigkeiten verwendeten Betriebsmittel nicht maßgeblich erscheint. Eine Verflechtung besteht allerdings insofern, als sich beide Tätigkeiten aus dem Fachwissen des Beschwerdeführers speisen und im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Stiftungsvorstand anfallende Aufgaben – nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung – auch in seinen Kanzleiräumlichkeiten erledigt wurden. Zudem wurde durch den Beschwerdeführer (bzw. seine steuerliche Vertretung) im Rahmen der Einkommensteuererklärungen für die fraglichen Jahre die idente Anschrift für beide Betriebe, nämlich die Anschrift der Rechtsanwaltskanzlei des Beschwerdeführers, angeführt.
- Schließlich spricht auch die Verkehrsauffassung für das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes. Es erscheint nur denklogisch, dass ein Anwalt oder Steuerberater, der im Rahmen einer Kundenbeziehung seine Fachkundigkeit und Vertrauenswürdigkeit unter Beweis gestellt hat, von einem Stifter in weiterer Folge auch mit Aufgaben im Vorstand der Privatstiftung betraut wird. Zudem ist darauf zu verweisen, dass beide Tätigkeiten im Wesentlichen auf einer einheitlichen Voraussetzung, nämlich einer entsprechenden Ausbildung als Rechtsanwalt, beruhen und beide Tätigkeiten zu Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd § 22 EStG 1988 führen.

In Übereinstimmung mit dem belangten Finanzamt kommt, aufgrund des Vorliegens eines einheitlichen Betriebes, die Geltendmachung eines separaten Betriebsausgabenpauschale für die Tätigkeit als Stiftungsvorstand nicht in Frage. Die Beschwerde war daher insoweit abzuweisen.

TZ. 6

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988) zu qualifizieren sind (*Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁰, § 2, Rz 158, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt beruhen die vom Beschwerdeführer an die ***GmbH*** geleisteten Zahlungen nicht auf einer steuerlich beachtlichen Rechtsgrundlage. Eine betriebliche Veranlassung liegt somit nicht vor und ein diesbezüglicher Betriebskostenabzug steht nicht zu.

c. Conclusio

Auf Basis der obigen Ausführungen war die Beschwerde gegen die streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2016 zur Gänze als unbegründet abzuweisen.

D. Umsatzsteuer

a) Rechtliche Grundlagen

§ 12 UStG 1994 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. a) 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.

[...]

(2)

[...]

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) 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,

[...]

b. Erwägungen

TZ. 6

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, beruhen die vom Beschwerdeführer an die ***GmbH*** geleisteten Zahlungen nicht auf einer steuerlich beachtlichen Rechtsgrundlage. Zusätzlich ist auf die Ausführungen in der Beweiswürdigung zu verweisen, wonach weder Art noch Umfang der auf der Rechnung ausgewiesenen Leistungen fremdüblich ausgestaltet waren.

Gemäß der obig zitierten Bestimmung des § 12 Abs. 1 UStG 1994 ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug – unter anderem – ein Bezug der Leistung für das Unternehmen jenes Unternehmers, der den Vorsteuerabzug begehrt. Diese Voraussetzung ist im konkreten Fall, und zwar aufgrund der Tatsache, dass die vom Beschwerdeführer geleisteten Zahlungen (und damit einhergehend die bezogenen Leistungen) nicht auf einer steuerlich beachtlichen Rechtsgrundlage beruhen, nicht erfüllt. Im Ergebnis war die Beschwerde gegen die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide – im Einklang mit den Ausführungen betreffend die Einkommensteuerbescheide zu diesem Punkt – abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Zurückweisung)

A. Rechtliche Grundlagen

§ 260 BAO lautet:

(1) Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

a) nicht zulässig ist oder

b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

(2) Eine Bescheidbeschwerde darf nicht deshalb als unzulässig zurückgewiesen werden, weil sie vor Beginn der Beschwerdefrist eingebracht wurde.

B. Erwägungen

Nicht zulässig ist eine Beschwerde beispielsweise dann, wenn der angefochtene Bescheid nicht wirksam ist oder sie sich gegen eine Erledigung ohne Bescheidqualität richtet (*Fischerlehner* in *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I³, § 260, Rz 5, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Die in der Beschwerde angegriffenen Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2015 und 2016 sowie über die Wiederaufnahme

des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2016 existieren nicht. Sowohl die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 als auch der Umsatzsteuerbescheid 2016 stellen Erstbescheide dar.

Soweit sich die fragliche Beschwerde also gegen nicht existente Bescheide richtet, war sie unter Verweis auf die obig zitierte Literaturstelle – und in Übereinstimmung mit der Beschwerdevorentscheidung des belangten Finanzamtes – mit Beschluss als unzulässig zurückzuweisen.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (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.

Bei der Frage, ob die an die ***GmbH*** geleisteten Zahlungen handelt auf einer steuerlich beachtlichen Rechtsgrundlage im Sinne der sogenannten „Angehörigenjudikatur“ beruhen, handelt es sich um Tatfragen, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu entscheiden waren. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen wurden auf Basis der im Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelöst.

Im Ergebnis war somit die ordentliche Revision für nicht zulässig zu erklären.

Linz, am 8. Jänner 2026