IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Viktoria Blaser und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Christine Gruber-Nadlinger, Mag. Belinda Maria Eder und Reinhard Hübner MBA im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec, in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch Causa Wirtschaftstreuhand GmbH, Türkenstraße 25 Tür 8, 1090 Wien, über die Beschwerden vom 29.02.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 15.01.2016 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2012 und betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Bf. betreibt seit dem Jahr 1980 eine zahnärztliche Praxis.

Im Zuge einer die Jahre 2012 und 2013 umfassenden **abgabenbehördlichen Prüfung** wurde unter **Tz 1 des Berichtes** die Feststellungen getroffen, dass in den Jahren 1980 und 1981 vom Bf. eine Zahnarztpraxis eröffnet worden sei. Die dafür erforderlichen Investitionen in Höhe von EUR 341.000,- seien überwiegend fremdfinanziert worden. Der Großteil dieser Investitionen sei im Jahr 1982 durchgeführt worden. Nach Darstellung der steuerlichen Vertretung seien insgesamt Fremdmittel iHv EUR 225.000,00 eingesetzt worden. Die in den Jahren 1984 bis 1986 in Abzug gebrachten Zinsaufwendungen hätten ebenfalls eine entsprechende Darlehenssumme indiziert.

Im Jahr 1998 seien die ursprünglichen Kredite umgeschuldet worden. Der Bf. habe zwei neue Kredite mit einer Kreditsumme von jeweils EUR 145.000,- und EUR 80.000,- aufgenommen. Insgesamt habe sich die umgeschuldete Kreditsumme auf EUR 225.000,00 belaufen. Dies entspräche in etwa auch der Höhe der ursprünglichen Kreditsumme und sei 14 Jahre nach Kreditaufnahme erfolgt. Die ursprüngliche Kreditsumme sei trotz Rückzahlungen und geltend gemachter Zinsen innerhalb eines Zeitraums von 14 Jahren nicht vermindert worden, was der BP unglaubwürdig erscheine.

Vielmehr deute die zeitliche Differenz zwischen Beginn der Investitionen (1982) bis zur Umschuldung 1998 auf eine Teilrückzahlung hin.

Aufgrund der von der steuerlichen Vertretung übermittelten Unterlagen gehe die BP davon aus, dass eine Abstattung erfolgt sei. Die abgesetzten Zinsaufwendungen 1991 und 1992 würden auf einen aushaftenden Betrag von ca. EUR 160.000,- schließen lassen. Die BP gehe daher davon aus, dass im Zeitpunkt der Umschuldung bereits ein Teil, der ursprünglichen Kreditsumme zurückbezahlt worden sei und damit nicht mehr der vollständige Darlehensbetrag des betrieblichen Kredits aushaftend gewesen sei. Die Höhe des im Jahr 1998 umgeschuldeten betrieblichen Kredites sei daher von der BP mit € 145.000,00 angenommen worden.

Zu den ursprünglich aufgenommenen Krediten seien trotz wiederholter Aufforderung keine Unterlagen vorgelegt worden. Ebenso seien Nachweise hinsichtlich der ursprünglichen Kreditsumme sowie zur Höhe der aushaftenden Kredite zum Zeitpunkt der Umschuldung nicht erbracht worden.

Aus beiden Kreditverträgen gehe deren Verwendungszweck nicht hervor („...zu dem von ihnen bekanntgegebenen Zweck…"). Jener Kreditvertrag, der iZh mit dem steuerlich nicht anerkannten Fremdwährungskursverlust stehe, habe auf die Privatadresse des Bf. gelautet. Das Konto, auf das die Kreditsumme iHv € 80.000,00 zur Anweisung gebracht worden sei, sei ein Privatkonto, ebenfalls lautend auf die Privatadresse.

Ein Nachweis über die Finanzierung des Hauses und Grundstücks in x mit Eigenmittel, wie vom Abgabepflichtigen dargestellt, sei nicht gelungen. In der Aufstellung über die Kosten und Finanzierung der Liegenschaft seien diese über Eigenmittel, den Verkauf einer Wohnung (Gattin) und der ehem. Ordination des Vaters des Bf. finanziert worden. Als einziger Nachweis sei eine Überweisung iHv ÖS 1.653.780,00 an den Bf. von dessen Mutter vorgelegt worden.

Aus dem Grundbuch sei die Eintragung einer Schuld- und Pfandbestellungsurkunde der Bausparkasse der EÖ aus dem Jahr 1992 ersichtlich, die wiederum im Jahr 1999 und somit kurz nach dem Zeitpunkt der Umschuldung gelöscht worden sei.

Der im Jahr 1998 umgeschuldete Kredit iHv € 80.000,- werde als steuerlich nicht relevanter, da privat veranlasster Kredit eingestuft, der ebenso umgeschuldete Kredit iHv € 145.000,00 sei als betrieblich veranlasst zu werten. Die steuerliche Anerkennung der Fremdwährungskursverluste im Jahr 2012 iHv € 27.065,25 sei zu versagen gewesen.

Unter der (abschließenden) **Tz 2 des BP-Berichtes** wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme gem § 303 Abs 1 BAO aufgrund der angeführten Feststellungen in Tz 1 "Fremdwährungskursverlust 2012" erfolgt sei.

Anlässlich der BP sei festgestellt worden, dass der im Jahr 2012 konvertierte Kredit aus dem der Fremdwährungskursverlust des Jahres 2012 resultiere, aufgrund der Sachverhaltsfeststellungen der BP nicht betrieblich veranlasst sei, sondern der

Finanzierung, der im Privateigentum stehenden Liegenschaft, in x, welcher Wohnsitz des Bf. sei, gedient habe.

Die Wiederaufnahme sei unter der Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall habe das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung jenes an der Rechtsbeständigkeit, da die steuerlichen Auswirkungen der getroffenen Feststellung nicht als geringfügig haben angesehen werden können, überwogen.

Weitere Prüfungsfeststellungen wurden seitens der BP nicht getroffen.

In weiterer Folge nahm die Abgabenbehörde das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 wieder auf und erließ den Feststellungen der BP folgend einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012, mit welchem die Fremdwährungskursverluste iHv € 27.065,25 nicht mehr steuermindernd berücksichtigt wurden.

Der Wiederaufnahmebescheid wurde dabei wie folgt begründet:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 1 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden."

Der Einkommensteuerbescheid wurde mit "Auf den Bericht wird verwiesen" begründet.

Rechtzeitig brachte der Bf. sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den Sachbescheid das Rechtsmittel der Beschwerde ein.

1. Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid:

In der Begründung gegen den Wiederaufnahmebescheid führte der Bf. aus, dass die Begründung der Wiederaufnahme floskelhaft aufgrund des amtlichen Vordrucks erfolgt sei und nicht ersichtlich sei, von welchen konkreten Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung bzw. konkret darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. Prüfungsbericht die Rede sei.

Ebenso werde in der Begründung des neuen Sachbescheides lapidar „Auf den Bericht wird verwiesen" angeführt. Welcher Bericht konkret gemeint sei, gehe aus der Begründung nicht hervor.

Zu "Begründung der Niederschrift über die Schlussbesprechung und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung" führte der Bf. aus:

Selbst wenn die „Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs 1 BAO und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO" vom 11. Jänner 2016 gemeint sein sollte, so strotze diese vor haarsträubenden Fehlern. Beispielsweise seien lediglich Frau y als Leiterin der Schlussbesprechung und Frau Mag. z sowie Mag. xy als sonstige Teilnehmer der Besprechung angeführt. Drei Personen, obwohl die Niederschrift ganz eindeutig vier Personen unterfertigt hätten und somit diese hätten anwesend sein müssen.

Auf der Beilage der „Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs 1 BAO und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO" vom 11. Jänner 2016 sei unter „Tz 2 Wiederaufnahme § 303 Abs 1 BAO" angeführt: „Die Wiederaufnahme erfolgt gem. § 303 Abs 1 BAO aufgrund der angeführten Feststellungen in Tz 1 Fremdwährungskursverlust 2012. Anlässlich der BP wurde festgestellt, dass der im Jahr 2012 konvertierte Kredit, aus dem der Fremdwährungskursverlust des Jahres 2012 resultiert, aufgrund der Sachverhaltsfeststellungen der AP nicht betrieblich veranlasst ist, sondern der Finanzierung der im Privateigentum stehenden Liegenschaft, in x, welcher Wohnsitz des Abgabenpflichtigen ist, diente. Die Wiederaufnahme wurde unter der Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung jener der Rechtsbeständigkeit. Die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

Die Begründung des Wiederaufnahmebescheids sei aus o.a. Gründen in keiner Weise objektiv nachvollziehbar. Die Behörde habe auszuführen, aus welchen Gründen sie bei der iSd § 20 BAO vorzunehmenden Interessenabwägung, dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit gegenüber dem der Billigkeit den Vorzug einräume. Werde diese Begründung den Erfordernissen des § 20 nicht gerecht, so würde die Behörde ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belasten. Die Begründung habe die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054) und weiters die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (VwGH 21.3.1996, 94/15/0085; 9.7.1997, 96/13/0185). Nur „formelhaft" auf den Grundsatz des Vorranges der Rechtsrichtigkeit zu verweisen, verstoße gegen die Begründungspflicht (z.B. Wiedermann, Wiederaufnahme: S 66) (vgl. Ritz: BAO, 5. Auflage S. 936). Das Erfordernis der ausreichenden Begründung sei zweifellos nicht erfüllt, wenn die „Begründung" in einer allgemein gehaltenen, schematischen, damit in Wahrheit inhaltsleeren, weil floskelhaften Formel (die auf die individuellen Verhältnisse nicht Bedacht nehme und sich in ihrer Allgemeinheit auf jeden Fall ebenso anwenden ließe) bestünde (vgl. Stoll: BAO Kommentar, S. 2944).

Die die Beweiswürdigung betreffenden Erwägungen hätten schlüssig darzulegen, was die Behörde veranlasst habe, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen. Es sei nicht Sache des Bf., das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch

unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweise auf welche Weise neu hervorgekommen seien (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006) (vgl. Ritz: BAO, 5. Auflage S. 923).

Des Weiteren führte der Bf. aus, dass "keine neuen Tatsachen" vorgelegen seien.

Wiederaufnahmegründe seien im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später neu hervorgekommen seien. Das Hervorkommen sei aus Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Für das Neuhervorkommen seien das Veranlagungsverfahren sowie eine diesbezügliche Außenprüfung als ein Verfahren anzusehen. Seien bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Abgabenbehörde bekannt, habe sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so seien solche Umstände keine Wiederaufnahmsgründe (VwGH 8.11.1973, 1428/72, VwGH 19.5.1988/87/16/0003). Dies gelte gleichermaßen, wenn die Behörde aktenkundige Umstände (z.B. Beilagen zu Steuererklärungen) bei der Bescheiderlassung nicht beachtet habe (vgl. AÖF 2006/192; Wiederaufnahme des Verfahrens, 1.3. Neuerungstatbestand).

Der vorliegende Sachverhalt sei der Abgabenbehörde im Allgemeinen seit Jahren und im Besonderen für das Abgabenverfahren Einkommensteuer 2012 jedenfalls bekannt gewesen. Mit Schreiben vom 2. Juli 2013 seien die E/A-Rechnung sowie das Anlageverzeichnis 2012 per Post in Ergänzung zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärungen an das zuständige Finanzamt übermittelt worden. Aus der E/A-Rechnung 2012 sei klar ersichtlich, dass Kursverluste von EUR 27.065,25 sowie Fremdkapitalzinsen in Höhe von EUR 3.212,20 gebucht und steuerlich abgesetzt worden seien. Dies sei dem Finanzamt ebenfalls für die Jahre davor offengelegt und bekannt gewesen (Zinsaufwand 2008: EUR 8.732,07, 2009: EUR 3.283,40, 2010: EUR 3.273,24, 2011: EUR: 3.344,20). Auch in den Jahren davor, sowie insbesondere im Jahre 1998 seien der Abgabenbehörde die E/A-Rechnung sowie das Anlageverzeichnis des betreffenden Jahres übermittelt worden.

Zu "Pflicht der Abgabenbehörde" führte der Bf. wie folgt aus:

Die Abgabenbehörde habe gem. § 161 BAO die Abgabenerklärungen zu prüfen. Soweit nötig, habe sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag). Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hege, habe sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhalts für nötig halte. Sie könne den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorbehalt). Erforderliche Beweise seien aufzunehmen (§ 161 (2) BAO). Die Verpflichtung Abgabenerklärungen zu prüfen, bedeute nicht, dass sämtliche Angaben der Partei durch Beweismittel zu verifizieren seien, sie verpflichte aber jedenfalls dazu, den Akteninhalt bei der Veranlagung zu berücksichtigen (vgl. VwGH 25.3.1994, 92/17/0298) und in jenen Fällen, in denen sich Bedenken gegen den Inhalt der Abgabenerklärung ergeben würden, Ermittlungshandlungen vorzunehmen.

Der konkrete Sachverhalt sei der belangten Behörde auf Grund der durchgeführten Beweise sowie auf Grund des ihr zugänglichen Aktenmaterials (insbesondere für das Jahr 2012 offengelegte E/A Rechnung 2012 sowie Anlageverzeichnis 2012) - zu dessen Verwertung sie nach dem Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens vor Durchführung der Außenprüfung im Jahr 2015 verpflichtet gewesen wäre - bekannt gewesen. Da davon auszugehen sei, dass die Abgabenbehörde gesetzeskonform auch im gegenständlichen Fall ihre abgabenrechtlichen Pflichten ernst genommen habe und im Jahr 2013 die Einkommensteuerveranlagung 2012 durchgeführt habe, sei von einer ihr jedenfalls bekannten Tatsache (betrieblich veranlasste Fremdwährungskredite) auszugehen gewesen, widrigenfalls sie jahrelang ihre rechtlichen Pflichten (amtswegige Ermittlungspflicht, Prüfung der Abgabenerklärung vor Veranlagung etc.) verletzt hätte.

Hinsichtlich des Grundsatzes von "Treu und Glauben" wurde seitens des Bf. Nachstehendes ausgeführt:

Darüber hinaus hätten vor dieser Außenprüfung für die Jahre 2012 und 2013 bereits zwei Außenprüfungen stattgefunden, die keinerlei Beanstandungen zur betrieblichen Veranlassung des Fremdwährungskredits gebracht hätten, woraus wohl abgeleitet werden könne, dass der gesamte Sachverhalt der Behörde bekannt gewesen sei.

Die steuerliche Vertretung beantragte daher den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 vom 15. Jänner 2016 ersatzlos aufzuheben.

2. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid:

Im Rahmen der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 führte die steuerliche Vertretung begründend aus, dass zur Finanzierung der Zahnarztpraxis vom Bf. Anfang der 1980er Jahre bei der Erste Bank zwei Kredite aufgenommen worden seien. Wirtschaftlicher Hintergrund sei gewesen, dass ein Kredit für die Finanzierung der räumlichen Adaptierung der Ordination (Liquiditätsbedarf insbesondere in den Jahren 1980 und 1981) und ein Kredit für die Finanzierung der Ausstattung der Ordination benötigt worden sei.

Im Jahr 1998 seien die ursprünglichen ATS Kredite umgeschuldet und - wie damals üblich und von den Banken offensiv beworben - zwei neue Kredite mit einer Kreditsumme von EUR 145.000,- bzw. EUR 80.000,- aufgenommen und aufgrund des günstigeren Zinsumfelds Fremdwährungskredit in Schweizer Franken umgeschuldet (Gegenwert 1998 eben ca. EUR 225.000,-) worden.

Aus dem Anlagenverzeichnis 1998 (im Jahr der Umschuldung in CHF) sei ersichtlich, dass bereits bis zu diesem Zeitpunkt betriebliche Investitionen in Höhe von ATS 4,7 Mio. mit den beiden Krediten (ATS 3,1 Mio.) fremdfinanziert worden seien. Dies entspräche einer wirtschaftlich üblichen Fremdfinanzierungsquote von rund 2/3 des Investitionsvolumens. Die E/A-Rechnung sowie die Anlagenverzeichnisse seien jährlich an das zuständige Finanzamt übermittelt und im jeweiligen Verfahren offengelegt worden. Aus den noch

nicht verjährten und derzeit noch einer Aufbewahrungspflicht unterliegenden Unterlagen sei ersichtlich, dass jedes Jahr Zinsaufwendungen - aufgrund des stark gesunkenen Leitzinses aufgrund der Finanzkrise ab dem Jahr 2009 - in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen gebucht und somit als Betriebsausgabe einkommensteuermindernd geltend gemacht worden seien. Diese Fremdfinanzierungsaufwendungen hätten für die beiden betrieblich veranlassten CHF-Kredite somit seit Beginn der Kreditaufnahme Eingang in die Einkommensteuerbescheide gefunden, seien dem Finanzamt offengelegt worden und diesem somit bekannt gewesen.

Die belangte Behörde verweigere auf reine Vermutung hin die Anerkennung eines Kursverlustes 2012 anlässlich der Abdeckung eines Fremdwährungskredites, ohne einen Beweis darüber zu führen, dass dieser im Jahre 1998 (also vor nunmehr 18 Jahren) für private Zwecke aufgenommen worden wäre. Diese Vermutung sei falsch und widerspreche auch den vorgelegten Unterlagen.

Es bestehe offensichtlich Übereinstimmung, dass die beiden ursprünglich aufgenommenen Kredite zur Teilfinanzierung der Ordinationserrichtung und -einrichtung also rein betrieblichen Zwecken gedient hätten. Der Bf. habe dies u.a. an Hand eines Anlagenverzeichnisses sowie einer Zinsenaufstellung längst verjährter Jahre, die durch Zufall noch zur Verfügung gestanden seien, glaubhaft gemacht. Es sei geradezu abenteuerlich, dass nunmehr diese - zugegebenermaßen lückenhafte - Aufstellung des Abgabenpflichtigen als "Beweis" dienen solle, entgegen der ausdrücklichen Aussage vom Bf., es habe sich um endfällige Kredite gehandelt, eine Rückzahlung sei erfolgt. Im Übrigen werde nochmals auf die Stellungnahme der steuerlichen Vertretung im Zuge der Außenprüfung vom 11.11.2015 verwiesen, der ein Schreiben der finanzierenden Bank beigelegen habe, aus dem dies eindeutig hervorgehe. Wörtlich: "Bestätigen können wir aber, dass 1998 zwei ATS-Finanzierungen in gleicher Höhe in CHF konvertiert wurden." (Beilage 4)

Allein die Begründung angeblich erfolgte Kapitalrückzahlungen aus dem Umstand abzuleiten, dass zwischen ursprünglicher Kreditaufnahme und Umschuldung 14 Jahre vergangen seien, sei abenteuerlich und zeuge nicht von besonderer Kenntnis wirtschaftlicher Vorgänge. Gerade im Bereich freiberuflicher Tätigkeit sei es branchenüblich die Anfangsfinanzierung mit endfälligen Krediten zu tätigen, um den Finanzierungsaufwand als Betriebsausgaben zu erhalten und die Privatausgaben aus entnommenen Gewinnen zu finanzieren. Diese Gestaltungsautonomie habe der VwGH auch wiederholt als zulässig judiziert. Es komme für die Abzugsfähigkeit der Zinsen als Betriebsausgaben auf die Verwendung der Geldmittel im Zeitpunkt der Aufnahme an. Werde ein betrieblicher Aufwand durch Fremdmittel finanziert, so seien Zinsen auch dann Betriebsaufwand, wenn der Steuerpflichtige in der Lage gewesen wäre, den Aufwand durch Eigenmittel zu finanzieren (VwGH 19.9.1990, 89/13/0112, EStR 1422).

Wieso aus dem Finanzierungsaufwand 1991 und 1992 auf einen aushaftenden Kapitalbetrag von € 160.000,-- geschlossen werden könne, sei zudem im Dunkeln geblieben.

Im Jahr 1991 sei ein Zinsaufwand in Höhe von ATS 192.969,07 (= € 14.023,61) oder 6,3 % von € 225.000,- und 1992 ein solcher von ATS 214.078,73 (= € 15.557,71) oder rd. 6,9 % von € 225.000,- ausgewiesen worden (siehe Beilage 1 der Beschwerde). Aus dieser Aufstellung sei auch ersichtlich, dass die rückgerechneten Zinssätze zwischen 4,87 % und 7,14 % des Kapitalbetrages ergeben würden. Dies liege daran, dass einerseits kein Fixzinssatz vereinbart gewesen sei und andererseits in dieser Position natürlich auch Zinsen und Spesen des betrieblichen Girokontos enthalten gewesen seien. Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass in einer E/A-Rechnung die Zinsenzahlung nicht immer periodenrein sein müssten.

Weiters zum Argument, dass zu den ursprünglich aufgenommenen Krediten (aus den Jahren 1980 und 1981) keine Unterlagen vorgelegt worden seien. Hierzu führte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 30.6.1992 (92/14/0044) aus: "Die bloße Aufforderung der Behörde an den Abgabenpflichtigen zum Nachweis der Gründe für die Entstehung der Verbindlichkeiten und die Betriebsbedingtheit der Aufnahme der Mittel ist nicht ausreichend, um es der Behörde zu erlauben, wegen einer unbefriedigenden Antwort derart weitreichende Schlüsse wie die Verneinung der Betriebsbedingtheit der Fremdmittelverwendung zu ziehen. Dabei hätte wegen des weit zurückreichenden Zeitraums, der sogar über die Dauer der Aufbewahrungspflicht (§ 132 Abs 1 BAO) zurückreicht, auf die Möglichkeit bloßer Glaubhaftmachung (§ 138 Abs 1 BAO) Bedacht genommen werden müssen. Eine uneingeschränkte Forderung eines Nachweises war daher unzulässig."

Die Behauptung, dass zur Höhe der aushaftenden Kredite zum Zeitpunkt der Umschuldung kein Nachweis erbracht wurden sei, sei zudem schlichtweg falsch und widerspreche der Aktenlage (siehe die bereits zitierte Stellungnahme samt Beilage) und richte sich selbst.

Letztlich zur Frage der Finanzierung des Privathauses in x. Hier gelte natürlich grundsätzlich ebenfalls die Aussage des vorstehenden VwGH-Erkenntnisses. Dennoch habe sich der Bf. bemüht, Unterlagen zu beschaffen. In der Beilage werde ergänzend der Kaufvertrag der Mutter des Bf. über den Verkauf der ehemaligen Ordination ihres Mannes, woraus die zitierte Überweisung (ATS 1.653.780,--) resultiere (Beilage 2), übermittelt. Weiters werde der Kaufvertrag der Ehefrau des Abgabenpflichtigen über den Verkauf ihrer vorehelichen Wohnung mit dem Kaufbetrag von ATS 1.550.000,- überreicht. Allein daraus würden sich Eigenmittel von ATS 3.200.000,- ergeben. Dass ein fleißig arbeitender Zahnarzt auch über ein Einkommen verfüge, das für die Rückzahlung der von der BP zitierten Bausparzwischenfinanzierung ausreiche, dürfe man nach Ansicht der steuerlichen Vertretung wohl unterstellen. Aus diesem Grunde (nämlich Abzahlung der Zwischenfinanzierung in Monatsraten) und nur aus diesem Grunde habe die Hypothek 1999 gelöscht werden können. Bei all diesen aktenkundigen und auch wiederholt mündlich vorgetragenen Fakten erhebe sich die Frage, ob das Prüfungsorgan diese absichtlich ignoriere.

Gleichzeitig werde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Gegenständlicher Beschwerde legte der Bf. eine Aufstellung des Zinsaufwandes der Jahre 1984 bis 1993, die Überschussrechnungen der Jahre 1984 bis 1993, die Verträge über den Verkauf der Wohnung der Mutter und der vorehelichen Wohnung der Gattin, eine Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 11.11.2015 sowie eine Bestätigung der Erste Bank vom 9.11.2015 bei.

Stellungnahme der BP:

In der Stellungnahme zu gegenständlicher Beschwerde führte die BP aus, dass im Wiederaufnahmebescheid auf die Niederschrift bzw. den Bericht verwiesen werde, der in der Tz 2 die Begründung für die Wiederaufnahme enthalte und auch auf die Feststellungen in Tz 1 verweisen würde. Die Wiederaufnahme werde wie folgt begründet: „…Anlässlich der BP wurde festgestellt, dass der im Jahr 2012 konvertierte Kredit, aus dem der Fremdwährungskursverlust des Jahres 2012 resultiert, aufgrund der Sachverhaltsfeststellungen der AP nicht betrieblich veranlasst ist,… sondern der Finanzierung der im Privateigentum stehenden Liegenschaft, in x, welcher Wohnsitz des Abgabepflichtigen ist, diente."

Hinsichtlich der Beschwerdevorbringen die „Begründung der „Niederschrift über die Schlussbesprechung…" „Die Begründung des Wiederaufnahmebescheids ist aus o.a. Gründen in keiner Weise objektiv nachvollziehbar[…]Die Begründung hat die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens…darzustellen[…]Das Erfordernis der ausreichenden Begründung ist zweifellos nicht erfüllt, wenn die „Begründung" in einer allgemein gehaltenen, schematischen, damit in Wahrheit inhaltsleeren, weil floskelhaften Formel[…]" werde Folgendes bemerkt: Die Tz 2 Wiederaufnahme § 303 Abs 1 BAO verweise auf die Tz 1 Fremdwährungskursverlust 2012. Die in der Beschwerde bemängelten Punkte würden aus dem Bericht hervorgehen. Die Nichtanerkennung des Fremdwährungskursverlusts iHv rund € 27.000,00 sei nicht als geringfügig anzusehen.

Zu dem Vorbringen, es würden keine neuen Tatsachen vorliegen werde ausgeführt, dass der von der BP im Bericht dargestellte Sachverhalt der Abgabenbehörde nicht bekannt gewesen sei und dieser erst im Zuge der Betriebsprüfung, durch Ermittlungshandlungen und nach Würdigung der vorgelegten Beweismittel aufgedeckt und festgestellt worden sei. Auf den Bericht werde verwiesen.

Gemäß § 303 BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. b zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Tatsachen im Sinne des § 303 BAO seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer

entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl VwGH vom 23.04.1998, 95/15/0108 und die dort angeführt Judikatur, vom 19.11.1998, 96/15/0148 und vom 26.07.2000, 95/14/0094). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl VwGH vom 09.07.1997, 96/13/0185, vom 22.03.2000, 99/13/0253, vom 29.05.2001, 97/14/0036, vom 18.09.2003, 99/15/0120, vom 29.09.2004, 2001/13/0135, vom 18.10.2007, 2003/14/0087, 0088, vom 18.12.2008, 2006/15/0208, vom 04.03.2009, 2004/15/0135, vom 24.06.2009, 2007/15/0045, vom 23.02.2010, 2006/15/0214, vom 29.07.2010, 2006/15/0006 und vom 29.09.2010, 2007/13/0054) sei das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankomme, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei sei das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar gewesen wären, zu beurteilen. Das "Neuhervorkommen" von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs 1 BAO beziehe sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH vom 18.12.2008, 2006/15/0208, vom 23.02.2010, 2006/15/0314 und vom 29.07.2010, 2006/15/0006). Entscheidend sei, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt gewesen seien. Dass bspw die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis gehabt habe, stehe der Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl VwGH vom 24.06.2009, 2007/15/0045).

Hinsichtlich der Beschwerdevorbringen zu Treu und Glauben werde ausgeführt, dass es sich beim letztgeprüften Jahr um das Jahr 1991 gehandelt habe. Eine schlüssige Begründung, warum der Sachverhalt der Abgabenbehörde bekannt gewesen sein sollte, sei der steuerlichen Vertretung bei Berücksichtigung der im Bericht angeführten Feststellungen nicht gelungen, zumal die Umschuldung im Jahr 1998 stattgefunden habe.

Hinsichtlich der Beschwerdeausführungen den Einkommensteuerbescheid 2012 betreffend werde Folgendes ausgeführt:

In den Jahren 1980/1981 ist die Zahnarztpraxis eröffnet und der Großteil der Investitionen fremdfinanziert worden. Ob es sich bei dem ursprünglich betrieblich aufgenommenen Kredit (1980 und 1981) um einen oder zwei Kredite gehandelt habe, könne nicht festgestellt werden. In der Beilage 4 zur Beschwerde wird einzig bestätigt, „dass 1998 zwei ATS-Finanzierungen in gleicher Höhe in CHF konvertiert wurden." Deren Verwendungszweck bzw die betriebliche Veranlassung sei aus der Bestätigung nicht hervorgegangen. In der Beilage 1 „Zinsaufwand 1984-1993" der Beschwerde gehe die steuerliche Vertretung von einem aufgenommenen Kapital iHv € 225.000,00

(Kredite wurden im Jahr 1980/81) aus und berechne so die Zinssätze anhand der geltend gemachten Zinsaufwendungen der Jahre 1984-1993. Wie aus dem vorgelegten Anlageverzeichnis hervorgehe, liege der tatsächliche Finanzierungsaufwand bis incl 1982 bei rund € 156.000,00. Dass es sich bei den ursprünglichen Krediten um endfällige Kredite gehandelt haben sollte, sei erstmalig bei der Schlussbesprechung erwähnt worden und sei nicht nachgewiesen worden. Der Zeitpunkt, die ursprünglich aufgenommene Kreditsumme und die Rückzahlungsmodalitäten seien dem Finanzamt unbekannt gewesen und seien auch nicht belegt worden. Zum Zeitpunkt der Kreditaufnahme sei die Finanzierung mittels eines endfälligen Kredits unüblich gewesen.

Die in der Schlussbesprechung erstmalig erwähnte Modalität der Endfälligkeit widerspräche auch den Unterlagen, da die Zinsaufwendungen stetig sinken würden, abgesehen von jenen Jahren in denen der 3MonatsLibor stark gestiegen sei. Aufgrund der übermittelten Unterlagen sei davon auszugehen, dass eine Abstattung erfolgte sei. Die abgesetzten Zinsaufwendungen 1991 und 1992 würden auf Basis des 3Monats Libor (8,2553; 7,9091) auf einen aushaftenden Betrag von ca EUR 160.000,00 schließen lassen.

Aus diesen Gründen sei davon auszugehen, dass im Zeitpunkt der Umschuldung bereits ein Teil der ursprünglichen Kreditsumme zurückbezahlt worden sei und damit nicht mehr der vollständige Darlehensbetrag des betrieblichen Kredits aushaftend gewesen sei.

Erwähnt sei, dass die geltend gemachten Zinsaufwendungen nur ein Indiz von mehreren nachfolgend angeführten Indizien seien, die zu der bekämpften Feststellung geführt hätten. Das Finanzamt habe seine Möglichkeiten den Sachverhalt zu ermitteln ausgeschöpft und sei aufgrund der vorgelegten Unterlagen zu der im Bericht getroffenen Feststellung gelangt.

• Aus beiden Kreditverträgen (des Jahres 1998) gehe der Verwendungszweck nicht hervor.

• Der steuerlich nicht anerkannte Kredit habe auf die Privatadresse des Abgabepflichtigen gelautet.

• Das Konto auf das die Kreditsumme iHv € 80.000,00 zur Anweisung gebracht worden sei, sei ein Privatkonto gewesen, ebenfalls lautend auf die Privatadresse des Bf..

• Nachweise über die Finanzierung des Hauses und Grundstücks in x seien nicht gelungen.

• Löschung der Schuld- und Pfandbestellungsurkunde kurz nach dem Zeitpunkt der Umschuldung.

Der Beschwerde seien diverse Beilagen, ua auch Überschussrechnungen der Jahre 1984-1993 angeschlossen gewesen. Das Überschussrechnungen für diesen Zeitraum aufbewahrt worden seien, ein oder mehrere Urkunden - in diesem Fall Kreditverträge aus den Jahren 1980/1981 - nicht, sei untypisch und entspräche nicht der allgemeinen Lebenserfahrung.

Kaufvertrag der Ehegattin des Bf.:

In der Beschwerde werde der Veräußerungserlös iHv ATS 1.550.000,00 angegeben. Im Lastenblatt des Kaufvertrags seien Pfandrechte der Stadt Wien und der Girozentrale und Bank der österreichischen Sparkassen AG iHv ATS 7.213.900,00 eingetragen gewesen. Des Weiteren finde sich im Kaufvertrag der Passus, dass der Restkaufpreis nach Abzug der pfandrechtlich sichergestellten Forderungen des Landes Wien an die Verkäuferin ausbezahlt worden sei. Die tatsächlich ausbezahlte Summe, die zur Finanzierung der Liegenschaft in x gedient habe, sei für das Finanzamt nicht nachvollziehbar. Das Finanzamt widerspräche mit seinen Feststellungen nicht der VwGH Judikatur (19.9.1990, 89/13/0112). Im Rahmen der freien Beweiswürdigung sei es zu der Feststellung gelangt, dass es sich bei einem der umgeschuldeten Kredite iHv € 80.000,00 um eine ursprünglich nicht betrieblich veranlasste Fremdfinanzierung gehandelt habe und der Fremdwährungskursverlust 2012 iHv € 27.065,25 gem. § 20 EStG 1988 steuerlich nicht abzugsfähig sei.

Das in der Beschwerde (nicht korrekt) zitierte VwGH Erkenntnis (30.6.1992, 92/14/0044) bekräftige die Vorgehensweise des Finanzamtes auch nach Belegen zu Fragen, die nicht mehr der Aufbewahrungspflicht unterliegen würden (amtswegige Ermittlungspflicht, § 115 Abs 1 BAO). Als Beweismittel im Abgabenverfahren komme gem § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich sei. Dass Belege oder Unterlagen, auch wenn diese nicht mehr der Aufbewahrungspflicht unterliegen, nicht vorgelegt worden seien, entspräche einer Tatsachenfeststellung und dies sei im Bericht festgehalten worden. Aufgrund des Vorhalteverfahrens und der vorgelegten Unterlagen und zwischenzeitlichen Sachverhaltsfeststellungen (kein Verwendungszweck, Kredit lautend auf Privatadresse, Anweisung der Kreditsumme auf Privatkonto, etc) sei hinsichtlich der ursprünglichen Kreditverträge nachgefragt worden. Die Aufbewahrung von Unterlagen, welche in einem ursächlichen Zusammenhang mit den nicht anerkannten Fremdwährungskursverlusten des Jahres 2012 stehen würden, auch über den Zeitraum der Aufbewahrungspflicht gem. § 132 BAO hinaus, um die Behauptungen des Abgabepflichtigen zu stützen bzw. die Feststellungen der AP zu widerlegen, liege im Ermessen des Abgabepflichtigen. Wer wisse, dass Unterlagen zu Beweiszwecken bedeutsam seien, „riskiere" bei ihrer Vernichtung, dass diese Vorgangsweise in freier Beweiswürdigung entsprechend berücksichtigt werde. (Vgl Ritz BAO5 §132 Tz 9). Die Nichtaufbewahrung des ursprünglichen Kreditvertrages führe zu einer Schwächung der Rechtsposition des Steuerpflichtigen. Der festgestellte Sachverhalt sei unter Berücksichtigung der Aktenlage und der vorgelegten Unterlagen im Zuge der AP ermittelt worden und habe zu der Nichtanerkennung des Aufwands geführt. Die Glaubhaftmachung der vorgebrachten Einwendungen durch den Abgabepflichtigen bzw dessen steuerlicher Vertretung sei nach den im Bericht und der Stellungnahme zur Beschwerde angeführten Feststellungen nicht gelungen.

Die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen sei grundsätzlich von Amts wegen festzustellen, wobei dem Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht treffe.

Der Steuerpflichtige habe die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen (VwGH 26.9.1990, 86/13/0097). Im Rahmen der Beweiswürdigung könne das Finanzamt von mehreren Möglichkeiten, die als erwiesen annehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich habe und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lasse (VwGH 8.4.1992, 90/13/0132; VwGH 26.9.1990, 89/13/0239). Sei ein Beweis nach den Umständen nicht zumutbar, so genüge die Glaubhaftmachung. Sie habe den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand (zB VwGH 30.4.2003, 98/13/0119; 28.5.2008, 2006/15/0125) und unterliege den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 25.3.1992, 90/13/0295; 27.5.1998, 97/13/0051; 28.5.2008, 2006/15/0125). Ein Sachverhalt sei glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen würden, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (VwGH 14.9.1988, 86/13/0150). Die Glaubhaftmachung setze die schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen voraus (VwGH 26.4.1989, 89/14/0027). (Vgl Ritz BAO5 § 138, Rz 5 f)

Aufgrund der im Bericht und der Stellungnahme angeführten Feststellungen sei der ermittelte Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung nicht anders zu beurteilen und beantrage das Finanzamt weiterhin die Abweisung der Beschwerde als unbegründet.

Gegenständliche Stellungnahme der BP zu vorliegender Beschwerde blieb seitens des Bf. unbeantwortet.

Im Zuge der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde der Bf. nochmals aufgefordert durch Vorlage Bezug habender Unterlagen (zB Kontoauszüge) nachzuweisen, über welches Konto die laufenden Rückzahlungen der Bausparkassenfinanzierung erfolgt seien, sodass die Finanzierung bei der Bausparkasse der EÖ aus dem Jahr 1992 zu Beginn des Jahres 1999 zur Gänze habe getilgt werden können.

Über Antrag der steuerlichen Vertretung des Bf. auf Akteneinsicht nahm diese in den Arbeitsbogen und die seitens der Abgabenbehörde vorgelegten Unterlagen Einsicht.

Mit Schreiben vom 13.03.2018 brachte der Bf. zu gegenständlicher Beschwerde einen **ergänzenden Schriftsatz** in Bezug auf die Form- und Begründungserfordernisse eines Wiederaufnahmebescheides ein. In dieser Stellungnahme legte der Bf. ausführlich dar, warum der gegenständliche bekämpfte Wiederaufnahmebescheid in keinster Weise den Anforderungen, die der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung an verwaltungsbehördliche Entscheidungen setzen würden, entspräche.

Der ergänzende Schriftsatz vom 13.03.2018 wurde der Abgabenbehörde zur Kenntnis gebracht.

Im Rahmen der am 20.03.2018 durchgeführten **mündlichen Verhandlung** wiederholte der steuerliche Vertreter den Inhalt seiner Stellungnahme vom 13.03.2018 und führte aus, dass er sich auch betreffend den ESt-Bescheid 2012 auf die drei Erkenntnisse des VwGH vom 20.3.2014, Zl. 2012/08/0024; vom 21.12.2010, Zl. 2007/05/0231 und vom 28.05.1997, Zl. 94/13/0200 (ergänzender Schriftsatz vom 13.3.2018) berufe. Zudem wies

der steuerliche Vertreter darauf hin, dass die Kredite 1998 aufgrund einer Umschuldung aufgenommen worden seien. Die Kredite 1980 und 1981 seien betrieblich aufgenommen worden. Aufgrund der neuen Kredite 1998 sei der betriebliche Zusammenhang hergestellt. Betreffend den einen Kredit über € 145.000,00 sei die Betrieblichkeit nicht angezweifelt worden.

Die FA-Vertreterin wies auf den Vorlagebericht hin und führte ergänzend aus, dass das Finanzamt betone, dass die Hinweise im Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2012 auf die Niederschrift und den Prüfungsbericht verweisen würden. Die Begründungskette sei daher - nach Meinung des Finanzamtes - gegeben. Zudem berufe sich die FA-Vertreterin auf die Stellungnahme zur Beschwerde. Weiters sei auszuführen, dass nicht habe festgestellt werden können, wofür die Kredite aus dem Jahr 1980 und 1981 aufgenommen worden bzw. dass diese endfällig gewesen seien, da keine Unterlagen mehr vorgelegen seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Bf. ist Zahnarzt und eröffnete im Jahr 1980 seine zahnärztliche Ordination in S.

Laut eigenen Angaben des Bf. nahm dieser im Zusammenhang mit der Eröffnung der Ordination Anfang der 1980er Jahre zu Investitionszwecken zwei Kredite auf, deren Kreditsumme € 225.000,00 betrug.

Ob und wieviel von den gegenständlichen Krediten bis zum Jahr 1998 zurückbezahlt wurde, ist nicht bekannt.

In den jeweiligen Einnahmen-Ausgabenrechnungen, die sich im Akt befinden, machte der Bf. Zinsaufwendungen gelten.

Am 26.11.1998 nahm der Bf. zeitgleich zwei Kredite (iHv ATS 1,1 Mio. und ATS 2 Mio.) auf. Bei gegenständlichen Krediten handelte es sich um Fremdwährungskredite in Schweizer Franken (CHF).

Aus den beiden im Jahr 1998 aufgenommenen Krediten ist der jeweilige Verwendungszweck aus den Kreditverträgen nicht ersichtlich.

Jener Kreditvertrag über die aufgenommene Kreditsumme iHv. ATS 2 Mio. wurde auf die Ordinationsadresse des Bf. ausgestellt und es wurde der Kreditbetrag auf ein Firmenkonto umgebucht.

Der zweite Kreditvertrag, mit welchem eine Kreditsumme iHv ATS 1,1 Mio. aufgenommen wurde, lautete auf die Privatadresse der Bf.. Der Kreditbetrag wurde auf ein Privatkonto des Bf., lautend auf dessen Privatadresse, umgebucht.

Bei den beiden im Jahr 1998 aufgenommenen Krediten handelte es sich um endfällige Kredite.

Im Jahr 1990 erwarb der Bf. ein Grundstück in x. Laut Kaufvertrag betrug der Kaufpreis ATS 765.600,00.

In den Jahren 1990 bis 1993 errichtete der Bf. auf gegenständlichem Grundstück ein Haus. Laut eigenen Angaben betrugen die Errichtungskosten für das Haus ATS 2.640.000,00.

Der Grundstückskauf und der Hausbau wurden laut eigenen Angaben des Bf. über einen Wohnungsverkauf der Mutter (Verkaufserlös ATS 1.650.000,00), den Verkauf der vorehelichen Wohnung der Gattin (Verkaufserlös ATS 1.200.000,00) sowie Eigenmittel iHv ATS 600.000,00 finanziert.

Seitens des Bf. wurde lediglich hinsichtlich des aus dem Wohnungsverkauf der Mutter erzielten Verkaufspreises eine Überweisung von der Mutter an den Bf. nachgewiesen.

Laut dem Vertrag über den Verkauf der vorehelichen Wohnung wurde ein Verkaufspreis iHv. ATS 1.550.000,00 vereinbart.

Im Zusammenhang mit dem Verkauf der vorehelichen Wohnung der Gattin des Bf. wurden pfandrechtlich sichergestellte Forderungen des Landes Wien getilgt und es gelangte nur der Differenzbetrag zur Auszahlung.

Die genaue Höhe des Auszahlungsbetrages ist nicht bekannt.

Laut Grundbuchsauszug betreffend die Liegenschaft in x wurde ein am 20.01.1992 eingetragenes Pfandrecht der Bausparkasse iHv. ATS 1.487.160,00 am 21.01.1999 gelöscht.

Seitens des Bf. wurden keine Unterlagen im Zusammenhang mit der Rückzahlung der Bausparkassenfinanzierung vorgelegt.

Im Jahr 2012 konvertierte der Bf. den im Jahr 1998 aufgenommenen CHF-Kredit (ATS 1.100.000,00), wobei ein Fremdwährungskursverlust iHv € 27.065,25 entstand.

Im Zuge einer die Jahre 2012 und 2013 umfassenden BP wurde die Feststellung getroffen, dass der dem im Jahr 2012 ausgewiesenen Fremdwährungskursverlust zugrunde liegende Kredit aus dem Jahr 1998 privat veranlasst war. Mangels Hervorgehens eines entsprechenden Verwendungszweckes aus dem betreffenden Kreditvertrag, des Umstandes, dass die Kreditsumme auf ein Privatkonto des Bf. gebucht wurde sowie des Umstandes, dass die Finanzierung des Grundstückkaufes und Hausbaus nicht zur Gänze nachgewiesen wurde bzw. eine im Jahr 1992 im Grundbuch eingetragene Schuld- und Pfandbestellungsurkunde im zeitlichen Zusammenhang mit der Kreditaufnahme gelöscht wurde, ging die BP von keiner betrieblichen Veranlassung des Kredites aus, weshalb auch die Fremdwährungskursverluste des Jahres 2012 nicht anerkannt wurden.

Die seitens des Bf. im Jahr 2013 geltend gemachten Fremdwährungskursverluste im Zusammenhang mit dem im Jahr 1998 aufgenommenen zweiten Kredit (iHv ATS 2 Mio.), wurden seitens der BP als betrieblich veranlasst anerkannt.

In weiterer Folge nahm die Abgabenbehörde basierend auf den Feststellungen der BP das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid.

Die Beschwerde über die in diesem Verfahren zu entscheiden ist, richtet sich sowohl gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2012 als auch gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012.

Der oben angeführte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der BP, den im Akt aufliegenden Unterlagen, den Beschwerdeausführungen und den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung.

Strittig ist im vorliegenden Beschwerdefall, ob

- die Wiederaufnahme der Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht erfolgt ist und

- der im Jahr 1998 aufgenommene und anschließend in CHF konvertierte Kredit (iHv € ATS 1.100.000,00) betrieblich veranlasst war und daher der aus der Rückkonvertierung entstandene Fremdwährungskursverlust des Jahres 2012 steuerlich anzuerkennen ist.

1. Wiederaufnahme:

Im Zuge einer die Jahre 2012 bis 2013 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass ein im Jahr 1998 aufgenommener Fremdwährungskredit in CHF, aus welchem Fremdwährungskursverluste im Jahr 2012 resultierten, nicht betrieblich veranlasst war, sondern zur Finanzierung der im Privateigentum des Bf. stehenden Liegenschaft diente.

Dem Finanzamt ist erst im Zuge der Feststellungen der BP bekannt geworden, dass der im Jahr 2012 rückkonvertierte Kredit, aus welchem der Fremdwährungskursverlust resultierte, nicht betrieblich veranlasst ist.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein Verfahren unter anderem von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der allgemeinen Rechtsprechung ist bei der Wiederaufnahme zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist, und

der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Ist die Rechtsfrage dahingehend geklärt, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, dann hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob eine Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung „Angemessenheit“ in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

In der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid machte der Bf. sowohl verfahrensrechtliche als auch inhaltliche Begründungsmängel geltend und führte zunächst dazu aus, dass die Wiederaufnahme nur floskelhaft auf Grund des amtlichen Vordruckes erfolgt und nicht ersichtlich sei, von welchen konkreten Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung bzw. der konkret darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. Prüfungsbericht die Rede sei. Gleichzeitig legte der Bf. in seiner Stellungnahme vom 13.03.2018 ausführlich und unter Angabe von Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes dar, warum der gegenständliche bekämpfte Wiederaufnahmebescheid in keinster Weise den Anforderungen, die der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung an verwaltungsbehördliche Entscheidungen setzen würden, entspräche. So würde es dem bekämpften Wiederaufnahmebescheid an konkreten Feststellungen des der Entscheidung zu Grunde gelegten Sachverhalts, an Angaben jener Gründe, welche die Behörde im Falles des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse in Ausübung der freien Beweiswürdigung dazu bewogen hätten, gerade jenen Sachverhalt festzustellen und an der Darstellung der rechtlichen Erwägungen mangeln. Ebenso könnten für den Fall, dass die Wiederaufnahmetatbestände dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen seien, für diese abgabenrechtliche Verweistechnik keine anderen Erfordernisse als für verwaltungsbehördliche Bescheide gelten. Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme habe nicht nur die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen. Weiters habe die Begründung, die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten. Nur formelhaft auf den Grundsatz des Vorranges der Rechtsrichtigkeit zu verweisen, verstoße gegen die Begründungspflicht. In keinster Weise sei dem Wiederaufnahmebescheid zu entnehmen und schon gar nicht nachvollziehbar, welcher abgabenbehördlichen Prüfung bzw. damit in Zusammenhang stehenden Niederschrift oder Prüfungsbericht in der Begründung gemeint sein sollte. Der bekämpfte Wiederaufnahmebescheid sei somit ein Akt von Behördenwillkür. Es sei im abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahren nicht sanierbar, wenn der Wiederaufnahmebescheid keine Wiederaufnahmegründe nennen würde.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung brachte der Bf. in Bezug auf die Wiederaufnahme keine weiteren Sachargumente vor und wiederholte vielmehr seine bisherigen - sowohl in der Beschwerde als auch in der Stellungnahme vom 13.03.20018 gemachten - Ausführungen hinsichtlich der bestehenden dem Wiederaufnahmebescheid behaupteter Weise anhaftenden Begründungsmängel.

Dem ist entgegen zu halten, dass sich die Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht bezieht. Gleichzeitig verweist die über die abgabenbehördliche Prüfung aufgenommene Niederschrift unter Angabe der Abgabenart (Einkommensteuer) und des Zeitraumes (2012) auf die Tz 1 und 2 der Feststellungen im Bericht, wobei in der Tz 2 des Berichtes zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Tz 1 Fremdwährungskursverluste 2012 verwiesen wird. Gegenständlicher Tz 1 lassen sich eindeutig und zweifelsfrei die Gründe zur Wiederaufnahme entnehmen.

Wenn der Bf. nun vermeint, es sei der Wiederaufnahmegrund aus dem Wiederaufnahmebescheid nicht klar ersichtlich bzw. nicht objektiv nachvollziehbar gewesen und es mangle der Begründung an einer Darstellung der zeitlichen Abfolge des Bekanntwerdens sowie die Begründung sei eine allgemein gehaltene, schematisch und damit in Wahrheit eine inhaltsleere, floskelhafte Formel, so ist dem nicht zu folgen. Durch den Hinweis in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf die abgabenbehördliche Prüfung, die darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht und den Verweis in der Niederschrift hinsichtlich der Wiederaufnahme auf die Tz 2 sowie die Tz 1 im Bericht sind eindeutig jene Wiederaufnahmegründe bzw. Prüfungsfeststellungen, die den Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist, erkennbar. In diesem Zusammenhang hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.01.2015, 2012/15/0030, eindeutig festgestellt, dass ein Verweis auf den Prüfungsbericht in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides zulässig ist und überdies der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht (vgl. VwGH v. 22.11.2012, 2012/15/0172). Für die Frage des Vorliegens des zur Wiederaufnahme eines bereits abgeschlossenen Verfahrens führenden Neuerungstatbestandes ist bei einem - der Begründung des Wiederaufnahmebescheides zu entnehmenden - Verweis auf die abgabenbehördliche Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht entscheidungswesentlich, dass in der Niederschrift auf den Prüfungsbericht mit den getroffenen Feststellungen Bezug genommen bzw. auf die betreffenden Textziffern verwiesen wird und gleichzeitig - unter den genannten Textziffern - Umstände dargetan werden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind. Ein im Wiederaufnahmebescheid enthaltener Verweis auf die Ausführungen in einem Betriebsprüfungsbericht ist somit rechtlich zulässig, wenn aus diesem Bericht die Wiederaufnahmegründe hervorgehen.

Nach allgemeiner Rechtsprechung ist hinsichtlich der Beurteilung über das Vorliegen des Wiederaufnahmegrunds neu hervorgekommener Tatsachen von Bedeutung, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Behörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO bezieht sich damit auf den Wissenstand der Behörde auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen etc. des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungszeitraumes.

Ausgehend von diesen Ausführungen bedeutet dies in der vorliegenden Beschwerdesache, dass das Neuhervorkommen erheblicher Sachverhaltselemente durch Gegenüberstellung des Wissenstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung auf Grund der Einkommensteuererklärung samt den von der steuerlichen Vertretung vorgelegten Beilagen sowie dem Wissenstand der Behörde nach der erfolgten abgabenbehördlichen Prüfung beurteilt werden muss.

Im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide war anhand der dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen nicht erkennbar, dass einer der beiden im Jahr 1998 aufgenommenen Kredite, aus welchem der nunmehr strittige Fremdwährungskusrverlust des Jahres 2012 resultierte, privat veranlasst war. Wie die BP feststellte, eröffnete der Bf. in den Jahren 1980 und 1981 eine Zahnarztpraxis, die überwiegend mit Fremdmittel iHv € 225.000,00 fremdfinanziert wurde. Im Jahr 1998 wurden die ursprünglichen Kredite umgeschuldet und zwei neue Kredite mit einer Kreditsumme iHv € 145.000,00 und € 80.000,00 aufgenommen.

Wie die BP feststellte, sei aus den Kreditverträgen der im Jahr 1998 aufgenommenen Kredite der Verwendungszweck nicht hervor gegangen. Jener Kreditvertrag, der im Zusammenhang mit dem steuerlich nicht anerkannten Fremdwährungskursverlust des Jahres 2012 gestanden sei, lautete auf die Privatadresse des Bf.. Das Konto, auf welches die Kreditsumme zur Anweisung gebracht worden sei, sei ein Privatkonto, ebenfalls lautend auf die private Adresse des Bf. gewesen. Weiters habe seitens des Bf. kein lückenloser Nachweis hinsichtlich der Finanzierung des Hausbaus und des Grundstückkaufes erbracht werden können. In der Aufstellung über die Kosten und Finanzierung der Liegenschaft seien diese über Eigenmittel, den Verkauf einer Wohnung der Gattin und der ehemaligen Ordination des Vaters finanziert worden. Als einziger Nachweis sei eine Überweisung iHv ATS 1.653.780,00 an den Bf. von dessen Mutter vorgelegt worden. Aus dem Grundbuch sei die Eintragung einer Schuld- und Pfandbestellungsurkunde der Bausparkasse der EÖ aus dem Jahr 1992 ersichtlich gewesen, welche wiederum zu Beginn des Jahres 1999 und somit kurz nach dem Zeitpunkt der Aufnahme der beiden Kredite im Jahr 1998 gelöscht worden sei.

Erst auf Grund gegenständlicher Feststellungen der Betriebsprüfung erreichte die Behörde jenen Wissenstand, der ihr die Erlassung eines im Spruch anders lautenden Bescheides ermöglichte. Es kann daher kein Zweifel bestehen, dass in Tz 1 des Prüfungsberichtes mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens tatsächliche Umstände - nämlich die private Verwendung der im Jahr 1998 aufgenommenen strittigen Kreditmittel iHv € 80.000,00 - angesprochen wurden, die Tatsachen des § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstellen.

In der Beschwerde bringt der Bf. vor, im gegenständlichen Fall seien gegenüber dem Finanzamt nicht nur im Jahr 2012 die als Aufwand geltend gemachten Fremdkapitalzinsen und die als steuermindernd angesetzten Kursverluste im Rahmen der übermittelten Steuererklärung und Einnahmen-Ausgabenrechnung offengelegt worden, sondern sei auch in den Vorjahren der Fremdfinanzierungsaufwand bekannt gegeben worden, weshalb in Folge dessen gegenständlicher Umstand der Abgabenbehörde auf Grund des ihr zugänglichen Aktenmaterials jedenfalls bekannt gewesen sei.

Wenn der Bf. mit gegenständlicher Argumentation für vorliegenden Beschwerdefall nun vermeint, es seien für gegenständliches Verfahren keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen, so kann dem nicht gefolgt werden. Dies deshalb, da für die Abgabenbehörde lediglich auf Grund der eingereichten Steuererklärung inklusive der Einnahmen-Ausgabenrechnung für das Jahr 2012 noch nicht erkennbar war, dass der im Zusammenhang mit den geltend gemachten Fremdwährungszinsen und den Fremdwährungskursverlusten des Jahres 2012 im Zusammenhang stehende strittige Kredit den Feststellungen der BP entsprechend, privat veranlasst war. Erst im Zuge der BP und den getroffenen Feststellungen ist die private Veranlassung des strittigen Kredites zu Tage getreten. In diesem Zusammenhang vermag der Bf. mit seinen Beschwerdeausführungen, die Abgabenbehörde hätte bereits bei Abgabe der Steuererklärung diese gemäß § 161 BAO zu überprüfen gehabt, nichts zu gewinnen, zumal die Abgabenbehörde davon ausgehen durfte, dass im Rahmen der den Bf. treffenden gesetzlich normierten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die in der Erklärung und den Beilagen gemachten Angaben den tatsächlichen Gegebenheiten und folglich der Wahrheit entsprachen. Insoweit bestand daher für die Abgabenbehörde auch keine Verpflichtung, die Richtigkeit der in der Erklärung seitens des Bf. gemachten Angaben in Zweifel zu ziehen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, hindert es die Wiederaufnahme von Verfahren nicht, wenn die Abgabenbehörde bei den ursprünglichen Veranlagungen Ermittlungen unterlassen hat, weil selbst ein Verschulden der Abgabenbehörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel in den ursprünglichen Verfahren eine Wiederaufnahme nicht ausschließt (vgl. VwGH vom 16.09.2003, 98/14/0031, 27. April 2000, 97/15/0207).

Der Bf. irrt somit wenn er vermeint, der Abgabenbehörde sei der konkrete Sachverhalt jedenfalls bekannt gewesen, weshalb kein Neuerungstatbestand iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO vorliegen würde. In diesem Zusammenhang vermag der Bf. auch mit seinem Vorbringen, für das Neuhervorkommen von Tatsachen seien das

Veranlagungsverfahren sowie eine diesbezügliche Außenprüfung als ein Verfahren anzusehen, nichts zu gewinnen. Dies deshalb, da nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die jedoch erst später zB im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung hervorkommen, Wiederaufnahmegründe sind. Maßgeblich ist ausschließlich der Wissenstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (zB VwGH 16.09.2003, 2000/14/0175-0177; 18.09.2003, 99/15/0120; 24.02.2010, 2009/15/0161; 28.02.2012, 2008/15/0005,0006).

Wenn der Bf. in seiner Stellungnahme vom 13.03.2018 weiters argumentiert, der Begründung des Wiederaufnahmebescheides sei in keinster Weise zu entnehmen und es sei schon gar nicht nachvollziehbar, welche abgabenbehördliche Prüfung bzw. damit im Zusammenhang stehende Niederschrift oder Prüfbericht gemeint sein sollte, weshalb der bekämpfte Wiederaufnahmebescheid einen Akt der Behördenwillkür darstelle, so ist gegenständlichen Ausführungen entgegenzuhalten, dass unmittelbar in den Jahren vor der gegenständlichen abgabenbehördliche Prüfung betreffend die Jahre 2012 und 2013 keine weitere BP statt fand und jene Anfang der 90er Jahre durchgeführte Prüfung wohl kaum gemeint sein konnte. Vielmehr musste dem Bf. auf Grund der seitens der BP getroffenen Feststellungen betreffend das Jahr 2012 und der darüber aufgenommenen und auch seitens der steuerlichen Vertretung unterschriebenen Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.01.2016 sehr wohl bewusst gewesen sein, dass sich der in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides vom 15.01.2016 genannte Prüfbericht auch nur auf diese BP beziehen konnte. In diesem Sinne stellt auch die Argumentation, es sei aus der Begründung des Einkommensteuerbescheides (vom 15.01.2016), welcher nur lapidar auf den Bericht verweisen würde, nicht ersichtlich, welcher Bericht konkret gemeint sei, wohl nur eine Schutzbehauptung dar. Beide Bescheide, sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der neue Sachbescheid ergingen unmittelbar nach Unterfertigung der Niederschrift über die Schlussbesprechung der abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Jahre 2012 bis 2013, sodass der Bf. wissen musste, auf welche abgabenbehördliche Prüfung in den betreffenden Bescheiden Bezug genommen wurde.

Nichts zu gewinnen vermag der Bf. des Weiteren mit seinem Vorbringen, die Niederschrift und das Ergebnis der Außenprüfung strotze nur so vor haarsträubenden Fehlern, da beispielweise lediglich drei Personen in der Niederschrift genannt worden seien, die Niederschrift jedoch eindeutig von vier Personen unterschrieben worden sei. Lediglich aus dem Umstand, dass offensichtlich übersehen wurde, dass eine an der Schlussbesprechung teilgenommene Person in der Niederschrift nicht namentlich genannt wurde, kann jedoch noch nicht geschlossen werden, die im Rahmen der BP getroffenen Feststellungen seien nicht zutreffend. Zudem hat offensichtlich auch der Bf. die fehlende Nennung der vierten Person in der Niederschrift übersehen, zumal dieser "Mangel" unmittelbar bei Leistung der Unterschriften seinerseits nicht aufgezeigt wurde.

Betreffend die Feststellungen der BP ergaben sich nachstehende Änderungen der Bemessungsgrundlage zur Einkommensteuer:

€	2012
Gesamtbetr. Eink. bisher	67.455,27
Hinzurechnung BP	27.065,25
Gesamtbetr. Eink. neu	94.520,52

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel nur aus der Sicht des von der zuständigen Behörde jeweiligen geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar gewesen wären (vgl. VwGH v. 20.10.2016, Ro 2014/13/0034).

Für den vorliegenden Beschwerdefall bedeutet dies nun aber, dass erst durch die im Rahmen der abgabenbehördlichen Ermittlungen der BP hinsichtlich der des Jahres 2012 betreffenden Feststellungen der privaten Veranlassung des strittigen Kredites und Folge dessen der Nichtanerkennung der Fremdwährungskursverluste für die Behörde Tatsachen neu hervorgekommen sind, die ihr im Zeitpunkt der Erstbescheiderlassung nicht bekannt waren. Zudem gehen auch die Ausführungen des Bf. in Bezug auf die dem angefochtenen Wiederaufnahmebescheid behaupteter Weise anhaftenden Verfahrensmängel hinsichtlich seiner "fehlenden" Begründung ins Leere, da wie bereits oben ausführlich dargelegt, in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides ein Verweis auf die Ausführungen in einem Betriebsprüfungsbericht rechtlich zulässig ist. Diese Vorgehensweise führt somit nicht zu einer Bescheidaufhebung wegen des Außerachtlassens von Verfahrensvorschriften.

Die Rechtsfrage der Wiederaufnahme ist damit dahingehend beantwortet, dass für die Behörde im Wiederaufnahmezeitraum des Jahres 2012 entsprechende Wiederaufnahmegründe gegeben waren. Gleichzeitig bewirkten gegenständliche Wiederaufnahmegründe einen im Spruch anders lautenden Bescheid. Damit ist der Tatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO verwirklicht.

Im Hinblick auf die gebotene Ermessensübung spricht für die Wiederaufnahme das Prinzip der Rechtsrichtigkeit, dem grundsätzlich der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist.

Weiters spricht für die Wiederaufnahme des Verfahrens der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung, wonach alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig behandelt werden sollen. Blieben die Erstbescheide im Rechtsbestand, so würden alle anderen Abgabepflichtigen, die ihre abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte in Einklang mit der Rechtslage beurteilen, gegenüber dem Bf. benachteiligt werden.

Für die Wiederaufnahme spricht auch das allgemeine öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung. Die einem privat veranlassten Kredit zu Grunde liegenden Fremdwährungskursverluste, welche zu Unrecht steuerlich geltend gemacht

wurden, bewirkten einen Ausfall von Steuereinnahmen, der von der Allgemeinheit zu Gunsten des Bf. dann zu tragen gewesen wäre.

Im Rahmen der Ermessensentscheidung ist auch die Abwägung zu treffen, ob die steuerlichen Auswirkungen des konkreten Wiederaufnahmegrundes nicht bloß geringfügig sind. Ein Unterbleiben der Wiederaufnahme wegen Geringfügigkeit wäre im Hinblick auf die Verwaltungsökonomie zweckmäßig.

Die Änderungen der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer im Jahr 2012 kann der obigen tabellarischen Darstellung entnommen werden. Die Änderung des Gewinnes in dem dargestellten Ausmaß ist nicht geringfügig.

Bei der Frage, ob die Wiederaufnahme nicht gegen die Billigkeit verstoße, ist zu untersuchen, ob berechtigte Interessen des Bf. an der Rechtsbeständigkeit derart verletzt werden, dass die angeführten Zweckmäßigkeitsgründe gegenüber den Billigkeitsgründen in den Hintergrund treten.

Aus dem Blickwinkel der Billigkeit iSd einer Angemessenheit der berechtigten Interessen der Partei, kann auch die Frage der richtigen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen von Bedeutung sein. Da es sich bei dem Bf. um einen selbständig tätigen Zahnarzt handelt, welcher steuerlich vertreten ist und dessen Steuererklärungen und Einnahmen-Ausgabenrechnungen samt Beilagen vom steuerlichen Vertreter erstellt wurden, kann wohl die richtige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen zugemutet werden. Ebenso musste dem Bf. durch die steuerliche Geltendmachung der nicht betrieblich veranlassten Fremdwährungsverluste bewusst gewesen sein, dass es durch den sich dadurch ergebenden niedrigeren Ansatz des Gewinnes des Jahres 2012 zu einer ungerechtfertigten Minderung der Bemessungsgrundlage kam. Dem Bf. war daher die Offenlegung der Höhe des tatsächlich erzielten Gewinns nicht unzumutbar.

In diesem Zusammenhang bemängelt der Bf. im Wesentlichen, dass es die Abgabenbehörde verabsäumt habe darzulegen, aus welchen Gründen sie bei der iS d § 20 BAO vorzunehmenden Interessensabwägung, dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit gegenüber dem der Billigkeit den Vorzug einräume bzw. fehle jegliche Begründung, weshalb der Bescheid mit Rechtswidrigkeiten infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet sei. Nur formelhaft auf den Grundsatz des Vorranges der Rechtsrichtigkeit zu verweisen, verstoße gegen die Begründungspflicht.

Mit gegenständlicher Argumentation vermag der Bf. aber nichts zu gewinnen, zumal seinerseits weder in der Beschwerde bzw. in seiner Stellungnahme von 13.03.2018 noch im Rahmen der mündlichen Verhandlung konkrete Gründe vorgebracht wurden, welche an der Richtigkeit des seitens der Abgabenbehörde geübten Ermessens zweifeln hätte lassen. Der Bf. hat vor allem in Bezug auf das zu übende Ermessen in Zusammenhang mit der Billigkeit keine gegen die Wiederaufnahme sprechende Umstände dargelegt, weshalb auch die seitens der Abgabenbehörde gewählte knappe Begründung der Ermessensübung keinen wesentlichen Verfahrensmangel darstellt, bei dessen Vermeidung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zu verfügen gewesen wäre.

Im vorliegenden Beschwerdefall liegen somit in Bezug auf das zu übende Ermessen keine entscheidungsrelevanten Gründe vor, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderslautenden Sachbescheid führen könnten.

Im Zusammenhang mit Ermessensentscheidungen ist auch der Grundsatz von Treu und Glauben zu berücksichtigen und steht dieser grundsätzlich einer Wiederaufnahme nicht entgegen.

"Treu und Glauben" ist eine allgemeine, ungeschriebene Rechtsmaxime, die grundsätzlich auch im öffentlichen Recht zu beachten ist. Gemeint ist damit, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestehen Treu und Glauben nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit zu schützen; vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (VwGH 20.9.1988, 86/14/0044; VwGH 5.5.1992, 92/14/0013; VwGH 26.1.1993, 89/14/0234; VwGH 22.3.1995, 92/13/0025; VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 0209; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; VwGH 20.1.1999, 96/13/0090).

Die Berücksichtigung von Treu und Glauben ist im Abgabenverfahrensrecht nicht ausdrücklich normiert. Es ist aber das Vertrauen in einen bestimmten Rechtsbestand vom Gesetzgeber geschützt worden, indem die Rechtskraft eines Steuerbescheides nur unter ganz bestimmten Umständen durchbrochen werden kann. Im gegenständlichen Fall normiert hierzu § 303 Abs. 1 BAO: *"Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn ... Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorkommen sind ... und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."*

Aus der Formulierung *"kann"* wird geschlossen, dass nach der Bejahung der zwingenden Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. b BAO (das Neuhervorkommen) ein weiterer Entscheidungsschritt geboten ist, und zwar die Ermessensübung, ob die Verfahrenswiederaufnahme verfügt wird oder eben nicht. Hierzu normiert § 20 BAO: *"Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen."* Da alle in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen sind, ist hier eine Möglichkeit gegeben, Treu und Glauben unter den weiter unten dargestellten Voraussetzungen in die Entscheidungsfindung einzubeziehen (vgl auch VwGH 27.2.2003, 99/15/0004 iVm VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179: Der Grundsatz von Treu und Glauben

kann sich nur dann auswirken, wenn die Behörde einen Vollzugsspielraum hat; ansonsten ist der Legalitätsgrundsatz stärker und die Abgabenbehörde in Durchsetzung der Rechtsordnung nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt. Dies gilt auch für den Fall, dass die Berichtigung zu Lasten des Abgabepflichtigen geht.

Art 18 Abs. 1 B-VG normiert: *"Die gesamte staatliche Verwaltung darf nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden."* Dieses Legalitätsprinzip wendet sich grundsätzlich gegen eine zu hohe oder zu niedrige Besteuerung eines einzelnen Steuerpflichtigen im Vergleich zur - "richtig" interpretierten - Gesetzeslage (allenfalls durch Verordnungen detailliert) und würde theoretisch bei perfekter Umsetzung die Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 114 BAO) und damit in dieser Hinsicht die Gleichheit der Bürger vor dem Gesetz iSd Art 7 Abs. 1 B-VG herbeiführen *("Alle Staatsbürger sind vor dem Gesetz gleich. Vorrechte der Geburt, des Geschlechtes, des Standes, der Klasse und des Bekenntnisses sind ausgeschlossen....").*

Damit ist das in Art 18 Abs. 1 B-VG normierte Legalitätsgebot stärker als der Grundsatz von Treu und Glauben.

Der Grundsatz von Treu und Glauben kann sich aber in jenem Bereich auswirken, in welchem es auf Fragen der Billigkeit (§ 20 BAO; z.B. Wiederaufnahme des Verfahrens, § 303 BAO) ankommt (VwGH 14.7.1994, 91/17/0170). Von Bedeutung ist dieser Grundsatz - im Rahmen einer vorzunehmenden Ermessensübung - dort, wo der Steuerpflichtige durch die Abgabenbehörde (auf Grund einer erteilten Auskunft) zu einem bestimmten Verhalten veranlasst wurde oder im Vertrauen auf einen Erlass des BMF ein erlasskonformes Verhalten gesetzt hat (vgl. Atzmüller/Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.11.2007], § 39 Anm. 9).

Im Allgemeinen ist das Vertrauen auf eine rechtsunrichtige Beurteilung der Abgabenbehörde nicht geschützt (VwGH vom 12.9.2002, 98/15/0118). Die Abgabenbehörde kann nur dann gegen Treu und Glauben verstoßen, wenn einerseits ein unrichtiges Verhalten der Abgabenbehörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck gekommen ist, und andererseits der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet hat und nur als Folge hievon einen abgabenrechtlichen Nachteil erleidet. VwGH 9.5.1989, 86/14/0068; VwGH 29.4.1992, 90/13/0292; VwGH 24.5.1993, 92/15/0037; VwGH 22.2.1995, 93/15/0040; VwGH 20.1.1999, 96/13/0090).

Im vorliegenden Fall führte der Bf. in seiner Beschwerde aus, dass vor der gegenständlichen Außenprüfung für die Jahre 2012 bis 2013 bereits zwei Außenprüfungen stattgefunden hätten, die keinerlei Beanstandungen zur betrieblichen Veranlassung der ursprünglich aufgenommene Fremdwährungskredite gebracht hätten, woraus wohl abgeleitet werden könne, dass der gesamte Sachverhalt der Behörde bekannt gewesen sei. Mit gegenständlicher Argumentation irrt jedoch der Bf., übersieht er doch

damit, dass die angesprochenen beiden BP's, welche vor jener für die Jahre 2012 bis 2013 stattfanden, die Jahre 1980-1982 und 1989-1991 betroffen hatten und somit weit vor der erfolgten Kreditaufnahme im Jahr 1998 durchgeführt wurden, weshalb auch in keinem Fall die Abgabenbehörde von dem nicht betrieblich veranlassten - erst im Jahr 1998 aufgenommenen - Kredit Kenntnis haben konnte. Insofern ist lediglich in dem Umstand, dass die Abgabenbehörde in den Jahren vor dem Entstehen der Fremdwährungskursverluste die in den jeweiligen Einnahmen-Ausgabenrechnungen geltend gemachten Fremdkapitalzinsen als Aufwand anerkannt hat, kein Verhalten der Behörde dem Bf. gegenüber zu erblicken, auf welches der Bf. hätte vertrauen dürfen. In diesem Sinne ist auch in der Nichtanerkennung der Fremdwährungskursverlusten des Jahres 2012 mangels betrieblicher Veranlassung, kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben zu erblicken.

Zusammenfassend ist daher berechtigter Weise davon auszugehen, dass die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2012 zulässig war und der angefochtene Bescheide zu Recht ergangen ist.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 wird daher als unbegründet abgewiesen.

2. Einkommensteuer 2012

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Wenn der Bf. nun vorbringt, die strittigen Fremdwährungskursverluste des Jahres 2012 bzw. der diesen zugrunde liegende im Jahr 1998 aufgenommene Kredit iHv ATS 1,1 Mio. (€ 80.000,00) sei betrieblich veranlasst, so kann dem nicht gefolgt werden.

Im vorliegenden Beschwerdefall eröffnete der Bf. im Jahr 1980 eine zahnärztlich Ordination und brachte damit vor, dass der Finanzierungsbedarf im Zusammenhang mit der Eröffnung hoch gewesen sei, weshalb ursprünglich zwei Kredite in Summe von € 225.000,00 zur Finanzierung der Adaptierung der Ordination bzw. deren Ausstattung aufgenommen worden seien. Dass die Gründung einer zahnärztlichen Ordination mit einem anfänglich hohen Finanzierungsbedarf verbunden ist, wird keineswegs in Abrede gestellt und lässt sich auch aus dem vorliegenden Anlageverzeichnis ersehen.

Wieviel von den gegenständlichen - unbestrittener Maßen betrieblich veranlassten - Krediten in behaupteter Höhe von € 225.000,00 bis zum Jahr 1998 zurückbezahlt wurde (diesbezüglich übermittelte der Bf. keine Bezug habenden Unterlagen), legte der Bf. nicht offen und brachte erstmalig im Rahmen der Schlussbesprechung zu der gegenständlicher Beschwerde zu Grunde liegenden BP vor, es habe sich um endfällige Kredite gehandelt. Einen diesbezüglichen Nachweis ist der Bf. jedoch schuldig geblieben.

Das Vorbringen alleine, gerade im Bereich freiberuflicher Tätigkeit sei es branchenüblich die Anfangsfinanzierung mit endfälligen Krediten zu tätigen, um den Finanzierungsaufwand als Betriebsausgabe zu erhalten und die Privatausgaben aus entnommenen Gewinnen zu finanzieren, ist unter den gegebenen Umständen nicht ausreichend, die Endfälligkeit der ursprünglichen Kredite glaubwürdig erscheinen zu lassen, zumal keine Bezug habenden Unterlagen vorgelegt wurden.

Auch wenn der Bf. in diesem Zusammenhang argumentiert, aus den Anlageverzeichnis 1998 sei ersichtlich, dass bis zu diesem Zeitpunkt betriebliche Investitionen iHv ATS 4,7 Mio. getätigt worden seien, welche mit den beiden ursprünglichen Krediten iHv ATS 3,1 Mio. fremdfinanziert worden seien, so ergeben sich weder aus den im Arbeitsbogen befindlichen Unterlagen noch aus den seitens der Abgabenbehörde vorgelegten Unterlagen Indizien, die darauf schließen hätten lassen, bei den beiden ursprünglich aufgenommenen Krediten habe es sich tatsächlich - so wie vom Bf. behauptet - um endfällige Kredite gehandelt, welche mit den im Jahr 1998 aufgenommenen Fremdwährungskrediten zur Gänze umgeschuldet worden wären.

Im Jahr 1998 nahm der Bf. zeitgleich zwei Kredite auf, welche in CHF konvertiert wurden.

Aus den vorliegenden Kreditverträgen geht kein Verwendungszeck hervor.

Jener Kreditvertrag, mit welchem eine Summe iHv ATS 2 Mio. (€ 145.000,00) aufgenommen wurde, lautete auf die Betriebsadresse des Bf.. Die Kreditsumme wurde auf ein Betriebskonto umgebucht. Hinsichtlich des gegenständlichen Kredites steht dessen betriebliche Veranlassung nicht in Streit und wurde dieser seitens der BP auch als betrieblich anerkannt.

Zeitgleich zu dem am 28.11.1998 aufgenommenen Kredit iHv ATS 2 Mio. nahm der Bf. einen weiteren Kredit iHv ATS 1,1 Mio. (€ 80.000,00) auf. Auch aus diesem dem gegenständlichen Kredit zu Grunde liegenden Kreditvertag geht der Verwendungszweck nicht hervor. Wie dem betreffenden Kreditvertrag vielmehr zu entnehmen ist, wurde dieser auf die Privatadresse des Bf. ausgestellt und gleichzeitig der aufgenommene Kreditbetrag auf ein Privatkonto des Bf. umgebucht. Obwohl der Bf. bereits im Rahmen der BP aufgefordert wurde, Nachweise hinsichtlich der Verwendung der aufgenommenen Mittel zu erbringen, hat es der Bf. verabsäumt, entsprechende Unterlagen vorzulegen. Auch wenn der Bf. argumentiert, es sei absurd nach so langer Zeit Belege abzuverlangen, so übersieht er dabei, dass die seitens der BP nicht anerkannten Fremdwährungskursverluste des Jahres 2012 letztendlich in unmittelbaren Zusammenhang mit gegenständlicher Kreditaufnahme standen und es an ihm gelegen

wäre, Vorsorge zur Aufbewahrung entsprechender - sein Beschwerdevorbringen stützende - Unterlagen zu treffen.

Das Vorbringen, auch dieser Kreditbetrag sei zur Abdeckung der aus den beiden ursprünglich im Zusammenhang mit der Ordinationsgründung stehenden und noch aushaftenden Krediten und somit betrieblich verwendet worden, erscheint aber unter den gegebenen Umständen nicht glaubwürdig.

Wenn der Bf. argumentiert es handle sich bei den im Jahr 1998 aufgenommenen Krediten um keine zwei neuen Kredite, sondern es seien die zwei zur Praxisgründung Anfang der 80er Jahre aufgenommenen Schillingkredite ins CHF konvertiert worden und gehe Gegenständliches auch aus dem Bestätigungsschreiben der Erste Bank vom 9.11.2015 hervor, so ist dem nicht zu folgen.

Wie den beiden Kreditverträgen aus dem Jahr 1998 entnommen werden kann, handelte es sich diesbezüglich eindeutig und zweifelsfrei um zwei neu aufgenommene CHF-Fremdwährungskredite, wobei aus beiden Verträgen deren Verwendungszeck nicht hervorgeht. Dass - so wie behauptet - jedoch keine zwei neuen Kredite aufgenommen worden sein sollten, lässt sich weder aus den übermittelten Vertragsinhalten noch aus der vorgelegten Bankbestätigung ableiten.

Die seitens des Bf. angesprochene Bestätigung der Erste Bank hat folgenden Inhalt:

"Kreditverträge aus dem Jahr 1998 liegen uns leider nicht mehr vor, vielmehr gilt ja eine Aufbewahrungsfrist von 7 Jahren.
Bestätigen können wir aber, dass zwei ATS-Finanzierungen in gleicher Höhe in CHF konvertiert wurden."

Aus gegenständlicher Bestätigung ist jedoch eindeutig und zweifelsfrei erschließbar, dass mit der angesprochenen Konvertierung von zwei ATS-Finanzierungen wohl nur die im Jahr 1998 aufgenommenen beiden Kredite gemeint sein konnten. Dass sich die nunmehr mit den beiden Krediten aufgenommene Kreditsumme mit jener Kredithöhe deckt, welche behaupteter Weise zu Beginn der Praxisgründung aufgenommen worden sein soll, lässt für sich alleine noch nicht den Schluss zu, dass mit den beiden nunmehr im Jahr 1998 aufgenommenen Krediten die ursprünglichen Finanzierungen abgedeckt werden sollten und erscheint Gegenständliches unter den vorliegenden Umständen auch nicht glaubwürdig.

Wäre seitens des Bf. tatsächlich - so wie vorgebracht - eine Umschuldung der ursprünglichen Kredite beabsichtigt gewesen, so wäre es logisch erschienen, auch nur einen einzigen Kredit über die entsprechende umzuschuldende Summe aufzunehmen und den gesamten Kreditbetrag auf ein Betriebskonto zu buchen. Tatsächlich wurden jedoch im Jahr 1998 zeitgleich - mit unterschiedlichen Kreditverträgen - zwei Kredite aufgenommen, wobei ein Kreditvertrag auf die Firmenadresse lautete und die Kreditsumme auf ein Betriebskonto gebucht wurde, während hingegen der zweite Kredit auf die Privatadresse ausgestellt wurde und die aufgenommenen Barmittel auf ein Privatkonto des Bf. umgebucht wurden. Gegenständliche Vorgehensweise

erscheint im Zusammenhang mit dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen der betrieblichen Veranlassung auch hinsichtlich des Kredites iHv. ATS 1,1 Mio. (€ 80.000,00) unlogisch und daher nicht glaubwürdig. Der Umstand, dass einer der beiden im Jahr 1998 aufgenommenen Kredite auf ein Privatkonto des Bf. gebucht wurde, spricht vielmehr für eine private Verwendung der betreffenden Barmittel als dagegen.

Im Jahr 1990 erwarb der Bf. mit Kaufvertrag vom 06.06.1990 in x für private Zwecke ein Grundstück und errichtete darauf in den Folgejahren ein Einfamilienhaus. Laut eigenen Angaben betrug der Kaufpreis für das Grundstück und den Hausbau ca. ATS 3,4 Mio. und wurde gegenständliche Summe durch den Verkauf einer Wohnung der Mutter (ehemalige Ordination des Vaters), den Verkauf der vorehelichen Wohnung der Ehegattin und durch Eigenmittel iHv ATS 600.000,00 finanziert. Entsprechend den im Arbeitsbogen aufliegenden Unterlagen wurde im Zusammenhang mit den Grundstückserwerb und der Errichtung des Hauses lediglich die Zahlung eines Betrages iHv ATS 1.653.780,00 von der Mutter an den Bf. mit Überweisungsbeleg nachgewiesen. Andere Bezug habende Unterlagen, welche auch die tatsächliche Höhe des aus dem Wohnungsverkauf der Ehegattin des Bf. erzielten Verkaufspreises nachgewiesen hätten, wurden jedoch keine vorgelegt. Zudem beschränken sich die Angaben hinsichtlich des erzielten Verkaufspreises in Bezug auf den Wohnungsverkauf durch die Gattin auf widersprüchliche Angaben des Bf.. Während im Zuge der BP die aus dem Wohnungsverkauf der Gattin erzielten Barmittel mit ATS 1,2 Mio. angegeben wurden, wurde hingegen in der Beschwerde wiederum behauptet, es seien ATS 1.550.000,00 erzielt worden. Laut vorliegendem Kaufvertrag wurde zwar ein Verkaufspreis in gegenständlicher Höhe vereinbart, jedoch abzüglich der Tilgung der pfandrechtlich sichergestellten Forderungen des Landes Wien, der Girozentrale und der Bank der österreichischen Sparkassen AG. Die genaue Höhe des mit dem Verkauf der Wohnung getilgten pfandrechtlich sichergestellten Forderungen wurde seitens des Bf. ebenso wenig offen gelegt, wie der aus dem Wohnungsverkauf tatsächlich erzielte Verkaufspreis, welcher zur Finanzierung der Liegenschaft verwendet worden sein soll.

Wie sich zudem aus dem Grundbuchsauszug in Bezug auf die Liegenschaft in x ergibt, war im Grundbuch eine Schuld und Pfandbestellungsurkunde der Bausparkasse der EÖ aus dem Jahr 1992 mit einem Betrag iHv ATS 1.487.160,00 eingetragen, welche in Anschluss an die Kreditaufnahme im Jahr 1998 Anfang des Jahres 1999 (21.01.1999) gelöscht wurde.

Obwohl der Bf. aufgefordert wurde, durch Vorlage Bezug habender Unterlagen nachzuweisen, über welches Konto die laufenden Rückzahlungen der Bausparkassenfinanzierung erfolgt seien, sodass die Finanzierung bei der Bausparkasse der EÖ aus dem Jahr 1992 zu Beginn des Jahres 1999 zur Gänze habe getilgt werden können, legte der Bf. weder während des bisherigen Verfahrensverlaufs noch im Rahmen der mündlichen Verhandlung Bezug habende Unterlagen vor.

Auch wenn der Bf. im Zusammenhang mit der Finanzierung des Grundstückes und des Hausbaus in x vermeint, alleine aus dem Verkauf der beiden Wohnungen hätten sich

Eigenmittel iHv ATS 3,2 Mio. ergeben und ein fleißig arbeitender Zahnarzt verfüge auch über ein Einkommen, welches für die Rückzahlung der Bausparkassenfinanzierung ausreiche, so übersieht der Bf. mit gegenständliche Argumentation, dass auch dieses Vorbringen nachzuweisen gewesen wäre.

Es wird seitens des BFG nicht in Abrede gestellt, dass der Bf. mit seiner Tätigkeit ein entsprechendes Einkommen erwirtschaftet hat und es geht auch Entsprechendes aus den diversen vorgelegten Einnahmen-Ausgabenrechnungen hervor, allerdings befreit dies den Bf. nicht von seiner Verpflichtung, die Verwendung seiner erworbenen finanziellen Mittel vor allen im Zusammenhang mit der Frage nach der betrieblichen Veranlassung des strittigen Kredites nachzuweisen oder doch zumindest glaubhaft darzulegen.

Wie aus den im Arbeitsbogen befindlichen und an die steuerliche Vertretung des Bf. gerichteten E-Mails hervorgeht, wurde der Bf. bereits während der BP wiederholt aufgefordert, Nachweise hinsichtlich der ursprünglich aufgenommenen Kreditsumme sowie zur Höhe der aushaftenden Kredite zum Zeitpunkt der Aufnahme der neuerlichen beiden Kredite im Jahr 1998 beizubringen. Dem ist der Bf. nicht nachgekommen. Gleichzeitig hat des der Bf. verabsäumt, die betriebliche Veranlassung des strittigen Kredites nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Auch wenn es sich hinsichtlich des betreffenden Nachweiszeitraums um Jahre handelt, welche sich außerhalb der gesetzlich normierten Belegaufbewahrungsfrist befinden, so wäre es doch am Bf. gelegen gewesen entsprechende Belege aufzubewahren, um diese gegebenenfalls zu Nachweiszwecken der Abgabenbehörde vorlegen zu können. Wenn der Bf. in diesem Zusammenhang unter Bezugnahme auf das seinerseits zitierte VwGH-Erkenntnis argumentiert, angesichts des weit zurückreichenden Zeitraumes müsse auf die Möglichkeit bloßer Glaubhaftmachung Bedacht genommen werden, so übersieht der Bf. dabei, dass ihm im vorliegenden Fall unter den gegebenen Umständen eine Glaubhaftmachung der betrieblichen Veranlassung des strittigen Kredites keineswegs geglückt ist. Ist ein Beweis nach den Umständen nicht zumutbar, so genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand (zB VwGH 30.4.2003, 98/13/0119; 28.5.2008, 2006/15/0125) und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 25.3.1992, 90/13/0295; 27.5.1998, 97/13/0051; 28.5.2008, 2006/15/0125). Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (VwGH 14.9.1988, 86/13/0150).

Im vorliegenden Beschwerdefall ist aber auf Grund der vorliegenden Umstände, dass

- aus beiden Kreditverträgen vom 26.11.1998 der Verwendungszweck nicht hervorgeht,
- der steuerlich nicht anerkannte Kredit auf die Privatadresse des Bf. lautete,
- das Konto, auf welches die Kreditsumme iHv € 80.000,00 zur Anweisung gebracht wurde, ein Privatkonto, ebenfalls lautend auf die Privatadresse des Bf., war,
- ein Nachweis über die Finanzierung des Hauses und Grundstückes in x nicht gelungen ist und

- die Löschung der im Grundbuch zur Liegenschaft in x eingetragenen Schuld- und Pfandbestellungsurkunde kurz nach dem Zeitpunkt der am 26.11.1998 erfolgten Kreditaufnahme am 21.01.1999 vorgenommen wurde

und im Zusammenhang mit den obigen Ausführungen vielmehr berechtigter Weise davon auszugehen, dass der strittige Kredit zur Abdeckung privater Zwecke (Hausbau) gestanden ist. Seitens des Bf. konnten weder in der Beschwerde noch im Rahmen der mündlichen Verhandlung die seitens der BP getroffenen Feststellungen widerlegt noch das Beschwerdevorbringen der betrieblichen Veranlassung des strittigen Kredites glaubhaft gemacht werden.

Der Grundsatz, es dürfe dem Abgabepflichtigen nicht zum Nachteil gereichen, wenn er nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist des § 132 BAO Unterlagen vernichtet (vgl Stoll, BAO-Handbuch, 321), trifft nach Ritz, BAO Kommentar, 6.Aufl. nur mit Einschränkungen zu. Wer weiß, dass Unterlagen zu Beweiszwecken bedeutsam sind, „riskiert“ bei ihrer Vernichtung, dass diese Vorgangsweise – vor allem, soweit ihn eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft – in freier Beweiswürdigung entsprechend berücksichtigt wird (vgl VwGH 24.11.1998, 97/14/0152; BMF, SWK 2003, S 534). In diesem Sinne musste dem Bf. daher im Zeitpunkt der neuerlichen Kreditaufnahme im Jahr 1998 und der Konvertierung in CHF bewusst gewesen sein, dass die Aufbewahrung von entsprechenden Unterlagen zwecks Nachweises des Behauptung, der strittige Kredit sei betrieblich verwendet worden, geboten sein wird.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 war daher ebenfalls als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

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

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 16. April 2018