

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R1, R2 und R3, in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch X, sowie durch Y, gegen die Bescheide des Finanzamtes ZZ vom 27. September 2011 und 29. Juni 2012, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2009, in der Sitzung am 5. Dezember 2016 beschlossen:

I. Die angefochtenen Bescheide und die Beschwerdevorentscheidung werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I.) Der Beschwerdeführer (Bf.), der im Streitzeitraum ua. als Gesellschafter-Geschäftsführer der C und der D (jeweils in A; als Geschäftszweig der zweitgenannten Gesellschaft ist im Firmenbuch "Wareneinzel- Großhandel" eingetragen) fungierte, erklärte in den Streitjahren folgende Einkünfte:

- 2005:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 940,00 €; Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 4.865,24 €; ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt: 17.890,00 €.

- CA:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (zwei bezugsauszahlende Stellen, i.e. B und E): 2.438,60 € sowie 2.481,70 € (jeweils Kennzahl 245 der Lohnzettel); Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 3.211,50 €.

- 2007:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 1.012,38 €; Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (eine bezugsauszahlende Stelle (i.e. E), aber zwei Lohnzettel (vom 1. Jänner bis 9. Oktober und vom

12. November bis 31. Dezember)): 14.180,29 € sowie 2.479,70 € (jeweils Kennzahl 245 der Lohnzettel); Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: -23.249,01 €.

- 2008:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (eine bezugsauszahlende Stelle (i.e. E)): 20.780,15 € (Kennzahl 245 des Lohnzettels); Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: -21.739,66 €; ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt: 46.000,00 €.

- 2009:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit: 1.880,00 €; Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (eine bezugsauszahlende Stelle (i.e. E)): 50.248,42 € (Kennzahl 245 des Lohnzettels); Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 10.422,22 €; Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften iSd § 30 EStG 1988 (Spekulationsgeschäfte): 5.565,46 €.

II.) Beim Bf. fand im Jahr 2011 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG (betreffend Umsatz- und Einkommensteuer sowie Zusammenfassende Meldung für die Jahre 2005 bis 2008) und eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO (betreffend die Zeiträume Jänner 2009 bis Juli 2011) statt. Dabei wurden vom Betriebsprüfer des Finanzamtes ZZ folgende Feststellungen getroffen (s "Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO" vom 21. September 2011 (S 404 ff., insbesondere S 407 ff./Dauerbelege Einkommensteuerakt, im Folgenden kurz: E-Akt)):

"Steuerliche Feststellungen"

Tz 1 Umsatzzurechnung aus Vermittlung von Kfz

Siehe Beilage 1 und 2 (Punkt 1) der Niederschrift über die Schlussbesprechung mit Bericht und Beilage 4 Aufstellungen über Bankunterlagen.

Hinsichtlich des Jahres 2009 erfolgt die Umsatzzurechnung im Zuge der Veranlagung der erklärten Besteuerungsgrundlagen (Betragshöhe[n] der Zurechnungen sind aus den oben angeführten Beilagen ersichtlich).

Die Zurechnungen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden gemäß § 184 BAO im Schätzungswege an Hand der ungeklärten Vermögenszugänge zum Ansatz gebracht.

Tz 2 Spekulationsgewinn

Siehe Beilage 2 Punkt 1 und 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung mit Bericht und Beilage 4 betreffend Bankunterlagen.

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen**Umsatzsteuer****[000] Steuerbarer Umsatz**

<i>Zeitraum</i>	<i>2005</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>
<i>Vor Bp</i>	<i>13.953,24 €</i>	<i>30.470,49 €</i>	<i>53.518,97 €</i>
<i>Tz 1 Umsatzzurechnung aus Vermittlung von Kfz</i>	<i>13.270,58 €</i>	<i>66.769,18 €</i>	<i>60.886,55 €</i>
<i>Nach Bp</i>	<i>27.223,82 €</i>	<i>97.239,67 €</i>	<i>114.405,52 €</i>

[022] 20% Normalsteuersatz

<i>Zeitraum</i>	<i>2005</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>
<i>Vor Bp</i>	<i>13.953,24 €</i>	<i>30.470,49 €</i>	<i>53.518,97 €</i>
<i>Tz 1 Umsatzzurechnung aus Vermittlung von Kfz</i>	<i>13.270,58 €</i>	<i>66.769,18 €</i>	<i>60.886,55 €</i>
<i>Nach Bp</i>	<i>27.223,82 €</i>	<i>97.239,67 €</i>	<i>114.405,52 €</i>

Einkommensteuer

**[330] Einkünfte aus
Gewerbebetrieb**

Zeitraum	2005	2007	2008
Vor Bp	940,00 €	1.012,38 €	0,00 €
Tz 1 Umsatzzurechnung aus Vermittlung von Kfz	15.924,69 €	80.123,02 €	73.063,86 €
Nach Bp	16.864,69 €	81.135,40 €	73.063,86 €

**[801] Spekulationsgeschäfte § 30
EStG (ohne Kz 444, 409 und 448)**

Zeitraum	2005	CA	2008
Vor Bp	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Tz 2 Spekulationsgewinn	445,73 €	4.158,16 €	16.085,50 €
Nach Bp	445,73 €	4.158,16 €	16.085,50 €"

Im Punkt "Allgemeines" des Bp-Berichtes verweist der Betriebsprüfer auf vier in diesem Bericht enthaltene Beilagen und benennt sie wie folgt:

"1. Kfz-Handel (Vermittlung von Kfz)

2. Ungeklärter Vermögenszuwachs 2005 bis 2009 und Spekulationseinkünfte 2005 bis 2010

3. Beispiele für geschäftliche Aktivitäten hinsichtlich Kfz-Handel

4. Bankunterlagen – Detail"

Beilage 1 weist folgenden Wortlaut auf:

"Kfz-Handel (Vermittlung von Kfz)

[Der Bf.] gibt bei der am 22.6.2011 durchgeführten Einvernahme durch die Steuerfahndung an, beim Autohandel-Betrieb von E für den An- und Verkauf von Pkw nach Rücksprache mit E zuständig zu sein. Eine schriftliche Vereinbarung über diese Tätigkeit gibt es laut seiner Angabe nicht.

[Der Bf.] gibt weiters an, bei Bestellung eines Pkws (Vorführ- und Neuwagen) auf eigenen Namen zu bestellen. Bei einer Anzahlung zahlt er diese in bar. In der Folge gibt er bekannt, dass ein Auto zum Kauf stehen würde. Anschließend tritt der potentielle Käufer mit dem Autohaus in Verbindung, wo der Kaufvertrag auf diesen umgeschrieben wird. Die Anzahlung wird in bar an [den Bf.] rückbezahlt. Oft ist ihm gar nicht bekannt, wer der tatsächliche Käufer ist. Unterlagen über diese Vorgangsweise gibt es keine.

Grundsätzlich gibt es laut Angabe keine Provisionszahlungen, wenn welche geflossen seien, sind diese buchhalterisch erfasst. [Der Bf.] gibt an, dies deswegen so zu machen, weil er dadurch einige Zeit mit Neuwagen selbst fahren könne und weil er für E Pkw günstiger einkaufen kann.

E gibt bei der am 8.9.2011 durchgeführten Beschuldigtenvernehmung folgendes an:

"Für den Autohandel war [der Bf.] als Angestellter für mich tätig. Bei Autoverkäufen [vom Bf.] für mich hat er das Geld übernommen. Eine Aufzeichnung dazu (Geldfluss zwischen [dem Bf.] und E) habe ich nicht geführt.

Es waren das Autoverkäufe von keinen hochpreisigen Kfz bis ca. 15.000,00 €. Den gesamten Verkauf hat [der Bf.] abgewickelt und mir dann den Kaufpreis übergeben. Provisionen wurden keine ausbezahlt. Neue Autos hat [der Bf.] für mich nicht vermittelt."

Auf Grund der Nichtvorlage von Unterlagen betreffend Vermittlung von Kfz ist ein Nachvollzug hinsichtlich genauer Geschäftsabwicklungen nicht möglich. Vor allem in Bezug auf die Vermittlung von Vorführ- und Neuwagen handelt [der Bf.] nach Ansicht der Außenprüfung ausschließlich im eigenen Namen.

In Beilage 3 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung mit Bericht sind beispielhaft Kfz-Vermittlungsaktivitäten auch von höherpreisigen Kfz an diverse Firmen (auch Ausland) durch [den Bf.] angeführt. Geschäftliche ausländische Aktivitäten werden auch dahingehend untermauert, dass im Jahr 2008 lt. Erklärung Provisionen in Höhe von 46.000,00 € von [der] Firma F s.r.o., SK, angeblich in bar an [den Bf.] geflossen sind. Unterlagen dafür wurden nicht vorgelegt.

Die Angabe, dass grundsätzlich für die Vermittlungen von Vorführ- und Neuwagen keine Provisionszahlungen erfolgten, erscheint wirtschaftlich unglaubwürdig und ist auf Grund fehlender Aufzeichnungen bzw. Nichtnachvollziehbarkeit der damit in Zusammenhang stehenden Geldflüsse (zB geleistete Anzahlungen bei Kfz-Bestellung durch [den Bf.], Kaufverträge der bestellten Vorführ- und Neuwagen, Umschreibung des ursprünglichen Kaufvertrages auf neuen Käufer, Rückzahlung der [vom Bf.] geleisteten Anzahlungen, usw.) nicht nachprüfbar.

Gemäß § 119 Abs. 1 [BAO] sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Der Abgabepflichtige ist gemäß § 138 BAO verpflichtet, in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen, sowie deren Richtigkeit unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu machen. Handelt es sich hiebei um Sachverhalte, die ihre Wurzel im Ausland haben, so erhöht sich die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen nach Maßgabe seiner Möglichkeiten in dem Maß, als die Pflicht der Behörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhalts wegen Fehlens der ihr zu Gebote stehenden Mittel abnimmt (VwGH 27.1.1972, 1671/70, VwGH 17.9.1974, 1613/73; VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Festgestellte Provisionen für Vermittlung Kfz

	Provisionen	davon erklärt
12.4.2007 G, H	1.077,00 €	1.077,00 €
28.6.2007 G, H	1.700,00 €	
16.7.2009 G, H	500,00 €	

31.7.2009 G, H

500,00 €

22.1.2009 F s.r.o., SK, kein
Zahlungsgrund

46.000,00 €

46.000,00 €
Zahlung 2008

Außer den nicht erklärten Provisionserlösen ist bei der am 22.1.2009 vorgelegten Provisionsbestätigung hinsichtlich der 2008 erklärten Provisionsauszahlungen anzuführen, dass der Aussteller der Provisionsbestätigung F s.r.r. versehen mit der nicht mehr gültigen UID-Nummer I den Stempel F s.r.o. aufweist.

Der auf der Bestätigung aufscheinende Stempel wurde bei der Hausdurchsuchung am J sichergestellt.

Grund sowie Zahlungsart der Provision in Höhe von 46.000,00 € sind nicht angeführt.

Auf Grund vorstehender Ausführungen muss davon ausgegangen werden, dass die laut Beilage 2 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung mit Bericht angeführten, ungeklärten Vermögenszuwächse, welche im Zuge der Prüfung nicht glaubhaft aufgeklärt werden konnten, gewerbliche Einkünfte aus dem Handel mit Kfz (Provisionen für Vermittlungen) darstellen.

Zurechnungen laut Außenprüfung siehe Beilage 2 zur Niederschrift über [die] Schlussbesprechung mit Bericht."

Beilage 2 lautet wie folgt:

"1. Ungeklärter Vermögenszuwachs

Berechnungen zum ua. Begründungsversuch betreffend ungeklärte Vermögenszuflüsse:

Detail ungeklärte Vermögenszuflüsse betreffend [den Bf.]: [Alle Beträge in €]

verfügungsberechtig
gt (tw.):

2005

CA

2007

2008

2009

*Detail siehe
Tabellenblatt...*

[der Bf.]	5.700,00	50.000,00	52.000,00	10.000,00		Bartransaktionen-K
[der Bf.]			50.000,00			Bartransaktionen-K
[der Bf.]					327,63	Bartransaktionen-K
[der Bf.]/L	54.800,00 0	123.500,00 0	158.260,14	120.638,39	103.200,00	M
L/[der Bf.]	29.186,07	21.556,85	72.710,99	23.794,37	10.871,72	N
L/[der Bf.]				25.000,00	64.700,00	O
Summen	89.686,07	195.056,85	332.971,13	179.432,76	179.099,35	

Detail ungeklärte Vermögensabflüsse betreffend [den Bf.]: [Alle Beträge in €]

verfügungsberechtigt (tw.):	2005	CA	2007	2008	2009	Detail siehe Tabellenblatt...
[der Bf.]			50.000,00			Bartransaktionen-K
Sparb.P:	28.167,41					Q

<i>[der Bf.]/L</i>	19.200, 00	182.000, 00	163.851, 10	13.000,0 0	68.000,0 0	M
<i>L/[der Bf.]</i>	2.253,0 0	2.500,00	41.000,0 0	18.000,0 0	0,00	N
<i>L/[der Bf.]</i>				12.000,0 0		O
<i>Summen</i>	49.620, 41	184.500, 00	254.851, 10	43.000,0 0	68.000,0 0	
<i>errechnete Unterdeckung (Zuordnung nicht möglich)</i>	- 40.065, 66	- 10.556,8 5	- 78.120,0 3	- 136.432, 76	- 111.099, 35	
<i>nichtselbst. Einkünfte [Bf.] (Kz 245)</i>	0,00	5.270,26	19.725,9 7	23.023,0 6	45.253,2 2	
<i>erhaltene Hochwasserentschädi gung</i>			420,00		7.021,00	
<i>Einkünfte aus</i>						
<i>Kz 320 selbst. Arbeit</i>					1.880,00	
<i>Kz 330 Gewerbebetrieb</i>	940,00		1.012,38			
<i>Kz 370 V+V</i>	4.865,2	3.211,50	- 23.161,3	- 21.739,6	10.422,2	

	4	4	6	2
Kz 801				
Spekulationsgeschäfte	445,73	4.158,16	16.085,5	0,00
lt. Bp u. Erkl.			0	
Kz 803 Einkünfte aus			46.000,0	
Leistungen (§ 29 Z 3)			0	
Kz 440 ausl. Eink. mit	17.890,			
Progressionsvorbehalt	00			
		2.083,07		
Kz 330 Zurechnung	-	-	-	-
Eink. aus	15.924,	80.123,0	73.063,8	46.522,9
Gewerbebetrieb lt. Bp	69	2	6	1
brutto				
Umsatzzurechnung	-	-	-	-
20%	13.270,	66.769,1	60.886,5	38.769,0
	58	8	5	9
Kz 801				
Spekulationsgeschäfte				
lt. Bp Pkt. 2 (nicht	445,73	4.158,16	16.085,5	0,00
erkl.) (2009			0	
Spek.verlust höher als				
Spek.gewinn)				

Aus den Bankunterlagen ersichtliches, vor dem Prüfungszeitraum (vor 2005) vorhandenes Vermögen:

R per 1.1.2003:

59.741,76 € Sparbuch wurde 2005 geschlossen.

S WP-Depot T

per 1.1.2005:

45.910,70 € Kurswert.

[Summe:] 105.652,46 €

Die ungeklärten Vermögenszuflüsse werden zusammenfassend im Schreiben über versuchte Aufklärung v. 19.7.2011 wie folgt erklärt:

- erklärte Einkünfte*
- Schenkungen von damaliger Lebensgefährtin L*
- Schenkungen von Eltern*
- Versicherungsvergütungen, die behoben und später – tw. in Teilbeträgen – bar auf Bankkonten einbezahlt wurden*
- Rückzahlungen von gewährten Privatdarlehen*
- erhaltene Privatdarlehen*
- Kreditaufnahmen und Überfinanzierung eines V+V-Projektes.*

Tw. wurden Unterlagen beigelegt oder die Namen der betroffenen Personen angeführt.

Laut Angabe des steuerlichen Vertreters verfügt [der Bf.] über keine Kreditkarte und erledigt Geldtransaktionen größtenteils bar.

Soweit die Angaben den Zeitraum vor der Bp (= vor 2005) betreffen, ist eine Überprüfung nicht möglich.

Die angeführten Daten der Bankbewegungen stimmen überein; die Angaben der abseits der Bankkonten behaupteten Barbewegungen sind nicht überprüfbar.

Die versuchte Glaubhaftmachung (datiert vom 19.7.2011, Abgabe beim Finanzamt ZZ am 28.7.2011) der vorgehaltenen ungeklärten Vermögenszuwächse ist auf Grund der Nichtnachvollziehbarkeit der angeführten Vermögenszuflüsse mit Ausnahme der nachstehend

angeführten Hochwasserschädenablösen nicht ausreichend bzw. ist auch ein direkter Bezug oder ein Zusammenhang nicht erkennbar.

8.10.2007 420,00 € Bank U Konto W

19.8.2009 7.021,00 € Bank U Konto W

Sämtliche anderen im vorgelegten Aufklärungsversuch angegebenen Geldflüsse einschließlich der vorgelegten Unterlagen sind als Nachweis für die ungeklärten Geldzuflüsse im Zeitraum 2005 bis 2009 nicht geeignet, die diesen Zuflüssen zugrundeliegenden wirtschaftlichen Vorgänge aufzuklären.

2. Spekulationseinkünfte laut Außenprüfung

Spekulationseinkünfte lt. Bp:

2005	CA	2007	2008	2009	2010
445,73 €	4.158,16 €	0,00	16.085,50 €	0,00 €	4.115,29 €

Dem erklärten Spekulationsgewinn 2009 in Höhe von 5.565,46 € steht ein Spekulationsverlust in Höhe von 57.389,39 € gegenüber. Daher beträgt der Spekulationsgewinn 2009 Null."

Beilage 3 lautet wie folgt:

"Beispiele für geschäftliche Aktivitäten [des Bf.] im Hinblick auf Handel mit Kfz:

[Anmerkung: Die umfangreiche Tabelle wird im Folgenden so dargestellt, dass die in der zweiten Tabelle angeführten Rubriken "Anzahlung", "Preis", "vorhandener Beleg" und "Besonderheit" als Fortsetzung nach der in der ersten Tabelle angeführten Rubrik "Bj." zu lesen sind.]

Datum	Verkäufer	Käufer	Kfz	Bj.
24.1.CA	G, H	[der Bf.], Z	Mercedes S 320	CA

			<i>CDI</i>	
<i>13.6.CA</i>		<i>AA s.r.o., SK</i>		
<i>23.6.CA</i>	<i>G, H</i>	<i>AA s.r.o., SK</i>	<i>Mercedes S 320 CDI</i>	<i>CA</i>
<i>13.10.CA</i>	<i>G, H</i>	<i>[der Bf.], AB</i>	<i>Nissan Primera</i>	<i>2004</i>
<i>14.11.CA</i>	<i>Fa. AC, AD</i>	<i>AE</i>		
	<i>AF s.r.o.</i>	<i>[der Bf.], AB</i>	<i>Mercedes E 220 CDI</i>	<i>2005 – Kauf [vom Bf.]</i>
<i>16.11.CA</i>	<i>[der Bf.]</i>	<i>G, H</i>	<i>Mercedes E 220 CDI</i>	<i>2005 – Verkauf [vom Bf.]</i>
<i>14.11.CA</i>			<i>Mercedes E 220 CDI</i>	<i>CA</i>
<i>11.1.2007</i>	<i>G, H</i>	<i>Fa. AF s.r.o., SK</i>	<i>Mercedes</i>	<i>2005</i>
<i>8.1.2008</i>	<i>AG</i>	<i>F s.r.o.</i>	<i>Mercedes CL 500</i>	<i>2001</i>
<i>24.1.2008</i>	<i>AG, AH</i>	<i>[der Bf.]</i>	<i>Mercedes CL 500</i>	<i>2001</i>
<i>6.12.2010</i>	<i>G</i>	<i>AI AD</i>	<i>Opel</i>	<i>2009</i>

<i>Datum</i>	<i>Anzahlung</i>	<i>Preis</i>	<i>vorhandener Beleg</i>	<i>Besonderheit</i>
--------------	------------------	--------------	--------------------------	---------------------

24.1.CA	10.000,00 €		Bestellung – K-Eing.	Barzahlung [Bf.], AJ
13.6.CA		59.200,00 €		
23.6.CA		93.475,20 €	Kaufantrag	Unterschrift offenbar [Bf.]
13.10.CA		10.500,00 €	Kaufantrag	
14.11.CA		16.842,00 €	Eigenbeleg AK	
			Kaufvertrag	kein Preis, kein Datum
16.11.CA		31.700,00 €	K-Ausg.Beleg	Unterschrift [Bf.]
14.11.CA			Ankaufsgutschrift	
11.1.2007		30.000,00 €	Übergabeschein	Unterschrift offenbar [Bf.] Kopie Lichtbildausweis [Bf.] in Belegen
8.1.2008		29.741,38 €	Gebrauchtwagenre.	selbes Kfz wie 24.1.2008
24.1.2008		14.500,00 €	Gebrauchtwagenre.	AuftragsDat. 8.1.2008
6.12.2010	3.500,00 €	14.000,00 €	Kaufantrag	Unterschrift offenbar [Bf.]"

Beilage 4 ("**ungeklärte Vermögensflüsse betreffend [den Bf.]**"; S 414 bis 471/Dauerbelege E- Akt) enthält zunächst - wie großteils auch bereits in Beilage 2 (siehe oben) - tabellarische Darstellungen hinsichtlich "Spekulationseinkünfte [Bf.]", "Vermögenszuwachs betreffend [Bf.]" und "Vermögensabflüsse" (S 414/Dauerbelege E-Akt); sodann enthält Beilage 4 auf den folgenden 57 Seiten ua. weitere tabellarische Darstellungen hinsichtlich in den Jahren 2005 bis 2009 auf diversen Bankkonten und Wertpapierdepots bzw. -verrechnungskonten, die der Betriebsprüfer dem Bf. zuordnete, getätigte Barein- und Barauszahlungen, Ablichtungen von Depotauszügen und Berechnungen des Betriebsprüfers zu den von ihm angeführten Spekulationsgewinnen (im Detail S 415 bis 471/Dauerbelege E- Akt).

Diesen Feststellungen des Betriebsprüfers ging ein Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bf. vom 19. Juli 2011 (samt umfangreichen Beilagen, im Detail S 135 bis 176 BFG-Akt) an das Finanzamt ZZ voraus, das als Antwort auf einen mündlichen Vorhalt des Betriebsprüfers betreffend die von ihm angeführten, ungeklärten Vermögenszuwächse des Bf. ergangen war. Dieses Schreiben weist folgenden Wortlaut auf:

"[...]"

Stellungnahme zu Ihrer Anfrage

Sehr geehrte Damen und Herren!

Zu Ihrer mündlichen Anfrage zu den behaupteten Vermögenszuwächsen der vergangenen Jahre [des Bf.] nehmen wir [...] wie folgt Stellung:

Erklärung der Vermögenszuwächse:

Wie aus den vorliegenden Einkommensteuerbescheiden der Vorjahre ersichtlich, verfügt [der Bf.] über verschiedene Einkunftsquellen. Ergänzend dazu halten wir fest, dass [der Bf.] über keine Kreditkarte verfügt, seine Zahlungsverpflichtungen erledigt er zum großen Teil mittels Bargeld.

Bei Liquiditätsengpässen wird in seinem Bekanntenkreis immer wieder Bargeld auch in größerem Umfang verliehen. Exemplarisch für viele Einzelfälle werden folgende größere Sachverhalte vom [Bf.] bekanntgegeben (alle Personen stehen für eine persönliche Befragung zur Verfügung – die genauen Kontaktdaten können jederzeit bekanntgegeben werden):

Herr AL (AM) hat in den Jahren 2009 und 2010 laufend kleinere (mündlich vereinbarte) Darlehen [vom Bf.] erhalten und diese in Teilbeträgen von mehreren hundert Euro rückgeführt. Die Bargeldbeträge wurden [vom Bf.] auf sein Konto bei der AN geleistet.

Herr AO und Frau AP (AQ) haben im Jahr 2000 130.000,00 ATS (rund 9.500,00 €) im Rahmen eines mündlich abgeschlossenen Darlehensvertrages [vom Bf.] erhalten. Der Betrag stammte aus Ersparnissen der Vorjahre (siehe auch unten) und wurde in den Jahren 2007 und 2008 in kleineren Beträgen in bar rückgeführt. Die Beträge wurden ebenfalls auf das Konto bei der AR bar [vom Bf.] einbezahlt.

Herr AS (AT) erhielt im Jahr 1995 ein Darlehen von 1.000.000,00 ATS (rund 73.000,00 €). Ab 2004 wurde dieser Betrag entsprechend dem mündlich vereinbarten Darlehensvertrag in unregelmäßigen Abständen und Beträgen von rund 500,00 € bis 4.000,00 € bis inkl. 2009 rückgeführt. Die Beträge wurden ebenfalls in bar [vom Bf.] übernommen und idR auf sein Bankkonto bei der AN einbezahlt.

Für Herrn AU hat [der Bf.] im Juni 2000 für einen Kredit in Höhe von 500.000,00 ATS (rund 36.500,00 €) die Haftung übernommen. Der Kredit wurde zur Gänze [vom Bf.] bar behoben. Von diesem Betrag hat Herr AU rund 15.000,00 € erhalten, um eine Wohnung des [Bf.], in der Herr AU kostenlos wohnen sollte, zu sanieren. Deshalb übernahm [der Bf.] auch die Haftung für den Kredit für Herrn AU. Da Herr AU aber nicht in die Wohnung investiert hat, hat [der Bf.] den Restbetrag des Kredits nicht an Herrn AU ausbezahlt. Zur Kreditrückzahlung überwies Herr AU bis zum Jahr 2009 laufend rund 170,00 € pro Monat auf das AV Konto [des Bf.] (AW). Von diesem Konto wurden auch die laufenden Kreditrückzahlungen iHv. 377,18 € mittels Abbuchungsauftrag der Bank getätigt. Diese scheinen in der Aufstellung der Bankkonten nicht auf, wurden allerdings von Herrn AX (zuständiger Sachbearbeiter bei der AV) telefonisch und schriftlich (siehe Beilage Kreditkonto AY) bestätigt. Auch um die laufenden Kreditrückzahlungen tilgen zu können, waren laufende Einzahlungen auf dem Konto bei der AV AW notwendig. Am 24.4.2009 wurde die letzte Rate iHv. 618,76 € bezahlt.

Stellungnahme zu den "ungeklärten Vermögenszuwächsen":

Durch nachfolgende Zuflüsse können die [dem Bf.] vorgehaltenen Vermögenszuwächse erläutert werden:

Begünstigter Lebensversicherung AZ	2002	179.734,66 €
Geschenk Eltern	1998	36.336,42 €
Kreditaufnahme (durch Fr. L mit geerbtem Haus besichert)	1999	107.278,84 €

<i>Sparbücher Fr. L</i>	<i>ca. 2000</i>	<i>39.900,81 €</i>
<i>Versicherungsvergütungen für Hochwasserschäden Gebäude BB</i>	<i>2002 - 2009</i>	<i>50.077,42 €</i>
<i>Privatkredit von Herrn BC 6.500,00 € - Rückzahlung 2013</i>		<i>6.500,00 €</i>
<i>Überfinanzierung BD, BE, BF</i>	<i>CA</i>	<i>130.000,00 €</i>

[Summe:] 549.828,14 €

Aus der Auszahlung der Lebensversicherung der AZ Versicherung erhielt [der Bf.] auf das Konto bei der AV AD AW einen Betrag iHv. 179.734,66 €. Dieser Betrag wurde in unregelmäßigen Beträgen von dem Konto bar behoben, um an Bekannte im Rahmen von Darlehensverträgen wie bereits beschrieben verliehen werden zu können. Die Bestätigung der Bank und der Versicherung finden Sie im Anhang.

Von seinen Eltern hat [der Bf.] im Jahr 1998 einen Betrag von 500.000,00 ATS (36.336,42 €) geschenkt bekommen. Die Eltern [des Bf.] können zu dem Sachverhalt befragt werden.

Im Jahr 1998 hat [der Bf.] für private Zwecke einen CHF-Kredit bei der AV AD iHv. 1,476.189,00 ATS (107.278,84 €) aufgenommen.

Von Frau L bzw. deren im Jahr 1997 verstorbenen Mutter hat [der Bf.] div. Sparbücher geschenkt bekommen und bar behoben. Frau L war die damalige Lebensgefährtin [des Bf.]. Sie ist auch die Mutter zweier gemeinsamer Kinder. Die Kopien finden Sie im Anhang. Auf Grund der damaligen Nahebeziehung (Kinder) hat die Mutter von Frau L die Sparbücher an [den Bf.] übergeben und ihn berechtigt, die Beträge zu beheben und auch zu behalten. Außerdem hat [der Bf.] 312.000,00 ATS (rund 23.000,00 €) von einem Sparbuch bei der BG, Filiale BH, von Frau L bar behoben. Den Auszahlungsbeleg finden Sie im Anhang. Dieses Sparbuch (Urkunde) ist nicht mehr vorhanden.

Nach dem Hochwasser im Jahr 2002 hat [der Bf.] in den Jahren ab 2002 laufend Entschädigungen vom Land BJ aus dem Titel der Hochwasserentschädigung iHv. rund 50.000,00 erhalten. Die Belege übermitteln wir im Anhang.

Von Herrn BC hat [der Bf.] einen Privatkredit in der Höhe von 6.500,00 € erhalten. Dieser wird vereinbarungsgemäß erst im Jahr 2013 zurückgeführt. Als Beleg kann ein SMS von Herrn BC vorgelegt werden.

Zur Anschaffung zweier Liegenschaften in BF (BD und BE) hat [der Bf.] einen Kredit iHv. 550.000,00 € aufgenommen (Beleg siehe Anhang). Die Kaufpreise der beiden Liegenschaften erwiesen sich allerdings als niedriger, so dass in Summe lediglich 420.000,00 € (260.000,00 + 160.000,00 € - Kaufverträge siehe Anhang) für den Erwerb der Liegenschaften notwendig waren. Die restlichen 130.000,00 € wurden vom Treuhandkonto bei BK bar [vom Bf.] behoben.

Addiert man zu den bereits erwähnten Vermögenszuwächsen noch die laufenden Einkünfte lt. Einkommensteuerbescheiden in den Jahren 2000 – 2009 iHv. rund 221.000,00 €, erklärt sich für diesen Zeitraum ein Vermögenszuwachs iHv. rund 770.000,00 €.

In Summe betragen die Bareinzahlungen lt. den Ergebnissen der Ermittlungen des Finanzamtes auf die untersuchten Bankkonten des [Bf.] 976.246,16 €. Da es sich häufig um Umschichtungen (zum Ausgleich von unterschiedlichen Salden) zwischen den Konten handelte, sind auch die Barauszahlungen von diesen Konten zu berücksichtigen. Diese betragen in Summe 631.713,27 €. Der Saldo aus Bareinzahlungen und Barauszahlungen beträgt daher in Summe über die untersuchten Jahre 344.532,89 €. Wie bereits oben beschrieben, ergibt sich ein rechnerischer Vermögenszuwachs [beim Bf.] in den besprochenen Jahren iHv. rund 770.000,00 €.

Da die Zuflüsse im Privatvermögen des [Bf.] den Saldo der Bareinzahlungen und -auszahlungen auf den untersuchten Bankkonten bei weitem übersteigen, kann nicht von ungeklärten Vermögenszuwächsen auf den Bankkonten ausgegangen werden. Die Vermögenszuwächse lassen sich durch die oben beschriebenen Sachverhalte in Summe erklären.

Konkrete Geldbewegungen in den Vorjahren:

Auf Grund der teilweise weit zurückliegenden Sachverhalte war es [dem Bf.] nicht möglich, sämtliche größere Geldbewegungen auf den Konten nachzuvollziehen. Der Großteil der Bewegungen lässt sich mit den bereits beschriebenen Sachverhalten leicht in Summe erklären. Größeren Bareinzahlungen stehen häufig Barentnahmen in ähnlicher oder gleicher Höhe gegenüber (zB AV Konto AW: Auszahlung am 30.6.CA iHv. 40.000,00 €. Bareinzahlungen am 3.7.CA iHv. 30.000,00 € und am 25.7.CA iHv. 10.000,00 €). Einzelne Bewegungen können aber

noch wie folgt nachvollzogen werden, wobei diese beispielhaft wie folgt betrachtet werden können:

Im Jahr CA wurden auf das "VerrKonto für WP Depot BL" 50.000,00 € sowie im Jahr 2007 in Summe 52.000,00 € bar einbezahlt. Diese Zahlungen stammen aus privaten Ersparnissen und waren zur Besicherung eines Kreditrahmens in Höhe von 200.000,00 € notwendig.

Auf dem BM-Konto bei der S wurden im Juli 2007 einmalig 50.000,00 € bar einbezahlt. Der Betrag stammt von einer Barabhebung vom AV Konto AW im Februar 2007 iHv. 45.000,00 € und diente zur Besicherung des Umbaus der C im Lokal in BN. Der Betrag wurde nach Fertigstellung des Umbaus wieder von der Bank freigegeben und bar behoben. Danach wurden die 50.000,00 € wieder auf dem AV Konto AW einbezahlt (in mehreren Teilbeträgen).

Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung

[...]

Beilagen wie erwähnt"

III.) Das Finanzamt ZZ folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers, nahm am 27. September 2011 die Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005, 2007 und 2008 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008 von Amts wegen wieder auf und erließ am selben Tag neue Sachbescheide. Ebenfalls am 27. September 2011 erließ das Finanzamt - wiederum den Feststellungen des Betriebsprüfers folgend - den Umsatzsteuer- und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 (jeweils Erstbescheide).

IV.) Gegen die angeführten Sachbescheide erhob der rechtsfreundliche Vertreter des Bf. nach erfolgten Fristverlängerungen am 17. Jänner 2012 Berufung (nunmehr: Beschwerde), mit der er die Bescheide ihrem gesamten Umfang nach anfocht.

Begründend führte er dazu folgendes aus:

1. Zu den bekämpften Bescheiden im Allgemeinen:

Die Abgabenbehörde schreibe dem Bf. für den Zeitraum 2005 bis 2009 mit den bekämpften Bescheiden Umsatz- und Einkommensteuer samt Anspruchszinsen auf Grund angeblich nicht erklärter Einkünfte vor, wobei den Bescheiden selbst keine Begründung zu entnehmen sei.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 21. September 2011 führe die Abgabenbehörde aus, dass Umsatzzurechnungen aus der Vermittlung von Kfz erfolgt seien, welche im Schätzungsweg ermittelt worden seien.

In einer der Niederschrift angeschlossenen Beilage 1 gebe die belangte Behörde auszugsweise Beweisergebnisse aus der Einvernahme des Bf. und des E wieder, wobei dort von einem Kfz-Handel (Vermittlung von Kfz) in der Überschrift die Rede sei.

Es werde dort auf eine angeblich aus Beilage 3 (zur Niederschrift) ersichtliche Kfz-Vermittlungstätigkeit verwiesen, welche Beilage wiederum Daten und Belege betreffend Autokaufgeschäfte aufweise.

Weiters führe die belangte Behörde in Beilage 1 zur Niederschrift ganz allgemein gehalten aus, dass es wirtschaftlich unglaubwürdig sei, dass bei Vermittlung von Vorführneuwagen keine Provisionszahlungen geleistet würden. Der Niederschrift seien weiters noch Berechnungen über angeblich ungeklärte Vermögenszuwächse und Bankunterlagen (Beilagen 2 und 4) angeschlossenen.

Eine nachvollziehbare Begründung, weshalb die Abgabenbehörde zur Vornahme einer Schätzung berechtigt gewesen sei, sowie Ausführungen zur angewandten Schätzungsmethode lasse der bekämpfte Bescheid ebenso vermissen wie jegliche Sachverhaltsannahmen und eine Auseinandersetzung mit den rechtfertigenden Angaben des Bf., welche dieser durch seine (steuerlichen) Vertreter ausführlich erstattet habe.

2. Zur Frage der Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde:

Nach Wiedergabe der Bestimmungen des § 184 Abs. 1 und 2 BAO führte der rechtsfreundliche Vertreter folgendes aus:

Fasse man das gegenständliche Abgabenprüfungsverfahren zusammen, so habe die belangte Behörde zunächst die vollkommen unzutreffende Ansicht vertreten, der Bf. habe auf eigenen Namen einen Barbetrieb mit angeschlossenem Bordell geführt; diese Behauptungen der belangten Behörde hätten sich als vollkommen aus der Luft gegriffen erwiesen.

Erst danach habe sich die Abgabenbehörde offensichtlich veranlasst gesehen, andere geschäftliche Aktivitäten des Bf. zu unterstellen, um daraus angeblich nicht einbekannte Einkünfte zu konstruieren.

Folge man den Ausführungen der belangten Behörde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, so sei dort von einer Vermittlung von Kfz durch den Bf., aber auch von einem Kfz-Handel die Rede.

Versuche man nun nachzuvollziehen, wie die Abgabenbehörde zu diesen Behauptungen gelange, so bleibe zunächst vollkommen ungeklärt, ob nunmehr der Bf. einen Kfz-Handel, eine Kfz-Vermittlung oder beides betrieben haben solle, wobei bereits in diesem

Zusammenhang vorausgeschickt werde, dass der Bf. weder die eine noch die andere Aktivität im Sinne der Erzielung nicht einbekannter Einkünfte ausgeübt habe.

Die belangte Behörde versuche, die Behauptungen der Erzielung von Einkünften des Bf. aus einer Kfz-Vermittlung/einem Kfz-Handel in vollkommen unverständlicher Weise dadurch zu begründen, dass sie in Beilage 3 zur Niederschrift Belege aufzähle, aus welchen Kaufgeschäfte betreffend Kfz ersichtlich seien, bei denen jedoch nicht der Bf., sondern andere Rechtspersonen als Käufer aufschienen.

Es bleibe vollkommen unergründlich, weshalb Kaufgeschäfte von Fahrzeugen, welche beispielsweise durch die AA s.r.o., die Firma AF s.r.o. oder die F s.r.o. erfolgt seien, als dem Bf. zuzuordnende Kfz-Ankaufs- bzw. Verkaufs- oder Vermittlungsgeschäfte anzulasten seien.

Die belangte Behörde vermöge auch in keiner Weise darzustellen, ob nunmehr der Bf. als Vertragspartei, Bevollmächtigter einer Vertragspartei oder bloßer Vermittler des Geschäftes aufgetreten sei, obwohl in ein und derselben Niederschrift behauptet werde, der Bf. habe eine Kfz-Vermittlung und einen Kfz-Handel betrieben.

Selbst wenn nunmehr die Abgabenbehörde die Ansicht vertrete, dass die wenigen, aufgezeigten Kfz-Geschäfte aus den Jahren CA, 2007, 2008 und 2009 in irgendeiner Weise dem Bf. zuzuordnen seien, hätte sie klarstellend ermitteln müssen, ob nunmehr der Bf. dieses Geschäft als Vermittler oder als Händler mit eigener Gewinnspanne getätigt habe, was jedoch den Ausführungen in der Niederschrift nicht einmal ansatzweise zu entnehmen sei.

Es sei in diesem Zusammenhang bereits angemerkt, dass sich die belangte Behörde zu Gunsten allgemein anschuldigender Behauptungen im gegenständlichen Abgabenprüfungsverfahren inhaltlich mit der dem Bf. angelasteten (angeblich nicht einbekannten) geschäftlichen Tätigkeit nicht auseinandergesetzt habe, wenn man von der Erwähnung derselben in der Beilage 2 zur Niederschrift absehe, welche sich darauf beschränke, dass die Behörde lapidar die Nichtnachprüfbarkeit derselben behaupte.

Wie insbesondere aus Beilage 1 zur Niederschrift ersichtlich sei, vermöge die belangte Behörde überhaupt in keiner Weise aufzuzeigen, dass der Bf. selbst Autohandelsgeschäfte getätigt oder die Vermittlung von derartigen Geschäften durchgeführt habe, soweit dies über die durch ihn einbekannten Provisionen hinausgehe.

Die einzige "inhaltliche" Begründung der Abgabenbehörde für eine angebliche Verletzung der Verpflichtungen des Bf. zur Angabe ausreichender Aufklärungen beschränke sich auf die lapidare, allgemein gehaltene Behauptung, dass es "nach Ansicht der Außenprüfung" unglaublich sei, dass der Bf. für die Vermittlung von Vorführ- und Neuwagen keine Provisionszahlungen erhalten habe.

Die Angaben des Bf. zur Frage der ihm vorgehaltenen Tätigkeit betreffend die Vermittlung von Kfz gebe die belangte Behörde zwar in der Beilage 1 zur Niederschrift wieder, jedoch vermöge sie nicht darzustellen, weshalb diese unrichtig sein sollten.

Der Bf. habe glaubhaft dargestellt, dass er in einzelnen Fällen Pkws im eigenen Namen bestellt und an potentielle Käufer vermittelt habe und dafür kurze Zeit mit dem Neuwagen selbst fahren habe können.

Welches Beweisergebnis diesen Angaben des Bf. entgegenstehen würde und weshalb trotz dieser nachvollziehbaren Angaben vom Erhalt von Provisionszahlungen auszugehen sei, vermöge die belangte Behörde ebenso wenig darzustellen, wie welche Umstände dafür sprechen würden, dass der Bf. sogar einen Kfz-Handel betreiben würde.

Bezeichnenderweise begründe die Abgabenbehörde weder in den bekämpften Bescheiden noch in der Niederschrift, weshalb sie berechtigt gewesen sei, eine Schätzung durchzuführen, womit der bekämpfte Bescheid einen schweren Begründungsmangel aufweise.

Betrachte man die Gesamtergebnisse des geführten Abgabenprüfungsverfahrens, ergebe sich daraus, dass die Angaben des Bf. in keiner Weise widerlegt werden hätten können und dass dieser auch ausreichende Aufklärung gegeben habe, sodass auch keine Berechtigung der belangten Behörde zur Vornahme einer Schätzung bestanden habe.

3. Zur durchgeführten Schätzung:

A) Die Abgabenbehörde verkenne vollständig ihre Verpflichtungen bei Durchführung einer Schätzung; die vorgenommene Vermögenszuwachsrechnung könne nur als mathematische Konstruktion unter vollständiger Missachtung der Aufklärungen des Bf. und der geltenden Grundsätze bei Schätzungen nach der höchstgerichtlichen Judikatur bewertet werden.

Zunächst verkenne die Abgabenbehörde, dass Schätzungsergebnisse nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO und des § 288 Abs. 1 lit. d BAO der Pflicht zur Begründung unterlägen.

Die Begründung habe neben den für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umständen die Schätzungsmethode, die der Schätzung zu Grunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen.

Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssten schlüssig und folgerichtig sein, das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bestehe, müsse mit den Lebenserfahrungen in Einklang stehen.

Zudem müsse die Behörde auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen.

Die belangte Behörde habe nahezu sämtliche, anhand der höchstgerichtlichen Judikatur entwickelte Grundsätze für eine Schätzung verletzt und geradezu in unverständlicher Weise ignoriert.

Wie bereits im Vorstehenden dargestellt, habe es die Abgabenbehörde auch vollständig unterlassen, die für ihre Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände darzustellen und sich insbesondere mit der Verantwortung des Bf. betreffend den Vorhalt einer angeblichen Kfz-Vermittlungstätigkeit auseinanderzusetzen.

B) Mit der Frage der Schätzungsmethode habe sich die belangte Behörde vielmehr überhaupt nicht auseinandergesetzt.

Zunächst ist dazu festzuhalten, dass als weiterer Grundsatz für die Schätzung zu gelten habe, dass das Ziel der gewählten Schätzungsmethode darin bestehe, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen.

Die Wahl der Schätzungsmethode stehe nach ständiger höchstgerichtlicher Judikatur der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, wobei jedoch im Einzelfall jener Methode der Vorzug zu geben sei, die zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheine (s VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196).

Folge man der von der belangten Behörde selbst konstruierten Logik, so gäbe es Anhaltspunkte dafür, dass der Bf. eine Kfz-Vermittlung oder einen Kfz-Handel oder beides betreiben würde, was indiziere, dass sich die Schätzung an nachvollziehbaren und aufgedeckten Umsätzen einer derartigen geschäftlichen Aktivität orientiere, welchen Weg jedoch die belangte Behörde mangels feststellbarer Umsätze offensichtlich nicht weiter verfolgt habe.

Ungeachtet dessen versuche die Abgabenbehörde, dem Bf. Kfz-Handelsumsätze gemäß Beilage 3 anzulasten, ohne wiederum dazu in irgendeiner nachvollziehbaren Weise auszuführen, weshalb diese Umsätze gerade der Bf. getätigt haben solle.

Mangels Nachweisbarkeit derartiger Umsätze versuche die belangte Behörde dann anhand von festgestellten Bartransaktionen über Konten des Bf. einen angeblichen Vermögenszuwachs darzustellen, ohne sich mit der Vermögenssituation des Bf. überhaupt inhaltlich auseinanderzusetzen.

Wenn nunmehr nach der ständigen höchstgerichtlichen Judikatur eine Schätzungsmethode zu wählen sei, die der Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, entspreche, bleibe vollkommen unverständlich, weshalb dem Bf. zwar Kfz-Vermittlungs-/Handelsaktivitäten vorgehalten würden, jedoch die Schätzungsmethode nicht bei (angeblichen) Einkünften aus derartigen Aktivitäten ansetze.

Der untaugliche Versuch, aus Barbewegungen einen Vermögenszuwachs zu konstruieren, resultiere daher ausschließlich aus dem Umstand, dass es der belangten Behörde überhaupt nicht gelungen sei, irgendwelche geschäftliche Aktivitäten des Bf. aufzuzeigen, welche zu nicht einbekannten Umsätzen geführt hätten, sodass willkürlich der Versuch unternommen worden sei, mit vollkommen untauglicher Methodik aus Barbewegungen auf den Konten des Bf. einen Vermögenszuwachs zu konstruieren.

Eine Geldflussrechnung als Methode einer Schätzung sei für sich niemals geeignet, einen Vermögenszuwachs unter Nachweis zu stellen, weil nur segmenthaft Kontobewegungen dargestellt würden, welche für sich – den Grundsätzen der Denklogik folgend – niemals den Schluss zuließen, dass eine Vermögensvermehrung beim Bf. eingetreten sei.

Im Übrigen ließen sowohl die bekämpften Bescheide als auch die Niederschrift vom 21. September 2011 jegliche Ausführung zur Schätzungsmethodik vermissen, sodass der bekämpfte Bescheid mit einem weiteren Begründungsmangel behaftet sei.

C) Darüber hinaus verkenne die belangte Behörde vollkommen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erst dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt werde, den der Abgabepflichtige nicht aufklären könne, die Annahme gerechtfertigt sei, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stamme.

Der Bf. habe zur Darlegung seiner Vermögenssituation und den Quellen der auf den Konten festgestellten Zuflüsse den in einer Beilage zur Niederschrift nur lapidar als nicht "nachprüfbar" qualifizierten Schriftsatz vom 19. Juli 2011 erstattet, auf den die Abgabenbehörde – wie im Untenstehenden noch näher darzustellen sein wird – in keiner Weise in abwägender Betrachtung der Argumente des Bf., weder in der Bescheidbegründung noch in der Niederschrift, selbst eingehe.

Es bleibe vollkommen unerfindlich, wie daher die belangte Behörde dazu gelange, dass ein ungeklärter Vermögenszuwachs vorliege, sodass dieser auch nicht vom Bf. nicht einbekannten Einkünften zugerechnet werden könne.

Nach ständiger Judikatur sei die Frage, ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder unaufgeklärt zu gelten habe, als eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage anzusehen, über welchen weiteren Grundsatz einer ordnungsgemäßen Schätzung sich die Abgabenbehörde zu Gunsten allgemeiner Ausführungen über die angebliche Glaubwürdigkeit/Unglaubwürdigkeit des Bf. schlichtweg hinweggesetzt habe.

Weder die bekämpften Bescheide noch die Niederschrift und deren Anlagen ließen in irgendeiner Weise erkennen, welche (inhaltlich) beweiswürdigenden Erwägungen die belangte Behörde zu der zu lösenden Sachfrage angestrengt habe.

Beweiswürdige Erwägungen der Abgabenbehörde lägen insbesondere im Hinblick auf die rechtfertigenden Angaben des Bf. nicht vor, sodass sich ein weiterer grober Begründungsmangel des bekämpften Bescheides ergebe.

D) Den Grundsatz, dass die belangte Behörde va. auf die vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen und für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen habe (§ hiezu das Erkenntnis VwGH 24.10.2005, 2001/13/0263), ignoriere die Behörde zu Gunsten einer allgemein gehaltenen Behauptung, es seien die Angaben des Bf. nicht nachvollziehbar.

In diesem Zusammenhang sei noch einmal auf die ausführliche Darstellung des Bf. im Schreiben seiner Vertreter vom 19. Juli 2011 hinzuweisen, wobei diese zur Vermeidung von Wiederholungen auch zum Inhalt dieser Rechtsmittelschrift erhoben werde.

Mit den Ausführungen des Bf. habe sich die Abgabenbehörde weder in den bekämpften Bescheiden noch in der Niederschrift, entgegen ihrer dargestellten Verpflichtung, in einer auch die für die Darstellung des Bf. sprechenden Umstände abwägenden Weise auseinandergesetzt.

Beschäftige man sich inhaltlich mit den Aufklärungen des Bf., so ergebe sich, dass die Barbewegungen nicht mit einem Zuwachs des Vermögens des Bf. gleichzusetzen seien, sondern in unzulässiger Weise festgestellte Barbewegungen zum Anlass genommen würden, einen Vermögenszuwachs schlichtweg zu behaupten.

Selbst wenn man eine Vermögenszuwachsrechnung anstrengen wollte, könne diese nicht vollkommen losgelöst von der gesamten Vermögenssituation des Bf. erfolgen, indem segmenthaft Barbewegungen auf dessen Konten betrachtet würden, um damit zu begründen, er habe Einkünfte aus einem Kfz-Handel oder einer Kfz-Vermittlung bezogen, welche er nicht einbekannt habe.

Die belangte Behörde hätte sich mit den Angaben des Bf. (inhaltlich) auseinanderzusetzen gehabt, dass die Mittel aus anderen Zeiträumen und anderen Quellen stammten, welche abwägende Beurteilung die belangte Behörde schlichtweg unterlassen habe.

Dabei dürfe die Abgabenbehörde nach ständiger Judikatur nicht einmal von Zugeständnissen des Abgabepflichtigen ausgehen, sondern habe die Sachgrundlagen für die Schätzung selbsttätig im Sinne einer amtswegigen Vorgangsweise zu ermitteln.

Hiezu wäre es erforderlich gewesen, dass die belangte Behörde für den Fall, dass sie nicht ohnehin von der Richtigkeit der Angaben des Bf. gemäß der Aufklärung durch seine Vertreter mit Schriftsatz vom 19. Juli 2011 ausgehe, die dort genannten Personen als Zeugen einvernehme, wodurch auch klargestellt werden hätte können, dass die die angeblichen

Vermögenszuwächse darstellenden Zuflüsse schlichtweg nicht mit vom Bf. nicht einbekannten Einkünften, sondern sonstigen (dargestellten) Quellen erklärt werden könnten.

Die Abgabenbehörde habe sich jedoch ohnehin mit der inhaltlichen Aufklärung des Bf. nicht auseinandergesetzt, sodass es dahingestellt bleiben könne, ob der Begründungsmangel in den bekämpften Bescheiden darin gelegen sei, dass es schlechthin an einer Auseinandersetzung mit den Argumenten des Bf. mangle, oder Beweisaufnahmen, welche diese Argumente untermauerten, nicht durchgeführt worden seien.

E) Nur der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass als drittes, tragendes Element einer Bescheidbegründung nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde anzusehen sei, nach welcher sie die Verwirklichung bestimmter abgabenrechtlicher Tatbestände nach dem festgestellten Sachverhalt als gegeben erachte.

Die bekämpften Bescheide ließen jegliche rechtliche Begründung vermissen, was nicht verwundere, wenn man bedenke, dass es neben den dargestellten groben Mängeln des Verfahrens sowohl an jeglichem nachvollziehbarem Sachverhalt als auch an beweiswürdigen Erwägungen zu dessen Annahme in den bekämpften Bescheiden mangle.

Die belangte Behörde setze sich in rechtlicher Hinsicht nicht damit auseinander, auf welcher Sachverhaltsgrundlage sie überhaupt zu einer Schätzungsbefugnis gelange und welche rechtlichen Rückschlüsse sie aus den angeblich erlangten Schätzungsergebnissen im Hinblick auf angeblich nicht einbekannte Einkünfte ziehe.

Anträge:

Der Bf. stelle den Antrag, der Berufung gegen sämtliche Bescheide Folge zu geben und diese ersatzlos aufzuheben. Weiters beantrage er die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

V.) In seiner mit 23. Februar 2012 datierten Stellungnahme zur Berufung führte der Betriebsprüfer unter dem Punkt "Kfz-Handel und Vermittlung von Kfz" zunächst aus, im Zuge der Beschuldigtenvernehmung vom 8. September 2011 von E habe dieser angegeben, den Bf. vor ca. 10 bis 15 Jahren bei einem Autohändler (glaublich Mercedeshändler in BO oder AD) getroffen zu haben. Dessen Bruder habe dann Autogeschäfte mit dem Bf. gemacht. Weiters gebe E an, an keiner inländischen oder ausländischen Gesellschaft beteiligt zu sein. Nach Vorhalt, neben seinem Bruder an der AA s.r.o. (Slowakei) beteiligt zu sein, habe dieser angegeben, dass dies zur Gründung notwendig gewesen sei, er aber nicht gewusst habe, dass er dort noch als Gesellschafter aufscheine.

In weiterer Folge wiederholte der Betriebsprüfer zum Teil seine in der Beilage 1 des Bp-Berichtes getroffenen Feststellungen und führte anschließend aus, die beispielhafte Auflistung auf Grund durchgeführter Erhebungen bei österreichischen Kfz-Handelsbetrieben zeige Beteiligungen des Bf. an Kfz-Geschäftsabwicklungen auf, in deren Folge ua. slowakische Unternehmen vom Bf. angezahlte Kfz erworben hätten bzw. der Bf. auch Kfz-Erwerbe getätigt und diese Kfz in Österreich veräußert habe:

Beispiele: Kauf eines Mercedes E 220 CDI, Fahrgestellnummer BP, mittels Kaufvertrag ohne Datum und ohne Preisangabe von der Firma AF s.r.o., Slowakei, durch den Bf.. Dieses Kfz sei am 16. November CA vom Bf. an die Firma G & Co, AD, um 31.700,00 € in bar weiterverkauft worden.

Unter dem Punkt "[Vom Bf.] nicht erklärte Provisionen" führte der Betriebsprüfer aus, im Zuge der durchgeführten Erhebungen seien folgende, nicht erklärte Provisionseinnahmen von der Firma G, AD (Mercedes-Benz Vertretung für Pkw) festgestellt worden:

<i>Datum</i>	<i>Kassa-Ausgang</i>	<i>Zweck</i>
29.6.2007	1.700,00 €	Provision für GW
16.7.2009	500,00 €	VF Vermittlung diverse Empfänger
31.7.2009	500,00 €	Vfwg. Vito

Die bei der Beschuldigteneinvernahme durch den Bf. getätigte Aussage "Grundsätzlich gibt es keine Provisionszahlungen, wenn welche geflossen sind, sind diese buchhalterisch erfasst" zeige die Unglaubwürdigkeit der angegebenen Vorgangsweise bei Kauf von Neu- und Vorführwagen auf.

Erklärte Provision 2008:

22. Jänner 2009: 46.000,00 € F s.r.o., Slowakei; Zahlung 2008, kein Zahlungsgrund.

Die Provisionsbestätigung der Firma F, Slowakei, sei im Jahr 2009 ausgestellt worden und weise keinerlei Zahlungsgrund oder Hinweis auf irgendeine nachvollziehbare Gegenleistung auf.

Auf Grund von Erhebungen bei der Firma BQ, BR, sei festgestellt worden, dass die Firma F s.r.o. einen Mercedes CL 500, Fahrgestellnummer BS, um 29.741,38 € gekauft habe. Auftrags- und Gebrauchtwagenrechnung sei der 8. Jänner 2008, Auftragsnummer BT, gewesen. Der Kaufvertrag sei storniert worden. Mit Gebrauchtwagenrechnung vom 24. Jänner 2008 habe der Bf. von der Firma AG dasselbe Fahrzeug mit der gleichen Auftragsnummer und demselben Auftragsdatum wie die Firma F s.r.o. um 34.500,00 € in bar gekauft! Sowohl auf der Rechnung an die Firma F s.r.o. als auch auf der Rechnung an den Bf. scheine als UID-Nummer die slowakische UID-Nummer I auf. Der Kauf des Kfz sei offenbar vom Bf. selbst unter einer slowakischen UID-Nummer getätigt worden, welche jedoch nicht dem Bf. zugeordnet sei. Das vorstehend angeführte Fahrzeug sei am 25. Mai 2009 wieder in Österreich angemeldet worden.

Es könne aus den Tätigkeiten im Zusammenhang mit Kfz-Einkäufen und -Verkäufen nicht konkret nachvollzogen werden, ob Kfz gegen Provision vermittelt oder nach Einkauf auf eigenen Namen vom Bf. weiterveräußert worden seien.

Insbesondere bei den gegebenen Geschäftsbeziehungen mit ausländischen Unternehmen sei eine amtswegige Erforschung der Sachverhalte erschwert bzw. nicht möglich.

Von der Betriebsprüfung sei angenommen worden, dass es sich um Kfz-Vermittlungen gehandelt habe, daher seien nur die Provisionen verustet worden.

Auf Grund jeglicher fehlender Unterlagen bzw. Aufzeichnungen hinsichtlich der Transaktionen im Zusammenhang mit Kfz-Geschäften durch den Bf. sei kein Nachvollzug möglich.

Zu den ungeklärten Vermögenszuflüssen führte der Betriebsprüfer ua. aus, deren Summe sei um die ungeklärten Vermögensabflüsse vermindert worden. Die auf diese Weise errechnete Unterdeckung sei mit den einzelnen erklärten Einkünften und der nachvollziehbaren erhaltenen Hochwasserentschädigung gegengerechnet worden. Der auf diese Weise berechnete Unterdeckungswert sei auf Grund der Nichtaufklärung der ungeklärten Zu- und Abflüsse im Zuge der Prüfung als Zurechnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb brutto zum Ansatz gebracht worden.

Um eventuell nicht nachvollziehbare Umschichtungen innerhalb der Bankkonten auszuschließen, seien nicht die gesamten ungeklärten Vermögenszuwächse als Schätzungsbasis herangezogen worden, sondern nur die um die ungeklärten Vermögensabgänge gekürzten.

Auf Grund der Geschäftsaktivitäten des Bf. im Zusammenhang mit Kfz müsse davon ausgegangen werden, dass die im Zuge der Prüfung nicht aufgeklärten Vermögenszuflüsse und -abflüsse in Zusammenhang mit Kfz-Geschäften stünden. Dies werde auch durch die angegebenen, jeweils stattgefundenen Barzahlungen bei der Zahlungsabwicklung untermauert.

Zur Zurechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (zur Begründung der Schätzung gemäß § 184 BAO) führte der Betriebsprüfer ua. aus, der Bf. habe im Zuge der Prüfung keine nachvollziehbaren Unterlagen im Zusammenhang mit Autohandelsgeschäften vorlegen können; seine Angaben dazu im Zuge seiner Einvernahme vom 22. Juni 2011 durch die Steuerfahndung erschienen nicht als glaubhaft. Die angegebene Vorgangsweise im Zusammenhang mit der Bestellung von Vorführwagen widerspreche jeder kaufmännischen und wirtschaftlichen Erfahrung.

Im Jahr 2007 und 2009 erhaltene Provisionen für Vermittlungen von Gebrauchtwagen seien steuerlich nicht erklärt worden; im Jahr 2008 erhaltene Provisionen der slowakischen Firma F s.r.o. seien erklärt worden, der Zahlungsgrund sei jedoch im Verborgenen geblieben.

Im Zuge der Außenprüfung sei weder ein Nachvollzug der Kfz-Geschäfte durch den Bf. möglich gewesen, noch seien die beträchtlichen Vermögenszuflüsse und -abflüsse nachvollziehbar nachgewiesen oder glaubhaft belegt worden.

Eine Vermögenszuwachsrechnung könne nur mittels genauer Berechnungen durchgeführt werden. Die Aufklärungsversuche des Bf. im Zuge der Prüfung seien überwiegend nicht ausreichend und ein direkter zeitlicher Bezug oder Zusammenhang sei nicht erkennbar.

Nach Darlegungen zur Schätzungsberechtigung und zu den Schätzungsmethoden führte der Betriebsprüfer aus, die ungeklärten Vermögenszuflüsse und -abflüsse seien im Zuge der Prüfung dem steuerlichen Vertreter in Form von detaillierten Kontenaufstellungen bzw. Zusammenfassungen in elektronischer Form übermittelt worden.

Aus der in der Folge am 19. Juli 2011 übermittelten Stellungnahme samt vorgelegten Unterlagen des steuerlichen Vertreters lasse sich mit Ausnahme der in der Beilage 2 zur Niederschrift mit Bericht detailliert angeführten Hochwasserschädenablösen kein nachvollziehbarer direkter zeitlicher Bezug oder Zusammenhang zwischen angegebenem Erhalt und zwischen den vorgehaltenen Vermögenszuflüssen und -abflüssen auf den einzelnen Bankkonten für den Prüfungszeitraum herstellen bzw. fehlten in der Stellungnahme zu einzelnen Angaben entsprechende Nachweise und seien diese aus diesem Grund auch nicht nachvollziehbar. Diesbezüglich werde auch auf die Beilage 1 zur Stellungnahme zur Berufung verwiesen.

Aus folgenden Gründen seien Erhebungen zu einzelnen Angaben in der Stellungnahme vom 19. Juli 2011 nicht möglich:

- Angebliche mündliche Darlehensvereinbarung mit AO und AP, BF, 9.500,00 €, und Rückzahlung 2007 und 2008:

Laut amtlichen Unterlagen sei AO am 22. Dezember 2007 und AP am 22. Dezember 2008 verstorben, daher sei eine Befragung nicht möglich.

- Angeblicher mündlicher Darlehensvertrag mit AS, AT, und Rückzahlung ab 2004:

Eine Person mit diesem Namen scheine weder im Zentralen Melderegister auf noch gebe es eine steuerliche Erfassung einer Person mit diesem Namen.

- Durchgeführte Erhebung bei BU AU; angegebene Barbehebung Kredit durch den Bf. für BU AU, Juni 2000, rund 36.000,00 €:

Laut Angabe des Bf. habe BU AU nur 15.000,00 € erhalten. Letzterer habe bei einer Erhebung am 21. März 2011 angegeben, den Kreditbetrag selbst verwendet und Kreditraten in gleichbleibender Höhe an den Bf. überwiesen zu haben. Von einem nur teilweisen Erhalt der Kreditsumme habe BU AU keine Mitteilung gemacht. Die Angaben des Bf. und des BU AU widersprüchen sich wesentlich.

Die Punkte hinsichtlich ungeklärter Vermögenszuwächse seien auch Gesprächsthema bei der Schlussbesprechung gewesen (auf Beilage 2 und 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung und Bericht wurde verwiesen).

Weitere mögliche Einwände oder Anbringen zu den Berichtspunkten samt Beilagen seien nicht erfolgt.

Wie oben ausgeführt und in der Beilage 1 und 3 des Berichtes dargestellt, sei der Bf. bei Kfz-Transaktionen (ua. im Zusammenhang mit slowakischen Unternehmen) maßgeblich beteiligt bzw. sei sogar beim Kauf eines Kfz auf dessen Namen eine UID-Nummer eines slowakischen Unternehmens verwendet worden.

Die Zahlungsabwicklung des Bf. sei jeweils in Form von Barzahlungen erfolgt.

Hinsichtlich der Bestellung auf eigenen Namen von Vorführ- und Neuwagen werde auf die Beschuldigtenvernehmung durch die Steuerfahndung vom 22. Juni 2011 verwiesen.

Unterlagen oder Aufzeichnungen über die dort beschriebene Abwicklung von Fahrzeugbestellungen durch den Bf. seien nicht vorgelegt worden. Die Verfolgbarkeit der einzelnen Geschäftsfälle in Entstehung und Abwicklung sei nicht gegeben (s dazu §§ 119, 131, 163 und 184 BAO).

Für die Vermittlung von Kfz seien Provisionszahlungen an den Bf. festgestellt worden, welche teilweise nicht erklärt worden seien. Wofür die slowakische Firma F s.r.o. eine Provision in Höhe von 46.000,00 € an den Bf. bezahlt habe, habe nicht nachvollzogen werden können.

Da ein Nachvollzug der Geschäftsfälle betreffend Kfz und auch die festgestellten ungeklärten Vermögenszuflüsse und -abflüsse nicht möglich sei, seien die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln gewesen (Schätzungsgrundlage s Beilage 2 zum Bericht).

Die in der Berufungsschrift aufgestellte Bemängelung, dass sich die Abgabenbehörde mit der inhaltlichen Aufklärung des Bf. nicht auseinandergesetzt habe, sei unzutreffend. Es seien im Zuge der Prüfung sowohl Erhebungen (ua. bei BU AU) durchgeführt als auch versucht worden, die Angaben und die vorgelegten Unterlagen des Bf. nachvollziehen zu können. Dies sei zum überwiegenden Teil an der Nichtnachvollziehbarkeit der behaupteten Angaben infolge Fehlens von entsprechenden Nachweisen hinsichtlich angegebener Barbewegungen und mangels zeitlich nachvollziehbaren Bezuges zwischen angegebenem Erhalt und Banktransfer gescheitert.

Die durchgeführte Schätzung laut Beilage 2 zu Niederschrift und Bericht sei der Außenprüfung als einzige Möglichkeit erschienen, um dem Ziel der Ermittlung der tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen.

Zu den Feststellungen werde auch auf die Beilage 1 zu Niederschrift und Bericht verwiesen.

Die hohen Verkaufspreise bei Vorführ- und Neuwagen würden auch die Höhe der ungeklärten Vermögenszuflüsse erklären. Aus diesem Grund sei die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, wie im Bericht dargestellt, durchgeführt worden.

Zu den Spekulationseinkünften laut Außenprüfung führte der Betriebsprüfer aus, dass in der Berufung nicht angeführt sei, in welchen Punkten und mit welcher Begründung die Spekulationseinkünfte bekämpft würden.

Dieser Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung war eine mit "Geldzuflüsse an [den Bf.] laut Erklärungen betreffend ungedeckte Vermögenszuwächse" übertitelte "Beilage 1" mit folgendem Wortlaut beigeschlossen:

"1998 CHF-Kreditaufnahme privat

107.278,84 € zeitlicher Bezug nicht

nachvollziehbar

1998 Geschenk von Eltern 36.336,42 € zeitlicher Bezug nicht nachvollziehbar

ca. 2000 Sparbuchauszahlungen durch L 39.900,81 € zeitlicher Bezug nicht nachvollziehbar

24.8.2002 Fotokopie loser Zettel
Hochwasser 40.636,42 € nicht nachvollziehbar

Privatkredit BC 6.500,00 € kein Nachweis, Rückzahlung ab 2013,
als Nachweis wird SMS angeboten.

*Zufluss Kto. W**Behebungen**Überw.Gutschr.**2002 lt. BBest.*

11.6.2002 Erhalt
Lebensversicherung 179.734,66 €

12.6.2002 16.000,00 €

bis 11.7.2002 30.000,00 €

33.000,00 €

5.500,00 €

24.000,00 €

5.500,00 €

35.000,00 €

[Summe] 149.000,00 €

Zu diesem Punkt wird angemerkt, dass laut Grundbuch im Jahr 2001 bei der S ein Pfandrecht in Höhe von 7.000.000,00 ATS (508.709,00 €) bei EZ BV GB BW BH eingetragen wurde. Es kann durchaus auch möglich sein, dass die Lebensversicherung für Kreditrückzahlungen verwendet wurde.

1998: Eine von den Eltern 1998 erhaltene Schenkung in Höhe von 36.336,42 € könnte durch die Anzeige vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern belegt werden (Schenkungssteuerpflicht 1998).

Ab 2000: Eine im Jahr 2000 für BU AU durch [den Bf.] übernommene Kredithaftung und der in der Erklärung angegebene Auszahlungsbetrag in Höhe von 15.000,00 € und der Nichtauszahlungsbetrag in Höhe von rund 21.500,00 € wurde[n] von BU AU niederschriftlich in der Form angegeben, dass er die gesamte Kreditsumme erhalten und verausgabt hat. Von einem Nichtauszahlungsbetrag hat BU AU keine Mitteilung gemacht.

2004: Ein im Jahr 1995 angegebenes Darlehen an AS (AT) mittels mündlicher Vereinbarung und Rückzahlung bis 2009 in bar an [den Bf.] kann nicht nachvollzogen werden. Lt. DB2 ist ein AS nicht vorhanden.

CA: Auf das Verrechnungskonto für WP-Depot BL wurden CA 50.000,00 [€] und 2007 in Summe 52.000,00 [€] bar einbezahlt. Die Erklärung, dass diese Zahlungen aus privaten Ersparnissen stammen, [ist] mangels Vorlage von Nachweisen nicht nachvollziehbar.

2007: Überfinanzierung BD; 130.000,00 [€] lt. Erklärung Barbehebung vom Treuhandkonto BK.

Über diesen behaupteten Geldzufluss von 130.000,00 € wurde bisher kein Nachweis erbracht – ein Nachweis wäre die Vorlage des Bankbeleges über die Barabhebung dieser 130.000,00 [€] vom Treuhandkonto und die Quittung über die Auszahlung von BK an [den Bf.].

Hinsichtlich chronologischem Ablauf betreffend Liegenschaftskäufe KG BX EZ BY und KG BZ EZ CA wird noch folgendes angeführt:

Kaufverträge 28.6.2007.

Pfandurkunde 27.6.2007.

2007: Die Erklärung der Bareinzahlung bei der S "BM-Konto" im Juli 2007 in Höhe von 50.000,00 [€] bar mit einer Barabhebung vom AR Konto AW im Februar 2007 in Höhe von 45.000,00 [€] erscheint an Hand des Zeitabstandes nicht glaubwürdig.

2007 und 2008: An AO und AP, AQ, wurden rund 9.500,00 € Darlehen lt. Erklärung im Jahr 2000 mittels mündlicher Vereinbarung übergeben und 2007 und 2008 in kleineren Barbeträgen rückgeführt.

Lt. DB2 ist AO am Datum1 verstorben. AP ist lt. Abfrage am Datum2 verstorben. Daher [ist] auch keine Befragung möglich."

Gemäß Auskunft des Finanzamtes ZZ an den vorsitzenden Richter (E-Mail vom 8. November 2016, S 179 BFG-Akt) wurde diese Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung dem Bf. bzw. dessen Vertretern "soweit erinnerlich" nicht zur Gegenäußerung übermittelt, "da inhaltlich keine neuen Fakten des Beweisverfahrens bzw. keine neuen Sachverhaltsannahmen darin enthalten sind".

VI.) Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerdevorentscheidung) vom 26. Juni 2012 gab das Finanzamt der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005, 2007, 2008 und 2009 sowie betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2009 keine Folge und änderte diese Bescheide zu Ungunsten des Bf. ab. Begründend führte die Abgabenbehörde dazu folgendes aus:

Im Zuge einer Betriebsprüfung beim Bf. seien auf Grund von dessen Bankkontounterlagen folgende Vermögenszuflüsse bei diesem festgestellt worden:

2005: 89.686,07 €

CA: 195.056,85 €

2007: 332.971,13 €

2008: 179.432,76 €

2009: 179.099,35 €.

Insgesamt also ein Vermögenszuwachs von 976.246,16 €.

Die Summe der Vermögensabflüsse (insgesamt 599.971,51 €) stelle sich in diesen Jahren wie folgt dar:

2005: 49.620,41 €

CA: 184.500,00 €

2007: 254.851,10 €

2008: 43.000,00 €

2009: 68.000,00 €.

Das Vermögen des Bf. zu Beginn des Prüfungszeitraumes (2005) habe laut den vorhandenen Bankunterlagen 59.741,76 € (Sparbuch Q) bzw. 45.910,70 € (Wertpapierdepot K) betragen.

Diese Ziffern seien weder im Zuge der Betriebsprüfung noch in der nunmehr vorliegenden Berufung in Zweifel gezogen worden.

Die Vermögenszuwächse seien im Zuge der Betriebsprüfung über Vorhalt damit zu erklären versucht worden, dass der Bf. über diverse Einkunftsquellen verfüge. Er verfüge über keine Kreditkarte, seine Zahlungsverpflichtungen erledige er zum großen Teil mittels Bargeld. Im Bekanntenkreis des Bf. würde auch immer wieder Bargeld, auch in größerem Umfang, verliehen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Juli 2011, auf die sich der Bf. auch in seiner Berufung stütze, würden einige derartige, mündlich vereinbarte Darlehen angeführt. Weiters werde zur Aufklärung der "ungeklärten Vermögenszuwächse" auf folgende Umstände verwiesen:

- Auszahlung einer Lebensversicherung im Jahr 2002 von 179.734,66 €.
- Schenkung von seinen Eltern im Jahr 1998 von rund 36.000,00 €.
- Aufnahme eines CHF-Kredites im Jahr 1998 von 107.278,84 €.
- Sparbücher von Frau L (bzw. deren Eltern) von rund 39.000,00 €.
- Versicherungsvergütung Hochwasser 2002 bis 2009 von 50.077,42 €.
- Privatkredit von CB BC von 6.500,00 €.
- Überfinanzierung Liegenschafts Kauf BD im Jahr CA von 130.000,00 €.

Addiere man zu diesen Vermögenszuwächsen noch die laufenden Einkünfte laut den Einkommensteuererklärungen, so ergebe sich in diesen Jahren ein Vermögenszuwachs von rund 770.000,00 €.

Weiters müsse man jedoch auch die Barauszahlungen bei den Konten berücksichtigen, da es sich dabei häufig um Umschichtungen (zum Ausgleich der verschiedenen Salden) gehandelt habe.

Saldiere man die Eingänge auf den Konten mit den Barauszahlungen sowie den angeführten Vermögenszuwächsen, so würden keine ungeklärten Vermögenszuwächse verbleiben.

Diese Verantwortung des Bf. sei bezüglich der Aufklärung der Herkunft der Vermögenszuwächse vom Finanzamt als nicht glaubhaft angesehen worden. Jedoch sei dem Argument der Umschichtungen zwischen den Konten Rechnung getragen worden.

Der errechnete Vermögenszuwachs sei daher mit den einzelnen erklärten Einkünften und der einzig nachvollziehbaren erhaltenen Hochwasserentschädigung von 7.441,00 € gegengerechnet worden.

Der auf diese Weise berechnete verbleibende, nicht geklärte Vermögenszuwachs sei auf Grund der Nichtaufklärung der Herkunft von insgesamt 215.634,49 € im Zuge der Prüfung als Basis für die Schätzung gemäß § 184 BAO herangezogen worden. Dabei sei mangels Aufklärung durch den Bf. dieser Vermögenszuwachs den Einkünften aus Gewerbebetrieb (Kfz-Handel) zugerechnet worden, den der Bf. nachgewiesenermaßen betreibe.

Die nunmehr bekämpften Bescheide seien im Anschluss an diese Betriebsprüfung der Jahre 2005 bis 2008 bzw. der Nachschau betreffend die Monate Jänner 2009 bis Juli 2011 ergangen.

Auf Grund dieser Feststellungen der Betriebsprüfung seien in den Jahren 2005 und 2007 bis 2009 im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO ermittelte Umsatz- und in den Jahren 2005 bis 2009 Gewinnzurechnungen vorgenommen worden. In den Jahren 2005, CA und 2008 seien zusätzlich bisher nicht erklärte Spekulationseinkünfte angesetzt worden. Für die Jahre 2005 bis 2009 seien entsprechende Anspruchszinsenbescheide ergangen.

Gegen diese Bescheide richte sich die gegenständliche Berufung, mit der die bekämpften Bescheide in ihrem gesamten Umfang angefochten würden. Begründet werde dieses Berufungsbegehren damit, dass den Bescheiden eine nachvollziehbare Begründung über die Schätzungsberechtigung der Behörde fehle, weiters sei nicht ausgeführt worden, welche Schätzungsmethode angewendet worden sei. Die Abgabenbehörde habe nahezu sämtliche der an Hand der höchstgerichtlichen Judikatur entwickelten Grundsätze für eine Schätzung verletzt bzw. ignoriert. Auf die substantiiert vorgetragenen, für die Schätzungen relevanten Behauptungen des Bf. sei das Finanzamt nicht eingegangen.

Der Behörde sei es nicht gelungen, irgendwelche geschäftliche Aktivitäten des Bf. aufzuzeigen, vielmehr habe das Finanzamt mit einer untauglichen Methodik versucht, aus Barbewegungen auf den Konten des Bf. einen Vermögenszuwachs zu konstruieren.

Dass ein ungeklärter Vermögenszuwachs beim Bf. gegeben sei, habe die Behörde aber weder in den bekämpften Bescheiden noch in der Niederschrift ausreichend begründet. Beweiswürdige Erwägungen für die Sachfrage, ob und warum ein ungeklärter Vermögenszuwachs gegeben sei, fehlten. Die Behörde habe sich mit den Angaben des Bf. in dessen Schriftsatz vom 19. Juli 2011 nicht auseinandergesetzt, die dort genannten Personen seien nicht als Zeugen einvernommen worden.

Es werde daher die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide beantragt.

Zu diesem Berufungsvorbringen werde ausgeführt, dass die Abgabenbehörde die Grundlagen der Abgabenerhebung auch dann zu schätzen habe, wenn sich aus den Umständen des Einzelfalles ergebe, dass ein beim Abgabepflichtigen eingetretener Vermögenszuwachs weder aus seinem erklärten Einkommen noch aus sonstigen Einnahmen, die der (inländischen) Einkommensteuer nicht unterlägen, herrühren könne. Wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt werde, den der Abgabepflichtige nicht aufklären könne, sei die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stamme (vgl. VwGH 25.3.1992, 90/13/0295).

Vorweg sei nochmals festzuhalten, dass ein Vermögenszuwachs des Bf. in den Jahren 2005 bis 2009 von 976.246,16 € unstrittig sei.

Diesen Vermögenszuwachs versuche der Bf. in der Berufung (wie bereits im Betriebsprüfungsverfahren) va. mit Geldtransaktionen zu erklären, die allesamt *vor* diesem Zeitraum lägen. Die Aufnahme etwa eines CHF-Kredites im Jahr 1998 oder die Auszahlung einer größeren Lebensversicherungssumme im Jahr 2002 könnten aber nicht den Vermögenszuwachs in den Jahren 2005 bis 2009 erklären. Dass diese Gelder aus den – teilweise nur behaupteten – Vermögenszuwächsen der Vorjahre bis zum Jahr 2005 bar oder auf dem Finanzamt bisher nicht bekannten Konten aufbewahrt worden und erst in den Jahren 2005 bis 2009 auf die bekannten Konten geflossen seien, werde vom Bf. weder behauptet, geschweige denn nachgewiesen. Es widerspräche auch jeglicher Lebenserfahrung, solche Beträge von mehreren hunderttausend Euro bar "unter dem Kopfpolster" aufzubewahren.

Wenn in der Berufung bemängelt werde, dass im Schriftsatz vom 19. Juli 2011 genannte Zeugen, die Vermögenszuwächse beim Bf. aufklären könnten, nicht einvernommen worden seien, so sei diesbezüglich festzuhalten, dass die angeblichen Darlehensnehmer AO am Datum1 und AP am Datum2 verstorben seien. Ein AS, AT, der angeblich ab 2004 Darlehensrückzahlungen an den Bf. getätigt haben soll, scheine weder im Zentralen Melderegister auf noch sei eine Person mit diesem Namen steuerlich erfasst. Vom Bf. habe

lediglich ein Vermögenszuwachs aus dem Titel Hochwasserentschädigung im Jahr 2007 von 420,00 € bzw. im Jahr 2009 von 7.021,00 € aufgeklärt werden können.

Weiters verweise der Bf. darauf, dass er im Jahr 2007 einen Kredit über 550.000,00 € zum Ankauf von zwei Liegenschaften in BF aufgenommen habe. Der Kaufpreis habe sich jedoch als niedriger erwiesen, es seien nämlich nur 420.000,00 € zu bezahlen gewesen, sodass die restliche Summe vom Bf. bar vom Treuhandkonto bei BK behoben worden sei. Abgesehen von der Tatsache, dass der Bf. weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht habe, dass und in welcher Höhe die restliche Summe von 130.000,00 € auf anderen Konten des Bf. Eingang gefunden hätte, erscheine diese Behauptung aus folgender Überlegung als nicht realistisch:

Der Kreditvertrag sei am 27. Juni 2007 mit der AR abgeschlossen worden. Als Verwendungszweck seien Liegenschaftskäufe in BF angegeben worden. Am 3. Juli 2007 sei der Betrag auf ein Treuhandkonto von BK überwiesen worden, als Verwendungszweck sei auf dem Überweisungsbeleg wie folgt angegeben worden: "Treuhandüberweisung zu Kaufsache EZ BY GB BX CC und ges. 161/1065 Anteile an der EZ CA GB BZ CD".

Die beiden Verträge über den Ankauf der Liegenschaften seien am 28. Juni 2007 abgeschlossen worden. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung erscheine es dem Finanzamt daher völlig unglaubwürdig, dass der Bf. einen Tag vor Abschluss der Kaufverträge die Höhe der Kaufpreise noch nicht gewusst habe. Vielmehr erscheine es als wahrscheinlich, dass der angeblich bar behobene Betrag zur Abdeckung des tatsächlichen Kaufpreises verwendet worden sei, also ein Teil des Kaufpreises "schwarz" bezahlt worden sei. Eine anderweitige Verwendung würde auch der im Auszahlungsbeleg der AR zur Kreditkontonummer CE normierten Treuhandvereinbarung des BK widersprechen.

Wenn weiter im Schreiben vom 19. Juli 2011 versucht werde, Vermögenszugänge mit Geldbewegungen zwischen einzelnen Konten zu erklären, so sei dazu festzuhalten, dass damit ohne konkrete Nachweismachung für den Bf. nichts gewonnen sei. Wenn etwa eine Auszahlung auf einem Konto am 30. Juni CA von 40.000,00 € mit einer Bareinzahlung am 3. Juli CA von 30.000,00 € und einer Bareinzahlung am 25. Juli CA von 10.000,00 € in Zusammenhang gebracht und dies als Abhebung und später erfolgte Wiedereinzahlung desselben Betrages darzustellen versucht werde, so sei dies nicht glaubhaft. Einerseits hätten vom Bf. keine Gründe für die erfolgte Abhebung und spätere Einzahlung in zwei Teilbeträgen angegeben werden können. Andererseits sei es wirtschaftlich nicht verständlich, dass ein einem Konto entnommener Betrag bar aufbewahrt und sodann später in Teilbeträgen wieder einbezahlt werde (vgl. VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005).

Gleiches gelte für die Behauptung, dass auf das "Verrkonto für WP BL" 50.000,00 € im Jahr CA und im Jahr 2007 in Summe 52.000,00 € bar einbezahlt worden seien und diese Zahlungen aus privaten Ersparnissen gestammt hätten. Auch hier widerspreche es jeglicher

Lebenserfahrung, dass die behaupteten privaten Ersparnisse von über 100.000,00 € vor Einlage auf das angeführte Konto unveranlagt beim Bf. bar zu Hause aufbewahrt worden seien (vgl. UFS 17.4.2012, RV/0026-L/11). Ein Nachweis, dass diese Beträge auf anderen, dem Finanzamt bisher nicht bekannten Konten gelegen seien, habe nicht erbracht werden können.

Dem Bf. sei oftmals Gelegenheit geboten worden, seine Angaben und Behauptungen nachzuweisen. Überdies bestehe eine erhöhte Mitwirkungspflicht, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorlägen, die nur der Abgabepflichtige aufklären könne, oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stünden (vgl. VwGH 22.1.1992, 90/13/0200). Wer ungewöhnliche und unwahrscheinliche Verhältnisse behaupte, habe dafür den Nachweis zu erbringen.

Der Bf. habe jedoch in den berufsgegenständlichen Jahren die zahlreichen Einzahlungen auf seinen Konten trotz der ihn treffenden Mitwirkungspflicht nicht plausibel aufklären können.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt werde, den der Abgabepflichtige nicht aufklären könne, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stamme. Das Vorliegen des unaufgeklärten Vermögenszuwachses löse die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem unaufgeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen habe (vgl. VwGH 27.2.2002, 97/13/0201; VwGH 29.1.2003, 97/13/0056).

Im strittigen Zeitraum habe der Bf. laut seinen Abgabenerklärungen bzw. auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung insgesamt Einkünfte von 161.261,91 € bezogen. Somit verbleibe unter Berücksichtigung dieser Einkünfte und der oa. Hochwasserentschädigung ein ungeklärter Vermögenszuwachs von 807.543,25 €.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass der festgestellte Vermögenszuwachs von 807.543,25 € vom Bf. nicht aufgeklärt habe werden können. Damit sei aber entgegen der in der Berufung vertretenen Meinung die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde sehr wohl gegeben (vgl. Ritz, BAO, § 184 Tz 7). Wenn der bei einem Steuerpflichtigen festgestellte Vermögenszuwachs weder aus dem erklärten Einkommen noch aus sonstigen glaubhaft gemachten Einnahmen, die der Einkommensteuer nicht unterlägen, herrühren könne, *sei das Finanzamt befugt, die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer zu schätzen* (VwGH 29.3.1949, 0064/47 = Slg 85 F; VwGH 8.2.1957, 2756/55, ÖStZB 1957, S 51; VwGH 24.10.1961, 2209/59, ÖStZB 1962, S 11).

Zur Wahl der Schätzungsmethode sei festzuhalten, dass von der Betriebsprüfung eben in Höhe der ungeklärten Vermögenszuwächse, vermindert um die ungeklärten Vermögensabflüsse, Umsatz- und Gewinnzurechnungen im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO vorgenommen worden seien. Dies sei eine zulässige Möglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg zu ermitteln (Ritz, BAO, § 184 Tz 17).

Bis dato seien jedoch bei dieser Schätzung mittels Vermögensdeckungsrechnung die Kosten der Lebensführung des Bf. in keinsten Weise berücksichtigt worden. Es sei nämlich davon auszugehen, dass die ungeklärten Vermögensabflüsse (auch) zur Finanzierung des Lebensunterhaltes des Bf. gedient hätten, insoweit erweise sich die Schätzung der Betriebsprüfung als nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend.

Als Schätzungsgrundlage der Lebenshaltungskosten würden die nachstehenden Ergebnisse der Konsumerhebungen der Statistik Austria für 2004/2005 und 2009/2010 verwendet (http://www.statistik.at/web_de/statistiken/soziales/verbrauchsausgaben/konsumerhebung_2004_2005/index.html; http://www.statistik.at/web_de/statistiken/soziales/verbrauchsausgaben/konsumerhebung_2009_2010/index.html).

[Anmerkung: Es werden im Folgenden zwei Tabellen (übertitelt mit "Monatliche Verbrauchsausgaben – Bundesländerergebnisse" bzw. "Monatliche Verbrauchsausgaben der privaten Haushalte – Bundesländerergebnisse") wiedergegeben. In der ersten Tabelle wird unter der Rubrik "Ausgewählte Ausgabengruppen... CF" der Wert "Haushaltsausgaben in Euro" mit 2.630,00 € angeführt. In der zweiten Tabelle wird unter derselben Rubrik der Wert "Haushaltsausgaben – arithm. Mittel" mit 3.110,00 € ausgewiesen.]

Auf Grund der Zahlen der Statistik Austria ergäben sich für die Jahre 2005 bis 2009 durchschnittliche monatliche Haushaltsausgaben für CF von rund 2.700,00 €. Dies bedeute, dass der Bf. in diesen fünf Jahren insgesamt rund 160.800,00 € (= 2.680,00 € x 12 x 5, s Beilage) für die Deckung der Kosten seiner (und seiner beiden Kinder) Lebensführung benötigt habe.

Von den ungeklärten Vermögensabflüssen von 599.971,51 € hätten daher zumindest 160.800,00 € keinesfalls wieder auf die Konten des Bf. rückfließen können.

Da aber, wie bereits eingangs dargestellt worden sei, auch sonst nicht nachgewiesen (bzw. glaubhaft gemacht) hätte werden können, dass die jeweiligen Vermögensabgänge in gleicher Höhe wieder auf die Konten des Bf. eingegangen seien, seien diese ungeklärten Vermögensabflüsse von der Betriebsprüfung zu Unrecht bei der Schätzung zur Gänze zurechnungsmindernd berücksichtigt worden. Es sei aber nicht gänzlich auszuschließen, dass derartige "Umbuchungen" vorgekommen seien. Daher würden im Schätzungsweg 10% der Vermögensabflüsse als solche Wiedereinzahlungen nach erfolgten Abhebungen gewertet und die Vermögenszugänge in diesem Ausmaß als aufgeklärt betrachtet.

Nach Berücksichtigung der aufgeklärten Vermögenszugänge, nämlich der erklärten/festgestellten Einkünfte, der Hochwasserentschädigung sowie dieser Umschichtungen von insgesamt -43.917,15 €, verbleibe letztendlich ein ungeklärter Vermögenszuwachs in den Jahren 2005 bis 2009 von insgesamt 763.626,10 € (s Beilage).

Dieser ungeklärte Vermögenszuwachs diene als Grundlage für die Schätzung der Einkünfte- und der Umsatzzurechnungen.

Ob diese Einkünfte des Bf. aus der Kfz-Vermittlung oder aus dem Handel mit Kfz resultierten, sei hierbei entgegen der Ansicht des Bf. grundsätzlich irrelevant. Dass der Bf. im Prüfungszeitraum in der Kfz-Branche tätig gewesen und daraus Einkünfte erzielt (und teilweise auch erklärt) habe, habe die Betriebsprüfung eindeutig ergeben (vgl. etwa die entsprechenden Rechnungen der Firma G & Co AD).

Dass der Bf. entgegen den Behauptungen in der Berufung sehr wohl in der Kfz-Branche tätig gewesen sei (und sei), ergebe sich etwa auch aus der Tatsache, dass er in der Slowakei seit Datum3 unter dem Firmennamen "[Name des Bf.] CG" im Handelsregister eingetragen sei. Als Geschäftszweck sei ua. im Handelsregister der Kauf und Verkauf von Kraftfahrzeugen eingetragen (Internetadresse).

[Anmerkung: Es wird im Folgenden ein Auszug aus dem slowakischen Handelsregister in slowakischer Sprache (Auszugsdatum: Datum4) wiedergegeben (eine Übersetzung ins Deutsche befindet sich auf S 88/2009 E-Akt). Dieser betrifft eine Firma "[Name des Bf.] CG" mit Sitz in CH. Als Unternehmensgegenstände sind "Vermittlung von Handel, Produktion und Dienstleistungen", "Kauf von Waren für ihren Verkauf an andere Betreiber des Handels (Großhandel im Bereich der freien Unternehmen)", "Kauf von Waren für die Zwecke des Verkaufs an den Endverbraucher (Einzelhandel im Bereich der freien Unternehmen)", sowie "Kauf und Verkauf von Kraftfahrzeugen" angegeben. Als "Datum der Zulassung" scheint bei den Unternehmensgegenständen jeweils der Datum3 auf.]

In Höhe der letztendlich ungeklärt gebliebenen jährlichen Vermögenszuwächse von insgesamt 763.626,10 € seien jedenfalls entsprechende, dem 20%-igen Steuersatz unterliegende Umsätze des Bf. (brutto) aus Kfz-Handel bzw. Vermittlung von Kfz-Verkäufen anzusetzen. Eingangsrechnungen im Zusammenhang mit diesen Umsätzen, die den Bf. zum Vorsteuerabzug berechtigen würden, lägen nicht vor.

Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen der Jahre 2005 und 2007 bis 2009 seien daher in Abänderung der bekämpften Umsatzsteuerbescheide entsprechend der Berechnung laut Beilage zu ermitteln und die Umsatzsteuer der Jahre 2005 bzw. 2007 bis 2009 entsprechend festzusetzen gewesen.

Da auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung der Bf. sowohl selbst mit Kfz gehandelt als auch Kfz-Käufe vermittelt habe, sei davon auszugehen, dass im Zusammenhang mit den Umsätzen aus diesen Tätigkeiten auch Betriebsausgaben angefallen seien. Dadurch würden zum Teil auch die ungeklärten Vermögensabflüsse verständlich. Der Reingewinn aus den Vermittlungsumsätzen werde mit 90% der Bruttoumsätze, jener aus dem Kfz-Handel mit 10% der Bruttoumsätze griffweise geschätzt. In Ermangelung anderer Anhaltspunkte für eine Aufteilung der Umsätze in Handels- und Vermittlungsumsätze werde auf die Gesamtumsätze ein durchschnittlicher Reingewinnsatz von 50% der Bruttoumsätze angenommen.

Somit ergebe sich eine Reingewinnschätzung von insgesamt 381.813,05 € für die Jahre 2005 bis 2009 (die Verteilung auf die einzelnen Jahre analog zu den Vermögenszuwächsen sei der Beilage zu entnehmen). Dieser Gewinn werde den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet, weshalb in Abänderung der bekämpften Einkommensteuerbescheide die Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2009 unter Berücksichtigung dieser Gewinnzurechnungen für diese Jahre neu festzusetzen gewesen sei.

Ergänzend werde noch bemerkt, dass auch eine Kontrollrechnung mittels einer Schätzung unter Anwendung einer reinen Vermögensdeckungsrechnung, wie sie die Betriebsprüfung vorgenommen habe, bei der man aber die Kosten der Lebensführung berücksichtige, einen ungeklärten echten Vermögenszuwachs von rund 368.000,00 € ergebe, welcher eine entsprechende Einkünftezurechnung rechtfertige.

Die Abgabenbehörde könnte nämlich die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mittels dieser Schätzungsmethode ermitteln, weil ein ungeklärter Vermögenszuwachs eine entsprechend hohe Zurechnung zu den vom Steuerpflichtigen erklärten Einkünften rechtfertige (VwGH 6.3.1985, 84/13/0235; VwGH 25.3.1992, 90/13/0295, ÖStZB 1992, S 726; VwGH 24.9.1996, 95/13/0214, ÖStZB 1997, S 419 = Slg 7123 F).

Dies zeige, dass die von der Abgabenbehörde vorgenommene Schätzung auch der Höhe nach stimmig und schlüssig sei und den wahren Besteuerungsgrundlagen nahe komme. Dass jeder Schätzung aber eine gewisse Ungenauigkeit immanent sei, liege in der Natur einer Schätzung. Diese muss aber derjenige, der Anlass für eine Schätzung gebe, in Kauf nehmen (Ritz, BAO, § 184 Tz 3 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Im Anhang zur Berufungsvorentscheidung befindet sich eine "Beilage zur händischen Begründung der Berufungsvorentscheidung [...] vom 26.6.2012 betreffend Umsatzsteuer 2005 bzw. 2007 bis 2009 und Einkommensteuer 2005 bis 2009". Diese Beilage lautet wie folgt:

"Detail Vermögenszuflüsse betreffend [den Bf.]: [Alle Beträge in €]

<i>verfügungsberechtigt (tw.):</i>	2005	CA	2007	2008	2009	
<i>[der Bf.]</i>	5.700,00	50.000,00	52.000,00	10.000,00		<i>Bartransaktionen-K</i>
<i>[der Bf.]</i>			50.000,00			<i>Bartransaktionen-K</i>
<i>[der Bf.]</i>					327,63	<i>Bartransaktionen-K</i>
<i>[der Bf.]/L</i>	54.800,00 0	123.500,00 0	158.260,14	120.638,39	103.200,00 0	M
<i>L/[der Bf.]</i>	29.186,07	21.556,85	72.710,99	23.794,37	10.871,72	N
<i>L/[der Bf.]</i>				25.000,00	64.700,00	O
<i>Summen</i>	89.686,07	195.056,85	332.971,13	179.432,76	179.099,35	

[Gesamtsumme:] 976.246,16 €

Detail Vermögensabflüsse betreffend [den Bf.]: [Alle Beträge in €]

verfügungsberechtig
gt (tw.):

2005 CA 2007 2008 2009

[der Bf.]

50.000,00

Bartransaktionen-K

Sparb.P:

28.167,4
1

Q

[der Bf.]/L

19.200,0 182.000,0 163.851,1 13.000,0 68.000,0
0 0 0 0 0

M

L/[der Bf.]

2.253,00 2.500,00 41.000,00 18.000,0
0 0,00

N

L/[der Bf.]

12.000,0
0

O

Summen

49.620,4 184.500,0 254.851,1 43.000,0 68.000,0
1 0 0 0 0

[Gesamtsumme:] 599.971,51 €

LHK

(Berechnung s. u.) -31.200,00 -31.200,00 -32.400,00 -32.400,00 -33.600,00

Summe: -160.800,00 €

**verbleibende
ungeklärte
Abflüsse**

18.420,41	153.300,00	222.451,10	10.600,00	34.400,00
-----------	------------	------------	-----------	-----------

10% wird im
Schätzungsweg als
echte
Umschichtungen
anerkannt

-1.842,04	-15.330,00	-22.245,11	-1.060,00	-3.440,00
-----------	------------	------------	-----------	-----------

Summe: -43.917,15 €

2005	CA	2007	2008	2009
------	----	------	------	------

Vermögenszuwachs	89.686,07	195.056,85	332.971,13	179.432,76	179.099,35
------------------	-----------	------------	------------	------------	------------

Summe: 976.246,16 €

Umschichtungen	-1.842,04	-15.330,00	-22.245,11	-1.060,00	-3.440,00
----------------	-----------	------------	------------	-----------	-----------

errechneter echter Vermögenszuwachs	87.844,03	179.726,85	310.726,02	178.372,76	175.659,35
--	------------------	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------

[Gesamtsumme:] 932.329,01 €

geklärte Vermögenszugänge: [Alle Beträge in €]

erhaltene	420,00	7.021,00
-----------	--------	----------

Hochwasserentschädigung

<i>nichtselbst. Einkünfte Bf.</i>	<i>0,00</i>	<i>5.270,26</i>	<i>19.725,97</i>	<i>23.023,06</i>	<i>45.253,22</i>
<i>Einkünfte aus selbst. Arbeit</i>					<i>1.880,00</i>
<i>Gewerbebetrieb</i>	<i>940,00</i>		<i>1.012,38</i>		
<i>Eink. aus V+V</i>	<i>4.865,24</i>	<i>3.211,50</i>	<i>-23.161,34</i>	<i>-21.739,66</i>	<i>10.422,22</i>
<i>Spekulationsgeschäfte lt. Bp u. Erkl.</i>	<i>445,73</i>	<i>4.158,16</i>		<i>16.085,50</i>	<i>5.565,46</i>
<i>Einkünfte aus Leistungen (§ 29 Z 3)</i>				<i>46.000,00</i>	
<i>ausl. Eink. mit Progressionsvorbehalt</i>	<i>17.890,00</i>				
<i>Habenzinsen K-Konto</i>	<i>15,46</i>	<i>8,05</i>	<i>381,17</i>	<i>2,15</i>	<i>7,38</i>
	<i>24.156,43</i>	<i>12.647,97</i>	<i>-1.621,82</i>	<i>63.371,05</i>	<i>70.149,28</i>

[Gesamtsumme:] 168.702,91 €

errechneter ungeklärter Vermögenszuwachs: [Alle Beträge in €]

<i>2005</i>	<i>CA</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>[Summe]</i>
-------------	-----------	-------------	-------------	-------------	----------------

Zurechnung

Umsätze aus Gewerbebetrieb
lt. BVE brutto

63.687,60	167.078,88	312.347,84	115.001,71	105.510,07	763.626,10
------------------	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------

**Zurechnung 20%-
ige Umsätze lt.
BVE**

53.073,00		260.289,87	95.834,76	87.925,06	497.122,68
------------------	--	-------------------	------------------	------------------	-------------------

USt	10.614,60		52.057,97	19.166,95	17.585,01	99.424,54
-----	-----------	--	-----------	-----------	-----------	-----------

(Durchschnittssatz
aus 90% bei Kfz-
Vermittlung und
10% bei Kfz-
Verkäufen)

31.843,80	83.539,44	156.173,92	57.500,86	52.755,04
-----------	-----------	------------	-----------	-----------

Reingewinn =**Zuschätzung****Einkünfte aus****Gewerbebetrieb**

(geschätzter

Reingewinn: 50%

der

Bruttoeinnahmen)

31.843,80	83.539,44	156.173,92	57.500,86	52.755,04	381.813,05
------------------	------------------	-------------------	------------------	------------------	-------------------

*Kontrollrechnung:***976.246,16 € Vermögenszugang**

-168.702,91 € Einkünfte, Hochwasserentschädigung

807.543,25 €

-599.971,51 € Abflüsse

160.800,00 € LHK

368.371,74 € ungedeckter Vermögenszugang = Nettozurechnung Einkünfte"

[Anmerkung: Es folgen drei Tabellen:

Die erste Tabelle (Quelle: Statistik Austria, Konsumerhebung 2004/2005) ist mit "Tabelle 1.17: Monatliche Verbrauchsausgaben – Bundesländerergebnisse" übertitelt und weist unter der Rubrik "Ausgabengruppen... CF" den Wert "Haushaltsausgaben in Euro" mit 2.630,00 € aus.

Die zweite Tabelle (Quelle: Statistik Austria, Konsumerhebung 2009/2010) ist mit "Übersicht 12: Durchschnittliche monatliche Verbrauchsausgaben mit Schwankungsbreite für Österreich und die Bundesländer" übertitelt. Sie führt unter der Rubrik "Bundesland... untere Grenze... Haushaltsausgaben" für CF den Wert 2.850,00 € an.

Die dritte Tabelle lautet wie folgt:

"LHK

BJ/Haushalt	2005	CA	2007	2008	2009	[Summe]
t	2.600,00 €	2.600,00 €	2.700,00 €	2.700,00 €	2.800,00 €	
x 12	31.200,00 €	31.200,00 €	32.400,00 €	32.400,00 €	33.600,00 €	160.800,00 €"]

Durchschnitt LHK BJ/Haushalt 2005 bis 2009: 2.680,00 € x 12 x 5 = **160.800,00 €."**

VII.) Am 29. Juni 2012 nahm die Abgabenbehörde - unter Zugrundelegung der in der oa. Berufungsvorentscheidung vom 26. Juni 2012 getroffenen Feststellungen - das Verfahren betreffend Umsatzsteuer für das Jahr CA von Amts wegen wieder auf und erließ am selben Tag einen neuen Sachbescheid. Letzterer weist folgende Begründung auf:

"Die erklärten Umsätze waren um die im Zuge der Bp festgestellten ungeklärten Vermögenszuwächse in Höhe von 167.078,88 € brutto (netto 139.232,40 € plus 20% USt 27.846,48 €) zu erhöhen. Hinsichtlich der Berechnung des ungeklärten Vermögenszuwachses wird auf die händische Begründung der Berufungserledigung der Einkommensteuer CA verwiesen."

VIII.) Gegen diesen neuen Sachbescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr CA erhob der steuerliche Vertreter des Bf. mit Schreiben vom 16. Juli 2012 Berufung (nunmehr: Beschwerde):

Der steuerliche Vertreter verweise auf die beiliegende Kopie der Berufung vom 17. Jänner 2012 zu den Bescheiden auf Grund der Betriebsprüfung der Jahre 2005 bis 2009.

Da auch die Bescheidbegründung zum Umsatzsteuerbescheid CA auf die im Zuge der Betriebsprüfung angeblich festgestellten ungeklärten Vermögenszuwächse verweise, werde darauf hingewiesen, dass die Sachverhaltsdarstellung und Begründung der oben erwähnten Berufung auf den bekämpften Umsatzsteuerbescheid CA anwendbar sei.

Beantragt werde daher die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides CA. Gleichzeitig werde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

IX.) Ebenfalls mit Schreiben vom 16. Juli 2012 brachte der steuerliche Vertreter einen Vorlageantrag betreffend die mit Berufung vom 17. Jänner 2012 bekämpften Sachbescheide (Umsatzsteuer für die Jahre 2005, 2007, 2008 und 2009 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2009) ein.

X.) Am 31. Juli 2012 wurden die Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

XI.) Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Sachverhalt:

Im gegenständlichen Fall hat die Betriebsprüfung die in den Streitjahren 2005 bis 2009 auf diversen Bankkonten und Wertpapierdepots bzw. -verrechnungskonten, die teilweise auf den Bf. und teilweise auf dessen frühere Lebensgefährtin, CI L, lauteten, vom Betriebsprüfer aber ausschließlich dem Bf. zugerechnet wurden, erfolgten Geldzuflüsse und -abflüsse mit 976.246,16 € bzw. 599.971,51 € errechnet. Von dem aus der Gegenüberstellung dieser Beträge (Geldzuflüsse minus -abflüsse) resultierenden Differenzbetrag von 376.274,65 €

("Unterdeckung", deren Zuordnung nicht möglich sei) wurden die vom Bf. erklärten Einkünfte zuzüglich von ihm erhaltener Hochwasserentschädigungen (2007: 420,00 €, 2009: 7.021,00 €) zuzüglich von der Betriebsprüfung festgestellter Einkünfte aus Spekulationsgeschäften (2005: 445,73 €, CA: 4.158,16 €, 2008: 16.085,50 €) in Abzug gebracht, was einen Betrag von 215.634,48 € ergab. Dieser "Unterdeckungswert" bzw. "nicht geklärte Vermögenszuwachs" wurde den Einkünften aus Gewerbebetrieb (aus Kfz-Handel bzw. Kfz-Vermittlung), den der Bf. nach Ansicht der Abgabenbehörde nachgewiesenermaßen betreibt (s die Beschwerdeverentscheidung vom 26. Juni 2012), brutto zugerechnet und netto (dh. dividiert durch 1,2) der 20%-igen Umsatzsteuer unterworfen. Aus der gegenständlichen Außenprüfung resultierte eine Abgabennachforderung von rund 138.000,00 €.

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass - worauf auch der rechtsfreundliche Vertreter in seiner Beschwerde vom 17. Jänner 2012 verweist (s oben in der Darstellung des Verfahrensganges unter Punkt IV.), Unterpunkt 2. "Zur Frage der Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde", 2. und 3. Absatz) - die Betriebsprüfung bei der Zurechnung der geschätzten Beträge zur Einkunftsart "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" zunächst die Annahme vertreten hatte, der ungeklärte Vermögenszuwachs stamme hauptsächlich aus dem Betrieb von drei Bordellen in CF und BF, hinsichtlich derer der Bf. als faktisch und tatsächlich für die abgabenrechtlichen Belange Verantwortlicher anzusehen sei (auch die niederschriftliche Beschuldigtenvernehmung des Bf. durch die Steuerfahndung vom 22. Juni 2011 war hauptsächlich jenem Thema gewidmet). Erst nachdem die diesbezüglich geführten Erhebungen diese Annahme nicht hinreichend bekräftigen konnten (vgl. S 131 ff. Arbeitsbogen der Bp), hat die Betriebsprüfung den ungeklärten Vermögenszuwachs ausschließlich den von ihr angenommenen gewerblichen Einkünften des Bf. *aus dem Handel mit und/oder der Vermittlung von Kfz* zugerechnet.

Dass der Bf. in den Streitjahren 2005 bis 2009 derartige gewerbliche Einkünfte in Höhe des "nicht geklärten Vermögenszuwachses" von 215.634,48 € erzielt habe, stützt die Betriebsprüfung im Wesentlichen auf die in der Beilage 1 "Kfz-Handel (Vermittlung von Kfz)" und Beilage 3 "Beispiele für geschäftliche Aktivitäten [des Bf.] im Hinblick auf Handel mit Kfz" des Bp-Berichtes getätigten Ausführungen. Festzuhalten ist, dass die Betriebsprüfung lediglich für das Jahr 2007 (zwei Provisionsabrechnungen der Firma G, AD-H (Mercedes-Benz Vertretung für Pkw), über 1.077,00 € und 1.700,00 €) und für das Jahr 2009 (zwei Provisionsabrechnungen derselben Firma über jeweils 500,00 €) vom Bf. erhaltene Provisionen für die *Vermittlung* von Kfz feststellen konnte (die angeführte Provision über 1.077,00 € war vom Bf. zur Einkommensteuer erklärt worden). Vom Bf. erhaltene Provisionen aus dem *Handel* mit Kfz konnten von der Betriebsprüfung nicht ermittelt werden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26. Juni 2012 gab das Finanzamt der Beschwerde vom 17. Jänner 2012 keine Folge und änderte die angefochtenen Bescheide zu Ungunsten des Bf. ab. Letzteres wurde damit begründet, dass bei der von der Betriebsprüfung vorgenommenen

Schätzung mittels Vermögensdeckungsrechnung die Kosten der Lebensführung des Bf. in kleinster Weise berücksichtigt worden seien. Es sei nämlich davon auszugehen, dass die ungeklärten Vermögensabflüsse (auch) zur Finanzierung des Lebensunterhaltes des Bf. gedient hätten; insoweit erweise sich die Schätzung der Betriebsprüfung als nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend. Als Schätzungsgrundlage der Lebenshaltungskosten wurden bestimmte, in der Beschwerdeentscheidung in Tabellenform wiedergegebene Ergebnisse von Konsumerhebungen der Statistik Austria für die Zeiträume 2004/2005 und 2009/2010 verwendet; dies ergab nach Ansicht der Abgabenbehörde für die Streitjahre 2005 bis 2009 geschätzte Lebenshaltungskosten des Bf. in Höhe von rund 160.800,00 €.

Ua. auf Grund der Berücksichtigung dieser Lebenshaltungskosten wich die in der Beschwerdeentscheidung vorgenommene Schätzung von der von der Betriebsprüfung angewendeten ab (im Detail s oben in der Darstellung des Verfahrensganges unter Punkt VI.)). Die Beschwerdeentscheidung führte zu einer Zuschätzung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb aus Kfz-Handel bzw. Kfz-Vermittlung von insgesamt 381.813,05 € ("Reingewinnschätzung") und zu einer Zurechnung von Umsätzen aus Gewerbebetrieb (brutto) von insgesamt 763.626,10 € (der Reingewinn wurde mit 50% der Bruttoeinnahmen geschätzt).

Jene zu Ungunsten des Bf. abgeänderte Beschwerdeentscheidung und der unter Zugrundelegung der in dieser getroffenen Feststellungen am 29. Juni 2012 ergangene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr CA (zu letzterem s oben in der Darstellung des Verfahrensganges unter Punkt VII.)) erhöhten die Abgabennachforderung auf rund 188.000,00 €.

Rechtsgrundlagen und Erwägungen:

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Bundesfinanzgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderstellung hätte unterbleiben können.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 2 BAO insbesondere auch dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt. Das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 95/14/0077). *Dabei ist der Betrag des Vermögenszuwachses jener Einkunftsart zuzurechnen, in deren Rahmen er am wahrscheinlichsten verdient wurde* (vgl. VwGH 26.5.1993, 90/13/0155).

Für den streitgegenständlichen Fall ist dazu aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes folgendes festzuhalten:

a) *Die von der Betriebsprüfung bisher getroffenen Feststellungen betreffend die von ihr angenommene Tätigkeit des Bf. als gewerblicher Kfz-Händler bzw. Kfz-Vermittler rechtfertigen nicht die eklatante Vermögenszuschätzung (Zurechnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb aus Kfz-Handel bzw. Kfz-Vermittlung von 215.634,48 € durch die Außenprüfung und von 381.813,05 € (dieser Betrag basiert auf einer Zurechnung von gewerblichen Bruttoumsätzen aus Kfz-Handel bzw. Kfz-Vermittlung von 763.626,10 €(!)) durch die Beschwerdevorentscheidung) im Rahmen der Vermögenszuwachsrechnung.* Ein derart hoher Vermögenszuwachs - falls er überhaupt besteht, dazu unten - kann nach den bisherigen Feststellungen der Betriebsprüfung zu der von ihr angenommenen Tätigkeit des Bf. als Kfz-Händler bzw. Kfz-Vermittler nicht aus dieser erwirtschaftet worden sein. Die Erzielung eines derart hohen Vermögenszuwachses durch jene Tätigkeit erweist sich somit als nicht wahrscheinlich im Sinne der oa. höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Zum einen sind nämlich die von der Betriebsprüfung festgestellten Provisionen, die der Bf. für die *Vermittlung* von Kfz erhalten hat (für das Jahr 2007 lediglich zwei Provisionsabrechnungen der Firma G, AD-H, über 1.077,00 € und 1.700,00 €, für das Jahr 2009 nur zwei Provisionsabrechnungen derselben Firma über jeweils 500,00 €, für die übrigen drei Streitjahre konnten keine derartigen Provisionen festgestellt werden) sowohl von der Anzahl der Abrechnungen als auch von der Höhe der in diesen ausgewiesenen Einnahmen her ungeeignet, einen derart hohen Vermögenszuwachs aus dieser Tätigkeit zu begründen (vom Bf. erhaltene Provisionen aus dem *Handel* mit Kfz konnten von der Betriebsprüfung nicht festgestellt werden). Zum anderen vermögen auch die übrigen Feststellungen der Betriebsprüfung zur angeblichen Tätigkeit des Bf. als gewerblicher Kfz-Händler bzw. Kfz-Vermittler an diesem Ergebnis nichts zu ändern:

Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde ist die von der slowakischen Firma F s.r.r. (bzw. s.r.o.) am 22. Jänner 2009 ausgestellte Provisionsbestätigung über einen im Jahr 2008 an den

Bf. ausbezahlten und von diesem zur Einkommensteuer für 2008 erklärten Betrag von 46.000,00 € nicht, wie im Bp-Bericht ausgeführt, als "festgestellte Provision für Vermittlung [von] Kfz" zu werten, führt doch die Betriebsprüfung zum einen selbst aus, dass der dieser Bestätigung zu Grunde liegende Zahlungsgrund nicht ermittelt werden konnte; zum anderen erscheint es nicht als schlüssig, warum eine *Computerfirma* Provisionsbestätigungen für den Handel mit bzw. die Vermittlung von *Kfz* ausstellen sollte (noch dazu in dieser Höhe). Vor allem aber hat die Abgabenbehörde die diesbezüglichen Einkünfte im Einkommensteuerbescheid (Erstbescheid) für das Jahr 2008 vom 28. Dezember 2009 als *Einkünfte aus Leistungen* (§ 29 Z 3 EStG 1988) qualifiziert und dies im angefochtenen Einkommensteuerbescheid (neuen Sachbescheid) für 2008 vom 27. September 2011 und in der Beschwerdeverentscheidung vom 26. Juni 2012 *beibehalten*; *Einkünfte aus Leistungen* des Bf. können aber nicht gleichzeitig gewerbliche Einkünfte desselben aus der Vermittlung von Kfz sein, weshalb sie die im gegenständlichen Fall erfolgte Zuschätzung zu den *Einkünften aus Gewerbebetrieb* im Rahmen der Vermögenszuwachsrechnung keinesfalls mitzutragen vermögen (unabhängig auch davon, ob der Bf. bei der Ermittlung des Zahlungsgrundes seiner Offenlegungspflicht nachgekommen ist oder nicht).

Wenn die Betriebsprüfung zur oa. Provisionsbestätigung schließlich ausführt, deren Aussteller "F s.r.r.", versehen mit einer nicht mehr gültigen UID-Nummer, weise den Stempel "F s.r.o." auf, der bei einer Hausdurchsuchung in AD sichergestellt worden sei, so ist es nicht nachvollziehbar, warum lt. Betriebsprüfung auch auf Grund dieser Ausführungen "davon ausgegangen werden [muss], dass die [...] ungeklärten Vermögenszuwächse [...] gewerbliche Einkünfte aus dem Handel mit Kfz (Provisionen für Vermittlungen) darstellen".

Zur Beilage 3 "Beispiele für geschäftliche Aktivitäten [des Bf.] im Hinblick auf Handel mit Kfz" des Bp-Berichtes, die von der Betriebsprüfung zur Begründung ihrer Annahme, der Bf. habe als Kfz-Händler bzw. Kfz-Vermittler fungiert und daraus gewerbliche Einkünfte in der oa. Höhe erzielt, mit herangezogen wird, ist festzuhalten, dass daraus - ebenso wie aus den vom Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme zur Beschwerde vom 23. Februar 2012 angeführten Beispielen betreffend die Fahrzeuge Mercedes E 220 CDI, Fahrgestellnummer BP, und Mercedes CL 500, Fahrgestellnummer BS - nicht hervorgeht, ob der Bf. überhaupt und, wenn ja, in welcher Höhe, Einnahmen aus den angeführten "geschäftlichen Aktivitäten" betreffend Kfz erzielt hat. Dass der Bf. als gewerblicher Kfz-Händler bzw. Kfz-Vermittler mit eigenen Gewinnspannen aufgetreten ist, ist der Beilage 3 nicht zu entnehmen. Auch - und vor allem - zeigt jene Beilage nach Auffassung des erkennenden Senates - wenn auch die Betriebsprüfung nur von "Beispielen für geschäftliche Aktivitäten" spricht - wiederum auf, dass der von der Abgabenbehörde angenommene hohe Vermögenszuwachs von mehreren hunderttausend Euro nicht aus dieser von ihr behaupteten Tätigkeit des Bf. betreffend Kfz erwirtschaftet worden sein kann.

Dass jene Beilage, wie der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme zur Beschwerde ausführt, "Beteiligungen des Bf. an Kfz-Geschäftsabwicklungen" aufzeigt, vermag daran auch deswegen nichts zu ändern, weil der Bf., der im Autohandelsbetrieb des E als Angestellter für diesen tätig ist bzw. war, in seiner Beschuldigtenvernehmung vom 22. Juni 2011 zu der ihm vorgehaltenen Tätigkeit betreffend die Vermittlung von Kfz zusammengefasst ausführt, dass, wenn er eine Bestellung eines Pkw durchführe, diesen auf eigenen Namen bestelle und anschließend bekanntgebe, dass ein Auto zum Kauf stehen würde; in der Folge trete der potentielle Käufer mit dem Autohaus in Verbindung, wo der Kaufvertrag auf diesen umgeschrieben werde. Grundsätzlich gäbe es keine Provisionszahlungen. Der Bf. mache dies ua. deswegen so, weil er dafür einige Zeit mit Neuwagen selbst fahren könne.

Ausgehend von den von der Betriebsprüfung bisher getroffenen Feststellungen kann diese Verantwortung des Bf. nicht als unglaublich abgetan werden, zeigen doch von der Betriebsprüfung durchgeführte Abfragen einiger "höherpreisiger" Pkw, bei denen der Bf. als Zulassungsbesitzer aufschien, im Kfz-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres, dass diese Pkw tatsächlich nur einige Monate auf den Bf. zugelassen waren (zB Porsche 911, damals vier Jahre alt, sechs Monate auf den Bf. zugelassen (S 78 Arbeitsbogen der Bp); zB Mercedes CL 500, damals etwas über drei Jahre alt, insgesamt dreieinhalb Monate auf den Bf. zugelassen (S 83 f. Arbeitsbogen der Bp). Zwar handelt es sich bei diesen abgefragten "höherpreisigen" Pkw nicht um Neu-, sondern um relativ "junge" Gebrauchtwagen, andererseits weist auch die oa. Beilage 3 des Bp-Berichtes hauptsächlich solche Gebrauchtwagen aus.)

Was letztendlich den von der Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 26. Juni 2012 wiedergegebenen Auszug aus dem slowakischen Handelsregister betreffend eine Firma "[Name des Bf.] CG" mit Sitz in CH, als deren Unternehmensgegenstände ua. der "Kauf und Verkauf von Kraftfahrzeugen" angegeben ist, betrifft, ist zunächst festzuhalten, dass aus dieser bloßen Wiedergabe eines slowakischen Handelsregistrauszuges nicht hervorgeht, dass der Bf. aus jener Firma überhaupt und, wenn ja, in welcher Höhe, gewerbliche Einkünfte aus der von der Abgabenbehörde angenommenen Tätigkeit erwirtschaftet hat. Dass der Bf. derartige ausländische Einkünfte aus jener Firma bezogen hat, wurde von der belangten Behörde nicht festgestellt (diesbezüglich wäre etwa ein Amtshilfeersuchen an die slowakischen Finanzbehörden in Betracht gekommen; ein solches wurde jedoch von der belangten Behörde nicht gestellt). Dazu kommt, dass selbst dann, wenn solche slowakischen gewerblichen Einkünfte des Bf. von der belangten Behörde ermittelt worden wären, Österreich bei Vorliegen einer Betriebsstätte in der Slowakei hinsichtlich dieser Einkünfte gar kein Besteuerungsrecht zukäme; sohin hätten bei der Vermögenszuschätzung diese Einkünfte den behaupteten österreichischen Einkünften aus Gewerbebetrieb ohnehin nicht hinzugerechnet werden dürfen.

Zusammenfassend ist daher folgendes festzuhalten:

Die von der Betriebsprüfung *bisher* getroffenen Feststellungen betreffend die von ihr angenommene Tätigkeit des Bf. als gewerblicher Kfz-Händler bzw. Kfz-Vermittler rechtfertigen, wie bereits ausgeführt, *nicht* die eklatante Vermögenszuschätzung im Rahmen der Vermögenszuwachsrechnung; ua. sind die wenigen von der Betriebsprüfung festgestellten Provisionen, die der Bf. für die Vermittlung von Kfz erhalten hat, sowohl von der Anzahl der Abrechnungen als auch von der Höhe der in diesen ausgewiesenen Einnahmen her *ungeeignet*, einen derart hohen Vermögenszuwachs aus jener von der Abgabenbehörde angenommenen Tätigkeit des Bf. zu begründen.

Wenn es im gegenständlichen Fall tatsächlich zu einer derart hohen Vermögensunterdeckung gekommen sein sollte (dazu unten), kann diese - wenn man von den *bisher* getroffenen Feststellungen der belangten Behörde ausgeht - nicht aus Kfz-Verkäufen bzw. Kfz-Vermittlungen des Bf. herrühren, sondern stammt mit hoher Wahrscheinlichkeit aus einer anderen Einkunftsquelle des Bf., deren Existenz bisher nicht erwiesen wurde (zB hauptsächlich aus dem Betrieb von Bordellen, was, wie bereits oben ausgeführt, von der Betriebsprüfung zunächst angenommen, aber letztendlich nach Durchführung diesbezüglicher Erhebungen nicht weiter verfolgt wurde. Dafür, dass der Bf. Einkünfte aus dem Betrieb von Bordellen erzielt hat, spricht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes, dass in den Niederschriften über Einvernahmen von Prostituierten als Auskunftspersonen, die im Zuge von finanzbehördlichen Kontrollen im Nachtlokal "DA" BN und im Nachtlokal "DA" AD angetroffen wurden, zur Frage, wer "Chef" der Lokale sei, der Bf. protokolliert wurde, und dass diese Aussagen von Prostituierten, die im Zuge von Durchsuchungshandlungen am Datum5 als Zeugen einvernommen wurden, ebenfalls mehrheitlich angegeben wurden; weiters wurde in einem Adressbuch, das im Zuge der Durchsuchungsmaßnahmen vom Datum5 im Nachtlokal "DA" AD sichergestellt worden war, unter der Bezeichnung "Hr. Chef" die Handynummer des Bf. angegeben (s die niederschriftliche Beschuldigtenvernehmung des Bf. durch die Steuerfahndung vom 22. Juni 2011, S 139 f., 141 Arbeitsbogen der Bp, und das sich auf S 155 Arbeitsbogen der Bp befindende Foto)).

Im fortgesetzten Verfahren wird die Abgabenbehörde daher, wenn sie weiterhin die Auffassung vertritt, die hohe Vermögensunterdeckung - falls sie überhaupt besteht, dazu unten - stamme aus Kfz-Verkäufen bzw. Kfz-Vermittlungen des Bf., es seien nur die bisher getroffenen Feststellungen dazu nicht ausreichend, diesbezügliche weitere Ermittlungen vorzunehmen haben, im Rahmen derer vor allem der jeweilige Einstands- und Verkaufspreis von Bezug habenden verkauften Kfz sowie der daraus jeweils resultierende Gewinn bzw. Provisionserlös zu erheben und die Frage zu klären sein wird, wem dieser Gewinn bzw. Provisionserlös zugeflossen ist bzw. was der Bf. bei diesen Geschäften verdient hat.

Wenn die Abgabenbehörde im fortgesetzten Verfahren hingegen die Auffassung vertritt, die hohe Vermögensunterdeckung stamme mit großer Wahrscheinlichkeit aus einer anderen Einkunftsquelle des Bf., deren Existenz bisher nicht erwiesen wurde (zB hauptsächlich aus

dem Betrieb von Bordellen, siehe oben), so wird sie darauf gerichtete weitere Ermittlungen vorzunehmen haben (hinsichtlich des Bordellbetriebes könnten diese Erhebungen etwa auf den oben angeführten Aussagen von als Auskunftspersonen bzw. Zeugen einvernommenen Prostituierten zur Frage, wer "Chef" der Lokale sei, basieren).

In jedem Fall ist die Abgabenbehörde darauf hinzuweisen, dass die Zurechnung von Einkünften einer bestimmten Einkunftsart voraussetzt, dass die Erzielung solcher Einkünfte in einem mängelfreien Verfahren als schlüssig erwiesen festgestellt werden muss (vgl. dazu nochmals VwGH 26.5.1993, 90/13/0155).

b) Zum streitgegenständlichen ungeklärten Vermögenszuwachs bzw. zu dessen Höhe ist folgendes festzuhalten:

Die Zurechnung eines ungeklärten Vermögenszuwachses setzt die eindeutige Feststellung einer Vermögensvermehrung im betreffenden Zeitraum sowie den Ausschluss der Mittelherkunft aus steuerlich nicht relevanten Quellen voraus. Diese Sachverhaltsfragen sind durch ein mängelfreies Verfahren auf der Beweisebene zu klären (UFS 31.8.2004, RV/0355-G/02, unter Verweis auf VwGH 29.1.2004, 2001/15/0022, VwGH 29.1.2003, 97/13/0056, 27.2.2002, 97/13/0201). Das Ergebnis des Vorliegens eines ungeklärten Vermögenszuwachses darf - auch dessen Höhe betreffend - mit keinerlei ungeklärten Momenten belastet sein.

Diesen Anforderungen genügen die angefochtenen Bescheide und die Beschwerdeentscheidung bereits deshalb nicht, weil der Betriebsprüfer bei der Berechnung des ungeklärten Vermögenszuwachses nicht nur diverse Bankkonten etc., die auf den Bf. lauten, sondern - worauf auch der steuerliche Vertreter in seiner Beschwerde vom 23. Mai 2011 gegen den Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes ZZ vom 27. April 2011 (S 19 f./2010 E-Akt) zu Recht verweist - *auch zwei Bankkonten (N sowie O), die auf die frühere Lebensgefährtin des Bf., CI L (= Konteninhaberin), lauten, ausschließlich dem Bf. zugerechnet* und in die Vermögenszuwachsrechnung miteinbezogen hat, ohne zu erheben, wem die auf diesen beiden Konten erliegenden *beträchtlichen Vermögenswerte in Höhe von 172.067,00 €* (saldiert, dh. Geldzuflüsse minus -abflüsse; dieser Betrag macht 79,8% des von der Betriebsprüfung mit 215.634,48 € angenommenen, "nicht geklärten" Vermögenszuwachses aus) überhaupt gehören. Jene Vorgangsweise der Abgabenbehörde wurde in der streitgegenständlichen Beschwerdeentscheidung beibehalten.

Im fortgesetzten Verfahren wird die belangte Behörde daher - vor allem durch Einvernahme der Konteninhaberin CI L - zu ermitteln haben, wem das auf den beiden oben angeführten, auf sie lautenden Konten erliegende Geld, allenfalls zu welchen Anteilen, gehört. Dass der Bf. hinsichtlich dieser beiden Konten zeichnungs- und einzelverfügungsberechtigt ist, bedeutet nämlich noch nicht, dass die darauf erliegenden, beträchtlichen Vermögenswerte ihm gehören bzw. ihm zuzurechnen sind.

Wie bereits ausgeführt, darf das Ergebnis des Vorliegens eines ungeklärten Vermögenszuwachses - auch dessen Höhe betreffend - mit keinerlei ungeklärten Momenten belastet sein. Auch muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (vgl. VwGH 24.2.1998, 95/13/0083).

Diesen Anforderungen genügen die angefochtenen Bescheide und die Beschwerdeverentscheidung auch deshalb nicht, weil sich die belangte Behörde - worauf auch der rechtsfreundliche Vertreter in seiner Beschwerde vom 17. Jänner 2012 zu Recht verweist - in der Beilage 2 des Bp-Berichtes mit den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in dessen Schreiben vom 19. Juli 2011, das als Antwort auf einen mündlichen Vorhalt des Betriebsprüfers betreffend die von diesem angeführten, ungeklärten Vermögenszuwächse des Bf. ergangen war (s oben in der Darstellung des Verfahrensganges unter Punkt II.)), inhaltlich nicht bzw. nicht hinreichend auseinandergesetzt hat, sondern im Wesentlichen lediglich ausgeführt hat, "die versuchte Glaubhaftmachung [...] der vorgehaltenen ungeklärten Vermögenszuwächse ist auf Grund der Nichtnachvollziehbarkeit der angeführten Vermögenszuflüsse mit Ausnahme der nachstehend angeführten Hochwasserschädenablösen nicht ausreichend bzw. ist auch ein direkter Bezug oder ein Zusammenhang nicht erkennbar".

In seiner Stellungnahme zur Beschwerde vom 23. Februar 2012 hat der Betriebsprüfer diesen relevanten Begründungsmangel zwar zu beheben versucht (auf die Behauptungen und das Beweisanbot des steuerlichen Vertreters in dessen Schreiben vom 19. Juli 2011 betreffend einen von CB BC dem Bf. eingeräumten Privatkredit von 6.500,00 € ist er nicht hinreichend eingegangen); diese Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Beschwerde wurde jedoch gemäß Auskunft des Finanzamtes ZZ an den vorsitzenden Richter vom 8. November 2016 dem Bf. bzw. dessen Vertretern "soweit erinnerlich" *nicht* zur Gegenäußerung übermittelt (s oben in der Darstellung des Verfahrensganges unter Punkt V.)). Dies und die diesbezüglich vorgetragene Begründung des Finanzamtes ("da inhaltlich keine neuen Fakten des Beweisverfahrens bzw. keine neuen Sachverhaltsannahmen darin enthalten sind") erweist sich als nicht nachvollziehbar, setzt sich doch die Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Beschwerde überwiegend erstmals mit den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in dessen Schreiben vom 19. Juli 2011, wenn auch nicht vollständig, inhaltlich auseinander.

Auch die Beschwerdeverentscheidung vom 26. Juni 2012 geht nicht auf alle vom steuerlichen Vertreter in dessen Schreiben vom 19. Juli 2011 vorgetragenen Argumente betreffend den vom Betriebsprüfer angeführten, ungeklärten Vermögenszuwachs ein. So ist etwa eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den Behauptungen und dem Beweisanbot des steuerlichen Vertreters in dessen Schreiben vom 19. Juli 2011 betreffend einen von CB BC dem Bf. eingeräumten Privatkredit von 6.500,00 €, dessen Rückzahlung erst 2013 erfolgt sei, unterblieben; die rechtliche Würdigung jenes Vorbringens des steuerlichen Vertreters, das

nicht von vornherein als unglaubwürdig abgetan werden kann, ist aber auf Basis der bisherigen Feststellungen der belangten Behörde nicht möglich.

Somit ist zum streitgegenständlichen ungeklärten Vermögenszuwachs bzw. zu dessen Umfang festzuhalten, dass dieser *mit ungeklärten Momenten belastet* ist und sohin nicht zweifelsfrei festgestellt worden ist. Sollte die belangte Behörde im fortgesetzten Verfahren weiterhin die Auffassung vertreten, der ungeklärte Vermögenszuwachs bestehe in der von ihr angenommenen Höhe zu Recht, so wird sie diesbezügliche Ermittlungen, die sich aus oben Angeführtem ergeben, vorzunehmen haben.

Aus den obigen Ausführungen zu den Punkten a) und b) folgt, dass der für die Entscheidung über die Beschwerden wesentliche Sachverhalt nicht ausreichend erhoben ist und dass wesentliche Ermittlungen unterlassen worden sind. Würde das Bundesfinanzgericht im beschwerdegegenständlichen Fall die fehlenden Ermittlungen erstmals durchführen, würde dies zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs iSd § 115 Abs. 2 BAO zur Kenntnis gebracht werden müssen.

Da von der Abgabenbehörde notwendige Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung andere Bescheide hätten erlassen werden können, hat das Bundesfinanzgericht im Rahmen seines Ermessens beschlossen, die streitgegenständlichen Bescheide und die Beschwerde vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur Durchführung von weiteren Ermittlungen an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen.

Begründung der Ermessensentscheidung:

Die Aufhebung nach § 278 Abs. 1 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist (§ 20 BAO). Zweckmäßig ist die Zurückverweisung im gegenständlichen Fall deshalb, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes noch wesentliche Ermittlungen notwendig sind, welche von der belangten Abgabenbehörde rascher und wirtschaftlicher erledigt werden können als vom Bundesfinanzgericht.

Billig ist die Zurückverweisung, weil es dem Bf. nicht zumutbar ist, die Entscheidung über die Beschwerden durch das deutlich aufwendigere Ermittlungsverfahren vor dem Verwaltungsgericht zu verzögern. Auch der Umstand, dass durch eine wesentliche Verfahrensverlagerung zum Bundesfinanzgericht der Rechtsschutz und die Kontrollmechanismen eingeschränkt werden, kommt im Rahmen der Billigkeitserwägungen Bedeutung zu.

Von der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 274 Abs. 3 Z 3 BAO iVm § 278 BAO abgesehen werden.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer Revision

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

Im gegenständlichen Fall ist die Revision nicht zulässig:

Im Fall der Zurückverweisung an die Abgabenbehörde ist nur zu prüfen, ob das Ermessen des § 278 Abs. 1 BAO richtig geübt worden ist; dabei handelt es sich jedoch um die Beurteilung der Plausibilität der Begründung und somit um eine Sach- und keine Rechtsfrage; diese Frage ist einer ordentlichen Revision nicht zugänglich. Außerdem liegt im gegenständlichen Fall keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor; vielmehr folgt der gegenständliche Beschluss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. ua. VwGH 26.5.1993, 90/13/0155, siehe oben).

Wien, am 16. Dezember 2016