

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache **A**, Adr, über die Beschwerde vom 08.08.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 05.07.2013, betreffend **Wiederaufnahme 2006 - 2008** und betreffend **Einkommensteuer 2006 - 2008 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

Verfahrensgang

Aufgrund einer beim FA am 3.10.2011 eingelangten anonymen Anzeige wurden durch die Finpol Erhebungen beim Beschwerdeführer (Bf) durchgeführt.

Am 28.10.2011 erfolgte eine Nachschau bei den Eltern des Bf, bei der im Wesentlichen die ungeklärte Mittelherkunft betreffend das KFZ (AM) hinterfragt wurde.

Am 21.12.2011 erfolgte eine weitere Besprechung betreffend die Mittelherkunft des KFZ.

Am 28.1.2013 erfolgte ein Gespräch mit dem Bf bei der die Vorlage von Unterlagen zum Nachweis der Finanzierung des Autokaufs vereinbart wurde.

In einem Telefonat am 1.3.2013 wurde diesbezüglich eine erneute Frist mit spätestens 15.3.2013 vereinbart. Da der Bf keine Unterlagen nachreichte, wurde diese Frist per E-Mail nochmals auf den 29.3.2013 verlängert, mit dem Hinweis, sollten die Unterlagen nicht vorgelegt werden, das FA folglich von einer ungeklärten Finanzierung des Autokaufs ausgehen werde.

Mit Vorhalt vom 3.6.2013 wurde neuerlich eine letztmalige Frist bis zum 21.6.2013 bezüglich des Nachweises der Mittelherkunft des Autokaufes (18.6.2008) gesetzt.

Es wurden seitens des Bf keinerlei diesbezügliche Unterlagen nachgereicht.

In Folge wurden das Verfahren betreffend die **Einkommensteuer 2006-2008** mit Bescheid vom 5.7.2013 **wiederaufgenommen** und **neue Einkommensteuerbescheide 2006-2008** erlassen. Darin wurden die ungeklärten Mittel als Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit jeweils 30.000,00 Euro festgesetzt.

Gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 – 2008 und die Einkommensteuerbescheide 2006 – 2008 alle vom 5.7.2013 wurde vom rechtlichen Vertreter Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) erhoben.

Im Wesentlichen wurde die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens damit begründet, dass keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide wurde im Wesentlichen begründet, die Behörde habe keinerlei Grundlage für die Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die Höhe der Einkünfte seien reine Fantasiazahlen.

Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 18.12.2013 wurde die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 – 2008 abgewiesen. Mit BVE vom 17.12.2013 (Bescheidbegründung vom 18.12.2013) wurde die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 – 2008 abgewiesen.

Am 14.1.2014 brachte der rechtliche Vertreter des Bf Vorlageanträge betreffend die BVEs vom 18.12.2013 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens (Einkommensteuer 2006-2008) und vom 17.12.2013 betreffend die Einkommensteuer 2006 – 2006 ein.

Das Finanzamt legte den Akt am 13.3.2014 dem BFG zur Entscheidung vor.

Festgestellter Sachverhalt

Aufgrund einer anonymen Anzeige, eingelangt beim FA am 3.10.2011, führte die FinPol Ermittlungen beim Bf durch. Bei der Nachschau am 28.10.2011 bei den Eltern des Bf wurde ein KZF (AM) mit deutschem Kennzeichen in Augenschein genommen.

Im Zeitpunkt der Nachschau stand der Bf in keinem Dienstverhältnis (letzter Arbeitstag 29.7.2011).

Der Bf wohnte im streitgegenständlichen Zeitraum tw bei seinen Eltern und tw. in Deutschland.

Das KFZ wurde am 16.6.2008 in Deutschland angemeldet. Die Rechnung des KFZ wurde vorgelegt (Kaufpreis inkl USt 121.000,00 Euro)

Der Bf war von 2002 – Juli 2008 bei der Firma B. angestellt.

Einkommen lt Jahresbescheid

Jahr	Einkommen
2002	17.892,41 €
2003	19.803,05 €
2004	21.152,11 €
2005	22.961,51 €
2006	23.851,81 €

2007	22.895,73 €
2008	23.228,59 €

Ab August 2008 war der Bf bei der Firma C. angestellt.

Die Mittelherkunft betreffend das KFZ (AM) ist ungeklärt.

Der Sachverhalt ist insoweit unstrittig und ergibt sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten, zu denen auch die Berufung (Bescheidbeschwerde) und der Vorlageantrag gehören.

Rechtliche Würdigung

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

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

Nach der Bestimmung des § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Aufgrund der anonymen Anzeige und im Zuge der Erhebung gem. § 143 BAO wurde versucht die Finanzierung der Lebenshaltungskosten und Anschaffungen abzuklären. Im Zeitpunkt der Erlassung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 – 2008 war dem Finanzamt weder bekannt, dass eine Anschaffung des KFZ (AM) getätigt wurde, noch dass die Mittelherkunft unklar, bzw. nicht nachgewiesen wurde.

Für die Frage der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel ist es von entscheidender Bedeutung, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass es schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Erst auf Grund der Feststellungen der der Finpol im Jahr 2011 erreichte die Behörde jenen Wissenstand, der ihr die Erlassung der im Spruch anders lautenden Bescheide ermöglichte. Damit sind durch die abgabenbehördlichen Ermittlungen für die Behörde neue Tatsachen hervorgekommen (hätte das Finanzamt bereits bei Bescheiderlassung von dem KFZ gewusst, hätte es bereits zu diesem Zeitpunkt die Mittelherkunft hinterfragt und wäre aufgrund des ungeklärten Vermögenzuwachses zu höheren Einnahmen gekommen). Die Rechtsfrage der Wiederaufnahme ist damit dahingehend beantwortet,

dass für die Behörde ein Wiederaufnahmegrund gegeben war. Der Wiederaufnahmegrund bewirkte einen im Spruch anders lautenden Bescheid. Damit ist der Tatbestand des § 303 Abs. 1 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.

Für die Wiederaufnahme des Verfahrens spricht der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung, wonach alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig behandelt werden sollen. Blicke der Erstbescheid in Rechtsbestand, so würden alle anderen Abgabepflichtigen, die ihre abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte von Beginn an vollständig offen legten, gegenüber dem Bf benachteiligt werden.

Für die Wiederaufnahme spricht auch das allgemeine öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung. Die mangelnde Erfassung der Einkünfte des Bf bewirkt einen Ausfall von Steuereinnahmen, der von der Allgemeinheit zu Gunsten des Bf zu tragen wäre.

Im vorliegenden Fall sind die auf Grund der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellten Einnahmen und der ermittelte Überschuss nicht geringfügig.

Bei der Frage, ob die Wiederaufnahme auch nicht gegen die Billigkeit verstoße, ist zu untersuchen, ob berechnete 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 kann die Frage der Zumutbarkeit des Erkennens der Erklärungs- und Abgabepflicht von Bedeutung sein. Da der Bf Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 bis 2008 eingereicht hat, ist davon auszugehen, dass ihm die Erklärungs- und Abgabepflicht geläufig war.

Unter all diesen Erwägungen erscheint es dem Bundesfinanzgericht nicht unbillig, die Interessen der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über die Interessen des Bf an der Rechtsbeständigkeit zu stellen.

Unter diesen klaren Gegebenheiten war eine **Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend die **Jahre 2006 – 2008** jedenfalls **zulässig**.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2006 – 2008 ist sohin als **unbegründet abzuweisen**.

2. Einkommensteuer 2006 – 2008

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Zu erforschen ist die materielle Wahrheit (Untersuchungsgrundsatz).

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend zu machen, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (vgl. Ritz, BAO⁶, § 115 Tz 4 und 7; VwGH 18.1.1998, 95/13/0069).

Gemäß § 184 BAO besteht seitens der Abgabenbehörde die Möglichkeit die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Gemäß Absatz 2 leg.cit. ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weiter Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Obiger Sachverhalt samt Beweiswürdigung ist also im Wege einer Schätzung zu beurteilen, da der streitgegenständliche Sachverhalt nicht durch konkrete Nachweise bzw. Beweise klar beurteilt werden kann.

Der Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens befreit den Abgabepflichtigen nicht von seiner Verpflichtung, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes (auch hinsichtlich einer Schätzung gemäß § 184 BAO) beizutragen (vgl. VwGH 24.9.2014, 2012/13/0107). Zur Aufklärung des wahren Sachverhaltes, hat der Bf. kaum sachdienlich beigetragen, wurde doch die Behörde immer wieder betreffend die Vorlage der Unterlagen vertröstet.

Die Befugnis zur Schätzung allein beruht auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085). Im Besteuerungsverfahren besteht die Schätzung darin, Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nach nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085). Bei der Schätzung sollen abgabenrechtliche Sachverhalte mittels indirekter Beweisführung ermittelt werden (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 184 Anm 8). Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Unstrittig sind die Einkünfte des Bf in den Jahren 2002 – 2008 als KFZ-Mechaniker / Fuhrparkleiter (An- und Abmelden von Autos, Servicierung der Autos, Neuübernahme und Verteilung, etc). Durchschnittlich verdiente der Bf 1.600,00 Euro im Monat.

Ungeklärt ist jedoch die Finanzierung des KFZ (AM) iHv. 121.000,00 Euro im Jahr 2008.

Die Behörde muss im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (VwGH 28.21.10.2015, 2012/13/0097; VwGH 28. 6. 2012, 2009/15/0201).

Lt Aussage Bf wurde für den Ankauf des KFZ (AM) ein bereits vorhandenes KFZ (M) veräußert, die daraus lukrierten Einnahmen iHv 48.000,00 Euro wurden anteilig für den Kaufpreis herangezogen. Die restlichen 73.000,00 Euro seien bar bezahlt worden. Dafür habe der Bf immer wieder Geld vom Gehaltskonto abgehoben und das Geld zu Hause aufbewahrt und angespart.

Der Bf konnte weder den Verkauf des M anhand von Belegen nachweisen (welche Klasse, welches Alter, etc), noch konnte er durch geeignete Belege (zB Bankauszüge) die Abhebungen größerer Summen nachweisen, um ein Ansparen eines sechsstelligen Betrages glaubhaft zu machen.

Der Bf machte keinerlei Angaben zu diesem KFZ, weshalb auch der vom Bf angegebene Verkaufspreis nicht annähernd verifiziert werden, wurde einerseits der Erlös aus dem angeblichen Verkauf nicht nachgewiesen und ist andererseits der angegebene Verkaufspreis für ein gebrauchtes KFZ im Allgemeinen recht hoch gegriffen.

Der Verkauf des M konnte daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht glaubhaft gemacht werden, entspricht es doch auch nicht der Lebenserfahrung für rund 50.000,00 Euro nicht einmal einen Beleg oÄ aufzubewahren, bzw. das Geld nicht anzulegen, würde doch eine sinnvolle Anlage das Kapital vermehren.

Selbst wenn der Bf tatsächlich 48.000,00 Euro für den Verkauf erhalten hätte – was vom Bf nicht glaubhaft gemacht werden konnte, wäre noch immer die restliche Mittelherkunft ungeklärt.

Zum Vorbringen des Bf, er haben den restlichen Betrag angespart ist Folgendes zu sagen: Selbst wenn man von einer sparsamen Lebensführung ausgeht (lt Aussage des Bf musste er bei seinen Eltern keine Miete zahlen, die Miete in Deutschland belief sich auf 385,00 Euro kalt) widerspricht es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts jeglicher Lebenserfahrung, dass der Bf nur mit den erklärte Einkünften (Einkünfte aus dem Angestelltenverhältnis) einen Betrag von 121.000,00 Euro für den Ankauf des KFZ (AM) angespart hat.

In der Berufung macht der rechtliche Vertreter frühere Montagetätigkeiten im Ausland geltend, bei der der Bf sehr viel Geld sparen konnte. Bei Sachverhalten, die ihre Wurzel im Ausland haben, trifft den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht, besonders bei der Schaffung und Beschaffung von Beweismitteln (VwGH 25.4.2002, 95/15/0197). Verletzt der Steuerpflichtige diese erhöhte Mitwirkungspflicht, so hat die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung festzustellen (VwGH 30.5.1995, 91/13/0248). Die Argumente des Bf in diesem Zusammenhang sind nicht glaubhaft, wurden doch diesbezüglich auch keinerlei Belege oder Nachweise vorgebracht.

Bei einem durchschnittlichen Gehalt von 1.600,00 Euro im Monat, geht daher das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung – bei sparsamer Lebensführung – davon aus, dass monatlich rund 800,00 Euro angespart werden können.

Geht man daher von einem dreijährigen Sparziel aus, konnte der Bf daher in den Jahren 2006-2008 ca 30.000 ansparen. Diesbezügliche Nachweise wurden nicht erbracht, dennoch geht das Bundesfinanzgericht von einem angesparten Kapital iHv ca 30.000 Euro aus.

Der Kaufpreis des KFZ (AM) betrug 121.000,00 Euro abzüglich des ersparten Betrages iHv 30.000,00 Euro ergibt eine nicht erklärte Mittelherkunft von 91.000,00 Euro.

Bei der Schätzung an Hand des Vermögenszuwachses oder des Geldverkehrs handelt es sich um Schätzungsmethoden, die als solche zur Feststellung der den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden Besteuerungsgrundlagen geeignet sind (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0158, mwN). Wird in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, ist 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 (VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005, mwN).

Wenn der Bf Vermögenszuwächse nicht aufzuklären vermag, ist die Abgabenbehörde nicht verhalten, ihm nachzuweisen, wie er die unaufgeklärten Zuwächse verdienen hätte können (VwGH 24.11.1987, 86/14/0098).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist daher die jährliche griffweise Hinzuschätzung des Finanzamtes iHv 30.000 Euro gerechtfertigt und stellen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb - entgegen der Ansicht des Bf - keine reinen Fantasiazahlen dar.

Es war 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.

Die im gegenständlichen Fall zu klärende Rechtsfrage besteht ausschließlich in der Beurteilung der Schätzungsbefugnis der belangten Behörde nach § 184 BAO. Diese wurde im Sinne der herrschenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl.

Ritz, BAO⁶, §184 und die dort angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sowie beispielsweise VwGH 21.12.2010, 2009/15/0040 und VwGH 08.07.2009, 2007/15/0052) entschieden. Was die Höhe der schätzungsweise ermittelten Bemessungsgrundlagen anbelangt, so handelt es sich um eine Frage der Ermittlung des der Entscheidung zugrunde zu legenden Sachverhaltes. Die Revision ist somit nicht zulässig.

Linz, am 11. April 2019