

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde vom 28.02.2011 des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, d1 ***BF1StNr1***, vertreten durch Dr. Hans Bodendorfer Steuerberatungsges.m.b.H., Hegelgasse 8/22, 1010 Wien, gegen die Einkommensteuerbescheide für die Veranlagungsjahre 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Veranlagungsjahre 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 des FA Bruck Eisenstadt Oberwart, sämtliche Bescheide vom 03.12.2010, zugestellt am 10.12. 2010

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001, 2002, 2003 und 2005 wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2004 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen und die Bemessungsgrundlagen der angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 wird teilweise stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und diese bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf. oder Bf genannt) und seine Ehegattin Xy (Bf-Gattin genannt) waren langjährig im Baunebengewerbe tätig. Die Eheleute betrieben in Q. einen Steinmetzbetrieb mit eigenem Serpentinsteinsbruch sowie eine Schottergrube einschließlich dem Handel mit Schotter- und Steinprodukten und die Verlegung von Stein- und Terrazzoplatten.

Die Geschäfte waren auf Bf und Bf-Gattin sowie die Xy GmbH aufgeteilt. Auf Grund einer umfassenden Handlungs- und Prozessvollmacht wurden alle maßgeblichen geschäftlichen Belange von Bf wahrgenommen.

Zwischen den Angehörigen wurde das Betriebsvermögen mehrfach hin- und her transferiert. Unter anderem übertrug der Bf. 1995 wesentliche Teile des Betriebsvermögens seines Einzelunternehmens um netto ATS 18.846.000 an Bf-Gattin und hat diese 1995 auch das gesamte Anlagevermögen einschließlich dem Betriebsgebäude der Y. GmbH um netto ATS 6.620.942 erworben.

Bf hatte an dem Immobilienprojekt seines Geschäftsfreundes A. zur Aufschließung der A-Badeseen in E. (Gemeinde T.) Interesse erlangt. Er übernahm eine Bürgschaft für einen Bankkredit von A-, der in die Erschließung von Badeparzellen und für die Errichtung einer Wasser- und Kläranlage zur Versorgung der Anrainer in diesem Gebiet investiert wurde.

Als im Jahr 1985 diese Bürgschaft schlagend wurde, beglich Bf für A- Bankverbindlichkeiten von rund ATS 5,7 Mio. und erhielt dafür im Gegenzug das erstrangige Höchstpfandrecht an der Liegenschaft KG E., Ez1, u.a. Parz. 01. In weiterer Folge ersteigerte Bf im Jahr 1988 um ATS 6,5 Mio. aus dem Insolvenzverfahren betreffend A- das Grundstück EZ2 (8.175m²), mit der darauf errichteten Klär- Kanal- und Wasserpumpanlage. Der Kaufpreis wurde zur Gänze mit Kredit der Eisenstädter Bank finanziert.

Im Jahr 1990 erwarb Bf aus der Zwangsversteigerung gegen A- um ATS 6,5 Mio. die Liegenschaft Ez1, an der er auf Grund der Bürgschaftsübernahme bereits erstrangiger Pfandrechtsgläubiger war. Dieses rund 23.700 m² große Grundstück bestand aus teilweise bebauten und unbebauten Flächen im Bereich des Ost- und Westufers des A-See II einschließlich einer Wasserfläche.

Zudem kaufte Bf im Juni 1990 von der U. GmbH (der Familie A-) die Liegenschaft EZ4 (20.300m² Wasserfläche an der Westseite und rd. 10.000 m² Baufläche beim A-See II; u.a. Parz. X1 und die nachfolgende EZ5, Gst-Nr. X2) sowie das Grundstück EZ7/EZ6 (Westufer, A-See samt Straße,

3.020m²) um insgesamt ATS 7,0 Mio. Auch dieser Liegenschafts Kauf wurde mit Kredit fremdfinanziert (Raika R.).

Die Ehegattin (Bf-Gattin) des Bf. erwarb im Juli 1988 in der KG E. die Grundstücke EZff (Seegrundstücke, Trockenparzellen, Wege beim A-See I) um ATS 5,4 Mio. Diese Finanzierung erfolgte ebenfalls mit einem Kredit der Eisenstädter Bank.

Die Ehegatten VornameBf. und Xy hatten mit diesen Anschaffungen zwischen 1988 und 1990 einen großen Teil der Grundstücke an den ehemaligen Schottergruben „A-See I und II“ samt Straßen, Wasserversorgung und Abwasserentsorgung im Gemeindegebiet E./T. fremdfinanziert erworben.

Vom Bf. und ebenso von seiner Ehegattin wurden für alle aus der Bewirtschaftung dieser Anschaffungen erzielten Einkünfte ein Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 durchgeführt und der damit ermittelte Gewinn oder Verlust als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Der Bf. und Bf-Gattin wiesen in ihren Jahresabschlüssen diese Liegenschaftsanschaffungen und die dafür aufgenommenen Bankverbindlichkeiten zur Gänze als Betriebsvermögen ihrer nichtprotokollierten gewerblichen Einzelunternehmen aus.

Die Ehegatten Y. nahmen im Anschluss an ihre Liegenschaftserwerbe in einem aufeinander abgestimmten Vorgehen umfangreiche Immobilienentwicklungen und Immobilienverwertungen vor. Es erfolgten Vermessungen und verwertungsstrategische Liegenschaftsteilungen, die Schaffung von kleinflächigen Bauparzellen und der weitere Ausbau der Infrastruktur. Unter anderem wurden Verträge mit Wassergenossenschaften als Vertreter der Anrainer (A-See I/E. für 120 Parzellen u. A-See II sowie F-See/G für 140 Parzellen) abgeschlossen, in denen für Wasserversorgungs- und Abwasserentsorgungsleistungen Anschluss- und Nutzungsentgelte vereinbart wurden.

An das Bauamt der Gemeinde T. wurden Anträge für Baubewilligungen zur Errichtung von unterkellerten Bungalows gestellt. Im Mai 1993 wurden der Ehegattin als Bauherrin die Errichtung von 34 Gebäuden und im September 1993 der Bau von weiteren 28 Gebäuden genehmigt.

Anlässlich einer UVA-Prüfung im September 1995 erteilte der Bf. dem FA die Auskunft, dass er auf Grund der erteilten Baubewilligungen 65 Badehäuser in E. errichte. Es sei geplant, einen Teil der Badehäuser zu vermieten und einen Teil zu verkaufen. Eine diesbezügliche Zuordnung der Gebäudeerrichtungen als Verkaufs- oder Vermietungsobjekte sei noch nicht möglich. Es werde von der künftigen Marktentwicklung abhängen, ob ein Verkauf oder eine Vermietung erfolge. Bisher seien insgesamt 4 Badehäuser verkauft worden. (Beweis: Aktenvermerk USO-Prüfung v. 11.9.1995).

Wesentlicher Teil des Unternehmensverkaufes des Bf. an seine Ehegattin im Jahre 1995 war die Übertragung der im Bau befindlichen Bungalows, die von dieser als Superädifikate auf dem Grund und Boden des Bf fertiggestellt wurden.

Zum Unternehmensverkauf 1995 an seine Ehegattin gab der Bf niederschriftlich befragt an:

„Die Wassergenossenschaft A-See I hat mit mir seinerzeit einen Abwasserentsorgungsvertrag abgeschlossen. Nach dem Verkauf des maschinellen und baulichen Teiles der Kläranlage an meine Gattin anerkennt die Wassergenossenschaft nicht die von ihr erstellten Entsorgungsrechnungen. Aus diesem Grunde musste ich weiterhin die Entsorgungsrechnungen an die Wassergenossenschaft stellen und im Gegenzug stellte mir meine Gattin die Rechnungen für die Abwasserentsorgung aus.

Mieteinnahmen erziele ich aus Anteilen von dem mir zu 15/26 gehörenden Grundstück Nr. 01, aus Verträgen, welche noch von meinem Voreigentümer A. stammen. Ich bin auch Miteigentümer des Grundstückes Nr. X2. Die Rohbauten auf diesem Grundstück hat meine Gattin errichtet. Bei dem Verkauf von Anteilen dieses Grundstückes durch mich, werden die Rohbauten von meiner Gattin teilweise vorher an mich und teilweise direkt an Dritte verkauft. Der Verkauf an mich erfolgt jeweils vor dem Verkauf von Grundstücksanteilen durch mich, so dass ich den Käufern von Grundstücksanteilen auch den jeweiligen Rohbau mitverkaufen konnte. (NS v. 12.07.2006)“

Bereits Anfang der 90er Jahre sind schon erste Liegenschaftsverwertungen durch den Verkauf von Teilflächen erfolgt. Unter anderem wurde das ersteigerte Grundstück EZ8 um ATS 1.500.000 an die Gemeinde T. verkauft. Zudem wurde bei der Liegenschaft, EZ6/EZ7 eine Teilfläche von 2.109 m² (EZ6, Parz. 568/25) um ATS 1.265.400 ebenfalls an die Gemeinde T. verkauft. An die Familie Ü wurden 3/90tel des Grundstückes, EZ4, Parz. X1 (anteilige AK: ATS 222.666) um ATS 500.000 verkauft. Von Bf-Gattin wurden der Wassergenossenschaft A-See I von der Liegenschaft EZx1 eine Straßenfläche, Parz x3, verkauft (ATS 1.188.000). Diese Veräußerungserlöse wurden von Bf und Bf-Gattin im Rahmen der betrieblichen Gewinnermittlung ihrer Einzelunternehmen erfasst (und deshalb keine Spekulationsgewinne gemäß § 30 EStG erklärt).

Im Herbst 1993 war der Bau von 13 Doppelhäusern und einem Einzelhaus mit jeweils 120m² verbauter Fläche aufgenommen worden. Anlässlich einer Baustellenbesichtigung im Mai 1994 durch eine von der Wirtschaftskammer NÖ. beauftragte Detektei wurde festgestellt, dass die 14 Häuser zu 90% im Rohbaustadium aufgemauert waren und bei 5 Häusern bereits die Dachsparren aufgelegt worden waren. Anstelle der bei der Baubehörde gemeldeten Baufirma (B- Bau GmbH) seien 5 ausländische Arbeiter an der Baustelle angetroffen worden, die nach Angaben des Bf. im Unternehmen der Bf-Gattin als Arbeiter angemeldet seien (Bericht v. 13.5.1994).

Ein weiteres Bauprojekt mit Bf-Gattin als Bauherrin war Anfang 2000 die Errichtung von 40 baugleichen, unterkellerten Bungalows, mit ca. 70m² Nutzfläche, auf den sogenannten Trockenparzellen beim A-See (GstNr. c1). Bei einer dortigen Baustellenbesichtigung im Auftrag der WK NÖ durch eine Detektei im September 2001 wurde festgestellt, dass die Rohbauten bereits fertiggestellt waren und bei den Gebäuden teilweise die Vollwärmeschutzfassade geklebt und verspachtelt war. Der bei Innenausbauarbeiten angetroffene Arbeiter (Tk.) habe angegeben, seit 6 Jahren bei Bf-Gattin beschäftigt zu sein. Vom Bf. werde ihm gesagt, welche Arbeiten er an den Bungalows zu verrichten habe. (Bericht v. 12.9.2001). Auch bei Kontrollen der Finanzpolizei wurde (am 24.1. und 30.9.2008) die Beschäftigung von Schwarzarbeitern für Bauarbeiten zur Fertigstellung von Bungalows auf der Trockenzeile des a-see festgestellt und angezeigt.

Der Bf. und seine Ehegattin Bf-Gattin erwirtschafteten mit ihren Immobilien folgende Erlöse:

Es wurden einmalige Anschlussentgelte und jährliche Nutzungsentgelte für die Versorgung mit Trink- und Nutzwasser sowie für die Abwasserentsorgung der Anrainer im Gebiet der A- Seen und Umgebung erzielt. Der Bf. und seine Gattin erhielten Pacht- und Mieteinnahmen aus der Nutzungsüberlassung von Grund- und Boden sowie von Gebäuden. Zum Teil handelte es sich hierbei um im Zuge der Liegenschaftserwerbe bereits bestandene Miet- und Pachtverhältnisse, die übernommen wurden und teilweise auch um Neuvermietungen. Ein wesentlicher Entgeltteil bildete der Verkauf der neu errichteten Gebäude samt anteiligem Grund. Außerdem wurden Erlöse aus Werkleistungen gegenüber den Gebäudekäufern erzielt (insb. diverse Fertigstellungsarbeiten, Stegerrichtungen, u.ä.). Die erklärten Einnahmen wurden auf Grundlage von idR außerbücherlichen und mündlichen Vereinbarungen zwischen den Familienangehörigen teils beim Bf. und teils bei der Bf-Gattin erfasst.

Die Jahresabschlüsse zeigen folgende Ertragssituation bei Bf und Bf-Gattin

Erlöse Bf. – Bf	2000 - ATS	2003 - Euro	2004- Euro	2005 - EURO
Erlöse Grundverkauf ohne USt	4.268.521,29	277.407,24	193.185,65	60.005,81
Erlöse Rohbauten - Handelsware		302.300,00	199.700,00	40.000,00
Erlöse 20% (2000: u.a. Gebäude)	354.667,83	123,00	60,00	70,00
Erlöse- Abwasserentsorgung. 10%	*347.305,10	23.758,49	23.110,45	37.771,92
Erlöse Mieten 10%		2.266,92	4.603,65	4.080,73

(Tabelle 1 *darin u.U. auch Mieten 10% enthalten)

Erlöse Bf-Gattin – Ehegattin	2000 - ATS	2003 - Euro	2004- Euro	2005 - EURO
Erlöse Anlagenverkauf ohne USt	-	501.900,24	153.900,00	92.000,00
Erlöse 20% (2000: u.a. Gebäude)	626.750,83	4.052,37	117.746,49	75.509,90
Gebühren Wasser, Abwasser 10%	464.338,28	46.226,20	56.135,40	77.715,92
Erlöse Mieten 10%	181.595,40	13.143,54	8.448,89	19.682,43
Erlöse Betriebskosten 10%	110.212,24	-	-	-

(Tabelle 2)

Weiters geben die Jahresabschlüsse folgenden Überblick über die Erwerbsaktivitäten des Bf. und seiner Ehegatten Bf-Gattin

[...]

(Tabelle 3)

*lt. Bankbestätigung

Ehegattin Xy	1998 - ATS	2003 - Euro	2005 - EURO	2006 - Euro
Anlagevermögen				
Steinbruch	57.203,00	3.408,57	3.109,15	2959,44
Trockenparzellen A-See	3.921.343,00	284.269,25	284.269,25	276.668,56
Grund J.	274.510,00	19.949,43	19.949,42	19.949,42
Gebäude Steinbruch	344.000,00	19.185,62	16.860,08	15.697,31
Gebäude Kläranlage	3.870.000,00	215.838,32	189.676,10	176.594,99
Kanalanlage u. Pumpstation	2.268.750,00	114.913,93	94.928,91	2.936,40
Im Bau befindliche Anlagen	13.381748,00	514.863,66	335.318,15	335.318,15
Materialvorräte (Baumaterial)	7.419.626,00	627.384,06	514.863,66	720.549,72
Bankverbindlichkeiten				
Bk2	8.220.855,30	--	86.064,25	--
Bank Bgld. y1	4.750.000,00	374.289,12	374.289,12	0,00
Commerzbank y4-1	2.611.539,76	*2.696.857,67	*2.869.543,97	3.281.791,79
Commerzbank y4-2	2.204.890,70			
Eisenst. B. yy3/00	4.207.517,98			
Eisenst. B. y44/00	7.613.027,66			
Eisenst. B. 44g	942.936,91			
Bankkredite gesamt ATS	30.550.768,31			
Bankkredite gesamt in Euro	2.220.210,91	3.071.146,79	3.329.897,34	3.281.791,79
Bankzinsen	882.212,22	0,00	1,50	0,00

(Tabelle 4)

*Kt. ***2***

In einer vom Finanzamt (FA) im Jahr 1990 durchgeführten niederschriftlichen Befragung des Bf zu den Liegenschaftskäufen beim A- See I und II gab dieser an, dass die Gesamtinvestitionen samt Kläranlage, Wege, Parzellen und Schottergrube einschließlich Finanzierungskosten um die 40 Mio. Schilling betragen (Beweis: NS v. 26.9.1990). Er belegte mit Buchhaltungsunterlagen, dass sich die betrieblichen Bankverbindlichkeiten von ihm und seiner Gattin sowie der Y. GmbH (1995 von Bf-Gattin übernommen) zum 31.12.1989 auf etwas über ATS 27 Mio. beliefen. Dieser Schuldenstand war bereits vorhanden, bevor noch zwei der vorgenannten Immobilienankäufe (Grund v. U. GmbH ATS 7 Mio. und Ersteigerung, Ez1) und der kostenintensive Bau einer großen Anzahl von Bungalows (Bauvolumen lt. Bilanz rd. ATS 20 Mio.) erfolgten.

Auf Grund der hypothekarischen Besicherung fälliger Kredite war der Bf. verpflichtet einen mit den Banken vereinbarten fixen Kaufpreisanteil aus den Liegenschaftsverkäufen zur Tilgung der Kreditschulden zu überweisen (Beweis: Schreiben an Raika R. v. 30.8.1994). In einem Zusatzvertrag mit der Commerzialbank Mattersburg betreffend das notleidende Kreditobligo zum Stand Februar 1999 (in Euro 2.627.361) wurde mit dem Bf. und seiner Gattin vereinbart, dass spätestens im Mai 1999 mit dem aktiven Parzellenverkauf begonnen werden müsse. Von den zu verkaufenden 18 Trockenparzellen sei ein Mindestkaufpreisanteil von € 72.673 und von den zu verkaufenden 22 Nassparzellen (EZ5) ein Mindestkaufpreisanteil von € 87.207 auf das Kreditkonto einzuzahlen. Vom übersteigenden Kaufpreis seien weitere 50% zur Kredittilgung zu leisten. Bei Erfüllung dieser Rückzahlungsvereinbarung bis Februar 2004 werde ein Schuldnachlass von € 261.622 gewährt (Beweis: Zusatzvereinbarung vom 25.02.1999).

Im Jahr **2010** fand bei beiden Ehegatten eine **Buch- und Betriebsprüfung** für den Zeitraum 2000 bis 2006 sowie eine Nachschau für die Jahre 2007 und 2008 statt. Von der BP wurden betreffend den Bf. folgende Feststellungen getroffen:

In den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen sowie den erstellten Jahresabschlüssen und Steuererklärungen seien nicht alle Einnahmen aus den Grundstücksverkäufen und aus den Vermietungen und Verpachtungen erfasst worden. Das Rechenwerk entspreche hinsichtlich der vollständigen Erfassung aller Geschäftsfälle nicht den gesetzlichen Vorschriften. Aus diesem Grunde leide die Buchführung an formellen und materiellen Mängeln und sei daher eine ordnungsgemäße Buchführung nicht gegeben (Tz. 2 BP-Bericht vom 3.12.2010).

Faktum 1 – Schwarzgeldzahlungen beim gewerblichen Grundstückshandel:

Der gesamte Außenauftritt des Grundstückshandels, beginnend bei der Bauaufsicht, über die Verkaufswerbung und die Verkaufsgespräche sowie Abschlusshandlungen, seien ausschließlich vom Bf. vorgenommen worden (Beweis: NS über Zeugeneinvernahmen der Käufer).

Ein Verkauf von Bungalows habe bereits vor dem Prüfungszeitraum stattgefunden. Im Jahr 1994 seien drei Objektverkäufe und 1997 ein Verkauf evident. Im Prüfungszeitraum sei dann in großer Zahl der Verkauf der Bungalows samt Seeparzellen auf der Westseite des A-See II (Bauplatzes, EZ5, GStk X2) erfolgt. Die Häuser samt Parzellen seien vom Bf. in einer Preisbasis zwischen ATS 2 Mio. bis 2,4 Mio. angeboten worden. Eine weitere Preisreduktion sei im Einzelfall vom Verhandlungsgeschick des Erwerbes abhängig gewesen. Die meisten Häuser hätten eine ähnliche Ausbaustufe gehabt und es habe ein Musterhaus (Nr. 31) gegeben, dessen Ausbau etwas weiter vorangeschritten gewesen sei.

Auch noch Jahre nach der BP seien Häuser bei den A-See I und II vom Bf. inseriert und verkauft worden.

Im Jahr 2001 und den Folgejahren sei der Verkauf der „Ausbauhäuser“ in folgender Weise vorgenommen worden: Wenn die vom Bf. geführten Verkaufsverhandlungen erfolgreich verliefen, wurde das betreffende Superädifikat von Bf-Gattin an den Bf. umsatzsteuerfrei veräußert. Dieser verkaufte dann den Bungalows mitsamt einem ideellen Miteigentumsanteil (einer gekennzeichneten Parzelle) an dem in seinem Betriebsvermögen befindlichen Grund- und Boden (GStNr. X2) an den Erwerber. Der Bf. hat die Gebäude in seinen Büchern als Handelsware aufgenommen und den Verkauf zum Einkaufspreis (ohne einen Aufschlag) als Handelserlöse erfasst. Bf-Gattin verbuchte den Erlös aus dem Verkauf der Superädifikate an den Bf. gegen den Buchwertabgang von „Anlagen in Bau“ (Buchhaltungskonto 710).

Bis einschließlich des Jahres 2000 habe es auch Fälle einer direkten Verkaufsabwicklung gegeben. Dem Endkunden seien dann direkt und zeitgleich jeweils von Bf-Gattin das Superädifikat und vom Bf. der dazugehörige ideelle Grundstückanteil übertragen worden.

Von der Abgabenbehörde seien die Käufer, die vom Bf. im Prüfungszeitraum ein „Ausbauhaus“ auf der Westseite des a-see II erworben haben, zu dem Sachverhalt als Zeugen befragt worden. Von den Erwerbern sei angegeben und mit Belegen dokumentiert worden, dass sie neben dem offiziellen Kaufpreis einen weiteren Kaufpreisteil als Schwarzzahlung in bar an den Bf. geleistet haben. Die Schwarzgeldzahlungen seien vom Bf. ausdrücklich gefordert worden. Es sei von den Käufern übereinstimmend ausgesagt worden, dass der Schwarzgeldanteil eine Verkaufsbedingung des Bf. gewesen sei. Auf Käufer, die das Schwarzgeschäft ablehnen wollten, habe er entschieden eingewirkt („das sei so üblich“) und erklärt, dass er sonst zu dem Verkauf nicht bereit sei. Von den geständigen Käufern seien Selbstanzeigen erstattet und die tatsächlich geschuldete Grunderwerbssteuer nachbezahlt worden.

Das Schwarzgeld sei dem Bf. immer in bar übergeben worden, z.B. in seinem Baubüro oder im Auto. In den Fällen, in denen das Schwarzgeld erst nach dem Abschluss des Kaufvertrages bezahlt wurde, sei vom Bf. eine Scheinbestätigung über eine Darlehnschuld (idR auf einen Zeitpunkt vor Vertragsabschluss datiert) ausgestellt worden. Diesen Scheinschuldvertrag habe er dann bei Bezahlung des Schwarzgeldes vernichtet.

Bereits vor vollständiger Fertigstellung der Bungalows sei der Verkauf der Gebäude von Bf aktiv betrieben worden. Bf habe den Verkauf im Internet sowie durch großflächige Verkaufsplakate beworben und er habe auch mehrere Immobilienmakler mit der Verkaufsvermittlung beauftragt. Den Interessenten seien jeweils mehrere Bungalows zur Besichtigung bereitgestellt. Die Objekte seien vor den Verkäufen nicht vermietet gewesen. Es habe sich um noch nicht bezugsreife sogenannte „Rohbauten“ gehandelt, weshalb diese davor nicht bewohnt worden sein konnten (insb. keine Küchen- und Sanitärausstattung). Eine Alternative zur Miete oder Pacht der angebotenen Häuser habe nicht bestanden. Es habe sich ausschließlich um Verkaufsobjekte gehandelt. Von Bf sei ausdrücklich der Kauf als einzige Möglichkeit angeboten worden.

Auch bei den vor dem Prüfungszeitraum stattgefundenen Verkäufen liegen Beweismittel über die Vereinnahmung von Schwarzgeldern durch den Bf. vor (z.B. C., AB. 1994, 34% Schwarzgeldanteil).

Folgende Schwarzgeldbarzahlungen im Zusammenhang mit dem Verkauf der Ausbauhäuser auf der Westseite des a-see II (Bauplatz Gstk X2) seien durch die Zeugeneinvernahmen und der von ihnen vorgelegten Dokumente eindeutig erwiesen:

lfd Nr.	Jahr	Objekte EZ5 X2	Erwerber	erkl. KP	Schwarzgeldanteil	Schwarzgeld f. zusätzliche Auftragsarbeiten
1	2000	26	k1	72.672,83	50.871,00	3.997
2	2000	27	k2	72.673	50.871	3.997
3	2000	28+29	Ing. zzzz1	188.949	79.940	727
Jahressumme Schwarzerlöse 2000 Verkäufe u. Arbeiten						190.403
4	2002	Grund	k4 (120m ²)	2.550	13.450	
5	2002	Grund	k2 (120m ²)	2.550	14.950	
6	2002	22	k5	72.000	29.000	
Jahressumme Schwarzerlöse 2002 Verkäufe u. Arbeiten						57.400
7	2003	19	k6	105.000	33.000	
8	2003	21	Mag. k7	80.000	50.811	
9	2003	25	k777	80.000	32.000	
10	2003	24	k8.	80.000	32.000	
11	2003	34	Ing. k99	85.000	60.000	
12	2003	33	k11	100.000	30.000	
Jahressumme Schwarzerlöse 2003 Verkäufe u. Arbeiten						237.811
13	2004	16+17	k12	50.000	130.000	8.870
14	2004	31	k123	80.000	80.000	
15	2004	30	kk1 € 101.000 behoben	80.000	unbekannt	8.901,00
16	2004	11	kk8 € 145.000 Kredit	99.700	unbekannt	
18	2004	Grund	k22 (280m ²)	3.170	unbekannt	
Jahressumme Schwarzerlöse 2004 Verkäufe u. Arbeiten						227.771
19	2005	35	k334	100.000	100.000	
20	2005	30/Steg	kk1	0,00		3.130
Jahressumme Schwarzerlöse 2005 Verkäufe u. Arbeiten						103.130

(Tabelle 5 – Beträge in Euro)

Durch den Erwerb der Seegrundstücke, der darauf folgenden umfangreichen Erschließung und Entwicklung dieser Immobilien und dem anschließenden einheitenweisen Verkauf von Teilliegenschaften sowie der großen Anzahl der verkauften Objekte und der über viele Jahre fortgesetzten Verkaufstätigkeit des Bf. (mehr als 10 Jahre), seien nach Ansicht der Finanzverwaltung die Verkäufe nachhaltig und auf planmäßige Art und Weise erfolgt, sodass ein gewerblicher Immobilienhandel vorliege und die verkauften Liegenschaftsteile Umlaufvermögen im Betrieb des Bf. gewesen seien. Dafür spreche auch das hohe Maß an Fremdfinanzierung bei den Immobiliengeschäften und die mit den Banken nachweislich getroffenen Vereinbarungen, dass mit dem Erlös aus dem Verkauf der bebauten Teilflächen die fällig gewordenen Kredite zurückgezahlt werden müssen.

Die Einkünfte seien demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen sei. Die Einkunftsquelle könne sich auch auf ein Nutzungsrecht oder eine bloße Tätigkeit – wie dem Ausbedingen und Einnehmen von Schwarzgeldern – gründen. Zurechnungssubjekt sei derjenige, der die Verfügungsmacht über die Leistungserbringung hat. Das sei der Bf. gewesen, weil er den entscheidenden Einfluss darauf hatte, dass die Leistung (Grundstücksverkauf) zuzüglich eines in bar bezahlten Schwarzgeldes erbracht wurde und er das Unternehmerrisiko daraus getragen habe.

Die befragten Käufer hätten nahezu einstimmig zu Protokoll gegeben, dass sie ausschließlich mit dem Bf. zu tun hatten. Er habe die Verkaufsverhandlungen geführt und ihm hätten sie den gesamten Kaufpreis, der aus einem offiziellen Betrag und einem in bar geleisteten Schwarzgeldbetrag bestanden habe, bezahlt. Die Gattin des Bf. sei bei den Verkäufen gegenüber den Käufern nie in Erscheinung getreten und habe bei der gesamten Abwicklung keine wahrnehmbare Funktion gehabt.

Da im Rahmen sämtlicher Veräußerungsgeschäfte (mit Ausnahme einer Veräußerung im Jahr 2000) ausschließlich der Bf. als Veräußerer den Kunden gegenüber aufgetreten sei und auch sonst keine nach außen publizierten fremdüblichen Verträge mit Familienangehörigen des Bf. vorgelegt wurden, seien die Erlöse aus den Veräußerungsgeschäften (wie in o.a. Tabelle 5 angeführt) ihm zuzurechnen.

Des Weiteren werde zu den Feststellungen der BP betreffend den gewerblichen Grundstückshandel und den dabei vom Bf. erzielten Schwarzerlösen auf die bekannten Ausführungen in Tz. 3 des BP-Berichts vom 3.12.2010 und in Tz 3 der Berichtsbeilage verwiesen.

Faktum 2 – Nicht erklärte Mieteinnahmen – Anwendung eines Sicherheitszuschlages

Anlässlich einer polizeilichen Einvernahme wurde von mehreren Personen übereinstimmend ausgesagt, dass sie für das vom Bf. angemietete Haus beim A-See (sogenannte Trockenparzelle) die Miete auf Grund mündlicher Vereinbarungen dem Bf. in bar ohne einen Zahlungsnachweis geleistet hätten. Bei der Befragung wurden auch noch weitere Mieter namentlich genannt, von denen bekannt sei, dass sie ebenfalls auf Basis mündlicher Mietvereinbarungen ihre Miete schwarz an den Bf. zahlen würden (Aussage, z7, Haus T36 sowie zz777 mit Hinweis auf ebensolche Barzahlungen auch bei anderen Mietern, wie z.B. zzz7, ebenso Niederschrift und Sachverhaltsdarstellung von sr5, Haus 21 und z34, Haus T30b u. T31).

Von der BP wurde dieser Sachverhalt bezüglich ww5 einer Überprüfung unterzogen und festgestellt, dass dieser auf einem Grundstück des Bf. am A-See wohnte und Mieteinnahmen überhaupt nicht oder in anderen Fällen nur zum Teil für einige Monate in der Buchhaltung erfasst worden seien. Die Aussagen der Mieter, dass vom Bf. die Mietzahlungen „schwarz“ in bar ohne Belegausstellung kassiert worden seien, werde in Anbetracht des Gesamtgeschehens

für glaubhaft erachtet. Zudem habe der Bf. in der Niederschrift vom 16.12.2008 angegeben, mehrfach Objekte ohne Erhalt von Mietzahlungen vermietet zu haben. Es sei aber nicht realistisch, dass der Bf. ohne entsprechende Einnahmen Vermietungen vorgenommen habe und es sei auch eine erwiesene Praxis des Bf., ohne Ausstellung von Belegen Schwarzeinnahmen in bar zu kassieren. Auf Grund dieser Sachlage werde es von der BP als zutreffend erachtet, dass der Bf. ihm zurechenbare „Schwarzvermietungen“ ohne eine ordnungsgemäße Verbuchung und steuerliche Erklärung dieser Bareinnahmen vorgenommen habe.

Diese nichterklärten Einnahmen aus Vermietungen des Bf. wurden mittels eines Sicherheitszuschlages geschätzt. Für die Detaildarstellung wird auf die in Seite 45 der Beilage zum BP-Bericht vorgenommene Berechnung verwiesen.

SZ wegen nicht erklärter Mieten	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Sicherheitszuschlag lt. BP lt Tz. 5 BP-Bericht u. Beilage	5.000	9.000	21.000	23.000	36.000	44.000

(Tabelle 6 – Beträge in EURO)

Über die Schlussbesprechung der Außenprüfung am 21.10.2010 wurde dem Bf. eine Niederschrift ausgefolgt und der BP-Bericht vom 3.12.2010 wurde am 8.12.2010 dem Bf. zugestellt.

Das **Finanzamt erließ** entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung auf Grundlage einer Wiederaufnahme der Veranlagungsverfahren **geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2005** vom 3.12.2010 und **geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2005** vom 3.12.2010. Sämtliche Bescheide wurden mit Rückschein dem Bf. nachweislich am 10.12.2010 rechtswirksam zugestellt.

Mit Telefax vom 23.12.2010 beantragte der steuerliche Vertreter (StV) des Bf. die Rechtsmittelfrist dieser Abgabenbescheide bis Ende Februar 2011 zu verlängern. Mit **Schriftsatz vom 28.02.2011**, eingebracht im Postwege am 28.02.2011, **erhob der Bf.** gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2005 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2005 **rechtzeitig und formgerecht Berufung** und beantragte die betreffenden Abgaben in erklärungskonformer Höhe festzusetzen. Zur Begründung brachte der Bf. sinngemäß Folgendes vor:

- Zum gewerblichem Grundstückshandel und zur Finanzierung der Grundstücksanschaffungen

Die Grundstücksanschaffungen des Bf sowie die ergänzend von der Gattin erworbenen Grundstücke bei den A-See seien zunächst ausschließlich mit Eigenkapital finanziert worden. Es

sei von beiden Ehepartnern gewollt gewesen, das privat angesparte Vermögen auf diese Weise zur Alterssicherung anzulegen.

Für die Beurteilung der Streitfrage, ob Umlaufvermögen und ein gewerblicher Grundstückshandel vorliege, sei nach der Jud. des VwGH (29.07.2010, 2008/15/0093) die Situation im Zeitpunkt der Grundstücksanschaffung maßgebend. Im Anschaffungszeitpunkt seien die Immobilieninvestitionen mit ausreichenden Eigenmittel abgesichert gewesen, sodass in wirtschaftlicher Betrachtung keine Fremdfinanzierung vorgelegen habe. Die Ehegatten hätten bei der Anschaffung der Immobilien auch keine Veräußerungsabsicht gehabt. Es sei von Anfang an beabsichtigt gewesen auf den Grundstücken (A-See I u. II) Badehäuser und Bungalows zu errichten und sie dann zur Altersvorsorge langfristig zu vermieten.

Die maßgebenden Grundstücksanschaffungen seien im Zeitraum 1988 bis 1990 von Bf erfolgt. Das sei der Kauf folgender Grundstücke gewesen: Ez1 (Ost- und Westufer A-See 2) um ATS 6,5 Mio., der Grundstücke EZ4 und EZ6 um ATS 7 Mio. sowie das Grundstück EZ2 (Kläranlage) um ATS 6,5 Mio. gewesen. Diese Gesamtinvestition habe ATS 20 Mio. zuzüglich der Anschaffungsnebenkosten betragen. Die Finanzierung dieser Liegenschaftserwerbe sei zwar mit Bankkrediten erfolgt, diese wären aber mit privatem Sparvermögen in Höhe von ATS 20 Mio. besichert gewesen. Dieses Kapitalvermögen habe die Ehegattin durch geschickte Wertpapiergeschäfte im Jahr 1985 erworben. Aus einem vorhandenen Kapitalvermögen von ATS 1 Mio. sei es der Gattin gelungen, durch den Kauf von Aktien oder Fonds in Kanada binnen 9 Monaten einen Gesamterlös von ATS 25 Mio. zu erzielen.

Im Jahre 1999 sei es schließlich zu einer Umschuldung von der Bank Burgenland zur Oberbank und wegen der Baukosten auch zu einer Kreditaufstockung auf ATS 25 Mio. gekommen, sodass dann noch immer - in wirtschaftlicher Betrachtung – ein Eigenfinanzierungsanteil von 80% vorgelegen habe. Richtig sei jedoch, dass in Folge der Umschuldung zur Oberbank in Fremdwährungskredite (CHF) und der Anlage des vorhandenen Eigenkapitals von ATS 20 Mio. in diverse Fonds dieser Bank große Kapitalverluste eingetreten seien.

Von den 73 errichteten Bungalows seien über einen Zeitraum von über 15 Jahren 23 Teilflächen verkauft worden. Diese Verkäufe seien im Verhältnis zu den vorhandenen und vermieteten Parzellen weniger als ein Drittel. Bezogen auf die Grundanteile seien von der Liegenschaft EZ4 weniger als 25% der gesamten Liegenschaft veräußert worden. Der Grund für die Veräußerung sei zweifellos der Druck der Banken gewesen, welche nach dem Kurs- und Wertverlust des zur Kreditbesicherung dienenden privaten Kapitalvermögens ab dem Jahr 2002 ständig auf Kreditrückführung drängten. Das in Fonds veranlagte Eigenkapital sei durch Verluste zu einem großen Teil aufgezehrt worden, für die Bebauungen seien kleinere Kreditaufnahmen notwendig geworden, hohe Prozesskosten seien aufgelaufen und durch Verzögerungen bei der Bebauung sei die Zinsbelastung erheblich angestiegen. Erst durch diese

Umstände habe sich das Immobilienprojekt in eine überwiegende Fremdfinanzierung gewandelt.

Die erfolgten Grundstücksveräußerungen seien ursprünglich nicht geplant gewesen. Erst durch die dargestellte wirtschaftliche Entwicklung hätten die Banken zu den Hausverkäufen gedrängt und wären diese sozusagen als Notverkäufe zur Reduktion der Kredite notwendig geworden. Es werde nochmals betont, dass die gesamte Bautätigkeit der Ehegatten von Anfang an unter dem Aspekt der zukünftigen Vermietung gestanden habe.

Allgemein sei festzuhalten, dass die veräußerten Objekte zwischen Fertigstellung der Bauarbeiten und dem erfolgten Verkauf jeweils vermietet worden seien oder leer standen. Wo eine Vermietung nicht erfolgreich und langfristig habe durchgeführt werden können, sei es auf Grund des wirtschaftlichen Druckes der Banken letztlich zu Notverkäufen gekommen.

Der von der BP festgestellte Sachverhalt sei falsch, bzw. unzureichend ermittelt worden und die daraus gezogene Schlussfolgerung, dass ein gewerblicher Grundstückshandel vorliege, sei unzutreffend, weil beim ursprünglichen Erwerb der Grundstücke keine Verkaufsabsicht bestanden habe. Die Rechtsauffassung der Abgabenbehörde, dass Umlaufvermögen und ein gewerblicher Grundstückshandel vorliege, werde vom Bf. nicht akzeptiert.

Die von der BP dargestellten Verkaufszahlen (insgesamt 23 Gebäude im Zeitraum 2000 bis 2005 und 4 verkaufte Objekte zwischen 1994 und 1997) seien nicht nachvollziehbar und würden der Realität widersprechen. Vermutlich sei der BP durch Mehrfachzählung von Objekten (z.B. Zählung von Haus und Grundstück als zwei Verkäufe) auch hierbei ein Fehler unterlaufen.

○ Zum Vorwurf in bar kassierter Schwarzeinnahmen

Es werde darauf hingewiesen, dass in mehreren Verträgen vereinbart gewesen sei, dass vom Gesamtkaufpreis ein Betrag von ATS 100.000 als Kautions beim Notar zu hinterlegen sei. Diese Kautions liege noch beim Notar und die Auszahlung an den Bf. sei an die Bedingung geknüpft, dass eine Seeausbaggerung erfolge. Die Ausbaggerung sei aber nicht möglich gewesen, weil einige Miteigentümer ihre Zustimmung verweigert hätten. Konkret betreffe dies die Verträge mit zzzz1 (2000: Hausverkäufe Nr. 28 u. 29, Kautions ATS 200.000), mit k4 (2000: Haus 26, Kautions ATS 300.000), mit k2 (2000: Haus 27, Kautions ATS 300.000) und mit kk1 (2004: Haus 30, Kautions ATS 100.000). Diese Kautions seien zwar von den Käufern geleistet worden, jedoch vom Notar wegen Nichterfüllen der Bedingung der Seeausbaggerung wieder an diese zurückzuzahlen. Diese Kautions von insgesamt ATS 900.000 könnten dem Bf. daher nicht als Einnahmen zugerechnet werden.

Der Berufung werden Beilagen angeschlossen aus denen sich ergebe, dass in jedem einzelnen Verkaufsfall die behauptete Schwarzzahlung jeglicher Grundlage entbehre.

- Zum Sicherheitszuschlag wegen Schwarzeinnahmen bei den Einkünften aus Vermietung

Die Aussagen der Mieter zz777 hätten keine Relevanz, weil diese ausschließlich ein Mietverhältnis mit seiner Ehegattin hätten. Sowohl der Grund als auch das vermietete Gebäude, Top 40 befänden sich im Eigentum von Bf-Gattin. Eine Zurechnung der in bar geleisteten Mieten an den Bf. sei allein aus diesem Grunde unrichtig. Lediglich beim Mieter ww5 (Haus 36) sei der Grund vom Bf. und das Gebäude (Superädifikat) von Bf-Gattin vermietet worden. In diesem Falle könne deshalb eine Zurechnung von Einnahmen allenfalls im Ausmaß des Grundanteiles an ihn erfolgen.

Im Übrigen würde die angeschlossene Beilage beweisen, dass die Mieter D. und z777 ihre Mieten nicht gezahlt hätten, weshalb heftige Auseinandersetzungen geführt worden wären. Ebenso sei ww5 ein Hochstapler gewesen, der keine Miete bezahlte und daher wieder das Haus habe verlassen müssen. Die im Bericht angeführten Aussagen zu angeblich „schwarz bezahlten Mieten“ seien daher unglaublich. Da der Bf. alle Mieteinnahmen in der Buchhaltung vollständig erfasst habe, sei der gesamte Sicherheitszuschlag unbegründet.

- Zu bisher nicht erklärten, vergessenen Betriebsausgaben

Bei der Durcharbeitung der Unterlagen im Zuge der Ausarbeitung der Berufung seien Rechnungen, insbesondere Anwaltsrechnungen und Belege über Prozesskosten aufgetaucht, welche bisher in der Buchhaltung zur Ermittlung der Einkünfte des Bf. nicht erfasst gewesen seien. Dies deshalb, weil die Bezahlung über Privatkonten erfolgt sei. Es handle sich um nachfolgend aufgelistete Betriebsausgaben lt. Beilage 9 (insgesamt 255 Belege), die bei der Berufungsentscheidung erstmals berücksichtigt werden sollen:

Jahr	Betriebsausgaben	Vorsteuern
2000	16.762,65	285,68
2001	13.356,70	2.132,93
2002	76.446,99	1.455,30
2003	327.999,09	755,84
2004	7.583,28	672,46
2005	6.613,22	1.322,64

(Tabelle 7 Beträge in der Berufung ohne Währungsangabe)

Vom **Prüfer** wurde in einer **Stellungnahme vom 2.3.2011** zur Berufung ausgeführt, dass es im Geschäftsleben durchaus üblich sei, dass Betriebskredite mit privaten Vermögenswerten (z.B. Spargbüchern, Lebensversicherungen, usw.) besichert werden. Allein durch die Verpfändung von im Privatvermögen befindlichem Kapitalvermögen, werde dieses aber nicht zum Betriebsvermögen, sondern bleibe in der Privatsphäre des Unternehmers. Im Hinblick auf die

maßgebenden Gesamtinvestitionen der Immobilienprojekte sei eindeutig erwiesen, dass ein wesentlicher Fremdfinanzierungsanteil von mindestens 50% vorgelegen sei. Auf Grund des insgesamt hohen Verschuldungsgrades des Bf. und seiner Ehegattin, sei schon sehr früh festgestanden, dass die Kreditrückzahlungen über die Immobilienverkäufe erfolgen müssen. Dies werde durch das Schreiben der Bank Burgenland vom 8.10.1998 bestätigt. Ein weiteres Indiz über die Verkaufsabsichten sei das Schreiben des Bf. vom Oktober 1990 an eine Anrainerin, in dem er Folgendes erklärt habe: *„Bedingt durch die fast zweieinhalbjährige Verhinderung Trockenparzellen zu verkaufen, bin ich nicht in der Lage, meine seinerzeitigen Angebote aufrecht zu halten. Ich bin teilweise nur Inkassant für unsere Banken, weil ich enorme Zinsbeträge irgendwie hereinbringen muss.“* Es sei mehrfach belegt und aus dem Gesamtgeschehen eindeutig zu erschließen, dass die Verkaufsabsicht des Bf. - nämlich der Wille planmäßige und nachhaltige Teilverkäufe der angeschafften Liegenschaften vorzunehmen - seit Anbeginn vorhanden gewesen sei.

Dem Einwand, dass die von der BP festgestellte Anzahl der Objektverkäufe nicht stimmen könne, sei entgegenzuhalten, dass aus den Eintragungen im Grundbuchauszug zu EZ5, GStNr. X2 die herangezogenen Verkäufe vollständig nachvollzogen werden können, wobei die laufenden Nummern 3-18 die Zeiträume vor 2000 betreffen.

Die Schwarzgeldzahlungen bei den Grundstücksverkäufen an den Bf. seien durch mehrfache übereinstimmende Zeugenaussagen und von diesen dabei vorgelegten Nachweisen zweifelsfrei bewiesen. Im Hinblick auf diese eindeutige Beweislage habe der Bf. im diesbezüglichen Finanzstrafverfahren seine Tat eingestanden und einen Rechtsmittelverzicht zu dem Straferkenntnis abgegeben.

Zum Einwand der beim Notar noch erliegenden Kautionen wegen der noch nicht erfolgten Seeausbaggerung sei festzuhalten, dass einzig der Kaufvertrag mit zzzz1 (Pkt. XII. 2.) eine derartige Kautionsregelung von ATS 100.000 enthalte. In den Kaufverträgen mit den anderen vom Bf. genannten Käufern (k4 und k2 sowie kk1) sei keine Kautionsvereinbarung enthalten. Diese Behauptung sei daher tatsachenwidrig. Im Übrigen betreffe die Kaution den „offiziellen Kaufpreis“ und nicht den von der BP auf Grund von Beweisen festgestellten zusätzlichen in bar geleisteten „schwarz vereinnahmten“ Kaufpreisanteil. Bezüglich der bewiesenen Kaufpreiskaution bei zzzz1 im Jahr 2000 sei erst in dem Zeitpunkt, in dem die Einbringlichkeit dieser Kaufpreisforderung des Bf. konkret gefährdet ist, die Bildung einer Rückstellung zulässig. Dazu habe der Bf. jedoch keine Beweise vorgebracht und das Geschehen auch nicht ausreichend für eine Bilanzberichtigung substantiiert.

Zum ergänzenden Sicherheitszuschlag sei anzumerken, dass es nicht üblich sei, dass Mietern ohne Bezahlung einer Kaution und Miete über einen längeren Zeitraum ein Gebäude überlassen wird. Die Vorgangsweise des Bf. unübliche Bargeldbeträge für Leistungen zu kassieren und keine Belege oder sogar irreführende Bestätigungen auszustellen, sei mehrfach

bewiesen worden. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände sei durch die von der BP vorgenommene Schätzung mit hoher Wahrscheinlichkeit die zutreffenden Bemessungsgrundlagen ermittelt worden.

Darauf replizierte der Bf. mit **schriftlicher Ergänzung der Berufung vom 8.3.2011** Folgendes:

Er habe ein Aktenkonvolut von 30 – 40 Ordnern dem FA zur Prüfung übergeben. Die Unterlagen seien ihm mit der Bemerkung zurückgestellt worden, dass der Prüfer nicht der Buchhalter des Bf. sei, weil kein systematisches und geordnetes Erfassungs- und Ablagesystem der Belege bestanden habe. Durch Einschleichen und Raub beim Bf. seien ihm diese Unterlagen dann abhandengekommen und es sei somit das Verschulden des FA, dass er abgabenrechtlich bedeutsame Umstände nun nicht mehr beweisen könne. Dazu gehöre beispielsweise auch der von den Käufern ihm unterschlagene Kautionsbetrag von insgesamt ATS 1.100.000. Um diesen Betrag seien die Verkaufserlöse zu reduzieren. Die Befragung der Anrainer durch den Prüfer sei eine rechtswidrige „Spionageaktion“ gewesen, die untersucht werden müsse.

Der Bf. habe nach den Grundstücksankäufen bei den A-See die rechtlichen Verhältnisse klären und ordnen müssen. Davor habe quasi Chaos geherrscht, weil der Voreigentümer (A-) hinsichtlich Zufahrtsrechte, Seezugang, Wasserversorgung und Abwasserentsorgung keine vertraglichen Vereinbarungen mit den Anrainern getroffen habe.

Eigentlich seien die Ersteigerungen nicht in Gewinnabsicht erfolgt, sondern wären ausschließlich auf Verlustreduzierung ausgerichtet gewesen. Er habe schließlich hohe Forderungen gegen den in Konkurs geratenen Voreigentümer gehabt, die es so gut als möglich hereinzubringen galt. Bei Erteilung der ersten Baubewilligungen am Grundstück X2 (im Jahr 1993) sei er 63 Jahre alt gewesen. Warum hätte er da spekulieren und Gebäude für den Verkauf bauen sollen? Dazu seien dann noch die finanziellen Schwierigkeiten mit den Banken gekommen, die ihn zum Notverkauf gezwungen hätten.

Die Verluste aus der verpfändeten Spareinlage von ATS 20 Mio. seien steuerlich anzuerkennen, ebenso wesentliche Zahlungen aus privaten Mitteln, insb. für die Leistungen von Rechtsanwalt Dr. F..

Mit **zweiter Berufungsergänzung vom 14.10.2011** wandte sich der Bf. gegen den Sicherheitszuschlag hinsichtlich der fiktiven Berechnung des Vermietungsbestandes, wie dies auf Seite 45 der Beilage zum BP-Bericht erfolgt sei. Ebenso sei dort beschrieben, dass für die vermieteten Objekte auf Grund einer bewussten Verschleierung der Verhältnisse eine eindeutige Zuordnung zum Bf. oder zu seiner Gattin nicht möglich sei. Hierzu sei festzuhalten, dass es sich bei den fertiggestellten Bauten ausschließlich um solche am A-See I und II handle. Es sei amtsbekannt, dass der Bf. die dortige Kläranlage betreibe, von welcher aus sämtliche Bungalows mit Wasser versorgt würden. Daher sind in den Gewinn- und Verlustrechnungen

beim Bf. hohe Erlöse aus Abwasserentsorgung enthalten, während sich bei den Mieterträgen lediglich geringe Beträge finden (Anmerkung: siehe nachstehende Tabelle 9). Der Grund dafür sei, dass die Vermietung der fertiggestellten Bauten durch die Ehegattin erfolge. Sämtliche Wasserlieferungs- und Entsorgungsverträge würden allerdings beim Bf. liegen.

Bei dem von der BP geschätzten Vermietungsgrad stelle sich die Frage, wie die Wasserversorgung und Abwasserentsorgung bei diesen „Schwarzmietern“ funktioniert haben soll, weil eine entsprechend große Anzahl von Anschlüssen in der Buchhaltung des Bf. nicht dokumentiert sei. Bei den nicht vermieteten – also leerstehenden Gebäuden – bestehe kein Wasserverbrauch, dass würde an Hand der in der Buchhaltung enthaltenen Wasserrechnungen eindeutig nachvollziehbar sein. Die Annahme von nicht erklärten Mieten in einem Ausmaß, welches die erklärten Mieten um ein Vielfaches übersteige, sei daher völlig realitätsfremd. Da es eine Vielzahl von gegenseitigen Anzeigen zwischen dem Bf. und den Mietern sowie Miteigentümern gebe, wären der BP derart umfangreiche Schwarzvermietungen wohl aufgefallen. Zu den angeblich nicht erklärten Mieten von zz777 und ww5 sei darauf hinzuweisen, dass die betreffenden Gebäude von Bf-Gattin fertiggestellt worden seien und sämtliche Mieterträge in der Steuererklärung von Bf-Gattin erfasst worden seien. Zusammenfassend sei zur Berechnung des Sicherheitszuschlages für nicht erklärte Mieteinnahmen festzuhalten, dass die angesetzte Höhe in keinem sachgerechten Verhältnis zu dem nachgewiesenen Sachverhalt stehe und darüber hinaus eine Hinzurechnung der Mieten bei Bf-Gattin vorzunehmen gewesen wäre.

Das Rechtsmittel wurde von der Abgabenbehörde mitsamt dem bezugshabenden Verwaltungsakt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt und ist gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Bescheidbeschwerde zu erledigen.

Vom FA ist zum Zwecke der Feststellung der Eigentums- und Nutzungsverhältnisse der betreffenden Liegenschaften der Bf. im Jahr 2008 niederschriftlich befragt worden. Aus diesem Anlass wurde vom Bf. eine Aufstellung der Grundstücke bei den A-See mit ihren Parzelleneinheiten und ihrer Verwendung vorgelegt. Der Bf. erteilte folgende Auskunft:

GStNr.	Eigent.	Parzellen/Objekte	Nutzung	Anmerkung
01	Bf	1-8	Leerfläche ohne Baubew.	
X2	Bf	9	Leerfläche mit Baubew.	
X2	Bf	10, 13, 36	Gebäude (Bf-Gattin) vermietbar	
X2	Bf	11, 14-35, 37	Gebäude (Bf-Gattin) verkauft	
s2	andere	39-53	A- verkauft bzw. vermietet	lt. GB mehrere Schenkungen und Verkäufe zw. 2000-2005
01	Bf	55, 57, 59, 60 69-71	Bereits von A- vermietet Leerflächen	lt. NS v. 12.7.2006 vom Bf. in MV eingetreten.
q1	Bf-Gattin	61	Grund vermietet an Schwab	
q1	andere	62-69, 71-78	von A- verkauft	lt. GB 7 Verkäufe zw. 2002 – 2006, u.a. L.
s2	Bf-Gattin	70	vermietet L.	
s2	Bf-Gattin	71	verkauft 1990 od. 1991	
m88	Bf-Gattin	29	Baubüro	

m88	Bf-Gattin	30, 30a, 30b, 31-33	Fertiggestellt, leerstehend	lt. GB verkauf Parz. 33
m88	Bf-Gattin	34	Fertiggestellt, leerstehend	2005 Ing. P.
			Verkauf Grund von Bf-Gattin	angebl N.
c1	Bf-Gattin	1-6	leerstehend unbebaut	
c1	Bf-Gattin	7-17	fast belagsfertig	ohne Heizung
c1	Bf-Gattin	18	Verkauf 1994 M.	
c1	Bf-Gattin	19-20	Fast belagsfertig	ohne Außenputz
c1	Bf-Gattin	21 u. 22	vermietbar	vermietet sr5 ohne Mietzahlung
c1	Bf-Gattin	23, 24, 25	nur Grund vermietet	S., V., W.
c1	Bf-Gattin	27	vermietet	A.
c1	Bf-Gattin	29	vermietet um lebenslange Mietvorauszahlung € 8.720	
d3	Bf-Gattin	40 – 50	Vermietet an ****3****	*zahlten die Miete nicht
d3	Bf-Gattin	54-60	Rohbauten fast fertig	

(Tabelle 8)

Dazu ist anzumerken, dass der Bf. seine erste diesbezügliche Erklärung vom 1.12.2008 nach Rückfrage des FA in der Niederschrift vom 16.12.2008 änderte. Diese Änderung betraf vor allem das im Eigentum des Bf. stehende Grundstück s2 mit den bebauten Parzellen 39 bis 53. Während er bisher erklärte, „vom Voreigentümer A- verkauft“, fügt er die Erklärung hinzu „bzw. von A- vermietet, Haus 39 – 53“.

Laut schriftlicher Erklärung des StV des Bf. vom 19.02.2010 befänden sich im Vermögen der Ehegatten „weit über 100 Badebungalows“ die zur Vermietung bestimmt seien. Von den 73 neu errichteten Gebäuden seien schließlich weniger als ein Drittel (23 Objekte) verkauft worden. Daraus sei zu ersehen, dass die Vermietung die maßgebende Erwerbstätigkeit des Bf. und seiner Gattin gewesen sei.

Übersicht über die erklärten Mieteinnahmen:

Erlöse 10% lt. Erkl. Bf.	2000	2001	2002	2003	2004	2005
VuV	unbekannt	unbekannt	5.262	2.267	4.604	4.081
Abwasser	unbekannt	unbekannt	22.209	23.758	23.110	37.772
Gesamterlöse 10%	25.240*	23.861*	27.471	26.025	27.714	41.853
Mietererlöse 10% lt. Erkl. Bf-Gattin	2000	2001	2002	2003	2004	2005
VuV	13.197	7.477	9.669	13.143	8.449	19.682
Abwasser	33.745	47.794	49.049	46.226	56.101	77.716
Gesamterlöse 10%	46.942	55.271	58.718	59.369	64.550	97.398

(Tabelle 9 – Beträge in Euro)

In den Jahren 2000 und 2001 wurden vom Bf. die Erträge mit Umsatzsteuersatz 10% nicht in die beiden Unternehmensbereiche Abwasserentsorgung und Vermietung und Verpachtung aufgegliedert. Aus den Gesamtumsätzen mit Steuersatz 10% im Verhältnis zu den Folgejahren kann jedoch erschlossen werden, dass auch in diesen Jahren keine höheren Mietererlöse vom Bf. erklärt wurden. In der Niederschrift vom 12.07.2006 gab der Bf. an „Mieteinnahmen aus

Anteilen erziele ich von den mir zu 15/26 gehörenden Grundstück Nr. 01 aus Verträgen, welche noch von meinem Voreigentümer A- stammen“.

Mit **Beschluss vom 14.04.2021** wurde vom **BFG** an den Bf. folgender **Vorhalt** gerichtet:

„Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 6 EStG – Fehlen einer ordnungsgemäßen Gewinnermittlung

Der Bf. hat nach seinem Unternehmensverkauf oder Teilverkauf an die Ehegattin (1995 um netto ATS 18,85 Mio.) ausschließlich Verluste erklärt. Daraus resultieren zum 1.1.2000 nicht verrechnete Verluste aus Vorjahren (1996 bis 1999) von insgesamt ATS 7.483.134. Zudem wurden vom Bf. im Veranlagungsjahr 2001 ein Verlust von ATS 2.446.101 (lt. BP ATS 2.377.299) und 2002 ein Verlust von Euro 88.929,64 (lt. BP Euro 22.529,64) erklärt.

Vom Bf. wurden in allen diesen Veranlagungsjahren offenbar sowohl betriebliche Einkünfte als auch außerbetriebliche Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung (insb. von Wochenendhäusern und Grund und Boden) erzielt.

Nur die betrieblichen Einkünfte können durch einen Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt werden, die außerbetrieblichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung müssen hingegen durch eine Überschussrechnung der Einnahmen über die Werbungskosten gemäß § 2 Abs. 4 iVm. § 28 EStG ermittelt werden. Die Verluste aus den außerbetrieblichen Einkünften sind nicht vortragsfähig. Das bedeutet, für die durch Überschussrechnung zu ermittelnden Verluste aus der Vermietung und Verpachtung steht kein Verlustabzug zu.

Voraussetzung für einen Verlustabzug nach § 18 Abs. 6 EStG, idF BGBl 111/2010 (bis Veranlagung 2015) ist, dass die Verluste aus betrieblichen Einkünften durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind.

Das Bundesfinanzgericht hat auf Grund der Aktenlage den Eindruck, dass vom Bf. gesetzwidrig eine untrennbare Vermischung der außerbetrieblichen Einkünfte (Vermietung und Verpachtung) mit den gewerblichen Einkünften in einem einzigen „gemeinsamen Rechnungskreis und einem gemeinsamen Jahresabschluss“ erfolgt ist. Das betrifft sowohl die erklärten Verluste aus den Vorjahren (1996-1999: Verluste ATS - 7.483.134) als auch die erklärten Verluste 2001 und 2002. Diese Mangelhaftigkeit der Gewinnermittlung erscheint derart gravierend, dass auch durch eine Korrektur die richtige Höhe der Verluste aus Gewerbebetrieb (ohne die Verluste aus der Vermietung und Verpachtung, z.B. anteilige Fremdfinanzierungskosten) weder errechnet noch dieses Korrekturergebnis einwandfrei überprüfbar ist.

Zudem ist nach Auffassung des BFG durch übereinstimmende Zeugenaussagen eindeutig erwiesen, dass der Bf. Schwarzgelder beim gewerblichen Grundstückshandel sowie bei Wasserversorgungs- und Abwasserentsorgungsleistungen und bei den erbrachten

Bauleistungen vereinnahmt hat, sodass auch aus diesem Grunde in den Jahren 2001 und 2002 keine ordnungsgemäße Buchführung des Bf. im Sinne des § 18 Abs. 6 EStG 1988 vorliegt.

Vom BFG wird aus den vorgenannten Gründen bei der Entscheidung über die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2005 voraussichtlich daher kein Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 6 EStG anerkannt werden.

Mit **weiterem Beschluss vom 30.04.2021** wurde dem Bf. gemäß § 161 mit ausführlicher Begründung bekanntgegeben, dass das **BFG von der Erlösschätzung des FA**, wie sie lt. Tz. 5 des BP-Berichtes in den angefochtenen Bescheiden vorgenommen wurde, im Hinblick auf die aktenkundige Beweislage voraussichtlich **abweichen werde**. Nach Auffassung des BFG habe der Bf. im Streitzeitraum systematisch Schwarzgeschäfte bei allen seinen Erwerbstätigkeiten vorgenommen. Er habe höchstwahrscheinlich außer den nachgewiesenen Schwarzgeschäften noch weitere unentdeckt gebliebene Schwarzeinnahmen aus Immobilienverkäufen sowie der Erbringung von Fertigstellungsarbeiten und ebenso aus der Grundstücksvermietung und aus Wasserversorgungs- und Abwasserentsorgungsleistungen erhalten.

Auf Grund der aktenkundigen Beweise und den allgemeinen Lebenserfahrungen, sei diesem Umstand höchst wahrscheinlich unentdeckt gebliebener Schwarzerlöse durch eine geänderte griffweise Zuschätzung entsprechend Rechnung zu tragen.

Folgende geänderte Schätzung werde vom BFG beabsichtigt, wobei die Umsatzsteuer im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG aus den geschätzten Bruttoerlösen herauszurechnen und zu passivieren sei:

Erlöserhöhungen wegen ergänzender Schätzung von Schwarzerlösen lt. BFG:

Schätzung Schwarzerlöse/BFG	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Grundstückshandel ohne USt	5.000	5.000	5.000	5.000	90.000	5.000
Werkleistungen inkl 20% USt	3.600	3.600	3.600	3.600	3.600	3.600
Abwasserentsorg. inkl 10% USt	1.100	1.100	1.100	1.100	1.100	1.100
Vermietung inkl 10% USt	11.000	11.000	11.000	11.000	11.000	11.000

(Tabelle 10 - Beträge in Euro netto)

Zudem wurde dem Bf. im Sinne des § 183 BAO der gesamte vom BFG festgestellte entscheidungsrelevante Sachverhalt unter Benennung der maßgeblichen Beweisquellen zur Stellungnahme mitgeteilt.

In den Vorhaltsbeantwortungen vom 22.04.2021 und vom 20.05.2021 gab der Bf. durch seinen StV im Wesentlichen folgende Erklärungen ab:

„Der Bf. hat bis einschließlich dem Veranlagungsjahr 2000 überhaupt keine Mieterträge erzielt. Dieser Umstand, dass bis zum Jahr 2000 in den Einkünften des Bf. gar keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung enthalten waren, ergibt sich auch daraus, dass die BP erst ab

dem Jahr 2001 eine Schätzung wegen nichterklärter Mieten mittels Sicherheitszuschlag vorgenommen hat.

Für die Jahre bis 1999 liegen rechtskräftige Steuerbescheide vor, aus denen nicht ausgeglichene Verlust aus Einkünften aus Gewerbebetrieb von insgesamt ATS 7.483.134 resultieren. Diese Verluste sowie die Verluste aus den Jahren 2001 und 2002 wurden von der BP zum Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 6 EStG anerkannt. Das Vorliegen einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung wurde bisher nicht beanstandet. Für die Veranlagungsjahre bis 1999 sei längst Verjährung eingetreten und dem Bf. stünden hierzu keine Unterlagen mehr zur Verfügung.

Da die Verluste durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG durch eine Steuerberatungskanzlei ermittelt worden sind und entsprechend diesen Jahresabschlüssen die Steuererklärungen eingereicht und vom FA rechtskräftige Einkommensteuerbescheide erlassen wurden, steht nach Auffassung des Bf. der Verlustvortrag zu.

Die in den Einkommensteuerrichtlinien, Rz 4509ff angeführten Kriterien sind erfüllt. Die BP habe im Zuge der Außenprüfung die Buchhaltung geprüft und entsprechend der Rechtsprechung des VwGH, auch angesichts der verhängten und bekämpften Sicherheitszuschläge, die Voraussetzungen für den Vorlustabzug in den Verlustjahren 2001 und 2002 anerkannt, weil das richtige Betriebsergebnis noch überprüfbar gewesen ist. Die in den gewerblichen Einkünften enthaltenen Mieterträge wurden sowohl vom Bf. als auch der BP als gewerbliche Einkünfte erfasst.

Schwerpunkt des Rechtsmittels für die Jahre 2000 bis 2005 ist die Frage, ob der Steuerpflichtige einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben hat oder ob er entsprechend seiner Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG die Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, nicht zu berücksichtigen hatte.

Wenn nun vom BFG unterstellt wird, dass die Vermietung der Objekte zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geführt haben, dann wäre der Beschwerde stattzugeben, weil es sich dann tatsächlich um keinen gewerblichen Grundstückshandel gehandelt hat. Wenn aber der Meinung der Abgabenbehörde gefolgt werde, dass ein gewerblicher Grundstückshandel vorliege, dann können die damit in unmittelbaren Zusammenhang stehenden Einkünfte aus der Vermietung der in der Folge veräußerten Objekte nicht der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zugeordnet werden. In der Tat wurden allerdings mit der Vermietung verbundene umfangreiche Nebenleistungen erbracht (Wasser- und Abwasserverorgung).

Sollte vom BFG aber die Entscheidung getroffen werden, dass kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, dann wären die Einkünfteermittlungen ab 2001 (weil erstmalige Feststellung von Einkünften aus Vermietung durch die BP) zu trennen. Auf Grund der unseres Erachtens vollständig vorliegenden Buchhaltung ist diese Trennung möglich und kann vom StV bei Bedarf durchgeführt werden.“

Gegen die vom BFG mitgeteilte Änderung der Erlösschätzung brachte der Bf. keine Einwendungen vor. Mit Schreiben vom 26.04.2021 legte das FA dem BFG Unterlagen zu den nachträglich im Rechtsmittelverfahren vom Bf. erklärten Betriebsausgaben und Vorsteuern vor. Daraus ergaben sich eine teilweise Anerkennung, der in Pkt. 5. der Berufung angeführten Ausgaben des Bf. auf Grund der von der Abgabenbehörde durchgeführten Überprüfung der Belegnachweise (wie in nachstehender Tabelle 17 dargestellt).

Angemerkt wird, dass vom Finanzamt für die Veranlagungsjahre 2006, 2007 und 2008 ebenfalls entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung Einkommensteuer- und Umsatzsteuerersterbescheide erlassen wurden, gegen die der Bf. beim BFG anhängige Rechtsmittel eingebracht hat. Da betreffend diese Bescheide vor allem andere Steuerthemen (insb. das Vorliegen eines Sanierungsgewinns) strittig sind, wird über diese Beschwerden in einem eigenen Erkenntnis abgesprochen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Änderungsbefugnis des Verwaltungsgerichts ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der belangten Behörde gebildet hat (Ritz, BAO⁶, § 279 Tz 10).

Das BFG hat volle Kognitionsbefugnis und daher die beschwerdegegenständliche Sache so zu entscheiden, als ob diese Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen behandelt würde. Dabei ist dem BFG in Ermessensfragen eine uneingeschränkte eigene Ermessensübung übertragen (Art. 130 Abs. 3 B-VG).

Zu beurteilen sind Tatsachen- und Rechtsfragen, ob die Tätigkeit des Bf. einen gewerblichen Grundstückshandel bildete, ob er aus seinen Tätigkeiten nicht erklärte steuerpflichtige Bareinnahmen erzielt hat und ob aus diesem Grund Erlösschätzungen zu erfolgen hatten.

Der vorstehend unter I. geschilderte Sachhergang ist aktenkundig und liegt der Entscheidung zu Grunde. Soweit zu tatbestandsrelevanten Sachverhaltselementen widersprüchliche Beweise vorliegen, wird in der rechtlichen Beurteilung dargelegt, aus welchen Erwägungen das Verwaltungsgericht zu welchem Beweisergebnis gelangt ist.

1. Gewerblicher Grundstückshandel

Grundstücksverkäufe stellen dann einen Gewerbebetrieb dar, wenn es sich um eine nachhaltige mit Gewinnabsicht ausgeübte Betätigung unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr handelt und keine landwirtschaftliche Tätigkeit vorliegt. Die Veräußerung von Grundstücken geht über eine bloße Vermögensverwaltung hinaus und wird zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0059, 0061). Ein gewerblicher Grundstückshandel wird somit dann vorliegen, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen, also nicht bloß unter Ausnutzung sich zufällig ergebenden Möglichkeiten (VwGH 07.11.1978, 2085/78).

Ob Vermögensnutzung oder Vermögensverwertung im Vordergrund stehen, ist nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu beurteilen (E 12.7.2016 Ra 2015/15/0040; E 28.6.2012, 2009/15/0113, mwN; E 13.9.2006, 2002/13/0059, 0061) und bildet eine Sachverhaltsfrage (E 24.1.2007, 2003/13/0118; E 24.2.2005, 2001/15/0159; E 13.9.2006, 2002/13/0059; E 21.9.2006, 2006/15/0118).

Für die Beurteilung der Kauf- und Verkaufstätigkeiten hinsichtlich des Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels ist es ohne Belang, ob diese im betreffenden Besteuerungszeitraum, bzw Veranlagungszeitraum stattgefunden haben (E 24.2.2005, 2001/15/0159; E 31.5.1983, 82/14/0188).

Beim gewerblichen Grundstückshandel kommt es nicht zwingend auf die ursprüngliche Veräußerungsabsicht, sondern auf das objektive Gesamtbild der Verhältnisse an (E 24.2.2005, 2001/15/0159; E 28.6.2012, 2009/15/0113; BFG 11.6.2018, RV/1100486/2016. Gewerblichkeit kann auch dann vorliegen, wenn der Willensentschluss zu einem planmäßigen Abverkauf von Wohnungen erst später gefasst und der planmäßige Abverkauf auch tatsächlich umgesetzt wurde (E 24.2.2005, 2001/15/0159). Dabei spielt es für die Gewerblichkeit der Betätigung keine Rolle, ob die Änderung des Geschäftsplanes (Verkauf statt Vermietung) durch eine wirtschaftliche Notlage oder anderer wirtschaftliche Entwicklungen eingetreten ist.

Die planmäßige Parzellierung und Aufschließung von Grundstücken mit nachfolgendem Abverkauf begründet regelmäßig gewerblichen Grundstückshandel (vgl. Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020) Grundstücksveräußerungen Rz 125ff).

Im gegenständlichen Fall liegt ganz offenkundig ein gewerblicher Grundstückshandel vor. Der Bf. ist fachkundig steuerlich vertreten und er hat selbst seit der Anschaffung in den Jahren 1988 bis 1990 diese Immobilien fortwährend als Betriebsvermögen seines Gewerbebetriebes erklärt. Die Verkäufe von Teilflächen des Grundstückes X2 wurden im Rahmen der Gewinnermittlungen gemäß § 4 Abs. 1 EStG erfasst. Der Bf. verbuchte zwischen 2000 und 2005 den Verkauf der Bungalows als „Wareneinsatz-Handelswaren und Erlöse Rohbauten“ und hat für die Teilverkäufe des Bauplatzes einen Buchwertabgang von € 140.065,34 bilanziert.

Der Bf. hat auch mehrmals bei Befragungen durch die Abgabenbehörde den fortlaufenden, planmäßigen Verkauf der -vorwiegend fremdfinanziert errichteten - großen Anzahl an Wochenendhäusern als wesentlichen Teil seiner gewerblichen Tätigkeit beschrieben (Beweise: NS v. 12.7.2006, Aktenvermerk über Auskunft des Stpfl. zur UVA-Prüfung 12/94-6/95 v. 11.9.1995, sowie Aktenvermerk zur UVA-Kettenprüfung 1996 vom 1.7.1996). Im zitierten Schreiben vom 20.10.1990 an eine Anrainerin hat der Bf. seine Verkaufsabsicht und die Erforderlichkeit der Grundstücksverkäufe zur Rückzahlung der Bankkredite unmissverständlich ausgedrückt.

Einwendungen gegen das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels wurden vom Bf. erst erhoben, als im Zuge der Betriebsprüfung die systematische Einnahme von Schwarzgeldern bei den Objektverkäufen hervorkam. Es ist daher erkennbar, dass die Rechtsmittelvorbringen des Bf. von Schutzbehauptungen und taktischen Überlegungen geprägt sind.

Es ist erwiesen, dass bereits kurze Zeit nach den Grundstückskäufen die ersten Teilverkäufe erfolgten (z.B. Gemeinde T., Ü). Weitere drei Verkäufe im Jahr 1994 und ein Verkauf 1997 sind evident. Belegt ist ferner, dass bereits bei den Verkäufen 1994 Kaufpreisanteile zur Kredittilgung an die Bank überwiesen werden mussten (Schreiben Notar Ö. v. 30.8.1994). Am 25.2.1999 schloss der Bf. und seine Ehegattin mit der Commerzialbank eine verbindliche Kreditrückzahlungsvereinbarung über den mit Mai 1999 vorzunehmenden Verkauf von 18 Trockenparzellen (h6) und 22 Nassparzellen (EZ5, Bauplatz, X2). Dies ist der eindeutige Beweis, dass spätestens in diesem Zeitpunkt der Willensentschluss zum planmäßigen Abverkauf der Teilflächen von h6 sowie des gegenständlich relevanten Bauplatzes, GStk X2 gefasst und dieses Verkaufsvorhaben auch tatsächlich umgesetzt worden ist.

Zudem gingen diesen eindeutigen Umständen eines gewerblichen Grundstückshandels umfangreiche Aufschließungshandlungen für die erworbenen Liegenschaften voraus. Es wurden für die Verkaufsverwertung zweckmäßig getrennte Grundbuchskörper für Baugrund (z.B. EZ5), Seegrund und Straßengrund geschaffen sowie Vermessungen und Parzellierungen in Teilflächen vorgenommen. In der Folge wurden in großer Anzahl Baubewilligung für die Errichtung eines Wochendhausparks rund um die A-See eingeholt und dieses Bauprojekt in einer Größenordnung von rd. 1,5 bis 2 Mio. Euro vorwiegend fremdfinanziert umgesetzt.

Die Hausverkäufe waren von umfangreichen Verkaufswerbungen und einer professionellen Vermarktung durch den Bf. selbst sowie einer zusätzlichen Einschaltung mehrerer Makler begleitet. Die Verkaufstätigkeit des Bf. erstreckte sich nachhaltig über einen Zeitraum von mehr als 10 Jahre.

Nach diesem objektiven Gesamtbild steht eindeutig fest, dass der Bf. einen gewerblichen Immobilienhandel betrieben hat. Zu diesem gehören alle jene Liegenschaften, die vom Bf. planmäßig und nachhaltig im eigenen Namen und auf eigene Rechnung verkauft werden. Es

besteht für das BFG kein Zweifel, dass insbesondere die streitgegenständlichen professionellen Liegenschaftsverkäufe des Bauplatzes, GStk X2, auf dem die Ehegatten Y. gemeinsam eine Bungalowsiedlung fremdfinanziert errichteten, Teil dieses gewerblichen Grundstückshandels waren.

Der Bf. und seine Gattin erklärten, dass sie von Anfang an Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen wollten und beide haben auch laufende Mieteinnahmen aus den Liegenschaftserwerben erklärt. Lt. Bf. gehören ihnen „weit über 100 bebaute und unbebaute Parzellen“. Bei dieser Sachlage ist daher in den jeweiligen Veranlagungsjahren außerdem zu prüfen, welche Liegenschaftsteile im Streitzeitraum wegen ihrer dauerhaften Vermietung oder Verpachtung nicht zum Umlaufvermögen des gewerblichen Grundstückshandels gehörten.

Bei jenen Teilflächen bei denen der Bf. bereits im Zeitpunkt der Anschaffung in bestehende unbefristete oder langfristige Miet- und Pachtverhältnisse eingetreten ist, lag das für den Grundstückshandel tatbestandsrelevante objektive Verkaufserfordernis nicht vor. Laut Aussage des Bf. in der Niederschrift vom 12.7.2006 hat er Miet- oder Pachteinahmen aus Verträgen des Voreigentümers A- bei den Parzellen des Grundstückes, Nr. 01, erzielt (Beweis: NS v 12.7.2006). Diese Auskunft ist widerspruchsfrei und plausibel und wird vom BFG für zutreffend erachtet.

Diese schon bei Liegenschaftserwerb vermieteten Teilflächen fielen nach Auffassung des BFG unter die private Vermögensverwaltung, mit der Konsequenz, dass die daraus erzielten Einkünfte durch Überschussrechnung zu ermitteln gewesen wären. Das gleiche kann für jene schon in der Anfangsphase, bald nach dem Liegenschaftserwerb abgeschlossenen Miet- oder Pachtverträge gelten. In dieser Zeit war die durch die wirtschaftlichen Fehlentwicklungen mitverursachte Überschuldung des Bf. noch nicht in einem solchen Ausmaß eingetreten, sodass ein objektives Verkaufserfordernis zur Kredittilgung für möglichst alle Liegenschaften noch nicht gegeben war. Das Vorliegen eines langfristigen Vermietungsplanes, neben der Verkaufsaufsicht für andere Liegenschaften, ist bezüglich solcher Teilflächen daher glaubwürdig (Beweis: Amtsvermerk zur Auskunft des Bf. bei UVA-Prüfung vom 11.9.1995, Aussage des Bf. in NS vom 12.07.2006).

Jene Liegenschaften, die in der Rückzahlungsvereinbarung vom 25.2.1999 mit der Bank ausdrücklich für den planmäßigen und nachhaltigen Verkauf zur notwendig gewordenen Kredittilgung festgelegt worden sind, gehören jedoch auch dann zum Umlaufvermögen des gewerblichen Grundstückshandels, wenn sie zwischenzeitig (bis zum geplanten Verkaufsabschluss) noch zur Erzielung von Mieteinnahmen genutzt wurden, wie etwa auch die 18 Trockenparzellen der h6.

Es wäre an dem Bf. gelegen, unter diesen steuerlichen Aspekt, eine klar nachvollziehbare Aufteilung seiner gewerblichen Tätigkeiten (Grundstückhandel, Bauwerkleistungen, Wasser- und Abwasserleistungen) und seiner nicht offengelegten außerbetrieblichen Erwerbstätigkeit

in Form langjähriger Vermietungen und Verpachtungen vorzunehmen. Dazu hätte auch gehört, bei einer Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse und einer dadurch ausgelösten Änderung des Bewirtschaftungsplanes der Immobilien, die Aufteilung in den betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich entsprechend zu korrigieren (z.B. Einlage vom Privatvermögen ins Betriebsvermögen bei Änderung des Verkaufsplanes). Diesen steuerlichen Erfordernissen hat der Bf. aber nicht entsprochen.

2. Schwarzeinnahmen beim Grundstückshandel

Sämtliche vom Bf. in den Streitjahren erklärten Erlöse aus Grundstücksverkäufen und die dabei von der BP festgestellten Schwarzerlöse betreffen ausschließlich den Verkauf von Teilflächen von dem Bauplatz, EZ5, GstNr. X2.

Von 13 der als Zeugen einvernommenen Käufern wurde die Vereinbarung und Zahlung eines „schwarz“ in bar geleisteten Kaufpreisteiles an den Bf. bestätigt und dazu weitere eindeutige Beweise, wie Bankbelege über zeitnahe Sparbuchbehebungen und Kreditverträge sowie Rechnungen über die Maklerprovision, aus denen der tatsächliche Gesamtkaufpreis hervorgeht, vorgelegt oder weitere bei der Barzahlung des Schwarzgeldes anwesende Zeugen (z.B. Ehepartner) namhaft gemacht. Von den Zeugen wurde der Sachverhalt der Schwarzgeldleistungen detailliert geschildert und es wies der dargestellte Sachverhalt im Wesentlichen Übereinstimmung auf. Die oben unter *„Faktum 1 – Schwarzgeldzahlungen beim gewerblichen Grundstückshandel“* geschilderten Zeugenaussagen werden auf Grund ihrer widerspruchsfreien und exakten Angaben sowie den dazu vorgelegten Nachweisen vom BFG für glaubwürdig erachtet und der rechtlichen Beurteilung zu Grunde gelegt.

Durch diese Zeugenaussagen und den von ihnen vorgelegten weiteren Beweisen sind die bei der Außenprüfung festgestellten Schwarzeinnahmen des Bf. im Zusammenhang mit den Grundstücksverkäufen in den Jahren 2000 bis 2005 eindeutig bewiesen.

Bei den in Tz. 3 des BP-Berichtes und Seite 34, Pkt. 3.7. der Beilage zum BP-Bericht aufgelisteten Schwarzerlösen aus Grundstücksverkäufen und dabei auch erzielte Schwarzeinnahmen aus Werkleistungen handelt es sich daher um keine Erlösschätzung gemäß § 184 BAO, sondern um eine Korrektur der unrichtig erstellten Jahresabschlüsse des Bf. Auf Grund der eindeutigen Beweisergebnisse der abgabenbehördlichen Ermittlungen waren von der Abgabenbehörde die Bemessungsgrundlagen entsprechend zu berichtigen (Privatentnahmen an Erlöse). Diese Erlöskorrekturen (vgl. Tabelle 5) werden vom BFG als rechtmäßig bestätigt.

Eine ergänzende Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bf. wegen der erwiesenen Schwarzgeschäfte wurde von der BP nicht vorgenommen. Es wurden aber bei der Außenprüfung weitere vom Bf. getätigte Grundstücksverkäufe festgestellt (u.a. kk1, kk8, k22

2004 und d44 1994), bei denen die Verkäufer Schwarzgeldzahlungen zwar nicht eingestanden haben, jedoch erhebliche Widersprüche an der Glaubhaftigkeit dieser Aussagen vorlagen.

Nach Auffassung des BFG entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass bei der Befragung von 18 Grundstückskäufern wegen Schwarzzahlungen nicht von allen wahrheitsgemäße Angaben erfolgen, zumal damit für sie erhebliche, nachteilige Konsequenzen (u.a. Nachzahlung der Grunderwerbssteuer) verbunden sind.

Dazu wird vom BFG festgestellt, dass von der Käuferin kk1 laut schriftlichen Kaufvertrag die Teilfläche Nr. 30 samt dem darauf befindlichen Gebäude um € 80.000 im Jahr 2004 vom Bf. erworben wurde. Im zeitlichen Zusammenhang mit diesem Grundstückskauf fand jedoch eine nachgewiesene Sparbuchbehebung von € 101.000 statt. Nach der Rückzahlungsvereinbarung des Bf. mit der Commerzialbank aus dem Jahr 1999 ist pro Verkaufsparzelle bis € 87.200 der gesamte Kaufpreis an die Bank abzuführen und vom übersteigenden Kaufpreisteil gehen 50% an die Bank. Bei den Auftragsarbeiten, aus denen keine Grundsteuernachforderung entstehen kann, hat die einvernommene Erwerberin jedoch die vom Bf. praktizierten Schwarzgeldzahlungen, in bar und ohne Belegausstellung, eingeräumt und substantiiert dargelegt (2004: Fliesenarbeiten/Terasse, Heizung, Malerarbeiten, Maurerarbeiten/Hausumrandung € 8.901; 2005: Stegerrichtung € 3.130).

Das BFG erachtet es für nicht realistisch, dass der Bf. unter dem faktischen „Mindestverkaufspreis von € 87.000 lt. Bankenvereinbarung“ ohne Leistung einer zusätzlichen Schwarzgeldzahlung das Grundstück an kk1 verkauft hat. Dies wird auch durch die deutlich darüber liegende Sparbuchbehebung und die bei den Werkleistungen vorgenommenen Schwarzgeldgeschäfte hinreichend indiziert. Von den einvernommenen Zeugen wurde einhellig bestätigt, dass sich die Teilparzellen samt Ausbauhaus in einer Preisspanne zwischen € 145.000 und € 175.000 bewegten. Dementsprechend lagen die ermittelten tatsächlichen Kaufpreise einschließlich der bewiesenen Schwarzgeldanteile in dieser Größenordnung. Auch unter Berücksichtigung einer geringen Ausbaustufe lag der jedenfalls festgestellte niedrigste Gesamtkaufpreis einschließlich Schwarzgeldleistung bei € 112.000 (Kauf der beiden vergleichbaren Doppelhäuser Nr. 24 u. 25 im Jahr 2003 n2/k777).

Auf Grund dieser Umstände gelangt das BFG zu der Überzeugung, dass der Bf. auch bei dem Verkauf an kk1 Schwarzgeld in der üblichen Mindestgröße von € 30.000 verlangt und erhalten haben wird.

Völlig vergleichbar ist der Verkauf an kk8 (Teilfläche 11 samt Ausbauhaus 2004) laut Kaufvertrag um € 99.700, bei einer erwiesenen dazu erfolgten Kreditaufnahme des Käufers von € 145.000. Es liegt in der allgemeinen Lebenserfahrung das private Grundstückskauf für den eigenen Wohnbedarf idR nicht zur Gänze fremdfinanziert erworben werden. Im Hinblick auf diese Beweislage nimmt das BFG mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit an, dass

auch in diesem Grundstücksgeschäft Schwarzgeld in der Mindestgröße von € 30.000 an den Bf. geflossen sein wird.

Ebenso wurde von der Käuferin k22 nicht eingestanden, dass sie bei dem Erwerb der an ihre Parzelle angrenzenden Grundfläche (280m² um € 3.170/11,30 pro m²) im Jahr 2004 auch einen Schwarzgeldanteil bezahlt habe. In Widerspruch dazu steht aber, dass der Bf. beispielsweise in den Verträgen mit k4 und k2 (im Jahr 2000) für den vergleichbaren Erwerb einer angrenzenden Teilfläche einen Kaufpreis von € 145 pro m² vereinbart hat. Auch in diesem Fall wurde von den Käufern länger verhandelt und von beiden ein erwiesener Schwarzgeldanteil auf Basis eines Gesamtkaufpreises von € 133 pro Quadratmeter gekaufter Grundfläche bezahlt. Das BFG gelangt auch bei diesem Erwerbsfall auf Grund der Beweislage zu der Auffassung, dass ebenso die Käuferin k22 einen vergleichbaren Gesamtkaufpreis von mindestens € 133 pro m² für die angrenzende Grundstücksfläche von 280m² unter Leistung eines entsprechenden Schwarzgeldanteiles von rund €30.000 bezahlt haben wird.

Diese Beweislage stellt sich auch außerhalb der Streitjahre in vergleichbarer Weise dar. Beispielsweise wurde von der Käuferin C. die Zahlung von Schwarzgeld beim Grundstückskauf 1994 zugegeben und der Sachverhalt glaubhaft dargelegt (Parzelle 18, Gesamtkaufpreis € 114.155, offizieller KP € 56.103, Schwarzgeldteil: € 28.051). Die Käuferin d44 hätte lt. Kaufvertrag ebenfalls im Jahr 1994 die Parzelle 32 samt Badehaus vom Bf. hingegen nur um € 36.300 erworben, obwohl diese Teilfläche sogar als höherwertiger zu beurteilen ist. Dazu steht auch in Widerspruch, dass d44 im Jahr 2002 dieses Grundstück dann um € 120.000 verkaufte (Erwerber k22). Eine derartige Wertsteigerung ist allein mit dem werthaltigen weiteren Ausbau des Gebäudes und dem Anstieg der Immobilienpreise nicht plausibel und indiziert ebenso die vom Bf. systematisch betriebenen Schwarzgeldgeschäfte.

Vom BFG wurde daher auf Grund des dargestellten Beweisergebnisses zu den festgestellten Schwarzgeschäften die Auffassung vertreten, dass vom Bf. außer den eindeutig nachgewiesenen Schwarzerlösen aus Grundstücksverkäufen auch noch weitere unentdeckt gebliebene Schwarzeinnahmen aus dem Grundstückshandel erzielt wurden, die durch eine ergänzende Schätzung gemäß § 184 BAO zu erfassen sind.

Für das Jahr 2004 werden auf Grund der dargelegten stichhaltigen Indizienbeweise die weiteren Schwarzerlöse aus Grundstücksverkäufen mit € 90.000 geschätzt und für die anderen Streitjahre (2000 bis 2003 sowie 2005) werden griffweise Reinerlöse von je € 5.000 hinzugeschätzt.

Die Bestimmung des § 184 BAO über die Schätzung der Grundlagen der Abgabenerhebung lautet:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (also den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen. Auf Grund der erwiesenen, systematischen Vornahme von Schwarzgeschäften (beispielsweise auch unter Anfertigung von Scheindarlehnbestätigungen) ist nach allgemeiner Lebenserfahrung mit großer Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass vom Bf. auch noch weitere Schwarzerlöse aus dem Grundstückshandel erzielt wurden, die von der Abgabenbehörde nicht nachgewiesen werden konnten. Dafür können vielfältige Gründe in Betracht kommen: Die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse der Liegenschaften des Bf. und seiner Gattin sind schwierig zu überblicken und sind durch bücherliche und außerbücherliche Vereinbarungen zwischen den Angehörigen geprägt. Schwarzerlöse aus Verkäufen können auch ohne grundbücherliche Eintragung erfolgt sein (z.B. GStNr. c1, Parz. 18, Verkauf M.) oder die entgeltlichen Grundstücksgeschäfte sind durch Scheingeschäfte (z.B. Schenkung) oder missbräuchliche Rechtsgestaltungen (z.B. 100-jährige Verpachtung mit gesamthafter Pachtvorauszahlung und symbolhafter Kaufoption) für die Abgabenbehörde nicht erkennbar.

Durch die ergänzende Schätzung wird diesen Umständen Rechnung getragen, wobei für die Jahre 2000 bis 2003 und 2005 ein pauschaler Sicherheitszuschlag von je € 5.000 (Nettoreinerlös) angewandt wurde. Im Jahr 2004 wurde hingegen auf Grund der Indizienlage zu den konkret festgestellten Verkäufen (kk1, Mayr, k22) eine Zuschätzung der höchstwahrscheinlich erzielten weiteren Schwarzerlöse von insgesamt € 90.000 vorgenommen.

3. Sicherheitszuschlag betreffend die übrigen Erwerbstätigkeiten des Bf.

Von der BP wurde in Tz. 5 des BP-Berichts und Tz. 5 der Berichtsbeilage (Seite 42-45) ein Sicherheitszuschlag betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Bf. angesetzt.

Diese Schätzung wird vom BFG dem Grunde nach aus folgenden Erwägungen für berechtigt erachtet: Anlässlich einer polizeilichen Einvernahme im Jahr 2008 gab der Mieter ww5 unter detaillierter und glaubwürdiger Schilderung des Sachherganges an, dass er dem Bf. für die Überlassung eines Hauses beim A-See ohne schriftlichen Mietvertrag und ohne Zahlungsnachweise „schwarz“ eine Bruttomiete in bar bezahlt habe (Haus 36/A-See II € 1.000).

Der Bf. hat zugegeben einen Bungalow an ww5 vermietet zu haben. Die Behauptung, dass die Mieten bei der Gattin erklärt worden seien, tritt nicht zu (Beweis: Konto Mieterträge 10% 2006 u. 2007 Bf-Gattin).

Die Schwarzvermietungen sind dem Bf. zuzurechnen, auch wenn zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer der Objekte seine Ehefrau war. Dies deshalb, weil die Gattin dem Bf. die Gebäude für seine Geschäfte überlassen hat. Dieser hat im eigenen Namen seine Verfügungsmacht zur Nutzung der überlassenen Gebäude für „Schwarzvermietungen“ ausgeübt. Der Bf. – und nicht seine Gattin – ist nach den Angaben der befragten Mieter – ihnen gegenüber als Vermieter aufgetreten. Er hat mit Ihnen mündliche die Vermietung und das an ihn in bar zu leistende Entgelt vereinbart und nach objektiver Außenwirkung auf seine Rechnung die Mieten einkassiert.

Weitere Beweise dazu sind die Zeugenaussage der Bewohnerin nn, die unter Wahrheitspflicht der Abgabenbehörde erklärte, für 11/2004 bis 5/2005 in bar Schwarzmiete von € 400 pro Monat für das Haus T30b und T31 an den Bf. bezahlt zu haben. Schriftlichen Mietvertrag und Zahlungsbestätigung habe es nicht gegeben. Des Weiteren teile sr5 (Haus 21/22) dem FA mit, für die Nutzungsüberlassung an den Bf. in drei Teilen eine bare Mietvorauszahlung von insgesamt € 11.000 (11 u. 12/2007) geleistet zu haben. Aktenkundig ist ferner eine anonyme Anzeige vom März 2006 an das FA wegen vom Bf. kassierten Schwarzmieten mit detaillierten Angaben und entsprechenden Kenntnissen der dortigen Verhältnisse.

Hinreichend belegt ist, dass die Monatsmiete für einen Bungalow sich in einer Preisspanne zwischen € 500 bis € 1.000 bewegte und in den meisten Fällen € 700 betrug.

Der Bf. erklärte in den Streitjahren Mieterlöse von durchschnittlich € 4.050 (siehe Tabelle 9). Das sind nur ca. 6 Monatsmieten für einen Bungalow pro Jahr. Die Ehegattin erklärte einen jährlichen Mietertrag von durchschnittlich von € 11.900, das entspricht ca. 17 Monatsmieten eines Bungalows.

Im Hinblick auf die behauptete vorwiegende Vermietungsabsicht und die potentiell als Vermietungsobjekte in Betracht kommende Anzahl an bebauten und unbebauten Teilflächen erscheinen die erklärten Mieteinnahmen als zu gering und nicht den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechen. Die potentiell möglichen Mieterlöse bleiben erheblich hinter den erklärten Mieterlösen zurück.

In der niederschriftlichen Befragung vom 12.07.2006 erklärte der Bf., dass er Mieteinnahmen aus den ihm gehörenden Anteilen (15/26) des Grundstückes Nr. 01 aus Verträgen, welche noch vom Voreigentümer A- stammen erziele. Anlässlich der Einvernahme des Bf. vom 16.12.2008 legte er eine Auflistung der Eigentums- und Mietverhältnisse an den ihm und seiner Gattin gehörenden Grundstücken vor. Darin sind mehrere Teilflächen angeführt (insb. 01 Parz. 1-10, 01 Parz. 55, 57, 59, 60, 69, 70, 71) deren Vermietung möglich und nicht unwahrscheinlich ist.

Im Hinblick auf die mehrfachen und glaubwürdigen Aussagen von Schwarzvermietungen durch den Bf., seine Möglichkeiten aus der Vermietung von ihm gehörenden oder ihm überlassenen Parzellen, mit und ohne darauf befindlichen Gebäuden, Einnahmen zu lukrieren, gelangt das BFG zu der Auffassung, dass die von ihm erklärten Mieterlöse offensichtlich nicht den wahren Gegebenheiten entsprechen.

Vom BFG erfolgt daher – abweichend von der Schätzung der Abgabenbehörde (Tz. 5 BP-Bericht) – eine griffweise Schätzung der mit hoher Wahrscheinlichkeit vom Bf. erzielten Schwarzmieten von jährlich € 11.000. Das entspricht einer geschätzten Schwarzvermietung von etwas weniger als zwei Objekte, wobei auch die Vermietung oder Verpachtung von unbebauten Flächen in Betracht zu ziehen waren. Die aufgrund der geschätzten Mieterlöse von € 11.000 geschuldete Umsatzsteuer ist aus dem Bruttobetrag herauszurechnen und beträgt somit € 1.000.

Dem Einwand des Bf. zu den nicht erklärten Bareinnahmen aus den Vermietungen ist insoweit zuzustimmen, dass er für diese Schwarzvermietung naturgemäß auch keine Rechnungen für die Wasserversorgung und Abwasserentsorgung gelegt haben wird. Demgemäß werden die im Zusammenhang mit der Schwarzvermietung ebenfalls nicht erklärten gewerblichen Einnahmen aus den dazugehörigen Versorgungsleistungen (Abwasserentgelt) mit jährlich brutto € 1.100 geschätzt. Die daraus geschuldete 10%ige Umsatzsteuer beträgt somit € 100.

Bei den Leistungen zur Wasserversorgung und Abwasserentsorgung der Anrainer im Bereich der A-See handelt es sich um eine eigenständige gewerbliche Tätigkeit des Bf. und um keine unselbständige Nebenleistung zur Vermietung. Der Bf. erbringt diese Versorgungsleistungen nämlich genauso und überdies vorwiegend an Abnehmer, bei denen er nicht der Vermieter ist.

Zudem wurde durch mehrere glaubhafte Zeugenaussagen dargelegt, dass der Bf. Auftragsarbeiten für diverse Bauarbeiten bei den Anrainern (insb. an frühere Käufer des Bf.) ausgeführt und den Werklohn bar vereinnahmt hat. Entsprechende Erlöse sind in den Jahresabschlüssen nicht ausgewiesen, weshalb auch für diesen Leistungsbereich eine griffweise Schätzung von jährlich € 3.600 zu erfolgen hat. Die darin enthaltene Umsatzsteuer (Steuersatz 20%) beträgt somit € 600.

Auf Grund der vom Bf. gewählten Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG ist die aus der Schätzung sich ergebende Nachforderung an Umsatzsteuer (jährlich € 1.700) periodengerecht zu passivieren.

Zusammenfassend erfolgen auf Grund der ergänzenden Schätzung der Erlöse in den Streitjahren 2000 bis 2005 folgende Ansätze:

Erlöserhöhungen wegen ergänzender Schätzung von Schwarzerlösen (netto):

Schätzung lt. BFG	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Grundstückshandel	5.000	5.000	5.000	5.000	90.000	5.000
Werkleistungen	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000
Abwasserentsorg.	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
Vermietung	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Nettoerlöse gesamt	19.000	19.000	19.000	19.000	104.000	19.000

(Tabelle 12 – Beträge in Euro)

Zu passivierende Ust-Nachforderung aus der Schätzung der gewerblichen Schwarzerlöse:

USt-Passivierung	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Wert lt. HB	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Wert lt. StB	-1.700,00	-3.400,00	-5.100,00	-6.800,00	-8.500,00	-10.200,00
Vermögensänderung	-1.700,00	-3.400,00	-5.100,00	-6.800,00	-8.500,00	-10.200,00
Vermögensän. VJ	0,00	1.700,00	3.400,00	5.100,00	6.800,00	8.500,00
Erfolgsänderung	-1.700,00	-1.700,00	-1.700,00	-1.700,00	-1.700,00	-1.700,00

(Tabelle 13 – Beträge in Euro)

Maßgebend für die Festsetzung der Bemessungsgrundlage nach den tatsächlichen Gegebenheiten ist die mit höchster Wahrscheinlichkeit zutreffende Schätzung der Nettogesamterlöse. Wie sich die zugeschätzten Erlöse letztlich in den einzelnen Veranlagungsjahren auf die verschiedenen Erwerbstätigen des Bf. tatsächlich verteilt haben, ist lediglich für die Umsatzsteuer und ertragssteuerlich für die Umsatzsteuerpassivierung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb relevant.

4. Zurechnung der Erlöse

Einkünfte sind der Person zuzurechnen, der die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Dies wird aus der Verwendung des Begriffs „erzielt“ in § 2 Abs 1 EStG abgeleitet. Entscheidend für die Einkünftezurechnung ist unstrittig, wer die Verfügungsmacht über die Leistungserbringung hat.

Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Nutzungsrecht oder auf eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist die Person, die aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, die also die Möglichkeit besitzt, die sich ihr bietenden Marktchancen

auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die rechtliche Gestaltung ist dabei nur insoweit maßgebend, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht anderes ergibt.

Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken (E 29.5.1990, 90/14/0002, 1990, 382 zur Zurechnung des Veräußerungserlöses aus einem Grundstück einer OHG; E 19.11.1998, 97/15/0001, 1999, 364; E 26.9.2000, 98/13/0070, 2001, 183; EStR 2000 Rz 106).

Bei der Zurechnung von Einkünften kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern an (VwGH 26.9.2000, 98/13/0070, VwGH 19.11.1998, 97/15/0001).

Mit den Worten des VwGH ist maßgeblich die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (E 4.9.2014, 2011/15/0149). Dabei ist für die Beurteilung der Außenwirkung bei der Leistungserbringung die allgemeine Lebenserfahrung von großer Bedeutung. Weicht eine „Gestaltung“ von der allgemeinen Lebenserfahrung ab, wird sie steuerlich nur anerkannt, wenn diese Abweichung auch nach außen erkennbar ist.

Die generelle Notwendigkeit und Bedeutung des Auftretts nach außen für die Einkünftezurechnung ergibt sich auch aus den Anforderungen für die Einkünftezurechnung zum Fruchtgenussberechtigten. Im Zweifel sind in der Praxis zudem oft, wenn auch erst im Rahmen der Beweiswürdigung, die Anforderungen zur Publizität bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen entscheidend für die Einkünftezurechnung (vgl. Toifl in Doralt et al, EStG20, § 2, Tz. 142).

Für die gegenständliche Einkünftezurechnung bedeutet diese Rechtslage Folgendes:

[...]

Bei dieser Vertragsgestaltung besteht überhaupt kein Zweifel, dass der Bf. als Verkäufer über die gesamte Einkunftsquelle „Grundanteil samt Superädifikat“ disponiert hat und Zurechnungssubjekt des gesamten daraus erzielten Verkaufserlöses ist. Dazu kommt jedoch, dass der Bf. es war, der gegenüber den Kaufwerbern im gesamten Verkaufsprozess aufgetreten ist und eine allfällige Verfügungsmacht der Ehegattin über die betreffende Einkunftsquelle „Grundanteil und Superädifikat“ nach außen nicht in Erscheinung getreten ist.

Von entscheidender Bedeutung für die Zurechnung der Schwarzerlöse - die neben den offiziellen im schriftlichen Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreis an den Bf. geleistet wurden - ist, dass der Bf. diese Schwarzeinnahmen für das Grundstücksgeschäft im eigenen Namen und auf seine Rechnung mündlich ausgehandelt und vereinbart hat. Er war es auch, dem in bar das Schwarzgeld ausbezahlt wurde. Die zur Deckung des Schwarzgeschäftes errichteten Scheinschuldscheine sind auf den Namen des Bf. ausgestellt (z.B. k6 v. 28.2.2003, nn v. 4.1.2005 oder k123 v. 3.11.2004). Eine wahrnehmbare Außenwirkung, dass auch nur ein Teil

dieser Schwarzerlöse für den Verkauf einer Einkunftsquelle der Gattin vom Bf. gefordert und vereinnahmt wurde, ist bei diesen Geschäften eindeutig nicht vorgelegen.

Das im Grunde gleiche Geschehen lag bei den übrigen vom Bf. vorgenommenen Schwarzgeschäften vor. Auch bei den „schwarz“ erbrachten Werkleistungen und Versorgungsleistungen sowie den Vermietungen ist nach außen für die Leistungsempfänger wahrnehmbar ausschließlich der Bf. aufgetreten. Er hat mündlich das Schwarzgeschäft mit den Abnehmern vereinbart, vom ihm haben sie die Leistung empfangen und an ihn haben sie bar ohne Belegnachweise das Entgelt bezahlt. Es war daher der Bf., der über diese Einkunftsquellen und die daraus gezogenen Schwarzeinkünfte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung disponiert hat und der letztlich auch das wirtschaftliche Risiko (z.B. Einnahmenausfälle) aus diesen Schwarzgeschäften getragen hat. Daher sind auch bei jenen Grundflächen oder Gebäuden, die im Eigentum der Ehegattin standen, die vom Bf. erzielten Bareinnahmen aus „Schwarzvermietung“ ihm als Steuerpflichtigen zuzurechnen.

5. Prüfung von nachträglich behaupteten Betriebsausgaben lt. Pkt. 5. der Berufung

Vom Bf. wurde in Pkt. 5. der Berufung behauptet, dass Belege über Rechtsanwalts- und Gerichtskosten vorliegen würden, die bisher in der Buchhaltung des Bf. nicht erfasst worden seien. Auf diesem Grunde seien im Rechtsmittelverfahren folgende, bisher nicht erklärte Betriebsausgaben und Vorsteuern zu berücksichtigen:

Jahr	Betriebsausgaben	Vorsteuern
2000	16.762,65	285,68
2001	13.356,70	2.132,93
2002	76.446,99	1.455,30
2003	327.999,09	755,84
2004	7.583,28	672,46
2005	6.613,22	1.322,64

(Tabelle 14, ohne Währungsangabe in der Berufung)

Der Bf. hat dazu anlässlich einer Vorsprache im Finanzamt am 17.02.2012 umfangreiche Unterlagen vorgewiesen. Die nachfolgend aufgelisteten Beträge wurden vom FA nach Prüfung der Dokumente als Betriebsausgaben und Vorsteuern anerkannt. Vom BFG wurde die Richtigkeit dieser Beurteilung an Hand der aktenkundigen Belege festgestellt. Der Bf. hat durch seinen StV dem nachstehenden Ansatz der nachträglich geltend gemachten Betriebsausgaben und Vorsteuern ausdrücklich zugestimmt, sodass diesbezüglich auch Parteieneinvernehmen vorliegt (E-Mail vom 28.05.2021).

Die Betriebsausgaben und Vorsteuern lt. Erklärung und Nachweis des Bf. im Rechtsmittelverfahren sind daher wie folgt zu erhöhen:

Beleg Nr.	Ausgaben/Aufwand 2001	Ausgaben/ Aufwand	VSt
--------------	-----------------------	----------------------	-----

1	RA-Honorar	133,42	26,68
4	RA-Honorar	2.241,72	0,00
5	RA-Honorar	640,16	128,03
7	RA-Honorar	1.749,49	349,89
28	RA-Honorar	1.999,55	399,91
37	RA-Honorar	3.639,95	627,84
39	RA-Honorar	750,44	150,08
255	RA-Honorar	8.091,8	0,00
	Veranlagungsjahr 2001 gesamt	19.246,53	1.682,43

Tabelle 15 – Beträge in Euro

Beleg Nr.	Ausgaben/Aufwand 2002	Ausgaben/Aufwand	VSt
16	RA-Honorar	16.758,12	0,00
131	RA-Honorar	5.583,63	0,00
138	RA-Honorar	6.054,02	1.210,80
	Veranlagungsjahr 2002 gesamt	28.395,77	1.210,80

Tabelle 16 – Beträge in Euro

Beleg Nr.	Ausgaben/Aufwand	Ausgaben/Aufwand	VSt
124	Veranlagungsjahr 2003	497,25	99,45
261	Veranlagungsjahr 2005	500,00	100,00
	Veranlagungsjahre 2000 und 2004	0,00	0,00

Tabelle 17 – Beträge in Euro

Auf Grund der nachträglich erklärten Vorsteuern ergibt sich folgende Änderung der USt-Passivierung lt. BFG (unter Berücksichtigung der USt-Verbindlichkeiten lt. Tabelle 13):

HuF	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Wert lt. HB	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Wert lt. StB	-1.700,00	-1.717,57	-2.206,77	-3.807,32	-5.507,32	-7.107,32
Vermögensänderung	-1.700,00	-1.717,57	-2.206,77	-3.807,32	-5.507,32	-7.107,32
- Vermögensänd. VJ	0,00	1.700,00	1.717,57	-2.206,77	-3.807,32	-5.507,32
Erfolgsänderung	-1.700,00	-17,57	-489,20	-1.600,55	-1.700,00	-1.600,00

(Tabelle 18 – Beträge in Euro)

6. Zusammenfassung der Ergebnisse

Die Einwendungen des Bf. betreffend das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels waren ohne Erfolg. Die Richtigkeit der, vom FA auf Grund von Zeugenbefragungen und Urkundenbeweisen festgestellten, nichterklärte Einkünfte war zu bestätigen (und ist in Tz. 3 des BP-Berichtes und Tabelle 5 im Erkenntnis im Detail dargestellt) Die von der Abgabenbehörde lt. Tz 5 des BP-Berichtes vorgenommene Sicherheitszuschlagsschätzung wurde vom BFG – wie in Pkt. 3 der Begründung ausgeführt und mit Beträgen in Tabelle 12 dargestellt - abgeändert, wobei vom BFG auf Grund der Beweislage für die Schätzung auf alle vom Bf. erzielten Einkünfte (gewerbl. Grundstückshandel, Bauleistungen, Trink- und Abwasserversorgungsleistungen, Vermietung u. Verpachtung) abgestellt wurde.

Zu Gunsten des Bf. wurden vom BFG die im Rechtsmittelverfahren relevierten Betriebsausgaben und die damit zusammenhängenden Vorsteuern teilweise und im Einvernehmen mit den Parteien berücksichtigt. Auf Grund des vom Bf. vorgenommenen Betriebsvermögensvergleichs waren die aus der Schätzung resultierenden USt-Verbindlichkeiten zu passivieren. Die Bemessungsgrundlagen der angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001, 2002, 2003 und 2005 wurden durch das gegenständliche Erkenntnis zu Gunsten des Bf. abgeändert (teilweise Stattgabe), in den Veranlagungsjahren 2000 und 2004 erfolgten die Abänderungen jedoch zum Nachteil des Bf. (Abweisung mit Abänderung).

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheid 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 war teilweise stattzugeben. Aus der Erlösschätzung lt. BFG ergab sich eine Erhöhung der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze von insgesamt € 14.000 (10%ige Umsätze € 11.000 und 20%ige Umsätze € 3000 – siehe Tabelle 12), die jedoch, ausgenommen die Jahre 2001 und 2002, unter den Ansätzen nach Tz. 5 des BP-Berichtes lag. Zudem wurden weitere Vorsteuern entsprechend Pkt. 5 der Begründung (siehe Tabellen 15 bis 17) in Abzug gebracht.

In den nachfolgenden Tabellen wird die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der Einkommensteuer dargestellt:

Berechnung - Est-Vlg 2000	ATS
EaGw lt. Erkl	618.999,00
Erlöserhöhung, Tz. 3 BP-Bericht	2.620.001,85
+ Schätzung lt. BFG, Tab. 12	261.445,70
Nachtr. Betriebsausgaben lt. Bf.	0,00
Ust lt. BFG, Tab. 18	-23.392,51
EaGw lt. BfG	3.477.054,04
+ EansA lt. Erkl	381.953,00
Gesamtbetrag Einkünfte lt. BFG	3.859.007,04
Verlustabzug § 18 EStG (Gesamtverluste/Vorjahre)	-7.483.134,00
Einkommen	0,00
Verluste f. Verlustvortrag	-3.624.126,96

(Tabelle 19)

Berechnung - Est-Vlg 2001	ATS
EaGw lt. Erkl	-2.855.083,00
Erlöserhöhung, Tz. 3 BP-Bericht	0,00
+ Schätzung lt. BFG, Tab. 12	261.445,70
Nachtr. Betriebsausgaben lt. Bf.	-264.838,02
Ust lt. BFG, Tab. 18	-241,76
EaGw lt. BfG	-2.858.717,08
+ EansA lt. Erkl	408.982,00
Gesamtbetrag Einkünfte lt. BFG	-2.449.735,08
Stpfl. Einkommen	0,00
Gesamtverluste f. Verlustvortrag	-6.073.862,04

(Tabelle 20)

Berechnung - Est-Vlg 2002	Euro
EaGw lt. Erkl	-114.303,40
Erlöserhöhung, Tz. 3 BP-Bericht	57.400,00
+ Schätzung lt. BFG, Tab. 12	19.000,00
Nachtr. Betriebsausgaben lt. Bf.	-28.395,77
Ust lt. BFG, Tab. 18	-489,20

EaGw lt. BfG	-66.788,39
+ EansA lt. Erkl	25.373,78
Gesamtbetrag Einkünfte lt. BfG	-41.414,61
nicht verrechnete Gesamtverluste Vorjahre	-441.404,77
Gesamtverluste für Verlustvortrag/Folgejahre	482.819,38

(Tabelle 21)

Berechnung - Est-Vlg 2003	Euro
EaGw lt. Erkl	95.834,42
Erlöserhöhung, Tz. 3 BP-Bericht	237.811,00
+ Schätzung lt. BfG, Tab. 12	19.000,00
Nachtr. Betriebsausgaben lt. Bf.	-497,25
Ust lt. BfG, Tab. 18	-1.600,55
EaGw lt. BfG	350.547,62
+ EansA lt. Erkl	21.423,49
Gesamtbetrag Einkünfte lt. BfG	371.971,11
Verlustvortragsgrenze von 75% gem. § 2/2b/2 EStG	278.978,33
Einkommen lt. BfG (abz. ev. weiterer Sonderausgaben)	92.992,78
verbleibende Gesamtverluste für Verlustvortrag/Folgejahre	-203.841,05

(Tabelle 22)

Berechnung - Est-Vlg 2004	Euro
EaGw lt. Erkl	55.114,94
Erlöserhöhung, Tz. 3 BP-Bericht	227.771,00
+ Schätzung lt. BfG, Tab. 12	104.000,00
Nachtr. Betriebsausgaben lt. Bf.	0,00
Ust lt. BfG, Tab. 18	-1.700,00
EaGw lt. BfG	385.185,94
+ EansA lt. Erkl	21.080,52
Gesamtbetrag Einkünfte lt. BfG	406.266,46
Verlustvortragsgrenze von 75% gem. § 2/2b/2 EStG	304.699,85
Verlustabzug § 18 EStG, noch nicht verrechnete Verluste	-203.841,05
Einkommen lt. BfG (abz. ev. weiterer Sonderausgaben)	202.425,41
Verluste für Verlustvortrag/Folgejahre	0,00

(Tabelle 23)

Berechnung - Est-Vlg 2005	Euro
EaGw lt. Erkl	-120.273,98
Erlöserhöhung, Tz. 3 BP-Bericht	103.130,00
+ Schätzung lt. BfG, Tab. 12	19.000,00
Nachtr. Betriebsausgaben lt. Bf.	-500,00
Ust lt. BfG, Tab. 18	-1.600,00
EaGw lt. BfG	-243,98
+ EansA lt. Erkl	21.065,76
Gesamtbetrag Einkünfte lt. BfG	20.821,78

(Tabelle 24)

7. Zulässigkeit der 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 gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu behandeln. Die maßgebenden

Rechtsfragen basieren auf der ständigen Rechtsprechung des VwGH. Die vom BFG getroffenen Tatsachenbeurteilungen können nicht Gegenstand einer ordentlichen Revision sein.

Beilagen: 8 Berechnungsblätter (Est 2000-2005 u. Ust 2001-2005)

Wien, am 15. Juni 2021