



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0697-I/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 16. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 14. und 15. Oktober 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006, Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007, Umsatzsteuer für das Jahr 2007 und Anspruchszinsen zur Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 entschieden:

- I) Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
- II) Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 werden (als unzulässig geworden) zurückgewiesen.
- III) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 war als unbegründet abzuweisen. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabengutschrift sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

IV) Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

V) Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen zur Einkommensteuer 2006 und 2007 werden als unbegründet abgewiesen.

VI) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Anspruchszinsen zur Einkommensteuer 2005 wird als unzulässig zurückgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw ist Komplementär der PS KG und Kommanditist der RW KG und erzielt daraus die ihm in den Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO zugewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Daneben erklärte er auch negative Einkünfte aus eigener gewerblicher Tätigkeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Anlässlich einer beim Bw durchgeführten Außenprüfung nach § 147 BAO stellten die Prüfer fest, dass es sich auch bei den für 2005 und 2006 erklärten (eigenen) Vermietungseinkünften um die anteilige Einkünfte (50%) aus jener Miteigentumsgemeinschaft handelt, die im Jahr 2007 einheitlich und gesondert festgestellt wurden. Es wurde daher auch bei der Miteigentumsgemeinschaft, an der der Bw und seine Ehegattin je zur Hälfte beteiligt sind, eine Außenprüfung durchgeführt und von den Prüfern auch für die Jahre 2005 und 2006 ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO durchgeführt. Entsprechend den bei der Miteigentumsgemeinschaft erlassenen neuen Feststellungsbescheiden wurde auch beim Bw im Zuge der Prüfung der Anteil an den Vermietungseinkünften neu festgesetzt. (siehe Tz 1 Bp-Berichtes vom 7. Oktober 2009).

Aufgrund der gleichzeitig bei der PS KG und der RW KG durchgeführten Außenprüfungen kam es auch bei diesen Gesellschaften für die Prüfungsjahre 2005 bis 2007 zu geänderten Feststellungsbescheiden nach § 188 BAO und damit auch zu geänderten Gewinnanteilen des Bw, die die Prüfer im Zuge des Prüfungsverfahrens beim Bw berücksichtigten (siehe Tz. 2 des Bp-Berichtes).

Die vom Bw aus eigener gewerblichen Tätigkeit erklärten Verluste von 1.081,81 € (2005), 1.611,77 € (2006) und 5.164,27 € (2007) erkannten die Prüfer nicht an. Zur Begründung führten sie unter Tz. 3 des Bp-Berichtes aus, Aufzeichnungen und Belege seien nur in Form einer DVD der Betriebsprüfung zur Verfügung gestellt worden. Die Pdf-Datei „EA-2006-

Edmund "sei überschrieben mit „*Buchhaltung 2005 RW KEG*“, eine Gewinnermittlung sei daraus nicht zu ersehen. Auch aus den entsprechenden Dateien der Jahre 2006 und 2007 sei keine ordentliche Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ersehen. Darüber hinaus sei nicht klar, um welche Art der Tätigkeit es sich dabei handle. Nach ihrer Ansicht handle es sich nicht um Einkünfte iSd Einkommensteuergesetzes.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüfer und erließ mit Ausfertigungsdatum 14. Oktober 2009 nach Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für 2005 und 2006 neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für 2005 - 2007 und Umsatzsteuer für 2007. Gleichzeitig setzte es betreffend Einkommensteuer für 2006 und 2007 Anspruchzinsen in der Höhe von 194,59 € (2006) und 273,30 € (2007) fest.

Mit Eingaben vom 16. November 2009 erhob der Bw gegen diese Bescheide aber auch gegen einen angeblichen Anspruchzinsenbescheid vom 14. Oktober 2009 betreffend Einkommensteuer 2005 fristgerecht Berufung und beantragte die vollinhaltliche Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Zur Wiederaufnahme der Verfahren führte der Bw in der Begründung aus, die Wiederaufnahme sei unzulässig, da sich an der Höhe der Bemessungsgrundlage als auch an der Aufteilung der Einkünfte nichts geändert habe. Die Feststellungen der Betriebsprüfung in den betreffenden Bescheiden seien unrichtig und es werde „auf die in diesen Bescheiden getroffenen Einwendungen verwiesen“.

Bezüglich der Sachbescheide wurde eingewendet, die Bemessung sei auf Basis eines Prüfungsberichtes der Betriebsprüfung zustande gekommen, auf welchem im Bescheid auch verwiesen werde. Der Prüfungsbericht weise zahlreiche Mängel, irrtümliche Feststellungen und Vermutungen auf, die sich in keiner Weise mit seinen Aufzeichnungen decken würden. Bei Würdigung sämtlicher Aufzeichnungen hätten die Prüfer zum Ergebnis kommen müssen, dass sich an der Bemessung nichts ändere und er somit vollständig seinen Pflichten nachgekommen sei und auch vollständig allfällige Abgaben ermittelt und entrichtet habe. Die Schätzungen/Feststellungen der Betriebsprüfung würden nicht den Aufzeichnungen entsprechen und seien daher unrichtig. Darüber hinaus seien Schätzungen und Annahmen aufgrund der vorliegenden vollständigen Aufzeichnungen nicht zulässig. Im Übrigen werde auf seine mit eigener Post eingereichte „Gemeinsame Stellungnahme“ verwiesen, die aufgrund des wechselseitigen Zusammenhangs gemeinsam erstellt worden sei.

Die Bescheidbegründung basiere auf einer Niederschrift bzw. einem Prüfungsbericht. Diese Niederschrift bzw. dieser Prüfungsbericht sei dem Bescheid nicht beigefügt worden. Folglich könne die Begründung des Bescheides nicht nachvollzogen werden und es fehle dem Bescheid somit auch eine Begründung.

Zu den Anspruchszinsenbescheiden brachte er im Wesentlichen vor, da die der Bemessung zugrunde liegenden Bescheide nicht rechtskräftig seien, sei eine Bemessung von Anspruchszinsen nicht zulässig. Darüber hinaus seien die Feststellungen der zugrunde liegenden Bescheide unrichtig, dadurch sei es unrichtigerweise überhaupt erst zu einer Festsetzung von Anspruchszinsen gekommen. Bei Ermittlung der Tatbestände auf Basis seiner Aufzeichnungen hätte die Prüfer ihren Fehler erkennen müssen und unter Würdigung seiner Aufzeichnungen wäre es zu keiner Bemessung von Anspruchszinsen gekommen.

In all seinen Berufungen verweist der Bw aufgrund der angeblichen wechselseitigen Zusammenhänge auch auf die Einwendungen in anhängigen Berufungen zu Abgabenbescheiden von weiteren 10 namentliche angeführten Gesellschaften, die vom Bw und seiner Ehegattin beherrscht werden und bei denen zur gleichen Zeit wie beim Bw und seiner Ehegattin Außenprüfungen durchgeführt worden sind.

Am 9. April 2010, zugestellt am 26. Mai 2010, erließ das Finanzamt hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006, sowie betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2007 und Umsatzsteuer 2007, abweisende Berufungsvorentscheidungen. In der Begründung wurde ausgeführt, die Wiederaufnahme der Verfahren bezüglich Einkommensteuer sei sehr wohl zulässig, da sich die Bemessungsgrundlagen durch die Prüfung in den betreffenden Jahren geändert hätten. Auch sei die Wiederaufnahme im Bp-Bericht entsprechend dokumentiert. Hinsichtlich der Sachbescheide führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, es seien während des gesamten Prüfungsverfahrens keine Aufzeichnungen vorgelegt worden, die eine Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen ermöglicht hätten. Auch mit den Berufungen seien keinerlei Grundaufzeichnungen vorgelegt worden. Die Festsetzung der Bemessungsgrundlagen sei in den Textziffern des Bp-Berichtes begründet.

Mit Eingabe vom 28. Juni 2010 stellte der Bw Fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wies darauf hin, dass er, sobald der zuständige Bearbeiter der Berufungen feststehe, weitere Informationen nachreichen werde, in denen er auch auf die Behauptungen der Abgabenbehörde erster Instanz in der Berufungsvorentscheidung eingehen werde.

Mit Vorhalt vom 17. März 2011 ist der Bw ua aufgefordert worden bekannt zu geben, welche einzelunternehmerische Tätigkeit von ihm ausgeübt wird und eine detaillierte Aufgliederung der für diese Tätigkeit geltend gemachten Ausgaben zu erstellen und die entsprechenden Belege vorzulegen.

Wie aus der in der Vorhaltsbeantwortung vom 13. April 2011 zu entnehmen ist, handelt es sich bei den vom Bw geltend gemachten Ausgaben im Wesentlichen um Studienbeiträge, um Beiträge zur Selbstversicherung von Studierenden zur Krankenversicherung nach § 16 Abs. 2 ASVG, um Kosten für die Ausbildung zum Baumeister und um Pflichtbeiträge zur gewerblichen Sozialversicherung. Nach den Ausführungen des Bw, handelt es sich dabei um Aus- und Fortbildungskosten im Rahmen der Geschäftsführungstätigkeit, aber auch um Ausbildungskosten für seine angestrebte Tätigkeit als Sachverständiger, Baumeister und wissenschaftlicher Mitarbeiter bzw. Projekt-Mitarbeiter an der Universität Innsbruck.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **I) Prüfungsbericht:**

Der Bw bemängelt, dass der Prüfungsbericht den Bescheiden nicht beigefügt worden sei und folglich die Begründung zu den Bescheiden fehle bzw. nicht nachvollzogen werden könne. Diese Behauptung ist unrichtig. Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, ist der Prüfungsbericht vom 7. Oktober 2009 gleichzeitig mit den angefochtenen Bescheiden, aber in einer eigenen Postsendung, am 16. Oktober 2009 an den Bw mit Zustellnachweis (Rsb) versandt worden und von diesem (wie der vorliegenden Übernahmebestätigung zu entnehmen ist) am 19. Oktober 2009 entgegen genommen worden.

#### **II) Wiederaufnahme der Verfahren:**

1) Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Frage, ob relevante Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 Abs. 4 BAO "neu hervorgekommen" sind, auf den Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides an, mit welchem jenes Verfahren abgeschlossen worden ist, welches wiederaufgenommen werden soll (VwGH 18.9.1985, 85/13/0087; 29.9.2004, 2001/13/0135).

2) Die vom Finanzamt nach Durchführung der Außenprüfung erlassenen Wiederaufnahmbescheide vom 14. Oktober 2009 betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 stützen sich auf die nachfolgende von den Prüfern in Tz 1 im Prüfungsbericht getroffene Feststellung:

*„Tz.1 VuV Straße 23*

*Bisher wurden für die Jahre 2005 und 2006 Erklärungen abgegeben, die Vermietungseinkünfte aus der Straße 23 beinhalten. Grundsätzlich sind die Vermietungseinkünfte dem jeweiligen Eigentümer des Grundstücks zuzurechnen. Der Eigentümer der Liegenschaft Straße 23 sind zu je 50% Agnes St und Edmund Ka („Ka Edmund & Mitges“).“*

3) Der Bw hat 50% der von ihm und seiner Ehefrau gemeinsam erzielten Einkünfte aus der Verpachtung der Liegenschaft Straße 23 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Die Feststellung, dass der Bw und seine Ehegattin zu je 50% Eigentümer der gemeinsamen Liegenschaft sind und die Vermietungseinkünfte den jeweiligen Eigentümern des Grundstückes zuzurechnen sind, stellt keine neue Tatsache dar, die geeignet ist einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Andere neue Tatsachen werden nicht genannt. Zudem ist der Berufung gegen die Feststellungsbescheide, die den von den Prüfern beim Bw angesetzten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu Grunde liegen, mit Berufungsentscheidung vom 27.10.2011, RV/0678-I/10 vollinhaltlich stattgegeben worden.

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 war daher Folge zu geben. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden aufgehoben.

4) Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit der Aufhebung der streitgegenständlichen Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer der Jahre 2005 und 2006 durch diese Berufungsentscheidung scheiden die für die genannten Jahre ergangenen neuen Sachbescheide vom 14. bzw. 15. Oktober 2009 ex lege (gemäß § 307 Abs. 1 leg.cit) aus dem Rechtsbestand. Die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für 2005 und 2006 (Erstbescheide) mit Ausfertigungsdatum 5. Juni 2007 (für 2005) und 13. Dezember 2007 (für 2006) treten wiederum in Rechtsbestand.

5) Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 waren daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

### **III) Anteilige nach § 188 BAO festgestellte Einkünfte:**

1) Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b und d BAO werden ua die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an diesen Einkünften - wie bei einer Kommanditgesellschaft oder einer

Miteigentumsgemeinschaft - mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand dieser Feststellung ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber (§ 188 Abs. 3 BAO). Die in einem solchen Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen werden den Einkommensteuerbescheiden der Teilhaber zugrunde gelegt (§ 192 BAO).

Die Einkommensteuerbescheide der Teilhaber können nach § 252 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

So wie Bescheide höherer Ordnung auf den Bescheiden niedrigerer Ordnung aufzubauen haben, so ist einem Rechtsmittel gegen abgeleitete Bescheide, mit Rücksicht auf die Rechtskraftwirkung und die in der Regel prinzipielle Anfechtungsmöglichkeit der Bescheide niedrigerer Ordnung, von vornherein insoweit ein Erfolg versagt, als die behauptete Fehlerhaftigkeit im Grundlagenbescheid gelegen ist (Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, Seiten 623 ff). § 252 Abs. 1 BAO schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen können somit nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden.

2) Die Höhe der auf den Bw entfallenden anteiligen Einkünften aus Gewerbebetrieb als Komplementär der PS KG und als Kommanditist der RW KG, sowie die anteiligen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Miteigentümer des Gebäudes in der Straße 23 in Innsbruck sind nach § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt worden.

Die Einwendungen des Bw, wonach die von den Prüfern dazu getroffenen Feststellungen unrichtig seien, richten sich gegen die Grundlagenbescheide. Wie oben bereits ausgeführt, können nach § 252 Abs. 1 BAO Einwendungen gegen die in Grundlagenbescheiden getroffenen Feststellungen nur in den Verfahren betreffend die Grundlagenbescheide und nicht gegen die hier abgeleiteten Einkommensteuerbescheide vorgebracht werden. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

#### **IV) Änderung nach § 295 Abs. 1 BAO für 2007**

1) Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, hat das Finanzamt zwischenzeitig mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Juni 2011 der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gegen den am 9. Oktober 2009 erlassenen Feststellungsbescheid betreffend die PS KG für das Jahr 2007 Folge gegeben, sodass der ursprüngliche Feststellungsbescheid für 2007 (mit Ausfertigungsdatum 22. Jänner 2009) wieder in Rechtsbestand getreten ist.

Bezüglich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Mitunternehmerschaft RW KEG hat der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 2. November 2011, RV/0602-/10 der Berufung betreffend die Wiederaufnahme der Verfahrens Folge gegeben, sodass auch bei dieser Mitunternehmerschaft der ursprüngliche Feststellungsbescheid für 2007 (mit Ausfertigungsdatum 13. Jänner 2009) wieder auflebt.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Miteigentumsgemeinschaft Ka Edmund und Mitges. für das Jahr 2007 hat der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 27. Oktober 2011, RV/0678-/10 neu festgesetzt.

2) Die aus den Mitunternehmerschaften PS KG und der RW KEG erzielten anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie die aus der Miteigentumsgemeinschaft Ka Edmund und Mitges. erzielten anteiligen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung waren daher unter Anwendung des § 289 Abs. 2 BAO nach § 295 Abs. 1 BAO entsprechend zu berichtigen.

Nach diesen Feststellungsbescheiden ergeben sich für den Bw für das Jahr 2007 folgende anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

PS KG (StNr: 11)	5.391,18 €
RW KEG (StNr: 22)	1.758,42 €
Summe	7.149,60 €

Die anteiligen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Miteigentumsgemeinschaft Ka Edmund und Mitges. (StNr: 33) betragen im Jahr 2007 -10.929,56 €.

**V) Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer:**

1) Aus eigener gewerblicher Tätigkeit wurden vom Bw im Jahr 2007 Verluste (Ausgaben) von 5.164,27 € geltend gemacht. Einnahmen wurden keine erklärt.

Wie aus der in der Vorhaltbeantwortung vom 13. April 2011 vorgenommen Aufgliederung hervorgeht, handelt es sich bei den in den Berufsjahren geltend gemachten Ausgaben um die an die Universität Innsbruck geleisteten Studienbeiträge für das jeweilige Winter und Sommersemester von 757,94 €, um monatliche Krankenversicherungsbeiträge an die Tiroler Gebietskrankenkasse für selbstversicherte Studenten von insgesamt 227,93 €, um einen Pensionsversicherungsbeitrag an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft von 3.129 €, sowie um Zahlungen an das Wirtschaftsförderungsinstitut für einen Baumeisterkurs von 349 € und Kurskosten und Prüfungstaxen an die Wirtschaftskammer von 700,40 €.

2) Im Einzelnen führte der Bw dazu in der Vorhaltsbeantwortung aus, er sei Geschäftsführer mehrerer Bauträgerfirmen und Beteiligungsfirmen. Daneben strebe er die Tätigkeit als gerichtlich beeideter Sachverständiger sowie als wissenschaftlicher Mitarbeiter der Universität Innsbruck und die Eröffnung eines Ingenieurbüros und Baumeisterbüros an. Im Rahmen dieser Tätigkeit seien fundierte betriebswirtschaftliche und technische Vorbildung und ständige Weiterbildung nötig. Teilweise sei diese im Rahmen der bereits bestehenden Vorbildung (HTL) erworben worden, überwiegend würden diese jedoch durch das Studium der Betriebswirtschaftslehre sowie des Studiums der Architektur sowie der Absolvierung der Baumeisterprüfung erlangt.

Da die entsprechenden hierfür benötigten Vorbildungskenntnisse und Ausbildungsjahre noch nicht abgeschlossen seien, könne eine entsprechende Einnahmenerzielung auch noch nicht erfolgen. Mittlerweile habe er sein erstes Studium (Betriebswirtschaftslehre) erfolgreich abgeschlossen und seine Abschlussarbeit sei mit einem hierfür höchst dotierten Preis ausgezeichnet worden. Aufgrund dieses Abschlusses führe er derzeit Gespräche über eine Anstellung als wissenschaftlicher Mitarbeiter und es würden ihm Stellen als Projektmitarbeiter in Aussicht gestellt. Die Ausübung der Sachverständigtätigkeit erfordere entsprechende Berufserfahrung, die erst in einigen Jahren vollständig erworben sein werde. Daher könnten aus dieser Tätigkeit vorerst keine Einnahmen erzielt werden. Die beabsichtigte Verkürzung der notwendigen Praxiszeit schlage leider fehl, da die Arbeitsüberlastung ihn an der Vollendung des Architekturstudiums bis dato hindere. Die Verleihung des Ingenieurtitels und die im Herbst geplante Anmeldung eines Ingenieurbüros

seien jedoch die ersten Schritte hierfür. Allein aus dem Titel der prämierten Arbeit „XXX“ dürfte der Zusammenhang zwischen seiner Aus- bzw. Fortbildung und seiner Arbeitstätigkeit klar hervorgehen.

Die Ausgaben hinsichtlich Studienbeiträge dienten einerseits der Aus- bzw. Fortbildung im Rahmen der Geschäftsführungstätigkeit, andererseits würden diese Beiträge die Grundlage zum Abschluss des jeweiligen Studiums bilden, was wiederrum die notwendige Praxiszeiten für die Tätigkeit als Sachverständiger von zehn auf fünf Jahre verkürze. Schließlich diene der Abschluss des Studiums auch einer Verkürzung des notwendigen Nachweises hinsichtlich des Baumeistergewerbes und des Ingenieurbüros, da die Studien auf die nachzuweisenden Befähigungsprüfungen angerechnet würden. Schließlich seien sie notwendig, um eine Anstellung als wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Universität zu erhalten, die ebenfalls angestrebt werde.

Die Selbstversicherungskosten für die Krankenversicherung seien notwendige Sozialausgaben, da sich aus der Geschäftsführungstätigkeit keinerlei Versicherung bei einem Sozialversicherungsträger ergebe. Um zumindest einen Einkommensnachteil im Falle einer Krankheit (durch anfallende Behandlungskosten) zu vermeiden, sei die Selbstversicherung in der Krankenversicherung der Tiroler Gebietskrankenkasse gewählt worden.

Der Baumeistervorbereitungskurs bzw. die Kosten der Übernachtung in Linz während des Kurses und während der Prüfung sowie die Kosten der Prüfungstaxe, würden wiederrum mit seiner Absicht der Ausübung des Gewerbes des Baumeisters zusammenhängen. Hierbei beabsichtige er, diese Dienstleistungen nicht nur den eigenen Unternehmen sondern auch Dritten anzubieten.

Die Grundumlagen seien Kosten aus dem damals noch aufrechten Gewerbe des Vermögenstreuhänders.

Die Pensionsversicherungsbeiträge schließlich seien Pflichtbeiträge der gewerblichen Sozialversicherungsanstalt und entstünden aufgrund der Höhe der gewerblichen Einkünfte.

3) Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Ergänzend bestimmt § 4 Abs. 4 Z 7 EStG, dass auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, Betriebsausgaben sind.

Durch den Betrieb veranlasst sind Aufwendungen oder Ausgaben dann, wenn die Leistungen, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen (im Interesse des Betriebes) erbracht werden (vgl. *Dora/t*, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 231). Sie sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn ihre betriebliche Veranlassung eindeutig erwiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird. Dies schon im Hinblick darauf, dass gleichartige Aufwendungen häufig auch im Bereich der privaten Lebensführung anfallen, was eine klare Abgrenzung erforderlich macht.

4) Eine gewerbliche Tätigkeit als Einzelunternehmer wird vom Bw nicht ausgeführt. Die geltend gemachten Ausgaben sind daher keine Betriebsausgaben für einen bestehenden Betrieb. Auch aus der Tätigkeit als Geschäftsführer der IWTB GmbH, einer Komplementär-GmbH, die keine eigene Tätigkeit entfaltet, hat der Bw keine Einkünfte erklärt.

Zwar können auch Aufwendungen zur Erzielung künftiger Betriebseinnahmen Betriebsausgaben sein, dies setzt aber einen ausreichender Zusammenhang mit den künftigen Betriebseinnahmen voraus (VwGH 27.6.2000, 95/14/0134). Allein die allgemeine Absichtserklärung des Bw in Zukunft als Sachverständiger oder Baumeister tätig werden zu wollen, vermag einen ausreichenden Zusammenhang nicht zu begründen. Vielmehr ist die Absicht im angestrebten Tätigkeitsbereich eine Betriebsgründung vorzunehmen zu wollen, durch hinreichend konkrete, zielstrebig Vorbereitungshandlungen nachzuweisen. Die entfernte Möglichkeit eine betriebliche Tätigkeit aufzunehmen, vermag den vom Bw geltend gemachten Studiengebühren und den Aufwendungen für die Vorbereitungskurse für die Baumeisterprüfung noch nicht die Eigenschaft als Betriebsausgaben zu verleihen.

5) Aber auch als Aus- und Fortbildungsmaßnahme bzw. als Umschuldung im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG können die geltend gemachten Ausgaben im Zuge der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid nicht in Abzug gebracht werden. Denn wie den oben angeführten Gesetzestext zu entnehmen ist, ist ein Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit erforderlich und nur bei dieser ausgeübten steuerpflichtigen Tätigkeit können diese Aufwendungen auch als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abgesetzt werden. Es bedarf daher eines Veranlassungszusammenhangs mit der ausgeübten steuerpflichtigen Tätigkeit.

Wie der Bw aber selbst ausführt, handelt es sich bei den geltend gemachten Studiengebühren und den Aufwendungen für die Erlangung der Baumeisterprüfung um Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit. Steuerpflichtige Einnahmen aus Geschäftsführertätigkeit erzielt der Bw nur als Komplementär der PS KEG und als Kommanditist der RW KEG. Die geltend gemachte Aufwendungen wären daher bei

den angeführten Personengesellschaften als Sonderbetriebsausgaben im Rahmen der Gewinnfeststellungsbescheide nach § 188 BAO geltend zu machen gewesen, falls sie die Voraussetzungen des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG erfüllen. Diese Feststellungsbescheide sind aber – soweit ersichtlich – bereits in Rechtskraft erwachsen.

Aber auch wenn man diese Ausgaben als umfassende Umschulungsmaßnahme ansehen würde, die - wie der Bw ausführte - auf die Ausübung des Berufes als Sachverständiger, Architekt oder Baumeister abzielen, so wären diese ebenso bei der vom Bw derzeit ausgeübten steuerpflichtigen Tätigkeit, nämlich im Rahmen seiner Tätigkeit als Gesellschafter der Personengesellschaften zu berücksichtigen gewesen. Aber auch in diesem Fall wäre die bloße Absichtserklärung des Bw Einkünfte aus dem neuen Beruf erzielen zu wollen, nicht ausreichend; sondern es müssten vielmehr Umstände vorliegen, die objektiv auf die ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünftezielung schließen lassen (*Doralt*, EStG, § 16 Rz 203/4/2).

6) Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass der Bw die hier geltend gemachten Aufwendungen zur Erlangung der Baumeisterprüfung von 994,90 € und die Grundumlage von 54,50 € bereits im Feststellungsverfahren der PS KEG geltend gemacht hat und diese vom Finanzamt im rechtskräftigen Feststellungsbescheid auch anerkannt worden sind. Auf diesen Umstand darauf hingewiesen, begründete der Bw dies zwar mit einem Versehen, tatsächlich sind diese Aufwendungen aber zweimal - einmal im Feststellungsverfahren und einmal in dem hier strittigen Einkommensteuerverfahren - geltend gemacht worden.

7) Zu den als Betriebsausgaben geltend gemachten Pflichtbeitrag zur Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (SVA) in der Höhe von 3.129 € legte der Bw als Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 13. April 2011 einen Kontoauszug der SVA für das 4. Quartal 2007 vor, indem ihm 3.129 € (2.862,72 € an Pensionsversicherungsbeitrag und 266,28 € für sonstige Buchungen) angelastet wurden.

Pflichtbeiträge zur Kranken- und Pensionsversicherung sind gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 EStG zwar unstrittig als Betriebsausgaben zu beurteilen, da der Bw aber mit Ausnahme der nach § 188 BAO festgestellten Einkünfte als Mitgesellschafter der PS KEG und der RW KEG keine betrieblichen Einkünfte erzielt hat, wären derartige Ausgaben ebenso als Sonderbetriebsausgaben im Feststellungsverfahren der genannten Gesellschaften geltend zu machen gewesen. In dem vom Feststellungsverfahren abgeleiteten Einkommensteuerverfahren gemäß § 252 Abs. 1 in Verbindung mit § 192 BAO können solche Ausgaben nicht geltend gemacht werden (vgl. *Doralt*, EStG<sup>11</sup> § 4 Tz 78, *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 188 Tz 11 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Abgesehen davon, hat eine Anfrage bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft ergeben, dass der Bw diesen vorgeschriebenen Beitrag gar nicht bezahlt hat. Dieser Betrag sei vorerst gestundet und dann wegen Unterschreitung des Mindestversicherungsbeitrages wieder storniert worden. Die Geltendmachung dieser Vorschreibung als Betriebsausgabe ist daher mangels Entrichtung jedenfalls unzulässig.

8) Bei den vom Bw als Betriebsausgaben geltend gemachten Krankenversicherungsbeiträgen an die Tiroler Gebietskrankenkasse von insgesamt 227,93 €, handelt es sich gemäß § 16 Abs. 2 ASVG um Beiträge zur freiwilligen Selbstversicherung für Studenten in der Krankenversicherung. Diese begünstigten Beiträge zur freiwilligen Krankenversicherung, die nur für Studierende ohne Pflichtversicherung vorgesehen sind, stellen zwar keine Betriebsausgaben dar, sie sind aber gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG als Sonderausgaben abzugsfähig. Wie aus den vorgelegten Bestätigungen der Tiroler Gebietskrankenkasse hervorgeht, wurden vom Bw im Jahr 2007 Versicherungsbeiträge in der Höhe von 244,15 € geleistet. Dieser Betrag wird als Sonderausgabe angesetzt.

## **VI) Verlustvortrag:**

Nach der Aktenlage bestand zu Beginn des Jahres 2002 ein vortragsfähiger (Anlauf)Verlust aus den Jahren 1988 bis 2000 von 29.493,61 € (405.841 ATS). Davon sind im Jahr 2002 15.049,29 € und im Jahr 2005 5.482,03 in Abzug gebracht worden. Im Jahr 2004 wäre bei Einkünften von 4.846,47 € ein Verlustanteil aus den Vorjahren von 3.634,85 € und im Jahr 2006 bei Einkünften von 7.987,86 € der restliche Verlustanteil von 5.327,44 € in Abzug zu bringen gewesen, der aber vom Bw nicht geltend gemacht und auch von Amtswegen nicht berücksichtigt worden ist. Da ein nicht vorgenommener Verlustabzug in den Folgejahren nicht nachgeholt werden kann (vgl. *Doralt/Renner*, EStG<sup>10</sup> § 18 Tz 313), bestand zu Beginn des Jahres 2007 kein noch zu verrechnender Verlustvortrag.

## **VII) Antrag zur Veranlagung endbesteuerter Kapitaleinkünfte**

1) Der Bw hat für den Fall, dass es bei der Bau GmbH zu einer verdeckten Ausschüttung kommen sollte, den Antrag gestellt, betreffend der Einkommensteuer 2006 und 2007 die als Kapitalerträge zu wertende verdeckte Ausschüttung nicht mit der Kapitalertragsteuer endzu-besteuern sondern gemäß § 97 Abs. 4 EStG zu veranlagen, wodurch die zu entrichtende KEST "de facto" vollständig entfalle.

2) Mit Berufungsentscheidung vom 12.10.2011, RV/0730-I/10 betreffend die Bau GmbH sind dem Bw im Jahr 2006 verdeckte Ausschüttungen von 5.093,38 € (50% von

10.186,76 €, KESt: 2.546,69 €) und im Jahr 2007 von 4.790,75 € (50% von 9.581,49 €, KESt: 2.395,37 €) zugerechnet worden.

Die übrigen endbesteuerten Kapitalerträge des Bw betragen nach der von ihm vorgelegten Aufstellung 9,68 € (KESt: 2,41 €) im Jahr 2006 und 301,09 € (KESt: 75,27 €) im Jahr 2007.

3) Grundsätzlich sind endbesteuerte Einkünfte (zu denen verdeckte Gewinnausschüttungen zählen) aus der Berechnungsgrundlagen der Einkommensteuer auszuscheiden (§ 97 Abs. 3 EStG). Gemäß § 97 Abs. 4 EStG erhalten jedoch Steuerpflichtige, deren Tarifsteuer (trotz Einbeziehung der endbesteuerten Kapitalerträge) unter 25% liegt, auf Antrag die Kapitalertragsteuer angerechnet bzw. mit dem übersteigenden Betrag erstattet. Nachdem sich im gegenständlichen Fall auch unter Einbeziehung der oben angeführten endbesteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen in die allgemeine Besteuerung wegen der Verluste aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2007 keine Einkommensteuer ergibt (wie sich aus dem beiliegenden Berechnungsblatt näher ergibt), ist die Kapitalertragsteuer in der Höhe von 1.272,96 € zu erstatten.

4) Hinsichtlich des Jahres 2006 ist – wie oben unter Pkt. II 4 ausgeführt - der Einkommensteuerbescheid vom 13. Dezember 2007 bereits in Rechtskraft erwachsen, eine Veranlagung der endbesteuerten Kapitalerträge ist für dieses Jahr somit nicht mehr möglich.

## **VIII) Umsatzsteuer für 2007:**

In dem am 14. Oktober 2009 erlassenen Umsatzsteuerbescheid für 2007 wurden die Umsätze und die Vorsteuerbeträge sowie die Umsatzsteuer erklärungsgemäß mit null € festgesetzt. Mit Eingabe vom 14. April 2011 hat der Bw die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung zurückgenommen. Die Berufung wird damit gemäß § 256 Abs. 3 BAO für gegenstandslos erklärt.

## **IX) Anspruchsziens:**

1) Hinsichtlich der Berufungen gegen die Anspruchsziensbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 wird darauf hingewiesen, dass diese an die Höhe der im Bescheidspruch der Einkommensteuerbescheide (Stammabgabenbescheide) ausgewiesenen Nachforderungen gebunden sind (Ritz, SWK 2001, S. 27 ff) und Zinsenbescheide daher nicht mit der Begründung anfechtbar sind, die zu Grunde liegenden Stammabgabenbescheide seien rechtswidrig (VwGH 27.3.2008, 2008/13/0036). Jede Nachforderung bzw. Gutschrift an Einkommensteuer löst (gegebenenfalls) einen Anspruchsziensbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Eine Abänderung

des ursprünglichen Zinsenbescheides erfolgt nicht (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, § 205, Tz 33,35).

2) Werden wie – wie im gegenständlichen Fall – die zugrundeliegenden Einkommensteuerbescheide abgeändert, sind seitens der Abgabenbehörde erster Instanz vielmehr neue, den geänderten Einkommensteuerbescheiden Rechnung tragende Zinsenbescheide zu erlassen (vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 205 Tz 35). Die Berufungen gegen die Anspruchzinsenbescheide der Jahre 2006 und 2007, die sich gegen die Feststellungen in den Grundlagenbescheiden richten, sind daher als unbegründet abzuweisen.

3) Hinsichtlich des Jahres 2005 ist gar kein Anspruchzinsenbescheid ergangen, die Berufung richtet sich somit gegen einen nicht ergangenen Bescheid und war daher als unzulässig zurückzuweisen

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 2. März 2012

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei