

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Ri., die Richterin Ri.2, sowie die fachkundigen Laienrichter FLRi.1 und FLRi.2, in der Beschwerdesache N.N., Adr.Bf., über die Beschwerde vom 29. Dezember 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 25. November 2020 *betreffend Umsatzsteuer 2015 und 2017, und Einkommensteuer 2015 bis 2017*, Steuernummer xxx, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 18. September 2023 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde btr. *Einkommensteuer 2015 bis 2017 und Umsatzsteuer 2017* wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2015 festgesetzt mit 171,00 Euro.
Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2016 festgesetzt mit 153.279,00 Euro.
Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2017 festgesetzt mit 9.154,00 Euro.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2017 festgesetzt mit -2.666,09 Euro.
Gegenüber der von der belangten Behörde erlassenen Beschwerdeverentscheidung vom 16. Juli 2021 ergeben sich keine Änderungen. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. der festgesetzten Abgabe ist der Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Die Beschwerde btr. *Umsatzsteuer 2015* wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in Folge: Bf.) erzielte in den Jahren 2015 und 2016 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb und aus Vermietung und Verpachtung. Im Jahr 2017 erzielte der Bf. Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb. Der Bf. reichte am 28. November 2017 die Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2015 und 2016 ein. Die Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2017 reichte der Bf. am 31. August 2018 auf elektronischem Weg ein.

Die belangte Behörde erließ die **Umsatz- und Einkommensteuerbescheide** 2015 und 2016 am 21. Dezember 2017. Die Umsatzsteuer 2015 wurde mit 1.608,48 Euro, die Umsatzsteuer 2016 mit 58.333,33 Euro festgesetzt. Die Einkommensteuer 2015 wurde mit -1.645,00 Euro, die Einkommensteuer 2016 mit 151.295,00 Euro festgesetzt.

Die Bescheide für das Jahr 2017 wurden am 22. Dezember 2018 erlassen. Die Umsatzsteuer wurde mit -5.817,96 Euro, die Einkommensteuer mit 2.847,00 Euro festgesetzt. Hinsichtlich der Einkommensteuer wurde von der belangten Behörde von den in der Kz 9230 beantragten übrigen Aufwendungen/Betriebsausgaben iHv. 36.362,27 Euro ein Betrag von 29.089,82 Euro anerkannt und begründend „auf die diesbezügliche (telefonische) Besprechung“ verwiesen.

Anlässlich einer die Jahre 2015 bis 2017 betreffenden **Außenprüfung** gemäß § 147 BAO – Gegenstand Umsatzsteuer, Einkommensteuer, Immobilienertragsteuer, Kammerumlage, zusammenfassende Meldung 2015 bis 2017 und Nachschau Umsatzsteuer, zusammenfassende Meldung 2018, Prüfungsauftrag vom 21. Jänner 2019 – wurden im Bericht gem. § 150 BAO vom 26. November 2020 folgende für das Beschwerdeverfahren relevanten Feststellungen getroffen:

Tz. 7 Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Sachverhalt: Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb hätten Erträge aus der Vermittlung und Verwaltung von Grundstücken, Gebäuden und Wohnungen für Dritte und die Erträge aus einem Kommanditanteil an der Firma XYZ GmbH&Co KG, FN yyy, umfasst. Der Bf. wäre bis Ende des Jahres 2016 als Immobilienmakler tätig gewesen. Laut Steuerberater hätte es sich bei der Beratungstätigkeit im Jahr 2016 um eine einmalige Tätigkeit gehandelt, die vom FA Graz-Umgebung mit Bescheidbegründung vom 07. Dezember 2017 zum Umsatzsteuerbescheid 2016, ergangen am 21. Dezember 2017, als gewerblich und umsatzsteuerpflichtig eingestuft worden wäre. In der Einkommensteuer seien folgende Beträge als Einnahmen erklärt worden, die Rechnungen lägen der Betriebsprüfung in Kopie vor:

2015: 8.000,00 Euro aus einer Rechnung des Bf. an Frau Y.Y. vom 26. August 2015

2016: 291.666,67 Euro aus einer Rechnung des Bf. an Frau Y.Y. vom 08. Jänner 2017

Im Jahr 2015 seien die Betriebsausgaben pauschal ermittelt worden, ein Gewinnfreibetrag sei nicht geltend gemacht worden.

Die Betriebsausgaben des Jahres 2017 hätten ausschließlich Aufwendungen für Rechnungen von Rechtsanwälten betroffen, die den Bf. in dem Verfahren gegen Frau Y.Y. vertreten hätten. Diese Belege lägen der Abgabenbehörde vollständig in Kopie vor. Die Rechnungen seien alle im Jahr 2017 ausgestellt und laut Aussage des Steuerberaters teilweise im Jahr 2017 und teilweise im Jahr 2018 bezahlt worden. Nachweise für diese Zahlungen seien der belangten Behörde nicht vorgelegt worden, obwohl sie schriftlich angefordert worden seien und die Vorlage dieser Unterlagen zumutbar gewesen wäre (Zahlungsbestätigungen und/oder Kontoauszüge seien mit Vorhalt vom 14. März 2019, zugestellt mit RSb an den Steuerberater am 18. März 2019, angefordert worden). Von den im Jahr 2017 gesamt beantragten Betriebsausgaben sei, nach Rücksprache mit dem Fachbereich Einkommensteuer des Finanzamts Graz-Umgebung, im Veranlagungsverfahren für die Einkommensteuer 2017, eine Kürzung in Höhe von 20% vorgenommen worden (endet ein Verfahren teilweise mit einem Freispruch und teilweise mit einem Schuldspruch seien die dem Freispruch zuzuordnenden Verfahrenskosten abzugsfähig). Ebenso sei die beantragte gesamte Vorsteuer um 20% vermindert worden. Eine Überprüfung des Zahlungsflusses sei hierbei nicht erfolgt.

Der Steuerberater habe als Nachweis für die Zahlungen eine Schlussabrechnung der Rechtsanwälte X.Z. vom 07. November 2017 vorgelegt, die Bezeichnung der Rechnung laute „Teilrechnung Nr: 172/2017“ und solle als Nachweis dafür dienen, dass alle anderen Teilbeträge des Jahres 2017 bereits entrichtet worden wären. In dieser Rechnung würde darauf hingewiesen, dass die Teilrechnung Nr. 160/2017 in Höhe von 2.068,92 Euro btto und die Teilrechnung Nr. 167/2017 in Höhe von 720,00 Euro btto noch nicht bezahlt worden seien. Am 27. Juli 2020 seien Zahlungsnachweise von Frau Q.Q. nachgereicht worden. Die Unterlage würde die Zahlung von Rechnungen für den Bf. in Höhe von 19.995,67 Euro beweisen. Die Zahlungen in dieser Höhe würden als abgekürzter Zahlungsweg anerkannt.

Rechtliche Würdigung: Nach Anführung der §§ 119 und 138 BAO verwies das Außenprüfungsorgan ergänzend, dass vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen in diesem Zusammenhang bedeute, dass der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umstände zu verschaffen wären. Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen wurde ausgeführt, Aufzeichnungen seien alles, was sonst für Besteuerungszwecke Sachverhalte schriftlich festhält, dh. alle Dokumentationen, die nicht in eine Bilanz münden würden (Überschussrechnung).

Die Unterlagen, die für die Bp benötigt worden seien, seien beim Steuerberater schriftlich mit Vorhalt vom 23. Jänner 2019, zugestellt am 25. Jänner 2019 mit RSb, angefordert worden. Weitere Unterlagen seien beim Steuerberater schriftlich mit Vorhalt vom 14. März 2019, zugestellt am 18. März 2019, mit RSb angefordert worden. Die von der Bp verlangten Unterlagen wären für die Aufklärung der betreffenden Zweifelsfragen im Sinne des ersten Absatzes von § 138 zweckvoll in Betracht gekommen. Das Prüfbegehren habe sich auf konkrete Unterlagen bezogen, deren Existenz geklärt gewesen sei. Die gewünschten Unterlagen seien eindeutig und klar bezeichnet worden, es sei dem Abgabepflichtigen möglich und zumutbar gewesen sie fristgerecht zur Prüfung vorzulegen.

Nach Zitierung der Bestimmungen der §§ 141, 143 und 147 BAO führte das Außenprüfungsorgan an, dass die Grundlagen der Buchhaltung bzw. des Rechnungswesens vorzulegen seien. Dazu gehörten Belege, Rechnungen, Bankkontoauszüge, Gewinnermittlung und Zusatzaufzeichnungen. Betriebsausgaben seien im Allgemeinen durch schriftliche Belege nachzuweisen. Werde ein Bankkonto für betriebliche und private Buchungen verwendet, sei es im Rahmen einer Außenprüfung für die geprüften Zeiträume vollständig zur Verfügung zu stellen. Die Bereitstellung dieser Unterlagen sei dem Abgabepflichtigen jedenfalls zumutbar gewesen.

Steuerliche Auswirkung: Im vorliegenden Fall sei der Zahlungsfluss - und damit der Abfluss von Geldmitteln in dem konkreten Veranlagungsjahr - teilweise nachgewiesen worden. Die nachgewiesenen Zahlungen von Q.Q. im Jahr 2017 für Rechnungen, die auf Hr. N.N. ausgestellt worden seien, in Höhe von brutto 19.995,67 Euro würden als abgekürzter Zahlungsweg anerkannt. Die Betriebsausgaben des Jahres 2017 in Höhe von netto 12.426,69 Euro und die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge in Höhe von 2.485,35 Euro würden nicht anerkannt. Der Gewinn sei gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt worden, eine gesonderte Gewinnermittlung sei nicht vorgelegt worden, die Beträge seien den Erklärungen entnommen worden.

Tz. 8 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Die Vermietung der Liegenschaft KG 1, EZ 2, Adr. 3, sei von der Vor-Bp für die Jahre 2010-2013 geprüft und steuerlich als Liebhaberei beurteilt worden. Die Veranlagungen für die Jahre 2010-2013 sei von der Vor-Bp dahingehend korrigiert worden, dass sämtliche erklärten Beträge aus den Erklärungen entfernt worden seien. Gegen die aufgrund der Vor-Bp ergangenen Bescheide sei eine Beschwerde beim Finanzamt Graz-Stadt eingebracht worden, diese sei bis dato noch nicht erledigt. Ab der Veranlagung 2014 seien die Beträge zur Vermietung und Verpachtung vom Steuerberater wieder in den Erklärungen erfasst worden. Für die geprüften Jahre der aktuellen Bp, 2015-2017, würden auf Grund der Vor-Bp die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gleichfalls als Liebhaberei beurteilt und aus den Erklärungen entfernt:

Beschwerdejahr 2015: Beantragt in Kz 370 (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) - 3.388,28, nach Außenprüfung: 0,00; Beschwerdejahr 2016: Beantragt in Kz 370 -1.668,31, nach Außenprüfung: 0,00.

Hinsichtlich Umsatzsteuer wurde im Beschwerdejahr 2015 ein Vorsteuer-Kürzung iHv. 186,52 Euro vorgenommen.

Tz. 9 Sonderausgaben:

Sachverhalt: Als Sonderausgaben seien in den Jahren 2015-2017 jeweils Beträge für Steuerberatungskosten geltend gemacht worden. Zum Nachweis dieser Aufwendungen sei ersucht worden, mittels Vorhalt vom 14. März 2019 sämtliche Rechnungen und Zahlungsnachweise vorzulegen. Im Jahr 2015 seien 7.500,00 Euro als Sonderausgaben beantragt worden, der Steuerberater führe dazu in seinem Mail vom 25. März 2019 wie folgt aus: Im Jahr 2015 habe Hr. N. die RA Kanzlei RA2 mit der Vertretung im Bp-Verfahren beauftragt und habe eine Akontozahlung in Höhe von 6.000,00 Euro geleistet. Die Kanzlei RA2

habe Hr. N. an die Kanzlei C.C. weiterverwiesen und habe das Akonto weitergeleitet. Zum Nachweis dieser Vorgänge sei das Konto von Hr. N. aus der RZL FIBU der Kanzlei C.C. vorgelegt worden, es habe die KtoNr. 25451 und sei ohne Datum ausgedruckt worden. Es zeige zwei Buchungen an. Für die Zahlung von Hr. N. an RA RA2 sei kein Zahlungsnachweis vorgelegt worden. Am 31. August 2015 sei von der Kanzlei C.C. eine Honorarnote an Hr. N. gelegt worden, sie trage die Nr. 12835/15 und belaufe sich auf 6.000,00 Euro brutto (netto 5.000,00 Euro zuzgl. 20 % USt in Höhe von 1.000,00 Euro). Die Zahlung sei nicht nachgewiesen worden, der Aufwand werde als Sonderausgabe für das Jahr 2015 nicht anerkannt.

Weiters sei an die Fa. Z. Bilanzbuchhalter GmbH im Jahr 2015 ein Betrag in Höhe von 3.757,55 Euro überwiesen worden, hierfür sei eine Buchungsbestätigung der Bank, ein Rückstandsausweis der Fa. Z. und ein Schreiben der RA RA3, die die Fa. Z. in Bezug auf den Zahlungsrückstand vertreten habe, vorgelegt worden. Diese Aufwendungen würden als Sonderausgaben für 2015 anerkannt.

Die Zahlungen für das Jahr 2016 beruhten auf einem Irrtum. Für die Fa. Z. habe es einen Ratenplan gegeben, es sollten 3 Raten im Jahr 2015 und 4 Raten im Jahr 2016 bezahlt werden, tatsächlich sei der gesamte ausstehende Betrag bereits im Jahr 2015 beglichen worden. Die beantragten Sonderausgaben für das Jahr 2016 in Höhe von 2.000,00 Euro würden daher im Jahr 2016 nicht anerkannt und 2015 berücksichtigt. Der Steuerberater habe in seinem Mail vom 25. März 2019 ausgeführt, dass im Jahr 2017 eine Zahlung an die Kanzlei C.C. in Höhe von 600,00 Euro geleistet worden sei. Als Nachweis sei das Konto aus der RZL FIBU der Kanzlei C.C. vorgelegt worden, es habe die KtoNr. 25451 und sei ohne Datum ausgedruckt worden. Es zeige drei Buchungen an. Zu der angegebenen Zahlung in Höhe von 600,00 Euro sei keine Rechnung und kein Zahlungsnachweis vorgelegt worden, die Sonderausgaben für das Jahr 2017, würden daher nicht anerkannt.

Der Steuerberater habe in seinem Schreiben vom 25. März 2019 begehrt, einen weiteren Betrag als Sonderausgabe für das Jahr 2017 zu berücksichtigen, 1.000,00 Euro, die angeblich an die Kanzlei C.C. überwiesen worden seien. Als Nachweis sei ein Ausdruck der offenen Posten Kreditoren Liste der Kanzlei C.C. vom September 2018 übermittelt worden. Für diesen Aufwand sei weder eine Rechnung noch eine Zahlungsbestätigung vorgelegt worden, die zusätzlichen, bisher in der ESt Erklärung 2017 noch nicht beantragten Sonderausgaben für 2017 würden daher nicht anerkannt.

Nach Zitierung der §§ 119, 138, 141, 143 und 147 BAO und dem Verweis der Anforderungen der Unterlagen beim Steuerberater führte das Außenprüfungsorgan aus, dass Sonderausgaben im Allgemeinen durch schriftliche Belege nachzuweisen seien. Werde ein Bankkonto für betriebliche und private Buchungen verwendet, sei es im Rahmen einer Außenprüfung für die geprüften Zeiträume vollständig zur Verfügung zu stellen. Die Bereitstellung dieser Unterlagen sei dem Abgabepflichtigen jedenfalls zumutbar gewesen. Der Nachweis bei Steuerberatungskosten werde lt. Literatur durch Vorlage der Honorarnote (mit einem Leistungsausweis) und dem zugehörigen Zahlungsnachweis erbracht. Ein Nachweis solcher Kosten sei zumutbar. Ausdrucke aus einem FIBU Programm (Finanzbuchhaltung) eines Dritten

ohne Datum können als Zahlungsnachweis nicht anerkannt werden, da diese Konten eine Momentaufnahme eines unbekannten Zeitpunktes darstellen würden, die sich mit der nächsten vorgenommenen Buchung wieder verändert haben könnten. Nicht nachvollziehbare Unterlagen einer dritten Person seien als Nachweise für behauptete Zahlungen nicht geeignet. Die Vorlage der betreffenden Zahlungsnachweise sei für den Abgabepflichtigen möglich und zumutbar gewesen.

Steuerliche Auswirkungen: Auf Grund der Feststellungen der Bp würden die beantragten Sonderausgaben für 2015 in Höhe von 7.500,00 Euro mit einem nachgewiesenen Betrag in Höhe von 3.757,55 Euro anerkannt. Die beantragten Sonderausgaben für 2016 in Höhe von 2.000,00 Euro und die beantragten Sonderausgaben für 2017 in Höhe von 600,00 Euro würden mangels Nachweisen nicht anerkannt. Weitere Sonderausgaben, die vom Steuerberater nachträglich in Höhe von 1.000,00 Euro beantragt worden seien, würden nicht anerkannt.

Tz. 10 Außergewöhnliche Belastung:

Die Tochter des Bf. sei seit 04. Jänner 2000 bei ihrer Mutter, der geschiedenen Gattin des Bf., in Ort1 mit einem Hauptwohnsitz gemeldet, studiere aber seit 23. August 2014 am Palm Beach State College in den USA und halte sich seitdem dort auf. Lt. dem Abweisungsbescheid für die Familienbeihilfe vom 26. September 2014 vom Finanzamt Graz-Stadt, sei gegenüber dem Finanzamt bekannt gegeben worden, dass die Tochter das Studium voraussichtlich mit Mai 2017 beenden werde. Lt. telefonischer Auskunft des Bf. vom 21. März 2019 sei seine Tochter eine Schwimmerin, die auf Grund ihrer Leistungen ein volles Stipendium bezogen habe. Zusätzlich zur Schwimmbildung habe sie Psychologie studiert. Beantragt worden sei für die Jahre 2015-2017 der Pauschalbetrag für eine auswärtige Berufsausbildung eines Kindes, p.m. 110,00 Euro, p.a. 1.320,00 Euro. Das Finanzamt habe mittels Vorhalt vom 23. Jänner 2019, beim Steuerberater um Nachweise für die auswärtige Berufsausbildung und zum Unterhalt ersucht. Daraufhin sei ein Ausdruck der Nova Southeastern University vorgelegt worden, der ohne Datum ausgedruckt worden sei und von schlechter Wiedergabequalität gewesen sei. Diesem Schreiben habe entnommen werden können, dass Frau N. ein Stipendium erhalten habe, jedoch nicht für welchen Zeitraum. Eine Aufstellung der Kosten für 12 Monate, ohne Angabe, für welchen Zeitraum diese angefallen seien, sei enthalten. Das Finanzamt habe mittels Vorhalt vom 14. März 2019 beim Steuerberater um Nachweise, dass das Studium ernsthaft und zielstrebig betrieben worden sei um das Ausbildungsziel zu erreichen und die vorgeschriebenen Prüfungen abgelegt worden seien, ersucht. Weiters sei um Nachweise zur finanziellen Unterstützung der Tochter durch den Abgabepflichtigen ersucht worden. Vom Bf. seien per Mail am 21. März 2019 eine Urkunde der Nova Southeastern University, 3301 College Avenue, Fort Lauderdale, Florida, die nachweise, dass Fr. Y.N. der Bachelor of Science in Psychologie am 30. September 2018 verliehen worden sei und ein elektronisch erstellter Übersichtsplan für das Studium von Fr. N. für die Jahre 2014 – Winter 2018, in dem bestimmte Studienabschnitte (Themen) vermerkt worden seien, vorgelegt worden. Unklar sei, wie viele ECTS bzw. andere Punkte das Studium in Summe aufweise und wie viele bereits erledigt worden seien. Lt. Abweisungsbescheid der Familienbeihilfe des Finanzamtes Graz-Stadt hätte

das Studium im März 2017 beendet werden sollen.

Das Außenprüfungsorgan führte – nach Anführung der § 34 EStG 1988, §§ 119, 138, 141, 143 und 147 BAO, zur steuerlichen Auswirkung aus: Nachdem weder zur Dauer des Studiums noch zu den Unterhaltszahlungen Angaben gemacht bzw. Nachweise erbracht worden seien, werde der Pauschbetrag für die Jahre 2015-2017 von je 1.320,00 Euro nicht anerkannt.

Bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens wurde in der Tz 12 begründet, dass aufgrund der in der Außenprüfung erstmals angeforderten und vorgelegten Unterlagen (Anlagenverzeichnisse, Buchhaltungsunterlagen, wie Belege, Rechnungen, Auszüge aus Kontodaten) die Überprüfung der in den Tz.1-9, angeführten Sachverhalte und Themenfeststellungen vorgenommen werden konnte. Angemerkt würde weiters, dass aufgrund der vorgelegten Bilanzen und Beilagen im Rahmen der Erstveranlagung bzw. Erklärungsabgabe die unrichtige(n) steuerliche(n) Beurteilung(en) nicht erkannt werden habe können und sei somit der Abgabenbehörde erst im Rahmen der Außenprüfung der Sachverhalt so vollständig bekannt geworden, dass auf Grundlage der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens ein im Spruch anders lautender Bescheid in den betroffenen Veranlagungsjahren 2015-2017 herbeigeführt worden sei.

Zufolge der Tz. 13 (vorläufige Veranlagung) würden die Prüfungsjahre 2015-2017 vorläufig veranlagt, da andere Verfahren, die Auswirkungen auf die Prüfungsjahre haben könnten, noch nicht abgeschlossen seien. Die Beschwerde zur vorangegangenen Bp sei noch offen und zusätzlich sei ein Verfahren über die mögliche Verletzung von Verpflichtungen im Bargeldverkehr, wo man sich schuldig mache, wenn man bei der zollamtlichen Überwachung des Bargeldverkehrs vorsätzlich oder fahrlässig eine Anmeldepflicht verletzt oder sonst unrichtige oder unvollständige Angaben mache, aktuell noch nicht abgeschlossen.

Die belangte Behörde **nahm** unter Zugrundelegung der Feststellungen der Prüferin mit Bescheiden vom 25. November 2020 **die Verfahren** betreffend Einkommensteuer 2015-2017 und Umsatzsteuer 2015 und 2017 **wieder auf** und setzte mit den **Sachbescheiden** vom selben Tag die Einkommensteuer 2015-2017 und Umsatzsteuer 2015 und 2017 gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig wie folgt fest:

Einkommensteuer 2015: 653,00 Euro (bisher -1.645,48 Euro),

Einkommensteuer 2016: 153.939,00 Euro (bisher 151.295,00 Euro),

Einkommensteuer 2017: 8.309,00 Euro (bisher 2.847,00 Euro),

Umsatzsteuer 2015: 1.651,00 Euro (bisher 1.608,48 Euro),

Umsatzsteuer 2017: -3.332,61 Euro (bisher -5.817,96 Euro),

Zur Begründung der Wiederaufnahme und der Sachbescheide wurde jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen.

Der Bf. reichte durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 29. Dezember 2020 **Beschwerde** gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2015 bis 2017, Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2015 und 2017, sowie gegen

die Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2017 und Umsatzsteuerbescheide 2015 und 2017 ein. Zur Begründung wurde ausgeführt:

Aus dem Bericht der Betriebsprüferin sei erkennbar, dass es im Wesentlichen darum gehe, dass der Steuerpflichtige einen Teil seiner Betriebsausgaben nicht durch konkrete Zahlungsnachweise belegen konnte bzw. die Erbringung des Nachweises als Schikane betrachte. Dazu sei Folgendes festzuhalten: Der Steuerpflichtige hätte Rechnungen von Rechtsanwälten bzw. Steuerberatern vorgelegt, die inhaltlich als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe – auch vom zuständigen Fachbereich – anerkannt worden seien. Er hätte zudem Nachweise über die Bezahlung dieser Rechnungen vorgelegt, nämlich OP-Listen bzw. Zahlungsbestätigungen der Rechnungsaussteller. Die belangte Behörde hätte die Ansicht vertreten, dass der Steuerpflichtige zusätzlich den Zahlungsnachweis von seinen Konten erbringen müsse, was von diesem als Schikane beurteilt worden sei und er sich geweigert hätte zu jeder Zahlung einen eigenen Nachweis zu erbringen, da dies für ihn mit zusätzlichen Kosten und Mühen verbunden gewesen wäre, zumal er im bisherigen Verfahren die Zahlung bereits nachgewiesen hätte. Es sei daher festzuhalten, dass die bekämpften Bescheide mit dem Mangel der Rechtswidrigkeit belastet seien, da vom Gesetz die Glaubhaftmachung der Ausgaben verlangt würde und diese zweifelsfrei erbracht worden sei. Es sei auch darauf zu verweisen, dass durch die belangte Behörde in keiner Weise dargelegt worden sei, welche neuen Tatsachen vorliegen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigten würden. Dies würde vor allem deswegen gelten, da die bisherigen Nachweise sogar vom Fachbereich anerkannt worden seien. Zusätzlich seien von der belangten Behörde die außergewöhnlichen Belastungen für das Auslandsstudium der Tochter nicht anerkannt worden. Auch hier seien die erbrachten Bestätigungen des Steuerpflichtigen als nicht ausreichend erachtet worden. Nachdem die Bestätigungen des Steuerpflichtigen aber jedenfalls ausreichen würden, nämlich die Bestätigung der Universität und der Tochter, um die Ausgaben glaubhaft zu machen, wären die bekämpften Bescheide auch dadurch mit dem Mangel der Rechtswidrigkeit belastet. Die bekämpften Sachbescheide wären nur vorläufig veranlagt worden, da Verfahren die Auswirkungen auf diese Bescheide hätten noch nicht abgeschlossen seien. Die belangte Behörde führe allerdings nicht aus welchen Einfluss diese Verfahren auf die Sachbescheide haben könnten und sei die belangte Behörde [Anm. BFG: richtig: Bescheide] auch deswegen – zumindest in Hinblick auf die Vorläufigkeit – rechtswidrig. Der Bf. beantragte weiters die Entscheidung durch den gesamten Senat (§ 272 Abs. 2 Z 1 BAO) und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 Abs. 1 BAO).

Die belangte Behörde übermittelte mit **Ergänzungsersuchen** vom 08. April 2021 die Aufforderung zur Vorlage verschiedener Unterlagen. So erging erneut die Aufforderung der Vorlage von Zahlungsnachweisen über die strittigen Betriebsausgaben, da eine Glaubhaftmachung nicht ausreichend sei. Weiters erfolgte die Aufforderung zu einer Stellungnahme zur Anwendung der pauschalen 20% Kürzung der Verfahrenskosten auch auf Beträge für die keine Rechnung, aber Zahlungsnachweise vorgelegt worden sei. Im

Zusammenhang mit den Sonderausgaben (Tz. 9 Bericht über die Außenprüfung) wurde die Übermittlung von Zahlungsnachweisen verlangt, da auch hier eine Glaubhaftmachung nicht ausreichen würde. Betreffend die außergewöhnlichen Belastungen begehrte die belangte Behörde den Nachweis, dass im Einzugsbereich keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit für die Tochter bestanden habe, einen Nachweis zum entstandenen Mehraufwand des Bf. und einen Beleg für die behaupteten monatlichen Zahlungen an die Tochter. Außerdem sei in der Beschwerde eine Bestätigung der Tochter angeführt worden, die der belangten Behörde nicht vorliegen würde und deren Übermittlung angefordert werde.

Mit **Aktenvermerk** vom 30. Juni 2021 über ein Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter des Bf. hielt die belangte Behörde fest, dass der Bf. mitgeteilt hätte, keine weiteren Unterlagen vorlegen zu wollen [BFG-Akt OZ 17, Aktenvermerk].

Die belangte Behörde erließ mit 16. Juli 2021 abändernde **Beschwerdevorentscheidungen** [BFG-Akt OZ 7-11, Beschwerdevorentscheidungen] betreffend die Beschwerde gegen die **Einkommensteuerbescheide 2015-2017**, sowie **Umsatzsteuerbescheide 2015 und 2017**:
 BVE-Einkommensteuer 2015: 653,00 Euro,
 BVE-Einkommensteuer 2016: 153.939,00 Euro,
 BVE-Einkommensteuer 2017: 9.708,00 Euro (bisher 8.309,00 Euro),
 BVE-Umsatzsteuer 2015: 1.651,00 Euro,
 BVE-Umsatzsteuer 2017: -2.666,09 (bisher -3.332,61 Euro).

Am 20. Juli 2021 erging eine **gesonderte Bescheidbegründung**. Darin führte die belangte Behörde wie folgt aus:

Zahlungsnachweise gewerbliche Einkünfte:

Der Bf. hätte den Gewinn der gewerblichen Einkünfte im Jahr 2015 unter Anwendung der Pauschalierung gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt. Der Gewinn der gewerblichen Einkünfte der Jahre 2016 und 2017 sei gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt worden. Im Rahmen der Außenprüfung seien Betriebsausgaben zum Teil nicht anerkannt worden, weil die Zahlungsnachweise nicht erbracht worden seien. Die Betriebsausgaben würden ausschließlich Rechnungen von Rechtsanwälten betreffen, die den Bf. vertreten hätten. Bei der Veranlagung für das Jahr 2017 sei nach Rücksprache mit dem Fachbereich festgestellt worden, dass eine Kürzung der Rechnungen von 20% im Schätzungsweg vorzunehmen sei, da ein Verfahren teilweise mit Schuldspruch und teilweise mit Freispruch geendet habe. Die Rechnungen seien zu diesem Zweck vorgelegt worden, die Zahlungsnachweise jedoch nicht und seien auch nicht angefordert worden. Erst im Rahmen der Außenprüfung seien Zahlungsnachweise mit Vorhalt vom 14. März 2019 angefordert worden und dann nochmals im Beschwerdeverfahren mit Vorhalt vom 08. April 2021. Diesen Anforderungen sei jedoch nicht nachgekommen worden. Der Bf. beurteile dies als Schikane und weigere sich, zu jeder Zahlung einen eigenen Nachweis zu erbringen, da dies für ihn mit zusätzlichen Kosten und Mühen verbunden sei. Zudem würde behauptet, dass der Bf. im bisherigen Verfahren die Zahlung bereits nachgewiesen hätte.

Rechtliche Würdigung: Bei der Anwendung der Gewinnpauschalierung dürften neben dem Betriebsausgabenpauschale noch zusätzlich Ausgaben abgezogen werden, jedoch müssten diese im Sinne des § 19 EStG 1988 abgeflossen sein – vgl. auch Rz 4116 der EStR. Die Einnahmen-Ausgaben Rechnung sei eine Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, und zwar grundsätzlich im Sinne einer Geldflussrechnung. Bei dieser Form der Gewinnermittlung, habe der tatsächliche Geldfluss eine zentrale Bedeutung. Ausgaben seien dann abgeflossen, wenn der geleistete Betrag aus der Verfügungsmacht des Leistenden ausgeschieden sei (VwGH 17.10.1984, 82/13/0266). Da von der Abgabenbehörde nicht nachvollzogen werden könne, wann bzw. ob die Ausgaben tatsächlich abgeflossen seien, könnten die strittigen Betriebsausgaben auch nicht anerkannt werden. Abweichend von der Feststellung der Außenprüfung, würden die 80% Anerkennung als Betriebsausgabe auch bei den nachgewiesenen Zahlungen berücksichtigt:

	Netto	USt	Brutto
Rechnungen 2017	36.362,19	7.272,45	43.634,63
80% anerkannt lt. FB	29.089,75	5.817,96	34.907,70
Zahlungen lt. Belege	16.663,06	3.332,61	19.995,67
80% anerkannt lt. FB	13.330,45	2.666,09	15.996,54
Rechnungen anerkannt	29.089,75	5.817,96	34.907,70
Zahlungen anerkannt	13.330,45	2.666,09	15.996,54
Differenz lt. BVE	15.759,30	3.151,87	18.911,16
Differenz lt. BP	12.426,69	2.485,35	14.912,03

Die nicht anerkannten Betriebsausgaben im Jahr 2017 würden daher 15.759,30 Euro (Differenz gegenüber Außenprüfung 3.332,61 Euro) betragen und die Vorsteuer sei um 3.151,87 Euro zu kürzen (Differenz gegenüber der Außenprüfung 666,52 Euro).

Die belangte Behörde halte fest, dass eine Glaubhaftmachung von Zahlungsflüssen nicht ausreichend sei, sondern diese mittels Belege nachzuweisen seien.

Zahlungsnachweise Sonderausgaben:

Die beantragten Steuerberatungskosten im Rahmen der Sonderausgaben seien im Jahr 2015 teilweise und in den Jahren 2016 und 2017 zur Gänze nicht anerkannt worden. Begründet sei dies damit geworden, dass Zahlungsnachweise für das Jahr 2015 fehlten und für die Jahre 2016 und 2017 keine Belege vorgelegt worden seien. Für die Rechnungen der Kanzlei C.C. sei ein Ausdruck aus der FIBU vorgelegt worden, welcher jedoch kein Datum der Ausstellung aufweisen würde. Für die Jahre 2016 und 2017 seien keine Belege vorgelegt worden, sondern wiederum Ausdrücke aus dem Buchhaltungsprogramm – nämlich eine OP-Liste. Der Bf. sei im Rahmen der Außenprüfung und im Beschwerdeverfahren mit Ergänzungsansuchen aufgefordert worden, von den beantragten Steuerberatungskosten die Belege und dazugehörige Zahlungsnachweise zu erbringen. Der Bf. würde in der Beschwerde angeben, dass für den Nachweis der Zahlung eine OP-Liste bzw. eine Zahlungsbestätigung der Rechnungsaussteller ausreiche. Darüber hinaus würde vorgebracht, dass vom Gesetz die Glaubhaftmachung der Ausgabe verlangt würde und diese zweifelsfrei erbracht wäre.

Die belangte Behörde entgegnete dazu: Steuerberatungskosten seien durch schriftliche Belege (mit Leistungsnachweis) und dem dazugehörigen Zahlungsnachweis zu belegen, die Glaubhaftmachung der Zahlung sei nicht ausreichend. Ausdrucke aus einem Buchhaltungsprogramm ohne Datum würden keinen ausreichenden Nachweis für die erbrachte Zahlung darstellen. Diese Konten aus der FIBU seien nur eine Momentaufnahme eines unbekannten Zeitpunktes, die sich mit der nächsten vorgenommenen Buchung wieder verändern hätten können. Da der Bf. der Aufforderung der Abgabenbehörde die Belege und Zahlungsnachweise vorzulegen nicht entsprochen habe, könne die strittige Sonderausgabe nicht berücksichtigt werden.

Außergewöhnliche Belastungen:

Der Bf. hätte den Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes beantragt. Die Tochter des Bf. hätte in Florida Psychologie studiert. Es wäre ein Ausdruck der Universität vorgelegt worden, aus dem hervorgegangen wäre, dass sie ein Stipendium erhalten würde. Dieses Schreiben hätte kein Datum aufgewiesen. Weiters wäre eine Urkunde vorgelegt worden, dass ihr für das Studium in Psychologie der Titel Bachelor of Science am 30. September 2018 verliehen worden wäre. Entscheidungsrelevante Fragen wie beispielsweise der Nachweis, dass im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestanden hätte oder dass tatsächlich Mehraufwendungen erwachsen wären oder dass der Bf. tatsächlich die Kosten getragen hätte, wären weder im Außenprüfungsverfahren noch im Vorhalteverfahren nach Einreichung der Beschwerde erbracht worden.

Vorläufige Veranlagung: In diesem Punkt gab die belangte Behörde der Beschwerde statt, da ein unerledigtes Rechtsmittelverfahren kein Grund für eine vorläufige Veranlagung gem. § 200 BAO sei.

Betreffend **Wiederaufnahme** der Verfahren Einkommensteuer 2015 bis 2017 sowie Umsatzsteuer 2015 und 2017 erließ die belangte Behörde mit 20. Juli 2021 abweisende **Beschwerdevorentscheidungen**.

Der Bf. brachte durch seine steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 13. August 2021 den Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gem. 264 BAO (**Vorlageantrag**) betreffend die den Beschwerdevorentscheidungen zu Grunde liegenden Beschwerden zu den **Einkommensteuerbescheiden 2015-2017**, sowie **Umsatzsteuerbescheiden 2015** und **2017** ein. Der Bf. verwies auf die Begründung der Beschwerde vom 29. Dezember 2020 und stellte einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat gem. § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 BAO.

Gegen die Bescheide über die **Wiederaufnahme** der Verfahren Einkommensteuer 2015 bis 2017 sowie Umsatzsteuer 2015 und 2017 wurde vom Bf. kein Vorlageantrag eingebracht.

Die belangte Behörde **legte** die Bescheidbeschwerde gem. § 265 Abs. 1 BAO dem Bundesfinanzgericht am 30. September 2021 **vor**. In der Stellungnahme zum **Vorlagebericht** verwies die belangte Behörde im Wesentlichen auf die Ausführungen in den Beschwerdevereinsentscheidungen und im Bericht zur Außenprüfung.

Nach **Aufforderung** des Bundesfinanzgerichts vom 16. Februar 2023 reichte die belangte Behörde am 23. Februar 2023 die Beschwerdevereinsentscheidungen betreffend Wiederaufnahme der Verfahren und die bis dahin teilweise unlesbaren Unterlagen [BFG-Akt OZ 19 und 20, Unterlagen gewerbliche Einkünfte und Sonderausgaben] für die Berücksichtigung von Kosten als außergewöhnliche Belastungen sowie der Belege zu den geltend gemachten Betriebsausgaben bzw. Vorsteuerbeträgen und Sonderausgaben in leserlicher Form nach [BFG-Akt OZ 34-36, Belege gewerbliche Einkünfte und Sonderausgaben].

Mit **Schreiben** vom 13. März 2023 wurde der Bf. vom Bundesfinanzgericht **aufgefordert** eine Aufstellung der einzelnen Sonderausgabenpositionen für die Jahre 2015 bis 2017 und die entsprechenden Unterlagen vorzulegen. Das Aufforderungsschreiben wurde der steuerlichen Vertretung am 15. März 2023 zugestellt, jedoch nicht beantwortet.

Zum angesetzten **Erörterungstermin** gem. § 269 Abs. 3 BAO am 09. Mai 2023 – die Ladung wurde der steuerlichen Vertretung des Bf. am 20. April 2023 zugestellt – erschien lediglich der Vertreter der belangten Behörde. Nach Anruf der steuerlichen Vertretung durch den Richter gab der steuerliche Vertreter auf die Frage des Richters, warum weder der Bf. noch der steuerliche Vertreter zum Erörterungstermin erschienen seien und auch das Aufforderungsschreiben vom 13. März 2023 nicht beantwortet worden sei an: Die Unterlagen seien eingegangen und er habe die Unterlagen an den Bf. weitergeleitet. Seines Wissens sollte am heutigen Tag ein Schriftsatz eingegangen sein. Seine Vollmacht habe er mit 22. November 2022 zurückgelegt, habe aber die Zustellvollmacht noch aufrecht gehalten, da er auf einen weiteren Vorlageantrag gewartet habe, welcher heute eingelangt sei.

Auf die Frage, ob der steuerliche Vertreter wisse, ob der Bf. in Österreich wohne, gab der steuerliche Vertreter an, dass sich der Bf. seines Wissens nicht in Österreich, sondern in den USA aufhalte.

Nach Beendigung des Telefonats gab der Vertreter der belangten Behörde nach telefonischer Rückfrage bei der zuständigen Teamleiterin an, dass bis dato keine Schriftsätze bzgl. der Beschwerde beim Finanzamt eingegangen seien.

Auf die Fragen des Richters zu den Beschwerdepunkten Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, ob seit der Vorlage die ausstehenden Zahlungsnachweise oder sonstige Unterlagen vorgelegt worden seien, verneinte der Vertreter der belangten Behörde dies.

Zum Punkt Sonderausgaben ergänzte der Vertreter der belangten Behörde: In der Außenprüfung habe sich herausgestellt, dass ein Betrag von 2.000,00 Euro ursprünglich für das

Jahr 2016 beantragt worden sei, tatsächlich sei laut Bf. die Zahlung bereits im Jahr 2015 geleistet worden.

Am selben Tag **teilte** die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht **mit**, dass der steuerliche Vertreter mit 09. Mai 2023 die Zustellvollmacht widerrufen habe. Der Bf. verfüge in Österreich über keinen aufrechten Wohnsitz.

Das Bundesfinanzgericht sendete an die aktenkundige und vom Bf. im Verkehr mit der belangten Behörde verwendete E-Mail-Adresse ABC@yyy [BFG-Akt, OZ 18, Unterlagen außergewöhnliche Belastung, Seite 4] am 10. Mai 2023 folgendes **Schreiben**:

„... Laut Abfrage im zentralen Melderegister haben Sie sich mit 07.11.2022 von Ihrem letzten Hauptwohnsitz in Adr.Bf., abgemeldet und sind seither nicht mehr gemeldet. Ihre bisherige steuerliche Vertretung hat mit gestrigem Tag (09.05.2023) die Zustellvollmacht widerrufen. Für das weitere Beschwerdeverfahren ist vom Bundesfinanzgericht festzustellen, ob eine (neue) Abgabenstelle vorliegt.

Es ergeht daher auf diesem Wege die Anfrage,

- ob Sie in Österreich über eine neue Abgabenstelle verfügen und gegebenenfalls wie die Adresse lautet, und/oder

- ob Sie einen neuen Zustellbevollmächtigten ernannt haben und gegebenenfalls wie dessen Anschrift lautet.

Weiters wird ausdrücklich

- auf § 265 Abs. 6 Bundesabgabenordnung hingewiesen, wonach das Verwaltungsgericht über Änderungen aller für die Entscheidung über die Beschwerde bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse unverzüglich zu verständigen ist. Diese Verständigungspflicht trifft die Abgabenbehörde und den Beschwerdeführer (zuletzt VwGH 20.10.2021, Ra 2021/13/0066); und

- auf § 8 Abs. 1 Zustellgesetz hingewiesen, wonach eine Partei, die während eines Verfahrens, von dem sie Kenntnis hat, ihre bisherige Abgabestelle ändert, dies der Behörde unverzüglich mitzuteilen hat.“

Der Bf. antwortete per **E-Mail vom 12. Mai 2023** und teilte mit, dass er seit vielen Jahren den Großteil seiner Zeit im Ausland lebe. Daher sei auch die Abmeldung von seinem ehemaligen Hauptwohnsitz am 07. November 2022 schlussendlich durchgeführt worden. Er verfüge seit Jahren über keine persönlichen Einkünfte, daher gebe es keine neue Abgabenstelle oder Meldeadresse. Der Steuerberater habe ihm wie dem Bundesfinanzgericht auch vor kurzem mitgeteilt, dass er die Vollmacht nun zurückgelegt habe, und gebe es derzeit keinen Zustellbevollmächtigten. Der Bf. dürfe das BFG ersuchen, ihm die weitere Vorgangsweise mitzuteilen, da er bis auf weiteres im Ausland sei.

Das Bundesfinanzgericht teilte dem Bf. am **15. Mai 2023** über **E-Mail** mit, dass der Sachverhalt in der Beschwerdesache entscheidungsreif ist und das Bundesfinanzgericht beabsichtigt die

vom Bf. beantragte mündliche Senatsverhandlung Ende Juni / Anfang Juli 2023 auszuschreiben. Dadurch, dass zZ keine inländische Abgabenstelle und auch keine Zustellbevollmächtigung vorliege, und aufgrund der geltenden Bestimmungen der Bundesabgabenordnung eine elektronische Zustellung im Rechtsmittelverfahren (v.a. für Ladungen und Entscheidungen) nicht möglich ist, wäre es zielführend eine neue zustellbevollmächtigte Person namhaft zu machen und/oder die aktuelle Wohnsitzadresse bekannt zu geben, damit die Ladung zur mündlichen Verhandlung und die in Folge zu erlassende Entscheidung ergehen können.

Auf das E-Mail des Bundesfinanzgerichts vom 15. Mai 2023 erfolgte ebenso wenig eine Rückmeldung des Bf. wie auf eine diesbezügliche **Erinnerungs-E-Mail** des Bundesfinanzgerichts vom 06. Juli 2023.

Das Bundesfinanzgericht erließ in Folge die **Ladung** zur beantragten **mündlichen Senatsverhandlung** am 19. Juli 2023. In Erfüllung der tatbestandlichen Merkmale erfolgte gemäß § 8 Abs. 2 ZustG iVm § 23 ZustG eine Hinterlegung ohne vorhergehenden Zustellversuch und wurde die Ladung zur mündlichen Verhandlung am 19. Juli 2023 beim Bundesfinanzgericht, Außenstelle Graz, hinterlegt und zur Abholung bis zum 09. August 2023 bereitgelegt. Darüber wurde der Bf. am 19. Juli 2023 durch Übermittlung der Ladung an die aktenkundige E-Mail-Adresse ABC@yyy informiert.

Die hinterlegte Ladung wurde nicht behoben.

Zur vom Bf. beantragten **mündliche Verhandlung** am 18. September erschien weder der Bf. noch eine bevollmächtigte Person.

Zum Sachverhalt hielt der Vorsitzende btr. Einkommensteuer 2017 fest, dass es in Zusammenhang mit den gewerblichen Einkünften zu einem Strafverfahren gekommen ist, welches mit einem teilweise freisprechenden Urteil endete. Die Aufwendungen welche auf den teilweisen Freispruch entfielen wurden von der belangten Behörde mit 80% der gesamten Strafverteidigungskosten geschätzt. Von der belangten Behörde wurde weiters der betriebliche Zusammenhang der Tätigkeit des Bf. anerkannt.

Diese Ausführungen wurden vom Vertreter der belangten Behörde bestätigt.

Zufolge einer (weiteren) Abfrage im zentralen Melderegister am 19. September 2023 ist der Bf. seit 11. September 2023 mit Hauptwohnsitz in Adr.Bf., mit Hauptwohnsitz gemeldet [BFG-Akt OZ 51, ZMR-Abfrage 19.09.2023].

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. bezog 2015 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb und aus Vermietung und Verpachtung als Einzelunternehmer. Den Gewinn aus Gewerbebetrieb hat der

Bf. unter Anwendung der Pauschalierung gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt und nahm btr. Umsatzsteuer die Pauschalierung gem. § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1988 (Basispauschalierung) in Anspruch.

Im Jahr 2016 bezog der Bf. Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb und aus Vermietung und Verpachtung, im Jahr 2017 aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb. Der Gewinn der gewerblichen Einkünfte der Jahre 2016 und 2017 ist gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt worden.

In Zusammenhang mit seiner betrieblichen Tätigkeit kam es im Jahr 2017 zu einem Strafverfahren zu Zl. xxx am LGS Graz [BFG-Akt OZ 35, Belege gewerbliche Einkünfte, Seite 11], welches in zwei Anklagepunkten mit Freispruch, in einem dritten Anklagepunkt mit einem Schuldspruch endete. Im Zuge der Untersuchungen zu diesem Strafverfahren wurde u. a. festgestellt, dass der Bf. Geld aus einem Immobiliengeschäft, welches er für eine Witwe, Frau Y.Y., durchgeführt hatte, erhalten habe [s. BFG-Akt OZ 15, AP-Bericht, Seite 1 und 2].

Dem Bf. sind auf Grund dieses Strafverfahrens Kosten für die rechtliche Vertretung vor Gericht erwachsen, welche er im Jahr 2017 als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv. 36.362,27 Euro netto bzw. Vorsteuern iHv. 7.272,45 Euro beantragte. Die Verfahrenskosten und die Vorsteuern wurden im (Erst)Veranlagungsverfahren von der belangten Behörde zu 80 % anerkannt (d.s. 29.084,54 Euro netto / 34.907,70 Euro brutto), da das Verfahren teilweise mit einem Freispruch und teilweise mit einem Schuldspruch endete. Im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens und im Beschwerdeverfahren wurden Teile der Verfahrenskosten iHv. 19.995,67 Euro brutto, welche die Lebensgefährtin des Bf., Frau Q.Q. geleistet hat, ebenfalls anerkannt. Jene Rechnungs- und Vorsteuerbeträge, für die kein Zahlungsfluss nachgewiesen wurde, wurden dagegen nicht anerkannt.

In den Beschwerdejahren 2015 bis 2017 wurden vom Bf. jeweils Beträge für Steuerberatungskosten als Sonderausgaben geltend gemacht, welche von der belangten Behörde im Jahr 2015 iHv. 3.757,55 Euro zum Teil (beantragt: 7.500,00 Euro), in den Jahren 2016 und 2017 zur Gänze nicht anerkannt wurden. Die Versagung begründete die belangte Behörde damit, dass mangels Belege und dazugehörige Zahlungsnachweise eine Anerkennung nicht möglich sei.

Schließlich beantragte der Bf. für die Jahre 2015 bis 2017 den Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter iHv. 1.320,00 Euro pro Jahr, welcher von der belangten Behörde nicht anerkannt wurde.

Aufgrund der Bestätigung der Nova Southeastern University (NSU) vom 31. Oktober 2018 ist festzustellen, dass die Tochter des Bf. in den Jahren 2014 und 2015 am Palm Beach State College, Florida/USA, und anschließend an der Nova Southeastern University, Fort Lauderdale, Florida/USA, bis September 2018 studierte [vgl. BFG-Akt OZ 34, Bestätigung der NSU]. Aus der Aussage des Bf. [BFG-Akt OZ 18, Unterlagen außergewöhnliche Belastung. Seite 4] und der

Bestätigung über den Bezug eines „Athletic and Dean’s Scholarship“ [Sport-Stipendium, siehe BFG-Akt OZ, Belege außergewöhnliche Belastung, Seite 3] ist weiters festzustellen, dass die Tochter in den USA eine Leistungsschwimmerin-Ausbildung erhalten hat.

Zur Abgabenstelle:

Der Bf. wurde von StB StB-X, Adr.StB, steuerlich vertreten. Die Vertretungsvollmacht hat auch die Zustellvollmacht umfasst.

Die Zustellvollmacht wurde vom Steuerberaters am 09. Mai 2023 widerrufen [BFG-Akt OZ 44 und 45, Information der belangten Behörde btr. Widerruf der Zustellvollmacht und Auszug aus der Grunddatenverwaltung].

Laut Auskunft des Steuerberaters [BFG-Akt OZ 43, Niederschrift Erörterungstermin] und des Bf. [BFG-Akt OZ 46, E-Mail des Bf. 12. Mai 2023] lebt der Bf. nicht in Österreich und gibt es seit der Zurücklegung der Zustellvollmacht durch den Steuerberater mit 09. Mai 2023 lt. Bf. keine Abgabenstelle im Inland mehr [BFG-Akt OZ 46, E-Mail des Bf. 12. Mai 2023].

Nach Abfrage im zentralen Melderegister vom 12. Juli 2023 war der Bf. im Zeitraum 22. Juni 2020 bis 07. November 2022 mit Hauptwohnsitz in Adr.Bf., gemeldet. Eine neue Abgabenstelle oder ein neuer Zustellbevollmächtigter wurde nicht bekanntgegeben und war auch laut zentralem Melderegister nicht vorliegend [BFG-Akt OZ 47, ZMR-Abfrage].

Nach einer weiteren Abfrage im zentralen Melderegister am 19. September 2023 ist der Bf. ab 11. September 2023 mit Hauptwohnsitz in Adr.Bf., gemeldet [BFG-Akt OZ 51, ZMR-Abfrage 19.09.2023]. Eine Bekanntgabe des Bf. an das Bundesfinanzgericht, dass er ab 11. September 2023 seinen Hauptwohnsitz wieder im Inland hat, erfolgte nicht.

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die im Akt einliegenden Unterlagen und die Ergebnisse der mündlichen Verhandlung am 18. September 2023 vor dem Bundesfinanzgericht.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. und II. (Abänderung bzw. Abweisung)

Beschwerdegegenständlich ist die Beschwerde gegen die Sachbescheide Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2017, sowie Umsatzsteuer 2015 und 2017. Da gegen die Beschwerdeentscheidungen vom 20. Juli 2021 btr. Wiederaufnahme der Verfahren Einkommensteuer 2015 bis 2017, sowie Umsatzsteuer 2015 und 2017 kein Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gem. 264 BAO eingebracht wurde, sind die Wiederaufnahmebescheide in Rechtskraft erwachsen.

A. EINKOMMENSTEUER:

a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Anerkennung Rechtsanwaltskosten 2017:

Zwischen den Verfahrensparteien ist unstrittig, dass die Strafverteidigungskosten des teilweisen Freispruchs aufgrund der beruflichen Tätigkeit des Bf. als Immobilienmakler dem Grunde nach als Betriebsausgaben anteilig absetzbar sind und wurde von der belangten Behörde der im Zusammenhang mit den Freispruch stehende Teil der Kosten mit 80% geschätzt [BFG-Akt OZ 52, Niederschrift mündliche Verhandlung].

Beschwerdegegenständlich ist die Anerkennung von Rechtsanwaltskosten iHv 12.426,69 Euro netto / 14.912,03 Euro brutto (laut AP) bzw. iHv 15.759,30 Euro netto / 18.911,17 Euro brutto (laut Beschwerdeentscheidung). Die belangte Behörde versagte die Anerkennung dieser Kosten, da der Zahlungsfluss trotz mehrmaliger Aufforderung nicht nachgewiesen worden sei; der Bf. beantragte die Anerkennung, da die Zahlungen im Verfahren bereits nachgewiesen worden seien und es sich zudem bei der Vorgangsweise der Behörde um eine Schikane handle.

Der Bf. ermittelte den Gewinn der Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Beschwerdejahr 2017 gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Gem. § 4 Abs. 4 erster Satz EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt.

Gemäß § 19 Abs. 2 Satz 1 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

§ 19 Abs. 2 Satz 1 betrifft den Abfluss von Ausgaben, vor allem der Betriebsausgaben bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem. § 4 Abs 3 (vgl. VwGH 22.03.2006, 2001/13/0289).

Ein Abfluß erfordert, daß Geldwerte aus der Verfügungssphäre eines Steuerpflichtigen tatsächlich ausscheiden und damit bei diesem wirtschaftlich eine Vermögensminderung eintritt (vgl. VwGH 17.09.1996, 92/14/0100). Abgeflossen ist eine Ausgabe, sobald der geleistete Betrag aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist und dieser die wirtschaftliche Verfügungsmacht verloren hat (vgl. VwGH 22.01.2004, 98/14/0025).

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

Demnach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 4 Rz 269 mit der dort angeführten höchstgerichtlichen Judikatur).

§ 138 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen aufklärbar sind (VwGH 24.02.2004, 99/14/0247). Es handelt sich um Tatsachen, bei deren Beweisbarkeit der Abgabenpflichtige vorsorglich wirken kann (VwGH 12.06.1990, 89/14/0173; vgl. Ritz, BAO⁷, § 138 Tz 1).

Die betreffenden Rechnungen der Rechtsanwaltskanzleien iHv. gesamt 38.249,68 Euro netto / 45.899,62 Euro brutto liegen dem Bundesfinanzgericht vor [BFG-Akt OZ 35, Belege gewerbliche Einkünfte].

Laut Angaben des Bf. wurde ein Betrag iHv. 2.264,99 Euro brutto erst im Jahre 2018 geleistet, sodass im Beschwerdeverfahren ein Betrag iHv. 36.362,19 Euro netto / 43.634,63 Euro brutto gegenständlich ist.

Ebenso vorliegend ist ein Zahlungsnachweis der von der damaligen Lebensgefährtin des Bf für den Bf. geleisteten 19.995,67 Euro brutto [BFG-Akt OZ 19, Unterlagen gewerbliche Einkünfte].

Für die übrigen geltend gemachten Beträge wurde trotz mehrmaliger Aufforderung durch die belangte Behörde (vgl. die Ausführungen in der gesonderte Bescheidbegründung vom 20. Juli 2021) und des Bundesfinanzgerichts (siehe Ladung zum Erörterungstermin, Ladung zur mündlichen Verhandlung) vom Bf. keine Zahlungsnachweise vorgelegt, da diese laut Argumentation des Bf. der belangten Behörde schon vorgelegt worden seien und es sich zudem um eine Schikane handle.

Der Bf. hat keinen Nachweis für eine im Jahr 2017 erfolgte Zahlung der streitgegenständlichen Beträge erbracht. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass diese Beträge erst im Folgejahr entrichtet wurden, zumal die steuerliche Vertretung in seinem Schreiben vom 24. August 2018 selbst darauf hinweist, dass ein Teil der Rechtsanwaltskosten erst im Jahre 2018 bezahlt worden sei [BFG-Akt OZ 35, Belege gewerbliche Einkünfte, Seite 2].

Für das Bundesfinanzgericht ist es im Übrigen nicht nachvollziehbar, dass für den Bf. extra Kosten und Mühen für Zahlungsnachweise erwachsen würden, wenn er selbst in der Beschwerde auf Seite 2 vierter Absatz [BFG-Akt OZ 1, Beschwerde] anführt, dass er „*Nachweise über die Bezahlung dieser Rechnungen*“ bereits vorgelegt hätte. Diese Nachweise müssten folglich ohnehin (noch) im Besitz des Bf. sein.

Zudem ist auf § 132 Abs. 1 BAO zu verweisen ist, wonach Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege zwar grundsätzlich sieben Jahre aufzubewahren sind, darüber hinaus aber noch so lange aufzubewahren sind, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Solche Verfahren stellen bspw. Beschwerdeverfahren oder Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof dar (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 132 Rz 7).

Zur Höhe der anzuerkennenden bzw. nichtanzuerkennenden Betriebsausgaben:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs sind Strafverteidigungskosten wie Geldstrafen grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung. Anderes gilt für die Kosten des Verfahrens, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Steuerpflichtiger zur Wehr setzt, ausschließlich und unmittelbar aus seiner beruflichen Tätigkeit erklärbar und damit betrieblich

veranlasst ist (vgl. VwGH 21.04.2016, 2013/15/0182). Im Veranlagungsverfahren 2017 wurden aufgrund des teilweisen Freispruchs im Verfahren vor dem LGS-Graz, Zl. xxx, die Verfahrenskosten im Schätzungsweg aufgeteilt und die Aufwendungen zu 80% dem Freispruch und 20% dem Schuldspruch zugeordnet. Diese Aufteilung wurde vom Bf. nicht bekämpft. Wie in der Beschwerdeentscheidung richtig ausgeführt, war für die zu gewährenden Betriebsausgaben von jenem Wert auszugehen, der auf die dem Freispruch zuzuordnenden Verfahrenskosten entfallen ist, d.s. brutto 34.907,70 Euro (= 80% des gesamten Rechnungsbetrages iHv. brutto 43.634,63 Euro). Entsprechend sind auch 80% der nachgewiesenen Kosten, d.s. brutto 15.996,54 Euro/netto 13.330,56 Euro als Betriebsausgaben anzuerkennen. Es ergibt sich somit eine nicht anzuerkennender Betrag iHv. brutto 18.911,16 Euro / netto 15.759,30 Euro (VSt-Kürzung 3.151,87 Euro). Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen für 2017 daher -13.325,24 Euro (-13.330,56 Euro + 5,28 Euro aus der ABC GmbH & Co KG).

b) Sonderausgaben – Anerkennung von Steuerberatungskosten 2015 bis 2017:

Beschwerdegegenständlich ist die Anerkennung von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben. Der Bf. beantragte in seinen Erklärungen Ausgaben iHv. 7.500,00 Euro für das Jahr 2015, 2.000,00 Euro für das Jahr 2016 und 600,00 Euro für das Jahr 2017. Zusätzlich wurden in einem Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 25. März 2019 weitere Sonderausgaben für 2017 iHv. 1.000,00 Euro geltend gemacht. Die belangte Behörde anerkannte lediglich für das Jahr 2015 einen Betrag iHv. 3.757,55 Euro, da es für die restlichen Kosten keinen Zahlungsnachweis gebe.

Demgegenüber vertritt der Bf. die Meinung, dass durch Vorlage von OP-Listen bzw. Zahlungsbestätigungen der Rechnungsaussteller er den Nachweis erbracht hätte und er den zusätzlich zu erbringenden Zahlungsnachweis von seinen Konten als Schikane beurteile. Zusätzlich wies der Bf. darauf hin, dass der ursprünglich für 2016 geltend gemachte Betrag iHv. 2.000,00 Euro bereits im Jahr 2015 bezahlt worden sei.

Nach § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Gemäß § 19 Abs. 2 Satz 1 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Sonderausgaben sind gem. § 19 grundsätzlich in dem Kalender(Veranlagungs)jahr zu berücksichtigen, in dem sie entrichtet worden sind (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG^{Stand 1.5.2022}, § 19 Anm. 3).

Da Sonderausgaben abgabenrechtliche Begünstigungen darstellen, obliegt es der Partei, die betreffenden Umstände darzulegen (VwGH 22.02.1994, 91/14/0234) und sind Sonderausgaben nur anzuerkennen, wenn die Bezahlung nachgewiesen ist (VwGH 26.06.1984, 83/14/0252).

Der Nachweis der Leistung erfolgt durch die Vorlage der Honorarnote (mit dem Ausweis, ggf auch der Abgrenzung der begünstigten Leistungen) und dem zugehörigen Zahlungsnachweis. Ein Nachweis solcher Kosten ist zumutbar (*Peyerl* in Jakom EStG¹⁵, § 18 Rz 39).

Im Beschwerdeverfahren wurde lediglich für das Jahr 2015 der Zahlungsnachweis für den Betrag von 3.757,55 Euro an die Fa. Z. Bilanzbuchhalter GmbH erbracht. Für die übrigen geltend gemachten Beträge wurde trotz mehrmaliger Aufforderungen durch die belangte Behörde und des Bundesfinanzgerichts [siehe BFG-Akt OZ 39, Ladung zum Erörterungstermin; BFG-Akt OZ 49, Ladung zur mündlichen Verhandlung] der Nachweis nicht erbracht. Mangels Zahlungsnachweise der geltend gemachten Aufwendungen – mit Ausnahme des Betrags iHv. 3.757,55 Euro – waren diese daher nicht als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Zur Höhe der anzuerkennenden Sonderausgaben:

Beschwerdejahr 2015: Da sich in der Außenprüfung herausgestellt hat, dass ein Betrag von 2.000,00 Euro btr. die Fa. Z. Bilanzbuchhalter GmbH ursprünglich für das Jahr 2016 beantragt, tatsächlich die Zahlung aber bereits im Jahr 2015 geleistet wurde [BFG-Akt OZ 20, Unterlagen Sonderausgaben, Seite 3], war der gesamte Aufwand aus der Forderung der Fa. Z.

Bilanzbuchhalter GmbH iHv. 3.757,55 Euro im Jahr 2015 als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Die restlichen beantragten Sonderausgaben waren nicht anzuerkennen.

Beschwerdejahr 2016: Da die in der Erklärung beantragten 2.000,00 Euro aus der Forderung der Fa. Z. Bilanzbuchhalter GmbH bereits im Jahr 2015 berücksichtigt wurden, verbleiben keine anzuerkennenden Sonderausgaben für das Jahr 2016.

Beschwerdejahr 2017: Keine anzuerkennenden Sonderausgaben.

c) Außergewöhnliche Belastungen – Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung 2015 bis 2017:

Beschwerdegegenständlich ist die Zuerkennung des Pauschbetrags iHv. 1.320,00 Euro für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter des Bf. für die Jahre 2015 bis 2017. Die belangte Behörde erachtet die erbrachten Unterlagen des Bf. als nicht ausreichend, da weder zur Dauer des Studiums noch zu den Unterhaltszahlungen Angaben gemacht bzw. Nachweise erbracht worden seien. Demgegenüber vertritt der Bf. die Ansicht, dass die Ausgaben durch die vorgelegte Bestätigung der Universität und der Tochter glaubhaft gemacht worden seien.

Gem. 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110,00 Euro pro Monat der

Berufsausbildung berücksichtigt.

Gem. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs hat sich die diesbezügliche Prüfung ausschließlich auf die in § 34 Abs. 8 EStG 1988 normierte Voraussetzung zu beschränken, ob „*im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit*“ besteht, die die Vermeidung des Mehraufwandes ermöglicht hätte. Mit dem Pauschalbetrag des § 34 Abs. 8 EStG 1988 werden nämlich nur die Mehrkosten aufgrund der Entfernung des Ausbildungsorts vom Wohnort und nicht Kosten des Schulbesuchs selbst berücksichtigt (vgl. VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0066, mwN.).

Bei der Prüfung der Frage, ob iSd. § 34 Abs 8 EStG 1988 im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht, die auf Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösen ist, sind in- und ausländische Studien nicht unterschiedlich zu behandeln (vgl zB VwGH 26.06.2013, 2011/13/0114). Auch Zusatzausbildungen im Bereich des Sports können eine fehlende Gleichartigkeit der Ausbildungsmöglichkeit (vgl zB VwGH 22.11.2012, 2010/15/0069, oder VwGH 25.07.2013, 2011/15/0026) ebenso rechtfertigen, wie die Verstärkung der Fremdsprachenkompetenz (vgl. VwGH 30.01.2014, 2012/15/0037: „... ist daher jedenfalls auch im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 davon auszugehen, dass „im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht“, die einem fremdsprachigen Auslandsschulbesuch gleichwertig wäre ...“).

Aus den vorliegenden Unterlagen ist für das Bundesfinanzgericht ersichtlich, dass die Tochter in den Beschwerdejahren nach Besuch des Palm Beach State College, Florida/USA, an der Nova Southeastern University, Fort Lauderdale, Florida/USA, Psychologie studierte [s. BFG-Akt OZ 15, AP-Bericht, Seite 14] und damit verbunden eine Leistungsschwimmerinausbildung absolvierte. Es ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts iSd zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs – VwGH 22.11.2012, 2010/15/0069: Zusatzausbildung im Bereich des Sports, VwGH 22.05.2013, 2009/13/0026: Besuch einer amerikanischen High School durch eine Gymnasiastin, um sich für ein bestimmtes Studium an einer amerikanischen Universität zu qualifizieren und VwGH 30.01.2014, 2012/15/0037: Verstärkung der Fremdsprachenkompetenz – die Voraussetzung des § 34 Abs. 8 EStG 1988, dass „*im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit*“ gegeben, sodass der Pauschbetrag von 1.320,00 Euro pro Beschwerdejahr zusteht.

B. UMSATZSTEUER:

Umsatzsteuer 2015:

Im Außenprüfungsbericht wurde unter der Feststellung Tz 9 „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ ausgeführt, dass die Liebhabereibeurteilung der vorangegangenen Betriebsprüfung hinsichtlich der Vermietung und Verpachtung zum Objekt KG 1, EZ 2, Adr. 3, übernommen und dem Beschwerdejahr 2015 zugrunde gelegt werde. Daraus resultierend wurde eine Vorsteuerkorrektur [BFG-Akt OZ 15, AP-Bericht, Seite 8 und 9] vorgenommen, die

Kz 060 wurde von 186,52 Euro auf 144,00 Euro korrigiert und die Umsatzsteuer von 1.608,48 Euro auf 1.651,00 Euro erhöht (Differenz 42,52 Euro). Diese Beurteilung wurde vom Bf. weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag angefochten.

Nach § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (Basispauschalierung) können die abziehbaren Vorsteuerbeträge mit einem Durchschnittssatz von 1,8% des Gesamtumsatzes aus Tätigkeiten im Sinne des § 22 und § 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 mit Ausnahme der Umsätze aus Hilfgeschäften, höchstens jedoch mit einer abziehbaren Vorsteuer von 3.960,00 Euro, berechnen werden. Laut Erklärung betrug der steuerbare Umsatz 9.950,00 Euro, wovon 1.950,00 Euro auf den ermäßigten Steuersatz, welche aus der Vermietung und Verpachtung resultierten, entfielen. Da für die Berechnung der Vorsteuer die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung auszuschneiden waren, war als Bemessungsgrundlage nur der Betrag iHv. 8.000,00 Euro heranzuziehen. Die Korrektur durch die belangte Behörde erfolgte daher zu Recht (= 1,8% von 8.000,00 = 144,00) und war die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

Umsatzsteuer 2017:

Der Gewinn der gewerblichen Einkünfte ist im Jahr 2017 gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt worden. Gemäß § 17 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 haben Unternehmer, die hinsichtlich ihrer Umsätze aus Tätigkeiten im Sinne der §§ 21 und 23 des Einkommensteuergesetzes 1998 nicht buchführungspflichtig sind, die Steuer nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Istbesteuerung).

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994 entsteht die Steuerschuld in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (Istbesteuerung).

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 lit a Satz 1 UStG 1994 kann der Unternehmer, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Zusage Satz 2 leg cit ist bei einem Unternehmer, der seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) besteuert, zusätzliche Voraussetzung, dass die Zahlung geleistet worden ist.

Im Hinblick auf die aus den Rechnungen des Beschwerdejahres ausgewiesenen Vorsteuerbeträge ist daher festzuhalten, dass gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 bei Unternehmen mit Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung) zusätzliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass die Zahlung geleistet worden ist.

Wie oben unter „I. Einkommensteuer“ zu „A. Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Anerkennung Rechtsanwaltskosten 2017“ ausgeführt, wurde der Nachweis für eine im Jahr 2017 erfolgte Zahlung von Rechtsanwalts honoraren iHv. gesamt 15.759,30 Euro (netto) trotz mehrmaliger Aufforderung nicht erbracht, weshalb der Vorsteuerabzug iHv. 3.151,87 Euro von der belangten

Behörde zu Recht verwehrt wurde und ist die Berechnung in der Beschwerdeentscheidung vom 16. Juli 2021 dem gegenständlichen Erkenntnis zu Grunde zu legen.

C. Endgültigerklärung:

Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist (vgl. § 200 Abs. 1 BAO).

Eine vorläufige Abgabenfestsetzung ist nur zulässig, wenn eine Ungewissheit im Tatsachenbereich vorliegt, nicht jedoch, weil für einen anderen Abgabenzeitraum der Ausgang eines Rechtsmittelverfahrens ungewiss ist. Die vorläufigen Festsetzungen der beschwerdegegenständlichen Abgaben durch den angefochtenen Bescheid war daher unzulässig.

Die angefochtenen Bescheide waren somit – wie bereits in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt – endgültig festzusetzen.

D. ZUSTELLUNG Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung am 18. September 2023:

Nach § 98 Abs. 1 BAO sind Zustellungen, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, nach dem Zustellgesetz, BGBl. Nr. 200/1982, ausgenommen Abschnitt III (Elektronische Zustellung), vorzunehmen.

Gemäß § 102 BAO hat die Abgabenbehörde die schriftlichen Ausfertigungen mit Zustellnachweis zuzustellen, wenn wichtige Gründe hiefür vorliegen. Bei Vorliegen besonders wichtiger Gründe ist die Zustellung zu eigenen Händen des Empfängers zu bewirken.

Die Zustellung der schriftlichen Ausfertigung der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung erachtete das Bundesfinanzgericht als wichtig im Sinne des § 102 BAO, weshalb die Zustellung dieses Schriftstück mit Zustellnachweis erfolgte.

Gemäß § 98 Abs. 1 BAO ist der Abschnitt über die elektronische Zustellung im Anwendungsbereich der BAO nicht anzuwenden. Die Zustellung abgabenbehördlicher Schriftstücke erfolgt daher in der Regel durch einen Zustelldienst, nämlich durch die Post. Eine elektronische Zustellung und auch eine Zustellung per E-Mail ist somit nicht zulässig, weswegen eine Übermittlung von Dokumenten per E-Mail an eine E-Mail-Adresse nicht als nachweisliche Zustellung im Sinne des Zustellgesetzes gilt.

§ 2 Zustellgesetz (ZustG) normiert:

„4. ‚Abgabestelle‘: die Wohnung oder sonstige Unterkunft, die Betriebsstätte, der Sitz, der Geschäftsraum, die Kanzlei oder auch der Arbeitsplatz des Empfängers, im Falle einer Zustellung anlässlich einer Amtshandlung auch deren Ort, oder ein vom Empfänger der Behörde

für die Zustellung in einem laufenden Verfahren angegebener Ort“.

„Kanzlei“ ist der Ort, in der eine zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugte Person (zB steuerlicher Vertreter) ihre Tätigkeit ausübt und in dieser Eigenschaft als Empfänger fungiert (vgl. *Raschauer in Frauenberger-Pfeiler/ Raschauer/ Sander/ Wessely*, Österreichisches Zustellrecht, Rz 7g zu § 2).

§ 8 ZustG lautet:

„(1) Eine Partei, die während eines Verfahrens, von dem sie Kenntnis hat, ihre bisherige Abgabestelle ändert, hat dies der Behörde unverzüglich mitzuteilen.

(2) Wird diese Mitteilung unterlassen, so ist, soweit die Verfahrensvorschriften nicht anderes vorsehen, die Zustellung durch Hinterlegung ohne vorausgehenden Zustellversuch vorzunehmen, falls eine Abgabestelle nicht ohne Schwierigkeiten festgestellt werden kann.“

§ 23 ZustG normiert:

„(1) Hat die Behörde auf Grund einer gesetzlichen Vorschrift angeordnet, daß ein Dokument ohne vorhergehenden Zustellversuch zu hinterlegen ist, so ist dieses sofort bei der zuständigen Geschäftsstelle des Zustelldienstes, beim Gemeindeamt oder bei der Behörde selbst zur Abholung bereitzuhalten.

(2) Die Hinterlegung ist von der zuständigen Geschäftsstelle des Zustelldienstes oder vom Gemeindeamt auf dem Zustellnachweis, von der Behörde auch auf andere Weise zu beurkunden.

(3) Soweit dies zweckmäßig ist, ist der Empfänger durch eine an die angegebene inländische Abgabestelle zuzustellende schriftliche Verständigung oder durch mündliche Mitteilung an Personen, von denen der Zusteller annehmen kann, daß sie mit dem Empfänger in Verbindung treten können, von der Hinterlegung zu unterrichten.

(4) Das so hinterlegte Dokument gilt mit dem ersten Tag der Hinterlegung als zugestellt.“

Eine Hinterlegung ohne Zustellversuch gem. § 23 Abs. 1 ZustG bedeutet, dass eine Hinterlegung durchzuführen ist, ohne dass vorerst versucht werden müsste, den Empfänger an einer Abgabestelle anzutreffen. Keinesfalls kann aber auch auf die Hinterlegung selbst verzichtet werden. § 23 Abs. 1 ZustG spricht ausdrücklich davon, dass die hinterlegte Sendung bei der Behörde zur Abholung bereitzuhalten ist; gem. Abs. 2 ist die Hinterlegung von der Behörde „auf andere Weise“ (zB. durch Aktenvermerk; VwGH 21.10.1993, 91/15/0098) zu beurkunden.

Wenn die Feststellung einer anderen Abgabestelle für das Bundesfinanzgericht nicht möglich ist, verbleibt mangels Bekanntgabe einer geeigneten Abgabestelle durch den Bf., an die eine nachweisliche Zustellung möglich ist, lediglich die Hinterlegung gemäß § 8 Abs. 2 iVm § 23 ZustG beim Bundesfinanzgericht.

Eine Hinterlegung gemäß § 8 ZustG bedarf einer entsprechenden behördlichen Anordnung gemäß § 23 Abs. 1 ZustG, welcher eine Prüfung der Voraussetzungen voranzugehen hat (vgl. VwGH 05.11.1984, 84/10/0176).

Voraussetzung für die als Zustellung geltende Hinterlegung ohne vorausgehenden Zustellversuch nach § 8 Abs. 2 ZustG (vgl. VwGH 17.10.2006, 2005/20/0217; VwGH 22.01.2014, 2013/22/0313) ist die

- a) Änderung der bisherigen Abgabestelle,
- b) die Unterlassung der Mitteilung hievon,
- c) und die Unmöglichkeit, eine (andere, neue) Abgabestelle ohne Schwierigkeiten festzustellen;
- d) die Prozessfähigkeit der Partei (VwGH 30.01.1996, 95/11/0151).

Ad a)

Der Bf. hat von dem beim Bundesfinanzgericht anhängigen Verfahren Kenntnis.

Die Beschwerde wurde am 30. September 2021 von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und erfolgte am selben Tag die Verständigung gem. § 265 Abs. 4 BAO an den zustellbevollmächtigen Steuerberater des Bf. [BFG-Akt OZ 21, Vorlagebericht].

Der Bf. war nach Abfrage im Zentralen Melderegister vom 12. Juli 2023 bis 07. November 2022 mit Hauptwohnsitz in Adr.Bf., gemeldet. Seine steuerliche Vertretung hatte bis 09. Mai 2023 die Zustellvollmacht.

Wie ausgeführt gilt zufolge § 2 Z 4 ZuStG als „Abgabestelle“ auch „die Kanzlei“, also jener Ort, in der eine zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugte Person – im Fall die steuerliche Vertretung – ihre Tätigkeit ausübt und in dieser Eigenschaft als Empfänger fungiert.

Somit hatte der Bf. bis zur Zurücklegung der Zustellvollmacht durch den Steuerberater eine aufrechte Abgabenstelle in der Kanzlei des Steuerberaters bis 09. Mai 2023. Eine neue Abgabenstelle nach Widerruf der Zustellvollmacht des Steuerberaters hat der Bf. nicht bekanntgegeben.

Die bisherige Abgabestelle wird geändert, wenn sie auf (relative) Dauer verlassen, verlegt oder aufgelassen wird (*Stumvoll* in Fasching/Konecny³, II/2, Rz 6 zu § 8 ZustG). Eine Änderung iSd § 8 Abs 1 ZustG liegt auch dann bei Aufgabe der Abgabestelle vor, wenn keine neue Abgabestelle besteht (*Ritz/Koran*, BAO⁷, ZustG, § 8 Rz 5 mit der dort zitierten höchstgerichtl. Judikatur).

Ist die Partei (in einer Weise, die nur Zustellungen an den Vertreter erwarten lässt) vertreten oder hat sie einen Zustellungsbevollmächtigten, wirkt sich die Nichtbekanntgabe der Änderung ihrer eigenen bisherigen Abgabestelle nur bei Beendigung dieses Verhältnisses oder bei nötigen Zustellungen an die Partei selbst aus (vgl. *Stumvoll*, a.a.O., Rz 5/1 zu § 8 ZustG).

Durch die Beendigung des Vollmachtverhältnisses mit 09. Mai 2023, welche der Bf. in seinem Schreiben vom 12. Mai 2023 bestätigte [BFG-Akt OZ 46, E-Mail des Bf. 12. Mai 2023], kam es zur Aufgabe der bisherigen Abgabenstelle.

Ad b)

Die Mitteilung über die Änderung der Abgabestelle hat unverzüglich, dh ohne schuldhaftes

Zögern, ohne unnötigen Aufschub zu erfolgen (*Ritz/Koran*, a.a.O., § 8 Rz 8, mwH).

Auf seine Verpflichtung nach § 8 Abs. 1 ZuStG wurde der Bf. mit Schreiben vom 10. Mai 2023 ausdrücklich hingewiesen, und wurde der Bf. in Folge mit weiteren Schreiben vom 15. Mai 2023 bzw. 12. Juli 2023 zudem um Bekanntgabe einer neuen zustellbevollmächtigten Person und/oder seiner aktuellen Wohnsitzadresse ersucht.

Der Bf. hat trotz Verpflichtung gem. § 8 Abs. 1 ZuStG bis heute dem Bundesfinanzgericht keine neue Abgabenstelle bekanntgegeben und ist damit seiner Mitteilungspflicht nicht nachgekommen.

Ad c)

Eine Hinterlegung gem. § 8 Abs 2 ZustG ist nur dann mit der Wirkung der Zustellung ausgestattet, wenn die Behörde ergebnislos den ihr zumutbaren und ohne Schwierigkeiten zu bewältigenden Versuch unternommen hat, eine (neue, andere) Abgabestelle festzustellen (VwGH 22.01.2014, 2013/22/0313). Ob eine solche Feststellung ohne Schwierigkeiten möglich ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (vgl. VwGH 21.10.1993, 91/15/0098). Die der Behörde auferlegte Ermittlungspflicht, findet ihre Grenze darin, wo die Ermittlung der neuen Abgabenstelle „ohne Schwierigkeiten“ festgestellt werden kann. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist die Behörde so lange zu Ermittlungen verpflichtet, als sie sich einfacher Hilfsmittel zur Ausforschung einer neuen Abgabenstelle bedienen kann (VwGH 24.05.2002, 99/21/0206).

Ist der Behörde eine E-Mail-Adresse des Empfängers bekannt, hat sie zu versuchen, über diese eine neue Abgabestelle des Empfängers ausfindig zu machen. Ohne einen solchen Versuch ist eine Hinterlegung ohne Zustellversuch nicht zulässig (*Bumberger/Schmid*, Praxiskommentar zum Zustellgesetz § 8, Stand 1.1.2018, rdb.at, K 15 zu § 8 Abs. 2 ZuStG).

Das Bundesfinanzgericht erfuhr erst durch das Telefonat mit dem (ehemaligen) Steuerberater bzw. der Mitteilung der belangten Behörde am 09. Mai 2023 von der Änderung – im Beschwerdefall: Aufgabe – der Abgabestelle des Bf. In Folge wurde der Bf. anhand seiner aktienkundigen E-Mail-Adresse am 10. Mai 2023 kontaktiert und wurde der Bf. auf die Verpflichtungen nach § 265 Abs. 6 BAO und § 8 Abs. 1 ZuStG hingewiesen. Der Bf. antwortete zwar dem Bundesfinanzgericht mit E-Mail vom 12. Mai 2023, gab aber lediglich bekannt, dass er den Großteil seiner Zeit im Ausland lebe, die Abmeldung von seinem ehemaligen Hauptwohnsitz am 07. November 2022 durchgeführt habe und es [in Österreich] keine neue Abgabenstelle oder Meldeadresse gebe. Auf Ersuchen des Bf. ihm die weitere Vorgangsweise mitzuteilen, da er bis auf weiteres im Ausland sei, hat das Bundesfinanzgericht in Folge dem Bf. über E-Mail vom 15. Mai 2023 ersucht eine neue zustellbevollmächtigte Person namhaft zu machen und/oder seine aktuelle Wohnsitzadresse bekanntzugeben. Sowohl auf diese Nachricht, als auch auf die Erinnerungsnachricht vom 06. Juli 2023 erfolgte keine Antwort. Auch durch Abfrage des Zentralen Melderegisters am 12. Juli 2023 konnte keine geänderte Abgabenstelle ermittelt werden.

Da das Bundesfinanzgericht mit den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln versucht hat, die neue Abgabestelle auszuforschen, dies aber ergebnislos blieb, lagen die Voraussetzungen gem. § 8 Abs. 2 ZustG vor.

Ad d)

Ein Hinweis auf eine etwaige mangelnde Prozessfähigkeit des Bf. liegt dem Bundesfinanzgericht nicht vor.

Wie sich aber aus § 8 Abs. 2 ZustG ergibt, soll eine Hinterlegung ohne Zustellversuch nur dann erfolgen, wenn eine andere („normale“) Zustellung nicht möglich ist. Besteht die Möglichkeit der Zustellung an eine elektronische Zustelladresse, ist von dieser statt von einer Hinterlegung ohne Zustellversuch Gebrauch zu machen. Eine Zustellung per E-Mail scheidet aber aus, wenn wie im gegenständlichen Beschwerdeverfahren gegeben – siehe die obigen Ausführungen – ein Zustellnachweis erforderlich ist (*Bumberger/Schmid, a.a.O., K 16 zu § 8 Abs. 2 ZuStG*).

Im Übrigen wurde dem Bf. in den Benachrichtigungen vom 15. Mai 2023 und 06. Juli 2023 mitgeteilt, dass aufgrund der geltenden Bestimmungen der Bundesabgabenordnung eine elektronische Zustellung im Rechtsmittelverfahren (v.a. für Ladungen und Entscheidungen) nicht möglich ist.

In Erfüllung der tatbestandlichen Merkmale hatte gemäß § 8 Abs. 2 ZustG iVm § 23 ZustG eine Hinterlegung ohne vorhergehenden Zustellversuch zu erfolgen und wurde diese gem. § 23 Abs. 2 ZustG entsprechend beurkundet.

Das Bundesfinanzgericht hat daher dem Bf. bekannt gegeben, dass die Ladung zur beantragten mündlichen Verhandlung am 19. September 2023 beim Bundesfinanzgericht, Außenstelle Graz, hinterlegt wurde und zur Abholung bis zum 09. August 2023 bereit lag (Parteienverkehrszeiten Montag, Dienstag und Donnerstag 09:00 Uhr bis 13:00 Uhr; Mittwoch 09:00 Uhr bis 12:00 Uhr). Die Ladung zur mündlichen Verhandlung galt gemäß § 23 Abs. 4 ZustG als am ersten Tag der Hinterlegung, das war der 19. September 2023, nachweislich zugestellt.

Darüber wurde der Bf. am 19. September 2023 durch Übermittlung der Ladung an die aktenkundige E-Mail-Adresse ABC@yyy informiert.

E. ZUSTELLUNG Erkenntnis:

Gem. § 265 Abs. 6 BAO ist das Verwaltungsgericht über Änderungen aller für die Entscheidung über die Beschwerde bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse unverzüglich zu verständigen. Diese Verständigungspflicht trifft die Abgabenbehörde und den Beschwerdeführer (vgl. VwGH 20.10.2021, Ra 2021/13/0066); und

Nach § 8 Abs. 1 Zustellgesetz hat eine Partei, die während eines Verfahrens, von dem sie Kenntnis hat, ihre bisherige Abgabestelle ändert, dies der Behörde unverzüglich mitzuteilen.

Wie ausgeführt hat die Mitteilung über die Änderung der Abgabestelle unverzüglich, dh ohne schuldhaftes Zögern, ohne unnötigen Aufschub zu erfolgen (*Ritz/Koran*, a.a.O., § 8 Rz 8, mwH). Unverzüglich ist daher iSv ohne (subjektiven) Verzug bzw. ohne unnötigen Aufschub auszulegen und meint im Lichte der Zielsetzung des Abs. 1 „sofort“ (*Raschauer/Riesz*, a.a.O., Rz 7 zu § 8 mit der dort abgegebenen höchstgerichtlichen Judikatur).

Der Bf. ist dieser Verpflichtung gegenüber dem Bundesfinanzgericht trotz Wissen um diese Verpflichtung durch das nachweislich vom Bf. erhaltenen Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 10. Mai 2023 [BFG-Akt OZ 48, Kontaktaufnahme Bf., Seite 3 und 4] nicht nachgekommen, weshalb dem Bundesfinanzgericht erst aufgrund der neuerlichen Abfrage im zentralen Melderegister am 19. September 2023 bekannt wurde, dass der Bf. wieder über eine aufrechte Abgabenstelle im Inland verfügt.

2.2. Zu Spruchpunkt III. (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 Beweismwürdigung des Nachweises und der Glaubhaftmachung von Betriebsausgaben und Sonderausgaben stellt eine Sachverhaltsfrage und keine Rechtsfrage dar, weshalb schon aus diesem Grunde die Revision nicht zulässig ist. Im Übrigen folgt das Erkenntnis - auch was die Zustellfrage betrifft - der jeweils angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs. Es war daher auszusprechen, dass eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 20. September 2023