

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerde des Bf, Adresse, vertreten durch Vertreter, Adresse2, vom 23. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 13. und 15. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 sowie betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2004, 2005, 2006 und 2007 (St.Nr. 000/0000) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben, soweit sie die Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 betrifft.

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen, soweit sie die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004, 2005, 2006 und 2007 betrifft.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommen 2004: € 15.817,40

Einkommensteuer 2004: € 2.210,69

Einkommen 2005: € 15.463,24

Einkommensteuer 2005: € 1.749,24

Einkommen 2006: € 16.911,47

Einkommensteuer 2006: € 2.304,40

Einkommen 2007: € 16.360,24

Einkommensteuer 2007: € 2.093,09

Einkommen 2008: € 28.530,29

Einkommensteuer 2008: € 3.617,00

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Berufungswerber (nunmehriger Beschwerdeführer, im Folgenden kurz als Bf bezeichnet) war handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma F Handelsges.m.b.H. Laut Firmenbuchauszug vertrat er diese GmbH von 8.4.1993 bis 1.3.2008. Als Gesellschafter war er bis zum 10.11.1998 mit einer Stammeinlage von ATS 125.000 (25% des Stammkapitals von ATS 500.000) beteiligt.

Aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer bezog er Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Diese Einkünfte wurden im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 (Arbeitnehmerveranlagung) vom 9.1.2008 in Höhe von € 8.522,05 festgestellt.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 (Arbeitnehmerveranlagung) vom 9.1.2008 wurden die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von € 8.946,21 festgestellt.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 (Arbeitnehmerveranlagung) vom 16.1.2008 wurden die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von € 9.121,49 festgestellt.

Im Lohnzettel der Fa. F Handelsges.m.b.H. wurden für den Bezugszeitraum 1.1.2007 bis 31.12.2007 als steuerpflichtige Bezüge € 9.029,03 angeführt.

Für den Bezugszeitraum 1.1.2008 bis 31.3.2008 wurden als steuerpflichtige Bezüge € 1.257,08 und für den Bezugszeitraum 1.4. bis 31.12.2008 € 2.948,82 angegeben.

Im Jahr 2009 wurde bei der F Handelsges.m.b.H. eine **Umsatzsteuer sonderprüfung** durchgeführt.

In der von der Betriebsprüferin aufgenommenen **Niederschrift vom 16. März 2009** gab die Vertreterin des Bf u.a. an, dass ein Abgeltungshonorar für die Vortrags- und Beratungstätigkeit über die geringfügigen Einkünfte des Bf hinaus mit Beginn der Alterspension ausbezahlt werde. Weiters gab sie an, dass die im Laufe der Zeit angelaufenen nicht bezahlten Mietentgelte des Bf spätestens mit dem auszuzahlenden Honorar zu Beginn der Alterspension gegenverrechnet werden. Ab Juli 2008 werde eine mündliche Miete von € 1.000.- pro Monat verrechnet. Der entsprechende Mietvertrag werde in den nächsten Wochen erstellt. Damit sei die gesamte Miete seit 1997 gestundet. Die in den jeweiligen Jahren gebuchten Mietentgelte seien zwar ertrags- und umsatzmäßig versteuert worden, nicht jedoch als Forderung gegenüber dem Bf laufend aufgebaut worden. Eine Gegenverrechnung sei mit dem Verrechnungskonto der Gesellschafter erfolgt. Begründet wurde diese Vorgangsweise mit der Gegenverrechnung erst zu einem späteren Zeitpunkt (Beginn der Alterspension).

Auf die Frage der Prüferin, warum die Mietforderungen trotz der vereinbarten Gegenverrechnung jetzt ausgebucht wurden, antwortete die Vertreterin des Bf, dass die Umbuchung auf das Durchlaufkonto der Gesellschafter deshalb erfolgt sei, um gegenüber der Bank ein besseres finanzielles Gesamtbild der GmbH darzustellen. Wenn die wirtschaftlichen Voraussetzungen der GmbH (höhere Einnahmen) gegeben seien, würden dem Bf höhere Honorarleistungen verrechnet und diese wieder mit den Mietforderungen gegenverrechnet.

Mit **Schreiben vom 15. Juni 2009** wurde dem Bf die folgenden Feststellung der Umsatzsteuerprüfung bei Fa. F Handelsges.m.b.H. mitgeteilt:

„Der Bf als Geschäftsführer hat die Miete, welche zwar bei der GmbH zwar als Einnahme erklärt wurde, nicht an die GmbH bezahlt. Laut Niederschrift vom 16.3.2009 wurde die gesamte Miete, die der Bf seit dem Kauf der Liegenschaft im Jahr 1997 an die GmbH bezahlen hätte müssen, gestundet.“

Der Bf war bis zum Antritt seiner Pension Ende März 2008 Geschäftsführer der F Handelsges.m.b.H. gewesen. Die dafür an ihn ausbezahlten Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit haben in den vergangenen Jahren immer unter € 10.000 pro Jahr betragen. In der Ergänzung vom 6.5.2009 zur Niederschrift vom 16.3.2009 gab die steuerliche Vertreterin an, dass der Bf in letzten Jahren aus den nichtselbstständigen Einkünften auch noch erhebliche Reisekosten getragen hat und diese sowie sein Erfolgs honorar nicht an die Gesellschaft verrechnen durfte.“

Laut allgemeiner Lebensauffassung könne mit den erklärten Einnahmen der allgemeine Lebensunterhalt nicht bestritten werden.“

Die Betriebsprüfung setzte daher in den Jahren 2004 bis 2008 die gestundeten Mietaufwendungen beim Bf als Einnahmen an. Die Einnahmen für die Jahre 2004 bis 2008 wurden jeweils um 10.000 € erhöht. Zur Begründung führte die Prüferin an, dass gemäß § 19 EStG Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Wenn über die Einnahmen verfügt werden könne und lediglich freiwillig auf die Auszahlung verzichtet werde, sei dies als Einkommensverwendung anzusehen.

Der Bf brachte in der **Stellungnahme vom 29. Juni 2009** vor, dass die Feststellungen der Betriebsprüfung in folgenden Punkten unzutreffend seien:

1. Er befindet sich seit 1.4.2008 bereits in Pension, weshalb das Jahr 2008 aus der Aufstellung herausfalle.
2. Laut Lebenserfahrung könne ein Akademiker, der bis 1993 in führenden Positionen bei großen Firmen tätig war, ausreichend Rücklagen bilden. Die Rücklagen hätten in seinem Fall aus einer 2.500 m² großen Liegenschaft mit Wochenendhaus, Barrücklagen von mehr als € 50.000.- und einer auf 1 Million Schilling abgeschlossenen Lebensversicherung bestanden. Auch die selbständige Beratertätigkeit ab 1995 sei ausgezeichnet honoriert worden. Diese Rücklagen seien bei Verschlechterung der Ertragslage sukzessive aufgelöst und die Liegenschaft um € 75.000.- verkauft worden.

3. Auch die Höhe der Einnahmen stimme nicht. Dazu verwies der Bf auf die bilanzmäßige Darstellung in einer Beilage. Demnach betrugen die Mieteinnahmen der F Handelsges.m.b.H. im Jahr 2004 € 7.883,42, im Jahr 2005 € 7.055,42, im Jahr 2006 € 8.409,62 und im Jahr 2007 € 8.003,42.

4. Eine Stundung, also die bilanzierte Darstellung seiner Schulden an die Firma, in finanzrechtlich zu besteuern Einnahmen zu verwandeln, sei juristisch nicht haltbar zu begründen. Er werde deshalb diese Ansicht notfalls bis zum Höchstgericht anfechten.

Mit **Bescheiden vom 13. Juli 2009** nahm das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2004, 2005 und 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf.

In den Bescheidbegründungen wurde ausgeführt: „*die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt gemäß § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.*“

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 13. Juli 2009 stellte das Finanzamt zusätzlich zu den bisher angesetzten Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von 8.522,05 € auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 10.000 € fest. Nach Abzug der Absetzbeträge ergab sich eine Einkommensteuer in Höhe von 3.227,05 €.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 13. Juli 2009 stellte das Finanzamt zusätzlich zu den bisher angesetzten Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von € 8.946,21 auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 10.000 € fest. Nach Abzug der Absetzbeträge ergab sich eine Einkommensteuer in Höhe von 3.040,27 €.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 13. Juli 2009 stellte das Finanzamt zusätzlich zu den bisher angesetzten Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von 9.121,49 € auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 10.000 € fest. Nach Abzug der Absetzbeträge ergab sich eine Einkommensteuer in Höhe von 3.107,46 €.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 13. Juli 2009 stellte das Finanzamt zusätzlich zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von 8.897,03 € auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 10.000 € fest. Nach Abzug der Absetzbeträge ergab sich eine Einkommensteuer in Höhe von 3.042,53 €.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 13. Juli 2009 stellte das Finanzamt zusätzlich zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von 20.685,24 € auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 10.000 € fest. Nach Abzug der Absetzbeträge ergab sich eine Einkommensteuer in Höhe von 4.530,32 €.

In den Bescheidbegründungen zu diesen Einkommensteuerbescheiden vom 13. Juli 2009 wurde jeweils ausgeführt:

„Im Zuge der durchgeföhrten Nachschau werden die nicht abgerechneten Honorare der Fa. F Handelsges.m.b.H. als Einnahmen angesetzt. Der Betrag in Höhe von € 10.000.- wurde im Zuge der Nachschau geschätzt. Dabei wurde zugrunde gelegt, dass zumindest die Miete als Gegenforderung besteht, sowie nicht ausbezahlte Reisespesen. Auf die Ausführungen im Schreiben vom 15. Juni 2009 wird hingewiesen.“

Ebenfalls am 13. Juli 2009 erließ das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004, 2005, 2006 und 2007.

Für das Jahr 2004 wurden Anspruchszinsen für den Zeitraum 1.10.2005 bis 13.7.2009 in Höhe von 539,16 € vorgeschrieben.

Für das Jahr 2005 wurden Anspruchszinsen für den Zeitraum 1.10.2006 bis 13.7.2009 in Höhe von 410,16 € vorgeschrieben.

Für das Jahr 2006 wurden Anspruchszinsen für den Zeitraum 1.10.2007 bis 13.7.2009 in Höhe von 260,13 € vorgeschrieben.

Für das Jahr 2007 wurden Anspruchszinsen für den Zeitraum 1.10.2008 bis 13.7.2009 in Höhe von 84,28 € vorgeschrieben.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 13. Juli 2009 sowie gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für 2004, 2005, 2006 und 2007 erhob der Bf fristgerecht **Berufung** und beantragte die Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Zur Begründung brachte der Bf vor:

1. Zur Bescheidbegründung „*Im Zuge der durchgeföhrten Nachschau werden die nicht abgerechneten Honorare der Fa. F Handelsges.m.b.H. als Einnahmen angesetzt*“ meinte der Bf, dass Aktionen oder Nicht-Handlungen der GmbH bei ihm als Privatperson Umsätze von € 10.000.- begründen sollten. Dies wäre, wie wenn er für einen Nachbarn Steuern zahlen müsste. Es bestehe keine Rechtsgrundlage und deshalb seien die angefochtenen Bescheide a priori als nichtig anzusehen.

2. Es habe keine nicht abgerechneten Honorare der Fa.F Handelsges.m.b.H oder des Bf gegeben. Jedes anfallende Beratungshonorar sei binnen weniger Tage über die Firma abgerechnet worden. Er selbst habe ein Monatsgehalt als Geschäftsführer der Firma bezogen. 100% der Klienten der GmbH seien Firmen gewesen. „Nicht abgerechnete Honorare“ seien daher von Klientenseite nicht möglich. Seit Beginn der Unternehmensberatung sei ein großer Teil der Klienten über das W, W. Österreich und ähnliche offizielle Strukturen akquiriert worden und wegen der bestehenden Förderungen auch abgerechnet worden.

3. Der Bf verwies auf seine Stellungnahme vom 29.6.2009 und ergänzte, dass das Haus Kraberg 18, Steinbach, welches als Zukunftsinvestition im Eigentum des Bf stand, um einen Kaufpreis vom ATS 1.000.000 verkauft worden sei und heute vom Sohn der Erwerber bewohnt werde. Die Unterlagen der Erlebensversicherung seien nach deren

Auszahlungen vor ca. 4 Jahren vernichtet worden. Die Existenz dieser Versicherung könnte aber von Familienangehörigen und von Zeugen bestätigt werden.

4. Bei der Firmengründung habe der Bf die Stammeinlage bar einbezahlt, es hätten ausreichende Reserven bestanden. Der Bf habe also von den vorhandenen Reserven in Form von Geld, Liegenschaft, Erlebensversicherung und Überzug des Privatkontos, nicht aber von „nicht abgerechneten Honoraren der Fa. F“ gelebt.

5. Mietschulden zählen nicht zu den Einkunftsarten nach § 2 EStG, die das Entstehen einer Einkommensteuer juristisch begründen könnten. Auf die Inhalte der Stellungnahme vom 29.6.2009 sei die Behörde nicht eingegangen, sondern sie habe lediglich die Behauptung über die Mietrückstände als Basis für die Einkommensteuer entfallen lassen und den Bescheid auf die fiktiven nicht abgerechneten Honorare der Fa. F gestützt.

6. Es habe keinen Grund dafür gegeben, die Honorare zu schätzen, weil alle anfallenden Beratungen stets pünktlich abgerechnet und bilanzmäßig ausgewiesen worden seien.

7. Unlogisch sei der Bescheid für das Jahr 2008, weil der Bf bereits in diesem Jahr aktenkundig und nachweislich seine Alterspension von etwa jährlich € 19.000.- bezogen habe. Hier werde unterstellt, dass man von einer PVA-Pension nicht leben könne.

8. Der Bf sei selbst Jurist und habe in seiner langen Laufbahn für seine Klienten viele Gerichts- und Verwaltungsverfahren begleitet. Er halte die Argumentation der Behörde für nicht haltbar.

Hinsichtlich der angefochtenen Bescheide betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 beschränkte sich der Bf auf den Hinweis, dass es bei Stattgabe der Berufung zur völligen Gutschrift der Abgabenrückstände komme.

Am 12. November 2009 gab die Betriebsprüferin zur Berufung eine **Stellungnahme**. Zur behaupteten Richtigkeit der Bilanzen verwies die Prüferin auf die Niederschrift vom 16.3.2009 und insbesondere darauf, dass die Verrechnungskonten des Bf und der Gesellschafter zum 31.12.2008 falsche Beträge aufwiesen. Die Umbuchung auf das Durchlaufkonto der Gesellschafter sei deshalb erfolgt, um gegenüber der Bank ein besseres finanzielles Gesamtbild der GmbH darzustellen. Es sei nicht zulässig, Bilanzen zur Vorlage bei Banken zu „schönern“, um daraus Vorteile zu ziehen.

Mit **Vorlagebericht vom 22. April 2010** legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Die Abgabenbehörde beantragte die Abweisung der Berufung und verwies ergänzend auf die Stellungnahme der Prüferin sowie darauf, dass laut allgemeiner Lebensauffassung mit den erklärten Einnahmen der allgemeine Lebensunterhalt nicht bestritten werden könne.

Da die Berufung am 31. Dezember 2013 noch unerledigt war, war sie vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Nach Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht gab der nunmehrige **Finanzamtsvertreter** zur gegenständlichen Beschwerde eine **Stellungnahme** ab, in der er u.a. ausführte:

„Da de facto die nicht geleisteten Mietzahlungen mit offenen Beratungshonoraren gegengerechnet wurden, hat die Abgabenbehörde in den Jahren 2004 bis 2008 bei Bf einen Zufluss von Einnahmen i.H.v. € 10.000,00 per anno festgestellt. Diese Einnahmen wurden im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt, da es sich laut Aussage des Bf als Abgeltung für Vortrags- und Beratungshonorare gehandelt hat.

Aus dieser Aussage ist weiters unmittelbar zu erkennen, dass offensichtlich diese Einnahmen willkürlich in spätere Zeiträume verschoben werden hätten sollen. Die Abgabenbehörde bleibt daher bei der bisherigen Feststellung laut den beeinspruchten Einkommensteuerbescheiden 2004 bis 2008, alle datiert mit 13.7.2009. Allerdings ist einzuräumen, dass die Höhe der Einnahmen mit € 10.000,00 per anno zu hoch ist, richtiger Weise hätten die Einnahmen in Höhe der bei der F HandelsgesmbH versteuerten Bruttomietelöse angesetzt werden müssen. Weiters wurden bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb keine Betriebsausgaben abgezogen. Insoweit wäre daher der gegenständlichen Beschwerde stattzugeben. Daraus ergeben sich die folgenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	2004	2005	2006	2007	2008
<i>Einnahmen</i>	7.883,42	7.055,42	8.409,62	8.003,42	8.409,62
<i>6% Betr.Ausg. § 17 EStG</i>	-473,01	-423,33	-504,58	-480,21	-504,58
<i>Eink. aus Gewerbebetrieb</i>	7.410,41	6.632,09	7.905,04	7.523,21	7.905,05

Mit Vorhalt vom 20. Februar 2017 wurde dem Bf diese Stellungnahme des Finanzamtsvertreters übermittelt.

In der **Gegenäußerung** vom 13. März 2017 brachte der Bf vor, dass wegen finanzieller Engpässe ab dem Jahr 2004 und dem anschließenden Konkurs der Firma T E-GmbH im Jahre 2007 bzw. 2008 (wobei sämtliche Vorleistungen und Provisionsvereinbarungen in zumindest fünfstelliger Höhe verloren gegangen seien) eine Stundung der Mietzahlungen vereinbart worden sei. Dies sei auch von den Gesellschaftern so akzeptiert worden. Die nachträgliche Klassifizierung dieser Stundung als willkürlich verschobene Einnahmen verfehle den Sinn und die rechtliche Basis dieser Maßnahme völlig. Es sei lediglich darum gegangen, durch die Stundung die Ist-Situation der Firma zu verbessern. Dem Finanzbereich der Republik Österreich sei dabei keinerlei Nachteil entstanden.

Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung erfolgte aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung der Abgabenbehörde sowie des Vorbringens des Bf. Insbesondere wird auf die Aussagen in der Niederschrift vom 16.3.2009 verwiesen.

Aufgrund des von der Abgabenbehörde festgestellten Sachverhaltes stehen folgende Tatsachen fest:

1. Die Firma F Handelsges.m.b.H., bei welcher der Bf als Geschäftsführer tätig war, hat an den Bf Räumlichkeiten vermietet und diese Mieten auch als Einnahmen erklärt und zwar in folgender Höhe:

2004 € 7.883,42, 2005 € 7.055,42, 2006 € 8.409,62, 2007 € 8.003,42, 2008 € 8.409,62

Dieser Sachverhalt wurde vom Bf nicht bestritten. In dieser Aufstellung ist auch das Jahr 2008 enthalten, weshalb es entgegen der Ansicht des Bf. auch nicht aus der Aufstellung herausfallen kann.

Auf das Datum des Pensionsantrittes kommt es bei der Versteuerung von (gestundeten) Mietentgelten nicht an. Nach den Angaben in der Niederschrift vom 16.3.2009 wurde die gesamte Miete, die der Bf seit dem Kauf der Liegenschaft im Jahr 1997 an die GmbH bezahlen hätte müssen, gestundet.

2. Aus der von der Betriebsprüferin aufgenommenen Niederschrift vom 16.3.2009 ergibt sich, dass der Bf neben den als nichtselbständige Einkünfte versteuerten Einnahmen als Geschäftsführer noch Reisekosten selbst getragen hat sowie auch ein Erfolgshonorar nicht an die Gesellschaft verrechnet hat.

in der Niederschrift vom 16.3.2009 erklärte die Vertreterin des Bf, dass das Abgeltungshonorar für die Vortrags- und Beratungstätigkeit über die geringfügigen Einkünfte des Bf hinaus mit Beginn der Alterspension ausbezahlt werde. Die Mietforderungen seien trotz der vereinbarten Gegenverrechnung ausgebucht worden.

Mit dieser Aussage der Vertreterin vom 16.3.2009 wurde bestätigt, dass auf den Verrechnungskonten des Bf und der Gesellschafter zum 31.12.2008 falsche Beträge ausgewiesen wurden (s. Stellungnahme der Prüferin vom 12.11.2009).

3. In den Prüfungsfeststellungen und in der Berufungsvorlage hat die Abgabenbehörde die Auffassung vertreten, dass nach allgemeiner Lebensauffassung der Bf mit den erklärten Einnahmen den allgemeinen Lebensunterhalt nicht bestritten könne.

Dieser Behördenansicht ist der Bf mit dem Argument entgegengetreten, dass er in den beschwerdegegenständlichen Jahren von Rücklagen gelebt habe, die er in diesem Zeitraum aufgelöst habe (Verkauf eines Wochenendhauses, Barrücklagen von mehr als € 50.000.- und Auszahlung einer Lebensversicherung).

Die diesbezüglichen Ausführungen des Bf sind schlüssig, weshalb sich die Entscheidung des BFG ausschließlich auf die zu 1. und 2 festgestellten Tatsachen stützt.

Rechtslage

Nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988) sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung) sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit

Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Erwägungen

Einkommensteuer

Die Rechtsansicht des Bf, wonach eine Stundung von Mietzahlungen bewirke, dass sie erst im Zeitpunkt der Bezahlung als zugeflossen gelten und somit erst zu diesem Zeitpunkt als Betriebsausgaben bzw. als Einnahmen steuerlich wirksam werden, entspricht nicht der geltenden Gesetzeslage und der herrschenden Rechtsansicht. Gleches gilt für die im Jahr des Anfalls noch nicht ausbezahlten Reisekosten und die noch nicht abgerechneten Honorare für Vortrags- und Beratungstätigkeit.

Bei der Stundung von Mietzahlungen über einen längeren Zeitraum (lt. Niederschrift vom 16.3.2009 wurde die gesamte Miete seit 1997 gestundet) ist ein Darlehen des Vermieters an den Mieter anzunehmen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 19, Rz 14).

Im hier gegenständlichen Fall kommt dazu, dass eine Gegenverrechnung der gestundeten Mietzahlungen mit noch nicht ausbezahlten Reisekosten und noch nicht abgerechneten Honoraren erfolgen sollte (s. Pkt. 2 der Beweiswürdigung und die Aussage der Vertreterin vom 16.3.2009).

Die F HandelsgesmbH hat also ihre Verfügung über die ihr gegenüber dem Bf zustehenden Mieterlöse nicht nur in der Form der Aufnahme in die Bilanz dokumentiert, sondern auch durch die Vereinbarung einer Gegenverrechnung. Der Bf seinerseits hat seine Verfügung über die ihm noch nicht ausbezahlten Reisekosten und noch nicht abgerechneten Honorare damit dokumentiert, in dem er einer Gegenverrechnung mit ausstehenden Mietansprüchen zugestimmt hat.

Nach der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise gelten die durch die Aufnahme in die Bilanz und die dargestellte Gegenverrechnung dokumentierten Einkünfte in demjenigen Jahr als zugeflossen, zu dem sie wirtschaftlich gehören.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass auf den Verrechnungskonten des Bf und der Gesellschafter zum 31.12.2008 falsche Beträge ausgewiesen wurden (s. Stellungnahme der Prüferin vom 12.11.2009). Die Begründung, dass gegenüber der Bank ein besseres finanzielles Gesamtbild der GmbH dargestellt werden sollte, rechtfertigt nicht die Buchung von Beträgen an unzutreffende Konten.

Aufgrund der vorgenommenen Beweiswürdigung und der hier dargestellten Erwägungen zur Rechtslage hat die Abgabenbehörde in den Jahren 2004 bis 2008 zu Recht angenommen, dass dem Bf Einnahmen in Höhe der bei der F HandelsgesmbH versteuerten Bruttomietelöse zugeflossen sind.

Wie der nunmehrige Finanzamtsvertreter in seiner Stellungnahme vom 13.2.2017 zutreffend ausführt, sind von den als zugeflossen geltenden Beträgen gemäß § 17 EStG 6% als pauschale Betriebsausgaben abzuziehen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren daher in folgender Höhe festzustellen:

2004 € 7.410,41

2005 € 6.632,09

2006 € 7.905,04

2007 € 7.523,21

2008 € 7.905,05

Aus den angeführten Gründen war der Beschwerde daher in soweit teilweise Folge zu geben, als sie sich gegen die Einkommen steuerbescheide für die Jahre 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 richtete .

Anspruchszinsen

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid (§ 198 BAO) festzusetzen. Bemessungsgrundlage ist die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift (s. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, § 205, Rz 32).

Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst (gegebenfalls einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor (s. Ritz, § 205, Rz. 33).

Der Zinsenbescheid ist mit Bescheidbeschwerde anfechtbar, etwa mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei nicht zugestellt worden oder der im Zinsenbescheid angenommene Zeitpunkt seiner Zustellung sei unzutreffend. Wegen der genannten Bindung ist der Zinsenbescheid allerdings nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuer) bescheid sei inhaltlich rechtswidrig (s. Ritz, § 205, Rz. 34).

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (z.B. Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides; vgl. VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316, 2006/15/0332 (s. Ritz, § 205, Rz. 35).

Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen sind somit an die Höhe der im Bescheidspruch des Grundlagenbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden. Zinsenbescheide setzen nicht die materielle, sondern nur die formelle Richtigkeit des Grundlagenbescheides voraus. Es sind daher Anspruchszinsenbescheide nicht mit der

Begründung anfechtbar, dass der Grundlagenbescheid rechtswidrig wäre. Die Festsetzung von Anspruchszinsen ist an den rechtswirksam ergangenen Grundlagenbescheid gebunden.

Aus den angeführten Gründen war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, soweit sie sich gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen richtet.

Insoweit sich die Beschwerde (zumindest formal) auch gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2008 richtete, war sie als gegenstandslos anzusehen, da ein Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2008 gar nicht ergangen ist. Gegen einen nicht-existenten Bescheid kann keine Beschwerde erhoben werden und eine Entscheidung darüber hat somit zu unterbleiben.

Zulässigkeit einer 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.

Strittig war im Wesentlichen, wann (in welcher Besteuerungsperiode) die über einen längeren Zeitraum gestundeten und zumindest teilweise gegenverrechneten Mietzahlungen bei der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Einkommen zu berücksichtigen sind. Die hier vom Bundesfinanzgericht vertretene Rechtsansicht deckt sich mit der herrschenden Rechtsansicht und entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Es war daher zu entscheiden, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist.

Linz, am 28. März 2017