

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die als Beschwerden weiterwirkenden Berufungen des *****[V1]***** *****[N1+2]*****, *****[Adresse]*****, vertreten durch Walpurga Schneider-Kolovratnik, Steuerberaterin, 1080 Wien, Piaristengasse 18/6,

A. vom 8. 11. 2012 gegen die Bescheide des Finanzamts Waldviertel, 3830 Waidhofen an der Thaya, Hauptplatz 23-26, vom 3. 10. 2012 betreffend a) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 und b) Einkommensteuer für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009,

B. vom 16. 8. 2013 gegen den Bescheid des Finanzamts Waldviertel vom 12. 7. 2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010,

alle zur Steuernummer 23 108/*****[Z1]*****,

I. zu Recht erkannt:

I.1. Die als Beschwerde weiterwirkende Berufung gegen die Bescheide vom 3. 10. 2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

I.2. Die als Beschwerde weiterwirkende Berufung gegen den Bescheid vom 3. 10. 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch dieser Bescheide bleibt unverändert;

II. beschlossen:

Die Bescheide vom 3. 10. 2012 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009 und der Bescheid vom 16. 8. 2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben. Die Sache wird an das Finanzamt zurückverwiesen.

III. Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG sowie gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG i. V. m. Art. 133 Abs. 4 B-VG und § 25a VwGG eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Buch- und Betriebsprüfung 1996 bis 1988

Beim Berufungswerber (Bw) und nunmehrigen Beschwerdeführer (Bf) ***[V1]***
[N1+2] fand für die Jahre 1986 bis 1988 eine Buch- und Betriebsprüfung statt, wobei der gemäß § 150 BAO erstattete Bericht vom 11. 10. 1990 unter anderem festhält, dass der Bf als Futtermittelhändler und Provisionsvertreter (sowie als Landwirt) erwerbstätig sei, seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln habe und Zahlungen an die Ehegattin in Höhe von "ca. 1,5% vom Umsatz" als Provisionsvertreter als "Leistungsprovisionen" für die Mitarbeit im Betrieb steuerlich nicht anzuerkennen seien.

Gegen die im Anschluss an diese Buch- und Betriebsprüfung ergangenen Bescheide wurde hinsichtlich der Jahre 1987 und 1988 Berufung erhoben, über die von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland mit Bescheid vom 25. 6. 1993, 6/4-***[Z2]***/91-03, entschieden wurde. Eine dagegen erhobene Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof wurde von diesem mit Erkenntnis VwGH 25. 6. 1997, 93/15/0141 als unbegründet abgewiesen. Zum Beschwerdepunkt Zahlungen an die Ehegattin führte der Gerichtshof aus:

Der Beschwerdeführer bekämpft weiters die Nichtanerkennung der Provisionszahlungen an seine Ehefrau als Betriebsausgaben. Bei seinem Gewerbebetrieb handle es sich nicht um einen Familienbetrieb, sondern um einen ihm gehörenden Einzelbetrieb. Die belangte Behörde widerspreche sich selbst, wenn sie im angefochtenen Bescheid einerseits zugebe, eine fremde Arbeitskraft könnte teurer kommen, zugleich jedoch nicht zur Kenntnis nehme, daß es unmöglich sei, eine fremde Arbeitskraft zu beschäftigen, die ständig zur Verfügung stehe, aber nur stundenweise bezahlt werde. Das seiner Ehefrau bezahlte Entgelt sei angemessen gewesen und zu Umsatz und Ertrag in "erträglicher" Relation gestanden.

Die so behauptete Rechtswidrigkeit liegt nicht vor. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid dargelegt, die Ehefrau erhalte jährlich eine Provision von ca 1,5% des Umsatzes mit Futtermitteln als pauschales Entgelt. Dieser Feststellung tritt der Beschwerdeführer in der Beschwerde nicht entgegen. Wie die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat, ist bei einer fremden Arbeitskraft eine Bezahlung nach der Anzahl der geleisteten Stunden üblich. Es wird auch nicht behauptet, die durch die Ehefrau geleisteten Stunden entsprächen in jedem Jahr einem Gegenleistungsäquivalent von 1,5 % des Umsatzes mit Futtermitteln.

Bereits zuvor war bei einer Prüfung der Jahre 1989 bis 1991 laut Bericht vom 27. 4. 1998 festgestellt worden, dass diese "Leistungsentschädigungen" an die Ehegattin steuerlich nicht anzuerkennen seien.

Dies ist, da es auch im gegenständlichen Verfahren um die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen mit der Ehegattin geht, vorzuschicken.

Veranlagungen 2006 bis 2009

Die Veranlagungen der Jahre 2006 bis 2009 (Einkommensteuerbescheide vom 26. 2. 2009, 22. 10. 2009, 21. 10. 2010 und 1. 3. 2011) erfolgten erklärungsgemäß. Der Bf war in diesem Zeitraum als Landwirt erwerbstätig und bewirtschaftete einen rund 150 ha großen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb.

Vorhalt vom 12. 1. 2012

Mit Datum 12. 1. 2012 erging an den Bf folgender Vorhalt des Finanzamts:

Da trotz mehrmaliger telefonischer Anforderungen die Empfänger des im Jahresabschluss 2009 angeführten Miet-/Pachtaufwandes (Euro 207 .641,43) bis dato nicht bekanntgegeben wurden, ergeht nunmehr die Aufforderung nach § 162 Bundesabgabenordnung nach genauer Bezeichnung (Name/Adresse/Auszahlungsgutschriftsbetrag) der Empfänger des für das Jahr 2009 abgesetzten Miet-/Pachtaufwandes.

Sollten die angeforderten Daten nicht bis zum 13. Februar 2012 (Frist) vorgelegt werden, ist der Aufwand nach den Bestimmungen des § 162 Bundesabgabenordnung zu streichen.

Der Bf legte hierauf mit Telefax der steuerlichen Vertretung vom " 13. Februar 2011" am 13. 2. 2012 eine Liste betreffend den Miet- und Pachtaufwand 2009 vor. Hierauf scheint unter anderem *****[V2]*** *****[N1+2]***, *****[Adresse2]***, "Miete Halle", 24.000, auf.******

Bescheide vom 3. 10. 2012

Mit Bescheiden vom 3. 10. 2012 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009 gemäß § 303 Abs. 4 BAO a. F. wieder auf und erließ am selben Tag neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2009.

Die Einkommensteuerbescheide gehen von folgenden geänderten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft aus, die jeweils zu einer Nachforderung führen:

| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|--|-------------|-------------|-------------|-------------|
| | | | | |

| | | | | |
|--|-------------------|-------------------|-------------------|------------------|
| <i>Einkünfte bisher</i> | <i>114.041,38</i> | <i>211.915,15</i> | <i>65.606,47</i> | <i>49.998,41</i> |
| <i>Einkünfte laut neuen Bescheiden</i> | <i>162.041,38</i> | <i>259.915,15</i> | <i>113.606,47</i> | <i>73.998,41</i> |
| <i>Nachforderung in Euro</i> | <i>24.000,00</i> | <i>24.000,00</i> | <i>24.000,00</i> | <i>11.359,30</i> |

Diese Bescheide wurden wie folgt begründet:

Einkommensteuer:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:

Mit telefonischem Vorhalt vom August 2011 wurden Sie ersucht, den für das Jahr 2009 (diesbezüglicher Einkommensteuerbescheid - so wie auch die der Vorjahre zu diesem Zeitpunkt rechtskräftig) abgesetzten Miet-/Pachtaufwand im Detail (Name/Anschrift der Empfänger) bekanntzugeben.

Da trotz mehrmaliger telefonischer Uргenzen die erbetenen Auskünfte bis Anfang Jänner 2012 nicht erteilt waren, erging am 12. Jänner 2012 ein diesbezüglicher schriftlicher Vorhalt.

Mit Eingabe vom 13. Februar 2012 erfolgte schließlich die Bekanntgabe der Miet-/Pachtempfänger für das Jahr 2009.

*Durch diese Eingabe wurde dem Finanzamt erstmalig bekannt, dass Sie im Jahr 2009 einen Aufwand (konkret € 24.000,--) für die Anmietung einer Halle von Ihrer Gattin (**[V2]** **[N1+2]**) abgesetzt haben.*

Zur Überprüfung der Rechtmäßigkeit des abgesetzten Mietaufwandes (Anwendung der - „Angehörigenjudikatur“) erging am 23. Februar 2012 ein Vorhalt um

- Bekanntgabe des für die Hallenanmietung abgesetzten Aufwandes ab 2006 und allfällig diesen abgesetzten Aufwendungen zuordenbare Zahlungen/Überweisungen*
- Vorlage des diesbezüglichen Mietvertrages. Bei (nur) mündlich abgeschlossenem Mietvertrag wurde um Bekanntgabe der wesentlichen Vertragsinhalte ersucht.*
- Der Vorhalt war mit einer Fristsetzung per 16. März 2012 versehen.*

Nach mehrmaligen Fristverlängerungen erging seitens des Finanzamtes am 25. April 2012 die Mitteilung, dass aus verfahrensökonomischen Gründen Fristerstreckungen für die Vorhaltsbeantwortung über den 15. Mai 2012 hinaus nicht mehr gewährt werden können. Mit dieser Mitteilung erfolgte überdies der ausdrückliche Hinweis, dass allenfalls nach (bereits) vorliegender Aktenlage entschieden werde.

Nach weiteren mehrmaligen Fristerstreckungsansuchen (jeweils mit dem Hinweis auf in der Kanzlei der steuerl. Vertretung aufgetretenen EDV-Problemen) erfolgte aus

Gründen der beabsichtigten finanzamtlichen Finalisierung der Angelegenheit am 13. September 2012 eine telefonische Kontaktaufnahme mit der steuerl. Vertretung. In diesem Gespräch wurde die steuerl. Vertretung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Unterlagenanforderung im Hinblick auf eine „Angehörigenjudikaturprüfung“ erfolgte und wurde der steuerl. Vertretung nochmals letztmalig bis zum 18. Sept. 2012 Frist gegeben, alle für die diesbezügliche Beurteilung bedeutsamen Unterlagen vorzulegen.

Mit Schriftsatz vom 18. September 2012 erfolgten seitens der steuerl. Vertretung ua. folgende Bekanntgaben:

- In den Jahren 2006 bis 2008 wurden zwei Hallen (990 bzw. 840 m²) zur Getreidelagerung von der Gattin angemietet. Die Jahresmiete beträgt € 48.000,-- und ist jeweils in der ersten Oktoberhälfte eines Jahres fällig.

Im Jahr 2009 wurde (wegen geringerem Lagerbedarf) nur mehr eine Halle angemietet. Die diesbezügliche Jahresmiete beträgt € 24.000,--.

- Als Grund für die Stundung der Miete wurden der erforderliche hohe Aufwand für (Eigen)Investitionen, steter Preisverfall bei Biogetreide und (bereits damals einsetzende) Zahlungsschwierigkeiten eines Biogetreidehändlers angeführt.

- Die Rückführung der offenen Mietschulden erfolgen ab dem Jahr 2010. Bestätigungen über Mietzahlungen an die Gattin in den Jahren 2010 (€ 36.000,--) und 2011 (€ 36.000,--) wurden vorgelegt.

Es wurde (nur) ein mündlicher Mietvertrag abgeschlossen.

Die diesbezüglichen Vereinbarungen lauten: Anmietung von zwei Hallen (990 und 840 m²) ausschließlich zur Lagerung von Biogetreide, Beginn Mietverhältnis: 1. 1. 2006, Mietdauer: auf unbestimmte Zeit, Kündigungsfrist: sechs Monate, Mietzins jährlich € 48.000,-- (ab 2009 Mietzins für eine Halle: € 24.000,--).

steuerrechtl. Beurteilung der abgesetzten Aufwendungen für die Hallenanmietung von der Gattin ab 2006:

Nach geltender Lehre und Rechtsprechung sind Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen (wie gegenständlich die behauptete Anmietung einer Halle der Ehegattin) daraufhin zu untersuchen, ob Steuerpflichtige durch eine Art „Splitting“ ihre Steuerbemessungsgrundlage mittels Absetzung von Betriebsausgaben dadurch zu vermindern versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres steuerpflichtigen Einkommens in Form von in Leistungsbeziehungen gekleideten Zahlungen zukommen lassen, mit deren Zufluss diese in der Regel gar keiner Steuerpflicht oder bloß einer niedrigeren Progression unterliegen. Motiv derartiger Gestaltungen kann auch sein, dass die Verpflichtung zur Abfuhr von Steuern beim beteiligten Angehörigen (wie im gegenständlichen Fall durch die abweichenden Gewinnermittlungsarten) später oder sogar wesentlich später eintritt.

In diesem Zusammenhang ist vorweg festzuhalten, dass das verfahrensgegenständliche Rechtsgeschäft als Folge des (behaupteten) Zahlungsaufschubes bzw. beantragter

Abgabefristen für Jahressteuererklärungen ab 2010 bei der „Vermieterin“ bis dato noch zu keinerlei Steuerleistung geführt haben. Ja vielmehr wurde die von Ihnen behauptete Anmietung von Hallen (bereits ab 2006) von Ihrer Gattin dem Finanzamt bis dato noch nicht offengelegt.

In der Regel fehlt es Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen an dem zwischen fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der erfahrungsgemäß aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes einzelnen Vertragspartners resultiert. Wegen Fehlens dieses Interessensgegensatzes können bei derartigen Rechtsbeziehungen steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden.

Um derartige im Steuerrecht unerwünschte Auswirkungen zu vermeiden, hat sich durch Lehre und Rechtsprechung folgender Grundsatz gebildet:

Vereinbarungen (Rechtsgeschäfte) zwischen nahen Angehörigen finden im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

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

Die drei angeführten Merkmale müssen kumulativ vorliegen. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung führt bereits das Fehlen eines der Merkmale zur Nichtanerkennung des betreffenden Rechtsgeschäftes.

Zur Publizität des verfahrensgegenständlichen Rechtsgeschäftes:

Im Konkreten wäre das Merkmal dann erfüllt, wenn das Rechtsgeschäft (die Hallenanmietung) bei Beginn (Jänner 2006) für unbeteiligte Dritte erkennbar gewesen wäre.

Tatsächlich fand diese Außenwirkung erst Jahre nach Beginn der behaupteten Vermietung statt. Nämlich konkret mit den bereits angeführten Eingaben der steuerl. Vertretung vom 13. Februar 2012 (für 2009 und folgend) bzw. vom 18. September 2012 (für die Jahre 2006 bis 2008).

Die vorliegende Aktenlage bietet jedenfalls keinen Hinweis darauf, dass in der Zeit vor dem Jahr 2012 fremde Dritte (Vertragsparteien und die gemeinsame steuerl. Vertretung sind nicht als solche anzusehen) von dem behaupteten Rechtsgeschäft Kenntnis erlangt haben.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist daher die für eine Anerkennung des Rechtsgeschäftes erforderliche (zeitgerechte) Außenwirkung/Publizität nicht gegeben .

Zum Inhalt der Vereinbarung:

Da kein schriftlicher Mietvertrag vorliegt wäre das Merkmal dann erfüllt, wenn die wesentlichen (mündlich vereinbarten) Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sind.

Wesentliche Vertragsbestandteile bei Anmietungen von Hallen stellen erfahrungsgemäß dar: Bestandsgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich, Möglichkeiten eines vorzeitigen Ausstieges aus dem Mietverhältnis, Höhe des Mietzinses, Schicksal von Mieterinvestitionen, Instandhaltungspflichten, Tragung der Betriebskosten.

Lt. der in der Eingabe vom 18. September 2012 bekanntgegebenen mündl. Vereinbarung über das Rechtsgeschäft sind fixiert: Bestandsgegenstand, Beginn der Anmietung, Miethöhe, Fälligkeit der Miete, Dauer des Mietverhältnisses, Kündigungsfrist.

In der mündlichen Vereinbarung sind zwischen den Vertragsparteien aber offenbar keinerlei verbindlichen (und damit in einem möglichen Streitfall durchsetzbaren) Vereinbarungen über Instandhaltungspflichten, Tragung der Betriebskosten und dem Schicksal von allfälligen Mieterinvestitionen getroffen worden. Es muss davon ausgegangen werden, dass zu den angeführten Themen im verfahrensgegenständlichen Bestandsverhältnis gar keine Vereinbarungen getroffen wurden.

Dadurch hat die mündliche Vereinbarung - im Vergleich mit üblichen Hallenanmietungen unter Fremden - damit nicht den nach Lehre und Rechtsprechung geforderten eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt.

Zum Fremdvergleich:

Lt. den Bekanntgaben erfolgt die Hallenanmietung ab Jänner 2006. Der jährlich zu zahlende Mietzins beträgt für die Jahre 2006 bis 2008 € 48.000,-- (für zwei Hallen) für Zeiträume ab 2009 € 24.000,-- (für eine Halle).

Zahlungen zum verfahrensgegenständlichen Bestandsverhältnis erfolgten erstmals im Oktober 2010 (€ 36.000,--). Eine weitere diesbezügliche Zahlung (€ 36.000,--) wurde für den Oktober 2011 bekanntgegeben.

Aus obiger Auflistung ist abzuleiten, dass der Mietrückstand für die Jahre 2006 bis 2009 bis zur ersten Zahlung im Jahr 2010 auf einen Betrag von € 168.000,-- angewachsen war. Aus Sicht der Vermieterin bestand also nach Fälligkeit der Miete im Oktober 2009 eine offene Mietzinsforderung an den Ehegatten im Betrag von € 168.000,--.

Nach den Bekanntgaben sollte diese Forderung vereinbarungsgemäß in den Jahren ab 2010 „abgetragen“ werden. Dazu sollte offenbar die Geldübergaben von Oktober 2010 und 2011 dienen. Nach Abzug der in diesen Jahren angefallenen Jahresmieten verbleibt für den „Abtrag“ des bestehenden Mietzinsrückstandes (lediglich) ein Betrag von € 12.000,-- pro Jahr. Demnach wäre der Mietzinsrückstand der Jahre 2006 bis 2009 erst in 14 Jahren zur Gänze getilgt.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung (vgl. Erk. des VwGH 27.5.1987, 84/13/022) führen unregelmäßige Mietzinszahlungen bzw. das Stundieren von Mietzinsforderungen über einen längeren Zeitraum bei Bestandsvereinbarungen unter

nahen Angehörigen wegen Fremdunüblichkeit zu einer Versagung der steuerlichen Anerkennung.

Vielmehr liegt nach Ansicht der Finanzverwaltung Fremdunüblichkeit der Bestandsvereinbarung jedenfalls deswegen vor, weil sich der Mietrückstand ohne Zahlung einer einzigen Miete über einen Zeitraum von vier Jahren auf schließlich € 168.000,-- anhäufte, ohne dass die Vermieterin in diesem Zeitraum Veränderungen an den Modalitäten der Bestandsvereinbarung traf bzw. ohne dass die Vermieterin Schritte setzte, um den offenen Mietrückstand zeitnahe einzufordern. Gegen eine Fremdüblichkeit spricht auch, dass die Vermieterin offenbar keinerlei Aktivitäten gesetzt hat, um im Falle der Zahlungsunfähigkeit des Mieters (aus welchen Gründen auch immer) Sicherheiten für die offenen Forderungen zu haben.

Dass ein über Jahren aufgebauter Mietrückstand im Betrag von € 168.000,-- in Jahresraten von € 12.000,-- „abgetragen“ werden soll, ohne sich für den Restbetrag Sicherheiten geben zu lassen, kann nach Ansicht der Finanzverwaltung keinesfalls als fremdüblich angesehen werden.

Zusammenfassung Einkommensteuer 2006 bis 2009:

*Wie oben detailliert ausgeführt ist das Rechtsgeschäft „Anmietung einer/von Lagerhalle(n) von Ihrer Ehegattin ^{***[V2]*** ^{***[N1+2]***“ für eine steuerliche Anerkennung}}*

- nicht ausreichend nach Außen zum Ausdruck gekommen*
- fehlt es der mündlichen Vereinbarung zu diesem Rechtsgeschäft am erforderlichen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und*
- würde dieses Rechtsgeschäft unter Familienfremden nicht unter den selben Bedingungen abgeschlossen werden.*

Das Rechtsgeschäft ist für steuerliche Belange daher nicht anzuerkennen.

Festzuhalten ist, dass nach herrschender Lehre und Rechtsprechung bereits das Vorliegen auch nur einer der drei angeführten Feststellungen zur Versagung der steuerlichen Anerkennung des Rechtsgeschäftes führen würde.

Als Ausfluss der steuerlichen Nichtanerkennung des Rechtsgeschäftes sind die bisherigen steuerlichen Auswirkungen (insbesondere die Geltendmachung des Mietaufwandes) zu neutralisieren.

Es ergeben sich dadurch folgende berichtigte Bemessungsgrundlagen:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:

| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|-----------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| <i>Einkünfte bisher</i> | 114.041,38 | 211.915,15 | 65.606,47 | 49.998,41 |
| <i>Zurechnung Hallenmiete</i> | 48.000,00 | 48.000,00 | 48.000,00 | 24.000,00 |

| | | | | |
|---------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|------------------|
| Einkünfte berichtigt | 162.041,38 | 259.915,15 | 113.606,47 | 73.998,41 |
|---------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|------------------|

Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2006 bis 2009:

Wie oben ausgeführt wurde dem Finanzamt erst im nunmehrigen Verfahren bekannt, dass bisher beantragte Aufwendungen für die Anmietung einer/von Lagerhalle(n) als steuerlich unbeachtlich einzustufen sind (im Detail wird auf die Ausführungen zum Thema "Einkommensteuer" verwiesen).

Dieser Umstand ist als „neue Tatsache“ im Sinne des § 303 Abs. 4

Bundesabgabenordnung zu werten. Es war daher die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009 zu verfügen.

Die steuerlichen Auswirkungen der Feststellungen sind nicht als geringfügig anzusehen.

Bei der im Sinne des § 20 Bundesabgabenordnung vorgenommenen

Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Berufung vom 9. 11. 2012

Mit Schreiben seiner steuerlichen Vertretung vom 8. 9. 2012 erhob der Bf Berufung wie folgt:

Gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2006, beide vom 03.10.2012, eingelangt am 10. 10. 2012, sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006, gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007, gegen den Einkommensteuerbescheid 2007, gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007, gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008, gegen den Einkommensteuerbescheid 2008, gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008, gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009, gegen den Einkommensteuerbescheid 2009, gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 und gegen den Vorauszahlungsbescheid 2013, alle vom 03.10.2012, eingelangt am 08.10.2012, lege ich innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der

Berufung

ein und ersuche zu dessen Ausführung um Frist bis 15. Dezember 2012 mit folgender Begründung:

Infolge Arbeitsüberlastung durch zahlreiche Betriebsprüfungen meinerseits sowie auf Seite meines Mandanten bedingt durch die Aussaatzeit war es zu meinem größten

Bedauern nicht möglich, die für die Ausführung des Rechtsmittels unbedingt erforderlichen Unterlagen bzw. Informationen fristgerecht einzuholen bzw. zu erhalten.

Ich bitte diesem Ansuchen um Frist zur Ausführung des Rechtsmittels stattzugeben und ersuche bei zustimmender Erledigung von einer Verständigung Abstand zu nehmen.

Gleichzeitig bitte ich um Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO der per 12.11.2012 fällig gestellten Beträge, und zwar

- Einkommensteuer 2006 EUR 24.000,00*
- Anspruchszinsen 2006 EUR 3.229,37*
- Einkommensteuer 2007 EUR 24.000,00*
- Anspruchszinsen 2007 EUR 2.549,64*
- Einkommensteuer 2008 EUR 24.000,00*
- Anspruchszinsen 2008 EUR 1.766,18*
- Einkommensteuer 2009 EUR 11.359,30*
- Anspruchszinsen 2009 EUR 566,44*

bzw. um Stundung der Gesamtfälligkeiten bis zur kassenmäßigen Durchführung obigen Aussetzungsantrages.

Mängelbehebungsauftrag vom 9. 12. 2012

Das Finanzamt erließ hierauf mit Datum 9. 12. 2012 folgenden Mängelbehebungsauftrag, der dem Bf am 13. 11. 2012 zugestellt wurde:

Bescheid - Mängelbehebungsauftrag

Ihre Berufungen vom 08. November 2012 gegen die Bescheide vom 3. Oktober 2012 betreffend

- Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2006, Einkommensteuer 2006 und Anspruchszinsenbescheid 2006*
- Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2007, Einkommensteuer 2007 und Anspruchszinsen 2007*
- Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2008, Einkommensteuer 2008 und Anspruchszinsen 2008*
- Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2009, Einkommensteuer 2009 und Anspruchszinsen 2009*
- Einkommensteuervorauszahlungen 2013*

weisen durch das Fehlen eines Inhaltserfordernisses (§ 250 ff BAO) die nachfolgenden

Mängel auf:

- *Fehlen von Inhaltserfordernissen gemäß § 250 Abs. 1 BAO, und zwar fehlt jeweils*
 - *die Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden*
 - *die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden*
 - *die diesbezügliche Begründung*

Die angeführten Mängel sind beim Finanzamt Waldviertel gemäß § 85 Abs. 2 BAO bis zum 15. Dezember 2012 zu beheben. Mit dieser Fristsetzung wird im Übrigen Ihrem Antrag vom 8. November 2012 voll entsprochen.

Bei Versäumung dieser Frist gelten die Anbringen als zurückgenommen.

Der 15. 12. 2012 war ein Samstag, sodass die Frist gemäß § 108 Abs. 3 BAO am Montag, 17. 12. 2012 endete.

Berufungsergänzung vom 17. 12. 2012

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 17. 12. 2012, Postaufgabe am selben Tag, wurde die Berufung wie folgt ergänzt:

Gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2006, beide vom 03. 10. 2012, eingelangt am 10. 10. 2012, sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006, gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007, gegen den Einkommensteuerbescheid 2007, gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007, gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008, gegen den Einkommensteuerbescheid 2008, gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008, gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009, gegen den Einkommensteuerbescheid 2009, gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 und gegen den Vorauszahlungsbescheid 2013, alle vom 03.10.2012, eingelangt am 08. 10. 2012, habe ich termingemäß berufen und um Frist zur Ausführung des Rechtsmittels bis 15. 12. 2012 gebeten. Mit Bescheid - Mängelbehebungsauftrag vom 09.11.2012, eingelangt am 13.11.2012, wird als Termin zur Behebung der Mängel der 15.12.2012 aufgetragen.

Ich führe nunmehr aus:

Die in der Bescheidbegründung zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2009 angeführten Erfordernisse bzw. Grundsätze betreffend Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen, nämlich

- *nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,*
- *einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*

- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären

beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Allerdings darf ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen (VfGH 16. 6. 1987, G52187), weil es sich bei der Berücksichtigung des Naheverhältnisses nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handelt.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um die Anmietung von Lagerhallen bzw. einer Lagerhalle. Mangels eigener Lagermöglichkeiten ist mein Mandant gezwungen, Lagerräume anzumieten, da er seine Produkte, um sie nicht dem Verderb preiszugeben, sachgerecht lagern muß. Daß die Steuererklärungen für das Jahr 2010 der Vermieterin, in welchem erstmalig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, noch nicht d.a. aufliegen, ist auf die Arbeitsüberlastung der steuerlichen Vertretung zurückzuführen.

Da kein schriftlicher Mietvertrag vorliegt, ist das Erfordernis dann erfüllt, wenn die wesentlichen mündlichen Vertragsbestandteile deutlich fixiert sind. Bemängelt wird, daß in der mündlichen Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien z.B. keine verbindlichen Vereinbarungen über Instandhaltungspflichten getroffen worden seien. Durch die Vereinbarung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Jahresende, kann jede Vertragspartei ihre Maßnahmen treffen, sollte es zu Unstimmigkeiten bzw. zu einem Streitfall kommen. Wobei es sich im gegenständlichen Fall um eine Lagerhalle und nicht etwa um eine Wohnung oder Gebäude handelt.

In der Bescheidbegründung wird angeführt, daß lediglich ein Betrag von EUR 12.000,00 p.a. zur Abdeckung des bestehenden Mietrückstandes verbleibt. Demnach wäre der Mietzinsrückstand der Jahre 2006 bis 2009 erst in 14 Jahren zur Gänze getilgt.

Diese Berechnung würde nur dann zutreffen, wenn mein Mandant in den nächsten 14 Jahren jährlich eine Zahlung an die Vermieterin in Höhe von EUR 36.000,00 leistet, jährlich einen Mietaufwand von EUR 24.000,00 hat und jährlich lediglich der Differenzbetrag von EUR 12.000,00 zur Abdeckung des Mietrückstandes führt.

Da lt. kaufmännischen Gepflogenheiten jede Zahlung auf die älteste Schuld anzurechnen ist, kann, selbst unter obigen Annahmen, nicht von anrechenbaren Jahresraten a EUR 12.000,00 ausgegangen werden.

Im Auftrag meines Mandanten ersuche ich die angefochtenen Bescheide zurückzunehmen und um Anerkennung der geltend gemachten Mietaufwände als Betriebsausgaben.

Erledigung der übrigen Berufungen

Bemerkt wird, dass die hier nicht verfahrensgegenständlichen Berufungen vom Finanzamt erledigt wurden.

Vorlage vom 16. 7. 2013

Mit Bericht vom 16. 7. 2013 legte das Finanzamt die im Spruch dieses Erkenntnisses zu Punkt A. angeführten Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

Der Abgabepflichtige wurde im Rahmen einer Nachschau aufgefordert, den für das Jahr 2009 abgesetzten Miet-/Pachtaufwand im Detail (Name/ Anschrift der Empfänger) bekanntzugeben. Aus der nach mehrmaliger Urgenz vorgelegten Aufstellung wurde dem ho. Finanzamt bekannt, dass im Jahr 2009 ein Aufwand iHv € 24.000,00 für die Anmietung einer Lagerhalle der Gattin abgesetzt wurde. Zur Überprüfung dieses abgesetzten Mietaufwandes erging ein Vorhalt mit folgenden Punkten:

- Bekanntgabe des für die Hallen abgesetzten Mietaufwandes ab 2006 und allfällig diesen abgesetzten Aufwendungen zuordenbare Zahlungen/Überweisungen*
- Vorlage des diesbezüglichen Mietvertrages. Bei (nur) mündlich abgeschlossenem Mietvertrag wurde um Bekanntgabe der wesentlichen Vertragsinhalte ersucht.*

Nach mehrmaligen Fristverlängerungsansuchen erfolgte am 13.9.2012 eine telefonische Kontaktaufnahme mit der steuerlichen Vertretung. In diesem Gespräch wurde die steuerliche Vertretung darauf hingewiesen, dass die Unterlagenanforderung im Hinblick auf eine „Prüfung des Mietverhältnisses nach den Kriterien der VwGH-Judikatur für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen“ erfolgte und wurde letztmalig bis zum 18.9.2012 Frist gegeben, alle für diese Beurteilung bedeutsamen Unterlagen vorzulegen.

Mit Schreiben vom 18.9.2012 wurden folgende Angaben zum Mietverhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und seiner Gattin gemacht:

- In den Jahren 2006 bis 2008 wurden von der Gattin zwei Hallen (990 bzw. 840 m²) zur Getreidelagerung angemietet. Die Jahresmiete betrug € 48.000,00 und war jeweils in der ersten Oktoberhälfte eines Jahres fällig. Im Jahr 2009 wurde (wegen geringerem Lagerbedarf) nur mehr eine Halle angemietet. Die diesbezügliche Jahresmiete betrug € 24.000,00.*
- Auf Grund hoher notwendiger Investitionen und dem steten Preisverfall für Biogetreide sowie der einsetzenden Probleme eines Biogetreidehändlers kam es zu einer Stundung der Miete durch die Gattin.*
- Die Rückführung der offenen Mietschulden erfolgt ab dem Jahr 2010. Bestätigungen über Mietzahlungen an die Gattin in den Jahren 2010 und 2011 (jeweils € 36.000,00) wurden vorgelegt.*
- Der Mietvertrag wurde mündlich abgeschlossen. Die diesbezüglichen Vereinbarungen lauten: Anmietung von zwei Hallen (990 und 840 m²) ausschließlich zur Lagerung von*

Biogetreide, Beginn Mietverhältnis: ab 1. 1. 2006, auf unbestimmte Zeit, Kündigungsfrist: sechs Monate, Mietzins jährlich € 48.000,00 (ab 2009 Mietzins für eine Halle: € 24.000,00).

Unter Berücksichtigung dieser Angaben sowie der Judikatur des VwGH zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen wurde die steuerliche Beurteilung des berufungsgegenständlichen Mietverhältnisses vorgenommen. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden im Steuerrecht nach der Judikatur des VwGH nur dann Anerkennung, wenn sie

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

Zur Publizitätswirkung

Das berufungsgegenständliche Mietverhältnis wäre nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen, wenn die Hallenanmietung bei Beginn (Jänner 2006) für unbeteiligte Dritte erkennbar gewesen wäre. Tatsächlich fand diese Außenwirkung erst Jahre nach Beginn der behaupteten Vermietung statt, konkret mit den Eingaben der steuerlichen Vertretung vom 13.2.2012 bzw. vom 18.9.2012.

Es liegen keine Hinweise vor, dass fremde Dritte vor dem 13.2.2012 von dem Rechtsgeschäft Kenntnis erlangt haben.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist die für eine Anerkennung des Rechtsgeschäftes erforderliche (zeitgerechte) Außenwirkung/Publizität nicht gegeben.

Zum Inhalt der Vereinbarung:

Ein schriftlicher Mietvertrag ist kein unabdingbares Erfordernis für die steuerliche Anerkennung. Wird der Mietvertrag nur mündlich abgeschlossen, müssen die wesentlichen (mündlich vereinbarten) Vertragsbestandteile auf andere Art mit genügender Deutlichkeit fixiert werden.

Wesentliche Vertragsbestandteile bei Anmietungen von Hallen stellen erfahrungsgemäß dar: Bestandsgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich, Möglichkeiten eines vorzeitigen Ausstieges aus dem Mietverhältnis, Höhe des Mietzinses, Schicksal von Mieterinvestitionen, Instandhaltungspflichten, Tragung der Betriebskosten.

Nach den Angaben im Schreiben vom 18.9.2012 wurden folgende Punkte des Mietverhältnisses mündlich vereinbart: Mietgegenstand, Beginn der Anmietung, Miethöhe, Fälligkeit der Miete, Dauer des Mietverhältnisses, Kündigungsfrist.

Die mündliche Vereinbarung enthält demnach keine Regelungen betreffend Instandhaltungspflichten, Tragung der Betriebskosten und allfälliger Mieterinvestitionen.

Dadurch hat die mündliche Vereinbarung - im Vergleich mit Mietverträgen unter Fremden - nicht den nach Lehre und Rechtsprechung geforderten eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt

Zum Fremdvergleich:

Nach den Angaben des Abgabepflichtigen besteht das Mietverhältnis mit der Gattin seit Jänner 2006. Der jährlich zu zahlende Mietzins betrug für die Jahre 2006 bis 2008 € 48.000,00- (für zwei Hallen) und für Zeiträume ab 2009 € 24.000,00 (für eine Halle). Eine Zahlung des Mietzinses erfolgte erstmalig im Oktober 2010 iHv € 36.000,00. Eine Bestätigung des Erhalts eines Barbetrages in dieser Höhe wurde dem Finanzamt vorgelegt.

Eine weitere Zahlung iHv € 36.000,00 erfolgte im Oktober 2011. Eine diesbezügliche Bestätigung wurde ebenfalls vorgelegt.

Der Mietrückstand für die Jahre 2006 bis 2009 war bis zur ersten Zahlung im Jahr 2010 auf einen Betrag von € 168.000,00 angewachsen. Aus Sicht der Vermieterin (der Gattin) bestand nach Fälligkeit der Miete Oktober 2009 eine offene Mietzinsforderung an den Ehegatten im Betrag von € 168.000,--.

Nach den Mitteilungen sollte diese Forderung vereinbarungsgemäß in den Jahren ab 2010 "abgetragen" werden. Dazu sollten offenbar die Geldübergaben von Oktober 2010 und 2011 dienen. Nach Abzug der in diesen Jahren angefallenen Jahresmieten verbleibt für den "Abtrag" des bestehenden Mietzinsrückstandes (lediglich) ein Betrag von € 12.000,-- pro Jahr. Demnach wäre der Mietzinsrückstand der Jahre 2006 bis 2009 erst in 14 Jahren zur Gänze getilgt.

Nach der Rechtsprechung (vgl. VwGH 27.5.1987, 84/13/022) führen unregelmäßige Mietzinszahlungen bzw. das Stundens von Mietzinsforderungen über einen längeren Zeitraum bei Bestandsvereinbarungen unter nahen Angehörigen wegen Fremdunüblichkeit zu einer Versagung der steuerlichen Anerkennung.

Nach Ansicht des Finanzamtes liegt Fremdunüblichkeit der streitgegenständlichen Bestandsvereinbarung vor, weil der Mietrückstand ohne Leistung einer einzigen Mietzahlung über einen Zeitraum von vier Jahren auf € 168.000,00 anwuchs, ohne dass die Vermieterin Veränderungen an den Modalitäten der Bestandsvereinbarung traf bzw. ohne dass sie Schritte setzte, den offenen Mietrückstand zeitnahe einzufordern. Gegen eine Fremdüblichkeit spricht auch, dass die Vermieterin offenbar keinerlei Aktivitäten gesetzt hat, um im Falle der Zahlungsunfähigkeit des Mieters Sicherheiten für die offenen Forderungen zu haben.

Dass ein über Jahren aufgebauter Mietrückstand im Betrag von € 168. 000, 00 in Jahresraten von € 12.000,00 "abgetragen" werden soll ohne sich für den Restbetrag Sicherheiten geben zu lassen, kann nach Ansicht des Finanzamtes keinesfalls als fremdüblich angesehen werden.

Dieser rechtlichen Beurteilung folgend wurden die Mietzahlungen an die Gattin nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Gegen die Bescheide über die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2006 -2009 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 - 2009 wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben.

In der Berufungsbegründung merkt die steuerliche Vertretung zur Publizitätswirkung an, dass die Steuererklärungen für das Jahr 2010 der Gattin, in welchen erstmalig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorlagen, wegen Arbeitsüberlastung der steuerlichen Vertretung noch nicht aufliegen.

Zu den Ausführungen des Finanzamtes über die fehlenden verbindlichen Vereinbarungen über Instandhaltungspflichten wird in der Berufung vermerkt, dass durch die sechsmonatige Kündigungsfrist jede Vertragspartei bei Unstimmigkeiten Maßnahmen treffen kann.

Zur Fremdunüblichkeit der Abstattung des Mietrückstandes wird in der Berufungsbegründung ausgeführt, dass laut kaufmännischen Gepflogenheiten jede Zahlung auf die älteste Schuld anzurechnen ist und nicht von anrechenbaren Jahresraten a € 12.000,00 ausgegangen werden kann.

Den Anmerkungen der steuerlichen Vertretung zur Publizitätswirkung ist zu entgegnen, dass das Mietverhältnis auch bei einer sofortigen Einreichung der Steuererklärungen 2010 der Gattin zu Beginn des Jahres 2011 das Mietverhältnis in den Streitjahren 2006 -2009 nicht nach außen zum Ausdruck gekommen ist.

Die Möglichkeit, das Mietverhältnis unter Einhaltung der sechsmonatigen Kündigungsfrist bei Auftreten von Unstimmigkeiten auflösen zu können, setzt das Erfordernis nach eindeutig klaren Regelungen nicht außer Kraft.

Zu den Ausführungen betreffend der Anrechnung von Zahlungen auf die älteste Schuld ist anzumerken, dass ein fremder Dritter auf die Zahlung des laufenden Mietentgeltes bestehen würde und zusätzlich eine Regelung mit dem Mieter zur Abstattung des Mietrückstandes treffen würde.

Es wird ersucht, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Einkommensteuerbescheid 2010 vom 12. 7. 2013

Mit Datum 12. 7. 2013 erging ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010, dem gegenüber der Steuerklärung um 24.000 Euro höhere Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (74.369,24 €) zugrunde liegen, was das Finanzamt wie folgt begründete:

Rechtsgeschäft „Anmietung einer Lagerhalle von der Ehegattin“:

Nach vorliegender Aktenlage wurde aus diesem Titel ein Aufwand im Betrag von € 24.000,-- eingebucht.

Wie in der diesbezüglichen Begründung zu den Einkommensteuerbescheiden 2006 bis 2009 bereits ausführlich ausgeführt, ist das Rechtsgeschäft „Anmietung einer Lagerhalle von der Ehegattin“ für eine steuerliche Anerkennung

- nicht ausreichend nach Außen zum Ausdruck gekommen*
- fehlt es der mündlichen Vereinbarung zu diesem Rechtsgeschäft am erforderlichen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und*
- würde dieses Rechtsgeschäft unter Familienfremden nicht unter den selben Bedingungen abgeschlossen werden.*

Diese angeführten Mängel liegen kumuliert auch für das Veranlagungsjahr 2010 vor.

Insbesondere vermag auch die lt. Aktenlage im Jahr 2010 erfolgte (behauptet - vom Finanzamt ungeprüft) Vermögensübergabe im Betrag von € 36.000,-- an Ihre Ehegattin die bisherige Einschätzung des Finanzamtes, wonach das Rechtsgeschäft aus den angeführten Gründen steuerlich nicht anzuerkennen sei, nicht zu erschüttern.

Das Finanzamt nahm in der Begründung zu den Einkommensteuerbescheiden 2006 bis 2009 im Thema „Fremdvergleich“ bereits auf die (behauptete) Vermögenshingabe im Jahr 2010 Bezug.

Neben der „mangelnden Außenwirkung“ und „Fehlens des eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes der mündlichen Vereinbarung“ ist das Rechtsgeschäft auch im Jahr 2010 (trotz der Vermögenshingabe) mit dem Mangel „Fremdunüblichkeit“ behaftet.

Ergänzend und im Detail wird ausdrücklich auf die Begründung zu den Einkommensteuerbescheiden 2006 bis 2009 vom 3. Oktober 2012 verwiesen.

Der gebuchte Aufwand für die „Anmietung einer Lagerhalle von der Ehegattin“ im Betrag von € 24.000,-- kann aus den angeführten Gründen nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden.

Berufung vom 16. 8. 2013

Mit Schreiben seiner steuerlichen Vertretung vom 16. 8. 2013 erhob der Bf Berufung wie folgt:

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010, beide vom 12.07.2013, eingelangt am 16.07.2013, lege ich innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der

Berufung

ein und ersuche zu dessen Ausführung um Frist 30. September 2013 mit folgender Begründung:

Infolge der herrschenden Urlaubszeit bzw. des saisonal bedingten erhöhten Arbeitsanfalles auf Seiten meiner Mandantschaft war es mir zu meinem größten Bedauern nicht möglich, vorliegenden Bescheid mit meiner Mandantschaft ausführlich zu erörtern. Ich bitte diesem Ansuchen um Frist zur Ausführung des Rechtsmittels stattzugeben und ersuche bei zustimmender Erledigung von einer Verständigung Abstand zu nehmen.

Mängelbehebungsauftrag vom 20. 8. 2013

Das Finanzamt erließ hierauf mit Datum 20. 8. 2013 folgenden Mängelbehebungsauftrag:

Bescheid - Mängelbehebungsauftrag

Ihre Berufung vom 16.08.2013 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 12.07.2013 weist durch das Fehlen von Inhaltserfordernissen (§ 250 ff BAO) die nachfolgenden Mängel auf:

- es fehlt an der Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird*
- es fehlt an der Erklärung, welche Änderungen beantragt werden*
- es fehlt eine Begründung*

Die angeführten Mängel sind beim Finanzamt Waldviertel gemäß § 85 Abs. 2 BAO bis zum 30.09.2013 zu beheben.

Bei Versäumung dieser Frist gilt das Anbringen als zurückgenommen.

Berufungsergänzung vom 30. 9. 2013

Mit am selben Tag zur Post gegebenem Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 30. 9. 2013 wurde die Berufung wie folgt ergänzt:

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 12.07. 2013, eingelangt am 16.07.2013, habe ich termingemäß berufen und um Frist zur Ausführung des Rechtsmittels bis 30.09.2013 gebeten. Mit Bescheid - Mängelbehebungsauftrag vom 20.08.2013 eingelangt am 21.08.2013, wird zur Behebung der Mängel als Termin der 30.09.2013 aufgetragen. Ich führe nunmehr aus:

Ich beantrage Veranlagung lt. der abgegebenen Einkommensteuererklärung und verweise zur näheren Begründung auf die Ausführungen im laufenden Rechtsmittelverfahren der Jahre 2006-2009 unter obiger Steuernummer.

Zurückgenommenerklärung vom 2. 10. 2013

Mit Bescheid vom 2. 10. 2013 erklärte das Finanzamt die Berufung vom 16. 8. 2013 betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen hinsichtlich Einkommensteuer 2010 gemäß § 85 Abs. 1 BAO als zurückgenommen.

Vorlage vom 29. 11. 2013

Mit Bericht vom 29. 11. 2013 legte das Finanzamt die im Spruch dieses Erkenntnisses zu Punkt B. angeführte Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

Strittig ist im gegenständlichen Berufungsverfahren die Abzugsfähigkeit von Mietzahlungen an die Gattin als Betriebsausgaben iSd § 4 EStG. Der Abgabepflichtige hat von seiner Gattin für seinen Gewerbebetrieb eine Lagerhalle angemietet und aus diesem Titel einen Aufwand im Betrag von € 24.000 in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt.

Diese Thematik wurde seitens des Finanzamtes bereits in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2006 - 2009 aufgegriffen und die Mietzahlungen unter Anwendung der Judikatur des VwGH zu Vereinbarungen untern nahen Angehörigen nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 - 2009 wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben, welche mit Vorlagebericht vom 16.7.2013 an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt wurden.

Das gegenständliche Berufungsbegehren ist mit jenem der im Juli 2013 vorgelegten Berufung ident. Zum Sachverhalt und der rechtlichen Beurteilung wird daher auf die ausführliche Stellungnahme des ho. Finanzamtes zum vorgenannten Vorlagebericht verwiesen, die in Kopie angeschlossen wird.

Das Finanzamt ersucht, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Nichterledigung durch den UFS

Die Berufungen wurden vom Unabhängigen Finanzsenat nicht erledigt.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. 12. 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. 1. 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Einkommensteuer 2011

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 1. 7. 2014 wurde der geltend gemachte Pachtaufwand für eine Halle von 24.000,00 Euro nicht anerkannt.

Die Entscheidung über eine dagegen erhobene Beschwerde vom 7. 8. 2014 wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 18. 8. 2014 bis zur Beendigung des beim Bundesfinanzgericht zur Zahl RV/7101754/2013 schwebenden Verfahrens ausgesetzt.

Einkommensteuer ab 2012

Im Finanzamtsakt findet sich unter den Dauerbelegen folgender Aktenvermerk vom 16. 9. 2015 für die Veranlagungen ab 2012:

Aktenvermerk zur Anmietung von Lagerkapazitäten im Familienverband:

*Lt. Aktenlage hat ***[V1]*** ***[N1+2]*** seit 2006 Lagerkapazitäten von seiner Gattin ***[V2]*** angemietet. Lt. Ansicht der FV ist dieses Mietverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen, weil es diesem Rechtsgeschäft an Fremdüblichkeit fehlt (Detail siehe Berufungsvorlagen an BFG). Für die Jahre 2006 bis 2011 sind in dieser Causa Rechtsmittel anhängig (Vorlage beim BFG).*

Nunmehr liegen unveranlagte Jahressteuererklärungen für die Jahre 2012 und 2013 vor. Die Hallenanmietung ist offenkundig wie in den Vorjahren in die Steuererklärungen aufgenommen.

*Lt. tel. Auskunft der steuerl. Vertretung (Stb. ***[N2]***) ist für die Jahre 2012 und 2013 (wie in den Jahren davor) für die Anmietung einer Halle ein Mietentgelt von € 24.000,-- vereinbart. Der diesbezügliche Aufwand von € 24.000,-- ist bei ***[V1]*** ***[N1+2]*** jeweils jährlich als Aufwand eingebucht.*

*Die vorliegende Aktenlage (auch das Vorliegen von zwei landw. Betrieben) wurde mit dem FB ESt (HR ***[N3]*** am 16. 9. 2015 besprochen und kann lt. FB für die Jahre ab 2012 wie folgt vorgegangen werden:*

- Die für die Jahre 2006 bis 2011 vorliegenden Gründe für die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses liegen kumuliert nur bis zum Jahr 2011 vor. Im Jahr 2012 ist (durch die diesbezüglichen Kontakte mit dem Finanzamt - Berichtigung d. Vorjahre im Jahr 2012!) jedenfalls ausreichende Publizitätswirkung eingetreten. Zahlungen auf die Mietvereinbarung werden lt. Aktenlage bereits ab 2010 geleistet. Die diesbezügliche Zahlung in den Jahren 2012 und 2013 beträgt lt. Aktenlage (= erklärte Einnahmen v. ***[N1+2]*** ***[V2]***) jährlich € 36.000,--.*

Lt. Fachbereich kann nach vorliegender Aktenlage ab dem Jahr 2012 vom Vorliegen einer fremdüblichen Mietvereinbarung ausgegangen werden.

*FAZIT für ***[N1+2]*** ***[V2]***:*

Die erklärten Mieteinnahmen 2011 (€ 36.000,--) und 2012 (€ 36.000,--) beinhalten lt. Ansicht des FA Nachzahlungen für die Jahre 2006 bis 2011. Da das Mietverhältnis für diese Jahre nach Ansicht des FA nicht anzuerkennen ist, sind die Nachzahlungen (jährlich jeweils € 12.000,--) nicht als Einnahme bei den VuV-Einkünften anzusetzen.

Jährliche Mieteinnahmen 2012 und 2013 daher jeweils € 24.000,--.

Um allfällig anderer Rechtsmeinung des BFG für die Vorjahre berücksichtigen zu können, sind die Steuerbescheide ab 2012 als „vorläufig“ zu erlassen.

*FAZIT für ***[N1+2]*** ***[V1]***:*

Der für die Jahre 2012 und 2013 eingebuchte Aufwand für die Hallenanmietung von jährlich € 24.000,-- ist anzuerkennen und ergebe sich daher keine diesbezüglichen Abänderungen.

Ergänzung zu den Vorlageberichten vom 29. 6. 2017

Mit Schreiben vom 29. 7. 2017 an das Bundesfinanzgericht ergänzte das Finanzamt die Vorlageberichte vom 16. 7. 2013 und vom 29. 11. 2013 wie folgt:

*Beim Bundesfinanzgericht sind Beschwerdeverfahren des Steuerpflichtigen ***[N1+2]*** ***[V1]*** betreffend Einkommensteuer 2006 - 2010 unter den im Betreff genannten Geschäftszahlen anhängig. In diesen Beschwerdeverfahren ist die steuerliche Anerkennung eines zwischen dem steuerpflichtigen und dessen Ehegattin geschlossenen Mietvertrages über Hallen strittig.*

In Ergänzung der Vorlageberichte vom 16.7.2013 bzw. 29.11.2013 ersucht das ho. Finanzamt, folgende Rechtsfrage in den noch offenen Beschwerdeverfahren zu behandeln.

Bei Durchführung einer Vorbescheidkontrolle betreffend der Steuererklärungen 2014 wurde die Bilanzposition „Rückstellung für Nährstoffhaltung“ einer eingehenderen Prüfung unterzogen. Die in der Bilanz zum 31.12.2007 erstmals ausgewiesene Rückstellung, weist im Beschwerdezeitraum 2006-2010 nachstehende Werte aus:

| Jahr/Bilanzstichtag | Zuführung/ Auflösung lt. GuV | Wert laut Bilanz |
|----------------------------|---|-------------------------|
| 2007/31.12.2007 | 85.421,25 | 85.421,25 |
| 2008/31.12.2008 | 68.770,80 | 154.192,05 |
| 2009/31.12.2009 | 25.880,00 | 180.072,05 |

| | | |
|-----------------|-----------|------------|
| 2010/31.12.2010 | -3.810,00 | 176.262,05 |
|-----------------|-----------|------------|

*In Beantwortung eines telefonischen Ergänzungsersuchens vom 17.5.2017 hat die steuerliche Vertreterin mit Mail vom 19.6.2017 folgende Begründung für die Bildung dieser Rückstellung mitgeteilt: "Die angebauten Pflanzen bzw. die Kulturen entziehen dem Boden Nährstoffe, die sich in jeder Ernte bzw. in den Erträgen und somit In den Verkaufserlösen niederschlagen. Um die Ertragsfähigkeit aufrecht zu erhalten, müssen dem Boden wieder Nährstoffe, wie Phosphor, Kali etc. in Form von Düngung zugeführt werden. Herr ***[N1+2]*** bewirtschaftet auch viele Pachtgrundstücke (vgl. auch beil. Aufstellung Miet- und Pachtaufwand). Mein Mandant hatte jedoch in den Vorjahren nicht gedüngt, sondern dem Boden nur Nährstoffe entzogen. Um periodenrichtig und -gerecht abzugrenzen, wurde dieser Entzug an Hand der Nährstofftabellen bewertet und der Rückstellung zugeführt Exemplarisch lege ich eine Ermittlung des Nährstoffentzuges bei. Ab dem Jahr 2015 wird die Rückstellung absinken, da im Jahr 2015 Nährstoffe im Wert von rd. EUR 70.000,00, im Jahr 2016 rd. EUR 72.000,00 und im laufenden Jahr rd. EUR 87.000,00 dem Boden zugeführt wurden."*

Steuerrechtlich sind nach § 9 Abs. 1 EStG 1988 nur die Bildung von Rückstellungen für

- Anwartschaften auf Abfertigungen,*
- laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,*
- sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen,*
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften*

zulässig.

Bei den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten muss eine Verpflichtung gegenüber Dritten gegeben sein. Voraussetzung ist das Bestehen einer Leistungsverpflichtung gegenüber Dritten aufgrund privatrechtlicher, öffentlich-rechtlicher oder wirtschaftlicher Verpflichtung.

Steuerrechtlich nicht zulässig sind Aufwandsrückstellungen, bei denen kein Verpflichtungscharakter gegenüber Dritten gegeben ist. Zu den Aufwandsrückstellungen zählen beispielsweise Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung oder für freiwillige Rekultivierung.

Die vom Steuerpflichtigen gebildete Rückstellung für Nährstofferhaltung stellt entweder eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten oder eine Aufwandsrückstellung dar.

Maßgeblich für die Unterscheidung ist das Bestehen einer Leistungsverpflichtung gegenüber Dritten. Wie die steuerliche Vertreterin in ihrer Stellungnahme vom 19.6.2017 ausführt, entzieht der Steuerpflichtige mit den von ihm angebauten Pflanzen und Kulturen dem bewirtschafteten Boden Nährstoffe. Zur Erhaltung der Ertragsfähigkeit müssen dem Boden diese Nährstoffe wieder in Form von Düngung zugeführt werden. Die erforderliche Düngung hat der Steuerpflichtige über einen längeren Zeitraum unterlassen.

Zur periodengerechten Abgrenzung des Aufwandes für Düngemittel wurde der notwendige Bedarf an Düngemittel anhand von Nährstofftabellen ermittelt und der Rückstellung zugeführt.

Nach Ansicht des Finanzamtes belegt diese Stellungnahme, dass eine regelmäßige Düngung der bewirtschafteten Böden zur Aufrechterhaltung der Ertragsfähigkeit erforderlich gewesen wäre, jedoch keine Verpflichtung zur Düngung gegenüber Dritten bestand. Die Berücksichtigung der Kosten für die unterlassene Düngung ist als steuerlich nicht zulässige Aufwandsrückstellung zu qualifizieren.

Es wird beantragt, die im Beschwerdezeitraum 2006 - 2010 als Aufwand bzw. Ertrag berücksichtigten Datierungs- bzw. Auflösungsbeträge betreffend der Rückstellung für Nährstofferhaltung aus der Gewinnermittlung auszuscheiden.

Eine Zustellung dieser Ergänzung des Vorlageberichts an den Bf lässt sich dem Finanzamtsakt nicht entnehmen.

Im vorgelegten Finanzamtsakt findet sich bei der Jahresfahne 2014 eine E-Mail der steuerlichen Vertretung vom 19. 6. 2017 mit dem im Finanzamtsbericht vom 29. 6. 2017 dargestellten Inhalt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I.1.

Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2006 bis 2009

§ 303 BAO lautete i. d. F. BGBl. I Nr. 97/2002:

§ 303. (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und 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.

Im Spruch anders lautende Bescheide

Soweit sich dies dem Schriftsätzen vom 17. 12. 2012 entnehmen lässt, werden die Bescheide vom 3. 10. 2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 nicht mit der Begründung angefochten, dass für die Behörde Tatsachen oder Beweismittel nicht neu hervorkommen wären, sondern dass diese Tatsachen oder Beweismittel nicht geeignet wären, allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen.

Wie zu Spruchpunkt I.2. ausgeführt, sind die im Zuge der Ermittlungen des Finanzamts nach Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 neu hervorgekommen Umstände in Bezug auf die vermeintliche Miete einer oder zwei Lagerhallen der Ehegattin geeignet, im Spruch anders lautende Einkommensteuerbescheide herbeizuführen.

Keine Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahmebescheide

Die als Beschwerde weiterwirkende Berufung vermag daher in Bezug auf die Bescheide vom 3. 10. 2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 keine Rechtswidrigkeit (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG) dieser Bescheide aufzuzeigen.

Die als Beschwerde weiterwirkende Berufung ist daher hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

Zu Spruchpunkt I.2.

Einkommensteuer 2006 bis 2010

Behaupteter Vertrag zwischen nahen Angehörigen

Bereits aus früheren Veranlagungen und Prüfungen war dem Bf - wie dargestellt - bekannt, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen bestimmte Kriterien erfüllen müssen, um im Steuerrecht Wirkungen zu entfalten.

Behauptete Verträge zwischen nahen Angehörigen sind daraufhin zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht. Dies deswegen, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen (vgl. VwGH 29. 5. 1996, 92/13/0301).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. für viele etwa VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0135; VwGH 25. 7. 2013, 2011/15/0151; VwGH 29. 9. 2010, 2007/13/0054; VwGH 23. 2. 2010, 2005/15/0148; VwGH 1. 7. 2003, 98/13/0184; VwGH 23. 6. 1998, 93/14/0192; VwGH 17. 12. 1996, 95/14/0074; VwGH 24. 9. 1996, 93/13/0022; VwGH 29. 5. 1996, 92/13/0301; VwGH 21. 3. 1996, 92/15/0055; VwGH 17. 8. 1994, 93/15/0205; VwGH 13. 2. 1991, 89/13/0223) können 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 Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. etwa VwGH 30. 6. 1994, 92/15/0221). Das bedeutet, dass alle drei Voraussetzungen gemeinsam vorliegen müssen. Fehlt nur eine dieser drei Voraussetzungen, führt dies grundsätzlich zur steuerrechtlichen Unbeachtlichkeit der behaupteten Vereinbarung.

Fehlende Publizität

Die notwendige Publizität, also das nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, setzt eine ausreichend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages Dritten gegenüber voraus (VwGH 5. 9. 2012, 2010/15/0018).

Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist unstrittig, dass bis zur Vorhaltsbeantwortung vom 13. 2. 2012 dem Finanzamt nicht bekannt war, worum es sich bei dem geltend gemachten Mietaufwand betreffend die Lagerhalle bzw. die Lagerhallen handelt. Die näheren Details der zugrunde liegenden behaupteten Vereinbarung zwischen dem Bf und seiner Ehegattin wurden dem Finanzamt erst nach mehrfachen Urgenzen mit Schriftsatz vom 18. 12. 2012 offen gelegt.

Nach den Feststellungen der angefochtenen Bescheide haben in der Zeit vor dem Jahr 2012 fremde Dritte von dem behaupteten Rechtsgeschäft keine Kenntnis erlangt.

In den Berufungen wird hierauf überhaupt nicht eingegangen, in der Berufungsergänzung vom 17. 12. 2012 nur insoweit, dass der Bf gezwungen gewesen sei, mangels eigener Lagermöglichkeiten Lagerräume anzumieten.

Die (behauptete) Notwendigkeit einer Leistungserbringung durch einen nahen Angehörigen bewirkt noch keine Publizität (vgl. *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke* [Hrsg.], EStG § 4 Anm. 69). Sie kann allenfalls im Rahmen des Fremdvergleichs Bedeutung haben.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist es für das Vorliegen der erforderlichen Publizität im Sinne der Angehörigenjudikatur ausreichend, wenn die zwischen den Angehörigen abgeschlossene Vereinbarung vollständig mit ihrem gesamten Inhalt gegenüber dem zuständigen Finanzamt offengelegt wird, und zwar mit Wirkung ab dem Tag der Offenlegung.

Der Inhalt der behaupteten Vereinbarung unter den Eheleuten betreffend eine Lagerhalle oder zwei Lagerhallen ist daher erst mit der Bekanntgabe an das Finanzamt mit dem Schriftsatz von 18. 12. 2012 nach außen zum Ausdruck gekommen.

Damit sind die Berufungen betreffend die Einkommensteuer 2006 bis 2010 schon entschieden:

Da die behauptete Vereinbarung zwischen *****[V2]***** und *****[V1]*** *****[N1+2]***** vor dem Schriftsatz vom 18. 9. 2012 nach außen nicht zum Ausdruck gekommen ist, ist diese behauptete Vereinbarung jedenfalls in den Jahren 2006 bis 2011 steuerlich nicht anzuerkennen.**

Die als Beschwerden weiterwirkende Berufungen vermögen daher in Bezug sowohl auf die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007, 2008 und

2009 als auch auf den Einkommensteuerbescheid 2010 (das Verfahren betreffend den Einkommensteuerbescheid 2011 wurde vom Finanzamt ausgesetzt) keine Rechtswidrigkeit (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG) dieser Bescheide aufzuzeigen.

Fehlende inhaltliche Klarheit

Die angefochtenen Bescheide gehen davon aus, dass die behauptete mündliche Vereinbarung zwischen den Eheleuten Bestandsgegenstand, Beginn der Anmietung, Miethöhe, Fälligkeit der Miete, Dauer des Mietverhältnisses und Kündigungsfrist regelt.

Gemäß § 1090 ABGB ist ein Bestandvertrag ein "Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält".

"Ausreichende inhaltliche Bestimmtheit erfordert, dass die für das Zustandekommen des Vertrages wesentlichen Bestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sind. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, müssen zumindest die wesentlichen Punkte der Vereinbarung (zB bei Bestandverträgen der Bestandsgegenstand, der zeitliche Geltungsbereich des Vertrages, der Bestandszins, bei Gesellschaftsverträgen insb die Art und Höhe der Beteiligung und die Höhe des Gewinnanteiles des eintretenden Ehegatten) nach außen hin dokumentiert sein" (*Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke* [Hrsg.], EStG § 4 Anm. 70).

Der nach Zivilrecht notwendige Vertragsinhalt ist mit den Angaben im Schriftsatz vom 18. 9. 2012 entgegen der Auffassung des Finanzamts nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts klargestellt.

Es mag zweckmäßig sein, "Vereinbarungen über Instandhaltungspflichten, Tragung der Betriebskosten und" über das "Schicksal von allfälligen Mieterinvestitionen" zu treffen. Möglicherweise werden derartige Vereinbarungen unter Fremden üblicherweise getroffen.

Dies betrifft aber die Frage der Fremdüblichkeit und nicht der inhaltlichen Klarheit. Wenn die Vertragsparteien über den nach § 1090 ABGB notwendigen Vertragsinhalt hinaus keine weiteren Vereinbarungen treffen, heißt dies lediglich, dass die entsprechenden gesetzlichen Regelungen zum Tragen kommen und von der Möglichkeit, abweichend zu disponieren, kein Gebrauch gemacht wurde.

Fehlende Fremdüblichkeit

Unstrittig ist, dass der jährlich zu zahlende Mietzins für die Jahre 2006 bis 2008 48.000 Euro (für zwei Hallen) für und für Zeiträume ab 2009 24.000 Euro (für eine Halle) betragen soll und die Jahresmiete jeweils "in der ersten Oktoberhälfte eines Jahres fällig" sein soll, tatsächlich aber erstmals im Oktober 2010 36.000 Euro und im Oktober 2011 weitere 36.000 Euro gezahlt worden sein sollen.

Es kann bereits zweifelhaft sein, ob der Wechsel der Vermietung von zwei Lagerhallen auf die Vermietung von einer Lagerhalle bereits nach zwei Jahren unter fremden Landwirten üblich wäre. Diesbezüglich fehlt es aber an weiteren Ermittlungen.

Jedenfalls wurde die behauptete Vereinbarung in den Jahren 2006 bis 2009 tatsächlich nicht umgesetzt, weil die behauptete vereinbarte Miete nicht gezahlt wurde. Erst im Jahr 2010 wurde begonnen, die aufgelaufenen behaupteten Mietrückstände abzubauen.

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen muss so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist (vgl. *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke* [Hrsg.], EStG § 4 Anm. 67 unter Hinweis auf VwGH 11. 5. 2005, 2001/13/0209; VwGH 26. 5. 2010, 2006/13/0134 u. a.)

Hier ist auf die Ausführungen in den angefochtenen Bescheiden sowie im Vorlagebericht vom 16. 7. 2013 zu verweisen.

Beschwerdepunkt in Bezug auf die Einkommensteuer ebenfalls entschieden

Der einzige Beschwerdepunkt (Berufungspunkt) in Bezug auf die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2010 ist damit entschieden: Die behauptete Vermietung einer Lagerhalle oder zweier Lagerhallen durch die Ehegattin an den Bf ist in den Jahren 2006 bis 2010 steuerlich nicht anzuerkennen.

Inwieweit eine Anerkennung für die Jahre ab 2011 zu erfolgen hat, ist vom Bundesfinanzgericht in diesem Verfahren nicht zu beurteilen.

Keine Rechtswidrigkeit der Einkommensteuerbescheide vom Bf aufgezeigt

Wie ausgeführt, vermögen die als Beschwerden weiterwirkende Berufungen daher in Bezug sowohl auf die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 als auch auf den Einkommensteuerbescheid 2010 (das Verfahren betreffend den Einkommensteuerbescheid 2011 wurde vom Finanzamt ausgesetzt) keine Rechtswidrigkeit (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG) dieser Bescheide aufzuzeigen.

Die als Beschwerden weiterwirkende Berufungen wären daher grundsätzlich gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

Zu Spruchpunkt II

Steuerlich anzuerkennende Rückstellungsbildung?

Das Finanzamt hat in einer Ergänzung zu den Vorlageberichten vom 29. 6. 2017 darauf hingewiesen, dass in den Jahren 2007, 2008 und 2009 eine "Rückstellung

für Nährstofferhaltung" (Zuführung 2007: 85.421,25 €, 2008: 68.770,80 € und 2009: 25.880,00 €) dotiert und im Jahr 2010 teilweise (3.810,00 €) aufgelöst wurde.

Dies stimmt mit den aktenkundigen Bilanzen überein.

Im Jahr 2006 wurde nur eine Rückstellung für Rechts- und Beratungskosten dotiert.

Gemäß § 270 BAO ist durch das Verwaltungsgericht auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, ihm im Laufe des Beschwerdeverfahrens durch eine Partei oder sonst zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen.

Gemäß § 279 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Auf das Vorbringen des Finanzamts nach Vorlage der Berufungen hinsichtlich der Rückstellungsbildung ist somit im Beschwerdeverfahren durch das Bundesfinanzgericht Rücksicht zu nehmen, auch wenn die Frage der Rückstellungsbildung bisher in den Berufungs- bzw. Beschwerdeverfahren kein Thema war.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

In Bezug auf die Bildung einer "Rückstellung für Nährstofferhaltung" ist lediglich eine E-Mail der steuerliche Vertreterin vom 19. 6. 2017 aktenkundig.

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 können Rückstellungen können nur gebildet werden für

1. Anwartschaften auf Abfertigungen,
2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen,
4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Nach Ansicht des Finanzamts in der Ergänzung zu den Vorlageberichten vom 29. 6. 2017 ist die Rückstellungsbildung nicht anzuerkennen, da es sich um eine nicht zulässige Aufwandsrückstellung handle. Das Finanzamt geht dabei davon aus, dass eine Leistungsverpflichtung gegenüber Dritten nicht bestehe.

Dass mit dem Bf diese Auffassung des Finanzamts erörtert worden wäre, lässt sich dem vorgelegten Finanzamtsakt nicht entnehmen.

Gegen die Annahme des Finanzamts, es handle sich zur Gänze um eine nicht zulässige Aufwandsrückstellung, kann der Hinweis der steuerlichen Vertretung auf die vielen Pachtgrundstücke sprechen. Es könnte sein, dass in Bezug auf die Pachtgrundstücke eine Verpflichtung zur regelmäßigen Düngung bestanden und infolge der Verletzung dieser Verpflichtung durch den Bf die Verpflichtung zur Bildung einer entsprechenden Rückstellung dem Grunde nach bestanden hat (Verbindlichkeitsrückstellung, vgl. etwa *Winkler in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke* [Hrsg.], EStG § 9 Anm. 16).

Dazu ist zunächst zu erheben, ob und in welchem Umfang eine Verpflichtung des Bf als Pächters zur regelmäßigen Düngung der Pachtgrundstücke bestanden hat. In weiterer Folge ist zu prüfen, ob der Bf die jeweiligen Grundstücke tatsächlich nicht oder nicht ordnungsgemäß gedüngt hat, im Fall einer unterlassenen Düngung, welche Kosten für die Nachholung einer ordnungsgemäßen Düngung anfallen, und wie sich diese auf Eigengrund und auf Pachtgrund sowie auf die einzelnen Veranlagungszeiträume verteilen.

Das Ergebnis dieser Ermittlungen und die hieraus resultierenden rechtlichen Auswirkungen wären dann im Rahmen des Parteiengehörs (§ 183 Abs. 4 BAO) zu erörtern.

Mangels ausreichender Entscheidungsgrundlagen kann nicht gesagt werden, dass die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes in Bezug auf die Rückstellungsbildung durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit des Beschwerdeverfahrens gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Teilweise Sachentscheidung, teilweise Zurückverweisung

Soweit das Bundesfinanzgericht in der Sache entscheiden kann, nämlich zu Spruchpunkt I., erfolgt gemäß § 279 BAO eine meritorische Entscheidung mit diesem Erkenntnis.

Hinsichtlich jener in Spruchpunkt II. angeführten Beschwerden, über die derzeit noch nicht entschieden werden kann, ist gemäß § 278 BAO mit Zurückverweisung an die Behörde vorzugehen.

Bei der nach § 278 BAO vorzunehmenden Ermessensübung war zu berücksichtigen, dass der Umstand, dass eine "Rückstellung für Nährstoffhaltung" in den Jahren 2007 bis 2010 dotiert bzw. aufgelöst wurde, vom Bf in den von ihm eingereichten Gewinn- und Verlustrechnungen offen gelegt und diese vom Finanzamt im umfangreichen Veranlagungsverfahren für diese Jahre nicht weiter geprüft wurde. Die möglichen steuerlichen Auswirkungen einer gänzlichen Versagung der Anerkennung dieser Rückstellung, wie vom Finanzamt beantragt, übersteigen jedenfalls in den Jahren 2007 und 2008 jene des eigentlichen Beschwerdepunkts Hallenmiete. Im gesamten bisherigen Verfahren wurde vom Finanzamt diese Frage, abgesehen von der

nachträglichen teilweisen Sachverhaltsermittlung, nicht mit dem Bf erörtert. Eine erstmalige Erörterung im Beschwerdeverfahren würde zu einer Verzögerung des Beschwerdeverfahrens führen und außerdem den Bf in seinen Rechtsschutzmöglichkeiten - verglichen mit einem Aufgreifen dieses Punktes bereits im Veranlagungsverfahren - deutlich beeinträchtigen.

Revisionsnichtzulassung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG sowie gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG i. V. m. Art. 133 Abs. 4 B-VG und § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig, da es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung handelt. Das Bundesfinanzgericht folgt der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich.

Wien, am 7. Jänner 2019