

NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Senatsvorsitzenden MMag. Gerald Erwin Ehgartner, den beisitzenden Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Petra-Maria Ibounig und Mag. Heinrich Witetschka in der Beschwerdesache ****BF****, vertreten durch Beste & Partner Steuerberatung GmbH, Perlhofgasse 2/2/8, 2372 Gießhübl, und Dr. Kohler und Partner Steuerberatungs GmbH, Schönbrunner Straße 53, 1050 Wien, über die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung vom 11.1.2013 gegen die Bescheide vom 7.12.2012, erlassen vom Finanzamt Wien 1/23 (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich), betreffend

- Einkommensteuer 2002,
- Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2002,
- Umsatzsteuer 2002 sowie
- Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2002,

nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung am 23.11.2022 in Anwesenheit der Schriftführerin Asli Özdemir, zu Recht:

I. Die Beschwerde wird, soweit sie sich gegen die Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2002 und Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2002 richtet, gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Soweit sich die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2002 und Umsatzsteuer 2002 richtet, wird ihr teilweise Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2002 wird gemäß § 279 BAO derart abgeändert, dass das Einkommen EUR 1.122.150,37 und die festgesetzte Einkommensteuer EUR 552.645,19 beträgt.

Der Umsatzsteuerbescheid 2002 wird gemäß § 279 BAO derart abgeändert, dass Zahllast EUR 190.037,01 beträgt.

Die Berechnungsgrundlagen sind dem Ende der Entscheidungsgründe (Punkt 3.) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruchs dieses Erkenntnisses.

III. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer übte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum die gewerbliche Tätigkeit als Immobilienmakler aus bzw war er generell in der Immobilienbranche (Immobilienvermittlung, -beratung und -entwicklung) tätig. Im Rahmen einer durchgeführten Außenprüfung wurden nach dem (nicht datierten) Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung diverse Aufwendungen nicht anerkannt bzw nicht versteuerte Einnahmen festgestellt. Die belangte Behörde verfügte sohin die Wiederaufnahme der Verfahren und nahm mit den am 7.12.2012 erlassenen Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheiden die entsprechenden Gewinnhinzurechnungen bzw Umsatzsteuerfestsetzungen/Vorsteuerkürzungen vor.

Vorgenommene einkommensteuerliche Hinzurechnungen:

EK GB It Bescheid vom 22.11.2006	482.711,26
Hinzurechnung **Konto X**	457.187,00
Hinzurechnung **C-Gebäude**	525.182,00
Hinzurechnung **MA**	4.340,00
EK GB It Bescheid vom 7.12.2012	1.469.420,26
EK VuV It Bescheid vom 22.11.2006	168.136,52
Hinzurechnung **Y-Gasse**	9.134,00
EK VuV It Bescheid vom 7.12.2012	177.270,52
EK KV It Bescheid vom 22.11.2006	0,00
Zinsen Liechtenstein (**Konto X**)	1.248,00

Zinsen Australien (**Z-Trust**)	2.383,00
EK KV lt Bescheid vom 7.12.2012	3.631,00
Progressionserhöhung **Z-Trust**	6.790,00

Vorgenommene umsatzsteuerliche Abänderungen:

BMGL 20% USt lt Bescheid vom 22.11.2006	1.454.434,87
Hinzurechnung **Konto X**	457.187,00
BMGL 20% USt lt Bescheid vom 7.12.2012	1.911.621,87
BMGL 10% USt lt Bescheid vom 22.11.2006	95.997,12
Hinzurechnung Vermietung **Y-Gasse**	10.124,00
BMGL 10% USt lt Bescheid vom 7.12.2012	106.121,12
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt Bescheid vom 22.11.2006	154.620,31
Abzüglich **C-Gebäude**	105.036,00
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt Bescheid vom 7.12.2012	49.584,31

In der Berufung vom 11.1.2013 erfolgten vom Beschwerdeführer Anfechtungen zu folgenden Punkten:

- Verjährung und Wiederaufnahme des Verfahrens
- ESt & USt **Konto X**
- ESt & USt **C-Gebäude**
- ESt Lohnaufwendungen **MA**

- ESt & USt Vermietung ****Y-Gasse****
- Zinsen ****Z-Trust****
- Progressionserhöhung ****Z-Trust****

Es erweise sich nach Vorbringen des Beschwerdeführers bereits die erfolgte Wiederaufnahme des Verfahrens als unrechtmäßig, zumal bereits Verjährung eingetreten sei, kein Wiederaufnahmsgrund vorliege und sich die Wiederaufnahme unbillig und unzweckmäßig darstelle.

Zu den einzelnen Beschwerdepunkten kann zusammenfassend wie folgt ausgeführt werden:

Beim ****Konto X**** handelte es sich um ein Bankkonto des Beschwerdeführers bei einer Bank in Liechtenstein, auf welches vom Beschwerdeführer Bareinzahlungen vorgenommen wurden (im Jahr 2002 gesamt der Betrag von EUR 548.625,00; es wurden dafür im Jahr 2002 Zinserträge in Höhe von 1.248,00 gutgeschrieben). Nach Auffassung der belangten Behörde sei die Mittelherkunft vom Beschwerdeführer nicht ausreichend aufgeklärt worden. Sie ordnete daher den Vermögenszuwachs (den Nettobetrag daraus) den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu und setzte in entsprechendem Ausmaß die Umsatzsteuer fest. Der Beschwerdeführer hielt dem im Wesentlichen entgegen, dass es sich um ordnungsgemäß versteuerte Gelder bzw um Gelder aus Liegenschafts- und Anteilsveräußerungen handle, somit bloß eine Mittelverwendung vorliege. Die festgesetzten Kapitalerträge (aus den gutgeschriebenen Zinsen) wurden nicht angefochten. Kritisiert von ihm wurde, dass von der belangten Behörde keine Vermögensdeckungsrechnung erstellt worden sei. Ablehnend reagierte der Beschwerdeführer auf eine ihm vorgehaltene erhöhte Mitwirkungspflicht.

Beim Objekt ****C-Gebäude**** (***) handelt es sich um ein vom Beschwerdeführer an das *****N***** vermitteltes Gebäude in Wien, wofür der Beschwerdeführer eine Provision von über EUR 1 Million lukrierte (und diese der Einkommen- bzw Umsatzsteuer unterwarf). Von Seiten der Außenprüfung wurde diesbezüglich jedoch eine von ****A**** an den Beschwerdeführer ausgestellte Honorarnote über EUR 525.182,00 zuzüglich 20% USt vorgefunden. Dieser Betrag (Subhonorar) sei vom Beschwerdeführer an ****A**** für die Erbringung entsprechender Leistungen im Zusammenhang mit der Immobilienvermittlung bezahlt worden. Nach Auffassung der belangten Behörde habe nicht festgestellt werden können, worin die Leistung des ****A**** genau gelegen sei bzw lägen widersprüchliche Aussagen und Unschlüssigkeit auf den Leistungsinhalt vor, weshalb sie den vom Beschwerdeführer vorgenommene Betriebsausgaben- bzw Vorsteuerabzug nicht zuließ. Von Seiten des Beschwerdeführers wird insistiert, ****A**** habe entsprechende Leistungen erbracht, was sich ua auch aus diversen Einvernahmen ergebe.

Betreffend die zunächst vorgenommene Anfechtung zum Thema Lohnaufwendungen ****MA**** erklärte der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 2.8.2022, die Beschwerde um diesen

Beschwerdepunkt einzuschränken. Von Seiten des Bundesfinanzgerichts unterbleibt somit eine weitere Befassung mit diesem Beschwerdepunkt.

Betreffend den Beschwerdepunkt Vermietung ****Y-Gasse**** ging die belangte Behörde davon aus, dass der Beschwerdeführer im beschwerdegegenständlichen Zeitraum eine Wohnung in diesem (seinem) Wohnhaus an Mag. ****B**** vermietete, die Einnahmen bzw Umsätze jedoch nicht in seine Bücher aufnahm und folglich nicht erklärte. Sie nahm daher entsprechende einkommen- und umsatzsteuerliche Hinzurechnungen vor. Der Beschwerdeführer entgegnete, dass das zuvor mit Mag. ****B**** bestandene Mietverhältnis im gegenständlichen Jahr nicht mehr aufrecht gewesen sei.

Beim Beschwerdepunkt Zinsen ****Z-Trust**** handelt es sich um australische Zinseinkünfte des Beschwerdeführers, die von Seiten der belangten Behörde der österreichischen Einkommensteuer unterworfen wurden. Letztlich wurde vom Beschwerdeführer (nur mehr) die Anrechnung der in Australien in Abzug gebrachten Quellensteuer beantragt.

Betreffend die zunächst vorgenommene Anfechtung der von der belangten Behörde vorgenommenen Progressionserhöhung für die australischen Einkünfte aus dem (transparenten) ****Z-Trust**** erklärte der Beschwerdeführer im Rahmen der am Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung, die Beschwerde um diesen Beschwerdepunkt einzuschränken. Von Seiten des Bundesfinanzgerichts unterbleibt somit eine weitere Befassung mit diesem Beschwerdepunkt.

Am Bundesfinanzgericht fand am 13.7.2022 ein Erörterungstermin und am 23.11.2022 die mündliche Senatsverhandlung statt. Trotz (nachdrücklicher) persönlicher Vorladung blieb der Beschwerdeführer beiden Terminen (aus Sicht des Bundesfinanzgerichts) unentschuldigt fern.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Zu Spruchpunkt I.: Abweisung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmsbescheide

Nach Vorbringen des Beschwerdeführers erweise sich die erfolgte Wiederaufnahme des Verfahrens als unrechtmäßig, zumal bereits Verjährung eingetreten sei, kein Wiederaufnahmsgrund vorliege und sich die Wiederaufnahme unbillig und unzweckmäßig darstelle.

Gemäß § 207 Abs 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Nach § 207 Abs 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist nach § 207 Abs 2 in der aktuellen Fassung zehn Jahre, in früheren Fassungen sieben Jahre.

Die gegenständlich angefochtenen Sachbescheide betreffen Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2002. Zwar wären verfahrensrechtliche Bestimmung generell in der aktuellen Fassung anzuwenden, doch ist im vorliegenden Fall die Übergangsvorschrift des § 323 Abs 27 BAO einschlägig, wonach § 207 Abs 2 idF BGBl I 105/2010 erstmals auf Abgaben anzuwenden ist, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2002 entstanden ist. Gemäß § 4 Abs 2 lit a BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Betreffend Einkommensteuer 2002 entstand der Abgabenanspruch somit zum 31.12.2002. Betreffend Umsatzsteuer 2002 entsteht der Abgabenanspruch gemäß § 4 Abs 3 BAO iVm § 19 Abs 2 Z 1 lit a des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG) teilweise bereits zu früheren Zeitpunkten, spätestens jedoch ebenfalls zum 31.12.2002 (siehe dazu im Detail weiter unten).

Der Abgabenanspruch ist gegenständlich daher in keinem Fall nach dem 31.12.2002 entstanden. Es ist daher § 207 Abs 2 idF vor BGBl I 105/2010, somit idF BGBl I 20/2009, anzuwenden, womit die Verjährungsfrist, soweit eine hinterzogene Abgabe vorliegt, im gegenständlichen Fall (nur) sieben Jahre beträgt.

Damit die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zur Anwendung gelangt, bedarf es weder der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, noch eines rechtskräftigen Schuldspruchs in einem Finanzstrafverfahren (vgl VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0035; 28.1.1997, 96/14/0152). Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt jedoch eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0072; 11.11.2004, 2004/16/0028). Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände müssen nachgewiesen werden und die Begründung muss die Ermittlungsergebnisse sowie die Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung, die die Annahme der Hinterziehung rechtfertigen, beinhalten (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁷ [2021] § 207 Rz 15).

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgabe iSd § 207 Abs 2 BAO ist grundsätzlich nach § 33 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) zu beurteilen (vgl VwGH 15.3.1995, 92/13/0178), wonach sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig macht, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Im gegenständlichen Fall legte der Beschwerdeführer das ausländische Bankkonto ****X**** im Rahmen der Einreichung seiner Abgabenerklärungen nicht offen bzw erklärte er die entsprechenden Kontoeingänge nicht, wozu er aber verpflichtet gewesen wäre. Darüber hinaus führte er in seiner Steuererklärung ihm gutgeschriebene Bankzinsen aus Australien und aus Liechtenstein nicht an. Allein schon dadurch verletzte er die gebotene Offenlegungspflicht

und er bewirkte eine Abgabenverkürzung, womit der objektive Tatbestand der Abgabenhinterziehung erfüllt ist.

Die subjektive Tatseite verlangt ein vorsätzliches Handeln, dass jemand ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, der aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen ist, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091; 3.9.2019, Ra 2018/15/0035; 30.10.2003, 99/15/0098). Gemäß § 8 Abs 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Ein bedingter Vorsatz liegt dabei dann vor, wenn der Täter die Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Der Täter muss also einerseits den Eintritt des verpönten Erfolges als naheliegend ansehen und andererseits bereit sein, diesen Erfolgseintritt in Kauf zu nehmen (vgl VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059; 17.12.2009, 2009/16/0188).

Nach den unten unter Punkt 2.1.1 sowie Punkt 2.5.1 getroffenen Feststellungen legte der Beschwerdeführer Einnahmen aus seiner gewerblichen Tätigkeit bzw aus erhaltenen Zinsgutschriften nicht offen und verkürzte die auf diese Einkünfte entfallende Einkommensteuer bzw im ersten Fall auch die Umsatzsteuer. Zumal die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen einer Steuerpflicht der bezogenen Einkünfte bei einer intellektuell durchschnittlich begabten Person vorausgesetzt werden kann (vgl VwGH 25.3.1999, 97/15/0056), kann aus den gegenständlich vorliegenden objektiven Umständen auf die subjektive Komponente geschlossen werden und derart von zumindest bedingtem Vorsatz ausgegangen werden. Es ist somit von hinterzogenen Abgaben auszugehen, weshalb die gegenständlich nach § 207 Abs 2 BAO idF BGBl I 20/2009 vorgesehene siebenjährige Verjährungsfrist zur Anwendung gelangt.

In den Fällen des § 207 Abs 2 BAO beginnt die Verjährung gemäß § 208 Abs 1 lit a BAO grundsätzlich mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Im gegenständlichen Fall beginnt die Verjährung hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2002 somit am 31.12.2002. Infolge der Anwendung der siebenjährigen Verjährungsfrist läuft sie grundsätzlich bis zum 31.12.2009.

Nach § 209 Abs 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen (ua) zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Im gegenständlichen Fall lagen in den Jahren 2009 fortfolgende jeweils zahlreiche derartige Verlängerungshandlungen vor. Im Jahr 2009 begann die belangte Behörde mit der

Außenprüfung, führte etwa die Einvernahmen von ****A**** und ******* durch und übermittelte an den Beschwerdeführer den mit 14.12.2009 datierten Vorhalt bzw die mit 21.12.2009 datierte Aktenanforderung. Im Jahr 2010 begann am 14.9.2010 die Prüfung nach § 99 FinStrG, es erfolgen wieder mehrere Einvernahmen (****A**** am 3.2.2010, ******* zur Geschäftsverbindung des Beschwerdeführers und zu den Konten ****X**** und ****X**** am 5.2.2010, Einvernahme des Beschwerdeführers am 21.4.2010) und es wurde dem Beschwerdeführer ein Vorhalt zur Anforderung von Treuhandvereinbarungen, etc, am 1.7.2010 übermittelt. Im Jahr 2011 erfolgten ua Mitteilungen an den steuerlichen Vertreter Mag. Beste zur Klärung der Vollmacht/Zustellvollmacht per Email vom 22.7.2011, eine Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter Mag. Beste am 3.8.2011 betreffend ****Konto X**** und Australien vom 3.8.2011 und schließlich wurde die Gattin des Beschwerdeführers, ****G****, sowie deren Sohn, ****S****, am 15.12.2011 einvernommen. Eindeutig verlängerte sich somit die Verjährungsfrist.

Nach der absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe jedoch spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. Es ist diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass, anders als bei der Frist nach § 207 Abs 2 BAO, die nach § 208 Abs 1 BAO mit Ablauf des Jahres beginnt, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, die absolute Verjährungsfrist bereits (direkt) mit der Entstehung des Abgabenanspruches anfängt.

Wie ausgeführt, entstand der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe nach § 4 Abs 2 lit a BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wurde. Die am 7.12.2012 verfügte Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2002 erfolgte somit vor Eintritt der (absoluten) Verjährung (31.3.2012).

Betreffend Umsatzsteuer ist hinsichtlich des Entstehens des Abgabenanspruches auf § 4 Abs 3 BAO zu verweisen, wonach in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) unberührt bleiben. Die Norm des § 19 Abs 2 UStG, die die Entstehung der umsatzsteuerlichen Steuerschuld regelt, kann dabei als *lex specialis* zu § 4 BAO aufgefasst werden. Nach der Grundregel des § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG entsteht im Fall der anzuwendenden Sollbesteuerung (der Beschwerdeführer erzielte gewerbliche Einkünfte und ermittelte diese nach § 5 des Einkommensteuergesetzes 1994, EStG) die Umsatzsteuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung ausgeführt wird.

Im Sinne dieser Abschnittsbesteuerung entstand die Steuerschuld für die vom Beschwerdeführer im Monat Dezember 2002 ausgeführten Leistungen mit Ablauf des Monats Dezember 2002 (für die Monate Jänner 2002 bis November 2002 entsprechend früher, spätestens Ende November 2002). Die Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2002 wurde (gleich wie die Einkommensteuer 2002) am 7.12.2012 verfügt. Der Wiederaufnahme betreffend die Umsatzsteuer-Voranmeldungszeiträume von Jänner 2002 bis einschließlich

November 2002 steht somit gemäß § 209 Abs 3 BAO der Eintritt der Verjährung entgegen, der im Abgabeverfahren von Amts wegen zu beachten ist (vgl etwa VwGH 15.2.2006, 2002/13/0182). Somit steht gegenständlich für eine Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer dem Grunde nach nur mehr der Voranmeldungszeitraum Dezember 2002 zur Verfügung.

In zeitlicher Hinsicht erfolgten am **Konto X** Bareinzahlungen am 20.3.2002 (EUR 79.800,00), 30.6.2002 (EUR 199.500,00) und 11.12.2002 (EUR 269.325,00). In Übereinstimmung mit der Auffassung der belangten Behörde (Vorhaltsbeantwortung vom 31.8.2022) geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass hinsichtlich Umsatzsteuer (nur) für die im Dezember 2002 erfolgte Bareinzahlung noch keine absolute Verjährung eingetreten ist. Der Wiederaufnahme betreffend die am **Konto X** erfolgten Bareinzahlungen am 20.3.2002 und am 30.6.2002 steht umsatzsteuerlich hingegen der Eintritt der Verjährung entgegen.

Betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Mietobjekt **Y-Gasse**; siehe Punkt 2.4) liegen nach den Prüfungsfeststellungen monatliche Mieteinnahmen von brutto EUR 844 (netto 766,97, USt 77,00) vor. Diesbezüglich trat hinsichtlich der Umsatzsteuer nur bei der für den Dezember 2002 angenommenen baren Einvernehmung noch keine absolute Verjährung ein.

Betreffend den vom Beschwerdeführer vorgenommenen Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Provisionszahlung **C-Gebäude** (siehe Punkt 2.2) datiert die zugrundeliegende Eingangsrechnung von **A** mit 16.12.2002, die Geltendmachung der Vorsteuer (EUR 105.036,44) erfolgte im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung für 12/2002. Es ist diesbezüglich somit noch keine absolute Verjährung eingetreten.

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

Die im Rahmen der Außenprüfung festgestellten steuerlichen Sachverhalte, etwa das Bestehen des **Konto X** mit den nicht aufgeklärten Vermögenszuwächsen (Punkt 2.1.1) sowie die erfolgten Gutschriften von Zinsen auf Konten in Liechtenstein sowie in Australien (Punkt 2.5.1) stellen neu hervorgekommene Tatsachen dar. Die Kenntnis dieser Tatsachen hätte bzw hat zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen, es ist nach § 20 BAO auf Billigkeit und Zweckmäßigkeit Bedacht zu nehmen, somit auf die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei sowie auf das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl etwa VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025). Im gegenständlichen Fall erfolgte

eine Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen. Das Interesse an der Rechtsrichtigkeit überwog das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen konnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Die verfügte Wiederaufnahme erfolgte somit hinsichtlich Einkommensteuer 2002 (vollumfassend) zurecht. Hinsichtlich Umsatzsteuer war die Wiederaufnahme (nur) hinsichtlich Dezember 2002 rechtmäßig.

2. Zu Spruchpunkt II.: Teilweise Stattgabe betreffend ESt und USt 2002

2.1 **Konto X**

2.1.1 Entscheidungsrelevanter Sachverhalt **Konto X**

Die Hypo Investment Bank, Liechtenstein (mittlerweile von der Valartis Gruppe übernommen), führte ein als „**Konto X**“ (oder „**Konto X** L“) bezeichnetes Bankkonto. Es handelt sich dabei um ein Eurokonto mit Subkonten in australischen Dollar (AUD) und Termingeldkonten. Nur auf das Euro-Konto wurden Einzahlungen getätigt.

Das **Konto X** wurde im Februar 2002 vom Beschwerdeführer und seiner Ehefrau, **G**, eröffnet. Beiden wurde die Einzelzeichnungsberechtigung eingeräumt. Dem gemeinsamen Sohn, **S**, wurde zunächst bloß eine im Todesfall der Eltern eintretende uneingeschränkte Vollmacht und ab 16.12.2004 eine (generelle) Einzelzeichnungsberechtigung eingeräumt.

Der Beschwerdeführer tätigte auf das Konto folgende Bareinzahlungen:

- Jahr 2002: gesamt EUR 548.625,00
- Jahr 2003: gesamt EUR 189.525,00
- Jahr 2004: gesamt EUR 244.575,00

Im beschwerdegegenständlichen Jahr 2002 setzt sich der gesamt einbezahlte Betrag von EUR 548.625,00 aus dem am 20.3.2002 einbezahlten Betrag von EUR 79.800,00, dem am 30.6.2002 einbezahlten Betrag von EUR 199.500,00 sowie dem am 11.12.2002 einbezahlten Betrag von EUR 269.325,00 zusammen.

Auf Kundenwunsch wurde das Konto im November 2005 aufgelöst (Saldierung am 24.11.2005). Dabei wurde noch der Betrag von EUR 130.000,00 behoben und der verbliebene Restbetrag von EUR 206,10 auf das (nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts ebenso dem Beschwerdeführer zuzurechnenden) „Konto **X**“ (siehe dazu Erkenntnis des BFG zur Gz RV/7102645/2016) überwiesen.

Im Rahmen der vom Beschwerdeführer am 27.4.2012 für den Zeitraum 2002 bis 2004 erstatteten Selbstanzeige wegen bisher nicht versteuerter Zinserträge aus dem **Konto X** wurde von ihm für das Jahr 2002 ein Zahlungsbetrag von nur EUR 269.325,00 angeführt.

Tatsächlich nahm der Beschwerdeführer im Jahr 2002 jedoch Einzahlungen im Gesamtausmaß von EUR 548.625,00 auf das ****Konto X**** vor.

Wirtschaftlich berechtigt hinsichtlich des Kontos war nur der Beschwerdeführer, nur ihm waren die Guthaben bzw Gelder zuzurechnen.

Die Mittelherkunft der vorgenommenen Bareinzahlungen ist in allen Jahren des Bestehens des Kontos als nicht aufgeklärt anzusehen. Vom Beschwerdeführer konnte der vorliegende Vermögenszuwachs, obwohl im hinreichend Gelegenheit dafür gegeben wurde, nicht aufgeklärt werden. Insbesondere erweist sich die vom Beschwerdeführer vorgelegte, als „*Vermögensdeckungsrechnung*“ bezeichnete, Aufstellung nicht als geeignet, um den Vermögenszuwachs zu erklären.

Es ist davon auszugehen bzw es erscheint am wahrscheinlichsten, dass die Bareinzahlungen aus bisher nicht versteuerten bzw steuerlich nicht erklärten Einnahmen/Umsätzen des Beschwerdeführers stammen. Zumal sich die Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers auf die gewerbliche Tätigkeit als Immobilienmakler bzw generell auf die Immobilienbranche (Immobilienvermittlung, -beratung und -entwicklung) bezog, ist davon auszugehen, dass die Gelder dieser Tätigkeit zuzuordnen sind.

2.1.2 Beweiswürdigung **Konto X******

Vorab ist generell zur Person des Beschwerdeführers auszuführen, dass er eine aktive Mitwirkung an der Aufklärung des zugrundeliegenden Sachverhalts grundsätzlich verweigerte.

Demonstrativ kann dabei etwa die Verweigerung des Beschwerdeführers, am gerichtlichen Erörterungstermin bzw an der mündlichen Senatsverhandlung persönlich teilzunehmen, genannt werden. Zu beiden Terminen wurde der Beschwerdeführer jeweils (auch) persönlich vorgeladen. Es wurde jedoch jeweils die Verhandlungsunfähigkeit des Beschwerdeführers behauptet.

Beim Erörterungstermin wurde diesbezüglich lapidar auf die attestierte Verhandlungsunfähigkeit im Rahmen des „****-Strafverfahrens*“ verwiesen. Im Zuge der Vorladung zum mündlichen Verhandlungstermin vor dem Bundesfinanzgericht wies das Gericht den Beschwerdeführer darauf hin, dass die allenfalls vorgelegene Unfähigkeit zur Teilnahme an einer über 160 Verhandlungstage andauernden Strafverhandlung, nicht auch die Unfähigkeit zur Teilnahme an einer (bloß mehrere Stunden andauernden) mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht bedingt. Zumal die persönliche Einvernahme des Beschwerdeführers zur genauen Aufklärung des zugrundeliegenden Sachverhalts als unbedingt erforderlich angesehen wurde, erfolgte die persönliche Vorladung des Beschwerdeführers mit dem ihm „*unterbreiteten Angebot*“, ihn sofort zu Beginn der mündlichen Verhandlung einzuvernehmen, sodass seine Anwesenheit vor Gericht lediglich für maximal 1,5 Stunden

erforderlich sei. Alternativ wurde dem Beschwerdeführer angeboten, seine Einvernahme durch den berichterstattenden Richter direkt in seinen persönlichen Wohnräumlichkeiten durchzuführen. Für den Fall der Nicht-Akzeptierung erging an ihn der Auftrag, dem Gericht ein ärztliches Attest vorzulegen, aus dem sich dezidiert ergibt, dass beide Einvernahmeoptionen aus gesundheitlichen Gründen nicht möglich sind.

Vom steuerlichen Vertreter wurden in der Folge zwei Atteste übermittelt (Attest vom 11.11.2022, Dr. ***1*** und Attest vom 17.11.2022, Dr. ***2***). Beide Atteste erfüllten den gerichtlichen Auftrag nicht. Aus beiden Attesten ließ sich nicht entnehmen, dass aus gesundheitlichen Gründen nicht einmal die bloße Einvernahme des Beschwerdeführers – allenfalls sogar in seinen persönlichen Wohnräumlichkeiten – für maximal 1,5 Stunden möglich ist.

Mangels gehöriger Entschuldigung wurde der Beschwerdeführer davon in Kenntnis gesetzt, dass die ausdrückliche Vorladung zur angesetzten mündlichen Senatsverhandlung aufrecht bleibe (bzw alternativ die Einvernahme in seinen Wohnräumlichkeiten stattfinden könnte). Letztendlich blieb der Beschwerdeführer der Verhandlung dennoch fern und verweigerte auch die Einvernahme in seinen persönlichen Wohnräumlichkeiten.

Von den steuerlichen Vertretern wurde dazu im Rahmen der mündlichen Verhandlung zu Protokoll gegeben, dass sich am Gesundheitszustand des Beschwerdeführers seit dem Strafverfahren nichts geändert habe. Eine Besserung sei nicht eingetreten bzw habe sich sein Zustand sogar verschlechtert.

Demgegenüber wurde in der mündlichen Verhandlung (in einem anderen Zusammenhang) von den steuerlichen Vertretern vorgetragen, dass der Beschwerdeführer, neben seiner Stellung als Gesellschafter von diversen Gesellschaften, (trotz seines Alters, Geburtsjahrgang 1944) nach wie vor auch als Einzelunternehmer in der Maklerbranche agiere und auch Mitarbeiter beschäftigt. Von Seiten des Gerichts wurde im Zuge der mündlichen Verhandlung daraufhin Einsicht in die elektronisch eingereichten Steuererklärungen des Beschwerdeführers genommen und festgestellt, dass er – zumindest in den eingesehenen Jahren 2014 bis 2017 – jeweils gewerbliche Einnahmen von weit über EUR 100.000 lukrierte.

Es ergibt sich daraus folgende Widersprüchlichkeit: Einerseits sei der Beschwerdeführer angeblich unfähig, sich einer gerichtlichen Einvernahme von lediglich 1,5 Stunden (allenfalls sogar in seinen persönlichen Wohnräumlichkeiten) zu unterziehen, andererseits vermochte er jedoch selbständig (ausdrücklich er als Person) Arbeitsleistungen zu erbringen, die in vorangegangenen Jahren zu jährlichen Einnahmen von jeweils über EUR 100.000 führten.

Die Verweigerung der persönlichen Mitwirkung beschränkte sich jedoch nicht in der Nicht-Teilnahme an gerichtlichen Verhandlungsterminen. Etwa lehnte der Beschwerdeführer bereits bei der im Rahmen der erfolgten Außenprüfung am 7.11.2012 angesetzten

Schlussbesprechung seine Teilnahme ab. Aus der mit 7.11.2012 datierten Niederschrift ergibt sich, dass sowohl der Beschwerdeführer selbst als auch sein steuerlicher Vertreter Dr. Gerhard Kohler als geladene Teilnehmer angeführt werden, jedoch beide abwesend blieben. Der weitere steuerliche Vertreter Mag. Christof Beste erschien zur Schlussbesprechung, teilte aber mit, dass er nicht dieser teilnehme, sondern bloß Akteneinsicht nehmen wolle. Wörtlich findet sich in der Niederschrift ausgeführt:

„Mag. Beste erscheint pünktlich um 10.00 in der Großbetriebsprüfung.

Als die AP mit der Schlussbesprechung beginnen möchte, wird von Mag. Beste eindeutig und klar mitgeteilt, dass er nicht an der Schlussbesprechung teilnimmt und auch Dr. Kohler und [der Beschwerdeführer] nicht zur Schlussbesprechung erscheinen werden.

Seine heutige Anwesenheit beschränkt sich ausschließlich auf die Akteneinsicht in den Ermittlungsakt der Außenprüfung, so lautet der Auftrag von seinem Vollmachtgeber [Beschwerdeführer]. Diese Vorgangsweise ist auch mit dem steuerlichen Vertreter Dr. Kohler abgesprochen.

Auf die Frage, ob Mag. Beste zu den einzelnen Feststellungen eine Stellungnahme abgeben möchte, wird mitgeteilt, dass das nicht seinem Klientenauftrag entspricht und daher keine Stellungnahme abgegeben wird.“ Von Seiten des steuerlichen Vertreters Mag. Christof Beste wurde der „dargestellte Gesprächsinhalt und die korrekte Wiedergabe“ ausdrücklich bestätigt.

Auch grundsätzlich wurde der Beschwerdeführer (in Person seiner steuerlichen Vertreter) von Seiten des Gerichts wiederholt auf seine erhöhte Mitwirkungspflicht an der Aufklärung des gegenständlichen – auslandsbezogenen und ungewöhnliche Verhältnisse umfassenden – Sachverhalts hingewiesen. Vom Beschwerdeführer wurde eine solche jedoch ausdrücklich abgelehnt. In seiner Eingabe vom 31.8.2022 findet sich dazu etwa wörtlich ausgeführt:

„Angesprochen wird zu diesem Punkt immer wieder die erhöhte Mitwirkungspflicht. Die erhöhte Mitwirkungspflicht liegt dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihr Wurzeln im Ausland haben (vgl. Ritz, BAO, § 115 Rz 10). Gegenständlich ist es aber so, dass die Sachverhalte nach den Feststellungen der Abgabenbehörde ihre Wurzeln gerade nicht im Ausland haben. Die Abgabenbehörde hat allesamt Sachverhalte im Inland unterstellt. Lediglich die Einzahlung der Mittel durch den Abgabepflichtigen selbst auf ein ausländisches Bankkonto stellt nicht die „Wurzel des Sachverhalts“ dar. Es ist vielmehr die Mittelverwendung. Die Einzahlung durch den Abgabepflichtigen selbst stand nie in Rede. Die Sachliche Rechtfertigung liegt nach Ritz, BAO, § 115 Rz 10 in der Einschränkung der Möglichkeit behördlicher Ermittlungen im Ausland. Im gegenständlichen Fall wurden alle Bankunterlagen im Rahmen von Hausdurchsuchungen sichergestellt. Eine Einschränkung der behördlichen Ermittlungen gibt es nicht – zumal die Sachverhalte selbst auch im Inland stattfanden.“

Diesem Vorbringen wurde vom Gericht entgegengehalten, dass sehr wohl Auslandssachverhalte vorliegen. Der Beschwerdeführer verfügte über Bankkonten und Wohnsitze im Ausland, entfaltete auch gewerbliche Tätigkeiten im Ausland und nahm insbesondere auch grenzüberschreitende Geldtransaktionen vor. Die Möglichkeit gerichtlicher oder behördlicher Ermittlungen war dementsprechend eingeschränkt, die belangte Behörde bzw. das Gericht mussten zwangsläufig an die Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht stoßen, weshalb eine erhöhte Mitwirkungspflicht auch sachlich gerechtfertigt erscheint (vgl. dazu etwa VwGH 30.5.1995, 91/13/0248; 15.12.2009, 2006/13/0136).

Darüber hinaus ist eine erhöhte Mitwirkungspflicht auch grundsätzlich in Fällen gegeben, in denen die Ermittlungsmöglichkeiten eingeschränkt sind, etwa im Fall des Bankgeheimnisses (VwGH 16.9.1986, 86/14/0020), generell bei Vorliegen ungewöhnlicher Verhältnisse, die nur durch den Abgabepflichtigen aufklärbar sind (VwGH 25.6.2007, 2004/17/0105), oder in dem Fall, dass Behauptungen eines Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (etwa VwGH 30.9.2004, 2004/16/0061). Der im beschwerdegegenständlichen Fall demnach zweifelsfrei vorliegenden erhöhten Mitwirkungspflicht kam der Beschwerdeführer in keiner Weise nach.

Angemerkt sei, dass es Sache des Beschwerdeführers gewesen wäre, von der allgemeinen Lebenserfahrung abweichende Behauptungen darzutun, und nicht Sache der Behörde oder des Gerichts, die Unrichtigkeit von derartigen Behauptungen zu beweisen (vgl. etwa VwGH 30.5.1995, 92/13/0200). Insbesondere hat, wie im vorliegenden Fall, derjenige, der *„dunkle und undurchsichtige Geschäfte tätigt und das über diesen lagernde Dunkel auch nachträglich nicht durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen vermag, [...] das damit verbundene abgabenrechtliche Risiko zu tragen“* (VwGH 24.11.1987, 86/14/0098).

Aus den angeführten Gründen war die Person des Beschwerdeführers auch generell als wenig glaubwürdig zu qualifizieren.

Es sei in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass auch die Ehefrau des Beschwerdeführers, ****G****, so wie auch der gemeinsame Sohn, ****S****, die aufgrund ihrer Involvierung in mehrere einschlägige Begebenheiten zentral an der Sachverhaltsaufklärung mitwirken hätten können, unter Verweis auf ihren Angehörigenstatus, jeweils die Aussage verweigerten.

Konkret beruhen die obig getroffenen Feststellungen zum Bestehen des ****Konto X**** auf dem vorliegenden Verwaltungsakt und dem übereinstimmenden Vorbringen beider Parteien. Sowohl die Existenz des Kontos, als auch die festgestellten Einzahlungen und Abhebungen vom Konto, die Eröffnung durch den Beschwerdeführer und seine Gattin, die Feststellungen zu den Zeichnungsberechtigungen und zur Auflösung können als unstrittig angesehen werden.

Anzumerken ist, dass die Existenz des Kontos überhaupt erst durch eine Selbstanzeige des Beschwerdeführers wegen nicht versteuerter Zinserträge in den Jahren 2002 bis 2004 bekannt wurde. Erst durch die in diesem Zusammenhang der belangten Behörde übermittelten Dokumente wurden die entsprechenden Kontobewegungen deutlich und der Vermögenszuwachs bekannt.

Bezeichnend für das Verhalten des Beschwerdeführers bzw für die attestierte geringe Glaubwürdigkeit ist dabei auch der Umstand, dass vom Beschwerdeführer in der ersten Urkundenvorlage vom 6.8.2011 für das Jahr 2002 nur ein Teil der Bareinzahlungen, lediglich EUR 269.324,00, angegeben wurde und er erst nach einem weiteren Vorhalteverfahren, Ende April 2012, den vollständigen Betrag von EUR 548.625 zugestand.

Zur Mittelherkunft führte der Beschwerdeführer aus, er habe die Gelder auf Überbringersparbücher in Österreich gehalten, sie dort behoben und auf das ****Konto X**** einbezahlt. Die Kontoeröffnung in Liechtenstein sei aus Gründen der Einlagensicherung erfolgt. Es sei bis zum 30.6.2002 eine Einzahlung aus nicht legitimierten Sparbüchern möglich gewesen.

Die Sparbücher hätten – trotz mehrfacher Aufforderung – aus dem Grund nicht vorgelegt werden können, weil sie vernichtet worden seien (*„nachdem für den Zeitraum 2002 bereits eine Umsatzsteuernachschau sowie eine Betriebsprüfung erfolgt“* und auch die Aufbewahrungsfrist abgelaufen sei). Auch seien sonstige weiterführende Unterlagen bei den österreichischen Banken mangels hinterlegter Kontenstämme nicht verfügbar.

In der ursprünglichen Berufung (datiert mit 11.1.2013) deutete der Beschwerdeführer an, dass die Gelder/Guthaben aus seinen versteuerten Einkünften stammten, die in den Jahren vor 2002 bedeutsam ausfielen und woraus er sich ein beachtliches Vermögen ansammeln habe können. Er führte dazu für die einzelnen Jahre jeweils folgenden Gesamtbetrag der Einkünfte an: 1997: EUR 134.719,81; 1998: EUR -9.542,02; 1999: EUR 241.739,13; 2000: EUR 700.727,60; 2001: EUR 354.267,64; 2002: EUR 656.992,37.

Insbesondere seien gerade für das Jahr 2002 bescheidmäßige Einkünfte in Höhe von EUR 656.992,37 festgestellt worden, davon, so deutete der Beschwerdeführer an, seien Teile auf das ****Konto X**** einbezahlt worden. Bemängelt wurde von ihm, dass von Seiten der belangten Behörde weder eine Vermögensdeckungsrechnung erstellt, noch seine Lebensumstände und die daraus resultierenden Lebenshaltungskosten gewürdigt worden seien.

Mit keinem Wort führte er in der ursprünglichen Berufung aus, dass die Gelder aus Immobilien- bzw Anteilsverkäufen stammen sollten. Dies änderte sich im mit *„Nachtrag zur Berufung“* bezeichneten Schriftsatz vom 11.12.2013 (betreffend die Jahre 2003 bis 2008). Nunmehr würden die Gelder aus dem Verkauf der Projektgesellschaft ****F****, aus dem der Beschwerdeführer und seine Ehefrau den Betrag von ATS 12 Millionen (EUR 872.074) lukriert

hätten, stammen. Diese Mittel seien zunächst auf Sparbücher transferiert worden und davon seien die ersten Zahlungen getätigt worden. Weiter würden Mittel aus den Verkäufen der Objekte *** stammen, aus denen der Beschwerdeführer den Betrag von EUR 591.233,91 lukriert habe, und schließlich habe er aus dem Verkauf der Wohnungen *** den Betrag von 440.000,00 lukriert und diesen ebenfalls zunächst auf Sparbücher transferiert und davon Einzahlungen auf das **Konto X** getätigt.

Im Rahmen des am 13.7.2022 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen Erörterungstermins wurde dem Beschwerdeführer der Auftrag erteilt, eine exakte Darstellung der behaupteten Immobilien- bzw Anteilsverkäufe dem Gericht bis Ende August 2022 vorzulegen. Deziert sollte dabei auf die mit den Immobilien bzw Anteilen in Zusammenhang gestandenen Verbindlichkeiten bzw auf die Tilgung dieser eingegangen werden.

Mit Schriftsatz vom 6.10.2022 wurde dem Bundesfinanzgericht folgende, als „*Vermögensdeckungsrechnung*“ bezeichnete Aufstellung übermittelt:

[...]

In der Aufstellung findet sich etwa die Veräußerung des Objekts *** nicht angeführt, dafür aber ein Objekt ***. Konkrete Veräußerungsdaten werden nicht angeführt und insbesondere wurde dem gerichtlichen Auftrag, auf die mit den veräußerten Immobilien bzw Anteilen in Zusammenhang gestandenen Verbindlichkeiten bzw. auf die Tilgung dieser einzugehen, nicht nachgekommen.

Im Rahmen der am 23.11.2022 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung erfolgte von Seiten des Beschwerdeführers die Aufklärung, dass es sich bei den „*Anteilen **F***“ um privat gehaltene Anteile von zwei verschiedenen Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelte („**** Gesellschaft m.b.H.*“, FN 123 sowie „**** GmbH*“, FN 456). Die Anteilsveräußerung betreffend die „**** Gesellschaft m.b.H.*“ sei aufgrund des geringen Beteiligungsmaßes nicht steuerbar gewesen, die Veräußerung der Anteile an der „**** GmbH*“ sei hingegen versteuert worden.

Es zeigt sich eine Reihe von Widersprüchlichkeiten im Vorbringen des Beschwerdeführers. Zunächst behauptete er, die Gelder stammten aus bescheidmäßigen festgestellten Einkünften, später wurde eine Mittelherkunft aus Immobilien- und Anteilsveräußerungen behauptet und, dass die Veräußerungen teilweise nicht steuerbar gewesen seien und sich somit in den Steuerbescheiden nicht widerspiegeln. Widersprüchlich erwies sich auch die Anführung der veräußerten Immobilien. Eine weitere Widersprüchlichkeit bzw Unschlüssigkeit zeigt sich darin, dass er den Zufluss aus den angeführten Anteilsveräußerungen (EUR 872.074,01) in der beigebrachten Aufstellung dem Jahr 2002 zuordnete, in der mündlichen Verhandlung jedoch, nach Hinweis darauf, angab, dass die Bezahlung des Kaufpreises an ihn mit einem mit 30.12.2000 datierten Scheck erfolgt sei.

Abgesehen von den bereits benannten Widersprüchlichkeiten ging der Beschwerdeführer in der übermittelten Aufstellung mit keinem Wort auf die mit den Immobilien bzw Anteilen in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten und die dabei im Rahmen von Veräußerungen typischerweise vorgenommenen Tilgungen ein. Der Umstand, dass bei den meisten Immobilienveräußerungen des Beschwerdeführers Zinsen ausgewiesen waren, unterstreicht im Übrigen die Annahme, dass Fremdfinanzierungen vorlagen.

Der Beschwerdeführer stellte, wie die belangte Behörde zutreffend ausführte, mit Ausnahme der Steuerzahlungen, bloß Zuflüsse dar und erfasste dabei auch Zuflüsse an seine Ehegattin. Gesamt ist die vorgelegte Aufstellung als bloße Verkaufspreisdarstellung zu qualifizieren. Es ist dabei darauf zu verweisen, dass Liegenschaften der allgemeinen Lebenserfahrung nach lastenfrei verkauft werden, weshalb davon auszugehen ist, dass die Liegenschaften im Verkaufsfall durch die Darlehensrückzahlung lastenfrei gestellt wurden.

Beispielhaft ist anzuführen, dass etwa die Liegenschaft *** vom Beschwerdeführer um EUR 247.000 angeschafft wurde und dem Beschwerdeführer bei Berücksichtigung aller Aufwendungen ein Verlust von rund EUR 13.000 entstanden ist. Auch tätigte der Beschwerdeführer etwa bei der Liegenschaft *** größere Investitionen (beispielsweise Ausbau von Rohdachböden, Sanierung des gesamten Gebäudes, etc.), wobei auch die dafür verausgabten Beträge vom Beschwerdeführer in der von ihm vorgelegten Vermögensdeckungsrechnung nicht berücksichtigt wurden. Das Objekt *** wurde vom Beschwerdeführer darüber hinaus im Schenkungswege an seine Ehegattin übertragen, wobei er die damit in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten in Höhe von über EUR 500.000 zurückbehielt – was sich wiederum in der Vermögensdeckungsrechnung nicht widerspiegelte. Das Objekt wurde anschließend saniert, instandgesetzt und parifiziert und die Wohnungen in den Jahren 2002 und 2003 verkauft und die Liegenschaft lastenfrei gestellt. Es ist somit davon auszugehen, dass die aushaftenden Verbindlichkeiten vom Beschwerdeführer beglichen wurden.

Das Bundesfinanzgericht geht somit in Übereinstimmung mit der belangten Behörde davon aus, dass die aus den Veräußerungen lukrierten Mittel primär für die Tilgung der jeweils damit in Zusammenhang gestandenen aushaftenden Verbindlichkeiten verwendet wurden. Die Finanzierung der Bareinzahlungen auf dem **Konto X** lässt sich aus diesen Mitteln nach Würdigung des Gerichts nicht erklären.

Weiter finden sich in der Aufstellung etwa auch keine Mittelabflüsse für die Lebenserhaltungskosten des Beschwerdeführers bzw seiner Familie dargestellt. Im Gegensatz zum Vorbringen des Beschwerdeführers, geht das Gericht sehr wohl von einem sehr extravaganten Lebensstil des Beschwerdeführers aus, mit dementsprechend hohen Lebenshaltungskosten. Verwiesen sei auf mehrere Wohnsitze des Beschwerdeführers in Österreich (Penthousewohnung in Wiener Innenstadtlage mit rund 330 Quadratmeter

Wohnfläche), Australien und Spanien (Finca auf Ibiza), Reisen nach Australien und Spanien, das Halten (zumindest) einer Yacht (Motoryacht „***abc***“), etc. Der derart anzunehmende privat veranlasste Mittelverbrauch findet sich nicht dargestellt bzw wurden auch keinerlei entkräftende Umstände vorgebracht.

Die genauen Kosten seines Lebensaufwands waren jedenfalls nicht fassbar und von Seiten des Beschwerdeführers wurden dazu keine Details bekannt gegeben bzw entzog er sich im Rahmen des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht, wie oben ausgeführt, der diesbezüglichen Einvernahme.

Es ist schließlich auch auf die in zeitlichem Zusammenhang stehenden Erwerbe in Australien (**q**, **i** sowie Appartement in Brisbane) zu verweisen. Zwar hätte das **Konto X** gerade Erwerben in Australien gedient und konnten tatsächlich auch konkrete Überweisungen vom Konto vorgenommenen Anschaffungen in Australien zugeordnet werden, die tatsächlichen Anschaffungskosten konnten jedoch nie nachgewiesen werden bzw wurden nicht nur Liegenschaften angeschafft, sondern mussten auch diverse Investitionen getätigt worden sein. Weder liegen dafür konkrete Nachweise vor, noch findet sich dazu etwas in der vorgelegten Aufstellung.

Was schließlich die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe die den Bareinzahlungen zugrundeliegenden österreichischen Sparbücher vernichtet, betrifft, ist diese zu würdigen, dass nach der allgemeinen Lebenserfahrung bei derart hohen Summen auch saldierte Sparbücher für allfällige Nachweiszwecke aufgehoben werden. Die behauptete Vernichtung der saldierten Sparbücher unterstützt derart die Nicht-Glaubhaftigkeit der Behauptungen. Als unschlüssig wird auch die Behauptung des Beschwerdeführers qualifiziert, er habe das Sparbuch in Liechtenstein zur Einlagensicherung eröffnet.

Es bleibt schließlich noch auf die unregelmäßigen Einzahlungen in unterschiedlichen Höhen hinzuweisen und vor allem auf den – insbesondere bei derart hohen Beträgen – unüblichen Umstand, dass alle Einzahlungen in bar erfolgten. Auch diese Aspekte tragen noch dazu bei, das oben dargestellte Vorbringen des Beschwerdeführers zur Mittelherkunft als nicht glaubhaft zu qualifizieren.

Zusammenfassend kam der Beschwerdeführer der gebotenen (erhöhten) Mitwirkungspflicht zur Aufklärung des zugrundeliegenden Sachverhalts in äußerst unzureichendem Ausmaß nach und verweigerte in wesentlichen Punkten die aktive Mitwirkung an der Sachverhaltsaufklärung. Das Vorbringen des Beschwerdeführers erschöpft sich in unschlüssigen und widersprüchlichen Behauptungen, die nicht geeignet waren, die einbezahlten Beträge zu erklären. Das Bundesfinanzgericht geht daher in Übereinstimmung mit der belangten Behörde davon aus, dass der Zweck der ausländischen Kontoeröffnung nur darin lag, Geldmittel aus nicht versteuerten Einkünften vor der österreichischen Abgabenbehörde zu verschleiern. Die derart festgestellten Einnahmen bzw Umsätze weisen den Denkgesetzen und

der Lebenserfahrung nach den größeren Grad der Wahrscheinlichkeit auf, als die vom Beschwerdeführer behauptete Herkunft.

Zu verweisen ist in diesem Zusammenhang auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, wonach die Frage, ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder ungeklärt geblieben anzusehen ist, eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage ist (VwGH 25.10.1994, 90/14/0181). Bleibt die Herkunft bestimmten Vermögens trotz Ausschöpfung aller Erkenntnismittel – wie im gegenständlichen Fall – im Unklaren, so kann angenommen werden, dass beim Abgabepflichtigen tatsächlich mehr Einnahmen aus den steuerpflichtigen Quellen zur Verfügung standen, als er erklärte, womit die Berechtigung zur Schätzung iSd § 184 BAO dem Grunde und der Höhe nach gegeben ist. Der gegenständlich festgestellte Vermögenszuwachs rechtfertigte somit die Annahme, dass die Vermehrung des Vermögens aus nicht einbekannten Einkünften herrührt (vgl in diesem Sinne VwGH 19.10.2022, Ra 2022/13/0079).

Die Feststellung, dass sich die am Konto eingegangenen Beträge auf die gewerbliche Tätigkeit als Immobilienmakler bzw generell auf die Immobilienbranche beziehen, gründet darauf, dass sich die Tätigkeit des Beschwerdeführers vorwiegend auf diesen Bereich bezog und daher die Gelder mit hoher Wahrscheinlichkeit aus diesem Bereich stammen.

2.1.3 Rechtliche Beurteilung **Konto X**

Entsprechend obiger Feststellungen liegt beim Beschwerdeführer ein nicht aufgeklärter Vermögenszuwachs vor. Im Jahr 2002 zahlte er in bar gesamt EUR 548.625,00 auf das ihm zuzurechnende von einer liechtensteinischen Bank geführte „**Konto X**“ ein. Der Beschwerdeführer vermochte den Vermögenszuwachs nicht aufzuklären bzw verweigerte die angemessene Mitwirkung zur näheren Abklärung. Er vermochte einen nachvollziehbaren Bezug zwischen den angegebenen Herkunftsquellen und den vorgenommenen Einzahlungen nicht herzustellen. Zumal der Beschwerdeführer die Herkunft der vorgenommenen Einzahlungen nicht glaubhaft erklären konnte, blieb der bewirkte Vermögenszuwachs unaufgeklärt und rechtfertigt daher die Annahme, dass er aus nicht einbekannten Einkünften stammt, womit die Schätzungsbefugnis nach § 184 Abs 2 BAO gegeben war (vgl in diesem Sinne VwGH 19.10.2022, Ra 2022/13/0079; 27.2.2014, 2009/15/0212).

Nach § 184 Abs 1 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie nicht ermittelt oder berechnet werden können, zu schätzen. Es sind dabei alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach Abs 2 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 wesentlich sind. Das Ziel der Schätzung liegt darin, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Begebenheiten) möglichst nahe zu kommen. Als Methode war die Schätzung an Hand des Vermögenszuwachses heranzuziehen, die sich als solche zur Feststellung der den

tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden Besteuerungsgrundlagen, geeignet erwies (VwGH 27.2.2014, 2009/15/0212).

Darauf hinzuweisen ist, dass, entgegen der offenbaren Auffassung des Beschwerdeführers, die Abgabenbehörde bzw das Bundesfinanzgericht nicht verhalten war, ihm nachzuweisen, wie er die Zuwächse verdienen hätte können (vgl dazu VwGH 24.11.1987, 86/14/0098). Vielmehr wäre es an ihm gelegen gewesen, den unaufgeklärten Vermögenszuwachs durch entsprechend konkrete Angaben aufzuklären. Die diesbezüglichen Angaben des Beschwerdeführers erwiesen sich dabei jedoch entsprechend obiger Feststellungen als unschlüssig und widersprüchlich und somit als ungeeignet.

Die vorgenommene Schätzung muss im Übrigen auch nicht mit absoluter Gewissheit den tatsächlich erzielten Einnahmen/Umsätzen entsprechen. Es genügt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, wenn nach den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung angenommen werden kann, dass, wie im vorliegenden Fall, die geschätzten Einnahmen bzw Umsätze gegenüber den Behauptungen des Beschwerdeführers den größeren Grad der Wahrscheinlichkeit für sich haben (in diesem Sinne etwa VwGH 8. 9. 1992, 89/14/0014).

In der gegenständlich vorgenommenen Schätzung wurde das Parteiengehör gewahrt, die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen und die konkrete Vorgehensweise wurden im Rahmen des abgehaltenen Erörterungstermin bzw im Rahmen der mündlichen Verhandlung umfassend thematisiert. Wie bereits mehrfach ausgeführt, verweigerte der Beschwerdeführer jedoch die angemessene (persönliche) Mitwirkung.

Zumal sich die Tätigkeit des Beschwerdeführers im Wesentlichen auf die gewerbliche Vermittlung von Immobilien bzw generell auf die Immobilienbranche bezog, erfolgte die vorgenommene Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb rechtmäßig (vgl in diesem Sinne VwGH 26.5.1993, 90/13/0155, wonach die Zurechnung zu jener Einkunftsart zu erfolgen hat, in deren Rahmen die Beträge unter den gegebenen Umständen am wahrscheinlichsten verdient wurden).

Wie unter Punkt 1. ausgeführt, ist im Abgabenverfahren jedoch der Eintritt der Verjährung von Amts wegen zu beachten (vgl etwa VwGH 15.2.2006, 2002/13/0182). Während die einkommensteuerliche Hinzurechnung, wie oben ausgeführt, für das Jahr 2002 noch vollumfassend möglich war, war umsatzsteuerlich aufgrund der für Jänner 2002 bis November 2002 bereits eingetretenen Verjährung (siehe oben, Punkt 1.) eine Festsetzung für diesen Zeitraum nicht mehr möglich.

In Übereinstimmung mit der Auffassung der belangten Behörde (Vorhaltsbeantwortung vom 31.8.2022) geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass hinsichtlich der Umsatzsteuer somit nur für die im Dezember 2002 erfolgte Bareinzahlung (11.12.2002, EUR 269.325,00) keine absolute Verjährung eingetreten ist, einer umsatzsteuerlichen Festsetzung betreffend die

anderen beiden im Jahr 2002 erfolgten Einzahlungen (20.3.2002 und 30.6.2002) hingegen der Eintritt der Verjährung entgegensteht.

Betreffend Einkommensteuer 2002 war die Beschwerde, soweit sie die Hinzurechnungen betreffend das ****Konto X**** betraf, somit als unbegründet abzuweisen. Die vorgenommene Hinzurechnung den Einkünften aus Gewerbebetrieb von EUR 457.187,00 erfolgte demgemäß zurecht.

Betreffend Umsatzsteuer war der Beschwerde, soweit sie die Hinzurechnung betreffend das ****Konto X**** betraf, teilweise Folge zu leisten. Im Verhältnis zum Erstbescheid war zur umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage (20%) bloß der Betrag von EUR 224.437,50 hinzuzurechnen, somit die Umsatzsteuer aus dem ****Konto X**** im Jahr 2002 bloß um EUR 44.887,50 zu erhöhen.

2.2 **C-Gebäude**

2.2.1 Entscheidungsrelevanter Sachverhalt **C-Gebäude**

Im Jahr 2002 vermittelte der Beschwerdeführer (im Rahmen seiner Tätigkeit als gewerblicher Immobilienmakler) das vom AB-Konzern errichtete Objekt **C-Gebäude** („***“, 1030 Wien) an das ***N***, welches nachfolgend mehrere Gerichte in dieses Gebäude übersiedelte.

Dem vorangehend schloss der Beschwerdeführer mit einer Tochtergesellschaft des AB-Konzerns einen Alleinvermittlungsauftrag ab, wonach er bei erfolgreicher Vermietungs- bzw. Verkaufsvermittlung des betreffenden Objekts eine vereinbarte Provisionszahlung erhalten sollte. Aufgrund der erfolgreichen Vermittlung erhielt der Beschwerdeführer in der Folge die entsprechende Provision ausbezahlt (teilweise vom ***N***, teilweise von einer Gesellschaft des AB-Konzerns).

Der Vermittlung ebenso vorangehend traf der Beschwerdeführer mit **A**, mit dem er in dauernder geschäftlicher und freundschaftlicher Beziehung stand, und der zuvor fallweise auch als freier Mitarbeiter für den Beschwerdeführer tätig war, die mit 11.6.2001 datierte schriftliche Vereinbarung, wonach letzterer seine speziellen Kontakte und seine konstruktive Mitarbeit einsetzen sollte, um am Zustandekommen eines rechtsgültigen Miet- bzw. Kaufvertrages mit dem ***N*** betreffend das Objekt **C-Gebäude** beizutragen. Für den Erfolgsfall wurde eine an **A** zu zahlende Subprovision in Höhe von 50% zzgl. USt des gesamt eingehenden Vermittlungshonorars vereinbart.

Nach erfolgreich durchgeführter Vermittlung der betreffenden Liegenschaft legte **A** an den Beschwerdeführer eine Honorarnote über EUR 525.182,20 zzgl gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer von EUR 105.036,44. Der Rechnungsbetrag wurde vom Beschwerdeführer in der Folge beglichen.

Die Leistung des Beschwerdeführers bestand insbesondere darin, dass er seine Kontakte bzw. sein Netzwerk einsetzte, um das Objekt **C-Gebäude** zu vermitteln. Konkret erteilte **A** dabei ua dem Beschwerdeführer den Tipp bzw. die Empfehlung, beim ***N*** bzw. beim Bundesminister vorstellig zu werden und das Objekt als Gerichtsgebäude anzubieten.

Dieser Tipp bzw. diese Empfehlung, dass das ***N*** Flächen suche, erwies sich letztendlich entscheidend für die erfolgreiche Vermittlung und somit für den Erhalt der Vermittlungsprovision durch den Beschwerdeführer. Für die derart erbrachte Leistung erhielt **A** die als angemessen anzusehende Subprovision. Es lag somit ein tatsächlicher Leistungsaustausch vor, hingegen nicht ein bloß vorgetäuschter.

2.2.2 Beweiswürdigung **C-Gebäude**

Der Umstand, dass das Objekt **C-Gebäude** vom Beschwerdeführer an das **N** vermittelt wurde und in das Gebäude mehrere Gerichte übersiedelt wurden, kann als allgemein bekannt bezeichnet werden. Als ebenso allgemein bekannt bzw unstrittig können das Vorliegen des Alleinvermittlungsauftrags und die erfolgte Provisionszahlung an den Beschwerdeführer bezeichnet werden.

Sowohl die mit **A** getroffene schriftliche Vereinbarung (datiert mit 12.6.2001) als auch die von ihm ausgestellte Honorarnote (datiert mit 16.12.2002) sind dem Gericht vorliegend. Die dazu getroffenen Feststellungen beruhen auf dem tatsächlichen Urkundeninhalt.

Dass der Betrag tatsächlich vom Beschwerdeführer an **A** überwiesen wurde, bestätigen sowohl der Beschwerdeführer als auch die belangte Behörde.

Betreffend die zur von **A** erbrachten Leistung getroffenen Feststellung ist auszuführen, dass die belangte Behörde von einem bloß vorgetäuschten Leistungsaustausch, über welchen eine Scheinrechnung gelegt wurde, ausgeht, mit dem Ziel, die steuerliche Bemessungsgrundlage zu vermindern. Es liege nach Auffassung der belangten Behörde kein Nachweis für von **A** erbrachte Leistungen vor. Es sei nach der vorgelegten Honorarnote und Leistungsvereinbarung nicht erkennbar, zu welchen, nach Art und Umfang (bestimmbaren) Leistungen, sich **A** tatsächlich verpflichtet habe. Die schriftlich festgehaltenen Leistungen seien nicht spezifiziert und ebenso sei nicht nachvollziehbar, wann **A** den behaupteten Tipp an den Beschwerdeführer erbracht habe.

Nach Auffassung der belangten Behörde sei die weitergegebene Information schon länger bekannt gewesen und die Vermittlung des Objekts **C-Gebäude** aufgrund langfristiger politischer Kontakte des Beschwerdeführers zustande gekommen. Es sei zudem in Bezug auf die Provisionshöhe und -abwicklung eine fremdunübliche Gestaltung der Leistungsverrechnung nicht vorgelegen. In der zugrundeliegenden Vereinbarung vom 11.6.2001 sei die Leistung unspezifisch und pauschal bezeichnet worden und in der Honorarnote vom 16.12.2002 sei auf eine nicht vorliegende Vereinbarung vom 12.6.2001 (Anmerkung: statt tatsächlich 11.6.2001) Bezug genommen worden. Der Leistungstext sei vom Beschwerdeführer vorgegeben worden und von **A** lägen hinsichtlich Tippherkunft widersprüchliche und unklare Aussagen vor. Es lägen somit generell unterschiedliche Leistungsangaben (Vereinbarung, Rechnung, mündliche Aussagen und Gegenäußerungen des steuerlichen Vertreters) vor. Insgesamt fehle die betriebliche Veranlassung, die Leistungen des **A** seien aus den Buchhaltungsunterlagen, Verrechnungsbelgen, etc, nicht nachvollziehbar.

Die Unschlüssigkeit werde nach Auffassung der belangten Behörde auch dadurch aufgezeigt, dass **A** vor dem parlamentarischen Untersuchungsausschuss am 22.5.2012 ausgesagt habe, dass der den Tipp entweder vom Beschwerdeführer oder aus dem Umkreis des **N** erhalten habe. Insbesondere sei einem zwischen **A** und dem Beschwerdeführer geführten und abgehörten Gespräch (Abhörprotokoll über ein Telefongespräch vom 2.2.2010, rund um

Mitternacht) zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer über die Erstinformation aufgeklärt habe („Was war mei Leistung...“).

Das Bundesfinanzgericht vermag der von der belangten Behörde vorgenommenen Würdigung nicht zu folgen. Wie ausgeführt, liegen sowohl die zugrundeliegende schriftliche Vereinbarung als auch die ausgestellte Honorarnote vor. Der auf der Honorarnote vorgenommene Verweis auf die schriftliche Vereinbarung weist hinsichtlich des Datums zwar einen offenbaren Tippfehler auf (statt 11.6.2001 wurde 12.6.2001 ausgeführt), es scheint sich dabei aber um einen Flüchtigkeitsfehler zu handeln. Klar ergibt sich jedoch, welche Vereinbarung gemeint war.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts ergibt sich aus der vorliegenden Vereinbarung ebenso klar, zu welchen Leistungen sich ****A**** verpflichtet hat: Er sollte seine speziellen Kontakte und seine konstruktive Mitarbeit einsetzen, um das betreffende Objekt zu vermitteln, somit am Zustandekommen eines rechtsgültigen Miet- bzw Kaufvertrages mit dem *****N***** mitwirken. Eine nähere Spezifizierung kann bei einer derartigen Leistung schwer vorgenommen werden. Eine fremdunübliche Provisionshöhe ist in Anbetracht der Tatsache, dass der Beschwerdeführer durch die erbrachte Leistung augenscheinlich beträchtliche Einkünfte erzielte, nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts nicht vorliegend.

Auch wenn der Allgemeinheit allenfalls bereits der Umstand bekannt gewesen sein sollte, dass das *****N***** auf der Suche nach geeigneten Räumlichkeiten gewesen wäre, schließt dies im Übrigen nicht aus, dass der Beschwerdeführer den letztlich entscheidenden Tipp von ****A**** erhalten hat.

Zu den behaupteten widersprüchlichen und unklaren Aussagen zur Tippherkunft bzw zur Leistung des ****A**** ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Einvernahmen, auf die sich die belangte Behörde dabei bezieht, teilweise 10 Jahre nach erfolgter Leistung durchgeführt wurden.

Angeführt werden kann, dass sich auch aus den Einvernahmen des ****A**** sowohl vor dem BKA (10.2.2010) als auch vor der Finanzstrafbehörde (7.12.2012) ergibt, dass seine Leistung in der Tipp-Erteilung lag.

Auch in der Einvernahme des ****A**** vom 22.5.2012 vor dem parlamentarischen Untersuchungsausschuss sagte dieser aus, dass seine Leistung in der Information an den Beschwerdeführer lag, dass das *****N***** Flächen sucht. Demgegenüber wurde die von der belangten Behörde zitierte Aussage, „*genau könne er das nicht mehr sagen*“ im Zuge der Aufarbeitung des Themas ****N**** geäußert, aber von ihm sogleich auch wieder berichtigt. Glaubhaft erscheint auch, dass sich ****A**** dabei an Umstände aus einer zehn Jahre zurückliegenden Begebenheit nicht mehr im Detail erinnern konnte. Er gab klar an, alles bei

irgendwelchen Gesprächen im Umfeld des ***N*** aufgeschnappt zu haben. Mehrfach verwies er eben darauf, dass es lange her gewesen sei.

Zur Höhe der Subprovision ist auszuführen, dass **A** zwar die tatsächliche Höhe offenbar nicht mehr genau im Kopf hatte, der Anspruch von 50% ergibt sich jedoch sowohl aus der zitierten Vereinbarung als auch aus der Honorarnote und es erfolgte auch die tatsächliche Zahlung in dieser Höhe.

Der Äußerung, dass die Leistungen des **A** nicht aus Buchhaltungsunterlagen, Verrechnungsbelegen, etc, nachvollziehbar seien, ist zu entgegnen, dass einerseits (zumindest) die oben angeführten Dokumente (schriftliche Vereinbarung und Honorarnote) vorliegen, andererseits sich aus der Art der erbrachten Leistung schwer weitere Buchhaltungsunterlagen oder Verrechnungsbelege ergeben hätten können.

Was schließlich das von der belangten Behörde thematisierte, abgehörte Telefongespräch vom 2.2.2010 betrifft, stellte sich heraus, dass hier die Leistung in Bezug auf ein Objekt in der **N** angesprochen war.

Anzuführen ist, dass **A** über grundlegendes Wissen über das Maklergeschäft verfügte. Er war fallweise zuvor bereits beim Beschwerdeführer als freier Mitarbeiter beschäftigt, hat in dieser Zeit Maklertätigkeiten verrichtet und diese über Honorarnoten an den Beschwerdeführer abgerechnet.

Es kann als allgemein bekannt bezeichnet werden, dass **A** über ein sehr gutes persönliches Netzwerk verfügte, vor allem auch in das damals von Bundesminister aD Dr. **C** geführte ***N***.

Die vorliegende Tippprovision erweist sich auch nicht als unüblich oder als ungewöhnlich. Sie führte offensichtlich dazu, dass der Beschwerdeführer erhebliche Einkünfte lukrieren konnte. Es ist somit nicht unwahrscheinlich, dass die Leistung des **A** im Wesentlichen in der Tipp-Gewährung gelegen ist.

Beizustimmen ist schließlich auch den Ausführungen im Berufungsschriftsatz, dass es geradezu absurd gewesen wäre, wenn **A** und der Beschwerdeführer eine Subprovisionsvereinbarung abgeschlossen hätten, ohne dass **A** eine Leistung (Information) erbracht hätte bzw wenn die Honorarnote des **A** beglichen worden wäre, ohne dass eine Leistung seinerseits erbracht worden wäre.

Es ist schließlich auch kein Grund dafür ersichtlich, warum der Beschwerdeführer den Betrag an **A** sonst zugewendet hätte. Alternativ hätten beide im Übrigen auch gemeinsam auftreten und die Provision gemeinsam vereinnahmen und versteuern können.

Es war somit nach Auffassung des erkennenden Senats davon auszugehen, dass der Version der Tipperteilung eine höhere Wahrscheinlichkeit zuzumessen ist, als jener, wonach nur ein Scheingeschäft vorliege.

2.2.3 Rechtliche Beurteilung **C-Gebäude**

Die vom Beschwerdeführer für die Zahlung des Subhonorars an ****A**** (für das Jahr 2002) geltend gemachte Betriebsausgabe bzw (in der UVA 12/2002) abgezogene Vorsteuer wurde von Seiten der belangten Behörde nicht anerkannt, zumal sie, wie ausgeführt, von einem bloß vorgetäuschten Leistungsaustausch ausgeht, mit dem Ziel, die steuerliche Bemessungsgrundlage zu vermindern.

In einkommensteuerlicher Hinsicht ist dazu auf die Norm des § 4 Abs 4 EStG zu verweisen, wonach unter Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen sind, die durch den Betrieb veranlasst sind. Die betriebliche Veranlassung ist weit zu sehen, ein zumindest mittelbarer Zusammenhang ist ausreichend. Ein bloß vorgetäuschter Leistungsaustausch würde den Betriebsausgabenabzug nicht zulassen (zB VwGH 29.1.2015, 2013/15/0166). Entsprechend obiger Feststellungen ist jedoch von einem tatsächlichen Leistungsaustausch auszugehen.

Erforderlich ist, dass die Ausgaben im Interesse des konkreten Betriebs erwachsen sind (VwGH 15.2.2006, 2001/13/0291) bzw ein Veranlassungszusammenhang zur jeweiligen Tätigkeit vorliegt (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0031). Auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit der Aufwendungen kommt es prinzipiell nicht an. Zumal der Beschwerdeführer im gegenständlichen Fall Provisionen in beträchtlicher Höhe für die erfolgreiche Vermittlung des Objekts ****C-Gebäude**** lukrieren konnte und die Voraussetzung dafür entsprechend obiger Feststellungen in der von ****A**** erbrachten Leistung festzumachen ist, lag die damit zusammenhängende Provision klar im Interesse des Betriebs des Beschwerdeführers. Ein Veranlassungszusammenhang mit gewerblichen Tätigkeit des Beschwerdeführers als Immobilienmakler war offensichtlich gegeben.

Im konkreten Fall war auch Bedacht darauf zu nehmen, dass bei der – gegenständlich vorliegenden – Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie etwa bei einer Kontaktvermittlung, für die Darlegung der betrieblichen Erfassung eine konkrete und detaillierte Leistungsbeschreibung erforderlich ist (vgl VwGH 17.3.2021, Ra 2020/15/0113; 19.4.2018, Ra 2017/15/0041). Dabei ist darauf zu verweisen, dass gegenständlich die obig dargestellte, mit 11.6.2001 datierte, zwischen ****A**** und dem Beschwerdeführer abgeschlossene Vereinbarung vorliegt, in welcher der Beschwerdeführer schriftlich bestätigte, dass ****A**** „im Hinblick auf [seine] speziellen Kontakte und [seiner] konstruktiven Mitarbeit am Projekt „****C-Gebäude****“, 1030 Wien, im Falle des Zustandekommens eines rechtsgültigen Miet- bzw Kaufvertrages mit dem *****N***** 50 % zzgl. MWSt. des gesamt eingehenden Honorars“ erhalte. Die zu erbringenden Leistung, nämlich der Einsatz der speziellen Kontakte

und der konstruktiven Mitarbeit, um das Objekt ****C-Gebäude**** erfolgreich zu vermitteln, war ausreichend dargelegt. Die bezeichnete schriftliche Vereinbarung erfüllt nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht sohin die von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs aufgestellten Vorgaben.

Ergänzend ist in umsatzsteuerlicher Hinsicht auf § 12 Abs 1 UStG zu verweisen, wonach ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen kann.

Relevant ist somit das Vorliegen einer entgeltlichen Leistung, die auf das Zustandekommen eines Leistungsaustausches gerichtet ist. Ohne eine derartige Leistung wäre auch bei Vorliegen einer Rechnung mit gesondertem Steuerausweis keine Vorsteuerberechtigung gegeben (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0159). Ein Vorsteuerabzug aus einem Scheingeschäft wäre unzulässig (VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264).

Zumal, wie festgestellt bzw im Rahmen der einkommensteuerlichen Beurteilung ausgeführt, ein tatsächlicher Leistungsaustausch und zudem eine umsatzsteuerkonforme Rechnung vorlag, war der beantragte Vorsteuerabzug zu gewähren.

Von Seiten des Bundesfinanzgerichts waren die angefochtenen Bescheide somit gemäß § 279 BAO derart abzuändern, dass die ausgewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb um EUR 525.182,00 zu vermindern bzw die in Abzug zu bringenden Vorsteuern um den Betrag von EUR 105.036,00 zu erhöhen waren.

2.3 Lohnaufwendungen **MA****: Einschränkung des Beschwerdebegehrens**

Nach umfangreicher Erörterung dieses Beschwerdepunktes im Rahmen des abgehaltenen Erörterungstermins, gab der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 2.8.2022 die Erklärung ab, die Beschwerde um diesen Beschwerdepunkt einzuschränken. Die Erklärung war ihrem Inhalt nach bestimmt. Diese Zurücknahme dieses Beschwerdepunktes ist als Einschränkung des Beschwerdebegehrens anzusehen, die zum Verlust des Anspruchs auf Entscheidung im Umfang der Einschränkung führt (vgl etwa VwGH 16.10.1986, 86/16/0156).

Von Seiten des Bundesfinanzgerichts wird sohin über diesen zurückgenommenen Beschwerdepunkt nicht entschieden. Die von der belangten Behörde diesbezüglich vorgenommene einkommensteuerliche Hinzurechnung bleibt somit unverändert bestehen.

2.4 Vermietung **Y-Gasse******

2.4.1 Entscheidungsrelevanter Sachverhalt Vermietung **Y-Gasse******

Entgegen der Annahme der belangten Behörde, trifft das Bundesfinanzgerichts die Feststellung, dass im beschwerdegegenständlichen Zeitraum keine Wohnung im Wohnhaus des Beschwerdeführers, ****Y-Gasse**** 6, 1020 Wien, an Bundesminister aD Mag. ****B**** vermietet wurde.

Es sind im Übrigen auch sonst keine Anzeichen vorliegend, dass vom Beschwerdeführer Vermietungseinnahmen bzw -umsätze nicht erklärt und versteuert wurden.

2.4.2 Beweiswürdigung Vermietung **Y-Gasse******

Unstrittig vermietete der Beschwerdeführer im betreffenden Wohnhaus für eine gewisse Zeit eine Wohnung an Mag. ****B****. Das Mietverhältnis endete jedoch im Laufe des Jahres 2001 und bestand jedenfalls im Jahr 2002 nicht mehr.

Insbesondere weil Mag. ****B**** offenbar in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 diese Adresse als Wohnsitzadresse anführte, darüber hinaus ein Mietvertrag für die Dauer für drei Jahre (1.8.1999-31.8.2002) sowie eine (vermeintlich dies bestätigende) Zeugenaussage vorlag, ging die belangte Behörde vom Bestehen eines diesbezüglichen Mietverhältnisses auch noch für die Jahre 2002 ff aus und nahm entsprechende einkommensteuerliche und umsatzsteuerliche Hinzurechnungen vor.

Von Seiten des Bundesfinanzgerichts wurden diesbezüglich Vorhaltsanfragen an die damalige sowie nunmehrige Hausverwaltung und an Mag. ****B**** ausgesendet. Einheitlich führten alle Vorhaltsbeantwortungen aus, dass zwar ein solches Mietverhältnis bestanden habe, dieses jedoch bereits vor dem beschwerdegegenständlichen Zeitraum endete. Mag. ****B**** erwarb im Übrigen im Herbst 2000 eine Eigentumswohnung (*****Adresse*****), in welche er nach der Durchführung von Umbauarbeiten übersiedelte.

Aufgrund der übereinstimmenden Beantwortungen und den dementsprechenden Erörterungen im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung liegt nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts kein Grund dafür vor, am Nicht-Bestehen des betreffenden Mietverhältnisses ab dem Jahr 2002 zu zweifeln. Die belangte Behörde schloss sich im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung dieser Auffassung letztendlich an.

2.4.3 Rechtliche Beurteilung Vermietung **Y-Gasse******

Die von der belangten Behörde vorgenommene einkommensteuerliche Hinzurechnung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bzw die umsatzsteuerliche Hinzurechnung zur Bemessungsgrundlage für den ermäßigten Umsatzsteuersatz (§ 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG) von 10% waren vom Bundesfinanzgericht rückgängig zu machen. Es waren die angefochtenen Bescheide somit gemäß § 279 BAO derart abzuändern, dass die ausgewiesenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um EUR 9.134,00 zu vermindern waren bzw die Bemessungsgrundlage für den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10% um EUR 10.124,00.

Auf die darüber hinaus vorgelegene Unzulässigkeit der umsatzsteuerlichen Festsetzung für die Monate Jänner bis November 2002 aufgrund des Eintritts von Verjährung brauchte daher nicht weiter eingegangen zu werden.

Von Seiten der belangten Behörde wurde im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung im Übrigen auch die ausdrückliche Zustimmung zur nunmehr stattgebenden Erledigung dieses Beschwerdepunktes erklärt.

2.5 Zinsen **Z-Trust**

2.5.1 Entscheidungsrelevanter Sachverhalt Zinsen **Z-Trust**

Dem Beschwerdeführer sind im Jahr 2002 australische Zinsen (gutgeschrieben auf einem Bankkonto in Australien) auf einem Konto in Australien in Höhe von EUR 2.383,00 zuzurechnen.

Es ist davon auszugehen, dass in Australien eine Quellensteuer im Ausmaß von zumindest 10%, somit von zumindest EUR 238,30 in Abzug gebracht wurde.

2.5.2 Beweiswürdigung Zinsen **Z-Trust**

Zu den gegenständlichen Zinsen liegen ab dem Jahr 2003 Kontoauszüge vor, aus denen die Zinsbeträge sowie die abgezogene australische Quellensteuer ersichtlich ist. Für das Jahr 2002 waren Kontoauszüge nicht mehr verfügbar. Die festgestellte Höhe der Zinsen ergibt sich aus der diesbezüglichen Benennung des Beschwerdeführers. Sie erweist sich im Vergleich mit den auf den Kontoauszügen einsehbaren Zinsen der Folgejahre als plausibel und sie werden von Seiten der belangten Behörde auch nicht in Zweifel gezogen, können somit als unstrittig angesehen werden. Betreffend abgezogener Quellensteuer gehen sowohl der Beschwerdeführer als auch die belangte Behörde davon aus, dass auch im Jahr 2002 eine australische Quellensteuer im Ausmaß von zumindest 10% in Abzug gebracht werden sein musste. Im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung erklärte die belangte Behörde ihre ausdrückliche Zustimmung zur diesbezüglichen Schätzung.

2.5.3 Rechtliche Beurteilung Zinsen **Z-Trust**

Aufgrund seines österreichischen Wohnsitzes unterlag der Beschwerdeführer gemäß § 1 Abs 2 EStG der unbeschränkten Steuerpflicht. Im Rahmen des derart anzuwendenden Welteinkommensprinzips unterliegen auch die in Australien erzielten Zinsen der österreichischen Steuerpflicht.

Nach dem von Österreich mit Australien abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (BGBl 480/1988) kommt nach Art 11 dem Ansässigkeitsstaat, somit Österreich, das generelle Besteuerungsrecht zu. Nach Art 11 Abs 2 des DBA wird Australien als Quellenstaat aber das

Recht eingeräumt, eine Steuer im Ausmaß von maximal 10% in Abzug zu bringen. Gemäß Art 23 Abs 3 lit b des DBA hat Österreich als Ansässigkeitsstaat diese 10% anzurechnen.

Von Seiten der belangten Behörde wurde im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung die ausdrückliche Zustimmung zu dieser vorgenommenen rechtlichen Beurteilung, somit zur Anrechnung einer Quellensteuer im Ausmaß von 10%, erklärt.

Der angefochtene Bescheid war somit gemäß § 279 BAO derart abzuändern, dass der Betrag von EUR 238,30 auf die Einkommensteuer anzurechnen war.

2.6 Progressionserhöhung **Z-Trust: Einschränkung des Beschwerdebegehrens**

Nach umfangreicher Erörterung dieses Beschwerdepunktes im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung, gab der Beschwerdeführer zu Protokoll, die Beschwerde diesbezüglich einzuschränken, die von der belangten Behörde vorgenommenen Hinzurechnungen für den Progressionsvorbehalt somit zu akzeptieren. Die Erklärung war ihrem Inhalt nach bestimmt. Die Zurücknahme dieses Beschwerdepunktes ist als Einschränkung des Beschwerdebegehrens anzusehen, die zum Verlust des Anspruchs auf Entscheidung im Umfang der Einschränkung führt (vgl etwa VwGH 16.10.1986, 86/16/0156).

Von Seiten des Bundesfinanzgerichts wird sohin über diesen zurückgenommenen Beschwerdepunkt nicht entschieden. Die von der belangten Behörde vorgenommene einkommensteuerliche Heranziehung dieser Einkünfte für den Progressionsvorbehalt (EUR 6.790,00) bleibt somit unverändert bestehen.

3. Berechnungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben

Entsprechend Spruchpunkt II. wird der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 wie folgt abgeändert:

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden um den Betrag von EUR 525.182,00 (Punkt 2.2, **C-Gebäude**) vermindert und betragen somit EUR 944.238, 26.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden um den Betrag von EUR 9.134,00 (Punkt 2.4, Vermietung **Y-Gasse**) vermindert und betragen somit EUR 168.136,52.

Der Betrag von EUR 238,30 (Punkt 2.5, Zinsen **Z-Trust**) ist auf die Einkommensteuer anzurechnen.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	944.238,26
Einkünfte aus Kapitalvermögen	3.631,00

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	168.136,52
Sonstige Einkünfte	6.144,59
Gesamtbetrag der Einkünfte	1.122.150,37
Sonderausgaben	0,00
Einkommen	1.122.150,37
Einkommen	1.122.150,37
Ausländische Einkünfte f. Progressionsvorbehalt	6.790,00
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	1.128.940,37
Steuer von EUR 50.870,00	17.185,30
50% von EUR 1.078.070,37	539.035,19
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	556.220,49
Durchschnittssteuersatz: $556.220,49 / 1.128.940,37$	49,27%
Anwendung des Durchschnittssteuersatzes auf das Einkommen: $1.122.150,37 \times 49,27\%$	552.883,49
Absetzbeträge	0,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	552.883,49

Anrechnung australische Quellensteuer	-238,30
Festgesetzte Einkommensteuer	552.645,19

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2002 wie folgt abgeändert:

Die Bemessungsgrundlage für den Normalumsatzsteuersatz in Höhe von 20% wird um EUR 232.750,00 (Punkt 2.1, ****Konto X****) vermindert und beträgt somit EUR 1.678.871,87.

Die Bemessungsgrundlage für den ermäßigten Umsatzsteuersatz in Höhe von 10% wird um EUR 10.124,00 (Punkt 2.4, Vermietung ****Y-Gasse****) vermindert und beträgt somit EUR 95.997,12.

Der Gesamtbetrag der Vorsteuern wird um den Betrag von EUR 105.036,00 (Punkt 2.2, ****C-Gebäude****) erhöht und beträgt somit EUR 154.620,31.

Gesamtbetrag Lieferungen, sonstige Leistungen, EV	1.774.868,99
davon BGL 20% Normalsteuersatz EUR 1.678.871,87	335.774,74
davon BGL 10% ermäßigter Steuersatz EUR 95.997,12	9.599,71
Summe Umsatzsteuer	345.374,45
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-154.620,31
Vorsteuerberichtigung	2.282,87
Zahllast	190.037,01

4. Zu Spruchpunkt III. (Unzulässigkeit 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 hatte sich das Bundesfinanzgericht vorwiegend mit Tatfragen zu beschäftigen, die in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände beurteilt wurden. Vorzunehmende rechtliche Beurteilungen ergaben sich aus dem klaren Gesetzeswortlaut bzw entsprachen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 30. Dezember 2022