

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers über die Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt X . betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 und 2006 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 und 2006 wird gemäß § 279 BAO keine Folge gegeben.

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 24.Sept. 2009 bleibt unverändert aufrecht.

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 24.Sept. 2009 wird ersatzlos aufgehoben.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 vom 24.Sept. 2009 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer 2005 und 2006 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

Das gegenständliche Rechtmittel steht sachverhaltsbezogen in einem Zusammenhang mit den BFG-Erledigungen zu RV/2100725/2011 und RV/2100727/2011 betreffend die Gattin des Beschwerdeführers (Bf).

1.) Aufgrund der Feststellungen im Zuge von - parallel beim Bf, dessen Gattin und der S GmbH, FN 999999z (in der Folge S-GmbH) für 2004-2007 durchgeföhrten – **Außenprüfungen** (AP) nahm das Finanzamt X (FA) mit den nunmehr angefochtenen Umsatzsteuer (USt)- und Einkommensteuer (ESt)- Bescheiden für 2005/2006 diverse Korrekturen der vom Bf erklärten Besteuerungsgrundlagen vor.

U.a. kürzte das FA die vom Bf im Rahmen seines Einzelunternehmens in der Gewinnermittlung für das Jahr 2005 geltend gemachten Mietkosten für Büro- und

Lagerräumlichkeiten um die Hälfte, weil bei einem Mietverhältnis (mit der Gattin des Bf) der Mietaufwand auch eine Vorauszahlung für 2006 enthalten hatte, in diesem Jahr aber – ebenso wie für ein weiteres (Fremd-) Mietverhältnis betreffend Lagerräumlichkeiten - nur noch eine Privatnutzung der angemieteten Räumlichkeiten vorgelegen sei.

Zudem ging das FA davon aus, dass die ab der Wintersaison 2005/2006 durchgeführte Vermietung eines von der Gattin im Okt.2005 auf zwei Jahre befristet angemieteten Ferienhauses beim Bf als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung im Sinne von § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung zu beurteilen sei.

2.) In der **Berufung** gegen die aufgrund der AP-Feststellungen an den Bf ergangenen Bescheide für 2005/2006 beharrte der Bf auf einer betrieblichen Nutzung der angemieteten Räumlichkeiten bzw. Flächen im Jahr 2006. Die Abgabenbehörde habe selbst festgestellt, dass sein Betrieb im Jahr 2006 noch bestanden habe. Auch sei der bei ihm gekürzte Mietaufwand bei seiner Gattin unverändert als steuerpflichtiger Mieterlös des Jahres 2005 erfasst geblieben. Zudem lasse der AP-Bericht eine Begründung zur Höhe der durchgeführten Kürzung (50% des Aufwandes) vermissen.

Die an seine Gattin geleistete Mietzahlung für das Ferienhaus habe das Nutzungsentgelt für Okt.2005-Sept.2007 umfasst (10.000,- € netto). In der Folge habe er das Ferienhaus für die Wintersaison 2005/2006 einer professionellen Ferienhaus-Vermietungsgesellschaft zur Nutzung überlassen, wobei eine Mietenhöhe vereinbart worden sei, die eine objektive Ertragsfähigkeit des Mietobjekts sichergestellt habe (5.200,- € netto). Zu Beginn seiner Vermietungstätigkeit sei nicht absehbar gewesen, dass dieses Mietverhältnis in der nachfolgenden Wintersaison 2006/2007 nicht mehr zustande kommen und er das Ferienhaus dann „nur mehr an Privatpersonen“ vermieten würde.

Aufgrund der zu erwartenden Änderungen der Besteuerungsgrundlagen seiner Gattin bei Erledigung ihres zugleich eingebrachten Rechtmittels gegen den ESt-Bescheid 2006, beantragte der Bf zudem die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages (AVAB) für 2006.

3.) Ohne weitere Maßnahmen und ohne eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, legte das FA das Rechtsmittel des Bf (gemeinsam mit jenen der Gattin und der S-GmbH gegen die Bescheide nach den parallel geführten AP) dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im **Vorlagebericht** führte das FA zur Kürzung des Mietaufwandes aus, dass im Zuge der AP die Betriebsaufgabe des – infolge Umgründung der S-GmbH ab April 2005 vom Bf geführten – Einzelunternehmens (EU) per 31.Dez.2006 „festgesetzt“ worden sei, nachdem der Bf im AP-Verfahren das Fehlen jeglicher Tätigkeit im Rahmen dieses Unternehmens ab 2007 eingeräumt habe. Bereits für die Jahre 2005 und 2006 seien im Rechenwerk des EU lediglich Einnahmen aus Beratungsleistungen und aus der Weiterverrechnung von Anwaltskosten erfasst worden. Mangels Beseitigung von Unklarheiten im AP-Verfahren sowohl hinsichtlich der betrieblichen Tätigkeiten als auch bezüglich der Nutzung der angemieteten Lagerräumlichkeiten, seien die Mietausgaben im Schätzungswege um 50%

gekürzt worden. Da der Zufluss der Mieterlöse bei der Gattin des Bf nicht in Frage gestellt worden sei, habe die vorgenommene Kürzung der Betriebsausgaben beim Bf keinen Einfluss auf die Besteuerung bei dessen Gattin.

Aus der Vermietung des Ferienhauses, das der Bf von vorne herein auf zwei Jahre befristet von seiner Gattin angemietet hatte, sei ein Gesamtverlust von rd. 7.000,- € erzielt worden. Da der Bf keine Gründe für das Unterbleiben einer Einnahmenerzielung nach Beendigung der Vermietung an die Ferienhausvermietungsgesellschaft genannt habe, könne das Vorliegen von Unwägbarkeiten nicht beurteilt werden. Fest stehe, dass vom Bf lt. Einkommensteuererklärung 2007 in diesem Jahr keine Mieteinnahmen aus dem Ferienhaus mehr erzielt worden seien.

4.) Im Zuge des gerichtlichen Ermittlungsverfahrens erging ein umfangreicher Ergänzungsvorhalt an den Bf mit klärungsbedürftigen Fragen zu den RM-Streitpunkten. Zugleich wurde der Bf aufgefordert, sich zu den FA-Ausführungen im Vorlagebericht zu äußern.

Nach antragsgemäß verlängerter, mehrmonatiger Frist sah sich der Bf in Hinblick auf den lange zurück liegenden Zeitraum außer Stande, auch nur zu einem der angeführten Punkten Stellung zu nehmen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I.) Mietaufwandskürzung/Betriebsaufgabazeitpunkt beim Einzelunternehmen:

a) Sachverhaltsfeststellung:

Der Bf war ursprünglich im Bereich der Produktion und des Vertriebs von Sportgeräten tätig. Im August 1993 hatte er dazu gemeinsam mit Geschäftspartnern die Euro- Sportgerätevertrieb GmbH, FN 333333 (im Folgenden Sportgerät-GmbH) gegründet (Bf-Beteiligung 1%). Ende Sept. 1996 war über das Vermögen dieser GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet und der Bf zum Liquidator bestellt worden. Die amtswegige Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch (FB) erfolgte am 1.Nov.2006 (§ 40 FBG).

Die letzte im FB eingereichte Bilanz der Sportgerät-GmbH für den Zeitraum 10/2003-9/2004 weist weder Anlagevermögen noch Vorräte aus. Die Aktiva der Gesellschaft beschränken sich auf Forderungen in Höhe von 245,79 €. Die Verbindlichkeiten sind mit 64.932,46 € ausgewiesen (negatives Eigenkapital 62.069,41 €).

Lt. Angaben des Bf im Anhang zum Jahresabschluss 2004 sollte die Gesellschaft mit der S-GmbH „fusioniert“ werden. Eine formelle Umsetzung dieses Vorhabens ist weder den Firmenbuchdaten noch den abgabenbehördlichen Datenbanken zu ersehen. Die S-GmbH berücksichtigte in ihrer letzten Schlussbilanz zum 31.März 2005 lediglich die Abschreibung einer uneinbringlichen Forderung gegen die Sportgerät-GmbH aus der Bezahlung eines aushaftenden Steuerberaterhonorars.

Das BFG hält unter den dargestellten Umständen die tatsächliche Umsetzung der angekündigten Fusionierung zwischen den beiden Gesellschaften für nicht erwiesen.

In der S-GmbH war die Gattin des Bf seit Mai 1996 geschäftsführende Alleingesellschafterin. Der Bf war an dieser Gesellschaft bis Nov.2004 weder beteiligt, noch war er als Dienstnehmer für das Unternehmen tätig oder trat als deren Geschäftspartner in Erscheinung. In der Buchhaltung des Unternehmens wurde allerdings für den Bf ein Verrechnungskonto wie für einen Gesellschafter bzw. ständigen Geschäftspartner geführt.

Mit notariellem Abtretungsvertrag vom 29.Nov.2004 veräußerte die Gattin ihren Geschäftsanteil an der S-GmbH an den Bf, der damit zugleich in die Funktion des Geschäftsführers eintrat und den Sitz des Unternehmens von G. an den Wohnsitz der Eheleute in (Wohnort) verlegte.

Ein Jahr später beschloss die S-GmbH mit Generalversammlungsbeschluss vom 15.Dez.2005 ihre Umwandlung durch Übertragung des Unternehmens auf den Bf als einzigen Gesellschafter nach den Bestimmungen des UmwandlungsG (UmwG) unter Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigungen des Artikel II UmgründungssteuerG (UmgrStG) rückwirkend zum Umwandlungstichtag 31.März 2005 (FB-Anmeldung 19.Dez.2005).

Die am 26.Jänner 2006 im Firmenbuch durchgeführte Eintragung der Umwandlung erfolgte mit dem Zusatz „*Fortführung des Unternehmens im nicht protokollierungsfähigen Umfang*“.

Lt. Firmenbucheintrag aus 1994 war die S-GmbH ursprünglich im Geschäftszweig „Kunststoffverarbeitung“ tätig gewesen.

Nach dem Inhalt der vorliegenden Unterlagen zu den drei AP-Verfahren hatte sich die Gesellschaft zunächst mit dem aus der Insolvenz der Sportgerät-GmbH erworbenen Anlagevermögen an Standorten in Slowenien (bis 1999) und Kroatien (bis 2002) - mit in Österreich nicht konzessionierungsfähigen Produktionsmaschinen - im Bereich der Erzeugung von Sportgeräten und Kunststoffformen für Sportgeräten betätigt bzw. den Handel mit Sportgeräten betrieben. Allerdings weist bereits die Bilanz der S-GmbH zum 31.12.2002 keine Warenvorräte aus der Sportgerät-Sparte aus. Eine nach dem Produktionsende in Kroatien aktiv fortgesetzte Betätigung der S-GmbH in diesem Geschäftsbereich wurde im Verfahren nicht festgestellt. Selbst die vom Bf im AP-Verfahren behauptete Veräußerung vereinzelt noch vorhandener Kleinteile bei entsprechender Nachfrage findet in den Jahresabschlüssen der S-GmbH ab 2003 keine Deckung (weder Erfassung von entsprechenden Warenvorräten noch von Erlösen).

2004 musste der Standort in Kroatien wegen Verkaufs der zur Produktion genutzten Halle durch den dortigen Geschäftspartner geräumt werden (Gewinnermittlung der S-GmbH für 2004: 5.000,- € Entsorgungskosten, erfasst als Materialaufwand).

Auch ein, lt. Bf ehemals gelegentlich als Sportgerät-Umladeplatz genutzter Lagerplatz in G., an welchem sich von Nov.1999 - Nov.2004 lt. Firmenbuch der Sitz der S-GmbH befunden hatte und auf welchem nach den Angaben im AP-Verfahren die Errichtung eines Betriebsgebäudes für das Unternehmen geplant gewesen war, wurde im Jahr 2004 wegen Verkaufs der Liegenschaft durch die Eigentümerin (Gattin des Bf) geräumt (Gewinnermittlung der S-GmbH 2004: 1.700,- € Entsorgungskosten).

Vor diesem Hintergrund geht das BFG davon aus, dass die Sportgerät-Sparte in der S-GmbH bereits seit Jahren faktisch eingestellt gewesen war und mit der Räumung der Produktionshalle in Kroatien im Jahr 2004 endgültig ihr Ende gefunden hatte.

Von 1997 bis 12/2004 führte die S-GmbH, nach den Angaben des Bf im AP-Verfahren, mit Hilfe eines Dienstnehmers - von ihrem gesellschaftsvertraglichen Geschäftszweck nicht gedeckte - „Umbauarbeiten“ für die Dienstgeberin des Bf, die C.u.A. Products GmbH, FN 888888y (im Folgenden C&A GmbH-1) durch.

Nach Beendigung des Geschäftszweiges Sportgerät-Produktion/-Handel war die S-GmbH ausschließlich in diesem Bereich tätig.

Ein „*Handel mit Waren aller Art*“, wie von der S-GmbH in ihrem beim Firmenbuch eingereichten Jahresabschluss zum 31.12.2004 angegeben, findet in den vorliegenden Unterlagen keine Deckung.

Einer im Zuge der Berufung des Bf gegen den ESt-Bescheid 2005 eingebrachten Eingabe an das FA zufolge, resultierte der gesamte GmbH-Umsatz des Jahres 2004 (rd. 165.000,- €) aus den Leistungen für die C&A-GmbH-1 (V-Akt/Stb-Eingabe vom 6.März 2007).

Entsprechend geht das BFG davon aus, dass sich sowohl die Kundenforderungen als auch die Lieferverbindlichkeiten und ebenso der (geringfügige) Wareneinkauf der GmbH in den Jahren nach Beendigung der Sportgerät-Sparte auf die Tätigkeit für die C&A GmbH-1 bezogen hatte (soweit sich darin nicht - wie bei den kroatischen Entsorgungskosten 2004 - Aufwendungen anderer Art verbargen).

Im Dez.2004 beendete die S-GmbH (aus Gründen der Unvereinbarkeit mit der Tätigkeit des Bf als Werksleiter der C&A GmbH-1) auch die Geschäftssparte „Umbautätigkeit“ (nach den Angaben des Bf abgegolten durch eine Gehaltserhöhung, vgl. AP-Akt/AV 20.8.2008 bzw. BFG zu RV/2100727/2011). Der einzige Dienstnehmer der Gesellschaft schied per 11.Dez.2004 aus.

Spezifisches Anlagevermögen für den Bereich „Umbauarbeiten“ hatte sich, soweit ersichtlich, im Betriebsvermögen der S-GmbH nie befunden (abgesehen von einem 1999 angeschafften, Ende 2004 bereits voll abgeschriebenen „Bohr- und Meiselhammer“).

Die Bilanz der S-GmbH zum 31.12.2004 weist auch keinen verbliebenen Material- oder Warenvorrat aus.

Das Fehlen von Arbeitsgeräten/ –mitteln, Verbrauchsmaterial und Warenvorräten im Betriebsvermögen der S-GmbH zum Geschäftszweig "Umbauarbeiten" per 31.12.2004

lässt darauf schließen, dass die zur Erledigung der Arbeiten für die C&A GmbH-1 verwendete Ausstattung von der Auftraggeberin beigestellt worden war. Zugleich weist damit nichts auf eine geplante Ausdehnung dieses Geschäftszweiges auf bzw. Fortsetzung mit anderen Auftraggebern nach Beendigung der Geschäftsbeziehung mit der C&A GmbH-1 hin.

Da sich die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft bereits seit Jahren auf die Arbeiten für die C&A GmbH-1 beschränkt hatte und insbesondere auch deren gesamter Jahresumsatz 2004 daraus resultierte, geht das BFG davon aus, dass die in der Bilanz per 31.12.2004 ausgewiesenen „*Forderungen Sammelkonto*“ dieser Geschäftstätigkeit zuzuordnen sind. Darüberhinausgehende Forderungen der S-GmbH zum 31.12.2004 beziehen sich auf die Verrechnungsforderung gegen den Bf (beinhaltend auch die von der Gattin übernommenen Salden ihres Verrechnungskontos per 31.12.2003 bzw. 31.12.2004 (insofern wird auf das zu RV/2100727/2011 geführte BFG-Verfahren verwiesen)).

Auch die Passivseite der Bilanz 2004 bietet keinen Hinweis auf die (geplante) Fortführung einer operativen Tätigkeit der S-GmbH nach dem 31.12.2004.

Im Jahr 2005 lukrierte die S-GmbH keine Aufträge von der C&A GmbH-1 mehr und erzielte auch insgesamt keine Umsätze (Quelle: AP-Unterlagen; Stb-Eingabe 6.März 2007 in V-Akt).

Nach dem Verfahrensergebnis waren somit beide Geschäftszweige der S-GmbH (Sportgerät-Produktion und –Handel bzw. Umbauarbeiten) spätestens per Ende 2004 eingestellt. Tragfähige Anhaltspunkte für eine geplante Fortsetzung der bisherigen oder eine Erschließung neuer Geschäftsfelder kamen nicht hervor.

Der Bf war bereits ab Sommer 2000, zuletzt in der Funktion eines Werksleiters, als Dienstnehmer der C&A GmbH-1 mit Sitz in (Betriebsort) tätig. Die österreichische Konzern Tochter eines internationalen Unternehmens mit US-amerikanischen Wurzeln war auf „*die Verarbeitung und den Vertrieb von qualitativ hochwertigen Teppichbelägen für die Automobilindustrie ausgerichtet*“ (Quelle: FB/Lageberichte zu den Jahresabschlüssen der C&A GmbH-1).

Im Gefolge einer Insolvenz im Mutterkonzern wurde im Juli 2005 ein Sekundärinsolvenzverfahren über das Vermögen der C&A GmbH-1 eröffnet, im Rahmen dessen die wesentlichen Betriebsgrundlagen Anfang 2006 an die neu gegründete CuA Products GmbH, FN 777777x (im Folgenden C&A GmbH-2) veräußert wurden.

Der Bf war in seiner Funktion als Werksleiter der C&A GmbH-1 bis zur Betriebseinstellung des Konkursfortbetriebes am 7.Jänner 2006 im Unternehmen tätig und arbeitete aktiv an der Insolvenzabwicklung seiner Dienstgeberin mit (Teilnahme an Gläubigerausschusssitzungen, Besprechungen mit dem Masseverwalter). Im Verlauf des Insolvenzverfahrens zeigte sich sein persönliches Interesse an einer Übernahme zur Fortführung des insolventen Betriebes (Anbotserarbeitung und Offertlegung an die Konkursmasse im Wege seiner Rechtsvertretung bzw. steuerlichen Vertretung lt. Unterlagen zur Rechnung des Bf an die NachfolgeGmbH vom 20.Jän.2006). Zu diesem

Zweck wurde Anfang 2006 die C&A GmbH-2 gegründet, an der (zunächst) die Gattin des Bf zu 55% beteiligt war und die übrigen Anteile vom Bf und vier weiteren ehemaligen Dienstnehmern der insolventen C&A GmbH-1 gehalten wurden. Der Bf übernahm zudem die Geschäftsführung der neuen Gesellschaft.

Mit Kaufvertrag vom 9. Jänner 2006 erwarb die neu gegründete C&A GmbH-2 das gesamte Anlage- und Umlaufvermögen aus dem Konkursfortbetrieb der C&A GmbH-1 und führte in der Folge in deren bisherigen Betriebsräumlichkeiten und mit deren bisherigen Dienstnehmern (zuletzt 41 Personen) die Geschäftstätigkeit des insolventen Unternehmens fort (idente Geschäftsfelder, identer Kunden- und Lieferantenkreis). Nach den Angaben des Bf im AP-Verfahren war die Betriebsübernahme faktisch bereits im Nov. 2005 erfolgt (AP-Akt/AV 20.8.2008).

Im zweiten Halbjahr 2006 expandierte der Bf mit der C&A GmbH-2 bzw. in deren geschäftlichem Umfeld massiv.

Im Juli 2006 gründete er die CUA-GmbH-3, FN 666666w, (im Folgenden C&A GmbH-3), die nach der Gründung ebenfalls ein insolventes Unternehmen mit verwandten Geschäftsfeldern erwarb (75%-Beteiligung C&A GmbH-2; rd. 90 Dienstnehmer).

Ende Nov. 2006 gründete der Bf gemeinsam mit seiner Gattin (99% Beteiligung) die S Beteiligungs GmbH, FN 555555v (im Folgenden SB-GmbH), die zugleich 99,1% jener Gesellschaft übernahm, welche 2004, im Jahr vor der Insolvenz der C&A GmbH-1, im Rahmen eines sale & lease back-Geschäfts die Betriebsliegenschaft der damaligen Dienstgeberin des Bf erworben und anschließend an diese verleast hatte (CUA-GmbH-4, FN 444444u, im Folgenden C&A GmbH-4).

Zu Beginn des Jahres 2007 war der Betätigungsreichbereich des Bf damit auf eine Gruppe von vier GmbHs mit insgesamt rd 150 Dienstnehmern angewachsen, deren Schwerpunkt - in Fortführung des Unternehmensgegenstandes der C&A GmbH-1 und unter Fortsetzung jahrelanger Liefer- und Kundenbeziehungen - im Bereich der Erzeugung von Autoteppichen für mehrere Automarken und -modelle lag. Bei unterschiedlich ausgeprägten Beteiligungsverhältnissen fungierte der Bf in all diesen Gesellschaften als Geschäftsführer (Quelle: FB-Daten der beteiligten Gesellschaften samt Jahresabschlüssen 2004-2007).

Abseits der 2005 eintretenden Entwicklungen im Bereich der C&A GmbH-1 existierte die S-GmbH nach Beendigung ihrer „Umbautätigkeit“ im Dez. 2004 ohne erkennbare Geschäftsbetätigung fort, bevor ab Herbst 2005 – zeitlich parallel zur Übernahme der insolventen C&A GmbH-1 durch die Auffanggesellschaft C&A GmbH-2 - deren Umwandlung in ein Einzelunternehmen des Bf vorbereitet wurde.

Die Bilanz der S-GmbH zum Umwandlungsstichtag (31.3.2015) zeigte gegenüber dem Jahresabschluss 2004 eine weitgehend unveränderte Situation. Die Forderungen der GmbH resultierten, wie festgestellt, aus den nach wie vor offenen Rechnungen vom Dez. 2004 für die letzten „Umbauarbeiten“ im Auftrag der C&A GmbH-1 bzw.

aus Verrechnungsforderungen gegenüber dem Bf (in geringem Ausmaß auch gegenüber dem FA und der GKK).

Abgesehen von einem Kautionsparbüch aus einem Mietverhältnis betreffend Lagerräumlichkeiten in Z. (1.220,71 €), verfügte die S-GmbH zum 31.März 2005 auch über keine nennenswerten Bargeldbestände, Bankguthaben oder Bankverbindlichkeiten. Die weiteren Verbindlichkeiten der Gesellschaft standen nach den AP-Unterlagen im Wesentlichen im Zusammenhang mit der 2004 geräumten, ehemals von der Gattin des Bf angemieteten Betriebsliegenschaft (vornehmlich Verbindlichkeiten gegenüber der Lagegemeinde).

Bereits Ende 2004 war aus dem „Fuhrpark“ der S-GmbH ein Anhänger ausgeschieden. Die im Betriebsvermögen der Gesellschaft verbliebenen beiden Fahrzeuge (Renault Espace, Bj 1991 bzw. 1994) nutzte der Bf bis zu deren Ausscheiden (Juli 2005 Verkaufserlös für das ältere Fahrzeug 100,- € incl. 20% USt) im Wesentlichen für Zwecke seines Dienstverhältnisses bei der C&A GmbH-1 (Fahrtkostenersatz durch DG bzw MV, im Übrigen Abzug des großen Pendlerpauschales). In gleicher Weise wurde der nach deren Ausscheiden ab Ende August 2005 vom Bf verwendete (fabriksneue) Peugeot E 807 genutzt (der als Leasingfahrzeuge allerdings nicht zum Betriebsvermögen der S-GmbH gehörte). Mit Fortschreiten des Insolvenzverfahrens der C&A GmbH-1 fielen auch Fahrten im Zusammenhang mit der Vorbereitung/Gründung der neuen Auffanggesellschaft C&A GmbH-2 an.

Das übrige Anlagevermögen der S-GmbH zum Umwandlungstichtag umfasste – abgesehen von einer im Dez.2003 angeschafften „*Torsteuerung und Funkanlage*“, deren betriebliche Veranlassung für das BFG nicht erkennbar ist – eine (zur Gänze abgeschriebene) Basisbüroausstattung („*Inventar*“ ex 1995, Fax-Gerät, Notebook).

Zum sogenannten Einzelunternehmen des Bf ist zunächst festzuhalten, dass die daraus erzielten Einkünfte vom Bf erstmals 2007 im Zuge eines Rechtsmittels gegen den Arbeitnehmerveranlagungsbescheid 2005 der Abgabenbehörde gegenüber bekanntgegeben worden waren.

Entsprechend den Verhältnissen der S-GmbH, fehlte es im Jahr 2005 auch beim rückwirkend per 1.April 2005 „gegründeten“ Einzelunternehmen an einer Geschäftstätigkeit bis zur Umwandlung der GmbH (Umlaufbeschluss vom 15.Dez.2005). Lediglich der parallel zur Umwandlung *rückwirkend* per 1.April 2005 erfolgte Wechsel auf eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 führte beim Einzelunternehmen zu „Bucherlösen“ aus dem Eingang der zum 1.April 2005 noch unberichtigt aushaftenden Forderungen des S-GmbH aus deren letzten im Dez.2004 für die C&A GmbH-1 erbrachten Leistungen. Vergleichbare Effekte ergaben sich ausgabenseitig (z.B. 2005 erfolgte Leistungsverrechnung der steuerlichen Vertretung für die Jahresabschlüsse 2002 – 2005, für welche die S-GmbH im letzten Jahresabschluss eine entsprechende Rückstellung gebildet hatte).

Nach dem Fehlen einer Geschäftstätigkeit im Rückwirkungszeitraum der Umwandlung (1.4. – 15.12.2005), beschränkte sich die Tätigkeit des „Einzelunternehmens“ gemäß den AP-Feststellungen auch im Anschluss bis zu der vom FA angenommenen Betriebsaufgabe am 31.Dez. 2006 auf das Ausstellen von zwei Rechnungen:

- eine „*Rechnung 05-1*“ vom 28.Dez. 2005 an das kroatische Unternehmen AB für im Zeitraum August bis Dez. 2005 erbrachte, nicht näher konkretisierte Beratungsleistungen („*consultation fee*“);
- eine „*Rechnung Nr. 02/06*“ vom 20.Jänner 2006 an die im Jänner 2006 zur Fortführung der insolventen C&A-GmbH-1 gegründete C&A GmbH-2, welche die Weiterverrechnung diverser, im Konkurs der C&A-GmbH-1 bzw. im Vorfeld der Gründung der C&A GmbH-2 in Anspruch genommener Beratungsleistungen zum Inhalt hatte (ReNr. 01/06 = nicht verbucht).

Die Fa AB war nach den Angaben im AP-Verfahren (AP-Akt/AV vom 10.9.2008) als ein im Bereich der Kunststoffverarbeitung tätiges Unternehmen in der Vergangenheit als Großzulieferer in ständiger Geschäftsverbindung mit der im Juli 2005 insolvent gewordenen C&A-GmbH-1 gestanden (Näharbeiten – Einsäumen von Autoteppichen). Den im FB einsehbaren Jahresabschlüssen der C&A GmbH-2 ist zu ersehen, dass die Geschäftsverbindung mit dem kroatischen Zulieferunternehmen auch im Nachfolgebetrieb fortbestand. Gute Geschäftsbeziehungen zu bestehenden Lieferanten werden im Lagebericht zum ersten Geschäftsjahr explizit als Vorteil des Nachfolgeunternehmens hervorgehoben.

Im AP-Verfahren war der Bf trotz wiederholter Aufforderungen Nachweise über Inhalt und Umfang der am 28.Dez.2005 abgerechneten Beratungsleistungen ebenso gänzlich schuldig geblieben, wie die Vorlage von Belegen über die zu dieser Rechnung erfolgten Zahlungen (trotz Angabe einer Bankverbindung auf der Rechnung angeblich Monat für Monat Barzahlung). Aufwendungen im Zusammenhang mit den Beratungen für AB fielen nach den Angaben des Bf nicht an. Über die abgerechneten Beratungen hinausgehende bzw. diesen folgende Leistungen des Einzelunternehmens gab es demnach ebenfalls nicht.

Im gerichtlichen Ermittlungsverfahren blieb der Bf neuerlich jegliche Aufklärung bzw. die Vorlage Bezug habender Unterlagen zur Geschäftsbeziehung seines Einzelunternehmens mit der Firma AB schuldig.

Auf Basis dieses Ermittlungsergebnisses hält es das BFG für nicht erweisen, dass der AR vom 28.Dez.2005 an die Firma AB verrechenbaren Leistungen - sei es der S-GmbH oder eines Einzelunternehmens des Bf - zugrunde liegen.

Mit der „*Rechnung Nr 02/06*“ vom 20.Jän.2006 stellte der Bf als Einzelunternehmer der C&A GmbH-2 „*Vorleistungen zum Erwerb der Anlagen der C.uA. Products GMBH aus dem Konkursverfahren sowie (...) die Kosten der Vorbereitung der Gründung einer neuen Gesellschaft – der CuA Products GmbH*“ in Rechnung.

Der Rechnung lagen – neben „div. Kosten Bankgarantien“ und „Sonstige Aufwendungen pauschal“ - Beratungsleistungen der anwaltlichen bzw. steuerlichen Vertretung des Bf im Konkurs seiner Dienstgeberin aus dem 2.Hj 2005 zugrunde, die im Zeitraum 26.Sept. -15.Dez.2005 in mehreren Einzelrechnungen gegenüber der (zu dieser Zeit noch nicht umgewandelten) S- GmbH bzw. am 21.Dez. 2005 gegenüber dem Bf fakturiert worden waren. Entsprechende Hinweise in den Rechnungen belegen einen Zusammenhang mit dem beabsichtigten Erwerb von Wirtschaftsgütern der insolventen C&A GmbH-1 zur Betriebsfortführung.

Wie festgestellt, erfolgten der Erwerb der Betriebsgrundlagen der C&A GmbH-1 und die Betriebsfortführung allerdings durch die Anfang Jänner 2006 gegründete C&A GmbH-2, wobei dem Kaufvertrag vom 9.Jänner 2006 bereits im Nov.2005 eine faktische Betriebsübernahme durch Vertreter der späteren Erwerberin vorausgegangen war. Der Entschluss und Beginn der Vorbereitungshandlungen zur Gründung der C&A GmbH-2 ist daher noch entsprechend früher anzunehmen.

Eine geplante Betriebsfortführung der C&A GmbH-1 durch die S-GmbH wurde vom Bf im AP-Verfahren lediglich behauptet. Die dazu beigebrachten Belegnachweise beschränkten sich auf die zuvor genannten Rechnungen über Beraterhonorare.

Die Gesellschafterstruktur der Nachfolgegesellschaft und der Umfang der Betriebsübernahme lassen ein derartiges Vorhaben allerdings als höchst unrealistisch erscheinen, zumal die S-GmbH im 2.Halbjahr 2005 nur noch aus einem betriebsentleerten GmbH-Mantel bestanden hatte. Allein eine Rechnungslegung an die S-GmbH genügt unter diesen Umständen nicht, um das BFG von ernsthaften Vorarbeiten für eine Betriebsfortführung durch die S-GmbH zu überzeugen. Die zeitlich parallel vorbereitete Umwandlung der S-GmbH in ein Einzelunternehmen, dessen Rechtsform allein aus Haftungsgründen gegen ein Nachfolgeunternehmen der insolventen C&A GmbH-1 spricht, und die bereits im Herbst begonnenen Vorarbeiten für die Gründung der C&A GmbH-2 unterstreichen dies.

Aus Sicht des BFG wurden die der C&A GmbH-2 am 20.Jänner 2006 verrechneten Beratungsleistungen aus dem 2.Halbjahr 2005 weder für Zwecke der S-GmbH erbracht, noch ist eine Leistungserbringung durch ein umgewandeltes Einzelunternehmen des Bf an die mit Gesellschaftsvertrag vom 2.Jänner 2006 gegründete C&A GmbH-2 zu erkennen.

Tatsächlich war der Empfänger der Beratungsleistung nach Überzeugung des BFG der Bf in seiner Eigenschaft als künftiger Gesellschafter der C&A GmbH-2. Die Weiterverrechnung lässt sich nur aus dem „Naheverhältnis“ (der Personenidentität) des Bf als (geschäftsführender) Gesellschafter sowohl der S-GmbH als auch der neuen C&A GmbH-2 erklären. Ein fremder Erwerber von „assets der C.uA. GmbH“ hätte eine Weiterverrechnung von Beratungskosten der S-GmbH aus dem Jahr 2005 bzw. nicht konkretisierter pauschaler Betriebsausgaben zweifellos nicht akzeptiert. Eine eigenständige betriebliche Tätigkeit eines aus der S-GmbH hervorgegangenen bzw. deren Betrieb fortführenden Einzelunternehmens des Bf wird damit nicht dargetan.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass nach dem Verfahrensergebnis die operative Tätigkeit der S-GmbH spätestens im Dez.2004 endete. Ab diesem Zeitpunkt verfügte die Gesellschaft weder über eine aufrechte Geschäftsbeziehung für Umbauarbeiten, noch über einen Dienstnehmer zu deren Ausführung. Auch wurde im durchgeführten Verfahren nicht überzeugend dargestellt, dass in der Folge die Erschließung neuer Geschäftsfelder für die S-GmbH ernsthaft beabsichtigt war.

Des Weiteren wird durch das Verfahrensergebnis auch keine eigenständige betriebliche Tätigkeit des Bf als Einzelunternehmer in den Jahren 2005/2006 erwiesen. Dessen Abgabenerklärungen zufolge führte er auch in den Folgejahren kein Einzelunternehmen. In Hinblick auf die insofern bestätigenden Ausführungen des FA im Vorlagebericht, sieht das BFG keine Veranlassung an der Richtigkeit dieser Erklärungsdaten zu zweifeln.

Zum strittigen Mietaufwand wurde im AP-Verfahren ein – nicht vergebührter – Mietvertrag zwischen der Gattin des Bf und der S-GmbH, datiert mit 30.März 2000, vorgelegt (unbefristete Laufzeit, pauschales Nutzungsentgelt incl. Betriebskosten von monatlich 6.000,- ATS für „Büro“ bzw 4.000,- ATS für „Lagerräume“) und die Bezahlung des zugehörigen Entgelts an die Gattin des Bf durch Vorlage von Banküberweisungsbelegen nachgewiesen (Überweisung des Gesamtbetrages für 2005 und 2006 am 20.Dez.2005 durch die (bereits umgewandelte) S-GmbH zeitgleich mit der Mietvorauszahlung betreffend das Ferienhaus in (Ferienort) (vgl. Abschnitt II dieser Entscheidung).

Eine Rückgängigmachung dieser Überweisung im Verfahrenszeitraum wurde im Verfahren weder behauptet noch nachgewiesen. Die Gattin des Bf weist in den Abgabenerklärungen der Folgejahre weiterhin entsprechende Vermietungseinkünfte aus.

Anlässlich einer im Zuge der AP durchgeführten Besichtigung der zugehörigen Räumlichkeiten im Einfamilienhaus der Gattin (in dem sich zugleich der gemeinsame Familienwohnsitz der Eheleute befindet) wurden keine Hinweise auf eine betriebliche Nutzung festgestellt (Lagerräumlichkeiten im EG umgebaut; Waschmaschine im „Büro“) und vom Bf deren private Nutzung seit 2007 eingeräumt (AP-Akt/AV zur Besichtigung v. 5.Dez.2008). Einzelne, zwischen privaten Altwaren („Gerümpel“) im Dachgeschoß des Hauses angeblich gelagerte Kleinteile aus dem Sportgerät-Handel waren dem Betriebsvermögen der S-GmbH, wie festgestellt, zumindest seit 2003 nicht (mehr) zugeordnet. Auch insofern lag daher keine Lagerung für Zwecke der S-GmbH bzw. eines umgewandelten Einzelunternehmens vor.

Beim Fremdmietverhältnis betreffend das Lager in Z. räumte der Bf anlässlich der Besichtigung eine Privatnutzung und dementsprechend die Abbuchung des Mietentgelts von einem privaten Bankkonto bereits ab 2006 ein.

Fotos von der Besichtigung im Zuge der AP zeigen u.a. zwei Pkw ohne Kennzeichentafeln.

Bereits im zugehörigen Mietvertrag aus dem Jahr 2000 ist neben der Lagerung von Sportgeräten und Nebenartikeln sowie diversen Werkzeugen, Eisenmaterial

u.ä. (sämtliche im Verfahrenszeitraum nicht im Betriebsvermögen des S-GmbH bzw. des Einzelunternehmens befindlich), auch das Abstellen von vier Pkw samt Ersatzteilen und zwei Pkw-Anhängern festgehalten. Damit ging lt. EKIS eine rege Zulassungsfluktuation betreffend unterschiedliche Pkw (tw. gehobener Klasse, tw. älterer Baujahre) insbesondere bei der Gattin des Bf einher (auch diese Fahrzeuge scheinen weder im Betriebsvermögen der S-GmbH, noch in Einzelunternehmen des Bf oder seiner Gattin auf).

Aufgrund der festgestellten Umstände hält das BFG eine Nutzung von Büro- und Lagerräumlichkeiten durch die S-GmbH oder ein Einzelunternehmen des Bf im Verfahrenszeitraum für nicht erwiesen (mangels Geschäftstätigkeit keine Büronutzung, mangels Lagergut kein Lagerbedarf; eingeräumte Privatnutzung ab 2006 bzw. 2007).

Die umsatzsteuerlichen Konsequenzen aus den AP-Feststellungen zum Jahr 2005 wurden hinsichtlich der betrieblichen Einkünfte sowohl vom Bf als auch von der Abgabenbehörde zur Gänze – d.h. auch hinsichtlich jener Vorgänge ab Mitte Dez.2005, welche mit Bezug zum vorgeblichen Einzelunternehmen des Bf dargestellt wurden - dem USt-Bescheid der S-GmbH für 2005 zugeordnet (z.B. Vorsteuerabzug für die Kfz-Nutzung 2005 und zugehörige AP-Korrektur lt. Tz 3 des AP-Berichts v. 17.9.2009). Erst die Vorgänge des Jahres 2006 wurden bei der Umsatzbesteuerung des verfahrensgegenständlichen Einzelunternehmens erfasst. Der Bf nahm in diesem Jahr Vorsteuern für den geltend gemachten Telefon- und Büroaufwand sowie für die Kfz-Kosten in Anspruch. Letztere kürzte das FA entsprechend der ertragsteuerlichen Beurteilung im Ausmaß von 50% als nicht betrieblich veranlasst.

Der weitere Vorsteuerabzug in den USt-Erklärungen des Bf betraf in beiden Prüfungsjahren dessen Vermietungseinkünfte (Ferienhausvermietung). Insofern wird auf Abschnitt II dieser Entscheidung verwiesen.

#### b) Rechtslage:

Nach § 21 BAO ist - von hier nicht zutreffenden Ausnahmen abgesehen - für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgebend.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben gemäß § 22 Abs. 2 BAO so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen muss diesen Anforderungen genügen. Diese Grundsätze kommen in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Der VwGH hat bereits wiederholt betont, der Grund für diese Anforderungen liege darin, dass zwischen nahen Angehörigen regelmäßig ein Interessengegensatz fehle, wie er für Rechtsgeschäfte unter Fremden typisch sei. Dies berge die Gefahr der willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen, der im Interesse der gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen (§ 114 BAO) zu begegnen sei. Anderseits stehe hinter den Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Notwendigkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung (vgl. z.B. VwGH 28. 5. 2015, 2012/15/0106; 25. 7. 2013, 2011/15/0151; 26.02.2013, 2010/15/0014; 29. 9. 2010, 2007/13/0054).

Nach § 2 Abs. 1 UmwG kann „*d ie Hauptversammlung (Generalversammlung) einer Kapitalgesellschaft (...) die Umwandlung durch Übertragung des Unternehmens auf den Hauptgesellschafter beschließen, wenn ihm Anteilsrechte an mindestens neun Zehnteln des Grundkapitals (Stammkapitals) gehören und er für die Umwandlung stimmt.“...*

Abs. 2 der Bestimmung lautet:

„*Mit der Eintragung der Umwandlung bei der übertragenden Gesellschaft treten folgende Rechtswirkungen ein:*

1. *Das Vermögen der Kapitalgesellschaft geht einschließlich der Schulden auf den Hauptgesellschafter über. Treffen aus gegenseitigen Verträgen, die zur Zeit der Umwandlung von keiner Seite vollständig erfüllt sind, Abnahme-, Lieferungs- oder ähnliche Verpflichtungen zusammen, die miteinander unvereinbar sind oder die beide zu erfüllen eine schwere Unbilligkeit für den Hauptgesellschafter bedeuten würde, so bestimmt sich der Umfang der Verpflichtungen nach Billigkeit unter Würdigung der vertraglichen Rechte aller Beteiligten.*
2. *Die Kapitalgesellschaft erlischt, einer besonderen Löschung bedarf es nicht.“*
3. ...

Mit dem GmbHÄG 1980 wurde der Anwendungsbereich des UmwG auch auf Gesellschaften erweitert, die kein Vollhandelsgewerbe betreiben (vgl. VwGH 17.3.1994, 91/14/0040 ).

Steuerliche Sonderregelungen für eine *verschmelzende Umwandlung* nach § 2 Abs. 1 UmwG enthält Art. II UmgrStG 1991.

§ 7 Abs. 1 Z. 2 UmgrStG 1991 idF BGBI. I Nr. 180/2004 normiert als Umwandlungen im Sinne dieses Gesetzes „*errichtende Umwandlungen nach dem Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, BGBI. Nr. 304/1996, wenn am*

*Umwandlungsstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist“.*

*„Rechtsnachfolger ist der Hauptgesellschafter der übertragenden Körperschaft (§ 2 Abs. 1 UmwG)“.... „Auf Umwandlungen iSd § 7 UmgrStG sind die §§ 8 bis 11 des Gesetzes anzuwenden.“ (Abs. 3 und 4 par. cit.).*

Die in § 7 Abs. 4 UmgrStG genannten Bestimmungen sehen u.a. Regelungen für die Verwertung von Mindestkörperschaftsteuer (§ 9 Abs. 8) und den Verlustabzug (§ 10) vor.

§ 9 Abs. 8 UmgrStG idF BGBl. I Nr. 180/2004 lautet: „*Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, die bis zum Umwandlungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, sind den Rechtsnachfolgern ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. (...) § 24 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger mit der Maßgabe, daß die Mindeststeuern im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Beträge anzurechnen sind. § 46 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist nicht anzuwenden.“*

Nach Abs. 1 der Bestimmung des § 10 UmgrStG idF BGBl I Nr. 71/2003 ist für Verluste der übertragenden Körperschaft § 4 Z 1 lit. a, c und d UmgrStG anzuwenden. Übergehende Verluste sind natürlichen Personen als Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Das Ausmaß der maßgebenden Beteiligungen verringert sich – von hier nicht zutreffenden Ausnahmen abgesehen - um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge, erworben wurden, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden, die nach dem Anteilserwerb begannen.

§ 4 UmgrStG idF BGBl. I Nr. 71/2003 lautet auszugsweise:

*„§ 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:*

*1. a) Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden ist.*

*b) ...*

c) Ist in den Fällen der lit. a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungsstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen.

d) ..."

§ 18 Abs. 6 EStG 1988 sieht unter den dort angeführten Voraussetzungen für natürliche Personen den Abzug von Verlusten als Sonderausgaben vor, die "dem Abgabepflichtigen" in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug).

Grundvoraussetzung für die Anwendbarkeit des Art. II UmgrStG 1991 ist somit zunächst das Vorliegen einer Umwandlung nach den Bestimmungen des UmwG 1996. Ob die dafür erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind, hat ausschließlich das Firmenbuchgericht – mit Bindungswirkung auch für die Abgabenbehörde - zu entscheiden. Das Vorliegen eines Betriebes gehört nicht zu den Anwendungsvoraussetzungen des UmwG.

Liegt eine Umwandlung im Sinne des UmwG vor, bedarf es allerdings zur Anwendbarkeit der *steuerlichen Begünstigungen* des UmgrStG zwingend der Übertragung eines Betriebes im Rahmen der Umwandlung. Letzterer ist insbesondere auch für die Geltendmachung eines Verlustabzuges und die Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer (MiKö) der umgewandelten Kapitalgesellschaft in den Einkommensteuerbescheiden des Rechtsnachfolgers erforderlich. Nach der VwGH-Rechtsprechung ist dafür das Vorliegen eines Betriebes sowohl am Tag des Umwandlungsbeschlusses als auch am Umwandlungsstichtag notwendig (vgl. VwGH 31.05.2017, Ro 2016/13/0001; 22.4.2004, 2004/15/0043; 25.2.2004, 99/13/0147; 17.3.1994, 91/14/0040, je mwV).

Der Begriff „Betrieb“ ist nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen. Danach ist ein Betrieb die Zusammenfassung von menschlicher Arbeitskraft und sachlichen Produktionsmitteln zu einer organisatorischen Einheit zur Erzielung von Einkünften (vgl. VwGH 18.11.2009, 2006/13/0160 mit Literaturverweisen).

Welche sachlichen Produktions- bzw. Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen gehören und damit Betriebseigenschaft vermitteln, bestimmt der jeweilige Betriebstypus. Umfang und Art der wesentlichen Betriebsgrundlagen werden für jeden Betrieb dadurch bestimmt, dass im Fall der Übertragung eines Betriebes der Erwerber mit den übertragenen Wirtschaftsgütern die Tätigkeit des Veräußerers ohne weiteres fortsetzen kann (vgl. VwGH 28.10.2009, 2007/15/0100; 22.11.2006, 2006/15/0033).

Bei produzierenden Gewerbebetrieben bilden etwa das Betriebsgebäude bzw das Mietrecht am Betriebslokal, sowie maschinelle Anlagen und Einrichtungen die wesentlichen Betriebsgrundlagen, bei Einzelhandelsunternehmungen zusätzlich das Warenlager. Wesentliche Betriebsgrundlagen bei Großhandel oder Generalvertretungen

sind Geschäftsverbindungen mit Kunden und Auftraggebern (VwGH 17.3.1994, 91/14/0040).

Im Falle einer Kapitalgesellschaft ist das Betriebserfordernis nicht schon auf Grund von § 7 Abs. 3 KStG 1988 erfüllt, der bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind (etwa eine GmbH) alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuordnet (vgl. VwGH 8.2.2007, 2006/15/0044; 2.9.2009, 2008/15/0030).

Auf gesellschaftsrechtliche Umwandlungen, die nicht in den Wirkungsbereich des Art. II UmgrStG fallen, findet das allgemeine Steuerrecht Anwendung. Auf Ebene der übertragenden Körperschaft kommt es zum Umwandlungsstichtag zur Erfassung allfälliger stiller Reserven im Rahmen einer Liquidationsbesteuerung. Soweit eine Gegenleistung in Form von Gesellschaftsrechten nicht gewährt wird, ist der Teilwert der Wirtschaftsgüter anzusetzen (§ 20 Abs. 1 Z. 1 und Abs. 2 iVm § 19 KStG 1988). Der Rechtsnachfolger hat nach § 20 Abs. 3 KStG 1988 die Liquidationswerte zu übernehmen und fortzuführen. Die Einkünfte aus dem übernommenen Vermögen sind ihm mit Beginn des dem Umwandlungsstichtag folgenden Tages zuzurechnen (zu den Rechtsfolgen einer nicht unter Art. II UmgrStG fallenden Umwandlung siehe z.B. Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG<sup>4</sup>, § 7).

c) rechtliche Würdigung:

Die verfahrensgegenständliche Frage der Betriebsausgabenqualität des für ein Einzelunternehmen des Bf in den Jahren 2005/2006 geltend gemachten Mietaufwandes für Büro- und Lagerräumlichkeiten hängt entscheidend davon ab, ob in den betreffenden Jahren ein Einzelunternehmen des Bf tatsächlich existierte bzw., worauf der Bf im Rechtsmittel zutreffend verweist, für welchen Zeitpunkt eine allfällige Betriebsaufgabe anzunehmen ist.

Zum Umwandlungsvorgang ist zunächst festzuhalten, dass das Erfüllen der handelsrechtlichen Erfordernisse durch die Firmenbucheintragung der Umwandlung der S-GmbH in ein Einzelunternehmen des Bf mit verbindlicher Wirkung für das Abgabenverfahren dokumentiert ist. Fraglich ist nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen allerdings das Vorliegen eines Betriebes im maßgeblichen Zeitpunkt.

Nach den festgestellten Tätigkeitsfeldern der S-GmbH hatten die wesentlichen Betriebsgrundlagen der Gesellschaft in den Jahren vor dem Verfahrenszeitraum aus der (auf Dauer angelegten) Geschäftsbeziehung mit der C&A GmbH-1 und einem Dienstnehmer bestanden, der die daraus resultierenden Umbauarbeiten durchgeführt hatte. Die dafür erforderlichen Betriebsmittel waren im Wesentlichen von der Auftraggeberin beigestellt worden. Diese Geschäftsbeziehung war im Dez. 2004 beendet

worden. Zugleich war der (einige) Dienstnehmer aus der S-GmbH ausgeschieden. Damit hatte die operative Tätigkeit der S-GmbH geendet.

Das zweite Geschäftsfeld der S-GmbH, die Sportgerät-Sparte, war, wie festgestellt, bereits in den Jahren davor faktisch stillgelegt worden. 2004 waren mit der Entsorgung der Produktionsanlagen in Kroatien und der Räumung des Lagerplatzes in G. die letzten Schritte zur Beendigung gesetzt worden. Zugehörige Material- oder Warenvorräte waren lt. Bilanz 2004 der S-GmbH nicht mehr vorhanden gewesen. Damit fehlten spätestens zu diesem Zeitpunkt auch die für einen Produktions- und Handelsbetrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen.

Die wenigen Ende 2004 noch vorhandenen Anlagegüter der S-GmbH stellten für die bis dahin ausgeübte Geschäftstätigkeit ebenso wenig wesentliche Betriebsgrundlagen dar, wie die angemieteten Büro- und Lagerflächen, deren Mietaufwand den Gegenstand dieses Streitpunktes bildet.

Zudem erfolgte mangels Geschäftstätigkeit der S-GmbH ab 2005 eine Nutzung des (tw. geleasten) „Fuhrparks“ bzw. allenfalls auch des Bohr- und Meiselhammers nicht für Zwecke der Gesellschaft. Gleiches gilt für die angemieteten Büro- und Lagerräumlichkeiten .

Nach dem Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens hatte die S-GmbH somit weder am Umwandlungstichtag (31.März 2005) noch am Tag des Umwandlungsbeschlusses (15.Dez.2005) über einen Betrieb im Sinne der zitierten VwGH-Judikatur verfügt. Der Zusatz zur Firmenbucheintragung des Nachfolgeunternehmens vom 26.Jänner 2006 erhärtet dies.

Da damit ein zwingendes Erfordernis für die Inanspruchnahme des Art. II UmgrStG fehlte, kommen die aus diesen Bestimmungen resultierenden steuerlichen Begünstigungen nicht zum Tragen.

Das anhängige Rechtsmittelverfahren betrifft die Besteuerung des Bf als zivilrechtlichen Rechtsnachfolger der S-GmbH. Die für die Besteuerung der S-GmbH verbundenen Rechtsfolgen der festgestellten Sachlage (Liquidationsbesteuerung) sind nicht verfahrensgegenständlich.

Für den Bf wirkt sich die Nichtanwendbarkeit des UmgrStG insbesondere im Entfall der Möglichkeit zur Inanspruchnahme eines Verlustabzuges (§ 10 UmgrStG) und der Anrechnung von MiKö der S-GmbH (§ 9 Abs. 7 UmgrStG) im Rahmen seiner persönlichen Einkommensteuerveranlagungen aus. Beide Begünstigungen hängen von der Anwendung des UmGrStG ab und scheitern am Fehlen des erforderlichen Betriebes.

Inwiefern der Teilwertbestimmung des § 20 Abs. 2, letzter Satz KStG 1988 praktische Relevanz für das anhängige Verfahren zukommt, hängt vom steuerlichen Schicksal des aus der handelsrechtlichen Umwandlung hervorgegangen Rechtsnachfolgesubstrates ab, insbesondere davon, ob dieses eine Einkunftsquelle des Bf im abgabenrechtlichen Sinn darstellte bzw. einer solchen nach der Umwandlung zugeordnet war (im Wesentlichen

handelt es sich um den bereits mehrfach erwähnten Bohr- und Meiselhammer und die Büroausstattung, beide zur Gänze abgeschrieben, sowie die beiden im Sommer 2005 ausgeschiedenen Kfz Renault Espace, Bj 1991 bzw. 1994).

Die Existenz eines Einzelunternehmens des Bf vor dem Umwandlungstichtag der S-GmbH wurde im Verfahren weder behauptet noch erwiesen (bis 2004 jeweils Arbeitnehmerveranlagungen). Im Rahmen der Umwandlung der S-GmbH ging, wie festgestellt, kein Betrieb auf den Bf als Einzelunternehmer über. Den Ergebnissen aus einem Einzelunternehmen kann daher steuerliche Wirkung nur zukommen, wenn der Bf im Verfahrenszeitraum neben seinen nichtselbständigen Tätigkeiten bzw. Geschäftsführerfunktionen weitere wirtschaftliche Betätigungen zum Zwecke der Einkünfterzielung durchführte, denen die Qualität einer selbständigen Einkunftsquelle zukam und im Rahmen derer er die aus der Umwandlung der S-GmbH übertragenen Wirtschaftsgüter verwendete.

Das Verfahrensergebnis hat solches für den Verfahrenszeitraum allerdings nicht hervorgebracht.

Die im Rechenwerk für 2005 und 2006 dargestellten Geschäftsvorgänge erweisen sich als Ergebnisse rein buchmäßiger Darstellungen (Kombination der rückwirkenden Umgründung nach den Bestimmungen des UmgrStG mit zeitgleichem Wechsel auf eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988).

Tatsächlich war eine operative Tätigkeit des Bf als Einzelunternehmer nicht feststellbar, sondern wurden nach dem Verfahrensergebnis in den Jahren 2005/2006 lediglich zwei Rechnungen ohne zu Grunde liegende Leistungen eines Einzelunternehmens gelegt.

Ein neben der langjährigen Geschäftsbeziehung der C&A GmbH-1 existierender Leistungsaustausch des Bf mit dem kroatischen Unternehmen AB wurde vom Bf trotz Aufforderung nicht nachgewiesen. Die zu dieser Rechnung festgestellten Gesamtumstände (langjährige Geschäftsbeziehung der Firma AB mit der C&A GmbH-1 bzw. - nach deren Insolvenz - mit der C&A GmbH-2, schwer fassbarer Leistungsinhalt (lt. Rechnung vom 28.Dez.2005 „*consultation fee*“), im Ausland wurzelnder Sachverhalt) erforderten eine klare und eindeutige Nachweisführung sowohl betreffend die Existenz von gesondert verrechenbaren Leistungen, als auch für deren Zuordnung zu einem Einzelunternehmen des Bf. Diese Beweisführung oblag dem Bf und hätte u.a. einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedurft (z.B. VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165; 26.1.2012, 2009/15/0032).

Dieser Verpflichtung war der Bf bereits im AP-Verfahren nicht nachgekommen. Auch die neuere Aufforderung im gerichtlichen Verfahren brachte kein verwertbares Ergebnis.

Die der C&A GmbH-2 am 20.Jän.2006 in Rechnung gestellten Leistungen betrafen Beratungsleistungen im Vorfeld der Gründung dieser Gesellschaft, die im Sinne der jüngsten „Due Diligence-Judikatur“ des VwGH den Gründungskosten der C&A GmbH-2 bzw. den Anschaffungskosten der (im Privatvermögen des Bf gehaltenen) Beteiligung an dieser Gesellschaft zuzuordnen sind (vgl. VwGH 23.2.2017, Ro 2016/15/0006 bzw. BFG

20.1.2017, RV/1100475/2016). Eine Leistungserbringung des Bf als Einzelunternehmer wird dadurch nicht dargetan.

Eine über diese beiden Sachverhaltskomplexe hinausgehende wirtschaftliche Betätigung des Bf im Rahmen eines Einzelunternehmens wurde für den Verfahrenszeitraum 2005/2006 weder behauptet noch festgestellt. Auch für die Zukunft gibt es keine tragfähigen Hinweise auf entsprechende Bemühungen. Vielmehr schloss der Bf für die Jahre ab 2007 im AP-Verfahren selbst eine solche aus bzw. enthalten auch dessen Abgabenerklärungen der Folgejahre keine Einkünfte aus einer einzelunternehmerischen Tätigkeit.

Unter Ausblendung der beiden – offenbar zum Zwecke des Anscheins einer betrieblichen Tätigkeit – erstellten o.a. Rechnungen (§ 22 BAO), wurden dem so genannten Einzelunternehmen des Bf lediglich Aufwendungen zugeordnet.

Zwar schließt das Anfallen von Kosten ohne zugehörige Einnahmen innerhalb eines gewissen Zeitraumes für sich das Vorliegen einer Einkunftsquelle noch nicht aus, sondern kommt solches im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit insbesondere in einer Anlaufphase im Wirtschaftsleben durchaus vor, doch setzt dies zugleich hinreichende Aktivitäten voraus, die auf eine Einkünfteerzielung ausgerichtet sind. Unter diesen Umständen kann eine (nach den Umständen des Einzelfalles angemessene) Phase bloßen Kostenanfalls einer auch steuerlich anzuerkennenden Einkunftsquelle zuzuordnen sein.

Im gegenständlichen Fall wurden durch das Ermittlungsverfahren keinerlei wirtschaftliche Betätigungen des Bf im Verfahrenszeitraum erwiesen, die auf eine Einkünfteerzielung als Einzelunternehmer abzielten. Da er unstrittig weder vor noch nach 2005/2006 ein Einzelunternehmen betrieb, stellt der zweijährige Verfahrenszeitraum eine abgeschlossene Beurteilungsperiode dar. Eine nachfolgende Phase zeitverzögter Einnahmen, die einem in den Jahren 2005/2006 betriebenen Einzelunternehmen des Bf zuzuordnen wären, ist auf Basis des festgestellten Sachverhalts nicht anzunehmen.

Da das Verfahrensergebnis weder für den Verfahrenszeitraum noch für die Folgejahre eine wirtschaftliche Betätigung des Bf zum Zwecke der Einkünfteerzielung als Einzelunternehmer hervorbrachte, ist von einer Beendigung der betrieblichen Nutzung des aus der Firmenbucheintragung der Umwandlung der S-GmbH resultierenden Restvermögenssubstrats am Tag nach dem Umwandlungsstichtag mit gleichzeitiger Überführung der Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen des Bf auszugehen (kein gewillkürtes Betriebsvermögen bei Gewinnermittlung nach § 4 EStG 1988).

Zugleich entfällt aufgrund der Betriebsaufgabe der Übergang auf eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 per 1. April 2005.

Ein mit der Überführung der verbliebenen Anlagegüter in das Privatvermögen des Bf verbundener Aufgabegewinn in steuerlich relevanter Höhe ist einerseits aufgrund der Bewertungsbestimmungen für die Liquidationsbesteuerung der S-GmbH bzw. die nachfolgende Einlage in ein umgewandeltes "Einzelunternehmen" und anderseits mit

Blick auf die Bestimmung des § 24 Abs. 4 EStG 1988 (Veräußerungsfreibetrag) nicht anzunehmen.

Soweit dem vorgeblich nachfolgenden Einzelunternehmen des Bf Aufwendungen eines laufenden Geschäftsbetriebes bzw. AfA für Anlagegüter zugeordnet wurden, kommt diesen nach dem Verfahrensergebnis somit mangels betrieblicher Veranlassung durch eine zugrunde liegende Geschäftstätigkeit bzw. der Möglichkeit gewillkürten Betriebsvermögens bei Gewinnermittlungen nach § 4 EStG 1988 kein Betriebsausgabencharakter zu (Miete für Büro/Lagerflächen, Kosten für Kfz-Nutzung, Telefonaufwand, AfA für Torsteuerung und Funkanlage (Erwerb Dez. 2003) sowie für „Sony TX1XP“, Erwerb Dez. 2005).

Auch einem damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuerabzug ist mangels Nutzung im Rahmen einer unternehmerischen Betätigung des Bf die Anerkennung zu versagen.

Zum Mietaufwand für Büroräumlichkeiten ist in diesem Zusammenhang ergänzend darauf zu verweisen, dass auch die vom Bf erklärten Einkünfte aus der Vermietung eines Ferienhauses keine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle darstellen (§ 1 Abs. 2 LVO). Im Detail wird dazu auf Abschnitt II dieser Entscheidung verwiesen. Damit ergibt sich auch aus dem Titel der Bewirtschaftung eines Mietobjekts keine steuerlich beachtliche Grundlage für die fortgesetzte Anmietung eines Büros durch den Bf.

Dies ändert nichts daran, dass der Bf nach dem Verfahrensergebnis die Mietverhältnisse betreffend ursprünglich durch die S-GmbH von der Gattin angemietete Büro- und Lagerräumlichkeiten im Verfahrenszeitraum - ohne Bezug zu seiner Einkünftezielung - fortgeführt hat.

Der Bf hat Ende 2005 die entsprechenden Mietzahlungen für 2005 und 2006 nachweislich an seine Gattin geleistet. Eine Rückzahlung ist nicht erfolgt. Die fortgesetzte Erfassung entsprechender Vermietungseinkünfte in den Abgabenerklärungen der Gattin für die Folgejahre weist auf die Aufrechterhaltung der Mietverhältnisse über den Verfahrenszeitraum hinaus hin.

Das Fehlen einer Geschäftstätigkeit der S-GmbH oder ein Einzelunternehmens des Bf ab 2005 schließt eine betriebliche Nutzung dieser Räumlichkeiten im Verfahrenszeitraum allerdings aus.

Zur Nutzung der Lagerräumlichkeiten in Z. hat der Bf anlässlich der Besichtigung im Zuge der AP eine privat veranlasste Aufrechterhaltung des Mietverhältnisses ab 2006 explizit eingeräumt. Für die Büro- und Lagerräumlichkeiten am Familienwohnsitz verwies er auf eine Privatnutzung ab 2007.

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung verlieren Aufwendungen den Charakter als steuerlich nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 nicht deswegen, weil ihnen zivilrechtlich ein Rechtstitel zu Grunde gelegt wird, der einen Bezug zur Einkünftezielung herstellt (vgl. z.B. VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028; 25.9.2002, 97/13/0175; 17.11.2004, 99/14/0013).

Aufgrund des dargestellten Verfahrensergebnisses geht das BFG allerdings bereits (spätestens) ab 2005 vom Wegfall einer betrieblichen Veranlassung für alle drei Mietverhältnisse aus. Für eine Anerkennung des Betriebsausgabencharakters des geltend gemachten Mietaufwandes in den Gewinnermittlungen des Bf für die Jahre 2005/2006 bleibt daher kein Raum.

Festzuhalten ist, dass die Privatnutzung der angemieteten Räumlichkeiten durch den Bf unter den festgestellten Umständen nichts an der Steuerpflicht der Einkünfte aus der fortgesetzten Vermietung bei den beiden Vermieterinnen (Gattin des Bf bzw. Vermieterin des Lagers in Z.) ändert.

Neben dem Mietaufwand betrifft die Nichtabzugsfähigkeit als Betriebsausgaben auch die vom Bf geltend gemachten Kfz-Kosten, deren betriebliche Veranlassung durch das Verfahren ebenfalls nicht erwiesen wurde.

Wie festgestellt, hat der Bf für Dienstreisen im Zusammenhang mit seinen nichtselbständigen Einkünften (Tätigkeiten für die (insolvente) C&A GmbH-1 bzw. als Geschäftsführer der Nachfolgegesellschaften) vollen Fahrtkostenersatz durch seine jeweilige Dienstgeberin bzw. den Masseverwalter erhalten (Kilometergelderstattung). Gegen die im Zuge der AP erfolgte Anerkennung der geltend gemachten Werbungskosten für Dienstreisen verwehrte er sich im Rechtsmittel nicht.

Die Höhe des in den Gewinnermittlungen 2005/2006 mit je 20% berücksichtigte Kfz-Kostenanteils für Privatnutzung konnte vom BFG mangels Fahrtenbuchführung nicht überprüft werden.

Fest steht aber, dass ohne eine operativer Tätigkeit der S-GmbH ab 2005 und eine steuerlich relevante Einkünftezielung des Bf als Einzelunternehmer (bzw. im Rahmen einer Vermietungstätigkeit), eine ins Gewicht fallende Kfz-Nutzung im Verfahrenszeitraum für Zwecke der Einkünftezielung des Bf außerhalb seiner nichtselbständigen Tätigkeit auszuschließen ist. So wie beim Mietaufwand ist den angefallenen Kfz-Kosten insofern daher – wie im Übrigen auch dem geltend gemachten Telefonaufwand – kein steuerlich relevanter Aufwandscharakter beizumessen.

Mangels Unternehmereigenschaft des Bf im Verfahrenszeitraum entfällt auch ein (anteiliger) Vorsteuerabzug für eine Kfz-Nutzung und für Telefonkosten (§ 12 Abs. 1 Z. 1 lit. a UStG 1994).

Im Ergebnis waren im Zusammenhang mit dem Einzelunternehmen des Bf lediglich die Kosten der Vertragserrichtung zur Umwandlung der S-GmbH samt Gebühren und Steuern (lt. Punkt IX des Umwandlungsplans vom 15.Dez.2005) als nachträgliche Betriebsausgaben einer gewerblichen Tätigkeit (§ 32 EStG 1988) zu berücksichtigen.

Daraus resultiert nach den AP-Unterlagen für 2005 ein Verlust aus Gewerbebetrieb von -1.168,20 € (1.000,- € Vertragserrichtung, 168,20 € Gebühren).

Eine Vorsteuerberücksichtigung unterbleibt zur Vermeidung eines doppelten Vorsteuerabzuges, da die umsatzsteuerlichen Konsequenzen des Jahres 2005, wie

festgestellt, im abgabenbehördlichen Verfahren zur Gänze bei der S-GmbH erfasst wurden.

In den angefochtenen ESt- bzw. USt-Bescheiden des Bf für 2006 kommen weder gewerbliche Einkünfte noch daraus resultierende umsatzsteuerliche Folgen zum Ansatz.

Mangels Anwendbarkeit der Bestimmungen des UmgrStG kommt zudem das steuerliche Ergebnis der S-GmbH in beiden Verfahrensjahren weder beim Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 EStG iVm § 10 UmgrStG) noch im Wege einer Anrechnung von MiKö (§ 46 EStG iVm. § 9 Abs. 7 UmgrStG) zum Tragen.

## II.) Ferienhausvermietung:

### a) Sachverhaltsfeststellung:

Der Bf und seine Gattin besitzen in der „Urlaubsregion (Ferienort)“ seit Jahren eine Liegenschaft zur Privatnutzung (seit 2002 im Eigentum der Gattin). Im Juni 2005 erwarb die Gattin um 90.000,- US Dollar (rd. 69.000,- €) von einem kanadischen Vorbesitzer das unmittelbar angrenzende Grundstück mit einem (möblierten) Ferienhaus (Bj. 1969), bestehend aus Küche, Wohnzimmer, 2 Schlafzimmern im OG und den üblichen Nebenräumen. Der Kauf (rd. 72.200,- € inkl. Kaufnebenkosten) erfolgte zur Gänze fremdfinanziert mittels endfälliger CHF-Fremdwährungskredit mit 20jähriger Laufzeit.

Ein dem FA von der Gattin vorgelegtes Sachverständigengutachten vom 8.Dez.2006 bezeichnet den Bauzustand des Gebäudes als „*übliche gute Unterhaltung*“ und geht per Stichtag April 2005 von einer Restnutzungsdauer von 24 Jahren für das Objekt aus (= 60 Jahre Gesamtnutzungsdauer).

Im Dez.2007 wurde das Ferienhaus und die darin befindliche Einrichtungen in einem Mietvertrag als „*brauchbar*“ beschrieben, allerdings sei das Welleternitdach „*sehr schadhaft (wurde vom Vermieter notdürftig versorgt)*“. Ein Anhang zum Mietvertrag listet geplante „*Umbauarbeiten*“ auf (Mietvertrag mit Ehepaar B. vom 14.Dez.2007).

Bis zu dieser Vermietung durchgeführte Adaptierungs- bzw. Sanierungsmaßnahmen sind den Abgabenerklärungen der Gattin nicht zu entnehmen.

Auch der Bf, an den die Gattin das Ferienhaus rd. 3 ½ Monate nach dem Erwerb zunächst für zwei Jahre befristet (ohne Kündigungsmöglichkeit) vermietet hatte, weist erst in der Überschussermittlung für 2006 entsprechende Werbungskosten aus - allerdings mit einem recht bescheidenen Investitionsvolumen von insgesamt 3.360,- € (davon 2.295,- € auf den Einbau einer Dusche entfallend).

Dass mit einem derart geringen Kostenaufwand keine grundlegende Adaptierung des Objekts finanziert werden konnte, bedarf keiner weiteren Erörterung.

Die Beurteilung des Bauzustandes des – offenbar im Vorfeld des Erwerbes besichtigten („Stichtag 18.April 2005“) - Ferienhauses als „*übliche gute Unterhaltung*“ im mehr als 1 1/2 Jahre später erstellten SV-Gutachten macht vor diesem Hintergrund den Eindruck

einer Gefälligkeitsformulierung, deren Aussagekraft auch in Hinblick auf die mit 60 Jahren gewählte technische Gesamtlebensdauer des Objekts zu relativieren ist.

Aus Sicht des BFG wird damit ein als Ferienunterkunft Ende der 60iger Jahre des letzten Jahrhunderts in einfacher Bauweise errichtetes und seither nicht grundlegend verändertes Gebäude beschrieben.

Auf Basis dieser Aktenlage geht das BFG davon aus, dass sich das 2005 erworbene Ferienhaus der Gattin beim Erwerb und in der Folge im weiteren Verfahrenszeitraum in einem weitgehend ursprünglichen Bau- und durchschnittlichen Erhaltungszustand befand, der ohne umfassende Instandsetzungs- bzw. Modernisierungsmaßnahmen den für eine touristische Vermarktung in der Region aktuell erforderlichen Anforderungen nicht entsprach. Solche Maßnahmen wurden allerdings im Verfahrenszeitraum weder von der Gattin des Bf als Eigentümerin, noch vom Bf als dem ersten Mieter des Ferienhauses durchgeführt. Tatsächlich weisen beide in den Abgabenerklärungen für 2005 gar keinen Investitionsaufwand aus. Auch in den Erklärungen für die beiden Folgejahre finden sich nur Hinweise auf die bereits erwähnten Adaptierungsmaßnahmen (Einbau einer Dusche bzw. „*notdürftige Versorgung*“ des schadhaften Daches).

Der - der Abgabenbehörde erstmals 2009 im AP-Verfahren (ohne Vergebührungsvermerk) vorgelegte - Zweijahres-Mietvertrag zwischen dem Bf und seiner Gattin vom 15.Okt.2005, sieht für das möbliert angemietete Ferienhaus ein Gesamtentgelt von 5.000,- € (incl. Betriebskosten) + 20% USt vor, somit ein Jahresnettoentgelt von 2.500,- €. Regelungen über den Zahlungsmodus bzw. Zahlungsfristen fehlen im Vertrag. Weitere Zahlungsverpflichtungen übernahm der Bf nicht.

Nach weiteren im AP-Verfahren vorgelegten Unterlagen (Bankbelege) leistete die (seit 15.Dez. 2005 in ein Einzelunternehmen des Bf umgewandelte) S-GmbH am 20.Dez.2005 – zeitgleich mit den unter Abschnitt I dieser Entscheidung abgehandelten Zahlungen für die Büro- und Lagermiete am Familienwohnsitz - eine als „*Mietvorauszahlung (Ferienort)*“ bezeichnete Überweisung von 12.000,- € an die Gattin des Bf.

Auf Basis des o.a. Mietvertrages wurde damit das Nutzungsentgelt (samt 20% USt) für vier Jahre im Voraus bezahlt.

Einen Zusammenhang des Mietverhältnisses in (Ferienort) mit der S-GmbH oder einem Einzelunternehmen des Bf erbrachte das durchgeführte Ermittlungsverfahren nicht. Sowohl der Bf als auch dessen Gattin erklärten aus der Vermietung des Ferienhauses Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Mietvertrag vom 1.Nov.2005 vermietete der Bf seinerseits das Ferienhaus um 5.200,- € + 20% USt für die Wintersaison 2005/2006 (15.Dez.2005 - 15.April 2006) an die (Ferienort)-Hotels GmbH, FN 222222t, eine vor Ort gewerblich tätige Tourismusvermarktungsgesellschaft (im Folgenden kurz Hotel-GmbH).

Der Text dieses - ebenfalls nicht vergebührten - Mietvertrages entspricht in weiten Bereichen wortgleich dem mit 15.Okt.2005 datierten Mietvertrag zwischen den Eheleuten

zum Ferienhaus (von der Bezeichnung des Mietobjekts bis hin zur Haltung von Haustieren und den angeschlossenen „*allgemeinen Geschäftsbedingungen*“).

Hinweise auf eine Untervermietung finden sich in keinem der beiden Mietverträge.

Aufgrund der Übereinstimmungen geht des BFG davon aus, dass der Mietvertrag des Bf mit der Hotel-GmbH als Mustervertrag für den mit 15.Okt.2005 datierten Mietvertrag zwischen dem Bf und seiner Gattin diente und Letzterer daher tatsächlich erst nachträglich erstellt wurde. Dafür spricht nicht zuletzt die Verrechnung von 20% USt in beiden Verträgen.

Im Unterschied zum Mietvertrag mit der Gattin enthält der Mietvertrag mit der Hotel-GmbH allerdings sehr detaillierte Vereinbarungen zum Zahlungsmodus und zur Fälligkeit des Nutzungsentgelts (monatliche Teilzahlungen von 1.300,- € + 20% USt, jeweils fällig am 15. d. M.) und listet zudem eine Reihe von Nebenkosten für die Hotel-GmbH auf (Kostentragung für Bettwäsche, Endreinigung und Gemeindeabgaben sowie Stromverbrauch lt. gesonderter Zählerablesung zu Saisonende).

Für darüber hinausgehende Bewirtschaftungskosten, wie etwa die Versicherung und die Beheizung des Ferienhauses (Ölheizung), hat demnach der Vermieter (= Bf) aufzukommen.

Weder das Mietverhältnis zwischen dem Bf und der Hotel-GmbH, noch jenes zwischen dem Bf und seiner Gattin wurden nach dem vereinbarten Endtermin verlängert.

Vielmehr vermietete die Gattin das Ferienhaus bereits ab Sept.2007 - somit noch vor Ablauf des Mietverhältnisses mit dem Bf - um monatlich 300,- € Bruttomiete (incl. 10% USt) + Übernahme der laufenden Bewirtschaftungskosten für die Dauer von drei Jahren an Fremdmieteter. Zugleich räumte sie den neuen Mietern eine Option auf eine dreijährige Verlängerung des Mietverhältnisses und eine Kaufoption ein. Dieses neue Mietverhältnis war nach der Aktenlage bis Sommer 2012 aufrecht.

Etwa zwei Jahre nach der Beendigung des Mietverhältnisses mit dem Ehepaar B. veräußerte die Bf das Ferienhaus im Sommer 2014 um einen Pauschalpreis von 108.000,- € (ohne USt) ohne zwischenzeitige neuerliche Vermietung (Quellen: Abgabenerklärungsdaten der Gattin; Grundbuch).

Abgesehen vom Jahr 2005, in dem aufgrund der Mietvorauszahlung des Bf ein positives Ergebnis erzielt worden war, hatte die Vermietungstätigkeit bei der Gattin in sämtlichen Jahren bis zum Verkauf zu Werbungskostenüberschüssen und damit auch zu einem negativen Gesamtergebnis geführt.

Fragen zur Vermietungstätigkeit in (Ferienort) ließ die Gattin im gerichtlichen Ermittlungsverfahren unbeantwortet.

Zur Vermietung durch den Bf ist nach dem Auslaufen des Mietverhältnisses mit der Hotel-GmbH in der Wintersaison 2005/2006 für einen Zeitraum von fast 1½ Jahren - konkret für die Zeit zwischen dem 15.April 2006 und der vorzeitigen Beendigung des Mietverhältnisses zwischen den Eheleuten Ende August 2007 – in den AP-Unterlagen

nur ein einziger Buchungsvorgang belegt (Anzahlung vom 5.12.2006 für einen 4tägigen Aufenthalt im Jänner 2007). Für zwei weitere Buchungen liegen lediglich - als Beweismittel unzureichende - Zweitschriften von angeblich gelegten Rechnungen ohne zugehörige Zahlungsnachweise vor.

Eine Prognoserechnung zu seiner Vermietungstätigkeit legte der Bf nicht vor. Sein in den Jahren 2005-2007 tatsächlich erzieltes Gesamtergebnis aus der Vermietung des Ferienhauses war, wie jenes der Gattin, negativ (rd. - 7.700,- €).

So wie die Gattin blieb auch der Bf Antworten auf die zu seiner Vermietungstätigkeit detailliert gestellten Fragen im gerichtlichen Ermittlungsverfahren schuldig. Über seine ursprüngliche oder auch allenfalls eine später geänderte Planung zur Nutzung des Ferienhauses ist daher ebenso wenig bekannt, wie zu der von vorne herein auf zwei Jahre befristeten Anmietung des Objekts von der Gattin und zur Vorauszahlung des Mietentgelts durch die (bereits umgewandelte) S-GmbH für einen Zeitraum von vier Jahren. Auch die Gründe für die unterbliebene Fortsetzung der Geschäftsbeziehung mit der Hotel-GmbH sowie Details zu den nachfolgenden Vermietungsbemühungen des Bf blieben auf diese Weise ungeklärt.

Der Argumentation im Rechtsmittel ist allerdings zu erschließen, dass eine Vermietung an die Hotel-GmbH von vorne herein nur in der Wintersaison geplant gewesen war.

#### b) Rechtslage:

Auf die auch zum zweiten Streitpunkt des anhängigen Rechtsmittelverfahrens maßgeblichen Bestimmungen der §§ 21 und 22 BAO betreffend *wirtschaftliche Betrachtungsweise* bzw. *Missbrauch* und die Grundsätze der so genannten „*Angehörigenjudikatur*“ wurde bereits unter Punkt I b) dieser Entscheidung verwiesen. Insofern genügt an dieser Stelle ein Hinweis auf die dortigen Ausführungen.

Ist eine verlustträchtige Vermietung zwischen nahen Angehörigen im Lichte der angeführten Grundsätze steuerlich anzuerkennen, bleibt nach den Vorgaben der Liebhabereiverordnung, BGBI 1993/33 idgF (LVO) zu prüfen, ob daraus voraussichtlich innerhalb eines angemessenen Zeitraumes ein der Besteuerung zugänglicher Gesamtüberschuss erzielbar ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen (sogenannte „kleine Vermietung“).

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung stellt § 1 Abs. 2 LVO auf die abstrakte Eigenschaft eines Wirtschaftsgutes ab. Das gilt auch dann, wenn im konkreten Einzelfall die tatsächliche Vermietung einer solchen Einheit zu Geschäftszwecken erfolgt (vgl. VwGH 23.11.2016, Ro 2014/15/0048; 16.11.2014, 2010/13/0159; 19.4.2007, 2006/15/0055; 23.9.2010, 2007/15/0245).

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen oder der Werbungskosten erwarten lässt (objektive Ertragsfähigkeit). Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum eine Zeitspanne von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Ergeben sich aufgrund von absehbaren nachhaltigen Verlusten Zweifel an der Einkunftsquelleneigenschaft einer „kleinen Vermietung“, obliegt es dem Vermieter die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 LVO zu widerlegen und mittels realistischer Prognoserechnung darzutun, dass die Vermietung unter der Annahme gleichbleibender Bewirtschaftung nach ihrer tatsächlichen Entwicklung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt.

Maßgeblich für die Prognose sind die tatsächlichen Verhältnisse und nicht Wunschvorstellungen des Vermieters. In der Prognoserechnung sind daher die zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben mit realistischen Werten und unter reeller Abschätzung typischer Betätigungsrisiken zu erfassen.

Inwieweit die Annahmen einer Prognose plausibel sind, ist an Hand der seit Betätigungsbeginn tatsächlich erzielten Ergebnisse zu überprüfen.

Bei maßgeblicher Änderung der Art der Vermietung gilt die bisherige Betätigung als beendet. Mit der Änderung beginnt eine neue Vermietungstätigkeit, für welche bei Verlusterzielung wiederum eine Liebhabereiprüfung durchzuführen ist. Auf die Beurteilung der Vermietung vor der Änderung der Bewirtschaftungsart wirkt diese neue Vermietungstätigkeit nicht zurück. Die abgeschlossene Vermietung und die geänderte Vermietung sind jeweils für sich und unabhängig voneinander auf Liebhaberei zu überprüfen.

Die Frage der objektiven Ertragsfähigkeit ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, für deren Beantwortung neben einer fundierten Prognoserechnung auch die Erkenntnisse aus bereits erklärten bzw. veranlagten Jahren heranzuziehen sind. Ein Zurückbleiben der tatsächlichen hinter den prognostizierten Einnahmen bzw. das Auftreten höherer als die prognostizierten Ausgaben im Beobachtungszeitraum rechtfertigen Zweifel an der Prognoserechnung. Insbesondere darf eine Prognoserechnung auch nicht von den zu Beginn der Betätigung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Weichen bereits die für die ersten Jahre der Vermietung prognostizierten Werte eklatant von den tatsächlich eingetretenen ab, eignet sich die Prognoserechnung als Beweis für die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung in der konkret gewählten Art - und damit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 LVO - nicht (vgl. stellvertretend

für viele VwGH 27.11.2017, Ro 2016/15/0007; 25.11.2013, 2011/15/0182; 19.3.2013, 2010/15/0106; 18.12.2012, 2010/15/0167; 24.5.2012, 2009/ 15/0075; 19.4.2007, 2006/15/0055; 28.6.2006, 2002/13/0036; 21.9.2005, 2001/13/0278; 30.10.2003, 2003/15/0028 und Jakom, EStG Kommentar<sup>9</sup>, § 2, Rz 258ff, je mwV.).

§ 6 LVO sieht für Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO auch Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn vor. Der VwGH hat die EU-Konformität dieser Bestimmung bereits wiederholt bestätigt (z.B. VwGH 23.11.2016, Ro 2014/15/0048; 16.2.2006, 2004/14/0082).

c) rechtliche Würdigung:

Die hier zu beurteilende Vermietung zwischen dem Bf und seiner Gattin betreffend das von Letzterer 2005 erworbene Ferienhaus in (Ferienort) wird den Anforderungen an eine fremdübliche Vermietung nicht gerecht. Weder der vorgelegte Mietvertrag noch dessen faktische Umsetzung entsprechen den vom VwGH entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Rechtsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen.

Aus Sicht des BFG diente das zwischen den Eheleuten vereinbarte Mietverhältnis nach seinem wahren wirtschaftlichen Gehalt ausschließlich dem Zweck, die Allgemeinheit mit maximaler steuerlicher Wirksamkeit an den Kosten einer privaten Vermögensanlage zu beteiligen. Die dazu gewählte Vorgangsweise setzte das für Rechtsgeschäfte zwischen Angehörigen typische Fehlen eines wirtschaftlichen Interessensgegensatzes zwischen den Vertragsparteien voraus. Das Ziel einer Nutzung des Ferienhauses zum Zwecke der nachhaltigen Lukrierung von Einkünften wurde durch das Verfahrensergebnis nicht erwiesen.

Zunächst ist der mit 15.Okt.2005 datierte, dem FA erstmals 2009 im Zuge der AP (ohne Vergebührungsnnachweis) vorgelegte Mietvertrag als Beweismittel für eine (zeitgerecht) ausreichend nach außen in Erscheinung tretende Vermietung zwischen den Eheleuten nicht geeignet, zumal die festgestellten Übereinstimmungsauffälligkeiten mit dem Mietvertrag des Bf mit der Hotel-GmbH und der fehlende Hinweis auf ein Untermietverhältnis in Letzterem unterstreichen, dass der Mietvertrag zwischen den Eheleuten jedenfalls erst nach der Vermietung des Ferienhauses an diese Gesellschaft erstellt wurde.

Anderseits belegen gerade die Abweichungen vom Mietvertrag des Bf mit der Hotel-GmbH, dass im Mietvertrag zwischen den Eheleuten wesentliche Vertragsinhalte eines Mietverhältnisses in einer Weise festgelegt wurden, wie sie unter fremden Geschäftspartnern nicht üblich sind. Dies betrifft insbesondere den Umfang der vom Mieter zu erbringenden Gegenleistung sowie deren Entrichtung und tangiert somit zentrale Vertragspunkte von Mietvereinbarungen. Die angeschlossenen und zum Vertragsinhalt erklärten – offenbar der geplanten touristischen Nutzung durch die Hotel-GmbH entnommenen - „*allgemeinen Geschäftsbedingungen*“ ändern an der fehlenden

Fremdüblichkeit nichts, sind diese doch auf die abweichenden Verhältnisse der Nutzung durch den Bf in keiner Weise abgestimmt und laufen dadurch vielfach ins Leere (z.B. Regelung betreffend verspätete Anzahlung; Haftungsbegrenzung des Vermieters mit einer Monatsmiete).

Auch der nachfolgende Fremdmietvertrag der Gattin des Bf mit den Dauermieter im Jahr 2007 unterstreicht die unter Fremden unübliche Vertragsgestaltung zum Ferienhaus zwischen den Eheleuten.

So erscheint es - neben der unterbliebenen Konkretisierung des Mietobjekts hinsichtlich Größe, Ausstattung und Erhaltungszustand (mit Hinweis auf einen deutlichen Erhaltungsrückstau, wie er im vorliegenden Fall offenbar das Dach des Hauses betraf) - unter fremden Mietvertragsparteien insbesondere unüblich, ein Pauschalentgelt für den gesamten zweijährigen Nutzungszeitraum festzulegen, ohne zugleich Regelungen zum Zahlungsmodus zu vereinbaren. Im Vergleich dazu enthalten die beiden o.a. Verträge mit Fremdmietern – die unterschiedlichen Nutzungsformen berücksichtigende – detaillierte Festlegungen zur Zusammensetzung und Höhe des zu bezahlenden Nutzungsentgelts (samt Nebenleistungen) sowie zu den Fälligkeitsterminen.

Wenn der Mietvertrag mit der Hotel-GmbH auf eine Konkretisierung des Mietobjekts hinsichtlich Raumangebot, Ausstattungsmerkmalen und Erhaltungszustand des Gebäudes, dessen Versorgungseinrichtungen und des Inventars verzichtet, so erklärt sich dies mit der kurzen Mietdauer, der tatsächlich die Funktion einer Probezeit für die Markttauglichkeit des Ferienhauses zukam.

Neben dem schriftlich festgelegten Inhalt des Mietvertrages zwischen den Eheleuten erweist sich auch dessen tatsächliche Umsetzung als unter fremden Vertragspartnern nicht üblich.

Erscheint es doch undenkbar, dass ein fremder Mieter, der eine Nutzung des Objekts für touristische Zwecke plant, auf Basis eines Zweijahres-Mietvertrages ohne festgelegten Zahlungsterminen, ein Nutzungsentgelt für vier Jahre im Voraus bezahlt, umso mehr für ein Mietobjekt mit offensichtlich beträchtlichem Modernisierungs- und Sanierungsbedarf (Stichwort: Baujahr 1969 bzw. schadhaftes Dach) und vor dem Hintergrund der lediglich für die kommende Wintersaison fixierten Weitervermietung an die Hotel-GmbH.

Dass die tatsächliche Zahlung im Namen der S-GmbH geleistet wurde, die ihrerseits gar nicht Vertragspartner war, rundet das Bild einer Gestaltung unter Vertragspartnern ohne wirtschaftliche Interessensgegensätze ab.

Ohne die (nicht fremdübliche) Mietvorauszahlung hätte die ernsthaft auf Einkünftezielung ausgerichtete Eigentümerin eines in einer Tourismusregion gelegenen Ferienhauses ihr Objekt zunächst zweifellos selbst dem örtlichen Tourismusbetreiber zur Vermietung angeboten. Stattdessen hat die Gattin - unter fremden Mietvertragsparteien undenkbar - ohne schriftlichen Mietvertrag und unentgeltlich zugewartet, bis ihr künftiger Mieter zu Beginn der Wintersaison das Haus zu eben diesem Zweck weitervermietete.

Insbesondere würde aber eine auf Einkünftezielung ausgerichtete Vermieterin in dieser Situation das Mietobjekt - bei dem nach den Erklärungsdaten der Gattin zum Zeitpunkt der Vermietung allein zur Abdeckung der AfA und des Fremdfinanzierungsaufwands jährlich Einnahmen von rd. 4.800,- € erforderlich waren - nicht für zwei Jahre um ein Pauschalentgelt (einschließlich Betriebskosten!) vermieten, das lediglich knapp mehr als die Hälfte dieser beiden Kostenpositionen abdeckt, zumal wenn sie die weiteren Bewirtschaftungskosten für das Objekt zusätzlich zu tragen hat. Ein derart niedriges Nutzungsentgelt würde unter fremden Vertragsparteien zumindest die Übertragung eindeutig geregelter Instandsetzungsverpflichtungen auf den Mieter erwarten lassen (Stichwort *schadhaftes Dach*). Die „Umbauliste“ zum Mitvertrag mit dem Ehepaar B. entspringt einer solchen Intention.

Anderseits zeigt die ohne vertragliche Notwendigkeit bzw. Grundlage – vor dem Hintergrund des auf eine Wintersaison befristeten Mietvertrages mit der Hotel-GmbH - geleistete Entgeltsvorauszahlung des Mieters (Bf), dass auch dessen Handeln nicht von wirtschaftlichen Erwägungen eines Einkünfte orientierten Vertragspartners getragen war.

Die Vorgangsweise des Bf erscheint in Hinblick auf einen angestrebten wirtschaftlichen Erfolg aus der Vermietung des Ferienhauses als ungewöhnlich und unangemessen.

Ein wirtschaftlich agierender Mieter hätte (bei entsprechender vertraglicher Fixierung) allenfalls eine Mietvorauszahlung in Form von – offenbar dringend nötigen - Investitionen in das Mietobjekt erbracht. Die tatsächlich erfolgte Geldüberweisung an die Gattin erscheint unter den festgestellten Umständen aus Sicht des Mieters (Bf) wirtschaftlich absolut unverständlich und dokumentiert dessen fehlendes Ertragsstreben ebenso deutlich, wie das Unterbleiben einer wirtschaftlich ernst zu nehmenden Nachfolgenutzung des Ferienhauses nach der Wintersaison 2005/2006 bis zum Ende des zweijährigen Mietvertragszeitraums mit seiner Gattin. Letztlich wurde - trotz expliziter Aufforderung im BFG-Verfahren - für einen Zeitraum von fast 1½ Jahren nicht einmal ein entsprechend ernsthaftes Bemühen dargetan.

Im Ergebnis fehlt dem hier zu beurteilenden Mietvertrag zwischen dem Bf und seiner Gattin somit sowohl aus Sicht der Vermieterin als auch aus Sicht des Mieters eine Ausgestaltung, wie sie unter fremden Vertragsparteien üblich und zu erwarten gewesen wäre.

Tatsächlich erklärt sich die Vermietung des Ferienhauses an den Bf in Verbindung mit der Mietvorauszahlung allein durch die Absicht einer steuerlichen Verwertung bewusst negativ gestalteter Vermietungsergebnisse beim Bf (Ausgleich mit hohen Lohnbezügen), während das positive Ergebnis bei dessen Gattin aufgrund ihrer Einkommenssituation im Jahr 2005 ertragsteuerlich unbelastet blieb.

Gerade einem derartigen Missbrauch von zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten soll mit den vom VwGH entwickelten Grundsätzen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entgegengewirkt werden. Es geht nicht an, die Allgemeinheit durch missbräuchliche Vertragsgestaltungen im Familienbereich an den

Kosten der Erhaltung einer privaten Vermögenanlage zu beteiligen, die ihrerseits nie einen Beitrag zum Steueraufkommen leisten wird.

Im Lichte der zitierten „Angehörigenjudikatur“ des VwGH ist der von den Eheleuten gewählten Vertragskonstruktion zur beiderseitigen Nutzung des Ferienhauses in (Ferienort) für Vermietungszwecke daher die steuerliche Anerkennung zu versagen. Das Mietverhältnis zwischen dem Bf und seiner Gattin ist auszublenden und den dadurch veranlassten Mietvorauszahlungen die steuerliche Wirksamkeit zur Gänze zu versagen. Zugleich entfällt die Zurechnung des Ergebnisses aus dem Mietverhältnis mit der Hotel-GmbH bzw. der einzelnen Anzahlung vom Dez. 2006 an den Bf.

Unter den gegebenen Umständen kommt es nicht mehr darauf an, ob die zu beurteilende Vermietungstätigkeit beim Bf den durch die LVO vorgegebenen Anforderungen an eine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle erfüllt hätte.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei daher darauf verwiesen, dass für das nach dem äußereren Erscheinungsbild unzweifelhaft nach Art eines Einfamilienhauses ausgestaltete Mietobjekt jedenfalls von einer Vermietung nach § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO auszugehen gewesen wäre. Daran hätte auch nichts geändert, dass der Bf die beiden Mietverhältnisse mit der Gattin und der Hotel-GmbH umsatzsteuerlich offenbar als Geschäftsraummiete nach § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 behandelt hat (vgl. VwGH 23.11.2016, Ro 2014/15/0048).

Da § 1 Abs. 2 LVO für die in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fallenden Betätigungen das Vorliegen von Liebhaberei vermutet, wäre mit der Zuordnung des verfahrensgegenständlichen Ferienhauses zur „kleinen Vermietung“ die Beweislast zur Widerlegung der Liebhabereivermutung beim Bf gelegen. Nachdem dieser den entsprechenden Aufforderungen im BFG-Ermittlungsverfahren allerdings nicht nachkam, wäre der Vermietungstätigkeit des Bf betreffend das Ferienhaus seiner Gattin in (Ferienort) auch aus dem Blickwinkel der steuerlichen Liebhaberei die abgabenrechtliche Anerkennung zu versagen gewesen.

Das Rechtsmittel des Bf erweist sich somit auch zum Streitpunkt betreffend das Ferienhaus in (Ferienort) als unbegründet.

### III.) Alleinverdienerabsetzbetrag:

§ 33 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 idF BGBl I 34/2005 lautet, soweit verfahrensrelevant:

*“ Einem Alleinverdiener steht ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich (...) bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro (...)”*

*Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. (...)*

*Voraussetzung ist, daß der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2 200 Euro jährlich erzielt. Die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a, weiters nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 und auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen miteinzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen. "...*

Im anhängigen Verfahren ist eine durchgehende eheliche Lebensgemeinschaft des Bf und seiner Gattin für 2005/2006 ebenso unstrittig, wie der Bezug von Familienbeihilfe für die Tochter L. (geb. 1994) durch die Gattin des Bf im gesamten Verfahrenszeitraum.

In der Vergangenheit hatte die Gattin jahrelang neben dem Geschäftsführergehalt aus der S-GmbH in etwa 8.000,- € p.a. aus der Vermietung der unter Abschnitt I dieser Entscheidung erörterten Büro- und Lagerräumlichkeiten an die S-GmbH erzielt.

Nach dem Ausscheiden der Gattin aus der S-GmbH Ende Nov. 2004 beschränkten sich deren Einkünfte nach den Angaben in ihren Abgabenerklärungen 2005/2006 auf die Vermietungstätigkeit (Büro- Lagerflächen bzw. ab 2005 auch Ferienhaus). Daneben flossen ihr Transferleistungen aus der Arbeitslosenversicherung zu (2005 rd. 6.300,- €, 1.Halbjahr 2006 195,- €). Ab Juli 2006 fungierte die Gattin als Geschäftsführerin der C&A GmbH-3 (lt. ESt-Bescheid 2006 selbständige Einkünfte 9.329,71,- €).

Aus der Vermietung der unter Abschnitt I dieser Entscheidung abgehandelten Büro- und Lagerflächen am Familienwohnsitz an die S-GmbH bzw. den Bf als deren Rechtsnachfolger erzielte die Gattin 2005 ein positives Ergebnis von 15.924,44 € bzw. 2006 einen Werbungskostenüberschuss von - 1.243,25 € (erklärungsgemäße Veranlagung in beiden Jahren).

Angemerkt sei, dass auch das Rechtsmittel des Bf bei der AVAB-Berechnung von entsprechenden Vermietungeinkünften der Gattin ausgeht.

Wie unter Abschnitt I dieser Entscheidung ausgeführt, ändert die mangels betrieblicher Veranlassung erfolgte Nichtberücksichtigung des Mietaufwandes für diese beiden Mietverhältnisse als Betriebsausgaben/Werbungskosten der vom Bf zu versteuernden Einkünfte aufgrund der festgestellten Umstände nichts an der Zurechnung der daraus lukrierten Vermietungseinkünfte bei dessen Gattin.

Dagegen wurde das Ergebnis der Ferienhausvermietung vom BFG bei der Gattin als Lieberhabereibetätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO qualifiziert und ist daher als steuerlich unbeachtlich aus deren Einkünften auszuscheiden (vgl. BFG-Erkenntnis zu RV/2100725/2011).

Da die auf dieser Basis zu versteuernden Einkünfte der Gattin des Bf (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) nach dem Verfahrensergebnis somit insgesamt den relevanten Grenzwert von 6.600,- € sowohl 2005 als auch 2006 überschritten (2005: + 15.924,44 €, 2006: + 8086,46 €), lagen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines AVAB beim Bf in den verfahrensgegenständlichen ESt-Bescheiden 2005 bzw. 2006 nicht vor.

Auch in diesem Punkt war dem Beschwerdevorbringen daher nicht zu folgen.

IV. Abschließend ist festzuhalten, dass die im gerichtlichen Ermittlungsverfahren mit dem Hinweis auf den lange zurückliegenden Zeitraum unterbliebene Klärung offener Sachverhaltsfragen aus Sicht des BFG als reine Schutzbehauptung zu werten ist.

Die verfahrensgegenständlichen Rechtsmittelstreitpunkte hatten zu den zentralen Prüffeldern in den Bezug habenden AP-Verfahren gehört. Bereits in diesen Verfahren waren Unterlagen zur Sachverhaltsklärung wiederholt teilweise gar nicht oder nur sehr zögerlich und unvollständig bzw. unzureichend zur Verfügung gestellt worden (z.B. betreff. Geschäftsbeziehung mit Fa AB; GmbH-Verrechnungskonten- und Bankunterlagen; V+V-Unwägbarkeiten).

Im Übrigen bezieht sich die Überprüfung einer verlustträchtigen Vermietung absehbar bzw. zwangsläufig auf einen mehrjährigen Zeitraum. Im Bereich der "kleinen Vermietung" kommt überdies dem Vermieter die Beweislast zur Widerlegung der Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 LVO zu.

Für den - zumal steuerlich vertretenen - Vermieter eines derartigen Mietobjekts ist eine zeitgerechte, hinreichende Beweisvorsorge daher auch langjährig nicht nur zumutbar sondern geradezu geboten. Wenn der Bf dieser Verpflichtung nicht nachkam, hat er daraus resultierende Probleme in der Beweisführung bzw. nachteilige Rechtsfolgen selbst zu verantworten (§§ 2a iVm 138, 161, 167 und 269 BAO bzw. § 1 Abs. 2 LVO).

## **Zulässigkeit einer Revision**

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

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision zutreffen, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelte und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet sind.

