

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Ansgar Unterberger, den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer sowie die fachkundigen Laienrichter Leopold Pichlbauer und Ing. Johannes Gruber in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Günther-Johann Klinger, Schulstraße 11, 4716 Hofkirchen/Trattnach, über die Beschwerde vom 8. April 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 5., 6. und 14. März 2019 betreffend Einkommensteuer 2014, Einkommensteuer 2015, Einkommensteuer 2016, Umsatzsteuer 2014, Umsatzsteuer 2015 und Umsatzsteuer 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. Mai 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Andrea Tober zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2016 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen werden grundsätzlich wie in den angefochtenen Bescheiden festgesetzt. Hinsichtlich der geschätzten Vorsteuern erfolgt eine Kürzung im Verhältnis der erklärten zu den nicht erklärten Umsätzen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Schätzung der Einnahmen und Umsätze des Beschwerdeführers hinsichtlich der Vermietung an vier Mieter, die an der im Eigentum des Beschwerdeführers stehenden

Liegenschaft im gegenständlichen Streitzeitraum gemeldet waren und nach deren Auskünften auch dort gewohnt und Miete sowie Betriebskosten bezahlt haben.

I. Verfahrensgang

Bisheriges verwaltungsbehördliches Verfahren

Nach dem im Akt des Finanzamtes aufliegenden Grundbuchsauszug der Katastralgemeinde EZ, ist *****Bf1***** (in der Folge: Beschwerdeführer: Bf) seit vielen Jahren grundbüchlicher Eigentümer der fraglichen Liegenschaft.

Nach –infolge mangelnder Mitwirkung des Bf- vergeblichen Erhebungsschritten des Finanzamtes erließ dieses am 5.3.2019, 6.3.2019 und 14.3.2019 die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für 2014 bis 2016 mit jeweils nach § 184 BAO anhand vorgelegter drei „roter Ordner“, den polizeilichen Meldungen der Mieter sowie unter Berücksichtigung der vereinnahmten Mieten und Betriebskosten geschätzten Bemessungsgrundlagen. In den gesondert dazu ergangenen Bescheidbegründungen führte das Finanzamt die nicht (ausreichend) beantworteten Vorhalte vom 8.2.2017 und 7.1.2019 und die trotz wiederholter Anforderungen nicht vorgelegten Unterlagen und mangelhaften Steuererklärungen an. Konkret wurde angeführt, dass nicht vorgelegt wurden: Mietrechnungen und Betriebskostenabrechnungen, Auflistung der vermieteten Einheiten und Mietzuordnungen, Mietzahlungen des K, Schriftliche Fruchtgenussverträge zu Gunsten A bzw. AP, Übergabsvertrag betreffend die gegenständliche Liegenschaft, berichtigte USt-Erklärung 2014, Bekanntgabe der unecht befreiten Umsätze, Vorsteuerkürzung betreffend unecht befreite Umsätze.

So sei auch in einer Vorhaltsbeantwortung vom 10.1.2019 lediglich angeführt worden, dass „die Höhe der Miete nicht bekannt sei“. Weiters begründete das Finanzamt die Zurechnung der Mieteinnahmen an den Bf damit, dass er der zivilrechtliche Eigentümer der Liegenschaft sei und Nachweise für die Zurechenbarkeit der Mieteinnahmen an seine verstorbene Mutter bzw. an seine Schwester nicht vorgelegt worden seien. Es seien trotz Aufforderung in der Ladung vom 19.3.2018 bzw. im Vorhalt vom 7.1.2019 keine Rechte Dritter belegt worden. Beim Wohnrecht der Mutter handle es sich um ein nicht übertragbares, höchstpersönliches Gebrauchsrecht. Wie bereits im Vorhalt angekündigt seien die Bemessungsgrundlagen daher gem. § 184 BAO zu schätzen gewesen.

Unter anderem wird in den Bescheidbegründungen ausgeführt, dass mangels Vorlage von Einnahmenbelegen auch die jetzt strittigen Einnahmen für Miete und Betriebskosten von C (in der Folge: C), W (in der Folge: W), K (in der Folge: K) und N (in der Folge: N) in den jeweiligen Zeiträumen der polizeilichen Meldungen (C: 28.4.2014 bis 6.11.2014; W: 8.10.2012 bis 20.6.2014; K: 30.6.2014 bis laufend; N: 25.8.2015 bis 9/2018) an der gegenständlichen Liegenschaft im Schätzungsweg zu ermitteln gewesen und dem Bf als Eigentümer der

Liegenschaft zuzurechnen gewesen seien. Ebenso seien die Einnahmen aus den mit 20% zu versteuernden Wärmelieferungen und sonstigen Betriebskosten zu schätzen gewesen. Eine Fischerei sei mit dem 1,5 fachen Einheitswert iHv € 3.750,00 bei der Ermittlung der Kleinunternehmergrenze zu berücksichtigen gewesen. Die abziehbare Vorsteuer sei nach Abzug eines nichtabzugsfähigen Teiles von 17% (iZm unecht befreiter Geschäftsraumvermietung) mit € 1.500,00 (für 2014), € 1.100,00 (für 2015) und € 1.250,00 (für 2016) geschätzt worden. Ebenso wurde die Schätzung der Überschüsse der Einnahmen für die Einkommensteuer dargelegt. Als Anlage war den Bescheiden jeweils eine detaillierte und nachvollziehbare Ermittlung der geschätzten Bemessungsgrundlagen angefügt.

Zur Umsatzsteuer wurden den Bescheiden exakte Ermittlungen der jeweils mit 10%, 20% oder 0% zu versteuernden Erlöse mit Angabe der jeweiligen Mieter, Meldezeiträume und angesetzter Höhe der Mieten bzw. Betriebskosten beigelegt. Hinsichtlich Einkommensteuer wurde ausgehend von den erklärten Verlusten aus den vorgelegten Überschussrechnungen die jeweils geschätzten zusätzlichen Einnahmen hinzugerechnet und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geschätzt. Die seitens des Bf angegebenen Aufwendungen, die zu den ermittelten Verlusten führten, wurden somit seitens des Finanzamtes anerkannt. Das Vorliegen weiterer Aufwendungen wurde nicht behauptet.

In den gegen diese Bescheide am 8.4.2019 bzw. am 17.4.2019 eingebrachten Beschwerden beantragte der Bf die Veranlagung der ESt und USt laut seinen ursprünglichen Erklärungen und begründete dies alleine damit, dass er die in den einzelnen Zeiträumen vom Finanzamt geschätzten Einnahmen von C, W, K und N nicht erhalten habe. Ergänzend ersuchte der Bf das Finanzamt um Übermittlung von Unterlagen betreffend die geschätzten Höhe der Einnahmen und beantragte eine Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Diese Beschwerden wurden mit Beschwerdeentscheidungen (BVEs) vom 31.7.2019 als unbegründet abgewiesen. Die in den einzelnen Zeiträumen nach den polizeilichen Meldungen zum Ansatz gelangten Einnahmen der Mieter C, W, K und N seien dem Bf als grundbücherlichen Eigentümer der Liegenschaft zuzurechnen. Der Meldezettel von W sei zudem vom Bf als Unterkunftgeber unterfertigt. Gegenüber N sei der Bf als Ansprechpartner aufgetreten und hätte er auch den Mietvertrag erstellt. Aus einem vorgelegten Protokoll ergebe sich lediglich, dass der mittlerweile verstorbenen Mutter des Bf nur ein Wohnrecht für den persönlichen Bedarf an zwei Zimmern im 1. Stock zukomme. Die Vereinnahmung von Mieten auf Konten anderer Personen stelle eine Einnahmensverwendung durch den vermietenden Eigentümer dar. Da die in den Bescheiden als fehlend angeführten Unterlagen bisher nicht vorgelegt, die Vorhalte des Finanzamtes vom 8.5.2019 und vom 29.5.2019 nicht beantwortet wurden und auch keine Fruchtgenussrechte Dritter vorgelegt wurden, seien die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Am 2.9. langten die Anträge per Fax (bzw. am 3.9. über FinanzOnline) auf Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht ein. Begründend wurde lediglich auf die Beschwerdeausführungen verwiesen.

Das Finanzamt legte die Beschwerden dem BFG mit einem Vorlagebericht vom 19.2.2020 vor. In diesem wies das Finanzamt zunächst darauf hin, dass der Bf seit 2005 seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht ausreichend nachkomme und dies auch bereits in zwei BFG Verfahren RV/5101176/2011 (USt 2006) und RV/5102092/2015 (USt 2007) festgestellt worden sei. In weiterer Folge wird auf das oben dargestellte Verfahren, die mangelnde Mitwirkung des Bf sowie auf den Inhalt der vom Finanzamt übermittelten Unterlagen verwiesen. Mitvorgelegt wurde auch ein Fruchtgenussvertrag aus 2006 mit der Tochter des Bf, der sich infolge der Vernehmung der Tochter vom 30.12.2014 und einem folgenden BFG-Verfahren als Scheinvertrag erwiesen hat.

Nach den vorgelegten Finanzamtsunterlagen wurden in diesem Verfahren folgende Verfahrensschritte gesetzt:

Am 8.1.2018 ergingen Auskunftersuchen an C, K und W (am 6.5.2019 an N) in dem diese Mieter darauf hingewiesen wurden, dass sie laut beiliegender Auskunft des Zentralen Melderegisters im jeweils angeführten Zeitraum an der gegenständlichen Liegenschaft wohnhaft gewesen seien. In diesem Zusammenhang mögen sie bekannt geben, in welchem Stockwerk sich die jeweilige Wohnung befunden habe, wie man die Wohnung gefunden habe, in welcher Form, Höhe und an wen die Miete (ggfs Bekanntgabe der KontoNr) bezahlt worden sei, mit wem der Mietvertrag mündlich oder schriftlich geschlossen worden sei (Vorlage des Mietvertrages) und in welcher Höhe Betriebskosten bezahlt worden seien.

K (Anm. d. Ri.: ZMR: 30.6.2014 bis mind. Ende Beschwerdezeitraum) beantwortete das Ersuchen mit einem Schreiben vom 24.1.2018. Er habe im zweiten Stock gewohnt, für Miete hätte er monatlich € 550,00 und € 160,00 für Betriebskosten aufgrund eines mündlichen Mietvertrages mit A (Schwester des Bf) auf ein genau bezeichnetes Konto (.....6630) bezahlt.

Von C (Anm. d. Ri.: ZMR: 28.4.2014 – 6.11.2014) wurde das Auskunftersuchen am 26.2.2018 beantwortet. Seine Wohnung sei im ersten Stock gelegen gewesen, die Wohnung habe er durch ein Schild an der Liegenschaft gefunden, die Miete habe ca € 400,00 betragen und sei in bar an AP übergeben worden, es hätte einen nicht mehr vorhandenen schriftlichen Mietvertrag mit AP gegeben und Betriebskosten hätte er in nicht mehr erinnerlicher Höhe bezahlt. Beim ZMR wurde als Unterkunftgeberin AP angeführt.

N (Anm. d. Ri.: ZMR: 25.8.2015 bis 9/2018) gab dazu am 14.5.2019 telefonisch und am 20.5.2019 niederschriftlich an, dass sie die Wohnung über das Internet gefunden habe, ihr Ansprechparten immer der Bf gewesen sei (lediglich hinsichtlich säumiger Mietzahlungen ab Juli 2016 sei EP aufgetreten) und vom Bf sei ihr auch ein Mietvertrag mit der Angabe von AP als

Vermieterin vorgelegt worden. Dies sei, wie sich später herausgestellt habe, die alte und an „Alzheimer“ erkrankte Mutter des Bf gewesen, die nie gegenüber ihr als Vermieterin aufgetreten sei und sie auch nicht erkannt habe. Die Miete sei auf ein auf „***P***“ lautendes Konto zu überweisen gewesen. Nach dem Tod von AP sei sie vom Bf (an andere Stelle heißt es aber von EP) angewiesen worden, die Miete auf ein anderes auf „***P***“ lautendes Konto zu überweisen. Der Bf habe ihr auch verboten, Fragen des Finanzamtes zu beantworten. Eine Frau A sei ihr als Bewohnerin nicht bekannt, auch eine Schwester des Bf habe dort zu ihrer Zeit sicher nicht gewohnt. In einem offensichtlich übergebenen Schreiben gab N ergänzend an, dass die Überweisungen der Miete vor Juli 2016 auf das Konto8387 und danach auf das Konto0203 erfolgt seien. Ihre Wohnung habe sich im ersten Stock befunden und über ihrer Wohnung hätten zwei weitere Mietparteien gewohnt. Von N wurde auch ein Mietvertrag vom 30.7.2015 übergeben, der als Vermieterin AP anführt und auch bei der Unterschrift dieser Name angeführt ist.

Anm. d. Ri.: Wie dem Bf vom Finanzamt auch laut Aktenvermerk vom 2.7.2019 mitgeteilt wurde, stammt die Unterschrift mit hoher Wahrscheinlichkeit vom Bf. Siehe dazu die Unterschriftsvergleiche im Rahmen der Beweiswürdigung.

Von W konnte das Finanzamt trotz zweimaliger Versuche keine Beantwortung erhalten. Dieser war aber laut ZMR Abfrage vom 8.10.2012 bis 20.6.2014 an der Liegenschaft des Bf gemeldet und als Unterkunftgeber ist der Bf angeführt. Auch auf dem später (siehe unten) von der Gemeinde übermittelten Meldezettel hat eindeutig der Bf als Unterkunftgeber unterzeichnet.

Am 14.3.2018 gab Bruder im Rahmen einer seiner Schwester A betreffende Angelegenheit an, dass diese in Deutschland wohnhaft sei und am gegenständlichen Objekt nur ungeschriebene außerbücherliche Rechte habe.

Im Vorhalt vom 8.5.2019 wurde der Bf ersucht, dem Finanzamt folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen: Falls es bezüglich der gegenständlichen Liegenschaft Fruchtgenussverträge gibt, mögen diese bekannt gegeben und vorgelegt werden. Sollte die Schwester des Bf ebenso diese Liegenschaft bewohnen, mögen die näheren Wohnverhältnisse und das betreffende Nutzungsrecht sowie allfällige Aufwendungen bekannt gegeben werden.

Infolge eines Auskunftersuchens vom 8.5.2019 an die Marktgemeinde Ort legte diese die angeforderten Meldezettel vor: Dabei ergaben sich hinsichtlich der angeforderten Vermieterbescheinigungen folgende Angaben und Unterschriften zum Vermieter:

Zu N: Verweis auf Mietvertrag und dort wie oben: AP; (Anm. d. Ri.: Schriftbild der Unterschrift „AP“ entspricht jenem des Bf); Wohnung 3/1 laut ZMR

Zu K: unterfertigt von A; Mietzeitraum ab 30.6.2014; Wohnung 3/2 laut ZMR

Zu C: konnten laut Schreiben der Marktgemeinde Ort die Unterlagen nicht gefunden werden.
Wohnung 3/1 laut ZMR

Zu W:: ***Bf1***. Anm. d. Ri: Der Namenszug „***Bf1***“ ist exakt ident mit der Unterschrift des Bf, Mietende 20.6.2014; Wohnung 3/2 laut ZMR

(Anm. d. Ri.: Das Finanzamt ging im Rahmen der Schätzung offensichtlich davon aus, dass W (bis 20.6.2014) vor K (ab 30.6.2014) die gleiche Wohnung 3/2 bewohnte und so wie dieser € 550,00 für Miete und € 160,00 für Betriebskosten bezahlte.)

Am 27.5.2019 ersuchte der steuerliche Vertreter des Bf aus gesundheitlichen Gründen um Fristverlängerung für die Beantwortung des Vorhaltes vom 8.5.2019 bis 30.6.2019.

Am 29.5.2019 erging an den Bf ein Vorhalt des Finanzamtes. Darin wurde dem Bf vorgehalten, dass er als grundbücherlicher Eigentümer in den Jahren 2014 bis 2016 Mieteinnahmen von C, W, K und N nicht erklärt habe, obwohl er auch nach Außen als Vermieter aufgetreten sei, Mieten auf näherhin bezeichnete Konten (...6630,8387) bezahlt worden seien und eventuell existierende Fruchtgenussverträge nicht vorgelegt habe. Der Bf möge die entsprechenden Mietverträge und Kontoauszüge vorlegen. Im Fall der Nichtbeantwortung des Vorhaltes werde eine Kontenregisterabfrage durchgeführt.

Mit Fax vom 1.7.2019 legte der steuerliche Vertreter des Bf einen Beschluss des Bezirksgerichtes Gmunden vom 20.7.1994 und ein Protokoll vom 23.8.1993. Beide Unterlagen sind zwar in der im Akt aufliegenden Fassung schlecht leserlich. Den Unterlagen kann aber entnommen werden, dass AP eine Dienstbarkeit des Gebrauchs einer Wohnung nach Inhalt und Umfang eines Protokolles zustehe. Im Protokoll ist sodann festgehalten, dass AP ein Wohnungsrecht für den persönlichen Bedarf zustehe. Hinsichtlich der Fragen zur Schwester des Bf möge sich das Finanzamt an den „Machthaber“, Bruder, wenden.

Der Vorhalt vom 29.5.2019 wurde vom steuerlichen Vertreter des Bf mit einem Fax vom 2.7.2019 damit „beantwortet“, dass die im Vorhalt angesprochenen Niederschriften übermittelt werden mögen und um Fristverlängerung zur Beantwortung des Vorhaltes um zwei Wochen nach Erhalt der Niederschriften ersucht werde. Als Nachweis betreffend des Kontos8387 wurden Kontoinformationen für das Jahr 2016 übermittelt. Demnach wäre die Tochter des Bf (EP, geb. am ***Datum***.1992) die Kontoinhaberin. Auf dieses Konto wurden Mieteinnahmen von N für die Monate Juli und August 2016; von K für Juli 2016 und Mieteinnahmen für April, zweimal für Mai und einmal Juni 2016 ohne Namensnennung festgehalten (Anm. d. Ri.: von wem die Überweisungen tatsächlich stammten ist nicht erkennbar und warum nur fallweise auf dieses Konto überwiesen wurde, konnte auch mangels Mitwirkung des Bf nicht eruiert werden).

In einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 2.7.2019 ist festgehalten, dass der steuerliche Vertreter des Bf telefonisch informiert worden sei, dass es keine Niederschriften mit den

Mietern gebe, aber diesbezügliche Aktenvermerke und Vorhaltsbeantwortungen aufliegen würden. Diese würden umgehend übermittelt werden. Nach den Angaben des steuerlichen Vertreters hätte dieser die Vorhalte hinsichtlich des Wohnrechtes der Mutter beantwortet. Dem steuerlichen Vertreter sei mitgeteilt worden, dass die bis zur Woche 29 vorgelegten Nachweise bei der Erlassung einer BVE berücksichtigt werden könnten. Es möge abgeklärt werden, warum der Mietvertrag mit N vom Bf geschrieben und offensichtlich von ihm mit dem Namen der Mutter unterfertigt worden sei. Ebenso möge mitgeteilt werden, warum auf dem auf EP lautenden Bankkonto Mieteinnahmen von K und Überweisungen von der Schwester des Bf eingegangen seien.

Noch am selben Tag wurden dem Bf, zu Handen dessen steuerlichen Vertreters, die angekündigten Unterlagen zu den Mietern C, K, N (siehe die oben angeführten Unterlagen von C vom 26.2.2018, von K vom 24.1.2018 und von N vom 20.5.2019; Hinweis zu W: keine Antwort auf Vorhalt vorhanden) postalisch mit dem nochmaligen Hinweis, dass diesbezüglich keine Niederschriften vorliegen würden, übermittelt. Ebenso wurde nochmals darauf verwiesen, dass die fehlende Beantwortung der Vorhalte vom 8. und 29.5.2019 bis zur Erlassung der BVE am 15.7.2019 nachzuholen sei.

Am 29.7.2019 wurde die Anordnung einer Kontenregisterabfrage beim Bf betreffend die Konten0203,8387,6630 angeregt. Darin wurde begründend auf die Nichterklärung der Mieteinnahmen von C, W, K und N, die Nichtvorlage von allfälligen Fruchtgenussverträgen sowie auf die im Vorhalt vom 29.5.2019 erfolgte Ankündigung der Abfrage verwiesen. In einem dazu angefertigten Aktenvermerk ist festgehalten, dass der Bf bei keinem der drei Konten Kontoinhaber und bei diesen Konten auch nicht zeichnungsberechtigt sei.

Verwaltungsgerichtliches Verfahren

Zunächst befragte der Richter den zuständigen Amtsvertreter per Mail vom 22.2.2023, ob nach der Kontenregisterabfrage, die ergeben hätte, dass die Konten, auf denen laut Angaben der Mieter die Mieten einbezahlt worden wären, nicht dem Bf zuzurechnen seien, weitere Nachforschungen in diese Richtung unternommen worden seien. Eine Recherche bezüglich der Folgejahre hätte ergeben, dass der Bf die Mieteinnahmen von K und N, die er für die Vorjahre bestritten habe, im Jahr 2018 (10%ige Mieterlöse gesamt € 18.970) sehr wohl erklärt hätte. Da die für 2017 erklärten Zahlen in ähnlicher Höhe (10%ige Mieterlöse gesamt € 24.000) liegen würden, könne davon ausgegangen werden, dass diese Einnahmen auch in 2017 erklärt worden seien. Das Finanzamt möge mitteilen, ob es dazu nähere Auskünfte geben könne.

Am selben Tag (22.2.2023) erging folgender Fragenvorhalt an den Bf:

„Das Finanzamt hat, wie Ihnen bereits mehrmals mitgeteilt wurde, Ihre Vermietungsumsätze und –erlöse anhand der getätigten Erhebungen geschätzt. Dabei waren die Ihnen bereits übermittelten Aussagen der von Ihnen bestrittenen Mietern, die vorgelegten Mietverträge und

die ZMR-Meldungen dieser Mieter ausschlaggebend. Wie Ihrer Gewinnermittlung für 2018 entnommen werden kann, haben Sie die Umsätze/Einnahmen aus den Mieten N und K für 2018 nun selber erklärt. Aufgrund der Höhe der für 2017 erklärten Mieteinnahmen ist davon auszugehen, dass diese Erlöse auch in 2017 erklärt wurden.

Ebenso stellte das Finanzamt fest, dass es zwar bis zu einem bestimmten Zeitpunkt Wohnrechte Ihrer Angehörigen kam, Verträge aber, aufgrund derer die Einnahmen jemand anderem zuzurechnen wären, nicht vorgelegt bzw nicht anzuerkennen (Vertrag mit der Tochter) seien. Ohne der Entscheidung durch den beantragten Senat vorgreifen zu wollen und zu können, ist doch festzuhalten, dass Sie dem Finanzamt trotz wiederholten Vorhaltes der Schätzungsgrundlagen nicht dargelegt haben, warum Ihnen diese Mieteinnahmen nicht zuzurechnen seien.

- Legen Sie Nachweise für Ihre in den Beschwerden gemachten Ausführungen vor, dass Sie die in 2014 – 2016 vom Finanzamt zugeschätzten Einnahmen nicht erhalten haben bzw. warum Ihnen diese Einnahmen als Eigentümer der hier fraglichen Liegenschaft nicht zuzurechnen seien.
- Aus welchen Gründen sollten W vom 8.10.2012 bis 20.6.2014, C vom 28.4.2014 bis 6.11.2014, K ab 30.6.2014 und N ab 1.9.2015 polizeilich an dem in Ihrem Eigentum stehenden Objekt jeweils mit Hauptwohnsitz gemeldet sein, wenn diese Personen dort nicht gewohnt hätten?
- Aus welchen Gründen sollten diese Personen zu den genannten Zeiträumen für die Überlassung der Wohnungen entgegen deren Aussagen nichts bezahlt haben?
- Warum sollte jemand anderer als der Eigentümer des Gebäudes Anspruch auf diese Mietzahlungen haben?

Auf Punkt 1. des Schreibens des BFG vom 17.1.2019 an Sie im Verfahren Umsatzsteuer 2007 und auf die Erläuterungen zum Verlust jeglicher Steuervorteile (Befreiungen, Vorsteuern,..) bei betrugsbehafteten Umsätzen anlässlich des Erörterungstermines am 5.6.2019 zu dem genannten Verfahren (GZ RV/5102092/2015) wird verwiesen. Es ist beabsichtigt, die von Ihnen beantragte mündliche Verhandlung am 16./17./23. oder 25. Mai durchzuführen. Falls Sie an einem dieser Tage verhindert sind, teilen Sie bitte unverzüglich nach Erhalt dieses Schreibens dem zuständigen Richter per Mail mit, an welchem der angeführten Tage Ihnen eine Teilnahme an der mündlichen Verhandlung möglich wäre. Sollten Sie sich dazu nicht äußern, erfolgt eine Ladung ohne Berücksichtigung Ihrer Terminwünsche.“

Auch dieser Vorhalt des BFG blieb trotz Aufforderung in der Ladung vom 18.4.2023 zur mündlichen Verhandlung die Beantwortung des Vorhaltes bis 5.5.2023 nachzuholen unbeantwortet. Im Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bf vom 27.3.2023 wurde lediglich

darauf verwiesen, dass die geforderten Nachweise beim FA Gmunden aufliegen würden. Der Richter wurde ersucht, die vom Finanzamt mit den Mietern aufgenommenen Niederschriften anzufordern und auch dem Bf im Wege der Akteneinsicht zu übermitteln.

Der Amtsvertreter beantwortete die Fragen des BFG vom 22.2.2023 mit seinem Mail vom 2.3.2023. Darin wurde mitgeteilt, dass nach der ergebnislosen Kontenregisterabfrage keine weiteren Nachforschungen in diese Richtung erfolgt seien. (Anm. d. Ri.: Das Finanzamt vertritt dazu die Ansicht, dass die fraglichen Einnahmen mangels Vorlage von Nachweisen, dass diese jemand anderem zuzurechnen seien und aufgrund der fragwürdigen vertraglichen Situation (mündlich, nicht auffindbar, fragwürdige Unterschriften), dem Bf als Eigentümer der Liegenschaft zuzurechnen seien. Sollten die Einnahmen tatsächlich auf Konten anderer Personen erfolgen, würde diese eine steuerlich irrelevante Einnahmensverwendung (zB zur Erfüllung von möglichen Unterhaltspflichten des Bf darstellen). Für 2017 gebe es auch im Finanzamt keine detaillierte Aufstellung der Einnahmen.

Der Richter fragte in weiterer Folge am 4.4.2023 beim Finanzamt nach, ob es derartige Niederschriften mit den Mietern tatsächlich gebe und ersuchte gegebenenfalls um deren Vorlage.

Der Amtsvertreter beantwortete diese Anfrage damit, dass es derartige Niederschriften nicht gebe und die Erhebungen mit der Versendung inhaltsgleicher Vorhalte an die Mieter vom 8.1.2018 geendet hätten. Die bestehenden Unterlagen dazu seien dem Bf bereits mit Schreiben vom 2.7.2019 zugesandt worden. Im übermittelten Akt könnten die Unterlagen unter den näher angeführten Dokumentennummern aufgefunden werden. Es handelt sich dabei im Wesentlichen um folgende Unterlagen:

- Zu C: 72, pdf-S 6f/10, 3/13: Auskunftersuchen vom 8.1.2018, Erinnerung vom 5.2.2018 und dessen Beantwortung vom 26.2.2018 und ZMR-Ausdruck, Mitteilung der Gemeinde, dass der Meldezettel nicht auffindbar sei.
- Zu K: 70, pdf-S 4/16, 8/16, 9/16, 10/16, 2f/3: Auskunftersuchen vom 8.1.2018 und dessen Beantwortung vom 24.1.2018 und ZMR-Ausdruck, Meldezettel
- Zu N: 9, pdf-S 7/23, 9/23, 10f/23, 12/23, 14/23; 3/3: Auskunftersuchen vom 6.5.2019; Aktenvermerke vom 14.5.2019 und 20.5.2019; Schreiben von N vom „Mai 2019“; Mietvertrag; tatsächliche Unterschrift der Mutter des Bf als Bauwerberin auf einem Bauplan; Meldezettel; ZMR-Abfrage
- Zu W: 69, pdf-S 3/14; unbeantwortetes Auskunftersuchen vom 8.1.2018 und Erinnerung vom 5.2.2018; ZMR Abfrage, vom Bf als Unterkunftgeber unterfertigter Meldezettel

Anm. d. Ri.: Diese vom Finanzamt dem Bf bereits übermittelten Unterlagen wurden im Akt des Berichterstatters nochmals zusammengefasst abgelegt und stellen die Grundlage für die durchgeführte Schätzung dar.

Am 18.4.2023 ergingen die Ladungen zur beantragten mündlichen Verhandlung. Dabei wurde darauf hingewiesen, dass der Bf von der angebotenen Terminvereinbarung nicht Gebrauch gemacht hätte und daher die Verhandlung – wie angekündigt – für den 25.5.2023 terminisiert worden sei. In der Anlage zur Ladung wurde dem Bf auch das Schreiben des Finanzamtes an ihn vom 2.7.2019, in dem dem Bf die vorhandenen Unterlagen übermittelt und mitgeteilt wurde, dass es keine Niederschriften mit den Mietern gebe. Beispielfhaft wurden einige Unterlagen davon nochmals übermittelt. Ergebnislos wurde der Bf auch nochmals ersucht den Vorhalt des BFG vom 22.2.2023 bis 5.5.2023 zu beantworten. Die Ladung enthält auch den Hinweis, dass das Fernbleiben der beschwerdeführenden Partei oder der Amtspartei von der mündlichen Verhandlung deren Durchführung nicht entgegensteht. Zudem wurde auf verschiedene Vertretungsmöglichkeiten hingewiesen.

In weiterer Folge langte am 16.5.2023 beim BFG ein Fax des steuerlichen Vertreters des Bf ein, in dem dieser anfragte, ob dem BFG die Originalbelege für die Vorsteuerbeträge vorliegen würden bzw. ob diese benötigt werden, um beurteilen zu können, ob der Vorsteuerabzug berechtigt sei. Diesbezüglich erfolgte keine Beantwortung durch den Berichterstatter, da die Vorsteuern aufgrund der übergebenen Überschussrechnung für 2014 und der Kontoblätter für 2015 und 2016 geschätzt wurden und dem Bf bereits mitgeteilt wurde, dass im Fall des Steuerbetruges nach ständiger Judikatur der Gerichtshöfe mangels Erfüllung der materiellrechtlichen Voraussetzungen kein Vorsteuerabzug zustehe. (Der Berichterstatter ging davon aus, dass der Prüfer die Belege zu den verbuchten Vorsteuern eingesehen hat. Überdies ist bei einer Schätzung von Vorsteuern auch davon auszugehen, dass das Vorliegen entsprechender Rechnungen als erwiesen angenommen werden kann.)

Eine Rückfrage beim zuständigen Amtsvertreter hinsichtlich der erfolgten Schätzung der Vorsteuern ergab dann aufgrund der am 23.5.2023 übermittelten Unterlagen folgendes Bild: Ausgehend von den laut Überschussrechnung für 2014 und den laut Kontoblättern für 2015 und 2016 angefallenen und verbuchten Vorsteuern wurden die auf die unecht befreite Vermietung von Geschäftsräumen entfallenden Vorsteuern ausgeschieden. Dies ergab dann folgende Beträge:

- 2014: verbuchte Vorsteuer 1.816,17 minus 17%: geschätzte VSt: 1.500,-
- 2015: verbuchte Vorsteuer 1.349,36 minus 17%: geschätzte VSt: 1.100,-
- 2016: verbuchte Vorsteuer 1.292,32 minus 3%: geschätzte VSt: 1.250,-

Laut Mitteilung des Finanzamtes gebe es im Akt keinen Hinweis, dass seitens des Bf die geschätzten Vorsteuern angezweifelt werden.

Nochmals wurde seitens des Finanzamtes ein Kontoauszug eines Kontos (Nr ...8387), welches der Tochter des Bf zuzurechnen ist und vom steuerlichen Vertreter des Bf mit einem Fax vom 2.7.2019 vorgelegt wurde, übermittelt. Auf diesem sind folgende Mieteinnahmen ersichtlich, die hier von Relevanz sein könnten:

- Von N im Juni und August 2016 (N war aber im gesamten Jahr 2016 Mieterin)
- Von K im Juli 2016 (K war aber im gesamten Jahr 2016 Mieter)
- Weitere Wohnungsmieten ohne Angabe der Namen: einmal April 2016; zweimal Mai 2016 und einmal Juni 2016

Am 24.5.2023 teilte der steuerliche Vertreter des Bf per Mail und per Fax mit, dass „die Verhandlung am 25.5.2023 aus gesundheitlichen Gründen von Herrn ***P*** nicht möglich ist“. Der beiliegenden Bestätigung eines Arztes ist zu entnehmen, dass der Bf krankheitsbedingt vom 23.5. bis 26.5.2023 nicht reisefähig sei. Warum deshalb eine Vertagung erforderlich sei oder, dass auch der steuerliche Vertreter des Bf verhindert sei oder man die bereits vielfach angeforderten Unterlagen sonst nicht überbringen könne, wurde nicht mitgeteilt.

Am 25.5.2023 fand die vom Bf beantragte mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat der Gerichtsabteilung 6033-1 im Beisein der Schriftführerin und des Amtsvertreters statt. Seitens der beschwerdeführenden Partei ist niemand erschienen. Die über die mündliche Verhandlung aufgenommene Niederschrift wurde dem anwesenden Amtsvertreter übergeben und am 30.5.2023 postalisch an den Bf bzw. dessen zustellbevollmächtigten steuerlichen Vertreter versandt. In der Niederschrift wurde im Wesentlichen festgehalten:

Der Vorsitzende und Berichterstatter führte zunächst aus: Strittig seien die Schätzungen der Bemessungsgrundlagen für die Einkommen- und Umsatzsteuer der Jahre 2014 bis 2016, die infolge der mangelnden Mitwirkung des Bf im Zusammenhang mit dessen Vermietung des in seinem Eigentum stehenden Gebäudes erforderlich geworden seien.

Der Berichterstatter erläuterte anhand einer an der Wand angebrachten Aufstellung kurz die strittigen Mieter, Mietzeiten und die vom FA angesetzten bzw. geschätzten Erlöse/Umsätze.

Bezüglich der Mitteilung der Erkrankung des Bf führte der Berichterstatter aus, dass aus den (hier im Erkenntnis) unten beim Punkt „Rechtliche Beurteilung“ angeführten Gründen eine Vertagung der mündlichen Verhandlung nicht erfolgt sei. Insbesondere wurde darauf verwiesen, dass eine Ladung nach § 274 Abs. 4 BAO vorliege und nach dieser Bestimmung ausdrücklich in der Ladung darauf hinzuweisen sei, dass das Fernbleiben einer Partei der Durchführung der Verhandlung nicht entgegenstehe und dieser Hinweis auch in die Ladung aufgenommen worden sei. Nach § 275 Abs. 1 BAO habe der Senatsvorsitzende u.a. die mündliche Verhandlung **erforderlichenfalls** zu vertagen. Unter den geschilderten Umständen sei ein derartiges Erfordernis nicht zu erkennen und auch seitens des Bf nicht behauptet

worden. Überdies sei der Bf steuerlich durch einen Steuerberater vertreten, sodass bei dessen Erscheinen gar kein Fernbleiben der beschwerdeführenden Partei vorliegen würde. Selbst wenn also § 91 Abs. 3 anzuwenden wäre, wonach man sinngemäß bei Krankheit der Vorladung nicht Folge leisten muss, könnte immer noch der steuerliche Vertreter an der Verhandlung teilnehmen und die durch mehrere Vorhalte des Finanzamtes und des BFG angeforderten Unterlagen zum Nachweis einer zu Unrecht dem Bf erfolgten Zurechnung von Einnahmen und Umsätzen vorlegen.

Irrtümlicherweise wurde in der teilweise vorbereiteten Niederschrift folgender Absatz nicht gestrichen: Der Vorsitzende übergibt nach der Begrüßung der Parteien dem Bf sämtliche im Akt zu den 4 fraglichen Mietern aufliegenden Unterlagen und verweist auf die Abfassung eines Resümeeprotokolls und der Möglichkeit dem Diktat ggfs zu widersprechen bzw. selber diktieren zu können. Die dort angeführte Übergabe und beabsichtigte gemeinsame Durchsicht dieser Unterlagen konnte mangels Anwesenheit der beschwerdeführenden Partei nicht stattfinden.

Der Vorsitzende trägt als Berichterstatter die Sache vor und berichtet über die Ergebnisse bereits durchgeführter Beweisaufnahmen. Wie oben dargestellt wurde dem Senat das gesamte bisherige verwaltungsbehördliche und –gerichtliche Verfahren dargelegt.

Nach gemeinsamer Durchsicht der vom Finanzamt festgesetzten Umsätze und der nicht erklärten Mieterlöse wurde festgehalten, dass die vom Finanzamt geschätzten Vorsteuern im Schätzungsweg nochmals um 25% zu kürzen sind. (Anm. d. Ri.: Diese Schätzung war erforderlich, weil ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit nicht erklärten und somit betrugsbehafteten Umsätzen nicht möglich ist und beabsichtigt ist, die verbuchten Vorsteuern neben den mit den unecht befreiten Umsätzen in Zusammenhang stehenden (17%) Vorsteuern um weitere 25 % zu kürzen.)

In der Niederschrift sind auch noch sämtliche vorbereiteten Fragen an den Bf, jeweils mit dem Hinweis, dass mangels Anwesenheit keine Beantwortung erfolgt sei, enthalten. Diese unbeantwortet gebliebenen Fragen werden hier nicht mehr wiedergegeben, da diese mangels Beantwortung keinen Beitrag zur Wahrheitsfindung leisten können.

Die anwesende Amtspartei stellt keine weiteren Fragen und Beweisanträge und seitens des Berichterstatters wird festgestellt, dass keine Beweisanträge offen sind.

Nach der Beendigung des Beweisverfahrens beantragt der Vertreter des Finanzamtes die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde und bei der Umsatzsteuer die Kürzung der Vorsteuer um weitere 25%, weil diese im Zusammenhang mit betrugsbehafteten Umsätzen stehen würden.

Um 09:50 Uhr zieht sich der Senat zur Beratung zurück.

Nach seinem Wiedererscheinen um 10:00 Uhr verkündet der Vorsitzende das Erkenntnis mit seinem Spruch und mit den wesentlichen Elementen der Begründung wie dem festgestellten Sachverhalt, der Beweiswürdigung dazu sowie die wesentlichen Ausführungen zur rechtlichen Begründung betreffend Durchführung der Verhandlung, Schätzung gemäß § 184 BAO und zur Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer. Die Revision wurde nicht zugelassen, da die Entscheidung auf Sachverhaltsfeststellungen beruht und nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Nachdem das Finanzamt festgestellt hatte, dass die erklärten Bemessungsgrundlagen für die Einkommen- und Umsatzsteuer der Jahre 2014 bis 2016 eventuell nicht richtig sind, führte das Finanzamt Erhebungen zur Feststellung des wahren Sachverhaltes durch. So ergingen nach der Aktenlage im Vorfeld der Erlassung der nun bekämpften Bescheide drei Vorhalte und vor Erlassung der Beschwerdeentscheidung vom 31.7.2019 nochmals zwei Vorhalte an den Bf. Auch seitens des Berichterstatters wurde dem Bf mit einem Vorhalt vom 22.2.2023 (und Erinnerung vom 18.4.2023) nochmals die Gelegenheit eingeräumt, seine Ausführungen zu beweisen bzw. relevante Einwendungen gegen die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vorzubringen. Diese Vorhalte blieben weitgehend unbeantwortet. Bekämpft werden die strittigen Bescheide (USt und Est 2014 bis 2016) alleine mit der Behauptung, der Bf hätte die in den einzelnen Jahren angesetzten Einnahmen bzw Umsätze der Mieter N, K, C und W nicht erhalten.

Der Senat folgt der Schätzung des Finanzamtes und unterstellt seiner Entscheidung, dass die vier Mieter (N, K, C und W) im jeweils polizeilich gemeldeten Zeitraum Mieter von Wohnungen in der im Eigentum des Bf stehenden Liegenschaft waren und der Bf die Zahlungen dieser Mieter erhalten hat bzw. die daraus resultierenden Einnahmen und Entgelte dem Bf zuzurechnen sind. Der Bf ist nach den aufliegenden Grundbuchsauszügen und dem von ihm geführten Anlageverzeichnis mindestens seit 1.1.2005 Eigentümer der fraglichen Liegenschaft.

Infolge der Nichtbeantwortung der Vorhalte und der Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht konnte das Finanzamt die tatsächlichen Sachverhalte und Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln, sodass die Behörde verpflichtet war, die Besteuerungsgrundlagen für die Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2014 bis 2016 zu schätzen.

Dabei orientierte sich die Behörde hinsichtlich der vom Bf bestrittenen Einnahmen der vier Mieter an den Zeiträumen an denen diese an der im Eigentum des Bf stehenden Liegenschaft gemeldet waren. Die Höhe dieser Einnahmen wurde anhand der Ausführungen der Mieter C, K

und N geschätzt. Hinsichtlich W ging das Finanzamt offensichtlich davon aus, dass dieser die gleiche Wohnung wie K (ab 30.6.2014) bis 20.6.2014 bewohnte und nahm daher an, dass W die selben Beträge wie K an den Bf bezahlte. Hinsichtlich der Aufwendungen übernahm das Finanzamt die Angaben des Bf und ging bei seiner Schätzung vom Verlust laut vorgelegter Überschussrechnung aus. Weitere Aufwendungen wurden nicht behauptet. Auch bei der Schätzung der Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer setzte das Finanzamt zusätzlich die vom Bf bestrittenen Beträge an und teilte diese anhand der Beilage zu den Bescheiden nachvollziehbar auf unecht befreite, 20%ige und 10%ige Umsätze (jeweils für Mieten und Betriebskosten) auf. Hinsichtlich der Vorsteuern wurden diese in Höhe der Aufzeichnungen des Bf als Ausgangsbasis geschätzt und somit das Vorliegen entsprechender Rechnungen als erwiesen angenommen. Von diesem geschätzten Betrag wurde angenommen, dass davon verhältnismäßig 17% auf die unecht befreiten Umsätze entfallen. Durch Nichterklärung dieser Umsätze sind diese im Sinn der Rechtsprechung des EuGH und des VwGH „betrugsbehaftet“.

2. Beweiswürdigung

Die Gründe für die Schätzungsberechtigung der Behörde sowie die Schätzungsmethode und die Höhe der geschätzten Besteuerungsgrundlagen wurden dem Bf mehrmals mitgeteilt. Der Bf behauptete dazu nur beweislos, die Zahlungen der Mieter nicht erhalten zu haben.

Der Senat sieht keine Veranlassung, von den vom Finanzamt im Schätzungsweg angenommenen Sachverhalte und den geschätzten Besteuerungsgrundlagen abzugehen (ausgenommen die zusätzliche Vorsteuerminderung infolge der betrugsbehafteten Umsätze). Bei den anzustellenden Wahrscheinlichkeitsüberlegungen kommt der Senat zu dem Ergebnis, dass der vom Finanzamt im Schätzungsweg angenommene Sachverhalt sowie die angesetzten Besteuerungsgrundlagen den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich haben. Dies auch deshalb, da seitens des Bf keinerlei relevante bzw. beweisbare Einwendungen vorgebracht wurden.

Dass die vom Finanzamt angesetzten Mieten von den Mietern tatsächlich bezahlt wurden, ergibt sich aus den Angaben der Mieter und der vorgelegten Verträge. Bezüglich des Mieters W erscheint dem Senat die Schätzung der Miete in gleicher Höhe wie der vom Nachmieter bezahlten Miete realistisch.

Vom Bf konnte trotz mehrmaliger Aufforderung dazu nicht dargelegt werden, aufgrund welcher Rechtsansprüche die bezahlten Mieten seiner Schwester A bzw. seiner Mutter AP bzw. seiner Tochter EP zugeflossen sein sollten. Es konnten auch keine anderen Ansprüche auf diese Mietzahlungen belegt werden. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Zahlungen der Mieter, sollten diese tatsächlich nicht dem Bf zugeflossen sein, seitens des Bf für Unterhaltsleistungen bzw. sonstige Unterstützungsleistungen iRd familiären Beihilfe verwendet wurden

Auch wenn die bekannt gewordenen Konten, auf die die Mieten zumindest teilweise bezahlt wurden, nicht dem Bf zuzurechnen sind, kann ohne Vorlage anderer Rechtsgrundlagen nur davon ausgegangen werden, dass der Bf die bezahlten Beträge -sollte der Bf diese Beträge tatsächlich nicht selber erhalten haben- anderen Personen steuerlich unbeachtlich überlassen hat. Auf dem Konto der Tochter sind zudem nur unregelmäßig Zahlungen eingegangen. Die Vorgänge auf diesem Konto entsprechen keinesfalls dem Bild regelmäßiger Mieteinnahmen.

Der Bf wurde mehrmals aufgefordert, darzulegen, warum die Mieten und vereinnahmten Betriebskosten der polizeilich an seiner Liegenschaft gemeldeten Personen nicht ihm zuzurechnen sein sollten. Belegt wurde lediglich ein persönliches Gebrauchsrecht der Mutter des Bf sowie nicht näher definierte „ungeschriebene außerbücherliche Rechte“ der Schwester des Bf. Hinsichtlich eines in einem ein Vorjahr betreffenden Verfahren vorgelegten Fruchtgenussvertrages mit der Tochter des Bf wurde aufgrund der niederschriftlichen Aussagen der Tochter festgestellt, dass es sich um einen Scheinvertrag handelt. In diesem Verfahren wurde auf diesen Vertrag seitens des Bf nicht mehr eingegangen. Vertragliche Vereinbarungen oder sonstige Nachweise für die Zurechnung der Einnahmen aus der Vermietung der gegenständlichen Liegenschaft an eine andere Person als dem Bf als Eigentümer wurden weder genau bezeichnet noch vorgelegt.

Die Ausführungen des Bf sind auch deshalb nicht glaubhaft, weil sie tlw. im Widerspruch zu Ausführungen der Mieter stehen.

Im Rahmen der Beweiswürdigung muss auch festgehalten werden, dass den aufliegenden Unterlagen, auf denen Angehörige des Bf als Vermieter angeführt werden teilweise nur eine geringe Beweiskraft zukommt. Vergleicht man das Schriftbild der Unterschrift des Bf (insbesondere die Dreiecksform des Anfangsbuchstaben und die Schreibweise des letzten Buchstaben beim Familiennamen) mit der angeblichen Unterschrift der Mutter am Mietvertrag N und der jedenfalls von der Mutter stammenden Unterschrift auf einem von ihr als Bauwerberin eingereichten Bauplan, muss die Echtheit der Unterschrift am Mietvertrag N zumindest bezweifelt werden. Zudem hat N gegenüber dem Finanzamt mitgeteilt, dass immer der Bf ihr Ansprechpartner gewesen sei und sie dem Finanzamt gegenüber keine Auskünfte erteilen dürfe.

Angebliche Unterschrift der Mutter am Mietvertrag N:

[...]

Die Zahlungen von K und N wurden zudem in 2017 und 2018 vom Bf als Einnahmen und Umsätze erklärt. Dies kann der aufliegenden Gewinnermittlung für 2018 eindeutig entnommen werden. Aufgrund der Höhe der für 2017 erklärten Mieteinnahmen ist davon auszugehen, dass diese Erlöse auch in 2017 erklärt wurden. Es konnte nicht aufgeklärt werden, warum diese Zahlungen in den Vorjahren nicht der Bf erhalten haben soll.

Der oben dargelegte Sachverhalt ergibt sich hinsichtlich der einzelnen Mieter aufgrund folgender Hinweise:

K: gemeldet laut ZMR: 30.6.2014 bis mindestens Ende Beschwerdezeitraum, Miete monatlich € 550,00 und € 160,00 für Betriebskosten; für den lediglich behaupteten mündlichen Mietvertrag mit A (Schwester des Bf) wurde kein Nachweis und keine Rechtsgrundlage für eine Vermietungsmöglichkeit der Schwester nachgewiesen. Eine solche ergibt sich auch nicht durch die Angabe der Schwester als Vermieterin am Meldezettel. Am 14.3.2018 gab Bruder im Rahmen einer seine Schwester A betreffende Angelegenheit an, dass diese in Deutschland wohnhaft sei und am gegenständlichen Objekt nur ungeschriebene außerbücherliche Rechte habe. Die Zahlungen von K wurden im Jahr 2017 vom Bf mit höchster Wahrscheinlichkeit und im Jahr 2018 mit Sicherheit erklärt. Es ist somit mit dem höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass der Bf auch die Zahlungen des K vor 2017 erhalten hat.

C: gemeldet laut ZMR: 28.4.2014 – 6.11.2014; Miete € 400,00 und Betriebskosten € 100; Hinsichtlich des nur behaupteten und nicht mehr vorhandenen schriftlichen Mietvertrages mit AP (Mutter des Bf) und deren Angabe laut ZMR als Unterkunftgeberin gilt auch hier, dass ohne Nachweis eines tatsächlichen Mietverhältnisses und einer Rechtsgrundlage für eine Vermietungsmöglichkeit der Mutter mit dem höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit davon auszugehen ist, dass die Einnahmen der Bf als Eigentümer des Mietgebäudes erhalten hat und allenfalls eine steuerlich unbeachtliche Weiterleitung der Beträge durch den Bf an seine Mutter vorlag.

N: gemeldet laut ZMR: 25.8.2015 bis 9/2018, Vermieter war laut N der Bf; Miete € 600 und Betriebskosten € 140 monatlich; Hinsichtlich des auch hier behaupteten Mietvertrages mit AP gilt hinsichtlich der Rechtsgrundlage das gleiche wie bei C und K. Verwiesen wird zudem auf den oben angeführten Unterschriftenvergleich und der Mitteilung von N, der Bf hätte ihr verboten, gegenüber dem Finanzamt Auskünfte zu geben. Weiters gab N an, die Mutter des Bf nicht gekannt zu haben. Die Zahlungen von N wurden im Jahr 2017 vom Bf mit höchster Wahrscheinlichkeit und im Jahr 2018 mit Sicherheit erklärt. Es ist somit mit dem höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass der Bf auch die Zahlungen der N vor 2017 erhalten hat.

W: Keine Antwort erhalten, das FA ging aber offensichtlich auch davon aus, dass auch dieser im Zeitraum seiner Meldung an der gegenständlichen Liegenschaft vom 8.10.2012 bis 20.6.2014 sechsmal monatlich eine Miete iHv € je € 550,00 und Betriebskosten € 160 zahlte und diese dem Bf als Eigentümer der Liegenschaft zuzurechnen sind. Laut ZMR Abfrage und auf dem Meldezettel scheint zudem der Bf als Unterkunftgeber auf.

Der Senat sieht somit keinen Grund von den Schätzungsgrundlagen des Finanzamtes abzugehen. Es gibt bei keinem der vier Mieter eindeutige Nachweise, dass die Einnahmen nicht der Bf erhalten hätte. Vielmehr deuten die oben angeführten Gesamtumstände auf eine sehr

hohe Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit der vom Finanzamt im Schätzungsweg festgestellten Besteuerungsgrundlagen.

Der Umstand der Nichterklärung der strittigen Mieteinnahmen als Umsätze ergibt sich schlicht aus den beim Finanzamt eingereichten Steuererklärungen und dem Bestreiten der Vereinnahmung dieser Mieten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zur Durchführung der mündlichen Verhandlung

Gemäß § 274 Abs. 4 BAO hat der Senatsvorsitzende den Ort und den Zeitpunkt der Verhandlung zu bestimmen. Hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, so sind die Parteien mit dem Beifügen vorzuladen, dass ihr Fernbleiben der Durchführung der Verhandlung nicht entgegensteht. Dieser Hinweis wurde der Ladung beigelegt.

Nach herrschender Ansicht ist eine Ladung zu einer mündlichen Verhandlung keine Vorladung iSd § 91 BAO (siehe Ritz, BAO, § 91 Tz 10 mwN). Bei einer derartigen Vorladung müsste überdies nach § 103 BAO eine Zustellung an den Bf selbst und nicht –wie hier- an den Zustellungsbevollmächtigten erfolgen.

Überdies ist der Bf steuerlich durch einen bevollmächtigten Steuerberater vertreten, sodass bei dessen Erscheinen gar kein Fernbleiben der beschwerdeführenden Partei vorliegen würde. Nach § 83 BAO können sich die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch natürliche voll handlungsfähige Personen, juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben.

Die Teilnahme des steuerlichen Vertreters des Bf wäre auch insofern ausreichend, weil spätestens seit Anfang 2019 (Bescheide ergingen am 5./6. und 14. März 2019) bekannt ist, welche Unterlagen zur Beurteilung der Sachlage bzw. zur Untermauerung des Vorbringens des Bf vorzulegen sind. Dies ergibt sich in weiterer Folge auch aus den Vorhalten des Finanzamtes vom 8.2.2017, 19.3.2018, 7.1.2019, 8.5.2019, 29.5.2019, aus der Übermittlung der Ausführungen der Mieter vom 2.7.2019, aus der BVE vom 31.7.2019 und letztlich aus dem umfangreichen Vorhalt des BFG vom 22.2.2023 und der mit der Ladung vom 18.4.2023 erfolgten Erinnerung, den Vorhalt des BFG bis 5.5.2023 zu beantworten. Außer dem Vorbringen in der Beschwerde, dass der Bf die gegenständlichen Zahlungen der vier Mieter nicht erhalten hätte, kam der Bf bisher nie der Möglichkeit nach, zu belegen, dass und warum die bezahlten Mieten nicht ihm als Eigentümer der vermieteten Wohnungen sondern einer

anderer Person zuzurechnen seien. Derartige Nachweise hätten nicht nur postalisch sondern hätten auch vom steuerlichen Vertreter bei der Verhandlung vorgelegt werden können.

Nach § 275 Abs. 1 BAO hat der Senatsvorsitzende u.a. die mündliche Verhandlung erforderlichenfalls zu vertagen. Unter den geschilderten Umständen ist nicht zu erkennen, dass tatsächlich ein Erfordernis auf Vertagung besteht. Auch in der Mitteilung des Bf vom 24.5.2023 wird nicht ausgeführt, warum eine Vertagung erforderlich sein sollte. Es erging daher kein Vertagungsbeschluss und die mündliche Verhandlung wurde durchgeführt.

Zur Schätzung:

§ 184 bestimmt in Abs. 1 und Abs. 2, dass die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen hat, wenn sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabe-pflichtige 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.

Nach § 115 BAO hat die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Diese amtswegige Ermittlungspflicht besteht aber nur innerhalb der Möglichkeiten der Behörde und befreit die Partei nicht von ihrer Mitwirkungs- Offenlegungspflicht. Dies gilt insbesondere für Umstände über die nach der Lage des Falles nur die Partei Auskunft oder Angaben zum Sachverhalt machen kann. § 119 Abs. 1 BAO normiert dazu, dass die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen sind. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Gemäß § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Das Finanzamt und das BFG haben im Wege der oben angeführten Bescheide, Vorhalte und Erinnerungen den Bf mehrmals aufgefordert, sein Vorbringen, dass er die hier fraglichen Zahlungen nicht erhalten habe, nachzuweisen und zu belegen, dass diese Zahlungen aufgrund

vertraglicher Vereinbarungen anderen Personen als dem Bf als Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft zuzurechnen seien.

§ 184 Abs. 1 BAO bestimmt, wie die Abgabenbehörde bei einer derartigen Sachlage vorzugehen hat: 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. Nach § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, 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.

Im BAO-Kommentar von Ritz wird mit vielen Verweisen auf die Judikatur des VwGH dazu u.a. ausgeführt: Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (zB VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (zB VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; 27.1.2016, 2012/13/0068). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (zB VwGH 23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl zB VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005). Auch im Schätzungsverfahren besteht die Mitwirkungspflicht der Partei.

Das Finanzamt hat nach den durchgeführten Erhebungen festgestellt, dass die vier Mieter in den oben angeführten Zeiträumen an der im Eigentum des Bf stehenden Liegenschaft gemeldet waren und in welcher Höhe von diesen Zahlungen geleistet wurden. Der mehrmals erfolgten Aufforderung darzutun, in welcher Höhe tatsächlich Erlöse bzw. Umsätze oder Aufwendungen vorliegen und warum diese Zahlungen nicht dem Bf als Eigentümer der Liegenschaft zuzurechnen seien, kam der Bf nicht nach. Eine exakte Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Umsatz- und Einkommensteuer war somit nicht möglich. Da der Bf nähere Angaben zur Höhe der zugeflossenen Beträge sowie zur Behauptung, dass diese Zahlungen nicht dem Bf als Eigentümer der Liegenschaft zuzurechnen seien, mehrmals verweigerte und so die Bemessungsgrundlagen vom Finanzamt nicht exakt ermitteln konnte, bestand jedenfalls eine Schätzungsberechtigung. Sind die Voraussetzungen des § 184 BAO wie in diesem Fall erfüllt, ist die Behörde verpflichtet, die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg zu ermitteln.

Zufolge der beharrlichen Weigerung des Steuerpflichtigen, die Erzielung von Einkünften einzugestehen, ist die Behörde im Grunde des § 184 Abs 2 BAO zur Schätzung der Grundlagen der Abgabenbemessung berechtigt (VwGH 27.2.2002, 97/13/0149). Diese Ausführung des VwGH muss nach Ansicht des Senates auch dann gelten, wenn der Eigentümer eines Hauses sich beharrlich weigert darzulegen, warum die von den polizeilich an seiner Liegenschaft gemeldeten Mietern bezahlten Beträge steuerlich jemand anderem als ihm zugegangen seien.

Dem Bf wurde mehrmals die Schätzungsmethode und deren Ergebnis mitgeteilt. Dabei ist insbesondere zu beachten, dass nach der Judikatur des VwGH auch einem Bescheid Vorhaltecharakter zukommt. Es wäre am Bf gelegen, begründete Überlegungen vorzubringen, die zB für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen (VwGH 7.6.1989, 88/13/0015).

Der Senat schloss sich auch hinsichtlich der Schätzungsmethode der Ansicht des Finanzamtes an. Wenn das Finanzamt die Umsätze bzw. Erlöse für die jeweiligen Zeiträume der polizeilichen Meldung nach der Höhe der Angaben der Mieter schätzt und als Aufwendungen bzw als Vorsteuern jene Beträge ansetzt, die nach den vorgelegten Aufzeichnungen angefallen sind, hat das Finanzamt die Bemessungsgrundlagen in der Höhe geschätzt, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat. Seitens des Bf wurde außer der (nicht belegten) Behauptung, dass er diese hier strittigen Einnahmen nicht erhalten habe, nichts vorgebracht, was diese Schätzung in Zweifel ziehen könnte.

Nach Ansicht des Senates wurden die Bemessungsgrundlagen möglichst exakt anhand der Angaben der Mieter und hinsichtlich der Ausgaben anhand der vom Bf vorgelegten Unterlagen ermittelt. Dennoch verbleib eine gewisse Schätzungskomponente. Dabei ist zu beachten, dass bei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit in Kauf genommen werden muss.

Bei der Schätzung geht es zum Unterschied von Beweisverfahren nicht um die Ausforschung einzelner Ereignisse, Tatsachen oder Gegebenheiten, sondern es wird versucht, global zu einer Basis für die Besteuerung zu kommen, die der Gesamtsumme der abgabenrechtlich relevanten Wirtschaftsvorgänge entspricht, ohne diese im einzelnen erheben und nachweisen zu müssen. Vom Ergebnis gesehen, bedeutet "Schätzen", die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsschlüsse sowie durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten zu ermitteln. Das Ziel muss die sachliche Richtigkeit des gewonnenen Ergebnisses sein. Je geringer die Anhaltspunkte, von denen auch schlüssige Folgerungen gezogen werden können (etwa Angaben, Bücher und Aufzeichnungen, Unterlagen, Belege, etc), desto größer sind naturgemäß die Unsicherheiten, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis vom tatsächlichen Geschehen entfernen. Wer zur Schätzung begründeten Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen. Eine Fehlertoleranz - im Ergebnis, nicht im Verfahren und Denkvorgang - muß als der Schätzung immanent angenommen werden (VwGH 21.5.1980, 0779/79).

Im Besteuerungsverfahren besteht die Schätzung darin, Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nach nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen. Bei der Schätzung sollen abgabenrechtliche Sachverhalte mittels indirekter Beweisführung ermittelt werden (Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³ § 184 Rz 14 mwN).

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die vom Finanzamt im Wege der Schätzung, zu der das Finanzamt aufgrund der Unmöglichkeit der Feststellung der exakten Bemessungsgrundlagen verpflichtet war, Zuflüsse und Bemessungsgrundlagen für die Einkommen- und Umsatzsteuer der Jahre 2014 bis 2016 nach Ansicht des Senates aus den oben dargelegten Gründen den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich haben. Zudem wurden seitens des Bf trotz mehrmaliger Aufforderung keinerlei relevante Einwendungen gegen die vorgenommene Schätzung vorgebracht.

Nach § 2 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Nach § 28 liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor, wenn Einnahmen aus der Vermietung von unbeweglichen Vermögen erzielt werden. Mangels erforderlicher Mitwirkung des Bf konnten die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt werden und mussten diese, wie oben ausgeführt, nach § 184 BAO geschätzt werden. Wie ebenfalls oben ausgeführt, kann es bei jeder Schätzung zu gewissen Ungenauigkeiten kommen, die derjenige zu tragen hat, der zur Schätzung Anlass gibt. Da das Schätzungsergebnis insgesamt eine sehr hohe Wahrscheinlichkeit hat, wird dieses hinsichtlich der Einkommensteuer betraglich übernommen und nicht abgeändert (nicht abzugsfähige Vorsteuern).

Seitens des Bf wurde im gesamten Verfahren trotz mehrmals eingeräumter Möglichkeit die Schätzung der Bemessungsgrundlagen nicht zielführend widerlegt.

Gem. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer u.a. die sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Vermietungsleistungen werden nach § 3a UStG 1994 an dem Ort ausgeführt, an dem das Grundstück gelegen ist. Auch hier wurden sowohl die Entgelte als auch die Vorsteuern gem § 184 BAO geschätzt.

Der Senat ging bei der Schätzung der Vorsteuern davon aus, dass hinsichtlich der seitens des Bf verbuchten Vorsteuern (siehe oben) als erwiesen angenommen werden kann, dass diese auch tatsächlich in Rechnung gestellte wurden und daher auch grundsätzlich in dieser Höhe geschätzt werden können. Eine Vorlage dieser Rechnungen war somit nicht mehr erforderlich. Das Vorliegen weiterer Vorsteuern wurde nicht behauptet.

Zur Kürzung der Vorsteuern: Aus unionsrechtlichen Gründen (siehe etwa zuletzt das Urteil des EuGH vom 24.11.2022, Rs C-596/21 (mwN)) ist eine der materiellen Voraussetzungen des

Vorsteuerabzuges nicht erfüllt, wenn die bezogenen Leistungen im Zusammenhang mit einem Umsatzsteuerbetrug stehen und der Abgabepflichtige dies wusste oder wissen hätte müssen. Hier geht der Senat davon aus, dass der Bf die gegenständlichen Mieterlöse/Umsätze bewusst nicht erklärt hat. Neben den laut Schätzung auf die unecht befreite Vermietung entfallenden Vorsteuern sind somit auch jene Vorsteuern nicht abzugsfähig, die auf die nicht erklärten Umsätze entfallen. Im Schätzungsweg und in Ergänzung zur Schätzung des Finanzamtes wurden daher nochmals 25% der Vorsteuern als nicht abzugsfähig behandelt.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die Revision war als unzulässig zu erklären, weil die Entscheidung auf Sachverhaltsfeststellungen beruht und nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängt.

Linz, am 7. Juni 2023