

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Roppenser & Partner Steuerberatung GmbH, 4600 Wels Carl-Blum-Straße 16 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Linz vom 15.04.2010 und 2.3.2011, zu Steuernummer xxxxx, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 2005, 2006, 2007 und 2008 und Einkommensteuer 2006, Umsatzsteuer 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009, sowie Einkommensteuer 2005, 2006, 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Veranlagungsjahr 2005

In der Umsatzsteuererklärung 2005 erklärte der Beschwerdeführer (Bf.):

Einnahmen aus Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch:	
10% ermäßigter Steuersatz	17.448,68 €
Summe:	17.448,68 €
Vorsteuer	5.935,07 €

Mit Bescheid vom 27.4.2007 wurde die USt 2005 erklärungsgemäß wie folgt festgesetzt:

Einnahmen aus Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch:	
10% ermäßigter Steuersatz	17.448,68 €
Summe:	17.448,68 €
Summe Umsatzsteuer	1.744,87 €

Gesamtbetrag der Vorsteuern	-5.935,07 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	-4.190,20 €

In der Einkommensteuererklärung 2005 erklärte der Bf.:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-54.675,06 €
Aufwendungen/Betriebsausgaben:	
-Waren, Rohstoffe, Hilfsstoffe	-42.500,00 €
-Abschreibungen auf das Anlagevermögen	-123,17 €
-Reise- und Fahrtspesen	-7.747,49 €
-Werbe- und Repräsentationsaufwendungen, Spenden, Trinkgelder	-89,57 €
-Übrige pauschale Aufwendungen/Betriebsausgaben	-4.214,83 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
Fachliteratur	37,92 €
Reisekosten	769,50 €
Sonstige Werbungskosten	483,64 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-10.410,87 €
-Grundstück in N:	
Einnahmen	3.349,09 €
Werbungskosten	0,00 €
Absetzung für Abnutzung	2.878,28 €
Fremdfinanzierungskosten	1.980,10 €
Übrige Werbungskosten	190,56 €
-Grundstück B. V-Straße 19, 4050 Tr:	
Einnahmen	14.099,59 €
Werbungskosten	0,00 €
Absetzung für Abnutzung	5.200,00 €
Fremdfinanzierungskosten	3.080,73 €
Sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten	10.032,64 €
Übrige Werbungskosten	5.598,70 €
-Beteiligung B. N. und P:	1.101,46 €
Sonderausgaben und Verlustabzug:	

Kirchenbeitrag	100,00 €
Private Zuwendungen an begünstigte Spendenempfänger	690,00 €

Mit Bescheid vom 27.4.2007 wurde die ESt 2005 erklärungsgemäß iHv -7.404,27 € festgesetzt.

2. Veranlagungsjahr 2006

In der Umsatzsteuererklärung 2006 erklärte der Bf.:

Einnahmen aus Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch:	
20% Normalsteuersatz	17.083,33 €
10% ermäßigter Steuersatz	13.170,28 €
Summe:	30.253,61 €
Vorsteuer	3.749,58 €

Mit Bescheid vom 18.9.2007 wurde die USt 2006 erklärungsgemäß festgesetzt:

Einnahmen aus Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch:	
20% Normalsteuersatz	17.083,33 €
10% ermäßigter Steuersatz	13.170,28 €
Summe:	30.253,61 €
Summe Umsatzsteuer	4.733,70 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-3.749,58 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	984,12€

In der Einkommensteuererklärung 2006 erklärte der Bf.:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	14.667,95 €
Erträge/Betriebseinnahmen	17.083,33 €
Aufwendungen/Betriebsausgaben:	
-Abschreibungen auf das Anlagevermögen	14,98 €
-Reise- und Fahrtspesen	1.357,32 €
-Übrige pauschale Aufwendungen/Betriebsausgaben	1.043,08 €
Verrechenbare Verluste aus Vorjahren	11.000,96 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
Fachliteratur	132,00 €

Reisekosten	2.093,60 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-33.688,50 €
-Grundstück in N:	
Einnahmen	3.425,45 €
Werbungskosten	0,00 €
Absetzung für Abnutzung	2.878,28 €
Fremdfinanzierungskosten	2.391,36 €
Übrige Werbungskosten	176,56 €
-Grundstück B. V-Straße 19, 4050 Tr:	
Einnahmen	9.744,83 €
Werbungskosten	0,00 €
Absetzung für Abnutzung	5.200,00 €
Fremdfinanzierungskosten	4.212,03 €
Sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten	17.246,81 €
Übrige Werbungskosten	1.904,38 €
-Beteiligung B. N. und P:	1.562,34 €
-Beteiligung Dreihausgasse 32:	-14.411,70 €
Sonderausgaben und Verlustabzug:	
Kirchenbeitrag	100,00 €
Außergewöhnliche Belastungen für Kinder (100%)	1
Auswärtige Berufsausbildung (Monate)	10.–12.

Mit Bescheid vom 16.4.2008 wurde die ESt 2006 erklärungsgemäß iHv -13.344,85 €.

3. Veranlagungsjahr 2007

In der Umsatzsteuererklärung 2007 gab der Bf. an:

Einnahmen aus Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch:	
20% Normalsteuersatz	13.468,43 €
10% ermäßigter Steuersatz	13.550,51 €
Summe:	27.018,94 €
Vorsteuer	1.859,39 €

Mit Bescheid vom 20.5.2008 wurde die USt 2007 erklärungsgemäß festgesetzt:

Einnahmen aus Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch:	
20% Normalsteuersatz	13.468,43 €
10% ermäßigter Steuersatz	13.550,51 €
Summe:	27.018,94 €
Summe Umsatzsteuer	4.048,74 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-1.859,39 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	2.189,35 €

In der Einkommensteuererklärung 2007 erklärte der Bf.:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	9.258,71 €
Erträge/Betriebseinnahmen	14.218,43 €
Aufwendungen/Betriebsausgaben:	
-Abschreibungen auf das Anlagevermögen	16,16 €
-Reise- und Fahrtspesen	187,80 €
-Übrige pauschale Aufwendungen/Betriebsausgaben	4.755,76 €
Verrechenbare Verluste aus Vorjahren	6.944,03 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
Reisekosten	2.775,65 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-17.147,90 €
-Grundstück in N:	
Einnahmen	3.574,55 €
Werbungskosten	0,00 €
Absetzung für Abnutzung	2.878,28 €
Fremdfinanzierungskosten	3.173,99 €
Übrige Werbungskosten	176,56 €
-Grundstück B. V-Straße 19, 4050 Tr:	
Einnahmen	9.975,96 €
Werbungskosten	0,00 €
Absetzung für Abnutzung	5.243,59 €
Fremdfinanzierungskosten	6.246,88 €

Sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten	2.265,69 €
Übrige Werbungskosten	2.879,77 €
-Beteiligung B. N. und P:	20,63 €
-Beteiligung Dreihausgasse 32:	-7.854,28 €
Sonderausgaben und Verlustabzug:	
Kirchenbeitrag	100,00 €
Private Zuwendungen an begünstigte Spendenempfänger	620,00 €
Außergewöhnliche Belastungen für Kinder (100%)	1
Auswärtige Berufsausbildung (Monate)	1.-2.

Mit Bescheid vom 6.10.2008 wurde die ESt 2007 erklärungsgemäß iHv -8.754,80 € festgesetzt.

4. Veranlagungsjahr 2008

In der Umsatzsteuererklärung 2008 gab der Bf. an:

Einnahmen aus Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch:	
20% Normalsteuersatz	12.171,58 €
10% ermäßigter Steuersatz	13.813,50 €
Summe:	25.985,08 €
Vorsteuer	1.025,23 €

Mit Bescheid vom 4.5.2009 wurde die USt 2008 erklärungsgemäß festgesetzt:

Einnahmen aus Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch:	
20% Normalsteuersatz	12.171,58 €
10% ermäßigter Steuersatz	13.813,50 €
Summe:	25.985,08 €
Summe Umsatzsteuer	3.815,67 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-1.025,23 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	2.790,44 €

In der Einkommensteuererklärung 2008 erklärte der Bf.:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	10.761,49 €
Erträge/Betriebseinnahmen	12.171,58 €

Aufwendungen/Betriebsausgaben:	
-Abschreibungen auf das Anlagevermögen	19,58 €
-Reise- und Fahrtspesen	405,96 €
-Zinsen und ähnliche Aufwendungen	542,71 €
-Übrige pauschale Aufwendungen/Betriebsausgaben	441,84 €
Verrechenbare Verluste aus Vorjahren	1.567,43 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
Reisekosten	3.406,42 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-22.464,91 €
-Grundstück in N:	
Einnahmen	3.394,52 €
Werbungskosten	0,00 €
Absetzung für Abnutzung	2.878,28 €
Fremdfinanzierungskosten	3.766,40 €
Übrige Werbungskosten	177,85 €
-Grundstück B. V-Straße 19, 4050 Tr:	
Einnahmen	10.836,58 €
Werbungskosten	0,00 €
Absetzung für Abnutzung	5.361,22 €
Fremdfinanzierungskosten	6.940,27 €
Sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten	3.556,68 €
Übrige Werbungskosten	1.815,66 €
-Beteiligung B. N. und P:	1.551,69 €
-Beteiligung Dreihausgasse 32:	-8.856,38 €
-Beteiligung Lughammer Sigrid und B. A.:	-4.894,96 €
Sonderausgaben und Verlustabzug:	
Kirchenbeitrag	100,00 €
Private Zuwendungen an begünstigte Spendenempfänger	850,00 €

Mit Bescheid vom 15.4.2010 wurde die ESt 2008 erklärungsgemäß iHv -6.142,80 € festgesetzt.

5. Umsatzsteuer 2009

In der Umsatzsteuererklärung 2009 gab der Bf. an:

Einnahmen aus Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch:	
20% Normalsteuersatz	2.705,02 €
10% ermäßigter Steuersatz	14.767,42 €
Summe:	17.472,44 €
Vorsteuer	710,09 €

Mit Bescheid vom 2.3.2011 wurde die USt 2009 wie folgt festgesetzt:

Einnahmen aus Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch:	
20% Normalsteuersatz	2.705,02 €
10% ermäßigter Steuersatz	14.767,42 €
Summe:	17.472,44 €
Summe Umsatzsteuer:	2.017,74 €
Vorsteuer	-482,48 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	1.535,26 €

Im Umsatzsteuerbescheid 2009 erfolgte durch die belangte Behörde eine Verminderung der Vorsteuer um 227,68 €. In der Begründung hinsichtlich der Abweichung verwies das Finanzamt auf das Ergebnis des mit dem Bf. bzw. seinem Vertreter geführten (Telefon-) Gesprächs. Damit ergab sich eine USt 2009 iHv 1.535,26 €.

6. Betriebsprüfung 2006

Am 10.8.2006 fand bereits eine Betriebsprüfung in Bezug auf die Einkommensteuer 2002-2004 beim Bf. statt. Die (zusammengefassten) Feststellungen gründen sich auf die Niederschrift der Schlussbesprechung vom 10.8.2006: Der Bf. betreibt seit 2004 den Handel mit Unternehmensanteilen und -rechten. Im Zuge dieser Betriebsprüfung wurde festgehalten, dass gemäß § 2 Abs. 2a EStG negative Einkünfte bei Unternehmen deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten (iS von gewerblichem Handel) oder der gewerblichen Vermietung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern gelegen ist weder vortrags- noch abzugsfähig seien. Solche negativen Einkünfte seien mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen. Der vom Bf. im Jahr 2004 dazu geltend gemachte Verlust iHv 47.934,80 € sei vom damaligen

Betriebsprüfer zwar anerkannt worden, aber dieser sei erst mit den zukünftigen Gewinnen aus dieser Tätigkeit verrechenbar gewesen.

Zur Vermietung des Objektes in Tr, B. V-Straße 19 wurde festgestellt (Punkt 2 der Niederschrift vom 10.8.2006):

"Sachverhalt:

Herr Mag. B. N. kaufte mit 30.06.04 eine Liegenschaft in Tr, B. V-Straße 19 um Euro 205.000,-- von seiner Mutter, Frau B. Mi.

Im Kaufvertrag wurde der Mutter ein entgeltliches Wohnrecht (monatlich Euro 800,--) eingeräumt.

Mit einem weiteren Kaufvertrag datiert mit 30.06.04 wurde das gesamte Inventar des Hauses von Frau B. Mi an ihren Sohn um Euro 75.000,-- veräußert.

In einer Vereinbarung - ebenfalls datiert mit 30.06.04 - überläßt Herr Mag. B. N. seiner Mutter die am selben Tage erworbenen Fahrnisse zu deren Gebrauch und Nutzung auf deren Lebenszeit.

Prüferfeststellung:

Das Inventar wird nach ausführlichen Besprechungen mit Hrn. B und Dr. Rp. mit Euro 25.000,-- bewertet, da dieses teilweise schon sehr abgewohnt ist. Ein Teil des nicht anerkannten Betrages wird den Anschaffungskosten für das Gebäude zugeordnet, weshalb sich die Anschaffungskosten für das Gebäude um Euro 16.000,--erhöhen."

7. Betriebsprüfung 2010

Am 30.3.2010 fand eine Außenprüfung gemäß § 150 BAO beim Bf. statt. Gegenstand dieser Prüfung war die Umsatzsteuer der Jahre 2005-2008 und die Einkommensteuer der Jahre 2005-2008. Bei dieser Betriebsprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

7.1. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO:

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2005-2008 und Einkommensteuer 2005-2007 seien Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen würden. Im vorliegenden Fall könnten die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Die belangte Behörde hat in der Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung zur Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2005 bis 2008 auf die Punkte 1 und 2 der Niederschrift (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Vermietung Tr - Verträge zwischen Mutter und Sohn) verwiesen. Hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 bis 2007 wurde auf die Punkte 1 bis 3 der Niederschrift (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Vermietung Tr - Verträge zwischen Mutter und Sohn, Reisekosten) verwiesen.

7.2. Konsulententätigkeit (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) :

Der Bf. übe neben seiner Angestelltentätigkeit zwei gewerbliche Tätigkeiten aus: seit 2004 den Handel mit Unternehmensanteilen und -rechten und seit 2007 die Konsulententätigkeit

für die Fa. A. GmbH. Nach dem Bf. seien von diesen Einnahmen 2007 ca. 750,00 € und 2008 ca. 11.450,89 € dem Beteiligungshandel zuzuordnen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien in einer gemeinsamen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt worden. Nach den Feststellungen des Betriebsprüfers sei der Gewinn für jede Tätigkeit jedoch gesondert zu ermitteln. Die von der Fa. A. GmbH auf Basis des Konsulentenvertrages erzielten Provisionen seien nicht dem Handel mit Unternehmensanteilen und -rechten zuzuordnen, da diese Tätigkeit nur das Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern umfasse. Die Verluste aus dem Handel mit Unternehmensanteilen und -rechten seien gemäß § 2 Abs. 2a EStG nur mit positiven Einkünften aus dieser Tätigkeit zu verrechnen. Bei der Gewinnermittlung wurde auf Antrag des Steuerberaters des Bf. die Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG im Ausmaß von 12% berücksichtigt. 2007 betrug der Gewinn somit 886,87 € und 2008 10.710,99 €.

7.3. Handel mit Unternehmensanteilen und -rechten (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) :

7.3.1. Darlehen und Beteiligung MS. GmbH

Am 29.12.2005 wurden vom Bf. € 30.000,00 mit dem Verwendungszweck Einlage MS. X auf das Anderkonto des Rechtsanwaltes Dr. Ze. überwiesen.

In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2005 wurde dieser Betrag als Betriebsausgabe (Kauf von Unternehmensanteilen und -rechten) geltend gemacht.

Laut Verträgen betrug die gesamte Finanzierungsleistung des Bf. € 30.000,00. Um diesen Betrag wurden treugeberisch Anteile im Ausmaß von € 12.000,00 erworben, während die übrigen € 18.000,00 mit Vertrag zwischen dem Bf. und der Fa. MS. St. GmbH vom 28.02.2006 als Darlehen zur Verfügung gestellt wurden. Dieses Darlehen haftete in der Bilanz der Fa. MS. St. GmbH zum 31.12.2008 mit € 18.000,00 aus.

Mit schriftlicher Vereinbarung vom 20.03.2009 übertrug der Bf. um € 1,00 seine Anteile an Herrn St., der dessen Anteile bis dahin treuhändig hielt. Außerdem wurde in dieser Vereinbarung festgelegt, dass Herr St. dem Bf. € 7.000,00 für den Verzicht auf die mit € 18.000,00 aushaftende Darlehensforderung gegenüber der MS. St. GmbH bezahlt.

Der Bf. gewährte der Fa. MS. St. GmbH ein Darlehen iHv 18.000,00 €. Überdies hat der Bf. treugeberische Anteile iHv 12.000,00 € an dieser Firma. Nach Ansicht des Betriebsprüfers führe die Gewährung des Darlehens an die Fa. MS. St. GmbH zu keiner Betriebsausgabe, weshalb es zu einer Gewinnerhöhung im Jahr 2005 um 18.000 € kommt.

7.3.2. Beteiligung Rf. GmbH

Die Betriebsprüfung stellte fest, dass weder der Erwerb der Beteiligung am 29.05.2007 um 17.600 Euro, noch die Veräußerung am 29.01.2008 um 3.500 Euro in den Einnahmen-Ausgabenrechnungen 2007 und 2008 erfasst waren. Die Betriebsprüfung nahm eine entsprechende Korrektur vor.

7.4. Vermietung Tr - Verträge zwischen Mutter und Sohn (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung)

Mit Kaufvertrag vom 30.6.2004 veräußerte die Mi B., geboren am 25.10.1939 (Mutter des Bf.) die Liegenschaft Tr, B. V-Straße 19 um 205.000,00 € an den Bf.. Verträge zwischen nahen Angehörigen seien im Steuerrecht einer strengen Prüfung zu unterziehen. Auf Grund der Schriftform und der klaren Formulierung der Verträge sei vor allem die Fremdüblichkeit zu untersuchen gewesen. Vertraglich sei vereinbart worden, dass der Kaufpreis sofort bezahlt werden solle. Die Bezahlung des Kaufpreises erfolgte jedoch - auf Verlangen der Mutter - durch Übernahme von Zahlungsverpflichtungen der Mutter und Anrechnung von nicht bezahlten Mieten wie folgt:

Kaufpreis Liegenschaft	205.000,00
Kaufpreis Fahrnisse	75.000,00
Kaufpreis gesamt: fällig 07/2004	280.000,00
30.06.2004 Abdeckung von Konten der Mutter	-73.605,04
07-12/2004 Zahlungen für die Mutter	-71.639,30
31.12.2004 Restschuld	134.755,66
01-12/2005 Zahlungen für die Mutter	-9.438,88
01-12/2005 Nicht bezahlte Mieten	-11.509,55
31.12.2005 Restschuld	112.807,23
01-12/2006 Zahlungen für die Mutter	-19.841,92
01-12/2006 Nicht bezahlte Mieten	-1.600,00
31.12.2006 Restschuld	91.365,31
01-12/2007 Abrechnungen 2007	-3.399,78
31.12.2007 Restschuld	87.965,53
01-12/2008 Abrechnungen 2008	-21.447,34
31.12.2008 Restschuld	-66.518,19

Nach Ansicht des Betriebsprüfers sei die nicht zum Fälligkeitstag erfolgte Zahlung bzw. Einforderung des Kaufpreises durch das familiäre Naheverhältnis begründet. Fremdüblich sei bei Abstattung in Raten eine Vereinbarung über die Laufzeit, die Höhe der Rückzahlungen und die Verzinsung der offenen Schuld. Eine solche liege hier nicht vor.

Der Mutter wurde mit Vertrag vom 30.6.2004 ein lebenslanges, entgeltliches Wohnrecht eingeräumt. Als Entgelt seien 800,00 € vereinbart worden. Die Mutter des Bf. habe alle Erhaltungs- und Instandhaltungskosten, alle Betriebskosten, alle öffentlichen Abgaben und Steuern und dergleichen alleine zu bestreiten. 2004-2008 seien folgende Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten durch den Bf. als Werbungskosten abgesetzt worden:

[...]

[...]

[...]

[...]

Der Bf. führte aus, dass diese Ausgaben von ihm bezahlt wurden, weil es sich um notwendige Instandhaltungskosten, die er zur Werterhaltung seines Besitzes gezahlt habe, gehandelt habe. Der Betriebsprüfer kam zum Ergebnis, dass es absolut fremdunüblich sei, dass ein Vermieter für einen Mieter Ausgaben bestreitet, zu deren Bezahlung er ausdrücklich vertraglich verpflichtet worden sei. Diese Zahlungen seien mit den bestehenden Schulden der Mutter zu verrechnen. Es würden somit keine Werbungskosten vorliegen, da die freiwillige Zahlung keine Aufwendungen zu Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen darstellen. Mit Kaufvertrag vom 30.06.2004 veräußerte die Mutter des Bf. die sich im Haus befindliche Einrichtung um 75.000,00 € an den Bf.. Dieser verpflichtete sich, diese Gegenstände seiner Mutter auf Lebenszeit zur Nutzung zu überlassen. Ein Entgelt für die Überlassung sei nicht vereinbart worden. Nach Ansicht des Betriebsprüfers sei es unter Fremden absolut unüblich, dass ein Vermieter seinem Mieter zu einem weitaus überhöhten Preis dessen alte Einrichtung abkaufe, um ihm diese dann unentgeltlich zu überlassen. Die nicht erfolgte Zahlung des Kaufpreises gründe sich auch hier auf das familiäre Naheverhältnis.

7.5. Reisekosten (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit)

Der Bf. stehe seit 1.10.2006 in einem Dienstverhältnis zur Firma H-GmbH, bei der er von zu Hause aus arbeite. Die Hauptkunden befänden sich in Wien, weshalb viele Fahrten dorthin anfallen würden. Für diese Reisen wurden Diäten als Werbungskosten geltend gemacht.

Nach Ansicht des Betriebsprüfers sei die Geltendmachung von Diäten als Werbungskosten ausgeschlossen, sobald ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit entstehe bei durchgehender sowie regelmäßig wiederkehrender Tätigkeit am gleichen Einsatzort nach den ersten 5 Tagen. Es können daher nur für 5 Wien Fahrten Tagesgelder als Werbungskosten anerkannt werden, was 2007 zu einer Kürzung der Werbungskosten iHv 1.000,00 € und 2008 iHv 1.900,00 € führe.

7.6. Vorgelegte Beweismittel der belangten Behörde:

7.6.1. Zur Konsulententätigkeit

7.6.1.1. Inhalt des Konsumentenvertrages vom 19.8.2007 (ON 7)

Der Vertrag wurde abgeschlossen zwischen A. C. GmbH und dem Bf., als Auftragnehmer. Als Gegenstand der Beratungstätigkeit wurde festgelegt, dass der Auftragnehmer für die A. folgende Vortrags-, Vertriebs-, Akquisitions- und Beratungstätigkeiten selbständig durchführen wird: Betriebswirtschaftliche Beratung für den privaten Sektor, betriebswirtschaftliche Beratung für den öffentlichen Sektor, Durchführung von Kursen und Vorträgen und EDV-Software-Vertrieb.

Näher ausgeführt wird, was die betriebswirtschaftliche Beratung umfasst, Details betreffend den EDV-Software-Vertrieb, der Beendigung des Vertrages, Verschwiegenheitspflicht und Schlussbestimmungen

Zum Punkt Entgelt wird angeführt:

„Das Entgelt für die Vortragstätigkeit entspricht 40 Prozent der im Kurskatalog des jeweiligen Bildungsanbieters (z.B. Berufsförderungsinstitut) angeführten Preise.

Das Entgelt für Beratertätigkeiten beträgt 80% des dem Kunden in Rechnung gestellten Beraterhonorars.

Das Entgelt für die Vermittlung von Beratungsaufträgen richtet sich nach der durchgeführten Akquisitionstätigkeit des Auftragnehmers und wird wie folgt ermittelt:

Kaltaquisition (es wird ausschließlich der Kontakt namhaft gemacht und es erfolgt eine Akquisition durch A.) vier Prozent des Erstauftragswertes. Warmaquisation (es wird eine Empfehlung ausgesprochen und der Vertriebspartner vereinbart Termin und ist bei Erstkontaktnahme dabei) zehn Prozent des Auftragsvolumens der ersten beiden Jahre.

EDV-Software-Beratung (Namensnennung des Interessenten, der binnen 1 Monat ab Namensnennung das A.-Software-Produkt erwirbt oder die A.-Software-Bestellung durch den Vertriebspartner an A. weitergereicht wird.): 1-20 Stück 7 %, 21-50 Stück 9 %, 51-100 Stück 12 %, ab 101 Stück 15 %.

Die vereinbarte Vergütung setzt die ordnungsgemäße und auftragsgemäße Leistungserbringung durch den Auftragnehmer sowie die Bezahlung der gelegten Honorarnoten des jeweiligen Kunden voraus und gilt als Pauschalvergütung, so dass dem darüber hinaus keine wie immer gearteten Vergütungsansprüche zustehen.

Der Auftragnehmer erhält am Ende jeden Quartals eine Abrechnung von der A., aus welcher der jeweilige Umsatz ersichtlich ist. A. ist verpflichtet, das Honorar für die erbrachte Leistung des Auftragnehmers zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer binnen 14 Tagen nach Ausstellung der Gutschrift durch die A., die Honorarnote zur Auszahlung zu bringen (nach Zahlungseingang des Klientenhonorars bei A.). Der Auftragnehmer verpflichtet sich, sämtliche auf die Vergütung entfallenden Steuern, insbesondere Umsatzsteuer und allfällige Einkommenssteuer, sowie Sozialversicherungsbeiträge oder Beiträge aus einer allenfalls abzuschließenden Pflichtversicherung, selbst abzuführen.

Neben der Vergütung aus dem Vermittlungshonorar hat der Auftragnehmer keinen Anspruch auf Ersatz von Aufwendungen, die ihm im Zusammenhang mit seiner Konsulententätigkeit entstanden sind.“

Zum Punkt Rechtsstellung des Auftragnehmers:

„Der gegenständliche Vertrag unterliegt den Regeln des Werkvertrages und es besteht Einverständnis darüber, dass durch diesen Vertrag kein Dienstverhältnis zwischen dem Auftragnehmer und A. entsteht.

Eine Anmeldung des Auftragnehmers zur Sozialversicherung erfolgt nicht. Der Auftragnehmer hat die Abfuhr von Sozialversicherungsbeiträgen bzw. den Abschluss einer eventuellen Pflichtversicherung selbst zu sorgen und obliegt ihm auch die Versteuerung seines Einkommens.

Der Auftragnehmer ist an keinen bestimmten Dienstort gebunden.

Der Auftragnehmer ist A. nicht disziplinar verantwortlich.

Sämtliche Betriebsmittel und Hilfsmittel, die der Auftragnehmer für die Erbringung der nach diesem Vertrag geschuldeten Leistungen benötigt, sind vom Auftragnehmer auf eigene Kosten anzuschaffen bzw. bereitzustellen.“

7.6.2. Darlehen und Beteiligung M. S. St. GmbH

7.6.2.1. Darlehensvertrages zwischen den Bf. und der MS. St. GmbH vom 28.2.2006 (ON 8):

Der Vertrag wurde zwischen dem Bf. (als Darlehensgeber) und M. S. St. GmbH (als Darlehensnehmer) abgeschlossen. Der Bf. verpflichtet sich 18.000,00 € als Treuhanddarlehen zu gewähren, welches mit 4% p.a. verzinst wurde. Die Laufzeit des Darlehens endete am 28.2.2009 und die Rückführung erfolgte in monatlichen Raten zu je 750,00€ beginnend mit März 2007. Zusammengefasst enthält der Vertrag noch Klauseln über die Vertragskündigung, die Übernahme der Steuern, Kosten und Abgaben, die im Zusammenhang mit dem Darlehensvertrag anfallen und weitere Rechte und Pflichten der Vertragsparteien.

7.6.2.2. Kontoauszüge (ON 9)

Aus den drei vorgelegten Kontoauszügen vom Konto der X-Bank (Kontonummer 47910-598-801) „Dr. Ze. Anderkonto Mag. N. B./WMS“ ist ersichtlich, dass am Kontoauszug vom 23.1.2006 eine Einzahlung mit dem Verwendungszweck „AZ Bn./WMS“ iHv 30.000 € am 20.1.2006 getätigt wurde. Mit Buchungstag vom 22.2.2006 am Kontoauszug vom 23.2.2006 wurde die Summe von 12.000 € als „Stammeinlage MS. St. GmbH (Wn. M.)“ abgebucht. Aus dem Kontoauszug vom 27.2.2006 ist eine Abbuchung mit dem Verwendungszweck „St. MS. GmbH Darlehen iHv 18.000 € getätigt.

7.6.2.3. Abtretungsvertrag Anteile MS. St. GmbH (ON 10)

Aus dem mit „Vereinbarung“ betitelten Schriftstück abgeschlossen zwischen dem Bf. und Herrn Wg. St. ergibt sich, dass Herr Wg. St. für den Bf. treuhändig die Geschäftsanteile

an der MS. St. GmbH mit dem Sitz in Wien, FN xxxx, Handelsgericht Wien, mit einem Nennwert von € 12.000,00 hält. Grundlage dafür ist der Treuhandvertrag vom 16.2.2006. Der Bf. und Herr Wg. St. kommen überein, dass das Treuhandverhältnis aufgelöst wird und Herr Wg. St. diesen Anteil in sein Eigentum übernimmt. Gemäß Syndikatsvertrag vom 16.2.2006 hat Herr Mag. N. B. seinen Anteil im Fall der beabsichtigten Veräußerung den Gesellschaftern entsprechend anzubieten. Unter der Voraussetzung, dass der bzw. die übrigen Gesellschafter zustimmen, überträgt der Bf. an Herrn Wg. St. seinen gesamten Anteil um den Preis von € 1,00.

7.6.2.4. MS. St. GmbH - Auszug der Bilanz zum 31.12.2008 (ON 11)

Dieser Auszug enthält nur die Passiva und weist als Summe der Passiva zum 31.12.2008 382.200 € aus; der Bilanzverlust betrug zum damaligen Zeitpunkt -94.542,77 €. Gesellschafterdarlehen in Gesamthöhe von 54.000,00 € wurden bilanziert. Laut Erläuterungen zur Bilanz wird die Überschuldung teilweise auch durch die Gesellschafterdarlehen finanziert. Zudem wird ein Geschäftspartner für die Weiterentwicklung und den Aufbau neuer Aktivitäten gesucht. Die Geschäftsführung hofft auf den Fortbestand des Unternehmens.

Zu den Rückstellungen wurde angeführt, dass die sonstigen Rückstellungen Beratungskosten betreffen.

Die Darstellung einzelner Verbindlichkeiten nach Restlaufzeiten:

Bilanzposten	Gesamtbetrag	Restlaufzeit bis zu 1 Jahr	Restlaufzeit 1 bis 5 Jahre	Restlaufzeit über 5 Jahre
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	0,00	0,00	0,00	0,00
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	0,00	0,00	0,00	0,00
Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	0,00	0,00	0,00	0,00
Sonstige Verbindlichkeiten	57.903,36	3.903,36	54.000,00	0,00

7.6.2.5. MS. St. Firmenbuch (ON 12)

Aus dem vorgelegten Firmenbuchauszug (Stichtag 15.2.2010) zu FN xxxx ist ersichtlich, dass es mit der letzten Eintragung am 28.10.2009 zu umfassenden Änderungen kam. Die Firma MS. St. GmbH wurde in YY. GmbH umbenannt. Es kam zur Änderung der Geschäftsanschrift, der handelsrechtlichen Geschäftsführer Ch. Sr. und En. Sl. (diese

vertreten seit 21.10.2009 gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder einem Prokuristen). Neue alleinige Gesellschafterin wurde mit 13.5.2009 die S. GmbH. Des Weiteren wurden die Geschäftsführungsfunktion des Herrn Wg. St., sowie dessen Gesellschafterstellung wurden mit 13.5.2009 gelöscht.

7.6.2.7. Firmenbuchauszug zum 1.2.2017 (FN xxxx)

Aus dem Firmenbuchauszug zum 1.2.2017 geht hervor, dass die Schuldnerin als S GmbH nach wie vor existent ist.

7.6.3. Vermietung in Tr

7.6.3.1. Kaufvertrag Liegenschaft Tr. (OZ 13)

Mit Kaufvertrag vom 30.6.2004 übereignete die Mutter des Bf. (Verkäuferin) dem Bf. (Käufer) die Liegenschaft, worauf sich ein Wohnhaus befindet, in Tr.. Die Verkäuferin war Eigentümerin der Liegenschaft EZ ez, KG kg Tr, mit den Grundstücken 52/7 Baufläche (Gebäude), Baufläche (begrünt) und 52/9 Baufläche (begrünt). Schriftlich festgehalten wurde, dass *„die Veräußerung mit allem erfolgt, was mit dem Kaufobjekt fest verbunden ist. Der Kaufpreis beträgt 205.000,00 € und ist vom Käufer sofort nach Kaufvertragserrichtung an die Verkäuferin kosten- und abzugsfrei zu entrichten“*. Der Verkäuferin wird ein höchstpersönliches Wohnrecht auf Lebenszeit im Wohnhaus durch den Bf. und seine Rechtsnachfolger eingeräumt. Dieses Wohnrecht umfasst das Alleinbenützungsrecht für sämtliche Räumlichkeiten des Hauses und an der gesamten sonstigen Liegenschaft EZ ez, KG kg Tr, insbesondere am Garten. Als Entgelt für diese Dienstbarkeit wurde ein monatlicher Betrag von 800 Euro inklusive einer allfälligen USt vereinbart. Zudem sind sämtliche mit der Liegenschaft verbundenen Auslagen und Aufwendungen für die Dauer des Wohnrechtes von der Mutter des Bf. zu tragen. Sie hätte daher insbesondere alle Erhaltungs- und Instandhaltungskosten, alle Betriebskosten, alle öffentlichen Abgaben und Steuern, Versicherungsprämien und dergleichen ohne Rückersatz alleine zu bestreiten.

7.6.3.2. Kaufvertrag Fahrnisse Tr. (ON 14)

Der weitere Kaufvertrag abgeschlossen am 30.6.2004 zwischen der Mutter des Bf. (Verkäuferin) und dem Bf. (Käufer) beinhaltet den Kauf der sich im Haus B. V-Straße 19, 4050 Tr befindlichen Fahrnisse um den Kaufpreis von 75.000,00 €. Es wurde vereinbart, dass der Kaufpreis sofort zu entrichten ist. Dem Kaufvertrag angeschlossen ist eine detaillierte Inventarliste der Fahrnisse des Hauses Tr, B. V-Straße 19.

7.6.3.3. Vereinbarung betreffend der Überlassung der Fahrnisse (ON 15)

Weiters wurde am 30.6.2004 schriftlich eine Vereinbarung zwischen der Mutter des Bf. und dem Bf. darüber abgeschlossen, dass der Bf. die erworbenen Fahrnisse zum Gebrauch und Nutzung auf deren Lebenszeit überlässt. Ein gesondertes Entgelt sei nicht zu entrichten. Dieses sei bereits mit dem Entgelt für die Dienstbarkeit von 800 Euro monatlich abgegolten.

7.6.3.4. Kontoauszüge Zahlungen Hauskauf (ON 16)

Es wurden drei Kontoauszüge vorgelegt. Der erste Kontoauszug (Kontonummer 000) bei der B-Bank AG D. enthält sechs Überweisungen, wobei die Buchungstage nicht vollständig leserlich sind: „Kreditgebühr zu 000“ iHv 800,00 € und „11181492 Umbuchung“ iHv 446,00 €, „Kostenersatz“ 10,00 € und „Krediteröffnungsgebühr“ iHv 2.000,00 €; neben der Überweisung iHv 10.244,16 € wurde handschriftlich vermerkt: „Konto Mi. B. – Ausgleich“. Weiters ist zweimal die Position „11181492 Umbuchung“ iHv jeweils 446,00 € und eine Überweisung iHv 4.134,00 € ersichtlich.

Der zweite Kontoauszug ist vom selben Konto bei der B-Bank AG D. (Kontonummer 000). Am 30.6.2004 scheinen dort die Buchungen „B. Re.“ iHv 9.150,00 € auf, „B. H. u. A. KEG“ iHv 23.870,00 € und „B. N. Mag.“ iHv 30.340,88 € auf. Dem Kontoauszug angeschlossen ist eine Bestätigung der R-Bank AG, die den Eingang der Zahlung des Bf. iHv 23.870,00 € bestätigt und das Konto abgerechnet und gelöscht wurde.

Der dritte Kontoauszug von der O-Bank (Kontonummer xx. der Rest ist unleserlich) lautend auf B. N. Mag., enthält die Position „Tilgung B. N. mag.“ Vom 30.06.2004 iHv 30.340,88 €. Dabei handelt es sich um eine Gutschrift, welche den bisherigen Kontostand von minus 30.337,82 € ausglich. Überschieden wurde diese Beilage mit dem Titel „Verlassenschaft Hn. B. für Mi B.“.

7.6.3.5. Stellungnahme des ESt-Fachbereiches zur Vermietung vom 15.3.2010

Am 15.3.2010 gab der Fachbereich der belangten Behörde auf Ersuchen des Betriebsprüfers eine Stellungnahme bezüglich der steuerrechtlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ab. Nach Ansicht des Fachbereiches würden die abgeschlossenen Verträge zwischen dem Bf. als Käufer und seiner Mutter als Verkäuferin bei der steuerlichen Anerkennung daran scheitern, dass sie einem Fremdvergleich nicht standhalten würden. Derartige Verträge würden unter fremden Dritten in dieser Form nicht abgeschlossen werden. Das Wohnrecht sei nicht eindeutig und klar geregelt und es würden keine genauen Regelungen hinsichtlich der Zahlung des Betrages für das Wohnrecht existieren. Ein fremder Dritter würde keinen Vertrag über Fahrnisse abschließen, deren Betrag ein Drittel des gesamten Hauses ausmachen, noch dazu, wenn diese dann unentgeltlich an die Wohnungsberechtigte übergehen sollen, ohne die Miete zu erhöhen. Fremdunüblich sei, dass die Wohnungsberechtigte sämtliche Aufwendungen zu bestreiten habe. Absolut fremdunüblich sei auf alle Fälle der Vollzug der Kaufverträge: der Kaufpreis sei nicht sofort und im Ganzen entrichtet worden, sondern es wären diverse Zahlungen angerechnet worden. Jahr um Jahr würde sich der noch ausstehende Kaufpreis um diverse Zahlungen vermindern.

Der ESt-Fachbereich sei daher der Meinung, dass weder die Verträge noch die Vermietung steuerlich anzuerkennen seien, da sie einem Fremdvergleich nicht standhalten würden. Dem Bf. wurde dies zur Kenntnis gebracht.

8. Wiederaufnahme der Verfahren

Aufgrund der Ergebnisse der Betriebsprüfung vom 30.3.2010 und der dort aufgelisteten Gründe kam es zu einer amtswegigen Wiederaufnahme der Verfahren bezüglich der Umsatzsteuer 2005 - 2008 und der Einkommensteuer 2006 - 2008:

8.1. Wiederaufnahme der Verfahren bezüglich der Umsatzsteuer 2005 bis 2008

Das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2008 wurde gem. § 303 BAO am 15.4.2010 wieder aufgenommen. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift zu entnehmen sind, verwiesen. Gleichzeitig wurden folgende neue Bescheide für die jeweiligen Zeiträume erlassen:

8.1.1. Umsatzsteuerbescheid 2005:

Einnahmen aus Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch:	
10% ermäßigter Steuersatz	3.349,09 €
Summe:	3.349,09 €
Summe Umsatzsteuer	334,91 €
Vorsteuer	-3.404,81 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	-3.069,90 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	4.190,20 €
Abgabennachforderung	1.120,30 €

8.1.2. Umsatzsteuerbescheid 2006:

Einnahmen aus Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch:	
20% Normalsteuersatz	17.083,33 €
10% ermäßigter Steuersatz	3.425,44 €
Summe:	20.508,77 €
Summe Umsatzsteuer	3.759,21 €
Vorsteuer	-214,79 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	3.544,42 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	-984,12 €
Abgabennachforderung	2.560,30 €

8.1.3. Umsatzsteuerbescheid 2007:

Einnahmen aus Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch:	
---	--

20% Normalsteuersatz	13.468,43 €
10% ermäßigter Steuersatz	3.574,55 €
Summe:	17.042,98 €
Summe Umsatzsteuer	3.051,15 €
Vorsteuer	-941,80 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	2.109,35 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	-2.189,35 €
Abgabengutschrift	80,00 €

8.1.4. Umsatzsteuerbescheid 2008:

Einnahmen aus Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch:	
20% Normalsteuersatz	12.171,58 €
10% ermäßigter Steuersatz	3.394,52 €
Summe:	15.566,10 €
Summe Umsatzsteuer	2.773,77 €
Vorsteuer	-75,35 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	2.698,42 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	-2.790,44 €
Abgabengutschrift	92,02 €

8.2. Wiederaufnahme der Verfahren bezüglich der Einkommensteuer 2005 bis 2008

Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008 wurde gemäß § 303 BAO wieder aufgenommen. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift zu entnehmen sind, verwiesen. Gleichzeitig wurden folgende neue Bescheide für die jeweiligen Zeiträume erlassen :

8.2.1. Einkommensteuerbescheid 2005:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-36.675,06 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	174.605,29 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-598,39 €
Nichtausgleichsfähige Verluste	+36.675,06 €

Gesamtbetrag der Einkünfte	174.006,90 €
Sonderausgaben:	
-Zuwendungen gem. § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988	-690,00 €
-Kirchenbeitrag	-100,00 €
Einkommen:	173.216,90 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt	78.193,45 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	78.193,45 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitsnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	77.848,45 €
Steuer sonstige Bezüge	389,28 €
Einkommensteuer	78.237,73 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-80.735,76 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-2.498,03 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	7.404,27 €
Abgabennachforderung	4.906,24 €

8.2.2. Einkommensteuerbescheid 2006:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	14.667,95 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	70.412,51 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-14.870,11 €
Verrechenbare Verluste aus Vorjahren	-11.000,96 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	59.209,39 €
Sonderausgaben:	
Kirchenbeitrag	-100,00 €
Außergewöhnliche Belastungen:	
Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern	-330,00€
Einkommen	58.779,39 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt	20.974,69 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	20.974,69 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €

Arbeitsnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	20.629,69 €
Steuer sonstige Bezüge	439,92 €
Einkommensteuer	21.069,61 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-25.693,23 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-4.623,62 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	13.344,85 €
Abgabennachforderung	8.721,23 €

8.2.3. Einkommensteuerbescheid 2007:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-8.462,23 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	88.045,51 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-10.487,93 €
Nichtausgleichsfähige Verluste	+9.349,10 €
Verrechenbare Verluste aus Vorjahren	0,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	78.444,45 €
Sonderausgaben:	
-Zuwendungen gem. § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988	-620,00 €
-Kirchenbeitrag	-100,00 €
-Außergewöhnliche Belastungen:	
-Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern	-220,00 €
Einkommen	77.504,45 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt	30.337,22 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	30.337,22 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitsnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	29.992,22 €
Steuer sonstige Bezüge	784,46 €
Einkommensteuer	30.776,68 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-36.415,08 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-5.638,40 €

Bisher festgesetzte Einkommensteuer	8.754,80 €
Abgabennachforderung	3.116,40 €

8.2.4. Einkommensteuerbescheid 2008:

Der Bescheid vom 15.4.2010 wurde gemäß § 299 BAO aufgehoben und folgender Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 erlassen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	12.800,90 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	88.067,88 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-15.327,66 €
Verrechenbare Verluste aus Vorjahren	-1.567,43 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	83.973,69 €
Sonderausgaben:	
-Zuwendungen gem. § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988	-850,00 €
-Kirchenbeitrag	-100,00 €
Einkommen	83.023,69 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt	33.096,84 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	33.096,84 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitsnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	32.751,84 €
Steuer sonstige Bezüge	794,16 €
Einkommensteuer	33.546,00 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-36.120,18 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-2.574,18 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	6.142,80 €
Abgabennachforderung	3.568,62 €

9. Berufung des Bf. vom 12.5.2010

Am 12.5.2010 brachte der Bf. Berufung (nun Beschwerde) gegen die Einkommensteuerbescheide 2005-2008, gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005-2008 und gegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2005-2008 und der Einkommensteuer 2006 ein und stellte den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat. Die Beschwerde richtete sich gegen die Ausführungen in der Schlussbesprechung der Betriebsprüfung und betreffe

die Konsulententätigkeit, die Vermietung Tr, das Darlehen und die Beteiligung an der Fa. MS.-St.-GmbH. Der Bf. beantrage die erklärungskonforme Veranlagung.

Zur Konsulententätigkeit führte der Bf. aus, dass der Handel mit Unternehmensanteilen nicht ausschließlich das Verwalten von Anteilen umfasse, sondern auch alle übrigen Tätigkeiten, die mit dem An- und Verkauf und der Förderung des Wertes von Anteilen verbunden sei. Das Konzept der A. GmbH habe von Anfang an vorgesehen, dass diese Tätigkeiten im Zusammenhang mit einem Anteilserwerb oder -verkauf nur ausschließlich gegen Barzahlung vorzunehmen sei. Dem Vertrag unterliege nämlich das Unternehmenskonzept „Qu.“. Qu. sei eine bankenunabhängige Beteiligungsgesellschaft, die wertorientierte Strategien für mittelständische Familienunternehmen entwickle und verfolge. Die Qu. beteilige sich als Qu. Bt. AG durch die Einbringung der Anteile an diversen Unternehmen. Die entsprechenden Erlöse seien - entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung - dem Handel mit Unternehmensanteilen und -rechten zuzurechnen. Der Bf. legte der Beschwerde ein Dokument über das Unternehmenskonzept „Wertorientierte Strategie für mittelständische Familienunternehmen am Beispiel Familybusinessholding - Qu.“ bei (siehe 1.10.1.).

Zum Darlehen und der Beteiligung an der Fa. MS. St. GmbH führte der Bf. aus, dass es sich bei dem als Darlehen einbezahlten 18.000,00 € um eigenkapitalersetzende Mittel handle und diese das Schicksal mit dem einbezahlten Stammkapital teilen. Da bereits nach fünf Monaten die gesamten Barmittel verbraucht gewesen seien, wären der Wert des Gesellschaftsanteils und das Darlehen mit Null anzusetzen gewesen. Die als Darlehen bezeichneten eigenkapitalersetzenden Gelder seien daher ebenso wie das Stammkapital als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer führte der Bf. aus, dass die belangte Behörde hier gegen den Grundsatz Treu und Glauben verstoße. In der Zeit vom 24.11.2005 bis 10.8.2006 seien durch eine Betriebsprüfung die Jahre 2002-2004 geprüft worden. Sämtliche Verträge und zur Beurteilung notwendige Unterlagen seien damals im selben Umfang vorgelegt worden wie bei der jetzt erfolgten Betriebsprüfung. Das Inventar sei bei der Betriebsprüfung 2002-2006 mit 25.000,00 € bewertet und die Anschaffungskosten des Gebäudes auf 180.000,00 € erhöht worden. Nach Überprüfung der Verträge sei die Finanzverwaltung zum Entschluss gelangt, dass die Verträge einem Fremdvergleich standhalten würden. Unzweifelhaft durfte der Bf. auf Grund der Abgabenprüfung 2002-2004 darauf vertrauen, dass die Vermietung des Objektes Tr durch die Finanz anerkannt und als fremdüblich betrachtet werde. Aus Sicht des Bf. liege daher ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor, was einerseits zu keiner Wiederaufnahme führen könne, andererseits die Einkünfte aus der Vermietung anzuerkennen seien.

In Bezug auf die Vermietung bzw. die Zahlung/Einforderung des Kaufpreises und seine Fälligkeit sei eine mündliche Vereinbarung zwischen dem Bf. und seiner Mutter getroffen worden. Basis für die Zahlungsvereinbarung sei gewesen, dass der Bf. seiner Mutter für ein Verrechnungskonto iHv 80.000,00 € über einen Zeitraum von ca. 36 Monaten

als Bürge und Kontohalter zur Verfügung stehen sollte. Der Bf. habe eine Forderung iHv 72.977,97 € aus der Verlassenschaft seines Vaters gegen seine Mutter. Er habe Zahlungen iHv 71.639,30 € für seine Mutter getätigt. Als Bürge und Kontohalter seien ca. 30.000,00€ mit dem Kauf der Liegenschaft abgedeckt und somit noch 50.000,00 € offen, die auf die Mutter umgeschuldet werden sollten. Diese Forderung stamme aus einer Rückzahlungsverpflichtung der Mutter aus zwei Kreditkonten. Grundlage für diese Lösung sei der Verkauf des Hauses. 23.870,00 € seien vom Bf. am 30.6.2004 bezahlt worden. Weitere 35.000,00 € würden noch offen stehen und in den nächsten sieben Jahren abbezahlt werden. Damit würden einem offenen Saldo aus dem Verkauf des Hauses von ca. 133.000,00 € Forderungen und Haftungen iHv 80.000,00 € plus Zinsen gegenüberstehen. Die Mutter gewährte dem Bf. eine Stundung von sieben Jahren. Ein Teil der Zahlung sei fix vereinbart (pro Quartal 1.000,00 €), die restliche Tilgung erfolge regelmäßig. Die Ansicht der Betriebsprüfung in Bezug auf die nicht erfolgte Zahlung sei unrichtig. Ein Teil der Zahlungen sei eben durch die Miete erfolgt. Konkret seien 4% der Zahlungen unter dem Titel „Gegenverrechnung Miete“ und 3% unter dem Titel „Gegenverrechnung Betriebskosten“ verbucht worden. Zahlungen für jemanden zu leisten und diese auf einen Kaufpreis anzurechnen sei durchaus fremdüblich. Der Kaufpreis sei nicht durch das familiäre Naheverhältnis nicht eingefordert worden, sondern sei durch ausreichende Gegenpositionen abgesichert gewesen. Der komplexe Rückzahlungsvergang sei ganz bewusst und auch aus familiären Gründen auf der Basis einer fremdvergleichsfähigen kaufmännischen Vorgangsart durchgeführt worden.

In Bezug auf den Kaufvertrag über die Fahrnisse führte der Bf. aus, dass er als Vermieter keine Zahlungen für seine Mutter als Mieterin getätigt habe. Sämtliche Erhaltungs- und Instandhaltungsaufwendungen zur Sicherung der Substanz des Gebäudes habe er in Auftrag gegeben, da sie notwendig gewesen seien. Der vereinbarte Kaufpreis der Fahrnisse sei auf 75.000,00 € und auf das Gebäude mit 164.000,00 € aufgeteilt. Von der Betriebsprüfung 2002-2006 sei der Anschaffungspreis des Gebäudes auf 180.000,00 € erhöht und der Wert der Fahrnisse mit 25.000,00 € festgesetzt worden. Der Kaufpreis des Gebäudes und der Fahrnisse sei einheitlich zu betrachten. Das Nutzungsentgelt für das Inventar sei in der vereinbarten Miete enthalten. Die im Bericht angeführte Miete von 800,00 € sei unrichtig, da sie 2010 850,00 € betragen habe. Die Indexierung erfolgte aufgrund der Anregung der Betriebsprüfung im Jahre 2006. Auch hier wieder sei auf den obigen Grundsatz von Treu und Glauben verwiesen, der von der Betriebsprüfung nicht beachtet worden sei.

9.1. Unternehmenskonzept „Qu.“

Zum Beweis, dass das Konzept der A. GmbH von vornherein vorgesehen hätte, dass die Konsulententätigkeiten in Zusammenhang mit einem Anteilserwerb- oder verkauf stehen, wurde das Unternehmenskonzept „Qu.“ vorgelegt. Das Konzept wurde von der Qu. Mt. und Bt. GmbH und Qu. Beteiligungen AG i.G., N-Straße 61, Sw. erstellt und präsentiert eine wertorientierte Strategie für mittelständische Familienunternehmen am Beispiel Familybusinessholdig. Danach ist die Qu. Beteiligungen

Aktiengesellschaft eine bankenunabhängige Beteiligungsgesellschaft und bringt durch die Managementbeteiligungsgesellschaft strategische Unternehmenskonzeption, Mt., Marketing und Finanzierung ein. Durch Branchenunabhängigkeit, Überregionalität und professionelles Mt. ergibt sich ein nachhaltiges, profitables Wachstum in den Familienunternehmen. Das unternehmerische Risiko wird für die Eigentümerfamilien reduziert. Es werden Möglichkeiten vorgestellt, wie Unternehmen, die mehrheitlich von einer Familie geführt werden und die das Unternehmen nicht an Dritte verkaufen wollen, ihre Firmenstruktur mithilfe von Qu. ändern können. Es werden Maßnahmen vorgestellt, wie eine neue vorteilhaftere Unternehmensstruktur erreicht werden kann, zB kommt es in einem ersten Schritt zu einer Unternehmensprüfung durch die Qu. Mt. GmbH und in der weiteren Folge zur Einbringung der jeweiligen Familienunternehmen GmbH-Anteile in die Qu. Beteiligungen AG gegen Gewährung von Aktien der Qu. Beteiligungen AG.

Vorteile, welche sich für die Familien ergeben werden angeführt und auch die Vorteile für das Unternehmen (strategische Beratung durch die Qu. Beteiligungen AG, professionelles Beteiligungscontrolling, Betriebsbegleitung, Optimierung der Finanzstruktur etc.) finden sich in diesem Konzept. Zum Schluss des Konzepts werden noch Antworten auf häufig gestellte Fragen geben und erklärt, was der Unterschied zu einer Stiftung ist, warum die Qu. Beteiligungen AG bankenunabhängig ist, was im Fall einer wirtschaftlichen Krise des Unternehmens geschieht und welche etwaigen Nachteile entstehen können.

10. Berufung des Bf. vom 9.3.2011

Am 9.3.2011 erhob der Bf. Berufung (nun Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 und gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 und beantragte eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat. Die Berufung richte sich gegen die Qualifizierung der Vermietung Tr als Liebhaberei. Als Begründung wurde auf die Berufung vom 12.5.2010 verwiesen und die Festsetzung der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer entsprechend der eingereichten Jahreserklärungen 2009 beantragt.

11. Vorlageberichte der belangten Behörde

Die belangte Behörde beantragte im Vorlagebericht vom 29.9.2010, eingelangt am 1.10.2010, die Abweisung der Beschwerden betreffend die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 15. 4. 2010, 19. 4. 2010 und 20.4.2010, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 2005, 2006, 2007 und 2008, Umsatzsteuer 2005, 2006, 2007 und 2008, Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 sowie Einkommensteuer 2005, 2006, 2007 und 2008. Die Tätigkeit des Bf. als Konsulent bestehe in der betriebswirtschaftlichen Beratung für den privaten und öffentlichen Sektor, Durchführung von Kursen und Vorträgen und im EDV-System Vertrieb. Die Beschwerdebehauptung, dass diese Tätigkeiten im Zusammenhang mit einem Anteilserwerb/-verkauf erfolgen sollten, widerspricht dem Inhalt des Konsulentenvertrages. Diesbezügliche anderweitige Vereinbarungen seien nicht vorgelegt worden.

Der Vertrag mit der Fa. MS.-St.-GmbH sei unzweifelhaft als Darlehensvertrag konzipiert. Der Bf. habe sich an dieser Gesellschaft mit 12.000 € beteiligt und zusätzlich ein Darlehen iHv 18.000 € gewährt. Von einer Zahlungsunfähigkeit, Überschuldung oder einem Reorganisationsbedarf die zu einer Umdeutung des Darlehens in Eigenkapital Anlass geben würden, könne keine Rede sein.

Nach ständiger Judikatur des VwGH sei das Legalitätsprinzip stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen habe, hindere die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen. Die in der Berufung behauptete bloß mündliche Zahlungsvereinbarung zwischen dem Bf. und seiner Mutter erfüllen nicht die Voraussetzungen, die an Verträge zwischen nahen Angehörigen gestellt werden. Ein fremder Dritte würde sich auf ein derart unübliches System aus gegenseitigen Haftungen, Stundungen und Zahlungen fremder Schulden nicht einlassen.

Im Vorlagebericht, eingelangt am 2. Mai 2011, wurden die Berufungen des Bf. gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 und den Einkommensteuerbescheid 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr das Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung vorgelegt. In der Begründung wurde auf die kopierten Beilagen zu Vorlage der Jahre 2005 bis 2008 verwiesen.

12. Weiteres Verfahren und Erwägungen des Gerichtes

Die Berufungen vom 12.5.2010 und 2.3.2011 waren zum 31.12.2013 noch beim unabhängigen Finanzsenat anhängig.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

12.1. Zum Verfahren:

Mit Beschluss vom 1. Februar 2017 wurde der Bf. aufgefordert,

- zu den Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend Konsulententätigkeit in den Jahren 2007 und 2008 Beweise für eine organisatorische, wirtschaftlichen und finanzielle Verflechtung zwischen der Tätigkeit als Konsulent und dem Handel mit Unternehmensanteilen- und rechten vorzulegen und
- zum Darlehensvertrag zwischen dem Bf. und der MS. St. GmbH vom 28.2.2006 zu beweisen, dass es sich bei dem als Darlehen einbezahlten 18.000,00 € um eigenkapitalersetzende Mittel gehandelt hat.

Zudem wurde der Bf. mit Beschluss vom 5.4.2017 aufgefordert, konkrete Fragen zur "Vermietung Tr" zu beantworten.

Mit den Anbringen vom 16.2.2017 und 15.3.2017 (niederschriftlich aufgenommen im Zuge eines Erörterungstermines) wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Den Parteien wurde im Erörterungstermin am 15.3.2017, sowie mit den Vorhaltsbeschlüssen vom 1.2.2017 und 5.4.2017 umfassend Gelegenheit zur Stellungnahme und Vorlage von Beweisen gegeben. Zudem wurden sämtliche bei Gericht eingebrachten Schriftsätze der gegnerischen Partei zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

12.2. Zur Konsulententätigkeit

Ergänzend zum Vorbringen im Verwaltungsverfahren führte der Bf. im Erörterungstermin am 15.3.2017 zur Konsulententätigkeit aus, dass er in den Jahren 2007 und 2008 für die Firma A. tätig gewesen sei. Aus dieser Tätigkeit seien Provisionen für Beratungsleistungen im Rahmen des Unternehmenshandels betreffend HK erfolgt. In weiterer Folge hätte sich das Projekt zerschlagen und sei in eine Beratung übergegangen. Ein zweites Projekt hätte die Gemeinde Nh. betroffen. Hier seien Vermittlungsprovisionen im Rahmen eines Bürgerbeteiligungsprojektes geflossen. Hier sei für die Gemeinde eine Projektleiterschulung erfolgt. In diesem Zusammenhang seien etwa 150 € an Vermittlungsprovisionen geflossen. Es bestehe ein Zusammenhang der Tätigkeit als Unternehmensberater und Beteiligungshändler, da sich aus ersterer Tätigkeit Synergieeffekte für die Tätigkeit als Beteiligungshändler ergeben hätten.

Der Vertreter der belangten Behörde vertritt nach wie vor die Auffassung, dass es sich um eine Beratungstätigkeit handle. Die Feststellungen der Betriebsprüfungen und die daraus erfolgten Schlussfolgerungen wurden vollinhaltlich aufrecht erhalten.

12.2.1. Dazu hat das Gericht erwogen:

Der Ausgleich der Verluste aus dem Handel mit Unternehmensanteilen und -rechten mit Einnahmen aus der Tätigkeit als Konsulent betrifft die **Einkommensteuer 2007 und 2008**.

Nach § 2 Abs 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 vortragsfähig sind negative Einkünfte

- aus einer Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn
 - der Erwerb oder das Eingehen derartiger Beteiligungen allgemein angeboten wird
 - und auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen,
- aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt(e) im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist.

Solche negativen Einkünfte sind mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

Zur Feststellung der Betriebsprüfung, die von der Fa. A. GmbH auf Basis des Konsumentenvertrages erzielten Provisionen seien nicht dem Handel mit Unternehmensanteilen und -rechten zuzuordnen, da diese Tätigkeit nur das Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern umfasse, liegt ein Konsumentenvertrag (Punkt 7.6.1.1.) vor. Darin ist festgehalten Gegenstand der Beratungstätigkeit dass der Bf. folgende Vortrags-, Vertriebs-, Akquisitions- und Beratungstätigkeiten selbständig durchführen wird: Betriebswirtschaftliche Beratung für den privaten Sektor, betriebswirtschaftliche Beratung für den öffentlichen Sektor, Durchführung von Kursen und Vorträgen und EDV-Software-Vertrieb.

Als Beweis, dass der Handel mit Unternehmensanteilen nicht ausschließlich das Verwalten von Anteilen umfasse, sondern auch alle übrigen Tätigkeiten, die mit dem An- und Verkauf und der Förderung des Wertes von Anteilen verbunden sei, behauptete der Bf., dass dem Konsumentenvertrag das Unternehmenskonzept „Qu.“ zu Grunde liege. Danach sei die Qu. Beteiligungen Aktiengesellschaft eine bankenunabhängige Beteiligungsgesellschaft und bringe durch die Managementbeteiligungsgesellschaft strategische Unternehmenskonzeption, Mt., Marketing und Finanzierung ein.

Zusätzliche Beweise wurden im Zuge des Ermittlungsverfahrens nicht vorgebracht, sondern lediglich das bisherige Vorbringen konkretisiert. Einerseits seien Provisionen für **Beratungsleistungen** im Rahmen des Unternehmenshandels betreffend HK erfolgt, andererseits sei eine **Projektleiterschulung** im Rahmen eines Bürgerbeteiligungsprojektes erfolgt.

Das branchenbezogene Verlustausgleichs- und Verlustvortragsverbot im zweiten Teilstrich des § 2 Abs 2a EStG 1988 betrifft Betriebe, deren Unternehmensschwerpunkt(e) im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter. Der Unternehmensschwerpunkt ist nach dem (deutlich überwiegenden) Kapitaleinsatz und auch der Wertschöpfung gegebenenfalls nach Maßgabe eines Gesamtbildes zu bestimmen (vgl. *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - EStG 1988, zu § 2 EStG, Tz. 134).

Ein **Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter** liegt vor, wenn in einem Betrieb Kapital in Form von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, von stillen Beteiligungen, Forderungen oder Besserungs(Genuss)rechten angelegt bzw. selbsthergestellte Rechte (insb Filmrechte) genutzt werden. Der Unternehmensschwerpunkt liegt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter, wenn diese Tätigkeit im Rahmen des betreffenden Betriebes wirtschaftlich betrachtet überwiegt. Auch der Wertpapierhandel ist unter "Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter" zu subsumieren (vgl. *Neuber*, Gewerblicher Wertpapierhandel in ÖStZ 1998, 98ff; VfGH 2.10.1998, B 553/98 und VwGH 22.5.2002, 99/15/0119).

Nach der Systematik des Ertragsteuerrechtes (vgl. VwGH 21.3.1995, 95/14/0011)

- steht am Beginn der Einkommensermittlung die Ermittlung des Ergebnisses der einzelnen Einkunftsquelle;
- danach sind diese Ergebnisse zum Gesamtbetrag der Einkünfte zusammenzufassen, wobei ein Ausgleich der positiven Ergebnisse mit den negativen Ergebnissen erfolgt (Verlustausgleich);
- anschließend erfolgen die weiteren Schritte der Einkommensermittlung (Abzug der Sonderausgaben usw.).

Bei der Entscheidung über die Frage, ob ein Unternehmer verschiedene Tätigkeiten in mehreren Betrieben oder im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entfaltet, sind objektive Grundsätze heranzuziehen, wobei ein einheitlicher Betrieb dann vorliegt, wenn die mehreren Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind, was bei engem wirtschaftlichen, technischen oder organisatorischen Zusammenhang zutrifft und nach dem Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben im Einzelfall zu beurteilen ist (vgl. VwGH 25.2.2004, 2000/13/0092). Eine konkrete organisatorische, wirtschaftliche und finanzielle Verflechtung der Konsulententätigkeit mit der Betätigung als Händler mit Unternehmensanteilen und -rechten ist nicht zu erkennen, weil es zur Durchführung von einer **Unternehmensberatung** oder bei **Projektleiterschulungen** gänzlich anderer organisatorischer Maßnahmen als derjenigen bedarf, die für den Betrieb eines Handels mit Unternehmensanteilen und -rechten erforderlich sind. Gegenstand der Konsulententätigkeit des Bf. war die Vortrags-, Vertriebs-, Akquisitions- und Beratungstätigkeiten selbständig durchführen. Diese Tätigkeit wurde im Rahmen eines freien Dienstvertrages für eine Unternehmensberatungsfirma durchgeführt. Zudem erfolgte eine vertragsmäßig genau festgelegte Honorarabrechnung durch die Auftraggeberin des Bf.. Mit dem vorgelegten Unternehmenskonzept "Qu." und den ergänzenden Ausführungen im Erörterungstermin wurde in keiner Weise nachvollziehbar dargetan, dass eine konkrete organisatorische, wirtschaftliche und finanzielle Verflechtung der Konsulententätigkeit mit der Betätigung als Händler mit Unternehmensanteilen und -rechten vorgelegen hat. Die allgemeine Darstellung eines Unternehmenskonzeptes beweist noch keine konkrete Verflechtung der beiden Betätigungen. Auch wenn die behaupteten Synergieeffekte vorliegen können, wurde der Handel mit Unternehmensanteilen und -rechten ohne Einbindung in einen Dienstvertrag ausgeübt. Dass Beratungsgespräche auch für die Akquisition von Kunden in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Händler mit Unternehmensanteilen und -rechten genutzt wurde, ist zwar nicht von der Hand zu weisen, doch kann mit einem über die bloße Behauptungsebene nicht hinausgehenden Vorbringen ein wirtschaftlicher Zusammenhang nicht dargetan werden (VwGH 17.12.2002, 2002/14/0135). Es handelt es sich daher um zwei abgrenzbare Betriebe.

Gewinne aus der Konsulententätigkeit dürfen gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 nicht mit Verlusten aus dem Handel mit Unternehmensanteilen und -rechten ausgeglichen werden. Diesbezüglich wurde keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufgezeigt.

12.3. Darlehensvertrag zwischen dem Bf. und der MS. St. GmbH:

Ergänzend zum Vorbringen im Verwaltungsverfahren führte der Bf. zum Darlehensvertrag zwischen dem Bf. und der MS. St. GmbH im Zuge des Erörterungstermines aus, bei der Firma M. S. St. mbH seien im Jahr 2006 drei Gesellschafter beteiligt gewesen. Einer der Gesellschafter war der Beschwerdeführer. Bei dem der GmbH zugewendeten Darlehen hätte es sich um ein nachrangiges Darlehen gehandelt. Dieses sei in weiterer Folge nicht verzinst worden und es seien auch keine Zinsen geflossen. Zudem sei im Jahr 2009 eine Rückzahlung von 7.000 € erfolgt, welche als Einnahmen deklariert worden sind. Gegenstand des Projektes sei die Zustellung von tiefgekühlten Fertiggerichten an Privathaushalte gewesen. Nach wenigen Monaten hätte sich herausgestellt, dass die zur Verfügung gestellten Mittel aufgebraucht wären. Nach Ansicht des Bf. sei eine Rückforderung nicht zulässig gewesen, da ein Verstoß gegen das Eigenkapitalersatzrecht zu diesem Zeitpunkt vorgelegen hätte. Die MS. St. GmbH sei von Gründung weg unterkapitalisiert und in der Verlustzone gewesen, deswegen sei dem Darlehen eigenkapitalähnlicher Charakter zuzuschreiben.

Dazu hielt die belangte Behörde in der Stellungnahme vom 20.4.2017 entgegen, der Vertrag sei eindeutig als Darlehensvertrag konzipiert und ausgeführt. Auch seitens der MS. St. GmbH sei dieses Darlehen noch in der Bilanz zum 31.12.2008 ausgewiesen gewesen. Durch den Bf. seien keine Nachweise vorgelegt worden, dass die Voraussetzungen für eine Umdeutung des Darlehens in Eigenkapital ersetzende Gesellschafterleistungen vorliegen würden.

12.3.1. Dazu hat das Gericht erwogen:

Die Nichtanerkennung des Darlehens als Betriebsausgabe (18.000,00 Euro) im Jahr 2005 betrifft die **Einkommensteuer 2005**.

Das Beschwerdevorbringen läuft darauf hinaus, dass es sich bei dem als Darlehen einbezahlten 18.000,00 € um eigenkapitalersetzende Mittel und nicht um ein Darlehen handle, da bereits nach fünf Monaten die gesamten Barmittel verbraucht gewesen seien und der Wert des Gesellschaftsanteils und das Darlehen mit Null anzusetzen gewesen wären.

Für das Vorliegen eines Darlehens spricht der Abschluss eines Darlehensvertrages, sowie die Abwicklung auf dem Anderkonto des Dr. Ze.. Dieser Verlust wäre dann zu berücksichtigen, wenn die Darlehensgewährung betrieblich veranlasst war. Eine betrieblich veranlasste Darlehensgewährung liegt nicht schon dann vor, wenn die Berufsausübung dazu nur Gelegenheit schafft (vgl. VwGH 22. 3. 1995, 93/15/0067, VwGH 28. 1. 1998, 95/13/0260, 1998, 593). Es gelten grundsätzlich die gleichen Regeln wie bei Bürgschaften. Für Bürgschaften gilt (vgl. *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*,

ESTG¹¹, Tz. 330): Gehört die Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers und übernimmt er die Haftung für Gesellschaftsschulden, dann führt die Inanspruchnahme aus der Haftung nach BFH dann zu einer Betriebsausgabe, wenn die Regressforderung gegen den Hauptschuldner nicht (mehr) realisierbar (werthaltig) ist (vg. BFH, BStBl 2005 II 707). Umgelegt auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass der Bf. beweisen müsste, dass die Darlehensforderung gegen den Darlehensschuldner nicht (mehr) realisierbar (werthaltig) ist.

Aufgrund der Bewertungsbestimmungen des § 6 Z 2 lit a EStG 1988 einerseits und des § 6 Z 3 EStG 1988 andererseits kann es bei nicht mehr voll werthaltigen Forderungen zu einem Auseinanderfallen der Wertansätze bei Gläubiger und Schuldner kommen. Der Schuldner weist die Verbindlichkeit mit dem Rückzahlungsbetrag aus, während der Gläubiger den niedrigeren Teilwert ansetzen darf bzw muss (vgl. VwGH 23.9.2005, 2003/15/0078). Gehört die Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers und erlässt er Gesellschaftsschulden, dann stellt sich die Frage nach der betrieblichen Veranlassung des Schuldnerlasses. Zudem ist der Zeitpunkt für die allfällige Berücksichtigung als Betriebsausgabe maßgeblich. Im Jahr 2005 hat der Bf. treugeberisch Anteile an Darlehensnehmerin erworben. Dass es sich bei dem als Darlehen einbezahlten 18.000,00 € von vornherein um eigenkapitalersetzende Mittel handelt, erschließt sich aus den von der Betriebsprüfung vorgelegten Beweismitteln nicht. Auch ein Forderungsverzicht des Beschwerdeführers im Jahr 2005 geht aus den vorliegenden Beweismitteln nicht hervor. Jedenfalls war die Darlehensschuldnerin am Ende des Prüfungszeitraumes noch existent. Zumal nach den unbestrittenen Feststellungen der Betriebsprüfung die Darlehensschuldnerin erst im Jahr 2009 den Betrag von 7.000 Euro für den Verzicht auf die mit 18.000 Euro aushaftenden Darlehensforderung bezahlt hat. Dies bedeutet, dass die Darlehensforderung gegen den Darlehensschuldner allenfalls im Jahr 2009 teilweise nicht mehr realisierbar (werthaltig) war. Ein früherer Zeitpunkt des Forderungsausfalles wurde weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht. Ob auf Grund des Forderungsverzichtes im Jahr 2009 eine Betriebsausgabe vorgelegen ist, ist bei der Festsetzung der Einkommensteuer für 2009 zu prüfen.

Mit der Behauptung, es hätte sich von vornherein um eigenkapitalersetzende Mittel gehandelt kann der Bf. nichts gewinnen. Einerseits stellt sich die Frage, warum dies in Form eines Darlehens erfolgt ist und auch eine entsprechende Abwicklung erfolgt ist, andererseits hat der Bf. keine Beweise für seine Behauptung dargelegt. Der bloße Hinweis auf einen möglichen "Verstoß gegen das Eigenkapitalersatzrecht" ohne konkrete Ausführungen zu machen, ist nicht geeignet den eigenkapitalersetzenden Charakter der einbezahlten 18.000,00 € darzulegen.

Diesbezüglich erweist sich der angefochtene Bescheid als nicht rechtswidrig.

12.3.2. Auswirkungen auf die Einkommensteuer 2009

Nach den unbestrittenen Feststellungen der Betriebsprüfung hat die Darlehensschuldnerin im Jahr 2009 den Betrag von 7.000 Euro für den Verzicht auf die mit 18.000 Euro aushaftenden Darlehensforderung bezahlt. Im Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2009 ist daher die betriebliche Veranlassung der Darlehensgewährung bzw. deren Berücksichtigung bei der Einnahmen- Ausgaberechnung 2009 zu berücksichtigen. Diesbezüglich liegen keine Feststellungen der belangten Behörde vor. Daher wurde das Beschwerdeverfahren betreffend die Einkommensteuer 2009 noch nicht miterledigt, da erst entsprechende Feststellungen zu Auswirkungen des Forderungsverzichtes von der belangten Behörde zu treffen sein werden.

12.4. Vermietung Tr

Zur "Vermietung Tr" führte der Bf. in der Stellungnahmen vom 3.4.2017 und 13.4.2017 ergänzend aus:

12.4.1. zur mündlichen Vereinbarung

Im Kaufvertrag wurde sofortige Zahlung vereinbart, tatsächlich sei in Etappen bezahlt worden. Dazu gäbe es eine mündliche Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien (Anmerkung: Bf. und dessen Mutter). Die mündliche Vereinbarung sei im Zuge der Verkaufsverhandlungen geschlossen worden. Es sei um die Abgeltung der durch den Käufer im Vorfeld geleisteten Zahlungen und Übernahme von Haftungen gegangen. In der mündlich beschlossenen Vorgangsweise hätten Vertragsparteien eine für beide Seiten gute Regelung gesehen. Falls sich ein Vertragspartner nicht daran hielte, hätte man auf den Passus im geschlossenen Vertrag zurückgreifen können.

Die Zahlungen seien, wie mündlich vereinbart, geleistet worden.

Die Zahlung der Mieten durch die Verkäuferin seien bis auf 2 Mieten alle monatlich pünktlich eingegangen.

12.4.2. Zur Vertragsgestaltung:

Ein "fremdüblicher Kauf" und nicht eine "Regelung innerhalb des Familienverbandes" sei gewählt worden:

- a. Frau B. hätte Verbindlichkeiten abdecken müssen, die im Zuge der Abwicklung der Verlassenschaft von Hn. O. B. (Ehegatte) schlagend geworden sind. Dazu hätten Haftungen übernommen werden müssen, um die Verlassenschaft abzuwickeln. Beides hätte von 2001 bis 2004 der Bf. übernommen. Das betreffe also die Verlassenschaft.
- b. Um alle Verbindlichkeiten abzudecken sei nur der Verkauf des Hauses in Tr geblieben. Frau B. hätte noch ein zweites Haus besessen. Der Verkauf hätte aber nicht zur Abdeckung der Verbindlichkeiten ausgereicht. Ein Darlehen wäre auch nur wieder mit einer Haftung durch Dritte möglich gewesen.
- c. Der Bf. hätte angeboten das Haus (seiner Mutter) zu kaufen. Auf Grund der Lage und der absehbaren Entwicklung im Zentrum von Tr sei dies ein lohnendes Investment gewesen.

Weiters führte der Bf. aus: *"Absolut notwendig war aber die Fremdüblichkeit. Das wurde klar bei der Vertragsserrichtung als Voraussetzung und Bedingung genannt. Vor allem war dies auch aufgrund der familiären Situation notwendig und nicht anders durchführbar als über einen Kauf. Zwischen den Brüdern herrscht und herrschte ein sehr angespanntes Verhältnis (dies führte auch bereits zu Gerichtsprozessen siehe auch ii). im Zuge des Kaufes wurde daher auf eine Kaufpreisschätzung zurückgegriffen die von einem Sachverständigen Dritten erstellt wurde. Weiters wurden Erkundigungen über die übliche Höhe von Mieten in der Region eingeholt. Frau B. bezieht eine ausreichende Pension für die Miete, die fremdüblich war und einen betriebswirtschaftlich sinnvollen Vermietungsbetrieb möglich macht.*

i. Ausführung zum Hintergrund der Fremdüblichkeit: viele Probleme in der Abwicklung der Verlassenschaft stammen von den beiden Brüdern des Käufers und Söhne der Verkäuferin. Die waren zwar Mitschuld an den Verbindlichkeiten, wollten aber nur an die Aktiva der Verlassenschaft heran, und das war das halbe Haus. Nach der Einantwortung war die Mutter Besitzerin beider Haushälften und es hatte auch durch die Gläubiger Sinn gemacht die Verwertung des Hauses zu betreiben. Dann wäre aber auch der Verkaufserlös und die weitere Möglichkeit das Haus zu bewohnen, mehr als fraglich. Ganz konkret gab es Schulden des Bruders Hn. B. und seines Unternehmens bei der L-Bank, die jedoch durch die Haftung des Vaters (Ehegatten) und nach der Verlassenschaft Haftungen der Mutter wurden. Die L-Bank betrieb die Forderungen ausschließlich gegen die Mutter. da , "die ja das Haus hat". Der Bruder hat ja nichts.

ii. Der Schluss daraus: es war zu befürchten, dass der Kauf von den Brüdern angefochten wird. Das ist in der Zwischenzeit in einem anderen Verfahren auch passiert, wurde aber vom Richter in wenigen Minuten verworfen."

Es wurden Unterlagen über die gerichtlichen Auseinandersetzungen des Bf. mit seinem Bruder vorgelegt.

Die Verbindlichkeiten der Mi. B. (Mutter des Bf.) ergeben sich aus der gerichtlichen Einantwortung der Verlassenschaft. Eine Aufstellung und Beschluss des Verlassenschaftsgerichtes wurde vorgelegt. Die Forderungsanmeldung des Bf. im Verlassenschaftsverfahren belief sich auf insgesamt 72.977,97 Euro (21.867,06 Euro und 51.110,91 Euro).

Betreffend die Kaufpreisschätzung wurde das im Verlassenschaftsverfahren nach dem Vater des Bf. erstellte Sachverständigengutachten des SV vorgelegt. Im Punkt 2 dieses vom Bf. vorgelegten Gutachtens ist ausgeführt: *"Wegen der Gestaltung des Objekts als Einfamilienhaus, mit geringem Ertragsanteil bei hoher Verzinsung des Bodenteils, ist daher überwiegend Eigennutzung anzunehmen und eine Ertragswertermittlung nicht zielführend"*. Demnach wurde der Verkehrswert der Liegenschaft zum 15.7.2001 wie folgt dargestellt:

3. VERKEHRSWERT.

Da es sich bei dem gegenständlichen Objekt um keine Ertragsliegenschaft handelt erfolgt die Bewertung im Sachwertverfahren.

Wegen der individuellen Gestaltung des Objekts wird bei Häusern dieser Bauart erfahrungsgemäß ein Abschlag von 15 % vom Sachwert eingeschätzt

1.1 SACHWERT aus Grund, Baulichkeiten u. Außenanlagen	=	326.400,00
Abschlag - 15 %	=	- 49.000,00
	=	277.400,00

Wegen der großen Grundflächen und dem älteren Bauwerk wird unter Berücksichtigung der Verhältnisse auf dem Realitätenmarkt ein Abschlag von 10 % eingeschätzt.

Abschlag - 10 %	=	27.400,00
3.1 VERKEHRSWERT aus Grund, Baulichkeiten u. Außenanlagen	=	250.000,00

Zum Entgelt für das Wohnrecht seien Inserate in den Tageszeitungen analysiert und Erkundigungen bei persönlich bekannten Experten eingeholt worden. Die bei der ersten Finanzamtsprüfung festgestellte fehlende Indexierung sei einvernehmlich vereinbart und umgesetzt worden.

12.4. Zu den Zahlungsmodalitäten:

Zur Frage, warum von den im Kaufvertrag vereinbarten Modalitäten abgewichen wurde, führte der Bf. aus:

Es seien bis zum Hausverkauf Zahlungen geleistet worden. Dies sei im Zuge der Abwicklung der Verlassenschaft und nicht des Kaufs erfolgt. Beide Parteien hätten es als einfacher angesehen, die Forderungen aufzurechnen. Es gebe für jede Leistung einen Beleg. Da auch diese Abwicklung Zeit gebraucht hätte, wäre dies die einfache Regelung gewesen. Die Abwicklung der Verlassenschaft hätte 3 Jahre gedauert. Die Abwicklung des Hausverkaufs könne auch drei Jahre dauern. Auch hier sei keine Fremdunüblichkeit zu erblicken, im Gegenteil, auch im Geschäftsleben würden Forderungen und Verbindlichkeiten aufgerechnet.

Dazu wurde folgende Darstellung vorgelegt:

		Zahlung	Haftung	
2004 Kaufpreis	280.000			
2004 Zeitpunkt Kauf		146.000	80.000	
2007 Saldo		203.000	73.000	99 %

Dazu hätte es schriftliche Verträge gegeben. Wenn eine der beiden Vertragsparteien seine Verpflichtungen nicht eingehalten hätte, wären die Verträge aufgelöst worden. Die "schriftlichen Verträge" seien die bereits im Zuge zweier Betriebsprüfungen vorgelegten abgeschlossenen Verträge. Wären sie nicht eingehalten worden (sie wurden eingehalten) wären sie hinfällig gewesen.

Ergänzend wurde dazu noch ausgeführt, Verkäuferin (Mutter) und Käufer (Sohn) hätten sich vertraut. Man hätte eine einfache Lösung treffen wollen. Beide seien mit der "komplexen" Situation sehr vertraut gewesen, da sie sich die letzten Jahre intensiv damit auseinander setzen mussten. Für einen unbeteiligten Dritten, wäre dies nicht so einfach machbar und auch nicht notwendig gewesen, da das Ergebnis für Verkäuferin und Käufer in Ordnung gewesen wäre.

Ergänzend wurde noch eine detaillierte Übersicht über die Zahlungen und Haftungsübernahmen vorgelegt. Die Haftungsübernahme hätten Zusagen zur Übernahme von Verbindlichkeiten der Mutter betroffen. Es seien Haftungen für das Abwicklungskonto und Haftungen über persönliche Konten der Mutter und der Verlassenschaft gewesen.

12.5. zur laufenden Abwicklung

Die Mieten seien seit der Prüfungsfeststellung 2006 laufend bezahlt worden (132 Mieten bis 2016). Davon seien 130 pünktlich bezahlt und jeden Monat auf das Konto des Vermieters eingegangen. Einmal hätte es bei einer Indexänderung ein Missverständnis gegeben und es seien 2 Mieten später bezahlt worden.

Zur Instandhaltung gäbe es eine klare Vereinbarung, dass die laufenden Kosten durch den Mieter beglichen werden müssten. Aufwendungen für das Haus wären ausschließlich Maßnahmen die der Käufer zur Sicherung der Substanz und Werthaltigkeit angewiesen hätte. Sofortsanierungen wären natürlich in den ersten beiden Jahren notwendig gewesen. Als Vermieter sei der Bf. verpflichtet Schäden am allgemeinen Teil des Hauses zu sanieren und die dafür geltend gemachten Aufwendungen zu bezahlen. Auch sei es seine Verpflichtung ernsthafte Schäden zu sanieren und die Beseitigung einer vom Mietgegenstand ausgehenden Gesundheitsgefährdung zu veranlassen und zu bezahlen. Hierbei hätte es sich zB. um Schimmelbefall, Durchfeuchtung des Mauerwerks (in diesem Zusammenhang war die Entfernung einer Hecke notwendig), Leitungsschäden von denen eine Gefahr ausgeht gehandelt. Diesen Verpflichtungen sei der Bf. nachgekommen. Vor allem in den ersten Jahren der Vermietung hätte es hier einen erhöhten Nachholbedarf gegeben. Der Bf. legte eine Prognoserechnung vor. Aus den Ist-Zahlen sei ersichtlich, dass diese Werte ab 2008 gegen bzw. auf € 0,00 zurückgegangen sind.

Ergänzend über Vorhalt der Vertragsbestimmung durch das Gericht, wonach die Mutter des Bf. sämtliche mit der Liegenschaft verbundenen Auslagen einschließlich Erhaltungs- und Instandhaltungskosten für die Dauer des Wohnrechtes zu tragen hätte, führte der Bf. aus, es hätte keine abweichenden vertraglichen Regelungen gegeben. Es seien lediglich vom Bf. die Instandhaltungen getätigt die zur Erhaltung der Substanz notwendig waren

bzw. nach denen ich gesetzlich verpflichtet bin. Den Rest hatte und hat die Mieterin zu bezahlen.

Es hätte eine laufende Prognoserechnungen gegeben. Es gäbe Erträge und es werde eine positive Gesamtrechnung geben. Aus der vorgelegten Prognoserechnung seien die Istzahlen bis 2015 (Gewinne ab 2011) ersichtlich. Es wurde eine Prognoserechnung vorgelegt, aus der ersichtlich ist, dass ab 2020 sich ein Gesamtüberschuss ergeben würde.

12.6. Erwägungen des Gerichtes

12.6.1. zur Wiederaufnahme der Verfahren

§ 303 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) in der Fassung BGBl I 2013/14 lautet:

"(1) 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."

Die Wiederaufnahme des Verfahrens dient grundsätzlich dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dies unabhängig davon, ob sie sich zu Gunsten des Abgabengläubigers oder zu Gunsten des Abgabenschuldners auswirkt. Sie darf somit (aus Ermessensüberlegungen) nur ausnahmsweise etwa als Folge des Grundsatzes von Treu und Glauben unterbleiben (vgl ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP 22). Gem § 323 Abs 37 BAO traten ua die §§ 303, 304 und 305 idF FVwGG mit 1. 1. 2014 in Kraft und sind auch auf alle an diesem Tag unerledigten Verfahren anzuwenden (vgl VwGH 26. 11. 2015, Ro 2014/15/0035).

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen 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 Wendung „im abgeschlossenen Verfahren“ beruht erkennbar auf einem Redaktionsversehen. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist – wie schon nach der Regelung vor dem FVwGG – die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen oder Beweismittel, die zwar im

Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (VwGH 26. 11. 2015, Ro 2014/15/0035). Ob diese Tatsachen oder Beweismittel „neu hervorgekommen“ sind, ist aus der Sicht der jeweiligen Verfahrenspartei zu beurteilen. Umstände, die der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt, jedoch bei der Entscheidung nicht berücksichtigt wurden, bilden keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund für eine amtswegige Wiederaufnahme. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (VwGH 26. 11. 2015, Ro 2014/15/0035).

Zum Einwand, dass die belangte Behörde hier gegen den Grundsatz Treu und Glauben verstoße weil in der Zeit vom 24.11.2005 bis 10.8.2006 durch eine Betriebsprüfung die Jahre 2002-2004 geprüft worden seien, sämtliche Verträge und zur Beurteilung notwendige Unterlagen im selben Umfang wie bei der jetzt erfolgten Betriebsprüfung vorgelegt worden seien, das Inventar sei bei der Betriebsprüfung 2002-2004 mit 25.000,00 € bewertet und die Anschaffungskosten des Gebäudes auf 180.000,00 € erhöht worden, ist zu bedenken, dass die Betriebsprüfung 2010 zusätzlich zur Vorprüfung Feststellung über die tatsächliche Abwicklung der Zahlungsmodalitäten im Zuge des Liegenschaftserwerbes getroffen hat. Dabei wurde festgestellt, dass entgegen der vertraglichen Vereinbarung der Kaufpreis nicht am Fälligkeitstag beglichen wurde, sondern zusätzliche mündliche Absprachen zwischen den Vertragspartnern bestanden haben. In dieser Hinsicht war die Vertragsgestaltung zwischen dem Bf. und seiner Mutter nicht transparent. Gerade derartige mündliche, nicht offen gelegte Nebenabsprachen zwischen nahen Angehörigen können ein Grund für die Neubewertung der Sachlage sein und einen Wiederaufnahmegrund iSd. § 303 Abs. 1. lit. b BAO darstellen.

Zudem hat die Betriebsprüfung festgestellt, dass vom Bf. nicht unerhebliche Aufwendungen [2005: 10.285,15 € daraus resultierende Vorsteuer 2.057,03 €, 2006: 17.392,39 € daraus resultierende Vorsteuer 3.478,48 €, 2007: 3.137,42 € daraus resultierende Vorsteuer 599,36 €, 2008: 4.561,40 € daraus resultierende Vorsteuer 891,05 €] in Zusammenhang mit der vermieteten Liegenschaft, die nach dem klaren Wortlaut des Wohnrechtsvertrages vom 30.06.2004 von der Mutter des Bf. zu tragen gewesen wären. In diesem Zusammenhang lägen keine Werbungskosten vor. Die belangte Behörde ging bei Beurteilung der betreffenden Aufwendungen davon aus, dass die freiwilligen Zahlungen der von der Mutter zu bestreitenden Ausgaben keine Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen darstellten. Im Ergebnis läuft die Feststellung der belangten Behörde somit darauf hinaus, dass die Aufwendungen vom Bf. privat veranlasst seien.

Wiederaufnahmegründe müssen geeignet sein, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Ob dies der Fall ist, hat die die Wiederaufnahme verfügende Behörde zu beurteilen. Kommt sie bei der Prüfung dieser Frage zum Ergebnis, dass die Wiederaufnahmegründe nicht geeignet sind, einen im Spruch anders lautenden Bescheid

herbeizuführen, darf sie die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht verfügen. Nicht schon das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrunds, sondern erst der Zusammenhang mit einem anders lautenden Bescheid rechtfertigt die Wiederaufnahme des Verfahrens. Schon im Wiederaufnahmeverfahren ist daher die materiell-rechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid zu berücksichtigen (vgl. VwGH 22. 12. 1965, 2215/64, ÖStZB 1966, 62; UFS 26. 7. 2012, RV/0742-L/09; BFG 15. 9. 2015, RV/2100597/2015).

Kommt die belangte Behörde, wie im gegenständlichen Fall, zum Ergebnis, dass auf Grund der neuen Feststellungen über die konkrete Vertragsabwicklung zwischen den nahen Angehörigen, nicht vom einer unternehmerischen Tätigkeit bzw. vom Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugehen ist, sind diese neuen Tatsachen geeignet anderslautende Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide herbeizuführen. Näheres dazu siehe unter Punkt 12.6.2..

Die Wiederaufnahme des Verfahrens liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Behörde. Bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen verbietet die Interessensabwägung den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht aufgrund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge von Änderungen aufgrund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Nur im Fall der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen – insbesondere auch in Bezug auf das Ergebnis der neuen Sachentscheidung – in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen. Bei mehreren Verfahren sind die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen (vgl. VwGH 24. 4. 2014, 2010/15/0159).

Zum Einwand, die Rechtsbeziehung sei bereits von der Vorprüfung anerkannt worden und ein Abgehen von dieser Rechtsansicht verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, ist Folgendes auszuführen:

Der aus § 114 BAO abgeleitete Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Es müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der (zuständigen) Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgehensweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt. Der Grundsatz von Treu und Glauben kann nur insoweit Auswirkungen zeitigen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (VwGH 15. 9. 2011, 2011/15/0126; VwGH 24. 4. 2014, 2011/15/0180). Das Vertrauen auf die Beibehaltung einer von der Abgabenbehörde geübten (unrichtigen) Vorgangsweise ist nicht schon deshalb im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben geschützt. Eine Grenze für die Vorschreibung ergibt sich in einem solchen Fall lediglich aus den Verjährungsvorschriften der BAO (vgl. VwGH 21. 8. 2014, 2013/17/0857). Damit ist es nicht rechtswidrig, wenn die belangte Behörde nunmehr in den angefochtenen Bescheiden

von der steuerlichen Anerkennung des Mietverhältnisses zwischen dem Bf. und seiner Mutter im Vorjahr abgeht, zumal im Zuge der Betriebsprüfung weitere Feststellungen über die tatsächliche Abwicklung des Liegenschafts Kaufes und der Übernahme von Erhaltungs- und Instandhaltungskosten getroffen wurden. Die hier in Rede stehenden steuerlichen Auswirkungen der Feststellungen der Betriebsprüfung sind weder relativ, noch absolut geringfügig.

Die angefochtenen Bescheide erweisen sich somit nicht als rechtswidrig.

12.6.2. zur Vermietung in Tr:

Nach § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits Vielfach mit Verträgen zwischen nahen Angehörigen im Allgemeinen und mit Vermietungen zwischen nahestehenden Personen im Besonderen beschäftigt (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; VwGH 26. 5. 2010, 2006/13/0134). Nach dieser Rechtsprechung ist die Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleiches zwischen den Umständen zu beurteilen, unter denen das Wohngebäude an den nahen Angehörigen überlassen wird, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird. Abzustellen ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse.

Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit in Form einer unternehmerischen Vermietung an die Mutter des Bf. für den Streitzeitraum verneint und dementsprechend den geltend gemachten Vorsteuerabzug versagt. Zudem wurde auch keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt.

Der wahre wirtschaftliche Gehalt ist etwa stets bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu prüfen. Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörige - wie im gegenständlichen Fall zwischen Mutter und Sohn - sind Folgende: Es müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit regelmäßig zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099). Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

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

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen. Maßgeblich ist die im "allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis" (vgl. VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Abzustellen ist nur darauf, ob die Beschwerdeführer mit einer fremden Person den Vertrag unter denselben Bedingungen abgeschlossen hätte wie mit seiner Mutter (vgl. VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114).

Es ist keine im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis, einem Mieter ein höchstpersönlichen Wohnrecht auf Lebenszeit gegenüber dem Vermieter und seine Rechtsnachfolger einzuräumen. Im gegenständlichen Fall umfasst dieses Wohnrecht das Alleinbenützungsberechtigung für sämtliche Räumlichkeiten des Hauses und an der gesamten sonstigen Liegenschaft, insbesondere am Garten.

Die Mutter des Bf. ist nicht als eine (von mehreren denkbaren) Marktteilnehmerinnen in das Vermietungsgeschehen eingestiegen, sondern hat sich von Anfang an ihr zuvor an den Sohn übereignetes Einfamilienhaus vom Bf. das Wohnrecht gegen Entgelt vorbehalten. Der Vermieter hat nicht eine Liegenschaft erworben, um ein Haus zu kaufen, das er am (Vermietungs)Markt anbieten wollte, vielmehr wurde versucht die Befriedigung des Wohnbedürfnisses der Mutter in Gestalt einer steuerlich beachtlichen Vermietung abzuwickeln.

Die Vermietung eines Hauses zu einem angemessenen Entgelt an Familienangehörige ist grundsätzlich fremdüblich. Im gegenständlichen Fall wurde keine Vermietung, sondern die Einräumung eines Wohnrechtes vereinbart. Zwar wurde im gegenständlichen Fall dem Entgelt für diese Dienstbarkeit in Höhe von 800 Euro (inklusive einer allfälligen Umsatzsteuer) vereinbart und nach den Angaben des Bf. auch bezahlt, doch widerspricht die Ermittlung dieses Entgeltes jeglicher Lebenserfahrung. So behauptet der Bf. dazu seien Inserate in den Tageszeitungen analysiert worden. Die Bewertung von Wohnrechten mittels Analyse von Inseraten in Tageszeitungen ist schlichtweg nicht möglich, da Wohnrechte an Liegenschaften nicht in Tageszeitungen inseriert werden, sondern in der Regel im Zuge der Vermögensübergabe an Angehörige oder bei Veräußerung gegen Leibrente eingeräumt werden. Hinzu kommt, dass der Bf. die gleichzeitig um 75.000 Euro erworbenen Fahrnisse seiner Mutter zum Gebrauch und Nutzung auf deren Lebenszeit überlässt. Ein gesondertes Entgelt sei nicht zu entrichten. Dieses sei bereits mit dem Entgelt für die Dienstbarkeit von 800 Euro monatlich abgegolten. Eine derartige Vereinbarung entspricht keinesfalls der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis. Die nicht gesondert abgegoltene Gebrauchsüberlassung der um 75.000 Euro erworbenen Fahrnisse ist nur mit der Nahebeziehung zwischen dem Bf. und seiner Mutter erklärbar.

Zudem besteht keine dem Fremdvergleich genügende Trennung zwischen dem Privatbereich von der Mutter des Bf. und dem außerbetrieblichen Vermietungsbereich des Bf.. Ein fremder Vermieter hätte beim Erwerb der Liegenschaft auf eine klare Regelung betreffend Aufrechnung von Forderungen mit der Kaufpreisverbindlichkeit getroffen, gerade weil es sich um eine "komplexe Situation" gehandelt hat. Einerseits

hält die Abwicklung des Liegenschaftskaufes keinem Fremdvergleich stand, wenn klare vertragliche Regelungen über die Fälligkeit des Kaufpreises schon während den Verkaufsverhandlungen durch mündliche Nebenabreden ersetzt werden. Wenn schon die Tilgung des Kaufpreises durch Aufrechnung mit Forderungen des Bf. stattfinden sollte, besteht kein Grund dies nicht auch im Kaufvertrag niedergeschrieben wird. Der Umstand, dass sich die Vertragspartner ohnehin "vertraut" hätten und "mit der komplexen Situation vertraut" waren, ändert daran nichts, zumal gerade darin ersichtlich ist, dass die tatsächlich getroffenen Vereinbarungen weder einen

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommenden Inhalt (Publizitätswirkung),
- noch einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben.

Auch der Umstand, dass nicht unerhebliche Aufwendungen [2005: 10.285,15 € daraus resultierende Vorsteuer 2.057,03 €, 2006: 17.392,39 € daraus resultierende Vorsteuer 3.478,48 €, 2007: 3.137,42 € daraus resultierende Vorsteuer 599,36 €, 2008: 4.561,40 € daraus resultierende Vorsteuer 891,05 €] entgegen dem klaren Wortlaut des Wohnrechtsvertrages vom 30.06.2004 vom Bf. und nicht von seiner Mutter getragen wurden, ist eine im allgemeinen Wirtschaftsleben nicht geübte Praxis. Auch dieses Verhalten ist nur durch das nahe Angehörigenverhältnis erklärbar. Der Einwand, dass der Bf. als Vermieter zu diesen Aufwendungen verpflichtet gewesen wäre, ist nicht zielführend, wurde doch zwischen den Vertragspartnern Wohnrechtsvertrag klar vereinbart, dass die Mutter des Bf. *"alle Erhaltungs- und Instandhaltungskosten ... alleine zu bestreiten"* hat.

Im Grunde handelt es bei den hier zu beurteilenden Verträgen zwischen dem Bf. und dessen Mutter wirtschaftlich betrachtet um einen Übergabsvertrag, mit dem vor allem der Liegenschaftsübergang von einer Generation zur anderen geregelt werden sollte. Der Hintergrund dieser Vorgangsweise hat sich im Verfahren vor dem Gericht erhellt, wonach im Verlassenschaftsverfahren nach dem Tod des Vaters des Bf. die Mutter des Bf. erhebliche Verbindlichkeiten übernehmen musste, um die Hälfte der in Rede stehenden Liegenschaft erwerben zu können. Die Verbindlichkeiten hat der Bf. teilweise bereits vor Abschluss des Liegenschaftskaufvertrages im Jahr 2004 beglichen, um einen Zugriff der Gläubiger auf das Vermögen der Mutter zu verhindern. Zudem hatte der Bf. selbst Forderungen gegenüber der Verlassenschaft und in weiterer Folge gegenüber seine Mutter in Höhe von insgesamt 72.977,97 Euro. Wie mit diesen mit dieser Forderung umgegangen wurde, ist unklar. Auffallend ist jedoch, dass dieser Betrag etwa jener Summe entspricht, die für die erworbenen Fahrnisse aufgewendet wurde (75.000 Euro), welche dann seiner Mutter zum Gebrauch und Nutzung auf deren Lebenszeit faktisch unentgeltlich überlassen wurden. Wird - wie im gegenständlichen Fall - zur Erhaltung der Liegenschaft im Familienverband und zur Vermeidung der Geltendmachung von Erbansprüchen anderer Angehöriger eine bestimmte Vertragskonstruktion gewählt und erklären sich die getroffenen Vereinbarungen - wie etwa die Einräumung eines lebenslangen Wohnrechtes - nur mit der Nahebeziehung zwischen dem Bf. und seiner Mutter, hat diese Vertragskonstruktion mit einer fremdüblichen Vermietung nichts zu tun. Somit ging die belangte Behörde zu Recht davon aus, dass die Rechtsbeziehung

zwischen dem Bf. und seiner Mutter nicht steuerlich anzuerkennen sei. Die angefochtenen Bescheide erweisen sich somit nicht als rechtswidrig.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist. Zu Punkt 12.4. wird insbesondere auf den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.11.2015, 2012/15/0107 hingewiesen, in dem der Verwaltungsgerichtshof die Behandlung einer Beschwerde abgelehnt hat, da keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vorliegen.

Linz, am 31. Juli 2017