

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** als Vorsitzenden, den Richter ***2*** als beisitzenden Richter, ***70*** als fachkundige Laienrichterin und ***71*** als fachkundigen Laienrichter, in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***1***, über die Beschwerde vom 8. Juni 2017 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 18. Mai 2017 und 23. Mai 2017 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2005 bis 2009, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. März 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin ***78***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2005 bis 2009 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

a) Zur Vorgeschichte des Falles wird auf den Beschluss BFG 16.12.2016, RV/7102131/2012, verwiesen, mit dem das Bundesfinanzgericht die in dieser Rechtssache am 27. September 2011 und 29. Juni 2012 ergangenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2005 bis 2009 sowie die Bezug habende Beschwerdeentscheidung vom 26. Juni 2012 gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufhob.

Im Erwägungsteil dieses Beschlusses führte das Bundesfinanzgericht dazu Folgendes aus:

„Sachverhalt:

*Im gegenständlichen Fall hat die Betriebsprüfung die in den Streitjahren 2005 bis 2009 auf diversen Bankkonten und Wertpapierdepots bzw. -verrechnungskonten, die teilweise auf den Bf. und teilweise auf dessen frühere Lebensgefährtin, ***4***, lauteten, vom Betriebsprüfer aber ausschließlich dem Bf. zugerechnet wurden, erfolgten Geldzuflüsse und -abflüsse mit 976.246,16 € bzw. 599.971,51 € errechnet. Von dem aus der Gegenüberstellung dieser Beträge (Geldzuflüsse minus -abflüsse) resultierenden Differenzbetrag von 376.274,65 € ("Unterdeckung", deren Zuordnung nicht möglich sei) wurden die vom Bf. erklärten Einkünfte zuzüglich von ihm erhaltener Hochwasserentschädigungen (2007: 420,00 €, 2009: 7.021,00 €) zuzüglich von der Betriebsprüfung festgestellter Einkünfte aus Spekulationsgeschäften (2005: 445,73 €, 2006: 4.158,16 €, 2008: 16.085,50 €) in Abzug gebracht, was einen Betrag von 215.634,48 € ergab. Dieser "Unterdeckungswert" bzw. "nicht geklärte Vermögenszuwachs" wurde den Einkünften aus Gewerbebetrieb (aus Kfz-Handel bzw. Kfz-Vermittlung), den der Bf. nach Ansicht der Abgabenbehörde nachgewiesenermaßen betreibt (s. die Beschwerdevor-entscheidung vom 26. Juni 2012), brutto zugerechnet und netto (dh. dividiert durch 1,2) der 20%-igen Umsatzsteuer unterworfen. Aus der gegenständlichen Außenprüfung resultierte eine Abgabennachforderung von rund 138.000,00 €.*

*An dieser Stelle ist festzuhalten, dass - worauf auch der rechtsfreundliche Vertreter in seiner Beschwerde vom 17. Jänner 2012 verweist (s. oben in der Darstellung des Verfahrensganges unter Punkt IV.), Unterpunkt 2. "Zur Frage der Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde", 2. und 3. Absatz) - die Betriebsprüfung bei der Zurechnung der geschätzten Beträge zur Einkunftsart "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" zunächst die Annahme vertreten hatte, der ungeklärte Vermögenszuwachs stamme hauptsächlich aus dem Betrieb von drei Bordellen in ***5*** und ***6***, hinsichtlich derer der Bf. als faktisch und tatsächlich für die abgabenrechtlichen Belange Verantwortlicher anzusehen sei (auch die niederschriftliche Beschuldigtenvernehmung des Bf. durch die Steuerfahndung vom 22. Juni 2011 war hauptsächlich jenem Thema gewidmet). Erst nachdem die diesbezüglich geführten Erhebungen diese Annahme nicht hinreichend bekräftigen hatten können (vgl. S. 131 ff. Arbeitsbogen der Bp), hat die Betriebsprüfung den ungeklärten Vermögenszuwachs ausschließlich den von ihr angenommenen gewerblichen Einkünften des Bf. aus dem Handel mit und/oder der Vermittlung von Kfz zugerechnet.*

*Dass der Bf. in den Streitjahren 2005 bis 2009 derartige gewerbliche Einkünfte in Höhe des "nicht geklärten Vermögenszuwachses" von 215.634,48 € erzielt habe, stützt die Betriebsprüfung im Wesentlichen auf die in der Beilage 1 "Kfz-Handel (Vermittlung von Kfz)" und Beilage 3 "Beispiele für geschäftliche Aktivitäten [des Bf.] im Hinblick auf Handel mit Kfz" des Bp-Berichtes getätigten Ausführungen. Festzuhalten ist, dass die Betriebsprüfung lediglich für das Jahr 2007 (zwei Provisionsabrechnungen der Firma ***7***, ***8*** (***13***-Benz Vertretung für Pkw), über 1.077,00 € und 1.700,00 €) und für das Jahr 2009 (zwei*

Provisionsabrechnungen derselben Firma über jeweils 500,00 €) vom Bf. erhaltene Provisionen für die Vermittlung von Kfz feststellen konnte (die angeführte Provision über 1.077,00 € war vom Bf. zur Einkommensteuer erklärt worden). Vom Bf. erhaltene Provisionen aus dem Handel mit Kfz konnten von der Betriebsprüfung nicht ermittelt werden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26. Juni 2012 gab das Finanzamt der Beschwerde vom 17. Jänner 2012 keine Folge und änderte die angefochtenen Bescheide zu Ungunsten des Bf. ab. Letzteres wurde damit begründet, dass bei der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Schätzung mittels Vermögensdeckungsrechnung die Kosten der Lebensführung des Bf. in keinster Weise berücksichtigt worden seien. Es sei nämlich davon auszugehen, dass die ungeklärten Vermögensabflüsse (auch) zur Finanzierung des Lebensunterhaltes des Bf. gedient hätten; insoweit erweise sich die Schätzung der Betriebsprüfung als nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend. Als Schätzungsgrundlage der Lebenshaltungskosten wurden bestimmte, in der Beschwerdeverentscheidung in Tabellenform wiedergegebene Ergebnisse von Konsumerhebungen der Statistik Austria für die Zeiträume 2004/2005 und 2009/2010 verwendet; dies ergab nach Ansicht der Abgabenbehörde für die Streitjahre 2005 bis 2009 geschätzte Lebenshaltungskosten des Bf. in Höhe von rund 160.800,00 €.

Ua. auf Grund der Berücksichtigung dieser Lebenshaltungskosten wich die in der Beschwerdeverentscheidung vorgenommene Schätzung von der von der Betriebsprüfung angewendeten ab (im Detail s oben in der Darstellung des Verfahrensganges unter Punkt VI.)). Die Beschwerdeverentscheidung führte zu einer Zuschätzung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb aus Kfz-Handel bzw. Kfz-Vermittlung von insgesamt 381.813,05 € ("Reingewinnschätzung") und zu einer Zurechnung von Umsätzen aus Gewerbebetrieb (brutto) von insgesamt 763.626,10 € (der Reingewinn wurde mit 50% der Bruttoeinnahmen geschätzt).

Jene zu Ungunsten des Bf. abgeänderte Beschwerdeverentscheidung und der unter Zugrundelegung der in dieser getroffenen Feststellungen am 29. Juni 2012 ergangene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 (zu letzterem s oben in der Darstellung des Verfahrensganges unter Punkt VII.)) erhöhten die Abgabennachforderung auf rund 188.000,00 €.

Rechtsgrundlagen und Erwägungen:

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Bundesfinanzgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderstellung hätte unterbleiben können.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 2

BAO insbesondere auch dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt. Das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 95/14/0077). Dabei ist der Betrag des Vermögenszuwachses jener Einkunftsart zuzurechnen, in deren Rahmen er am wahrscheinlichsten verdient wurde (vgl. VwGH 26.5.1993, 90/13/0155).

Für den streitgegenständlichen Fall ist dazu aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes Folgendes festzuhalten:

a) Die von der Betriebsprüfung bisher getroffenen Feststellungen betreffend die von ihr angenommene Tätigkeit des Bf. als gewerblicher Kfz-Händler bzw. Kfz-Vermittler rechtfertigen nicht die eklatante Vermögenszuschätzung (Zurechnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb aus Kfz-Handel bzw. Kfz-Vermittlung von 215.634,48 € durch die Außenprüfung und von 381.813,05 € (dieser Betrag basiert auf einer Zurechnung von gewerblichen Bruttoumsätzen aus Kfz-Handel bzw. Kfz-Vermittlung von 763.626,10 €(!)) durch die Beschwerdevoent-scheidung) im Rahmen der Vermögenszuwachsrechnung. Ein derart hoher Vermögenszuwachs - falls er überhaupt besteht, dazu unten - kann nach den bisherigen Feststellungen der Betriebsprüfung zu der von ihr angenommenen Tätigkeit des Bf. als Kfz-Händler bzw. Kfz-Vermittler nicht aus dieser erwirtschaftet worden sein. Die Erzielung eines derart hohen Vermögenszuwachses durch jene Tätigkeit erweist sich somit als nicht wahrscheinlich im Sinne der oa. höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

*Zum einen sind nämlich die von der Betriebsprüfung festgestellten Provisionen, die der Bf. für die Vermittlung von Kfz erhalten hat (für das Jahr 2007 lediglich zwei Provisionsabrechnungen der Firma ***7***, ***8***, über 1.077,00 € und 1.700,00 €, für das Jahr 2009 nur zwei Provisionsabrechnungen derselben Firma über jeweils 500,00 €, für die übrigen drei Streitjahre konnten keine derartigen Provisionen festgestellt werden) sowohl von der Anzahl der Abrechnungen als auch von der Höhe der in diesen ausgewiesenen Einnahmen her ungeeignet, einen derart hohen Vermögenszuwachs aus dieser Tätigkeit zu begründen (vom Bf. erhaltene Provisionen aus dem Handel mit Kfz konnten von der Betriebsprüfung nicht festgestellt werden). Zum anderen vermögen auch die übrigen Feststellungen der Betriebsprüfung zur*

angeblichen Tätigkeit des Bf. als gewerblicher Kfz-Händler bzw. Kfz-Vermittler an diesem Ergebnis nichts zu ändern:

*Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde ist die von der slowakischen Firma ***9*** (bzw. ***9***) am 22. Jänner 2009 ausgestellte Provisionsbestätigung über einen im Jahr 2008 an den Bf. ausbezahlten und von diesem zur Einkommensteuer für 2008 erklärten Betrag von 46.000,00 € nicht, wie im Bp-Bericht ausgeführt, als "festgestellte Provision für Vermittlung [von] Kfz" zu werten, führt doch die Betriebsprüfung zum einen selbst aus, dass der dieser Bestätigung zu Grunde liegende Zahlungsgrund nicht ermittelt werden konnte; zum anderen erscheint es nicht als schlüssig, warum eine Computerfirma Provisionsbestätigungen für den Handel mit bzw. die Vermittlung von Kfz ausstellen sollte (noch dazu in dieser Höhe). Vor allem aber hat die Abgabenbehörde die diesbezüglichen Einkünfte im Einkommensteuerbescheid (Erstbescheid) für das Jahr 2008 vom 28. Dezember 2009 als Einkünfte aus Leistungen (§ 29 Z 3 EStG 1988) qualifiziert und dies im angefochtenen Einkommensteuerbescheid (neuen Sachbescheid) für 2008 vom 27. September 2011 und in der Beschwerdeverentscheidung vom 26. Juni 2012 beibehalten; Einkünfte aus Leistungen des Bf. können aber nicht gleichzeitig gewerbliche Einkünfte desselben aus der Vermittlung von Kfz sein, weshalb sie die im gegenständlichen Fall erfolgte Zuschätzung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb im Rahmen der Vermögenszuwachsrechnung keinesfalls mitzutragen vermögen (unabhängig auch davon, ob der Bf. bei der Ermittlung des Zahlungsgrundes seiner Offenlegungspflicht nachgekommen ist oder nicht).*

*Wenn die Betriebsprüfung zur oa. Provisionsbestätigung schließlich ausführt, deren Aussteller "****9****", versehen mit einer nicht mehr gültigen UID-Nummer, weise den Stempel "****9****" auf, der bei einer Hausdurchsuchung in ***10*** sichergestellt worden sei, so ist es nicht nachvollziehbar, warum lt. Betriebsprüfung auch auf Grund dieser Ausführungen "davon ausgegangen werden [muss], dass die [...] ungeklärten Vermögenszuwächse [...] gewerbliche Einkünfte aus dem Handel mit Kfz (Provisionen für Vermittlungen) darstellen".*

*Zur Beilage 3 "Beispiele für geschäftliche Aktivitäten [des Bf.] im Hinblick auf Handel mit Kfz" des Bp-Berichtes, die von der Betriebsprüfung zur Begründung ihrer Annahme, der Bf. habe als Kfz-Händler bzw. Kfz-Vermittler fungiert und daraus gewerbliche Einkünfte in der oa. Höhe erzielt, mit herangezogen wird, ist festzuhalten, dass daraus - ebenso wie aus den vom Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme zur Beschwerde vom 23. Februar 2012 angeführten Beispielen betreffend die Fahrzeuge ***13***, Fahrgestellnummer ***11***, und ***14***, Fahrgestellnummer ***12*** - nicht hervorgeht, ob der Bf. überhaupt und, wenn ja, in welcher Höhe, Einnahmen aus den angeführten "geschäftlichen Aktivitäten" betreffend Kfz erzielt hat. Dass der Bf. als gewerblicher Kfz-Händler bzw. Kfz-Vermittler mit eigenen Gewinnspannen aufgetreten ist, ist der Beilage 3 nicht zu entnehmen. Auch - und vor allem - zeigt jene Beilage nach Auffassung des erkennenden Senates - wenn auch die Betriebsprüfung nur von "Beispielen für geschäftliche Aktivitäten" spricht - wiederum auf, dass der von der Abgabenbehörde*

angenommene hohe Vermögenszuwachs von mehreren hunderttausend Euro nicht aus dieser von ihr behaupteten Tätigkeit des Bf. betreffend Kfz erwirtschaftet worden sein kann.

Dass jene Beilage, wie der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme zur Beschwerde ausführt, "Beteiligungen des Bf. an Kfz-Geschäftsabwicklungen" aufzeigt, vermag daran auch deswegen nichts zu ändern, weil der Bf., der im Autohandelsbetrieb des ***15*** als Angestellter für diesen tätig ist bzw. war, in seiner Beschuldigtenvernehmung vom 22. Juni 2011 zu der ihm vorgehaltenen Tätigkeit betreffend die Vermittlung von Kfz zusammengefasst ausführt, dass, wenn er eine Bestellung eines Pkw durchführe, diesen auf eigenen Namen bestelle und anschließend bekanntgebe, dass ein Auto zum Kauf stehen würde; in der Folge trete der potentielle Käufer mit dem Autohaus in Verbindung, wo der Kaufvertrag auf diesen umgeschrieben werde. Grundsätzlich gäbe es keine Provisionszahlungen. Der Bf. mache dies ua. deswegen so, weil er dafür einige Zeit mit Neuwagen selbst fahren könne.

Ausgehend von den von der Betriebsprüfung bisher getroffenen Feststellungen kann diese Verantwortung des Bf. nicht als unglaublich abgetan werden, zeigen doch von der Betriebsprüfung durchgeführte Abfragen einiger "höherpreisiger" Pkw, bei denen der Bf. als Zulassungsbesitzer aufschien, im Kfz-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres, dass diese Pkw tatsächlich nur einige Monate auf den Bf. zugelassen waren (zB ***16***, damals vier Jahre alt, sechs Monate auf den Bf. zugelassen (S 78 Arbeitsbogen der Bp); zB ***14***, damals etwas über drei Jahre alt, insgesamt dreieinhalb Monate auf den Bf. zugelassen (S 83 f. Arbeitsbogen der Bp). Zwar handelt es sich bei diesen abgefragten "höherpreisigen" Pkw nicht um Neu-, sondern um relativ "junge" Gebrauchtwagen, andererseits weist auch die oa. Beilage 3 des Bp-Berichtes hauptsächlich solche Gebrauchtwagen aus.)

Was letztendlich den von der Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 26. Juni 2012 wiedergegebenen Auszug aus dem slowakischen Handelsregister betreffend eine Firma "[Name des Bf.] ***17***" mit Sitz in ***18***, als deren Unternehmensgegenstände ua. der "Kauf und Verkauf von Kraftfahrzeugen" angegeben ist, betrifft, ist zunächst festzuhalten, dass aus dieser bloßen Wiedergabe eines slowakischen Handelsregistrauszuges nicht hervorgeht, dass der Bf. aus jener Firma überhaupt und, wenn ja, in welcher Höhe, gewerbliche Einkünfte aus der von der Abgabenbehörde angenommenen Tätigkeit erwirtschaftet hat. Dass der Bf. derartige ausländische Einkünfte aus jener Firma bezogen hat, wurde von der belangten Behörde nicht festgestellt (diesbezüglich wäre etwa ein Amtshilfeersuchen an die slowakischen Finanzbehörden in Betracht gekommen; ein solches wurde jedoch von der belangten Behörde nicht gestellt). Dazu kommt, dass selbst dann, wenn solche slowakischen gewerblichen Einkünfte des Bf. von der belangten Behörde ermittelt worden wären, Österreich bei Vorliegen einer Betriebsstätte in der ***81*** hinsichtlich dieser Einkünfte gar kein Besteuerungsrecht zukäme; sohin hätten bei der Vermögenszuschätzung diese Einkünfte den behaupteten österreichischen Einkünften aus Gewerbebetrieb ohnehin nicht hinzugerechnet werden dürfen.

Zusammenfassend ist daher Folgendes festzuhalten:

Die von der Betriebsprüfung bisher getroffenen Feststellungen betreffend die von ihr angenommene Tätigkeit des Bf. als gewerblicher Kfz-Händler bzw. Kfz-Vermittler rechtfertigen, wie bereits ausgeführt, nicht die eklatante Vermögenszuschätzung im Rahmen der Vermögenszuwachsrechnung; ua. sind die wenigen von der Betriebsprüfung festgestellten Provisionen, die der Bf. für die Vermittlung von Kfz erhalten hat, sowohl von der Anzahl der Abrechnungen als auch von der Höhe der in diesen ausgewiesenen Einnahmen her ungeeignet, einen derart hohen Vermögenszuwachs aus jener von der Abgabenbehörde angenommenen Tätigkeit des Bf. zu begründen.

*Wenn es im gegenständlichen Fall tatsächlich zu einer derart hohen Vermögensunterdeckung gekommen sein sollte (dazu unten), kann diese - wenn man von den bisher getroffenen Feststellungen der belangten Behörde ausgeht - nicht aus Kfz-Verkäufen bzw. Kfz-Vermittlungen des Bf. herrühren, sondern stammt mit hoher Wahrscheinlichkeit aus einer anderen Einkunftsquelle des Bf., deren Existenz bisher nicht erwiesen wurde (zB hauptsächlich aus dem Betrieb von Bordellen, was, wie bereits oben ausgeführt, von der Betriebsprüfung zunächst angenommen, aber letztendlich nach Durchführung diesbezüglicher Erhebungen nicht weiter verfolgt wurde. Dafür, dass der Bf. Einkünfte aus dem Betrieb von Bordellen erzielt hat, spricht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes, dass in den Niederschriften über Einvernahmen von Prostituierten als Auskunftspersonen, die im Zuge von finanzbehördlichen Kontrollen im Nachtlokal "****19****" ****20*** und im Nachtlokal "****19****" ****10*** angetroffen wurden, zur Frage, wer "Chef" der Lokale sei, der Bf. protokolliert wurde, und dass diese Aussagen von Prostituierten, die im Zuge von Durchsuchungshandlungen am 25. Februar 2010 als Zeugen einvernommen wurden, ebenfalls mehrheitlich angegeben wurden; weiters wurde in einem Adressbuch, das im Zuge der Durchsuchungsmaßnahmen vom 25. Februar 2010 im Nachtlokal "****19****" ****10*** sichergestellt worden war, unter der Bezeichnung "Hr. Chef" die Handynummer des Bf. angegeben (s die niederschriftliche Beschuldigtenvernehmung des Bf. durch die Steuerfahndung vom 22. Juni 2011, S 139 f., 141 Arbeitsbogen der Bp, und das sich auf S 155 Arbeitsbogen der Bp befindende Foto)).*

Im fortgesetzten Verfahren wird die Abgabenbehörde daher, wenn sie weiterhin die Auffassung vertritt, die hohe Vermögensunterdeckung - falls sie überhaupt besteht, dazu unten - stamme aus Kfz-Verkäufen bzw. Kfz-Vermittlungen des Bf., es seien nur die bisher getroffenen Feststellungen dazu nicht ausreichend, diesbezügliche weitere Ermittlungen vorzunehmen haben, im Rahmen derer vor allem der jeweilige Einstands- und Verkaufspreis von Bezug habenden verkauften Kfz sowie der daraus jeweils resultierende Gewinn bzw. Provisionserlös zu erheben und die Frage zu klären sein wird, wem dieser Gewinn bzw. Provisionserlös zugeflossen ist bzw. was der Bf. bei diesen Geschäften verdient hat.

Wenn die Abgabenbehörde im fortgesetzten Verfahren hingegen die Auffassung vertritt, die hohe Vermögensunterdeckung stamme mit großer Wahrscheinlichkeit aus einer anderen Einkunftsquelle des Bf., deren Existenz bisher nicht erwiesen wurde (zB hauptsächlich aus dem Betrieb von Bordellen, siehe oben), so wird sie darauf gerichtete weitere Ermittlungen vorzunehmen haben (hinsichtlich des Bordellbetriebes könnten diese Erhebungen etwa auf den oben angeführten Aussagen von als Auskunftspersonen bzw. Zeugen einvernommenen Prostituierten zur Frage, wer "Chef" der Lokale sei, basieren).

In jedem Fall ist die Abgabenbehörde darauf hinzuweisen, dass die Zurechnung von Einkünften einer bestimmten Einkunftsart voraussetzt, dass die Erzielung solcher Einkünfte in einem mängelfreien Verfahren als schlüssig erwiesen festgestellt werden muss (vgl. dazu nochmals VwGH 26.5.1993, 90/13/0155).

b) Zum streitgegenständlichen ungeklärten Vermögenszuwachs bzw. zu dessen Höhe ist Folgendes festzuhalten:

Die Zurechnung eines ungeklärten Vermögenszuwachses setzt die eindeutige Feststellung einer Vermögensvermehrung im betreffenden Zeitraum sowie den Ausschluss der Mittelherkunft aus steuerlich nicht relevanten Quellen voraus. Diese Sachverhaltsfragen sind durch ein mängelfreies Verfahren auf der Beweisebene zu klären (UFS 31.8.2004, RV/0355-G/02, unter Verweis auf VwGH 29.1.2004, 2001/15/0022, VwGH 29.1.2003, 97/13/0056, 27.2.2002, 97/13/0201). Das Ergebnis des Vorliegens eines ungeklärten Vermögenszuwachses darf - auch dessen Höhe betreffend - mit keinerlei ungeklärten Momenten belastet sein.

*Diesen Anforderungen genügen die angefochtenen Bescheide und die Beschwerdeentscheidung bereits deshalb nicht, weil der Betriebsprüfer bei der Berechnung des ungeklärten Vermögenszuwachses nicht nur diverse Bankkonten etc., die auf den Bf. lauten, sondern - worauf auch der steuerliche Vertreter in seiner Beschwerde vom 23. Mai 2011 gegen den Sicherstellungsauftrag des ***FA*** vom 27. April 2011 (S 19 f./2010 E-Akt) zu Recht verweist - auch zwei Bankkonten (***21*** sowie ***22***), die auf die frühere Lebensgefährtin des Bf., ***4*** (= Konteninhaberin), lauten, ausschließlich dem Bf. zugerechnet und in die Vermögenszuwachsrechnung miteinbezogen hat, ohne zu erheben, wem die auf diesen beiden Konten erliegenden beträchtlichen Vermögenswerte in Höhe von 172.067,00 € (saldiert, dh. Geldzuflüsse minus -abflüsse; dieser Betrag macht 79,8% des von der Betriebsprüfung mit 215.634,48 € angenommenen, "nicht geklärten" Vermögenszuwachses aus) überhaupt gehören. Jene Vorgangsweise der Abgabenbehörde wurde in der streitgegenständlichen Beschwerdeentscheidung beibehalten.*

*Im fortgesetzten Verfahren wird die belangte Behörde daher - vor allem durch Einvernahme der Konteninhaberin ***4*** - zu ermitteln haben, wem das auf den beiden oben angeführten, auf sie lautenden Konten erliegende Geld, allenfalls zu welchen Anteilen, gehört. Dass der Bf. hinsichtlich dieser beiden Konten zeichnungs- und einzelverfügungsberechtigt ist, bedeutet*

nämlich noch nicht, dass die darauf erliegenden, beträchtlichen Vermögenswerte ihm gehören bzw. ihm zuzurechnen sind.

Wie bereits ausgeführt, darf das Ergebnis des Vorliegens eines ungeklärten Vermögenszuwachses - auch dessen Höhe betreffend - mit keinerlei ungeklärten Momenten belastet sein. Auch muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (vgl. VwGH 24.2.1998, 95/13/0083).

Diesen Anforderungen genügen die angefochtenen Bescheide und die Beschwerdeventscheidungen auch deshalb nicht, weil sich die belangte Behörde - worauf auch der rechtsfreundliche Vertreter in seiner Beschwerde vom 17. Jänner 2012 zu Recht verweist - in der Beilage 2 des Bp-Berichtes mit den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in dessen Schreiben vom 19. Juli 2011, das als Antwort auf einen mündlichen Vorhalt des Betriebsprüfers betreffend die von diesem angeführten, ungeklärten Vermögenszuwächse des Bf. ergangen war (s oben in der Darstellung des Verfahrensganges unter Punkt II.)), inhaltlich nicht bzw. nicht hinreichend auseinandergesetzt hat, sondern im Wesentlichen lediglich ausgeführt hat, "die versuchte Glaubhaftmachung [...] der vorgehaltenen ungeklärten Vermögenszuwächse ist auf Grund der Nichtnachvollziehbarkeit der angeführten Vermögenszuflüsse mit Ausnahme der nachstehend angeführten Hochwasserschädenablösen nicht ausreichend bzw. ist auch ein direkter Bezug oder ein Zusammenhang nicht erkennbar".

*In seiner Stellungnahme zur Beschwerde vom 23. Februar 2012 hat der Betriebsprüfer diesen relevanten Begründungsmangel zwar zu beheben versucht (auf die Behauptungen und das Beweisanbot des steuerlichen Vertreters in dessen Schreiben vom 19. Juli 2011 betreffend einen von ***23*** dem Bf. eingeräumten Privatkredit von 6.500,00 € ist er nicht hinreichend eingegangen); diese Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Beschwerde wurde jedoch gemäß Auskunft des ***FA*** an den vorsitzenden Richter vom 8. November 2016 dem Bf. bzw. dessen Vertretern "soweit erinnerlich" nicht zur Gegenäußerung übermittelt (s oben in der Darstellung des Verfahrensganges unter Punkt V.)). Dies und die diesbezüglich vorgetragene Begründung des Finanzamtes ("da inhaltlich keine neuen Fakten des Beweisverfahrens bzw. keine neuen Sachverhaltsannahmen darin enthalten sind") erweist sich als nicht nachvollziehbar, setzt sich doch die Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Beschwerde überwiegend erstmals mit den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in dessen Schreiben vom 19. Juli 2011, wenn auch nicht vollständig, inhaltlich auseinander.*

Auch die Beschwerdeventscheidungen vom 26. Juni 2012 geht nicht auf alle vom steuerlichen Vertreter in dessen Schreiben vom 19. Juli 2011 vorgetragenen Argumente betreffend den vom Betriebsprüfer angeführten, ungeklärten Vermögenszuwachs ein. So ist etwa eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den Behauptungen und dem Beweisanbot des steuerlichen Vertreters

*in dessen Schreiben vom 19. Juli 2011 betreffend einen von ***23*** dem Bf. eingeräumten Privatkredit von 6.500,00 €, dessen Rückzahlung erst 2013 erfolgt sei, unterblieben; die rechtliche Würdigung jenes Vorbringens des steuerlichen Vertreters, das nicht von vornherein als unglaublich abgetan werden kann, ist aber auf Basis der bisherigen Feststellungen der belangten Behörde nicht möglich.*

Somit ist zum streitgegenständlichen ungeklärten Vermögenszuwachs bzw. zu dessen Umfang festzuhalten, dass dieser mit ungeklärten Momenten belastet ist und sohin nicht zweifelsfrei festgestellt worden ist. Sollte die belangte Behörde im fortgesetzten Verfahren weiterhin die Auffassung vertreten, der ungeklärte Vermögenszuwachs bestehe in der von ihr angenommenen Höhe zu Recht, so wird sie diesbezügliche Ermittlungen, die sich aus oben Angeführtem ergeben, vorzunehmen haben.

Aus den obigen Ausführungen zu den Punkten a) und b) folgt, dass der für die Entscheidung über die Beschwerden wesentliche Sachverhalt nicht ausreichend erhoben ist und dass wesentliche Ermittlungen unterlassen worden sind. Würde das Bundesfinanzgericht im beschwerdegegenständlichen Fall die fehlenden Ermittlungen erstmals durchführen, würde dies zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteigehörs iSd § 115 Abs. 2 BAO zur Kenntnis gebracht werden müssen.

Da von der Abgabenbehörde notwendige Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung andere Bescheide hätten erlassen werden können, hat das Bundesfinanzgericht im Rahmen seines Ermessens beschlossen, die streitgegenständlichen Bescheide und die Beschwerdeentscheidung aufzuheben und die Sache zur Durchführung von weiteren Ermittlungen an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen.

[...]“

b) Im fortgesetzten Verfahren behielt die Abgabenbehörde ihre Rechtsansicht bei, dass der ungeklärte Vermögenszuwachs des Bf. aus der Kfz-Vermittlung und dem Kfz-Handel resultiere und nahm mit den nunmehr angefochtenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2005 bis 2009 vom 18. Mai 2017 und 23. Mai 2017 eine Umsatzzuschätzung von insgesamt 804.724,30 € sowie eine Gewinnzuschätzung (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) von insgesamt 365.697,65 € (letztere resultiert aus der ungeklärten Vermögensvermehrung von 301.807,65 € zuzüglich der vom Bf. für 2005 und 2008 als ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt erklärten und nunmehr ebenfalls als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifizierten Beträge von 17.890.000 € sowie 46.000,00 €) vor; weiters wurden - wie bereits im Erstverfahren - von der Außenprüfung festgestellte, vom Bf. bisher nicht erklärte Spekulationseinkünfte von 445,73 €

(für 2005), 4.158,16 € (für 2006) sowie 16.085,50 € (für 2008) der Einkommensteuer unterworfen (im Detail S 51/Rückseite BFG-Akt).

Begründend führte die Abgabenbehörde dazu aus, im Zuge der Außenprüfung seien beim Bf. in den Jahren 2005 bis 2009 aufgrund von Bankkontounterlagen ihm zuzurechnende Vermögenszuflüsse aufgrund von Bargeldtransaktionen von 976.246,16 € festgestellt worden. Die Summe der Vermögensabflüsse aufgrund von Bargeldtransaktionen habe in diesen Jahren 599.971,51 € betragen. Das Vermögen des Bf. habe zu Beginn des Prüfungszeitraumes (2005) gemäß den vorhandenen Bankunterlagen 59.741,76 € (Sparbuch ***24***) bzw. 45.910,70 € (Wertpapierdepot ***25***) ausgemacht. Weder diese Ziffern noch die Zurechnung zu seiner Person seien vom Bf. bestritten worden.

Im Zusammenhang mit dieser Feststellung habe das Bundesfinanzgericht in seinem aufhebenden Beschluss BFG 16.12.2016, RV/7102131/2012, jedoch bemängelt, dass das Finanzamt nicht erhoben habe, wem die Bankkonten ***21*** sowie ***22*** zuzurechnen seien, da diese auf die frühere Lebensgefährtin des Bf., ***4***, lauteten. Der Umstand, dass der Bf. auf beiden Konten zeichnungs- und verfügungsberechtigt sei, bedeute nämlich noch nicht, dass die darauf erliegenden Vermögenswerte dem Bf. gehörten bzw. ihm zuzurechnen seien.

Dazu sei vorweg klarzustellen, dass bei der Ermittlung der Vermögenszuwächse nur die Bareinlagen, auch bei diesen beiden Konten, berücksichtigt worden seien. Diese Bareinzahlungen stellten sich in den Jahren 2005 bis 2009 wie folgt dar:

Konto ***21***: 29.186,07 € (2005), 21.556,85 € (2006), 72.710,99 € (2007), 23.794,37 € (2008), 10.871,72 € (2009).

Konto ***22***: 25.000,00 € (2008), 64.700,00 € (2009).

Die unbaren Eingänge auf diesen Konten, wie etwa Mieteinnahmen, Familienbeihilfe und Gehalt der ***4*** auf dem Konto ***21***, seien nicht berücksichtigt worden.

Am 6. Februar 2017 sei ***4*** als Zeugin befragt worden, ob sie in den Jahren 2005 bis 2009 Bareinzahlungen auf die beiden gegenständlichen, auf sie lautenden Konten getätigt habe. Dabei habe sie ausgesagt, dass sie von ihrer Mutter, ihrer Tante und ihrem Bruder Geld in Form von Sparbüchern geerbt habe. Dies lasse sich auch in den entsprechenden Verlassenschaftsverfahren nachvollziehen. Außerdem habe sie noch Bargeldbeträge in Höhe von einigen tausend Euro in bar bei den Verstorbenen gefunden. Die Bareinzahlungen auf den beiden Konten von in Summe 247.820,00 € seien aus den geerbten Sparbüchern bedient worden. Sie selbst habe über keine Einkünfte in diesen Jahren verfügt, die nicht gegenüber dem Finanzamt erklärt worden wären. Das Geld auf den beiden Konten habe ihr gehört, manchmal habe sie

dem Bf. Geld geliehen, dieser habe es später zurückgegeben und sie habe es wieder auf die Konten einbezahlt.

Bei der fortgesetzten Zeugeneinvernahme am 23. März 2017 hätten von ***4*** trotz entsprechender Aufforderung seitens des Finanzamtes in der Zeugenladung keine Unterlagen über die von ihr angesprochenen Verlassenschaftsverfahren vorgelegt werden können. Eine entsprechende Nachfrage von ihr beim Notar habe nämlich ergeben, dass dieser nicht mehr über die entsprechenden Unterlagen verfüge.

Es seien 3 aufgelöste Sparbücher der ***24*** vorgelegt worden, diese hätten folgende Einlagenstände zum Auflösungszeitpunkt aufgewiesen:

27, lautend auf ***26***, 179.125,10 ATS, aufgelöst am 5. Februar 2001.

28, lautend auf ***4***, 66.941,00 ATS, aufgelöst am 30. November 2000.

29, lautend auf ***30***, 78.008,00 ATS, aufgelöst am 5. Februar 2001.

Lt. ***4*** habe es aber noch andere Sparbücher gegeben, die sie jedoch nicht mehr vorlegen könne.

Auf die Frage, was mit den 247.820,00 € passiert sei, da die beiden Konten bei der ***31*** am Jahresende jeweils einen Minusstand ausgewiesen hätten und dieser Betrag daher zur Gänze wieder von den Konten abgeflossen sei, habe ***4*** gesagt, dass sie nicht mehr wisse, wie sie das Geld verwendet habe, die Abhebungen habe sie getätigt. Weiters sagte sie aus, dass sie über kein Schweizer Franken-Konto verfügt habe, über die regelmäßigen Belastungen des Kontos ***21*** zu Gunsten des Schweizer Franken-Kontos ***32***, später ***33*** bzw. ***34***, wisse sie nichts.

Über Vorhalt, dass sie von ihrer Mutter und ihrer Tante lt. den entsprechenden aktenkundigen Unterlagen über diese Verlassenschaften in Summe nur 13.044,60 € an Geldbeträgen geerbt habe, habe ***4*** angegeben, dass sie zusätzlich von den beiden vor deren Tod noch andere Sparbücher geschenkt bekommen habe. Ob diese ausreichend gewesen seien, um die Einzahlungen auf den beiden ***31***-Konten zu bedienen, wisse sie nicht mehr.

Über Vorhalt, wie die beiden Liegenschaftskäufe im Jahr 1999 des Objektes Einlagezahl ***35*** in ***36*** (93.263,52 €) und die Liegenschaft in ***36*** Einlagezahl ***37*** im Jahr 2003 (90.842,00 €) finanziert worden seien, habe ***4*** angegeben, dass diese kreditfinanziert worden seien. Darüber müsse es auch entsprechende Kreditverträge gegeben haben.

Am Ende der Zeugeneinvernahme habe ***4*** ihre Aussagen dahingehend ergänzt, dass sie unter Erbschaft alle Erwerbe verstehe, die sie anlässlich eines Todes bekommen habe,

unabhängig davon, ob diese auch im Verlassenschaftsverfahren aufgenommen worden seien oder nicht. Sie habe noch andere Sparbücher von den angeführten Verwandten „geerbt“, die nicht Eingang in die Verlassenschaftsverfahren gefunden hätten, von wem genau, könne sie nicht mehr sagen.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung werte die Abgabenbehörde die Aussagen von ***4***, dass das gesamte Geld auf den beiden oa. ***31***-Konten ihr gehört habe und die Bareinzahlungen in den Jahren 2005 bis 2009 von ihr mit den geerbten und geschenkten Sparbüchern bedient worden seien, als nicht zutreffend. Dies deswegen, da ***4*** weder nachweisen noch glaubhaft machen habe können, dass sie über die entsprechenden Vermögenswerte verfügt habe, um Bareinzahlungen von 247.820,00 € tätigen zu können. Aufgrund der Aktenlage ergebe sich, dass sie lt. den Verlassenschaftsabhandlungen von ihrer Mutter ***38*** und ihrer Tante ***39*** in Summe 13.044,60 € geerbt gehabt habe, wobei von ihr daraus noch die Kosten der Verlassenschaft zu tragen gewesen seien.

Erbin nach ihrem Bruder ***40*** sei lt. Erbschaftsteuerbescheid vom 24. März 2000 ***41*** und nicht ***4*** gewesen. Auch über angebliche Schenkungen von Sparbüchern oder im Erbweg ohne Offenlegung im Erbschaftsverfahren erhaltene Sparbücher hätten keinerlei Nachweise erbracht werden können. Im Übrigen widerspreche es jeglichen Denkgesetzen, dass jemand rund 250.000,00 € bar von Konten abhebe und dann nicht mehr wisse, wie er dieses Geld verwendet habe.

Auch der Umstand, dass ***4*** nicht gewusst habe, dass auf dem auf sie lautenden Konto ***21*** regelmäßige Belastungen zu Gunsten eines Schweizer Franken-Fremdwährungskredites erfolgt seien, zeige eindeutig, dass das Geld auf dem Konto nicht ihr (allein) gehört habe. Außerdem habe der Bf. selbst in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 19. Juli 2011 erklärt, dass er von ***4*** bzw. deren verstorbener Mutter nur 39.900,81 € erhalten habe, allerdings schon um das Jahr 2000. Auch diese Angabe widerspreche der Aussage von ***4***, dass sie über diese Geldbeträge im Jahr 2005 bis 2010 noch verfügen habe können.

Ein Umstand, dass die Glaubwürdigkeit der Aussagen von ***4*** in Zweifel zu ziehen sei, zeige sich auch darin, dass entgegen ihrer Aussage vom 23. März 2017 der Kauf der Liegenschaft EZ ***35***, KG ***36***, am [...] nicht kreditfinanziert worden sei. Entsprechende Pfandrechtseintragungen fänden sich nicht auf den der ***4*** gehörenden Liegenschaften. Lediglich ein Pfandrecht der ***31*** über 1,820.000,00 ATS sei auf der EZ ***35*** eingetragen, wobei der Kreditnehmer lt. der dieser Eintragung zugrundeliegenden Pfandurkunde vom 9. September 1999 jedoch der Bf. sei. Aus den laufenden Einkünften der Jahre bis 2009 habe ***4*** diese Bareinlagen auch nicht finanzieren können.

In der Stellungnahme vom 15. Mai 2017 werde vorgebracht, dass allenfalls nur der Rückschluss zulässig sei, dass die Herkunft des Vermögens auf den beiden Konten nicht eindeutig klärbar sei. Eine Zurechnung dieser Vermögenswerte an den Bf. sei deshalb jedoch nicht zulässig. Eine

diesbezügliche Begründung bleibe der Bf. jedoch im Hinblick auf die Tatsache, dass nur er und ***4*** auf diesen Konten Verfügungsberechtigt gewesen seien, schuldig.

Vom Konto ***22*** seien übrigens in den Jahren 2008 und 2009 regelmäßig Beträge von 1.000,00 € auf das Konto ***42***, lautend auf den Bf., überwiesen worden, die sich nur als interne Vermögensumschichtung seitens des Bf. erklären ließen.

Zusammenfassend komme die Abgabenbehörde zu dem Schluss, dass die Aussagen von ***4*** betreffend die Bareingänge auf den Konten bei der ***31*** ***21*** und ***22*** als reine Schutzbehauptungen zu Gunsten des Bf. zu werten seien, zu dem sie noch immer in einem Naheverhältnis stehe. Das Finanzamt gehe daher davon aus, dass die Bareinzahlungen auf diese Konten von insgesamt 247.820,00 € nicht von ***4*** bzw. aus deren Vermögen getätigt worden seien, sondern dass diese Einzahlungen der Sphäre des Bf. zuzurechnen seien.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes ergebe sich somit zweifelsfrei, dass der Bf. in den Jahren 2005 bis 2009 Bareinzahlungen von 976.246,16 € auf die im Zuge der Kontenöffnung bekannt gewordenen Konten getätigt habe, die ihm zuzurechnen seien.

Wenn die (Bar-)Vermögenszugänge vom Bf. damit zu erklären versucht worden seien, dass er über diverse Einkunftsquellen verfüge, er über keine Kreditkarte verfüge, er seine Zahlungsverpflichtungen zum großen Teil mittels Bargeld erledige und in seinem Bekanntenkreis auch immer wieder Bargeld auch in größerem Umfang verliehen werde, so sei mit diesen allgemein gehaltenen Aussagen für den Bf. nichts gewonnen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Juli 2011 würden einige derartige mündlich vereinbarte Darlehen angeführt. Weiters werde zur Aufklärung der „ungeklärten Vermögenszuwächse“ auf folgende Umstände verwiesen:

- Auszahlung einer Lebensversicherung im Jahr 2002 von 179.734,66 €.
- Schenkung von seinen Eltern im Jahr 1998 von rund 36.000,00 €.
- Aufnahme eines CHF-Kredites im Jahr 1998 von 107.278,84 €.
- Sparbücher von Frau ***4*** (bzw. deren Eltern) von rund 39.000,00 €.
- Versicherungsvergütung Hochwasser 2002 bis 2009 von 50.077,42 €.
- Privatkredit von ***23*** von 6.500,00 €.
- Überfinanzierung Liegenschafts Kauf ***43*** im Jahr 2006 von 130.000,00 €.

Addiere man zu diesen Vermögenszuwächsen noch die laufenden Einkünfte gemäß den Einkommensteuererklärungen, so ergebe sich in diesen Jahren ein Vermögenszuwachs von rund 770.000,00 €. Weiters müsse man jedoch auch die Barauszahlungen bei den Konten berücksichtigen, da es sich dabei häufig um Umschichtungen (zum Ausgleich der verschiedenen Salden) gehandelt habe. Saldiere man die Eingänge auf den Konten mit den Barauszahlungen sowie den angeführten Vermögenszuwächsen, so würden keine ungeklärten Vermögenszuwächse verbleiben.

Die Vermögenszuflüsse habe der Bf. im bisherigen Verfahren fast ausschließlich mit Geldtransaktionen zu erklären versucht, die allesamt vor dem Prüfungszeitraum lägen. Die Aufnahme etwa eines CHF-Kredites im Jahr 1998 oder die Auszahlung einer größeren Lebensversicherungssumme im Jahr 2002 könnten aber nicht den Vermögenszufluss in den Jahren 2005 bis 2009 erklären. Dass diese Gelder aus den - teilweise nur behaupteten - Vermögenszuwächsen der Vorjahre bis zum Jahr 2005 bar oder auf dem Finanzamt bisher nicht bekannten Konten aufbewahrt worden und erst in den Jahren 2005 bis 2009 auf die bekannten Konten geflossen seien, werde vom Bf. weder behauptet, geschweige denn nachgewiesen. Es widerspreche auch jeglicher Lebenserfahrung, solche Beträge von mehreren hunderttausend Euro bar "unter dem Kopfpolster" aufzubewahren.

Es sei daher sachverhältnismäßig davon auszugehen, dass dem Bf. zu Beginn des Jahres 2005 keine zusätzlichen, unbekannten Vermögenswerte zur Verfügung gestanden seien, aus denen er die Vermögenszuflüsse in den Jahren 2005 bis 2009 bedienen hätte können.

Im Schriftsatz vom 19. Juli 2011 sei weiters angeführt worden, dass der Bf. im Jahr 2000 ein Darlehen von rund 9.500,00 € an ***44*** und ***45*** gegeben habe, das dann 2007 und 2008 in Barbeträgen rückbezahlt worden sei, diese seien dann auf das ***31***-Konto des Bf. einbezahlt worden.

Dazu sei festzuhalten, dass ***44*** am ***Datum1*** und ***45*** am ***Datum2*** verstorben seien. Im Erbschaftsteuerbescheid der ***45*** vom ***Datum3*** als Erbin nach ***44*** schienen bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer jedoch keine Verbindlichkeiten auf, die Behauptungen des Bf. erwiesen sich somit als nicht zutreffend.

Ein ***46***, geboren am ***Datum4***, habe lt. Schriftsatz vom 19. Juli 2011 im Jahr 1995 ein Darlehen von rund 73.000,00 € (1.000.000,00 ATS) bekommen, das ab 2004 in Beträgen von 500,00 € bis 4.000,00 € an den Bf. rückgeführt worden sei. Im Schriftsatz vom 15. Mai 2017 werde diesbezüglich nunmehr behauptet, dass ***46*** im Zeitraum von 2005 bis 2008 ein Betrag von 70.000,00 € gewährt worden sei, wobei dieser in Teilbeträgen gewährt und teilweise auch wieder rückgezahlt worden sei.

Ein ***46***, geboren am ***Datum4***, scheine weder im Zentralen Melderegister auf noch sei eine Person mit diesem Namen und Geburtsdatum steuerlich erfasst. Diese sich selbst widersprechenden Behauptungen des Bf. erwiesen sich somit als völlig unglaubwürdig und seien daher im Rahmen der Beweismwürdigung als unzutreffend zu werten.

Lediglich sein Vermögenszuwachs aus dem Titel „Hochwasserentschädigung“ im Jahr 2007 von 420,00 € bzw. im Jahr 2009 von 7.021,00 € habe vom Bf. aufgeklärt und nachgewiesen werden können. [Zu den in weiterer Folge von der Abgabenbehörde getätigten Ausführungen zur Aufnahme eines Kredites über 550.000,00 € im Jahr 2007 durch den Bf. zum Ankauf von 2 Liegenschaften in ***6*** wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Bezug habende Darstellung auf S 30 des Beschlusses BFG 16.12.2016, RV/7102131/2012, verwiesen.]

Auf eine weitere Überprüfung der Behauptung des Bf., von ***23*** einen Privatkredit von 6.500,00 € erhalten zu haben, ohne diesbezüglich weitere Angaben über dessen Person oder den Zeitpunkt der Krediteinräumung zu machen, werde aus Gründen der Wirtschaftlichkeit, Sparsamkeit und Zweckmäßigkeit im Hinblick auf die minimalen steuerlichen Auswirkungen verzichtet. Ein Vermögenszufluss von 6.500,00 € werde daher, mangels anderer Angaben im Jahr 2005, als aufgeklärt beurteilt.

[Zu den in weiterer Folge von der Abgabenbehörde getätigten Ausführungen „Wenn weiter im Schreiben vom 19. Juli 2011 versucht wird, Vermögenszugänge mit Geldbewegungen zwischen einzelnen Konten zu erklären, so ist dazu festzuhalten, dass damit ohne konkrete Nachweismachung für den Bf. nichts gewonnen ist...“ sowie „Gleiches gilt für die Behauptung, dass auf das "VerrKonto für WP ***47****" 50.000,00 € im Jahr 2006 und im Jahr 2007 in Summe 52.000,00 € bar einbezahlt worden seien und diese Zahlungen aus privaten Ersparnissen gestammt hätten...“ wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Bezug habende Darstellung auf S 30 f. des Beschlusses BFG 16.12.2016, RV/7102131/2012, verwiesen.]

Im strittigen Zeitraum habe der Bf. gemäß seinen Abgabenerklärungen bzw. aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung insgesamt Einkünfte von 161.261,91 € bezogen, jedoch seien die diesbezüglichen Einnahmen überwiegend nicht im Barweg an den Bf. geflossen. Aufgrund der Aktenlage müsse davon ausgegangen werden, dass nur die erklärten gewerblichen Einkünfte (Provisionseinkünfte) in den Jahren 2005 und 2007 und die ausländischen Einkünfte im Jahr 2005 im Barweg geflossen sein können.

Die Bareingänge auf den Konten des Bf. hätten somit nur im Ausmaß von 74.467,00 € aufgeklärt werden können; im Ausmaß von 901.779,16 € seien sie ungeklärt geblieben (im Detail S 47 BFG-Akt).

Der Bf. habe die in den Jahren 2005 bis 2009 erfolgten zahlreichen Bareinzahlungen auf seine Konten von insgesamt 901.779,16 € trotz der ihn treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorlägen, die nur der Abgabepflichtige aufklären könne,

oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stünden, nicht erfolgreich aufklären können. Auch im Schriftsatz vom 15. Mai 2017 seien diesbezüglich keine neuen Fakten vorgebracht oder nachgewiesen worden, die diese Vermögenszugänge erklärten. Hinweise, dass die Bareinzahlungen eine private, also steuerlich nicht relevante Veranlassung gehabt hätten, hätten sich im bisherigen Verfahren nicht ergeben; auch sei vom Bf. nichts Derartiges vorgebracht worden. Somit verbleibe ein ungeklärter Vermögenszuwachs von insgesamt 901.779,16 €. Es lägen insofern keinerlei ungeklärte Momente vor und die allgemeinen Lebenserfahrungen böten die ausreichende Grundlage für den Schluss, dass der eindeutig festgestellte Vermögenszuwachs aus der steuerpflichtigen, jedoch bisher nicht besteuerten Sphäre des Bf. stamme.

Auch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehe davon aus, dass, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt werde, den der Abgabepflichtige nicht aufklären könne, dies die Annahme rechtfertige, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stamme (VwGH 26.9.2000, 97/13/0143; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039). Das Vorliegen des unaufgeklärten Vermögenszuwachses löse die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem unaufgeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen habe (vgl. VwGH 27.2.2002, 97/13/0201; VwGH 29.1.2003, 97/13/0056).

Damit sei im vorliegenden Fall die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde gegeben (vgl. *Ritz*, BAO, § 184 Tz 7). Wenn der bei einem Steuerpflichtigen festgestellte Vermögenszuwachs weder aus dem erklärten Einkommen noch aus sonstigen glaubhaft gemachten Einnahmen, die der Einkommensteuer nicht unterlägen, herrühren könne, sei das Finanzamt befugt, die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer zu schätzen (VwGH 29.3.1949, 0064/47 = Slg 85 F; VwGH 8.2.1957, 2756/55, ÖStZB 1957, S 51; VwGH 24.10.1961, 2209/59, ÖStZB 1962, S 11).

Aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung betreffend die ungeklärten Vermögenszugänge beim Bf. würden daher in den Jahren 2005 bis 2009 im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO ermittelte Umsatz- und in den Jahren 2005 bis 2009 Gewinnzurechnungen vorgenommen. In den Jahren 2005, 2006 und 2008 würden zusätzlich bisher nicht erklärte Spekulationseinkünfte angesetzt.

Zur Wahl der Schätzungsmethode sei festzuhalten, dass eben in Höhe der ungeklärten Vermögenszuwächse Umsatzzurechnungen und in Höhe der ungeklärten Vermögenszuwächse, vermindert um die ungeklärten Vermögensabflüsse, Gewinnzurechnungen im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO vorgenommen würden. Dies sei eine zulässige Möglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg zu ermitteln (vgl. *Ritz*, BAO, § 184 Tz 17).

Bei den ungeklärten Vermögenszugängen sei davon auszugehen, dass diese die bisher nicht versteuerten Umsätze des Bf. darstellten, die dem Normalsteuersatz unterlägen. Dies ergebe für die einzelnen Jahre folgende Umsatzzurechnungen:

	2005	2006	2007	2008	2009
errechneter ungeklärter Vermögenszuwachs = Zurechnung					
Umsätze aus Gewerbebetrieb brutto	64.296,07 €	195.056,85 €	331.894,13 €	133.432,76 €	177.099,35 €
Zurechnung 20%-ige Umsätze netto	53.580,06 €	162.547,38 €	276.578,44 €	111.193,97 €	147.582,79 €

Summe Umsätze aus Gewerbebetrieb brutto: 901.779,16 €.

Summe Zurechnung 20%-ige Umsätze netto: 751.482,63 €.

Die Höhe der Zuschätzung bei den Einkünften ergebe sich aus den ungeklärten Vermögenszugängen, vermindert um die ungeklärten Vermögensabgänge, also aus dem Nettovermögenszuwachs.

Ein ungeklärter Vermögenszuwachs rechtfertige nämlich eine entsprechend hohe Zurechnung zu den vom Steuerpflichtigen erklärten Einkünften (VwGH 6.3.1985, 84/13/0235; VwGH 25.3.1992, 90/13/0295; VwGH 24.9.1996, 95/13/0214). Die Eruierung einzelner Geschäftsvorfälle sei im Rahmen einer derartigen Schätzungsmethode nicht erforderlich und mangels entsprechender Angaben des Bf. auch gar nicht möglich. Für die Zuschätzung des nicht aufgeklärten Vermögenszuwachses reiche es nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung aus, Feststellungen über das Vorliegen von Einkünften zu treffen. Nicht erforderlich sei, konkrete Feststellungen über die einzelnen, den Vermögenszuwachs verursachenden Vorgänge zu treffen (VwGH 30.4.2003, 98/13/0097). Die Abgabenbehörde sei entgegen der im Schriftsatz vom 15. Mai 2017 vertretenen Auffassung des Bf. des Nachweises der konkreten Geschäfte enthoben (VwGH 23.2.1994, 90/13/0075). Daher sei es auch nicht erforderlich, diejenigen Personen als Zeugen zu vernehmen, die dem Bf. seine Behauptungen bezüglich der Abläufe der einzelnen Kfz-Geschäfte bestätigen sollten.

Soweit der Bf. der Abgabenbehörde in seiner Stellungnahme vom 15. Mai 2017 vorwerfe, sie habe den Sachverhalt mangelhaft ermittelt und sich nicht mit den Argumenten des Bf. auseinandergesetzt, so sei ihm zu entgegnen, dass es für die Zuschätzung eines nicht aufgeklärten Vermögenszuwachses ausreiche, Feststellungen über das Vorliegen von Einkünften überhaupt zu treffen; nicht erforderlich sei es aber, weil dies auch der Methode der Schätzung nicht entsprechen würde, konkret Feststellungen über die einzelnen, den Vermögenszuwachs verursachenden Vorgänge zu treffen (VwGH 13.10.1993, 91/13/0058). Im Hinblick auf die angewendete Schätzungsmethode seien daher entgegen der Ansicht des Bf. Feststellungen über einzelne Einkaufs- und Verkaufspreise der Kfz nicht erforderlich gewesen.

Dies ergebe für die einzelnen Jahre folgende Einkünftezurechnungen:

	2005	2006	2007	2008	2009
ungeklärte Vermögenszuwächse	64.296,07 €	195.056,85 €	331.894,13 €	133.432,76 €	177.099,35 €
ungeklärte Vermögensabflüsse	49.620,41 €	184.500,00 €	254.851,10 €	43.000,00 €	68.000,00 €
ungeklärte Vermögensvermehrung = Zuschätzung Einkünfte aus Gewerbebetrieb	14.675,66 €	10.556,85 €	77.043,03 €	90.432,76 €	109.099,35 €

Summe ungeklärte Vermögenszuwächse: 901.779,16 €.

Summe ungeklärte Vermögensabflüsse: 599.971,51 €.

Summe ungeklärte Vermögensvermehrung = Zuschätzung Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 301.807,65 €.

Dabei sei der Betrag des ungeklärten Vermögenszuwachses jener Einkunftsart zuzurechnen, in deren Rahmen er am wahrscheinlichsten verdient worden sei (vgl. VwGH 22.2.2000, 95/14/0077).

Der Bf. habe in den Jahren 2005 bis 2009 nichtselbständige Einkünfte, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und gewerbliche Einkünfte erklärt. Anhaltspunkte dafür, dass der Bf. zusätzliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielt hätte, hätten sich im Zuge des Außenprüfungsverfahrens nicht ergeben.

Sehr wohl aber habe sich gezeigt, dass der Bf. in der Kfz-Branche tätig gewesen sei und daraus Einkünfte erzielt (und teilweise auch erklärt) habe. Dies ergebe sich etwa aus den entsprechenden Rechnungen der Firma ***48*** des Jahres 2007.

Darüber hinaus sei zB auch bei einer Erhebung am 27. Mai 2011 bei der Firma ***49***, ***50***, festgestellt worden, dass der Bf. lt. Angaben dieser Firma im Zeitraum 2007 bis 2010 in 14 Fällen als (Ein-)Käufer von Kfz aufgetreten sei und größtenteils die entsprechenden Kaufverträge auch unterzeichnet habe. Ein Kfz (***14***) habe der Bf. selbst gekauft, ein Kfz (***51***) habe er lt. Kaufvertrag für ***52*** gekauft, auf den anderen Rechnungen schienen slowakische Firmen als Käufer auf.

In den Unterlagen der Firma ***49*** finde sich etwa auch ein Zahlungsbeleg für einen ***53*** über 10.000,00 €, der nachweislich auf den Bf. laute. Der gesamte erzielte Verkaufserlös der Firma ***49*** aus diesen 14 Kfz-Geschäften, bei denen der Bf. aufgetreten sei, habe 562.873,10 € betragen. Auch aus den Aussagen des Bf. selbst gehe hervor, dass er höherpreisige Autos bei Kfz-Händlern auf eigenen Namen bestellt habe.

Der nunmehr im Schriftsatz vom 15. Mai 2017 vorgebrachte Einwand, dass der Bf. als Angestellter des ***15*** (Österreich) für eine slowakische Firma Autokäufe getätigt habe, lasse sich nicht mit der allgemeinen Lebenserfahrung in Einklang bringen. Es sei nämlich völlig unrealistisch, dass ein Angestellter einer österreichischen Firma unentgeltlich für eine ausländische Firma tätig werde. Ob diese Kfz-Verkäufe der Firma ***49*** zu Recht als innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt worden seien oder nicht, sei für den vorliegenden Sachverhalt völlig irrelevant.

Dies alles zeige, dass der Bf. entgegen seinen Behauptungen in der Kfz-Branche aktiv tätig gewesen sei (und sei). Die Behauptung, dass er zuerst nur deswegen als potentieller Käufer auftrete, um einige Zeit mit dem Neuwagen selbst fahren zu können, erweise sich anhand einer Abfrage im Kfz-Zentralregister für 2005 bis 2009 als nicht den Tatsachen entsprechend. In diesem Zeitraum sei lediglich ein ***54*** vom 23. Dezember 2004 bis zum 10. März 2005 kurzfristig auf den Bf. angemeldet gewesen. Seit 4. September 2009 sei ein ***55*** und seit 21. April 2009 ein ***56*** auf den Bf. zugelassen gewesen. Weder sei der ***53***, für den er nachweislich eine Anzahlung über 10.000,00 € geleistet habe, noch der ***14***, den er von der ***49*** am 24. Jänner 2008, noch der ***57***, den er von der ***48*** am 13. Oktober 2006 auf eigenen Namen gekauft gehabt habe, auf den Bf. zugelassen gewesen. Er habe diese Kfz daher auch nicht selbst für eigene Zwecke im öffentlichen Verkehr benutzen können, seine Behauptungen stellten daher eine reine Schutzbehauptung dar.

Dass der Bf. sehr wohl gewerblich in der Kfz-Branche tätig gewesen sei, ergebe sich etwa auch aus der Tatsache, dass er in der ***81*** seit ***Datum5*** unter dem Firmennamen „[Name des Bf.] ***17***“ im Handelsregister eingetragen sei. Als Geschäftszweck sei dort ua. der Kauf und Verkauf von Kfz eingetragen. [Anm.: Eine Kopie dieser Eintragung befindet sich auf S 49/Rückseite BFG-Akt].

Dass diese Eintragung ohne jegliche reelle Grundlage erfolgt sei, sei vom Bf. nicht behauptet worden. Aufgrund der Lebenserfahrung müsse davon ausgegangen werden, dass die Eintragung in einem öffentlichen Register nicht zum Spaß erfolgt sei, sondern der Bf. unter dieser Firma im Kfz-Handel tätig werden habe wollen und auch geworden sei. Ob und in welcher Höhe er unter diesem Firmennamen (auch in Österreich) Einnahmen erzielt habe, könne mangels vorgelegter Unterlagen nicht gesagt werden. Die Klärung dieser Frage sei aber aufgrund der infolge des ungeklärten Vermögenszuwachses gegebenen Schätzungsberechtigung auch nicht von Relevanz, denn sollte der Bf. unter diesem Firmennamen - in Österreich steuerpflichtige - Einkünfte erzielt haben, so seien diese in der Schätzungsbemessungsgrundlage enthalten.

Festzuhalten sei allerdings in diesem Zusammenhang, dass die Adresse ***18***, ***81***, genau jene Adresse sei, an der auch die ***58*** residiere, die etwa lt. der Erhebung bei der Firma ***59***mbH 6 Kfz erworben habe, und dass der Bf. für diese slowakische Firma aufgetreten sei. Auch sei deren Firmenstempel bei der Hausdurchsuchung beim Bf. gefunden worden. Bei dieser Hausdurchsuchung sei ua. auch eine Rechnung der ***58*** vom 5. März 2007 gefunden worden, mit der angeblich ein ***60*** um 50.900,00 € im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung an ***61***, ***62*** (wobei diese lt. ZMR seit ***Datum6*** keinen Wohnsitz mehr in Österreich gehabt habe), verkauft worden sei.

Dieser Pkw sei jedoch zu jenem Zeitpunkt nachweislich im Eigentum des rechtsfreundlichen Vertreters des Bf. gewesen und habe daher nicht Gegenstand einer innergemeinschaftlichen Lieferung sein können. Gemäß der schriftlichen Aussage des rechtsfreundlichen Vertreters vom 13. April 2011 sei dieser Pkw über Vermittlung des Bf. am 27. Dezember 2006 vom rechtsfreundlichen Vertreter erworben worden. Der Kaufpreis sei am 30. Jänner 2007 auf das Konto mit der Nummer ***63*** bei der ***31*** ***10*** überwiesen worden. Inhaber dieses Kontos sei der Bf..

Vermöge ein Abgabepflichtiger die Herkunft seiner Mittel nicht nachzuweisen, könne allenfalls bereits ein einzelner Hinweis auf eine konkrete wirtschaftliche Aktivität genügen, um schlüssig das Vorliegen einer bestimmten Einkunftsquelle anzunehmen (VwGH 23.2.1994, 90/13/0075). Im gegenständlichen Fall seien sogar mehrere konkrete wirtschaftliche Aktivitäten des Bf. im Bereich des Kfz-Handels nachgewiesen. In Höhe der letztendlich ungeklärt gebliebenen, jährlichen Vermögenszuwächse von insgesamt 901.779,16 € seien jedenfalls entsprechende, dem

20%-igen Steuersatz unterliegende Umsätze des Bf. (brutto) aus Kfz-Handel bzw. Kfz-Vermittlung anzusetzen. Eingangsrechnungen im Zusammenhang mit diesen Umsätzen, die den Bf. zum Vorsteuerabzug berechtigten, seien nicht vorgelegt worden, eine Vorsteuer habe somit nicht angesetzt werden können.

Die unter Progressionsvorbehalt erklärten Einkünfte des Bf. im Jahr 2005 von 17.890,00 € bzw. im Jahr 2008 von 46.000,00 € würden im Hinblick darauf, dass der entsprechende Vorhalt vom 24. April 2017 nicht beantwortet worden sei, als gewerbliche Einkünfte gewertet, die in Österreich sowohl umsatz- als auch einkommensteuerverpflichtig seien. Die Existenz ausländischer Betriebsstätten sei vom Bf. nicht behauptet, das Besteuerungsrecht Österreichs nicht bestritten worden. Diesbezüglich werde auch auf das Schreiben des seinerzeitigen steuerlichen Vertreters des Bf. vom 22. Dezember 2009 verwiesen. [Anm.: Dieses per FinanzOnline bei der belangten Behörde eingebrachte Schreiben des ***80*** vom 22. Dezember 2009 befindet sich auf S 9/2008 ESt-Akt bis 2009 und weist folgenden Wortlaut auf: „*Nach Rücksprache mit meinem Klienten muss ich bekanntgeben, dass [der Bf.] 2008 keinen Wohnsitz mehr im Ausland hatte und diese Provisionseinkünfte im Ausland nicht versteuert worden sind.*“]

Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen 2005 bis 2009 seien daher um die jährlichen, ungeklärten Vermögenszuwächse sowie um die „Progressionseinkünfte“ zu erhöhen und es sei die Umsatzsteuer 2005 bis 2009 entsprechend festzusetzen gewesen. Die Gewinnzuschätzungen entsprechend der jährlichen Nettovermögenszuwächse seien als (zusätzliche) Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen gewesen.

Bezüglich der Einkünfte aus Spekulationsgewinn werde auf Tz. 2 des Berichtes der Außenprüfung vom 21. September 2011 verwiesen.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Umsatz- und Einkommensteuer 2005 bis 2009 (= Umsatzzuschätzung von insgesamt 804.724,30 € sowie Gewinnzuschätzung von insgesamt 365.697,65 €) sei der Beilage (im Detail S 51/Rückseite BFG-Akt) zu entnehmen.

Zur in der Stellungnahme vom 15. Mai 2017 angesprochenen Bindungswirkung des Beschlusses BFG 16.12.2016, RV/7102131/2012, sei festzuhalten, dass diese Bindungswirkung nur bei unveränderter Sach- und Rechtslage bestehe. In sachlicher Hinsicht seien die Abgabenbehörden gemäß §§ 278 Abs. 3, 279 Abs. 3 BAO überdies nur an die für die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes maßgebliche Rechtsanschauung gebunden, nicht jedoch an bloße obiter dicta. Bloß implizit ableitbare Rechtsansichten entfalteten keine Bindungswirkung (vgl. *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch, S 778).

In dem vom Bundesfinanzgericht seinem Beschluss BFG 16.12.2016, RV/7102131/2012, zugrunde gelegten Sachverhalt sei etwa die Tatsache, dass der rechtsfreundliche Vertreter des Bf. Ende 2006 einen ***60*** über „Vermittlung“ des Bf. gekauft habe und der Kaufpreis für

dieses Kfz auf ein Konto des Bf. eingezahlt worden sei, nicht berücksichtigt. Aufgrund dieses Sachverhaltselementes sei nunmehr jedenfalls ein von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung geforderter (weiterer) Nachweis der Tätigkeit des Bf. im Bereich des Kfz-Handels erbracht. Damit erübrige es sich aber auch, weitere Ermittlungshandlungen über einzelne Geschäftsfälle vorzunehmen. Eine (allfällige) Bindungswirkung des oa. Beschlusses des Bundesfinanzgerichtes sei daher in diesem Punkt nicht (mehr) gegeben.

Im Übrigen lasse sich nach Ansicht des Finanzamtes dem oa. Beschluss des Bundesfinanzgerichtes keine (eindeutige) Rechtsanschauung entnehmen, an die die Abgabenbehörde im fortgesetzten Verfahren gebunden wäre. Das Gericht habe sich in seinem Beschluss weder dahingehend festgelegt, dass die ungeklärten Vermögenszuwächse des Bf. aus dem Betrieb von Bordellen stammten, noch, dass sie aus Kfz-Verkäufen bzw. Kfz-Vermittlungen resultierten. Dem konkreten Ermittlungsauftrag des Gerichtes, ***4*** einzuvernehmen, sei das Finanzamt nachgekommen. Weitere konkrete Ermittlungsschritte, um einen für das Gericht maßgeblichen Sachverhalt zu erforschen, seien der Abgabenbehörde nicht aufgetragen worden.

c) Gegen die im fortgesetzten Verfahren ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 vom 18. Mai 2017 und 23. Mai 2017 erhob der rechtsfreundliche Vertreter des Bf. am 8. Juni 2017 Beschwerde, in der er ausführte, diese Bescheide ihrem gesamten Umfang nach anzufechten. Begründend führte der rechtsfreundliche Vertreter dazu Folgendes aus:

1. Zur Frage der Bindung der Abgabenbehörde an die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes:

Das Bundesfinanzgericht habe in seinem Beschluss BFG 16.12.2016, RV/7102131/2012, die gemäß § 278 Abs. 1 BAO erfolgte Aufhebung der im Bezug habenden Erstverfahren ergangenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde damit begründet, dass der für die Entscheidung über die Beschwerden wesentliche Sachverhalt nicht ausreichend erhoben sei und wesentliche Ermittlungen unterlassen worden seien. In Konkretisierung der Aufträge an die Abgabenbehörde habe das Bundesfinanzgericht ausgeführt, dass

- die von der Außenprüfung getroffenen Feststellungen betreffend die angenommene Tätigkeit des Bf. als gewerblicher Kfz-Händler bzw. Kfz-Vermittler nicht derart eklatante Vermögenszuwächse rechtfertigten, wie diese auch nunmehr erneut in den bekämpften Bescheiden vom 18. Mai 2017 und 23. Mai 2017 erfolgten;
- die wenigen von der Außenprüfung festgestellten Provisionen, die der Bf. erhalten habe, sowohl von der Anzahl der Abrechnungen als auch von der Höhe her ungeeignet seien, derart hohe Vermögenszuwächse zu begründen;

- wenn es überhaupt zu einem derart hohen Vermögenszuwachs gekommen sein sollte, dieser nicht aus Kfz-Verkäufen bzw. Kfz-Vermittlungen des Bf. herrühren könne;
- die Abgabenbehörde im fortgesetzten Verfahren, sollte sie weiterhin die Auffassung vertreten, die hohe Vermögensunterdeckung, falls sie überhaupt bestehe, stamme aus Kfz-Verkäufen bzw. Kfz-Vermittlungen des Bf., weitere Ermittlungen vorzunehmen haben werde, im Rahmen derer va. der jeweilige Einstands- und Verkaufspreis von Bezug habenden, verkauften Kfz sowie der daraus jeweils resultierende Gewinn bzw. Provisionserlös zu erheben und die Frage zu klären sein werde, wem dieser Gewinn bzw. Provisionserlös zugeflossen sei bzw. was der Bf. bei diesen Geschäften verdient habe;
- die Abgabenbehörde auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen haben werde.

Die Aufträge des Bundesfinanzgerichtes betreffend die Ergänzung des Ermittlungsverfahrens seien vollkommen unmissverständlich und von der Abgabenbehörde zu befolgen gewesen. Letztere habe es jedoch vorgezogen, anstelle der Durchführung der aufgetragenen Ermittlungen das Ermittlungsverfahren lediglich durch Einvernahme der Zeugin ***4*** zu ergänzen und bezüglich der restlichen Aufträge des Bundesfinanzgerichtes die Ansicht zu vertreten, dass sie nur an die im Beschluss des Bundesfinanzgerichtes dargelegte Rechtsanschauung gebunden sei. Weiters vertrete die Abgabenbehörde in den nunmehr bekämpften Bescheiden die Ansicht, dass deshalb, weil ein (nunmehr festgestellter) Vermittlungsverkauf eines Pkw ***60*** vom Gericht in seinem Beschluss nicht berücksichtigt worden sei, sich weitere Ermittlungshandlungen und Feststellungen erübrigen würden.

Eine Bindungswirkung des Beschlusses BFG 16.12.2016, RV/7102131/2012, für die Abgabenbehörde werde schlichtweg in Abrede gestellt. Letztere gehe sogar so weit, zu behaupten, dass diesem Beschluss des Gerichtes keine eindeutige Rechtsanschauung zu entnehmen sei. Die Aufträge des Gerichtes, das Verfahren zu ergänzen, würden von der Abgabenbehörde als „Überlegungen“ desselben abgetan, welche keine Bindungswirkung entfalten würden.

Das Finanzamt vertrete die Ansicht, mit der Einvernahme der Zeugin ***4*** ohnehin ausreichende weitere Ermittlungsschritte gesetzt zu haben. Die gegenteilige Darstellung des Bf. im Schriftsatz vom 15. Mai 2017 werde als jeglicher Grundlage entbehrend abgetan.

Der Abgabenbehörde sei zunächst zu entgegnen, dass sie Aufträge zur Ergänzung des Ermittlungsverfahrens durch das Bundesfinanzgericht zu befolgen habe; der Befolgung dieser Verfahrensergänzungsaufträge des Gerichtes komme besondere Bedeutung zu. Darüber setze sich jedoch das Finanzamt mit der rechtlich vollkommen verfehlten Begründung hinweg, dass es ihm freistünde, in welchem Umfang es diese Ergänzungsaufträge zu befolgen habe, weshalb nur die Einvernahme der Zeugin ***4*** erfolgt sei, andere Beweisaufnahmen, insbesondere solche vom Bf. beantragten, aber nicht durchzuführen gewesen seien.

Eine nachvollziehbare Begründung für diese Vorgehensweise bleibe die Abgabenbehörde schuldig, wenn man davon absehe, dass sie mit dem Versuch eines „rechtlichen Kunstgriffes“, wonach ein Kfz-Vermittlungssachverhalt (Pkw ***60***) vom Bundesfinanzgericht nicht berücksichtigt worden sei und sich damit ein neuer Sachverhalt ergebe, als Argument dafür zu verwenden versuche, weitere Aufträge zur Ergänzung des Ermittlungsverfahrens schlichtweg nicht zu befolgen.

Dieser vollkommen verfehlten Rechtsansicht der Abgabenbehörde sei zu entgegnen, dass das Bundesfinanzgericht umfangreiche Ergänzungsaufträge erteilt habe, wozu allenfalls auch Feststellungen zu einem Vermittlungsverkauf des erwähnten Pkw ***60*** zählen könnten. Keinesfalls sei es jedoch im Lichte der unmissverständlichen Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes zulässig, dass das Finanzamt ein Vermittlungsgeschäft, bei dem nicht einmal die wirtschaftliche Beteiligung des Bf. und dessen wirtschaftlicher Vorteil feststünden, herausgreife, um die Nichtdurchführung weiterer Ermittlungen damit zu begründen, dass ohnehin **1** Vermittlungstätigkeit nachgewiesen sei.

Ungeachtet des Umstandes, dass auch bezüglich des von der Abgabenbehörde im 2. Rechtsgang erwähnten Geschäftes betreffend den Pkw ***60*** kein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren geführt worden sei, in welchem die angebliche wirtschaftliche Beteiligung des Bf. und dessen Einkünfte aus dem konkreten Geschäft festgestellt worden seien, ignoriere die Abgabenbehörde die unzweifelhafte Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes vollständig, dass die sich aus den Feststellungen der Außenprüfung ergebende, geringgradige Tätigkeit des Bf. im Kfz-Handel bzw. in der Kfz-Vermittlung keinesfalls derart hohe Zuschätzungen rechtfertigen würde.

Mit diesem Argument des Gerichtes, dass überhaupt kein Hinweis auf eine derartige Tätigkeit des Bf. bestehe, die einen Vermögenszuwachs von mehreren hunderttausend Euro rechtfertigen würde, hat sich das Finanzamt zu Gunsten eines Vorgehens nicht auseinandergesetzt, das sich darauf beschränke, nur einen Personalbeweis durch Einvernahme der Zeugin ***4*** durchzuführen. Dieses Vorgehen der Abgabenbehörde auch im 2. Rechtsgang bestätige erneut, dass das Finanzamt eine den Argumenten des Bf. gegenüber nicht aufgeschlossene, vielmehr unsachlich ablehnende Haltung von Vornherein einnehme, dies, obwohl es bei seinem Vorgehen den Geboten der Sachlichkeit und Objektivität und nicht der Optimierung des Steueraufkommens verbunden sein sollte.

Die in der Stellungnahme der rechtsfreundlichen Vertretung vom 15. Mai 2017 gestellten, umfangreichen Beweisanträge lasse die Abgabenbehörde vollkommen unbeachtet, dies offensichtlich beseelt von der rechtlich verfehlten Vorstellung, dass die Annahme auch nur **1** geschäftlichen Tätigkeit im Rahmen der Vermittlung von Kfz jegliches Ermittlungsverfahren zur Plausibilisierung des (angeblich) mehrere hunderttausend Euro umfassenden Vermögenszuwachses nicht notwendig erscheinen lassen würde.

Dabei setze sich die Abgabenbehörde grob über die vom Bundesfinanzgericht zum Ausdruck gebrachte Rechtsansicht hinweg, dass ein mängelfreies Ermittlungsverfahren zum Vermögenszuwachs auch voraussetze, dass einerseits auf Argumente des Bf. eingegangen werde, andererseits aufgrund der von der Außenprüfung festgestellten, nur geringgradigen Tätigkeit des Bf. im Rahmen der Kfz-Vermittlung die hohen Vermögenszuwächse und somit Zuschätzungen nicht begründbar seien. Das Vorgehen des Finanzamtes zeige auf, dass es offensichtlich nicht in der Lage sei, über die Ergebnisse der Außenprüfung aus dem Jahr 2011 hinaus Ermittlungsergebnisse zu präsentieren, die die Zuschätzungen rechtfertigen würden.

Für Zwecke des fortgesetzten Verfahrens werde davon auszugehen sein, dass weder Ermittlungsergebnisse vorlägen noch Feststellungen getroffen hätten werden können, welche den nunmehr auch den bekämpften Bescheiden vom 18. Mai 2017 und 23. Mai 2017 zugrunde gelegten Vermögenszuwachs zu rechtfertigen geeignet seien. Die Weigerung der Abgabenbehörde, Aufträge des Bundesfinanzgerichtes zur Ergänzung des Ermittlungsverfahrens und Vornahme weiterer Feststellungen zu befolgen, erweise sich nicht nur als grober Verfahrensmangel, sondern auch als Eingeständnis der endgültigen Unfähigkeit und Unmöglichkeit, Ermittlungsergebnisse aufzuzeigen und Feststellungen zu treffen, welche die von der Abgabenbehörde angenommenen, hohen Vermögenszuwächse und die sich daraus ergebenden Zuschätzungen rechtfertigten. Es werde deshalb auch keine Verpflichtung des Bundesfinanzgerichtes im 2. Rechtsgang bestehen, erneut Aufträge an das Finanzamt zu erteilen oder weitere aufwendige Ermittlungsschritte selbst zu setzen.

Da davon auszugehen sein werde, dass eine nachvollziehbare Begründung der vorgenommenen Zuschätzungen nicht möglich sei, werde mit Aufhebung der bekämpften Bescheide und Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2009 gemäß den Abgabenerklärungen des Bf. vorzugehen sein.

2. Zu den Konten der ***4***/Zeugeneinvernahme der ***4***:

Zu den vom Bundesfinanzgericht aufgezeigten, ergänzungsbedürftigen Fragestellungen (das Gericht habe dazu ausgeführt, dass allein die Tatsache der Zeichnungsbefugnis des Bf. nicht gleichzusetzen sei mit dem Umstand, dass die darauf erliegenden Vermögenswerte ihm gehörten bzw. ihm zuzurechnen seien) habe die Abgabenbehörde die Zeugin ***4*** einvernommen, die bestätigt habe, dass die auf den bezeichneten Konten ***21*** sowie ***22*** erliegenden Vermögenswerte ihr zuzurechnen seien, wobei sie auch Erklärungen dafür abgegeben habe, wie sie zu diesen Vermögenswerten gelangt sei.

Dazu sei zu betonen, dass die Zeugin zu Kontobewegungen aus den Jahren 2005 bis 2009 befragt worden sei, demnach zu Aus- und Einzahlungen, welche, bezogen auf den Befragungszeitpunkt, zwischen 12 und 8 Jahren zurückgelegt seien. Ungeachtet dessen habe die Abgabenbehörde weitere Nachweise verlangt, welche die Zeugin mit der vollkommen plausiblen

Argumentation nicht mehr erbringen habe können, dass Unterlagen nach einem derart langen Zeitverlauf nicht mehr vorgelegt werden könnten.

Die Zeugin habe vollkommen unwidersprochen durch irgendein anderes Beweisergebnis erklärt, dass sie sowohl noch zu Lebzeiten als auch nach dem Ableben von Verwandten Vermögenswerte übertragen erhalten habe, welche die Guthabenstände auf ihren Konten erklären ließen.

Zu diesen Angaben habe die Abgabenbehörde in der Begründung der bekämpften Bescheide lediglich ausgeführt, dass sie im Rahmen der freien Beweiswürdigung die Angaben der Zeugin über die Herkunft von deren Vermögen als unzutreffend erachte, wobei sie dies ua. auch damit begründet habe, dass in Verlassenschaftsverfahren nur geringe Beträge auf die Zeugin übergegangen seien, damit aber vollständig die Angaben der Zeugin ausblende, wonach ihr auch zu Lebzeiten Vermögenswerte übertragen worden seien, welche den Vermögensstand im fraglichen Zeitraum erklären ließen.

Weshalb die Angaben der Zeugin nicht glaubhaft seien, vermöge das Finanzamt zu Gunsten einer einseitigen, zu Lasten des Bf. nicht sachlichen Argumentation, die nicht als abwägende Beweiswürdigung bezeichnet werden könne, nicht zu erklären.

Der Bf. habe auch vollkommen unwiderlegt dargestellt, weshalb die Glaubwürdigkeit der Zeugin ***4*** nicht mit dem Argument in Zweifel gezogen werden könne, dass die in ihrem Eigentum stehende Liegenschaft in ***36*** nicht kreditfinanziert sei, weil infolge damals bestandener Lebensgemeinschaft der Bf. Bereitschaft gezeigt gehabt habe, als Mitschuldner zu fungieren, wohingegen die Zeugin Mithaftende und Realschuldnerin gewesen sei. Auch auf diese Darstellung des Bf. sei die Abgabenbehörde zu Gunsten einer allgemein gehaltenen Anzweiflung der Glaubwürdigkeit der Zeugin nicht eingegangen.

Selbst wenn die Glaubwürdigkeit der Zeugin in Zweifel zu ziehen sei, was nicht der Fall sei, bleibe das Finanzamt jede Erklärung dafür schuldig, weshalb allein aus der Anzweiflung der Glaubwürdigkeit der Zeugin und deren Angaben zur Mittelherkunft darauf zu schließen sei, dass Guthabenstände auf Konten der Zeugin zur Gänze dem Bf. zugerechnet werden könnten.

Das Bundesfinanzgericht habe der Abgabenbehörde ausdrücklich aufgetragen, zu ermitteln, wem bzw. zu welchen Anteilen das Geld auf den Konten der Zeugin ***4*** gehöre. Ein Ermittlungsverfahren dazu sei vom Finanzamt überhaupt nicht durchgeführt worden, wenn man davon absehe, dass der Versuch unternommen worden sei, die Zeugin durch zweifache Einvernahme mehrere Jahre nach den für die Sachverhaltsfeststellungen relevanten Ereignissen mit dem Argument zu diskreditieren, sie habe keine exakten Angaben machen bzw. keine Unterlagen vorlegen können.

Die Abgabenbehörde bleibe jedes Argument dafür schuldig, weshalb der Rückschluss, Guthabenstände auf Konten der Zeugin ***4*** seien dem Bf. zuzurechnen, mit einer mangelnden Glaubwürdigkeit der Zeugin begründet werden könne. Eine derartige Argumentation widerspreche nicht nur den logischen Denkgesetzen, sondern ergebe sich aus der Anwendung allgemeiner Erfahrungssätze, dass die Befragung von Zeugen zu Sachverhalten, welche teilweise 11 Jahre zurücklägen, zu Unschärfen in den Zeugenangaben führen müsse. Noch weniger könne erwartet werden, dass die Zeugin nach dem Verstreichen derart langer Zeiträume auch noch Unterlagen der Behörde vorlege.

Das Finanzamt habe es auch für notwendig empfunden, die Zeugin trotz klarer Aussage zum Vorhandensein von Unterlagen und der Bekanntgabe der Vertretung, dass sie weitere Unterlagen nicht vorlegen könne, zu einer 2. Einvernahme zu laden, womit das Finanzamt den für Abgabepflichtige geltenden Grundsatz verkehre, dass es (nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung) dem Abgabepflichtigen verwehrt sei, die Neudurchführung eines Beweises mit der Begründung zu verlangen, dass sich daraus ein für ihn allenfalls günstigeres Beweisergebnis ergeben könnte.

Die Abgabenbehörde messe in diesem Zusammenhang mit zweierlei Maß zum Nachteil des Bf., indem sie von der Möglichkeit Gebrauch mache, durch zweifache Ladung von Zeugen Druck auszuüben, gemachte Angaben zu ändern, welche Vorgangsweise dem Bf. nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung verwehrt werde. Die zu erwartende Bestätigung durch die Zeugin, sie könne keine weiteren Unterlagen vorlegen, nehme die Abgabenbehörde zum Anlass, die Glaubwürdigkeit der Zeugin in vollkommen unsachlicher Weise anzuzweifeln.

Die Unsachlichkeit des Vorgehens der Abgabenbehörde ergebe sich auch aus der aus keinem Beweisergebnis zu begründenden Annahme, dass die Zeugin deswegen Schutzbehauptungen aufstelle, weil sie noch in einem Naheverhältnis zum Bf. stehe. Die Behörde bleibe jede Begründung dafür schuldig, woraus sie trotz langjähriger Aufhebung der Lebensgemeinschaft des Bf. mit der Zeugin das Vorliegen eines Naheverhältnisses erschließe. Das Finanzamt könne vielmehr überhaupt nicht begründen, weshalb die Zeugin, die unter Wahrheitspflicht ausgesagt habe, unwahre Behauptungen zu Gunsten ihres ehemaligen Lebensgefährten aufstellen sollte.

Eine Erklärung dafür, weshalb der Vermögenswert der Guthabenstände auf den Konten der Zeugin dem Bf. allein zuzurechnen sei, bleibe die Abgabenbehörde ohnehin vollkommen schuldig.

Letztere verkenne das Wesen einer freien Beweiswürdigung insofern, als sie die Ansicht vertrete, dass Feststellungsspielräume im Rahmen der Beweiswürdigung stets zu Lasten des Abgabepflichtigen zu nutzen seien. Unter einer freien Beweiswürdigung sei aber eine abwägende Beurteilung aller Beweisergebnisse, auch derjenigen, die günstige Ergebnisse für die Argumente des Abgabepflichtigen ergeben, zu verstehen.

Eine derartige abwägende Auseinandersetzung sei den beweiswüchtigen Erwägungen der Abgabenbehörde zur Aussage der Zeugin ***4*** in keiner Weise zu entnehmen, welche sich darauf beschränkten, die Zeugin zu diskreditieren und ihr ohne weitere Begründung vorzuwerfen, sie würde aus einem Naheverhältnis zum Bf. Schutzbehauptungen aufstellen.

Das Finanzamt sei von Anfang an bemüht gewesen, den behaupteten Vermögenszuwachs beim Bf. mit jedem zu Gebote stehenden Mittel argumentativ zu begründen, ohne einen Gedanken darauf zu verschwenden, ob nicht auch Argumente des Bf. zum Tragen kommen könnten und nicht auch Grundlagen dafür vorlägen, von einer Glaubwürdigkeit einvernommener Zeugen auszugehen, dies va. dann, wenn entgegenstehende Beweisergebnisse gar nicht bestünden.

Zusammengefasst werde daher auf der Grundlage der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens durch ergänzende Einvernahme der Zeugin ***4*** davon auszugehen sein, dass gemäß deren Angaben die Vermögenswerte auf den erwähnten Konten ihr zuzurechnen seien, weil kein nachvollziehbarer Hinweis dafür bestehe, dass Guthaben auf diesen Konten dem Bf. zugerechnet werden könnten.

3. Zur Frage des ungeklärten Vermögenszuwachses:

Zur Begründung eines Vermögenszuwachses beim Bf. addiere die Abgabenbehörde Einzahlungen auf Konten unter Abzug der dort wiederum vorgenommenen Auszahlungen und versuche, damit einen Vermögenszuwachs beim Bf. nachzuweisen.

Eine Begründung für die Annahme, dass Einzahlungen auf Konten der ***4***, dh. der Saldo aus Bareinzahlungen und Barbehebungen, als Vermögen dem Bf. zuzurechnen sei, bleibe das Finanzamt ohnehin vollständig schuldig.

Die Behauptung der Behörde, der Bf. habe weder den Vermögensstand zu Beginn des Prüfungszeitraumes noch die die Vermögenszu- und -abflüsse dokumentierenden „Ziffern“ bestritten, erweise sich angesichts der umfangreichen Ausführungen des Bf. dazu ebenfalls als unzulässige Simplifikation und demnach auch als tatsachenwidrig.

Noch einmal sei festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht im aufhebenden Beschluss ausdrücklich klargestellt habe, dass es davon ausgehe, dass die eklatante Vermögenszuschätzung, welche die Abgabenbehörde nunmehr auch im 2. Rechtsgang mit gleicher Argumentation vornehme, im Rahmen der Vermögenszuwachsrechnung mit den wenigen, im Zuge der Außenprüfung festgestellten Provisionen, die der Bf. für die Vermittlung von Kfz erhalten haben solle, ausgehend sowohl von deren Anzahl als auch von deren Höhe nicht zu rechtfertigen sei, wobei die Ergebnisse der Außenprüfung als vollkommen ungeeignet erachtet worden seien, einen derart hohen Vermögenszuwachs beim Bf. zu begründen.

Diese Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes vollständig außer Acht lassend, behaupte die Abgabenbehörde nunmehr zur Begründung der bekämpften Bescheide vom 18. Mai 2017 und 23. Mai 2017, dass sachverhaltsmäßig nicht davon auszugehen sei, dass dem Bf. zu Beginn des Jahres 2005 zusätzliche Vermögenswerte zur Verfügung gestanden seien, obwohl dazu kein Ermittlungsverfahren abgeführt worden sei.

Allein die Begründung der Abgabenbehörde, weshalb sie zB die Einvernahme des Zeugen ***46*** als nicht erforderlich erachte, nämlich weil dieser im Zentralen Melderegister nicht aufscheine, erweise sich als Inkaufnahme eines Verfahrensmangels und zeige nur den Unwillen der Behörde, einen Beweis zu Gunsten der Argumentation des Bf. aufzunehmen.

Noch weniger verständlich werde die Vorgangsweise der Abgabenbehörde, wenn sie den Beweisantrag des Bf. auf Einvernahme der Verkäuferin jener Liegenschaft, bezüglich derer der Bf. eine höhere Kreditaufnahme geltend gemacht habe, als es dem Kaufpreis entsprochen habe, mit der durch nichts begründeten und durch kein Beweisergebnis gedeckten Vermutung abtue, es sei eine Schwarzzahlung an diese Verkäuferin vom Bf. geleistet worden. Durch Einvernahme der Verkäuferin wäre leicht nachzuweisen gewesen, dass diese eben nur den im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreis erhalten habe und der Rest des Kreditrealisates an den Bf. aus dem Treuhandkonto ausbezahlt worden sei, welches Vorgehen im Übrigen auch von der Abgabenbehörde nicht in Abrede gestellt werde.

Die Abgabenbehörde bleibe auch jede Erklärung dafür schuldig, weshalb Liquiditätsumschichtungen auf den Konten des Bf. nicht stattgefunden haben sollten, wenn sie selbst bei ihren Berechnungen (im Rahmen der Beschwerdeentscheidung) einen Anteil von 10% des behaupteten Vermögenszuwachses als anzunehmende, bloße Umschichtung von Vermögen unterstelle.

Gleiches gelte für die Behauptung des Finanzamtes, dass Einzahlungen auf ein Wertpapierverrechnungskonto nicht aus privaten Ersparnissen stammen würden, was damit begründet werde, dass die Beträge zuvor nicht auf einem Konto veranlagt gewesen seien. Der Bf. beziehe seit vielen Jahren ein Einkommen, welches die Ersparnisse in Höhe der Einzahlungen auf das Wertpapierverrechnungskonto leicht zu erklären vermöge.

Es sei der Begründung der bekämpften Bescheide auch nicht zu entnehmen, weshalb die Abgabenbehörde den Aufträgen des Bundesfinanzgerichtes, das Missverhältnis zwischen der festgestellten, geringgradigen Tätigkeit des Bf. und den hohen Zurechnungen durch die Abgabenbehörde aufzuklären, nicht nachgekommen sei. Diese Nichtergänzung des Ermittlungsverfahrens werde allerdings dann verständlich, wenn, so wie im gegenständlichen Fall, es überhaupt keine Hinweise auf eine geschäftliche Tätigkeit des Bf. gebe, welche die hohen Zuschätzungen nur annähernd rechtfertigen würden und das Finanzamt auch davon ausgehen habe müssen, dass derartige Hinweise auch im Zuge der Ergänzung des Ermittlungsverfahrens

nicht aufgefunden werden könnten, weil eine derartige Tätigkeit schlichtweg nicht vorgelegen sei.

Die Ein- und Auszahlungen ließen sich dann leicht erklären, wenn es, wie vom Bf. geltend gemacht, zu laufenden Vermögensumschichtungen, nicht jedoch zu Zuflüssen aus Einkünften, gekommen sei. Die Abgabenbehörde verfolge auch mit den nunmehr bekämpften Bescheiden unbeirrbar den von ihr bereits im 1. Rechtsgang eingeschlagenen Weg, allein aus der Tatsache der Einzahlungen auf Konten (welche zum Teil nicht einmal dem Bf. zugeordnet werden könnten) und unter Abzug der Auszahlungen von diesen Konten ohne weitere Erklärung, aus welcher Tätigkeit diese Einkünfte stammen sollten, eine Subtraktionsrechnung vorzunehmen, welches (rein mathematische) Endergebnis dann angebliche Einkünfte des Bf. darstellen würde, welche ihm aus einer nicht näher aufgeklärten Einkunftsart zuzurechnen seien.

Unklar erschienen auch die im Zuge des gesamten Verfahrens stetig geänderten Berechnungen der Bruttobeträge aus der Saldierung von Vermögenszu- und -abgängen, welche im Ergebnis als steuerpflichtiges Einkommen angelastet würden, wobei zu beachten sei, dass von diesen Beträgen auch noch Umsatzsteuer entrichtet werden solle.

Die Behauptung der Abgabenbehörde, der Bf. habe im Schriftsatz vom 15. Mai 2017 keine Fakten vorgebracht oder Nachweise erbracht, die die Vermögenszugänge erklären würden, sei schlichtweg tatsachenwidrig:

Der Bf. habe vielmehr in Ergänzung seines bisherigen Vorbringens und Beweisanbotes, va. auch zur Kreditgewährung an ***46*** und die damit verbundenen Zu- und Abflüsse an Geldmitteln als auch als Nachweis dafür, dass die vom Finanzamt ohne irgendeine Beweisgrundlage vermuteten „Schwarzzahlungen“ an die Verkäuferin der Liegenschaft in der ***43*** nicht stattgefunden hätten, die Einvernahme der Verkäuferin ***64*** und des ***46*** beantragt, welche Beweise schlichtweg nicht durchgeführt worden seien.

Im Lichte des diesbezüglichen Vorbringens und der Beweisanträge des Bf. erweise sich das Vorgehen der Abgabenbehörde, das Ermittlungsverfahren in diesem Umfang nicht zu ergänzen, aber gleichzeitig zu behaupten, der Bf. habe kein zweckdienliches Vorbringen zur Klärung der Vermögenszuwächse erstattet und damit auch kein Beweisanbot verbunden, als tatsachenwidrige Darstellung des tatsächlichen Verfahrensganges.

Trotz entsprechender Aufträge des Bundesfinanzgerichtes habe die Abgabenbehörde auch im 2. Rechtsgang kein ergänzendes Ermittlungsverfahren iSd Verantwortung des Bf. und der Aufklärung des unrichtigerweise behaupteten Vermögenszuwachses geführt.

Das Finanzamt habe nicht einmal den Versuch unternommen, vom Bf. beantragte Zeugen einzuvernehmen und es habe zB die Beweisaufnahme durch Einvernahme des Zeugen ***46*** mit der vollkommen unzulässigen Begründung nicht durchgeführt, dass dieser nicht im Zentralen Melderegister aufscheine. Zur Dokumentation der Unrichtigkeit dieser Behauptung der Abgabenbehörde werde eine Meldeauskunft vorgelegt, wonach der Zeuge ***46*** an der im Beweisantrag genannten Adresse in ***6*** gemeldet gewesen sei. [Anm.: Der Beschwerde war ein Auszug aus dem Zentralen Melderegister vom ***Datum8*** beigelegt (s S 65 BFG-Akt), wonach ***46***, geboren am ***Datum7***, seit dem ***Datum9*** mit Hauptwohnsitz an der Adresse ***6XY***, gemeldet ist.]

Auch diese Scheinargumentation der Abgabenbehörde könne nur dahingehend gedeutet werden, dass den Standpunkt des Bf. stützende Beweise deshalb nicht durchgeführt würden, um die eigene Argumentation des angeblichen Vermögenszuwachses nicht durch entgegenstehende Beweisergebnisse gefährdet zu sehen.

Es sei dazu angemerkt, dass gemäß der Darstellung des Bf. in seiner Stellungnahme vom 15. Mai 2017 das Finanzamt nach sechseinhalbjähriger Verfahrensdauer den Fristerstreckungsantrag des Bf. zur Stellungnahme um nur wenige Wochen mit der Begründung abgelehnt habe, dass es aus der Stellungnahme des Bf. und somit im Rahmen der Wahrung von dessen Parteigehör ohnehin keine Ergebnisse erwarten würde, welche den (voreingenommenen) Standpunkt zu ändern geeignet seien.

Das Bundesfinanzgericht habe die Abgabenbehörde bereits im Zusammenhang mit der Aufhebung der Bescheide im 1. Rechtsgang auf die Gebote der Sachlichkeit und Objektivität und der daraus erfließenden Notwendigkeit der Ergänzung des Ermittlungsverfahrens zur Beseitigung unaufgeklärter Umstände der behaupteten Vermögenszuwächse hingewiesen, was die Abgabenbehörde vollkommen unbeeindruckt gelassen und sie nur dazu angespornt habe, außer der Einvernahme der Zeugin ***4*** (der man dann in unsachlicher Weise Unglaubwürdigkeit attestiert habe) keinerlei weitere Beweise durchzuführen und auf derselben Beweisgrundlage basierend erneut realitätsfremde Vermögenszuwächse gemäß dem Vorgehen im 1. Rechtsgang zu konstruieren.

Einem derartigen Vorgehen des Finanzamtes, welches nicht nur grob den Grundsätzen der Bundesabgabenordnung auf Wahrung von Objektivität und Sachlichkeit widerspreche, sondern auch den eindeutigen Aufträgen des Bundesfinanzgerichtes zuwiderlaufe, könne im 2. Rechtsgang nur damit begegnet werden, dass die Annahme eines Vermögenszuwachses durch die Abgabenbehörde auf Sachverhaltsebene einer Revidierung in dem Sinn zugeführt werde, dass derartige Vermögenszuwächse schlichtweg nicht festgestellt werden könnten.

Das von der Abgabenbehörde im 2. Rechtsgang geführte Ermittlungsverfahren sei daher erneut mit erheblichen Verfahrensmängeln behaftet.

4. Zur Frage der Zurechnung behaupteter Vermögenszuwächse zu einer Einkunftsart:

Das Bundesfinanzgericht habe in seinem aufhebenden Beschluss im 1. Rechtsgang klargestellt, dass derart hohe Vermögenszuwächse, wie sie von der Abgabenbehörde angenommen worden seien, nach den bisherigen Feststellungen der Außenprüfung aus der von ihr angenommenen Tätigkeit des Bf. als Kfz-Händler bzw. Kfz-Vermittler nicht erwirtschaftet worden sein können. Weiters habe das Bundesfinanzgericht klargestellt, dass sich die Erzielung eines derart hohen Vermögenszuwachses durch die von der Außenprüfung angenommene Tätigkeit als nicht wahrscheinlich iSd höchstgerichtlichen Rechtsprechung erweise.

Die festgestellten geringen Provisionen des Bf. seien sowohl von der Anzahl als auch von der Höhe her ungeeignet, einen derart hohen Vermögenszuwachs aus der von der Außenprüfung angenommenen Tätigkeit des Bf. zu begründen. Daran vermögen nach Ansicht des Gerichtes auch die übrigen Feststellungen der Außenprüfung zu einer angeblichen Tätigkeit des Bf. als gewerblicher Kfz-Händler und Kfz-Vermittler nichts zu ändern.

Der Bf. habe dazu in seiner Stellungnahme vom 15. Mai 2017 weitere Aufklärungen gegeben und va. auch darauf verwiesen, dass er selbst zB Geschäfte mit der Firma ***49***, bei denen es sich inhaltlich um Exportgeschäfte von Fahrzeugen gehandelt habe, gar nicht tätigen hätte können.

Der Bf. sei auf die einzelnen, ihm angelasteten Geschäfte mit der Firma ***49*** eingegangen und habe zum Beweis dafür, dass es sich nicht um Eigengeschäfte gehandelt habe, die Einvernahme des zuständigen Mitarbeiters dieses Autohandelsunternehmens, des Zeugen ***65***, beantragt. Weiters habe der Bf. auch die Einvernahme der Geschäftsführer jener Unternehmen beantragt, die die Fahrzeuge tatsächlich bei der Firma ***49*** bezogen hätten.

Der Bf. habe weiters die Einvernahme des Zeugen ***66***, des für die Abwicklung von Vermittlungsgeschäften befassten Mitarbeiters der Firma ***7*** in ***10***, beantragt, dies zum Beweis dafür, dass die dem Bf. zugerechneten Provisionen tatsächlich nicht von ihm bezogen worden seien.

Die Begründung der nunmehr bekämpften Bescheide vom 18. Mai 2017 und 23. Mai 2017 lasse überhaupt kein Argument dafür erkennen, weshalb diese Beweisanträge nicht durchgeführt worden seien. Die Abgabenbehörde wiederhole vielmehr unter Nichtbefolgung der Aufträge des Bundesfinanzgerichtes auf Ergänzung des Ermittlungsverfahrens auch in diesem Zusammenhang die offensichtlich verfestigte und als voreingenommen zu wertende Argumentation, die Autohandelsgeschäfte mit der Firma ***49*** seien dem Bf. zuzurechnen, obwohl es dafür überhaupt keinen Anhaltspunkt gebe.

Das Bundesfinanzgericht habe die Abgabenbehörde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Bf. im Autohandelsbetrieb der Firma ***15*** tätig gewesen sei und es seiner Verantwortung entspreche, dass er Autokäufe auch für dieses Unternehmen abwickle, welche Verantwortung einer Klärung zuzuführen sei. Das Finanzamt habe auch in diesem Punkt, dem Gericht und dessen Aufträgen zuwiderhandelnd, bloß seine durch nichts begründete Ansicht in der Begründung der bekämpften Bescheide dargelegt, dass das Tätigwerden des Bf. für das Autohandelsunternehmen ***15*** nicht mit der allgemeinen Lebenserfahrung in Einklang zu bringen sei, für welche Behauptung keinerlei Begründung abgegeben werde.

Das Bundesfinanzgericht habe dem Finanzamt auch ausdrücklich aufgetragen, Einstands- und Verkaufspreise von Bezug habenden, verkauften Kfz sowie den daraus jeweils resultierenden Gewinn bzw. Provisionserlös zu erheben und die Frage zu klären, wem dieser Gewinn bzw. Provisionserlös zugeflossen sei bzw. was der Bf. bei diesen Geschäften verdient habe.

Diesen weiteren Auftrag des Gerichtes quittiere die Abgabenbehörde mit der Wiedergabe ihrer rechtswidrigen Behauptung, sie sei nicht verpflichtet, konkrete Feststellungen über die einzelnen, den Vermögenszuwachs verursachenden Vorgänge zu treffen, wobei sie zur Begründung ihrer (verfehlten) Rechtsansicht auf eine angeblich ihren Standpunkt stützende, höchstgerichtliche Rechtsprechung (VwGH 13.10.1993, 91/13/0058) verweise.

Gerade in dieser Entscheidung aber stelle der Verwaltungsgerichtshof entsprechend auch der vom Bundesfinanzgericht dargestellten Rechtsansicht klar, dass der Betrag eines Vermögenszuwachses jener Einkunftsart zuzurechnen sei, in deren Rahmen er am wahrscheinlichsten verdient worden sei. Weiters führe das Höchstgericht in jener Entscheidung aus, dass die schätzungsweise Zurechnung eines ungeklärten Vermögenszuwachses zu einer Einkunftsart voraussetze, dass beweismäßig untermauerte Sachverhaltsfeststellungen getroffen würden, dass der Abgabepflichtige Einkünfte aus dieser Einkunftsart bezogen habe.

Es bleibe daher unerfindlich, weshalb die von der Abgabenbehörde selbst zitierte Judikatur den eigenen, verfehlten Standpunkt bestätigen solle. Auch nach dieser zitierten Rechtsprechung wäre das Finanzamt verpflichtet gewesen, konkrete Feststellungen dazu zu treffen, welche Einkünfte nunmehr tatsächlich dem Bf. aus Kfz-Handel bzw. Kfz-Vermittlung zugeflossen sein sollen. Zudem habe der Verwaltungsgerichtshof in der zitierten Entscheidung ausdrücklich beweismäßig untermauerte Sachverhaltsfeststellungen des Bezuges von Einkünften aus einer Einkunftsart als Voraussetzung für die Zurechnung eines Vermögenszuwachses zu einer bestimmten Einkunftsart als erforderlich erachtet.

Im konkreten Fall des Bf. sei noch einmal darauf verwiesen, dass das Bundesfinanzgericht auch aufgezeigt habe, dass die sowohl der Anzahl als auch der Höhe nach als geringgradig zu bezeichnenden Provisionszuflüsse an den Bf., welche die einzigen, in der Außenprüfung aufgezeigten (ihm jedoch nicht zuzurechnenden) Einkünfte darstellten, nicht geeignet seien, die

hohen Vermögenszuwächse zu begründen. Konkret seien aus den Ergebnissen der Außenprüfung überhaupt keine nachvollziehbaren Sachverhalte nachzuweisen, gemäß denen der Bf. irgendwelche Einkünfte aus Kfz-Handel oder Kfz-Vermittlung bezogen hätte, welche die behaupteten Vermögenszuwächse zu begründen geeignet seien.

Offensichtlich in Kenntnis dieses Umstandes versuche sich die Abgabenbehörde auf den vollkommen verfehlten Rechtsstandpunkt zurückzuziehen, dass sie ohnehin nicht verpflichtet sei, Feststellungen zum Bezug von Einkünften des Bf. aus einer Einkunftsart zu treffen. Mit dieser Vorgangsweise versuche sie, über den Umstand hinwegzugehen, dass es nicht gelungen sei, irgendwelche Einkünfte des Bf. nachzuweisen, welche den angenommenen Vermögenszuwachs rechtfertigen könnten.

Die Abgabenbehörde habe sich deshalb auf die rechtlich vollkommen verfehlte Vorgangsweise verlegt, einerseits Beweise des Bf., welche dartun sollten, dass er die behaupteten Einkünfte aus Kfz-Handel bzw. Kfz-Vermittlung nicht bezogen habe, nicht durchzuführen (dies offensichtlich, um für den eigenen Standpunkt negative Beweisergebnisse zu vermeiden), und andererseits den verfehlten Rechtsstandpunkt einzunehmen, dass ihre „Schätzungsbefugnis“ unabhängig davon bestehe, ob nunmehr konkrete Sachverhalte über bezogene Einkünfte des Bf. aus bestimmten Einkunftsarten festgestellt werden könnten oder nicht.

Die voreingenommene Argumentation zur abweisenden Begründung des Fristerstreckungsantrages des Bf. im Zusammenhang mit der Wahrung seines Parteienghörs bestätige eindrücklich die Vorgangsweise des Finanzamtes, den Bf. einerseits von der Erzielung für ihn günstiger Beweisergebnisse schlichtweg abzuschneiden, um dem eigenen Standpunkt zum Durchbruch zu verhelfen, und andererseits den Rechtsstandpunkt zu vertreten, dass es gar nicht notwendig sei, Feststellungen zu bestimmten Einkünften des Bf. zu treffen, weil es ausreichen würde, dem Bf. einen Vermögenszuwachs anzulasten.

Dazu sei auch darauf verwiesen, dass das Bundesfinanzgericht gegenüber der Abgabenbehörde vollkommen unzweifelhaft seine Rechtsansicht zum Ausdruck gebracht habe, dass aus der Wiedergabe eines slowakischen Handelsregistrauszuges nicht der Rückschluss auf das Bestehen einer geschäftlichen Tätigkeit des Bf. möglich sei.

Ungeachtet der Klarstellungen des Gerichtes und diese außer Acht lassend begründe das Finanzamt in den nunmehr bekämpften Bescheiden eine angebliche Tätigkeit des Bf. in der Kfz-Branche erneut bloß unter Zitierung des Handelsregistrauszuges, wobei es dazu ausführe, dass aufgrund der Lebenserfahrung davon ausgegangen werden müsse, dass die Eintragung nicht zum Spaß erfolgt sei(!!).

Die Abgabenbehörde konzidiere in diesem Zusammenhang, dass sie zwar keinerlei Hinweise darauf habe, ob und in welcher Höhe der Bf. aus dieser Tätigkeit Einkünfte bezogen habe, vertrete jedoch erneut die verfehlte Ansicht, dass dies aufgrund der ihr zukommenden

Schätzungsberechtigung ohnehin ohne Relevanz sei. Damit setze sich die Abgabenbehörde erneut nicht nur in Widerspruch zur Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes, sondern widersetze sich auch dessen Aufträgen, dies unter gleichzeitigem Zuwiderhandeln gegen die in der von ihr selbst zitierten Judikatur festgelegten Grundsätze, wonach auch der Verwaltungsgerichtshof konkrete Feststellungen zu Einkünften aus einer bestimmten Einkunftsart als Voraussetzung der Zurechnung dieser Einkünfte verlange. Das Finanzamt setze sich somit auch in Widerspruch zur höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Die damit verbundene Konsequenz der Nichtergänzung des Ermittlungsverfahrens könne im 2. Rechtsgang nur dazu führen, dass Feststellungen dahingehend zu treffen seien, dass die von der Abgabenbehörde behaupteten Einkünfte aus Kfz-Handel und Kfz-Vermittlung beim Bf. niemals vorgelegen seien, welche die angenommenen Vermögenszuwächse rechtfertigen könnten.

Gleiches treffe auch auf sonstige Einkunftsarten zu, zu denen die Abgabenbehörde im Übrigen weder ein Ermittlungsverfahren geführt noch Sachverhaltsfeststellungen getroffen habe.

5. Zu dem von der Abgabenbehörde aufgezeigten Sachverhalt betreffend den Pkw ***60***:

Das Finanzamt versuche, eine Tätigkeit des Bf. im Rahmen der Kfz-Vermittlung anhand des Verkaufes eines Pkw ***60*** festzustellen.

Dieses Fahrzeug sei vom slowakischen Unternehmen ***58*** an ***67*** verkauft und von diesem wieder an die Gesellschaft des Rechtsvertreters des Bf. weiterverkauft worden (der Kaufvertrag liege dem Akt ein).

Der Umstand, dass der Kaufpreis auf ein Konto des Bf. einbezahlt worden sei, lasse sich leicht dadurch erklären, dass ***67*** den Kaufpreis für das Fahrzeug nicht gezahlt habe und ein Kaufvertrag mit ihm jedoch vorgelegen sei, sodass der Bf. dafür Sorge getragen habe, dass der Kaufpreis nicht in die Hände des ***67*** gelange, sondern dessen offene Schuld bei der ***58*** damit abgedeckt werde.

Der Bf. habe das Geschäft weder selbst getätigt (was im Übrigen auch dem vollkommen klaren Vertragskonsens in dem dem Akt einliegenden Kaufvertrag widersprechen würde) noch daraus wirtschaftliche Vorteile gezogen. Er habe letztendlich nur eine Kaufgelegenheit zum Erwerb eines vom ursprünglichen Erwerber nicht bezahlten Fahrzeuges seiner Rechtsvertretung gegenüber aufgezeigt und dann dafür Sorge getragen, dass der Verkäufer zum unstrittigen Erwerb des Eigentums durch den letzten Käufer auch den Kaufpreis erhalte.

Zum Beweis werde die Einvernahme des ***67***, ***6ZZ***, und des Zeugen ***15***, per Adresse ***58***, beantragt.

Wäre die Abgabenbehörde dem Auftrag des Bundesfinanzgerichtes nachgekommen, Gewinne bzw. Provisionszuflüsse an den Bf. zu erheben, so wäre sie zum Ergebnis gelangt, dass der Bf. aus dem Verkauf des ***60*** an die Kanzlei des Rechtsvertreters des Bf. überhaupt keine Einkünfte bezogen habe. Die Abgabenbehörde habe dazu keine Feststellungen getroffen und sich darauf beschränkt, Vermutungen betreffend eine geschäftliche Tätigkeit des Bf. im Zusammenhang mit der Vermittlung des Verkaufes dieses Kfz anzustellen, welche nicht einmal den Schluss zuließen, der Bf. habe aus diesem Geschäft auch Einkünfte bezogen.

Bemerkenswert erscheine in diesem Zusammenhang, dass die Abgabenbehörde sogar so weit gehe, ihre verfehlte Rechtsansicht im Zusammenhang mit der Bindung an den aufhebenden Beschluss BFG 16.12.2016, RV/7102131/2012, damit zu begründen, dass das Bundesfinanzgericht den Sachverhalt betreffend den Pkw ***60*** nicht berücksichtigt habe. Dem sei entgegen zu halten, dass einerseits der Sachverhalt bereits vor dem Bezug habenden Beschluss des Gerichtes aktenkundig gewesen sei und andererseits es nichts daran ändere, dass der Abgabenbehörde aufgetragen worden sei, konkrete Feststellungen zu bezogenen Gewinnen und Einkünften aus Provisionen zu treffen, welcher Verpflichtung sich die Abgabenbehörde zu Gunsten allgemein gehaltener Vermutungen entzogen habe.

Der Bf. verweise darauf, dass er auch die zeugenschaftliche Einvernahme des Geschäftsführers der ***58***, ***15***, beantragt habe, dies zum Beweis dafür, dass der Bf. keine Eigengeschäfte im Kfz-Handel getätigt habe, dies weder als Handels- noch als Vermittlungsgeschäfte.

Auf diesen Beweisantrag sei das Finanzamt nicht einmal eingegangen. Durch die Einvernahme des Zeugen ***15*** hätte der Ablauf des Geschäftes auch betreffend den Pkw ***60*** leicht aufgeklärt werden können, demnach ein Verkaufsgeschäft des slowakischen Unternehmens der Firma ***15*** an einen österreichischen Abnehmer und von diesem weiter an die Gesellschaft des Rechtsvertreters des Bf. stattgefunden habe, ohne dass der Bf. am Geschäft in irgendeiner Weise wirtschaftlich beteiligt gewesen sei.

6. Zu den Einkünften, die unter Progressionsvorbehalt erklärt wurden:

In den nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2005 bzw. 2008 vom 18. Mai 2017 seien erstmalig ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt (2005) bzw. Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 (2008) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert worden.

Die Abgabenbehörde habe diese Einkünfte im Jahr 2005 im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 9. Oktober 2006 (Erstbescheid) als ausländische Einkünfte unter Progressionsvorbehalt qualifiziert und dies auch in den Einkommensteuerbescheiden 2005 vom 27. September 2011 bzw. vom 26. Juni 2012 (Beschwerdevorentscheidung) so beibehalten. Des Weiteren habe das Finanzamt diese Einkünfte im Jahr 2008 im Einkommensteuerbescheid 2008 vom

28. Dezember 2009 (Erstbescheid) als Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 qualifiziert und dies auch in den Einkommensteuerbescheiden 2008 vom 27. September 2011 bzw. vom 26. Juni 2012 (Beschwerdevorentscheidung) so beibehalten.

Ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt bzw. Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 könnten aber nicht gleichzeitig gewerbliche Einkünfte aus dem von der Abgabenbehörde unterstellten Kfz-Handel bzw. der Kfz-Vermittlung sein.

7. Zusammenfassung und Anträge:

Die Abgabenbehörde habe auch im 2. Rechtsgang ihr aufgetragene Ermittlungen unterlassen, Beweisanträge des Bf. nicht durchgeführt und verlangte Sachverhaltsfeststellungen nicht getroffen, sodass sowohl die erlassenen Bescheide als auch die vorangegangenen Verfahren mit groben Mängeln behaftet seien.

Die zur Begründung der bekämpften Bescheide zum Ausdruck gebrachte Rechtsansicht der Abgabenbehörde erweise sich iSd vorstehenden Ausführungen als grob rechtswidrig und verfehlt.

Im Hinblick darauf, dass die bekämpften Bescheide im 2. Rechtsgang nach Aufhebung der Bescheide im 1. Rechtsgang ergangen seien, werde das Bundesfinanzgericht fehlende Feststellungen iSd Verantwortung des Bf. selbst vorzunehmen haben und es sei davon auszugehen, dass eine Ergänzung des Ermittlungsverfahrens nach Weigerung der Abgabenbehörde, eine solche vorzunehmen, nicht statfinde, sodass mit Aufhebung der bekämpften Bescheide vorzugehen und die Abgabenschuld des Bf. für die bezeichneten Zeiträume im Sinne seiner bisherigen Steuererklärungen festzusetzen sein werde.

Beantragt werde die Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Weiters werde beantragt, der Beschwerde Folge zu geben, die bekämpften Bescheide vom 18. Mai 2017 sowie 23. Mai 2017 aufzuheben und inhaltlich dahingehend zu entscheiden, dass die Umsatz- und Einkommensteuer 2005 bis 2009 gemäß den Steuererklärungen des Bf. festgesetzt würden; in eventu werde beantragt, der Beschwerde Folge zu geben, die bekämpften Bescheide aufzuheben und der Abgabenbehörde neuerlich die Ergänzung des Verfahrens und die Erlassung (neuerlicher) erstinstanzlicher Bescheide aufzutragen.

d) Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 5. September 2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte es dazu Folgendes aus:

Die Beschwerde beschränke sich primär darauf, der Abgabenbehörde eine nicht korrekte Vorgangsweise vorzuwerfen. Weiters erschöpfe sich die Beschwerde in Ausführungen zum

Beschluss BFG 16.12.2016, RV/7102131/2012, und dessen Interpretation, wobei sie zum Schluss komme, dass die Abgabenbehörde im fortgesetzten Verfahren den Aufträgen des Bundesfinanzgerichtes und dessen Rechtsansicht zuwidergehandelt habe.

Über diese Anschuldigungen, die jeglicher Grundlage entbehrten, werde letztendlich das Bundesfinanzgericht bzw. allenfalls der Verwaltungsgerichtshof zu entscheiden haben. Inhaltlich werde in Zusammenhang mit der Bindungswirkung des Beschlusses des Bundesfinanzgerichtes auf S 18 f. der Ausführungen in der Begründung der bekämpften Bescheide verwiesen.

In der Sache selbst jedoch enthalte die Beschwerde kein neues Vorbringen betreffend die unzweifelhaft festgestellten Vermögenszuwächse des Bf.. Es sei kein einziger Vermögenszufluss aufgeklärt worden bzw. hätten keine neuen glaubhaften Erklärungen für die Vermögenszu- bzw. -abflüsse gemacht werden können.

Einzig sei nunmehr im dritten Anlauf der Name eines existierenden Zeugen namhaft gemacht worden. Um bei diesem Antrag auf Zeugeneinvernahme überhaupt von einem tauglichen Beweisantrag sprechen zu können, müsste dieser aber nicht nur das Beweismittel, sondern auch das Beweisthema nennen. Werde ein Beweisthema nicht genannt, so sei die Abgabenbehörde zu einer solcherart als Erkundungsbeweis anzusehenden Einvernahme nicht verpflichtet (VwGH 7.7.2011, 2008/15/0010; VwGH 29.3.2017, Ra 2016/15/0023). Ein Beweisthema könne nur Tatsachenfragen zum Inhalt haben. In der Beschwerde seien diesbezüglich keine Angaben enthalten, sodass schon aus diesem Grund dem Antrag nicht zu entsprechen gewesen sei.

Im Übrigen zeigten auch die sich selbst widersprechenden Aussagen des Bf. in Zusammenhang mit ***46*** betreffend die angeblichen Kreditgewährungen bzw. -rückzahlungen (vgl. S 9 der Begründung der bekämpften Bescheide), dass eine Zeugeneinvernahme dieser Person für den vorliegenden Sachverhalt keine weiteren Erkenntnisse bringen könnte. Ein Beweisantrag sei immer dann abzulehnen, wenn die Umstände, unter denen der Antrag gestellt werde, in Richtung des Hinausschiebens der Erledigung zu deuten seien und der Beweisantrag substantiell nicht weiterführend sei (*Stoll*, BAO, 1896).

Gleiches gelte für die übrigen beantragten Zeugen (ordnungsgemäße Beweisanträge hätten im Fall von Zeugen im Übrigen auch deren Adresse anzugeben, vgl. VwGH 28.9.2004, 2002/14/0021). Vom Bf. sei in keinsten Weise dargetan worden, was diese Zeugen zur Aufklärung der Bareingänge und -abgänge auf den Konten des Bf. bzw. auf den diesem zuzurechnenden Konten beitragen könnten. Da nicht erkennbar sei, welche Tatsachen sie zu Gunsten des Bf. belegen sollten (schließlich müsse davon ausgegangen werden, dass der Bf. diesen Personen keinen Einblick in seine persönlichen finanziellen Transaktionen gewährt habe), sei vielmehr davon auszugehen, dass die Beweisanträge nur der Verfahrensverzögerung dienen sollten. Auch der Verwaltungsgerichtshof gehe in ständiger Rechtsprechung davon aus,

dass von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen sei, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt würden oder unerheblich seien, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erkläre und für diese Sicherheit leiste, oder wenn aus den Umständen erhellte, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden seien (vgl. etwa VwGH 2.3.1993, 92/14/0182).

Was die Behauptung des Bf., dass ein Teil des zur Finanzierung der Liegenschaften von Frau ***68*** aufgenommenen Kreditbetrages, nämlich 130.000,00 €, nicht widmungsgemäß vom rechtsfreundlichen Vertreter an die Verkäuferin überwiesen worden, sondern von diesem bar an den Bf. ausbezahlt worden sei, betreffe, sei zusätzlich zu den Ausführungen in der Begründung der bekämpften Bescheide, S 9, auf Folgendes zu verweisen: Laut Pkt. 8.2 des Statuts der Treuhand-Einrichtung der Rechtsanwaltskammer ***5*** seien Verfügungen über den Treuhanderlag auf einem Treuhandkonto nur ausschließlich in Form der Überweisung zulässig. Im Übrigen seien entsprechende Formvorschriften vorgesehen, sodass eine, iSd Statuts widerrechtliche, Barauszahlung an den Bf. durch den rechtsfreundlichen Vertreter dokumentiert sein und die Vorlage dieser Dokumentation der Barauszahlung für den Bf. im bisherigen Verfahren als Nachweis für seine Behauptungen möglich gewesen sein müsste. Ein entsprechender Nachweis habe allerdings vom Bf. bis dato nicht erbracht werden können.

Der Bf. habe daher die von der Abgabenbehörde unzweifelhaft festgestellten, ungeklärten Barvermögenszugänge und -abgänge weiterhin nicht aufklären bzw. als unzutreffend widerlegen können. Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg sei daher zu Recht erfolgt.

Was die Zurechnung der im Schätzungsweg ermittelten Umsätze bzw. Einkünfte zu den gewerblichen Einkünften aus dem Handel bzw. der Vermittlung von Kfz betreffe, werde auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Begründung der bekämpften Bescheide (S 15 ff) verwiesen, aus denen hervorgehe, dass der Bf. sowohl Kfz-Käufe vermittelt als auch selbst Kfz angekauft habe und zumindest 1 (unbare) Bezahlung im Zuge eines Pkw-Verkaufes nachgewiesenerweise auf sein persönliches Konto erfolgt sei.

Die in der Bescheidbegründung getroffenen Beweisergebnisse und die dort zitierte Rechtsprechung, auf die sich die Abgabenbehörde bei ihrer Vorgangsweise stütze, negiere der Bf. in seiner Beschwerde völlig. Eine plausible Erklärung zB für den Umstand, dass er im slowakischen Handelsregister mit dem Geschäftszweck „Kauf und Verkauf von Kraftfahrzeugen“ eingetragen gewesen sei bzw. noch immer sei, bleibe er auch in der nunmehrigen Beschwerde schuldig.

Die bekämpften Bescheide erwiesen sich aufgrund des festgestellten Sachverhaltes, der sich aufgrund der Beweiswürdigung eindeutig ergebe, und der darauf basierenden rechtlichen Würdigung entgegen den unbewiesenen Behauptungen und unberechtigten Vorwürfen des Bf. als nicht rechtswidrig.

e) In seinem Vorlageantrag vom 3. Oktober 2017 führte der rechtsfreundliche Vertreter aus, das unrichtige Ergebnis der Beschwerdevorentscheidungen nicht zu akzeptieren. Der Begründung der Abgabenbehörde, mit der diese ihr rechtswidriges Vorgehen auch im Zusammenhang mit der Verwerfung der Beschwerde des Bf. zu rechtfertigen versuche, sei Folgendes entgegenzuhalten:

Das Finanzamt unternehme nicht einmal den Versuch, in irgendeiner Weise zu begründen, weshalb es den eindeutigen Aufträgen des Bundesfinanzgerichtes zur Verfahrensergänzung nicht nachgekommen sei. Offensichtlich erachte sich die Abgabenbehörde dazu berechtigt, Aufträge des Bundesfinanzgerichtes zur Verfahrensergänzung schlichtweg zu ignorieren und sich darauf zu beschränken, auf eine Kontrolle ihres Verhaltens durch die Rechtsmittelinstanzen zu verweisen.

Demnach beharre die Abgabenbehörde auf ihrer verfehlten Rechtsansicht und ihrem bisherigen Verhalten, entgegen den Vorgaben des Gerichtes zur Wahrung der Rechte des Bf. ein mängelfreies Ermittlungsverfahren schlichtweg nicht durchführen zu müssen. Vielmehr beschränke sie sich auf die Wiederholung ihrer verfehlten Rechtsansicht, wonach es vollkommen belanglos sei, welcher Einkunftsquelle die dem Bf. zu Unrecht unterstellten Einkünfte zuzurechnen seien, weil es für sie nur darauf ankäme, ob Vermögenszuwächse festgestellt werden könnten oder nicht.

Die Behauptung der Abgabenbehörde, der Bf. habe keine ordnungsgemäßen Beweisanträge gestellt, sei ebenfalls nur eine Scheinbegründung für die unverständliche Weigerung, das Ermittlungsverfahren zu ergänzen. Die allgemein gehaltene Behauptung, der Bf. habe unzureichende Beweisanträge gestellt, erweise sich im Lichte des tatsächlichen Akteninhaltes als verfehelter Vorhalt.

Dazu sei noch einmal angemerkt, dass das Bundesfinanzgericht die Verfahrensergänzungsaufträge in Kenntnis der Beweisanträge des Bf. erteilt habe und die Abgabenbehörde die Verweigerung, Aufträge der Rechtsmittelinstanz zu erfüllen, nicht damit begründen könne, dass angeblich die Beweisanträge nicht Formalanforderungen entsprechen würden.

Die inhaltliche Auseinandersetzung mit dem Antrag auf Einvernahme des Zeugen ***46*** bestätige nur, dass auch das Finanzamt es für notwendig erachte, den Beweisantrag zu behandeln, wenngleich es in unzulässiger, antizipierender Beweiswürdigung zum Schluss

gelange, dass auch bei Einvernahme dieses Zeugen „keine weiteren Erkenntnisse“ zu erzielen wären.

Der Vorwurf, der Bf. würde den Beweisantrag nur deshalb stellen, um eine Erledigung hinauszuschieben, erweise sich gerade im Lichte des Umstandes als grotesk, dass seit Erlassung der ursprünglichen Bescheide bis zur neuerlichen Erlassung von Bescheiden nach Aufhebung der ursprünglichen Bescheide ein Zeitraum von mehr als 5 Jahren verstrichen sei. Der Bf. sei selbstverständlich an einer zügigen Erledigung interessiert und es gebe im gesamten Verfahren keinen Hinweis darauf, dass der Bf. danach trachte, eine Erledigung hinauszuschieben. Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde trage deren Verhalten (die rechtswidrige Weigerung, Aufträgen zur Verfahrensergänzung selbst durch das Bundesfinanzgericht nachzukommen) dazu bei, das Verfahren in die Länge zu ziehen, woran jedoch der Bf. keinerlei Interesse habe.

Soweit die Abgabenbehörde ausführe, dass von der Aufnahme beantragter Beweise dann abzusehen sei, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig erkannt würden oder unerheblich seien, ignoriere sie erneut die Aufträge des Bundesfinanzgerichtes, welche inhaltlich unzweifelhaft festlegten, welche Beweisaufnahmen durchzuführen seien. Die Abgabenbehörde versuche in der Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen zusammengefasst nur darzustellen, dass sie die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes als verfehlt und ihr eigenes Vorgehen als richtig erachte.

Der Bf. habe Beweisanträge va. auch zur Aufklärung der vom Bundesfinanzgericht als ergänzungsbedürftig erkannten Sachverhalte gestellt, welche Beweisanträge das Finanzamt nunmehr mit dem verfehlten Argument abzutun versuche, dass die Zeugen „keinen Einblick in persönliche finanzielle Transaktionen des Bf. hätten“. Damit versuche die Abgabenbehörde nur ihre verfehlte Rechtsansicht zu begründen, dass die Einkunftsquelle, aus der die behaupteten Vermögenszuwächse beim Bf. stammten, gar nicht festzustellen sei.

Die Abgabenbehörde versuche nicht einmal, zu begründen, weshalb ordnungsgemäß beantragte Beweise nicht aufgenommen worden seien und beschränke sich auf die Wiedergabe allgemeiner Judikaturbeispiele zu Beweisanträgen, welche jedoch zum konkreten Sachverhalt und zum Gang des gegenständlichen Verfahrens keinen Bezug hätten.

Gleiches gelte für die Ausführungen des Finanzamtes, mit denen dieses darzustellen versuche, dass die Erlangung von Mitteln durch den Bf. aus der Aufnahme eines Kredites, dessen Realisat höher gewesen sei als die Summe der von ihm zu zahlenden Kaufpreise (Überfinanzierung), deshalb auszuschließen sei, weil von einem Treuhandkonto keine Beträge behoben werden könnten. Auch diese Behauptung sei unrichtig, weil schlichtweg nur jener Teil der Kreditvaluta, der nicht zur Zahlung des Kaufpreises gedient habe und somit auch nicht Gegenstand der treuhändigen Abwicklung zwischen den Vertragsparteien gewesen sei, dem Bf. zur Verfügung gestellt worden sei.

Auch die Ausführungen der Abgabenbehörde zu der von ihr reklamierten „Schätzungsbefugnis“ zeigten auf, dass sie nicht nur die Aufträge des Bundesfinanzgerichtes, sondern auch die Judikatur über die ordnungsgemäße Führung eines einer Schätzung zugrundeliegenden Verfahrens vollkommen außer Acht lasse. Die Wiederholung der bereits vom Bundesfinanzgericht widerlegten Behauptung, der Bf. habe Vermögenszuwächse aus dem Kfz-Handel bezogen, vermöge nichts an der Tatsache zu ändern, dass das gesamte Ermittlungsverfahren keinen Hinweis auf derartige Einkünfte ergeben habe.

Umso überraschender erscheine, dass die Abgabenbehörde gerade dem Bf. vorwerfe, er negiere in der Beschwerde die Judikatur und auch die Beweisergebnisse, wobei sie dies nur dahingehend konkretisiere, dass der Bf. keine plausible Erklärung zu einem Eintrag im slowakischen Handelsregister abgeben könne. Mit diesen Ausführungen ignoriere die Abgabenbehörde vollkommen, dass das Bundesfinanzgericht bereits aufgezeigt habe, dass Einkünfte des Bf. aus einer Tätigkeit auch in der ***81*** steuerbar wären und daher gerade das Argument des Bezuges von Einkünften aus Tätigkeiten in der ***81*** nicht für die unhaltbare Behauptung von Vermögenszuwächsen aus der Einkunftsquelle des Kfz-Handels im Inland herangezogen werden könne.

Wenn die Abgabenbehörde zusammenfassend zur Begründung der Beschwerdeentscheidungen ausführe, dass sich die bekämpften Bescheide deshalb nicht als rechtswidrig erweisen würden, weil sich der festgestellte Sachverhalt aufgrund der Beweiswürdigung eindeutig ergebe und die darauf basierende rechtliche Würdigung sich ebenfalls als richtig erweise, so sei ihr entgegenzuhalten, dass sie damit außer Acht lasse, dass ihre Bescheide bereits im 1. Rechtsgang als rechtswidrig aufgehoben worden seien und sie ungeachtet dessen Verfahrensergänzungsaufträgen des Bundesfinanzgerichtes nicht nachgekommen sei.

Bei einem derartigen Verlauf des bisherigen Verfahrens könne sich das Finanzamt nicht auf die allgemein gehaltene Behauptung zurückziehen, es ergebe sich ein Sachverhalt eindeutig aus der Beweiswürdigung und es vertrete keine unrichtige Rechtsansicht, habe doch der aufhebende Beschluss des Bundesfinanzgerichtes im 1. Rechtsgang bereits klargestellt, dass beide Behauptungen nicht zutreffend seien.

Die Abgabenbehörde habe sich mit den umfangreichen Rechtsmittelausführungen nicht einmal inhaltlich auseinandergesetzt und die Begründung der Beschwerdeentscheidung beschränke sich schlichtweg auf die Wiederholung ihrer verfehlten Rechtsansicht. Die bloße Behauptung, ein Sachverhalt ergebe sich eindeutig aus der Beweiswürdigung, könne weder die Durchführung eines korrekten Ermittlungsverfahrens noch eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den Beweisergebnissen ersetzen, womit sich diese Begründung der Beschwerdeentscheidungen als bloße Scheinbegründung erweise, die als inhaltslos zu qualifizieren sei.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wäre die Abgabenbehörde verpflichtet gewesen, in der Begründung der Beschwerdeentscheidungen ihre Erwägungen darzustellen, weshalb sie zu einem bestimmten Sachverhalt gelangt sei und bei widersprüchlichen Beweisergebnissen schlüssig darzulegen, aus welchen Erwägungen die Behörde ein Beweismittel dem anderen vorgezogen habe (VwGH 2.2.2010, 2009/15/0209; VwGH 16.10.2010, 2007/15/0016; VwGH 26.11.2003, 98/13/0173).

Gegenständlichenfalls hätte das Finanzamt im 2. Rechtsgang in der Beschwerdeentscheidung auf die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes und das Beschwerdevorbringen einzugehen gehabt, was jedoch den Bescheidbegründungen nicht einmal ansatzweise zu entnehmen sei.

Letztendlich könnten die Ausführungen der Abgabenbehörde damit zusammengefasst werden, dass sie erneut zu rechtfertigen versuche, weshalb sie keine Veranlassung gesehen habe, das Ermittlungsverfahren zu ergänzen und auch nicht willens gewesen sei, vom Bf. beantragte Beweise aufzunehmen, dies jedoch mit Argumenten, welche sich sämtlich als nicht stichhaltig und rechtswidrig erwiesen.

f) Am 4. Dezember 2017 wurde die Beschwerde hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Am 27. November 2023 wurde die Beschwerde betreffend die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In den Bezug habenden Vorlageberichten verwies das Finanzamt jeweils auf eine gesonderte Beilage „Sachverhalt/Stellungnahme“, die dem Vorlagebericht vom 4. Dezember 2017 beigefügt war. Darin führte das Finanzamt Folgendes aus:

„Sachverhalt:

Bezüglich des Sachverhaltes wird grundsätzlich auf die bisherigen Ausführungen in der händischen Begründung der bekämpften Bescheide bzw. auf das Erkenntnis BFG RV/7102131/2012 verwiesen.

*Ergänzend wird festgehalten, dass der Bf. mit Kaufvertrag von der Fa. ***72***, einen ***13***, Fahrgestellnummer ***73***, kaufte und diesen Pkw laut Verkaufsgutschrift der Fa. ***48***, ***10***, vom 14.11.2006 an diese Firma weiterverkaufte.*

*Laut Kassa-Ausgangsbestätigung der Fa. ***48*** vom 16.11.2006 bestätigte der Bf. mit seiner Unterschrift den Erhalt des Kaufpreises iHv 31.700,00 € (s. Beil. „An_Verkauf ***Bf.*** ***13*** ***73***“).*

Bemerkenswert in diesem Zusammenhang ist, dass dieser ***13*** mit der Fahrgestellnummer ***73*** laut den vorliegenden Unterlagen am 8.11.2006, also gerade 8 Tage vorher, angeblich von der Fa. ***72*** der Fa. ***48*** um 23.750,00 € (ohne USt, NoVA) abgekauft worden war. Als Abholer des Kfz zeichnete der Bf. für die ***72***.

Dh., die Fa. ***48*** verkaufte - will man den Unterlagen Glauben schenken - ein Kfz um 23.750,00 € und kaufte dieses nach einer Woche um 31.700,00 € zurück, also um 7.950,00 € teurer zurück.

Des weiteren kaufte laut den Unterlagen der Fa. ***7*** die Fa. ***72***, weitere Pkw von der Fa. ***7***, wobei der Bf. für diese Firma die Kaufanträge und Übergabescheine unterfertigte (s. Beil. „Geschäfte mit ***7***“).

Zu den Geschäften des Bf. mit der Fa. ***49*** ist ergänzend festzuhalten, dass diese Firma ein eigenes Kundenkonto lautend auf „[Name des Bf.]“ führte (s. Beil. „***53***-***74***“, S. 9, 10).

Am 24.5.2007 kaufte die Fa. ***72*** von der Fa. ***49*** einen ***75*** um 44.500,00 € (ohne USt, da „i.g. Lieferung“), wobei die Fa. ***49*** von der Fa. ***72*** einen ***14*** mit der Fahrgestellnummer ***76*** um 34.500,00 € in Zahlung nahm. Bei den sonstigen Vereinbarungen auf diesem Kaufvertrag findet sich der Vermerk „Sollte der ***77*** bis Oktober nicht verkauft sein, verpflichtet sich Herr ***Bf.***, das Fahrzeug um 34.500,00 € zurückzukaufen“.

Laut Rechnung der Fa. ***49*** vom 24.1.2008 kaufte dann der Bf. diesen ***14*** um 34.500,00 €.

Stellungnahme:

Es ist somit erwiesen, dass der Bf. im eigenen Namen mehrere Pkw erworben bzw. verkauft [hat] (***57***, ***14***, ***13***, ***60***) und Anzahlungen für Pkw-Käufe tätigte (s. Beil. „Anzahlungen durch ***Bf.***“).

Weiters ist aufgrund des dargelegten Sachverhaltes davon auszugehen, dass der Bf. unter den Namen ausländischer Firmen Pkws ankaufte (unter Verwendung der bei ihm anlässlich der Hausdurchsuchung aufgefundenen Firmenstempel ausländischer Firmen) und so unter Vortäuschung einer innergemeinschaftlichen Lieferung die Pkw ohne Umsatzsteuer- und NoVA-Belastung erwerben konnte.

Diese Würdigung ergibt sich auch daraus, dass der Bf. diese Kfz-Geschäfte unter fremden Namen durchgeführt hat, ohne in einem rechtsgeschäftlichen Verhältnis zu diesen ausländischen Firmen gestanden oder von diesen dazu legitimiert gewesen zu sein.

Eine Zurechnung der ungeklärten Vermögenszuwächse des Bf. als gewerbliche Einkünfte aus dessen Tätigkeit im Bereich der Kfz-Branche ist somit in Entsprechung der ständigen Judikatur des VwGH - mangels anderer gegenteiliger Indizien - gerechtfertigt.

Es wird daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

g) In der Ladung vom 21. Februar 2024 zu der für den 14. März 2024 anberaumten mündlichen Beschwerdeverhandlung wurde der rechtsfreundliche Vertreter des Bf. vom Bundesfinanzgericht aufgefordert, zum Nachweis der behaupteten Barauszahlung von 130.000,00 € an den Bf. vom Treuhandkonto beim rechtsfreundlichen Vertreter die entsprechenden Belege (va. den Quittungsbeleg über die erfolgte Auszahlung (Barauszahlungsbestätigung) und den Bezug habenden Kontoauszug des Treuhandkontos, aus dem diese Auszahlung ersichtlich ist) zur mündlichen Verhandlung vorzulegen. Weiters wurde der rechtsfreundliche Vertreter aufgefordert, zum Nachweis der behaupteten, in 1995 bzw. im Zeitraum 2005 bis 2008 erfolgten Darlehensgewährung(en) des Bf. an ***46*** in Höhe von 70.000,00 € (dieses Darlehen sei teilweise aufgestockt worden) entsprechende Unterlagen (darunter die unter Fremden übliche(n) Zinsenvereinbarung(en), Kontoauszüge, Quittungsbelege betreffend erhaltene Darlehensrückzahlungen etc.) zur mündlichen Verhandlung vorzulegen.

Weiters wurden am 21. Februar 2024 zu der für den 14. März 2024 anberaumten mündlichen Beschwerdeverhandlung ***46*** und ***64*** als Zeuge bzw. Zeugin geladen.

Ersterer wurde aufgefordert, hinsichtlich der vom Bf. behaupteten, durch den Bf. in 1995 (ab 2004 rückgeführt) bzw. im Zeitraum 2005 bis 2008 an ***46*** erfolgten Darlehensgewährung(en) in Höhe von 70.000,00 € (angeblich teilweise aufgestockt) folgende Beweismittel zu seiner Einvernahme mitzubringen: Bezug habende Unterlagen (darunter die unter Fremden übliche(n) Zinsenvereinbarung(en)), Kontoauszüge, Zahlungsbestätigungen (Quittungen) etc., die die Darlehensgewährung(en) und die Höhe sowie Zeitpunkte der Darlehensrückzahlungen belegen.

Letztere wurde aufgefordert, hinsichtlich der Höhe der Verkaufspreise, die sie für den Verkauf der Liegenschaften in ***84***, und in ***85***, an den Bf. erhalten hat (Kaufverträge jeweils vom ***Datum11***), folgende Beweismittel zu ihrer Einvernahme mitzubringen: Bankbelege (Überweisungsbelege) bzw. Empfangsbestätigungen, aus denen die Höhe der angeführten, an ***64*** überwiesenen (ausbezahlten) Verkaufspreise hervorgeht.

h) Am 11. März 2024 erging an den vorsitzenden Richter ein E-Mail des rechtsfreundlichen Vertreters des Bf., dem 2 Anlagen („Urkundenvorlage“, „Auszahlungsschreiben an Treuhandbank“) beige-schlossen waren (siehe S 444 ff BFG-Akt; postalisch beim Bundesfinanzgericht eingelangt am 14. März 2024).

In der Anlage „Urkundenvorlage“ führte der rechtsfreundliche Vertreter aus, mit Ladung vom 21. Februar 2024 sei an den Bf. die Aufforderung ergangen, Nachweise über die Auszahlung vom Treuhandkonto aus der Überfinanzierung an den Bf. vorzulegen sowie zu den erfolgten Darlehensgewährungen an ***46***. Verwiesen werde in diesem Zusammenhang darauf, dass sich die Aufträge auf Sachverhalte bezögen, die bis zu 20 Jahre zurücklägen. Ungeachtet dessen sei der Bf. selbstverständlich bemüht, den Aufträgen des Bundesfinanzgerichtes nachzukommen.

1. Betreffend die Auszahlung vom Treuhandkonto:

Zunächst werde die Auszahlungsanweisung des Treuhänders vorgelegt, wonach ein Betrag von 130.000,00 € dem Bf. ausbezahlt worden sei. Davon sei ein Betrag von 105.664,78 € auf das aus der Außenprüfung bekannte Konto Nr. ***63***, BLZ ***XY***, überwiesen worden. Die Restbeträge von 19.440,00 € und 4.886,00 € seien zur Abdeckung der vom Bf. zu zahlenden Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr sowie der Vertragserrichtungskosten verwendet und auch auf die entsprechenden Konten der Treuhänderin und Vertragserrichterin überwiesen worden.

Zum Beweis werde die Auszahlungsanweisung an die Treuhänderbank vom 1. August 2007 [= 2. Anlage („Auszahlungsschreiben an Treuhandbank“)] vorgelegt. Dieses an die [...], adressierte Schreiben vom 1. August 2007 (S 447 BFG-Akt) weist folgenden Wortlaut auf:

*„Betrifft: Treuhandkonto Nr. ***86*** ***68***/**Bf.****

Sehr geehrte Damen und Herren!

In bezeichneter Angelegenheit ersuche ich von oben genanntem Treuhandkonto nachstehende Überweisungen vorzunehmen:

*- an Frau ***64***, Konto Nr. ***87***, BLZ ***88***, ***89*** 162.285,98 € samt angereifter Anderkontozinsen aus diesem Betrag.*

*- an Herrn [Name des Bf.], Konto Nr. ***63***, BLZ ***XY*** 105.664,78 € samt restlicher Anderkontozinsen.*

*- Konto Nr. ***91***, BLZ ***92***, ***93***, lautend auf „***94***“ 19.440,00 €*

*- Konto Nr. ***95***, BLZ ***XY***, lautend auf „***96***“ 4.886,00 €*

Ich ersuche Sie, das Konto nach entsprechender Veranlassung zu schließen.

Ich zeichne mit freundlichen Grüßen

90“

2. Betreffend die Zahlungen an ***46***:

Was den Auftrag zur Vorlage betreffend die Zahlungen an den Zeugen ***46*** betreffe, werde auf die Stellungnahmen des Bf. im bisherigen Verfahren verwiesen. Der Bf. sei zwar bemüht gewesen, weitere Unterlagen beizuschaffen, um dem Auftrag des Gerichtes nachzukommen, diese seien jedoch derzeit nicht auffindbar.

Der Bf. verweise jedoch auf seinen Beweisantrag zur Einvernahme dieses Zeugen, welcher mehrfach gestellt und wiederholt worden sei. So habe der Bf. beispielsweise mit der Stellungnahme vom 15. Mai 2017 einen entsprechenden Beweisantrag unter Bekanntgabe der Adresse des Zeugen gestellt, wobei jedoch dessen Einvernahme nicht erfolgt sei.

Seit der Stellung des Beweisantrages seien wiederum nahezu 7 Jahre vergangen.

Es könne dem Bf. nicht zugemutet werden, laufend Beweisanträge zu erneuern, nur weil die Beweisaufnahme schlichtweg aus unerfindlichen Gründen unterlassen worden sei.

Die Einvernahme des Zeugen hätte jedenfalls nach Ladung unter der angegebenen Adresse stattfinden können. Der Zeuge hätte dann leicht die Darlehensgewährung an ihn, die Rückzahlungen und auch die vom Bundesfinanzgericht erwähnten Bedingungen der Darlehensgewährungen bestätigen können.

Der Bf. habe bereits im Jahr 2017 im Rahmen seiner Stellungnahme klargestellt, dass die Beweisführung leicht durch Einvernahme des Darlehensempfängers erfolgen könne, wobei sich bereits damals die Beweisaufnahme auf einen Zeitraum bezogen habe, der mehr als 10 Jahre zurückgelegen sei.

Der Bf. ersuche um Verständnis, dass bei Vorhalten aus derart lange zurückliegenden Zeiträumen (heute lägen die Darlehensgewährungen nahezu 20 Jahre zurück) nicht einfach Unterlagen wiederum aufgefunden und rekonstruiert werden könnten. Die Einvernahme des Zeugen ***46*** wäre jedoch jedenfalls möglich gewesen.

Zusammenfassend halte der Bf. fest, dass die belangte Behörde im Zeitraum von 2005 bis 2009 den Differenzbetrag von 376.274,65 € aus Einzahlungen und Abhebungen vom Konto des Bf. feststellen habe können. Davon seien die erklärten Vermögenszuwächse von 168.702,91 € in Abzug zu bringen sowie die nunmehr geklärte (einkommensteuerneutrale) Zahlung von 105.664,78 € auf das Konto Nr. ***63***, BLZ ***XY***, sodass sich die rein rechnerischen Vermögenszuwächse auf einen Betrag von 101.906,96 € verringerten.

In diesem Betrag seien jedoch noch die beiden ohne jeden Zweifel ***4*** eigentümlich gehörenden Konten enthalten, welche nicht ohne Weiteres in die Vermögenszuwachsrechnung miteinbezogen werden könnten. Bilde man den Differenzbetrag zwischen Einzahlungen und Abhebungen auf den Konten der ***4*** (247.820,00 € minus 75.753,00 €), ergebe sich ein Betrag von 172.067,00 €, welcher aus der Vermögenszuwachsrechnung beim Bf. auszuscheiden sei, weil diese Vermögenswerte eindeutig ***4*** zuzuordnen seien.

Im Ergebnis der Betrachtung sei vielmehr überhaupt kein ungeklärter Vermögenszuwachs festzustellen.

i) In der am 14. März 2024 abgehaltenen mündlichen Beschwerdeverhandlung trug der Vorsitzende als Berichterstatter die Sache vor und berichtete über die Ergebnisse etwa bereits durchgeführter Beweisaufnahmen.

Die Parteien führten aus wie in den Schriftsätzen im bisherigen Verfahren.

Der rechtsfreundliche Vertreter führte aus, ***64*** sei damals an ihn herangetreten und habe ihre Kaufpreisvorstellung von 420.000,00 € netto kundgetan. Dieser Betrag sei von Vornherein festgestanden und es seien daher die restlichen 130.000,00 € nicht für die Kaufpreiszahlung verwendet worden.

Der rechtsfreundliche Vertreter habe persönlich dem Bf. die Kaufgelegenheit mitgeteilt, dadurch sei erstmals der Kontakt zwischen dem Bf. und ***64*** entstanden, die sich vorher nicht gekannt hätten.

Bezüglich des Kaufpreises von 420.000,00 €, der in der Kanzlei des rechtsfreundlichen Vertreters am 5. April 2007 besprochen worden sei, gebe es schriftliche Unterlagen, die der rechtsfreundliche Vertreter vorlegen könne.

Der rechtsfreundliche Vertreter führte zu den Darlehensgewährungen an ***46*** aus, dass im Jahr 1995 im Zuge eines Hausverkaufes durch den Bf. an den Zeugen ***46*** ein Kaufpreisteil von 1.000.000,00 ATS gestundet worden und dann nach und nach in kleinen Beträgen zurückbezahlt worden sei. Die Stundung sei damit begründet gewesen, dass die Liegenschaft sonst nur schwer verkäuflich gewesen wäre, wenn der Kaufpreis in einem aufzubringen gewesen wäre. Es seien auch noch weitere Darlehen vom Bf. an den Zeugen ***46*** gemäß den erstatteten Stellungnahmen gewährt worden.

Wie viel in Summe in den Streitjahren an den Bf. zurückbezahlt worden sei, könne dieser nicht mehr genau sagen. Es habe sich immer wieder um Beträge von mehreren tausend Euro gehandelt.

Im Übrigen verwies der rechtsfreundliche Vertreter auf sein bisheriges Vorbringen.

Die Etablissements in ***20*** und ***10*** seien nicht vom Bf., sondern von ***15*** geführt worden, dem das Finanzamt auch die Bezug habenden Abgaben vorgeschrieben habe und der mittlerweile in Insolvenz sei.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass die Überweisung des Betrages von rund 105.000,00 € vom Treuhandkonto auf die Vermögenszuwachsrechnung keinen Einfluss habe, weil bei letzterer nur die Bareingänge und Barausgänge berücksichtigt worden seien.

Bei der Vermögenszuwachsrechnung sei sehr wohl das am Beginn des Zeitraumes vorhandene Vermögen des Bf. berücksichtigt worden. Dass weiteres Vermögen außer den bekannten Bankvermögen und Wertpapiervermögen vorhanden gewesen sei, habe nicht nachgewiesen werden können.

Zu den Darlehensgewährungen an ***46*** sei festzuhalten, dass der Bf. in den Bezug habenden Schriftsätzen unterschiedliche, widersprüchliche Angaben gemacht habe und dass es völlig lebensfremd sei, dass es über die Hingabe derart hoher Beträge und auch über deren Rückzahlung keinerlei schriftliche Aufzeichnungen gebe.

Zu den Konten der ***4*** führte der Vertreter des Finanzamtes aus, dass von diesen immer wieder Beträge für einen Fremdwährungskredit des Bf. in Schweizer Franken verwendet worden seien und dass es daher völlig unglaublich sei, dass die strittigen Bareinzahlungen ***4*** zuzurechnen seien.

Zum Verkauf des ***60*** führte der Vertreter des Finanzamtes aus, der Kaufvertrag sei zivilrechtlich ungültig, weil darin der Kaufpreis nicht aufscheine. Außerdem habe ***67*** den Ankauf dieses Fahrzeuges durch die ***99*** kreditfinanziert und es könne daher nicht sein, dass ***67*** der ***100*** ***58*** den Kaufpreis schuldig gewesen sei. Auf dem Kaufvertrag sei außerdem vermerkt, dass der Kaufpreis bar entrichtet worden sei, was nicht den Tatsachen entspreche, da der Kaufpreis tatsächlich auf das Konto des Bf. überwiesen worden sei.

Im Übrigen verweise der Vertreter des Finanzamtes auf seine bisherigen Ausführungen in den Bescheidbegründungen, den Beschwerdeentscheidungen und im Vorlagebericht, wobei letzterem Vorhaltscharakter zukomme. Bezüglich der im Vorlagebericht angesprochenen Kfz-Verkäufe durch den Bf. sei diesem nicht widersprochen worden.

Anschließend wurde der Zeuge ***46*** einvernommen. Dieser gab nach Belehrung über die gesetzlichen Weigerungsgründe (§ 171 BAO), nach Ermahnung, dass er die Wahrheit anzugeben habe und nichts verschweigen dürfe, sowie nach Hinweis auf die strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage an:

Auf Befragen des Vorsitzenden, ob die vom Bf. und seinem rechtsfreundlichen Vertreter gemachten Angaben bezüglich der Darlehensgewährung, der Höhe desselben und der rückbezahlten Beträge der Wahrheit entsprächen, gab der Zeuge an, dass diese Angaben stimmten. Er habe ungefähr 70.000,00 € als Darlehen in den Jahren 2004 oder 2005 vom Bf. bekommen. Ungefähr 1993 oder 1994 habe er das Haus vom Bf. gekauft und der Kaufpreis sei ihm zum Teil gestundet worden. Für den Hauskauf habe der Zeuge 500.000,00 ATS von der Bank aufgenommen und der Rest von 1.000.000,00 ATS sei ihm gestundet worden. Der gestundete Betrag sei von ihm in jährlichen Teilbeträgen von je 100.000,00 ATS zurückbezahlt worden.

Alle diesbezüglichen Unterlagen habe der Zeuge weggeschmissen, da dies 20 bis 30 Jahre her sei.

In den Streitjahren 2005 bis 2009 habe der Zeuge einen Betrag von rund 70.000,00 € dem Bf. zurückbezahlt, weil sein Gewerbebetrieb nicht entsprechend gelaufen sei.

Über Befragen durch den Vertreter des Finanzamtes, ob der Zeuge noch Schulden beim Bf. habe, antwortete dieser mit „Nein“.

Der Zeuge habe für das vom Bf. gewährte Geld keine Zinsen bezahlt.

Über Befragen durch den rechtsfreundlichen Vertreter, ob der Zeuge diesbezügliche Schuldscheine gehabt habe, antwortete dieser, diese habe es gegeben, aber in Anbetracht des langen Zeitraumes habe er diese mittlerweile weggeworfen.

Nach Beendigung der Zeugenbefragung:

Auf die Frage des Finanzamtsvertreters an den Bf., ob das Darlehen bar oder unbar gewährt worden sei, antwortete der Bf., er könne sich nicht mehr genau erinnern.

Anschließend wurde die Zeugin ***64*** einvernommen. Diese gab nach Belehrung über die gesetzlichen Weigerungsgründe (§ 171 BAO), nach Ermahnung, dass sie die Wahrheit anzugeben habe und nichts verschweigen dürfe, sowie nach Hinweis auf die strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage an:

Auf Befragen des Vorsitzenden, ob die in den beiden Kaufverträgen von ***Datum11*** ausgewiesenen Kaufpreise von in Summe 420.000,00 € netto dem tatsächlich erhaltenen Kaufpreis entsprächen, führte die Zeugin aus, diese Kaufpreise entsprächen den Tatsachen. Sie habe genau diese Beträge erhalten (überwiesen bekommen) und nicht mehr.

Nach Beendigung der Zeuginnenbefragung:

Der Vertreter des Finanzamtes stellte an den Bf. die Frage, ob ein Nachweis für die Finanzierung des Darlehens an ***46*** erbracht werden könne bzw. warum bis dato ein derartiger Nachweis nicht erbracht worden sei.

Darauf antwortete der Bf., das Geld stamme aus einer Lebensversicherung, bei der er begünstigt gewesen sei; es habe sich um einen Betrag von 179.000,00 € gehandelt, der im Jahr 2003 ausbezahlt worden sei; Belege darüber habe er keine mehr.

Die übrigen Beweisanträge des rechtsfreundlichen Vertreters und des steuerlichen Vertreters des Bf. wurden abgewiesen, da nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes der entscheidungsrelevante Sachverhalt, soweit erforderlich, geklärt sei und weil die beantragten Zeugen nicht über das Nichtvorliegen weiterer Geschäfte Auskunft geben könnten.

Die Parteien stellten keine weiteren Fragen und Beweisanträge und das Beweisverfahren wurde geschlossen.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde wie in seinen Schriftsätzen ausgeführt.

Der rechtsfreundliche Vertreter beantragte die Stattgabe der Beschwerde im Sinne seiner bisherigen Rechtsmittelschriftsätze.

Anschließend zog sich der Senat zur Beratung zurück.

Nach seinem Wiedererscheinen verkündete der Vorsitzende gemäß § 277 Abs. 4 BAO den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Weiters wurde der Beschluss gefasst, dass sämtliche Entscheidungen gemäß § 23 Abs. 4 BFGG dem Vorsitzenden als Berichterstatter übertragen werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

A) Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 2 BAO insbesondere auch dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige

nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt. Das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis VwGH 22.2.2000, 95/14/0077).

Dabei ist der Betrag des Vermögenszuwachses - da das Ziel jeder Schätzung in der weitestmöglichen Annäherung an das sachlich richtige Ergebnis besteht - **jener Einkunftsart zuzurechnen, in deren Rahmen er am wahrscheinlichsten verdient wurde** (vgl. VwGH 26.5.1993, 90/13/0155). Vor dem Ansatz hinzugeschätzter Einkünfte unter einer bestimmten Einkunftsart (als Akt der rechtlichen Beurteilung) ist somit die auf der Tatsachenebene (Beweisebene) liegende Frage (Sachfrage) zu beantworten, ob die hinzugeschätzten Einkünfte *auf eine* - rechtlich dieser Einkunftsart zuzuordnende - *tatsächliche Weise am wahrscheinlichsten erzielt wurden* (vgl. VwGH 24.9.1996, 95/13/0214). Bei Bejahung dieser Sachfrage ist die Behörde des Nachweises der konkreten Geschäfte, mit denen der Abgabepflichtige den ungeklärten Vermögenszuwachs verdient hat, enthoben (VwGH 23.2.1994, 90/13/0075). Für die Zuschätzung des nicht aufgeklärten Vermögenszuwachses reicht es nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung aus, Feststellungen über das Vorliegen von Einkünften zu treffen; nicht erforderlich ist es, konkrete Feststellungen über die einzelnen, den Vermögenszuwachs verursachenden Vorgänge zu treffen (VwGH 30.4.2003, 98/13/0097).

B) Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt im fortgesetzten Verfahren die vom Bundesfinanzgericht im Bezug habenden Aufhebungsbeschluss BFG 16.12.2016, RV/7102131/2012, auftragene Zeugeneinvernahme der ***4*** zum Thema, wem das auf den beiden Bankkonten ***21*** und ***22*** erliegende Geld, allenfalls zu welchen Anteilen, gehört, durchgeführt und ist als Ergebnis seiner Beweismwürdigung zu dem Schluss gekommen, dass die in den Jahren 2005 bis 2009 erfolgten Bareinzahlungen auf diese beiden Konten von insgesamt 247.820,00 € nicht von ***4*** bzw. aus deren Vermögen getätigt worden seien, sondern dass diese Einzahlungen der Sphäre des Bf. zuzurechnen seien. Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes ergebe sich somit zweifelsfrei, dass der Bf. in den Jahren 2005 bis 2009 Bareinzahlungen von 976.246,16 € auf die im Zuge der Kontenöffnung bekannt gewordenen Konten getätigt habe, die ihm zuzurechnen seien. Abzüglich der geklärten Vermögenszuflüsse von 74.467,00 € und abzüglich der Vermögensabflüsse von 599.971,51 € ergebe sich eine ungeklärte Vermögensvermehrung von 301.807,65 €.

In weiterer Folge ist die belangte Behörde von der im gegenständlichen Aufhebungsbeschluss BFG 16.12.2016, RV/7102131/2012, vertretenen Rechtsauffassung abgewichen und hat am

18. Mai 2017 und 23. Mai 2017 wiederum va. auf den Feststellungen der Außenprüfung im Jahr 2011 basierende, neuerliche Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 erlassen.

Begründend hat die belangte Behörde darin ausgeführt:

Der Betrag des ungeklärten Vermögenszuwachses sei jener Einkunftsart zuzurechnen, in deren Rahmen er am wahrscheinlichsten verdient worden sei (vgl. VwGH 22.2.2000, 95/14/0077). Der Bf. habe in den Jahren 2005 bis 2009 nichtselbständige Einkünfte, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und gewerbliche Einkünfte erklärt. Anhaltspunkte dafür, dass der Bf. zusätzliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielt hätte, hätten sich im Zuge des Außenprüfungsverfahrens nicht ergeben. Sehr wohl aber habe sich gezeigt, dass der Bf. in der Kfz-Branche tätig gewesen sei und daraus Einkünfte erzielt (und teilweise auch erklärt) habe. Dies ergebe sich etwa aus den entsprechenden Rechnungen der Firma ***48*** des Jahres 2007.

Vermöge ein Abgabepflichtiger die Herkunft seiner Mittel nicht nachzuweisen, könne allenfalls bereits ein einzelner Hinweis auf eine konkrete wirtschaftliche Aktivität genügen, um schlüssig das Vorliegen einer bestimmten Einkunftsquelle anzunehmen (VwGH 23.2.1994, 90/13/0075). Im gegenständlichen Fall seien sogar mehrere konkrete wirtschaftliche Aktivitäten des Bf. im Bereich des Kfz-Handels nachgewiesen.

Ein ungeklärter Vermögenszuwachs rechtfertige eine entsprechend hohe Zurechnung zu den vom Steuerpflichtigen erklärten Einkünften (VwGH 6.3.1985, 84/13/0235; VwGH 25.3.1992, 90/13/0295; VwGH 24.9.1996, 95/13/0214). Die Eruierung einzelner Geschäftsvorfälle sei im Rahmen einer derartigen Schätzungsmethode nicht erforderlich und mangels entsprechender Angaben des Bf. auch gar nicht möglich. Für die Zuschätzung des nicht aufgeklärten Vermögenszuwachses reiche es nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung aus, Feststellungen über das Vorliegen von Einkünften zu treffen. Nicht erforderlich sei, konkrete Feststellungen über die einzelnen, den Vermögenszuwachs verursachenden Vorgänge zu treffen (VwGH 30.4.2003, 98/13/0097). Die Abgabenbehörde sei entgegen der im Schriftsatz vom 15. Mai 2017 vertretenen Auffassung des Bf. des Nachweises der konkreten Geschäfte enthoben (VwGH 23.2.1994, 90/13/0075). Daher sei es auch nicht erforderlich, diejenigen Personen als Zeugen zu vernehmen, die dem Bf. seine Behauptungen bezüglich der Abläufe der einzelnen Kfz-Geschäfte bestätigen sollten.

Mit diesen nunmehr angefochtenen Bescheiden vom 18. Mai 2017 und 23. Mai 2017 nahm das Finanzamt eine Umsatzzuschätzung von insgesamt 804.724,30 € sowie eine Gewinnzuschätzung (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) von insgesamt 365.697,65 € (letztere resultiert aus der ungeklärten Vermögensvermehrung von 301.807,65 € zuzüglich der vom Bf. für 2005 und 2008 als ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt erklärten und nunmehr ebenfalls als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifizierten Beträge von 17.890,000 € sowie 46.000,00 €) vor; weiters wurden - wie bereits im Erstverfahren - von der Außenprüfung

festgestellte, vom Bf. bisher nicht erklärte Spekulationseinkünfte von 445,73 € (für 2005), 4.158,16 € (für 2006) sowie 16.085,50 € (für 2008) der Einkommensteuer unterworfen (im Detail S 51/Rückseite BFG-Akt).

Zur Abweichung von der überbundenen Rechtsauffassung stützt sich das Finanzamt insbesondere darauf:

Für die Zuschätzung des nicht aufgeklärten Vermögenszuwachses reiche es nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung aus, Feststellungen über das Vorliegen von Einkünften zu treffen. Nicht erforderlich sei, konkrete Feststellungen über die einzelnen, den Vermögenszuwachs verursachenden Vorgänge zu treffen (VwGH 30.4.2003, 98/13/0097). Die Abgabenbehörde sei entgegen der im Schriftsatz vom 15. Mai 2017 vertretenen Auffassung des Bf. des Nachweises der konkreten Geschäfte enthoben (VwGH 23.2.1994, 90/13/0075).

Aus dem zweitgenannten Erkenntnis:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rechtfertigt ein in einem mängelfreien Verfahren festgestellter unaufgeklärter Vermögenszuwachs die Annahme, dass die Vermehrung des Vermögens aus nichteinbekannten Einkünften herrührt (vgl. ua. die hg. Erkenntnisse vom 16. September 1992, 90/13/0299, und vom 24. Februar 1993, 91/13/0198). Gleiches gilt, wenn der Abgabepflichtige nicht aufzuklären vermag, aus welchen Quellen er seinen laufenden Lebensunterhalt bestreiten konnte. Das bedeutet aber nur, dass die Behörde des Nachweises der konkreten Geschäfte enthoben ist. Keine rechtliche Grundlage bietet die Bestimmung des § 184 BAO der Abgabenbehörde hingegen dafür, ungeklärte Beträge einer Einkunftsart zuzuordnen, deren Vorliegen nicht festzustellen war (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 1993, 90/13/0155). Während die belangte Behörde im ersten Rechtsgang nicht einmal aufzeigte, welcher Art die vermuteten gewerblichen Einkünfte des Beschwerdeführers gewesen sein könnten, nimmt sie nunmehr Einkünfte aus einer selbständig ausgeübten Tätigkeit als Maurer an...

Vermag ein Abgabepflichtiger die Herkunft der zur Deckung seiner Ausgaben erforderlichen Mittel nicht nachzuweisen, kann zwar allenfalls ein einzelner Hinweis auf eine KONKRETE wirtschaftliche Aktivität genügen, um schlüssig das Vorliegen einer bestimmten Einkunftsquelle darzutun. Ohne den geringsten Anhaltspunkt für eine TATSÄCHLICHE Erwerbstätigkeit können vermutete Einkünfte aber auch nicht im Schätzungswege angesetzt werden.

Aus dem Erkenntnis VwGH 13.10.1993, 91/13/0058:

Soweit der Beschwerdeführer der belangten Behörde ferner vorwirft, sie habe den Sachverhalt mangelhaft ermittelt und dabei überhaupt Feststellungen darüber unterlassen, mit welchen Waren er gehandelt habe, so ist ihm zu entgegen, dass es für die Zuschätzung eines nicht aufgeklärten Vermögenszuwachses - wie bereits näher begründet wurde - ausreicht, wie im

Beschwerdefall Feststellungen über das Vorliegen von Einkünften überhaupt zu treffen; nicht erforderlich ist es aber - weil dies auch der Methode der Schätzung nicht entsprechen würde -, konkret Feststellungen über die einzelnen, den Vermögenszuwachs verursachenden Vorgänge zu treffen.

VwGH 24.9.1996, 95/13/0214:

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis im Einklang mit der wiedergegebenen Vorjudikatur des weiteren ausgeführt hat, löst das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat; das in der weitestmöglichen Annäherung an das sachlich richtige Ergebnis bestehende Ziel jeder Schätzung gebietet die Zurechnung des geschätzten Einkunftsbeitrages zu jener Einkunftsart, in deren Rahmen er am wahrscheinlichsten verdient wurde (Seite 164 des Vorerkenntnisses). Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 184 Abs. 2 BAO erlaubt die Hinzurechnung unaufgeklärt gebliebenen Vermögenszuwachses zu einbekannten Einkünften und dessen Ansatz unter nicht einbekannten Einkünften aus einer Einkunftsart, deren Vorliegen erst von der Abgabenbehörde ermittelt wurde, während § 184 Abs. 2 BAO keine Grundlage dafür bietet, ungeklärte Beträge im Schätzungswege einer Einkunftsart zuzuordnen, deren Vorliegen nicht festzustellen war (Seite 166 f des Vorerkenntnisses).

Dass die belangte Behörde in der Beweismwürdigung, der Beschwerdeführer habe den unaufgeklärten Vermögenszuwachs im Rahmen ihm zugeflossener weiterer verdeckter Gewinnausschüttungen erzielt, deswegen gegen die Denkgesetze oder allgemeines menschliches Erfahrungsgut verstoßen habe, weil es wahrscheinlicher sei, dass der Beschwerdeführer diese Vermögenszuwächse durch eine Betätigung verdient hätte, deren Ergebnisse rechtlich einer anderen Einkunftsart zu subsumieren gewesen wären, behauptet der Beschwerdeführer nicht und ist auch vom Verwaltungsgerichtshof nicht zu erkennen.

Verblieb damit als einzige Einkunftsart jene des § 2 Abs. 3 Z. 5 EStG 1972, dann hatte die belangte Behörde, kam eine andere Einkunftsart als wahrscheinlicher nicht in Betracht, nur mehr zu prüfen, ob eine Erzielung der Vermögenszuwächse in dieser, beim Beschwerdeführer für die Streitjahre festgestellten Einkunftsart der Sache nach ausgeschlossen gewesen wäre.

Konnte die belangte Behörde demnach in einer vom Verwaltungsgerichtshof nicht zu beanstandenden Beweismwürdigung zum Ergebnis gelangen, daß weitere verdeckte Gewinnausschüttungen an den Beschwerdeführer im Rahmen der einzig als möglich verbliebenen Einkunftsart zur Erzielung der ungeklärten Vermögenszuwächse nicht ausgeschlossen werden konnten, dann hatte sie von einer Erzielung der Vermögenszuwächse auf diese Weise auszugehen, ohne dass noch weitere Überlegungen über den Grad der Wahrscheinlichkeit der Erzielung der Einkünfte unter dieser Einkunftsart anzustellen waren. Bestand nämlich die der

belangten Behörde aufgetragene Sachfragenlösung darin, herauszufinden, auf welche Weise der Beschwerdeführer den ungeklärten Vermögenszuwachs am wahrscheinlichsten erzielt haben musste, dann war diese Sachfrage, wenn sachbezogen überhaupt nur eine Einkunftsart noch als wahrscheinlich in Betracht kam, schon im Sinne dieser Einkunftsart beantwortet, wenn das Erzielen des Vermögenszuwachses in der einzig verbleibenden Einkunftsart nicht gänzlich auszuschließen war. Darüber hinausgehende Wahrscheinlichkeitskalküle hatte die belangte Behörde nicht mehr anzustellen, woraus sich die Irrelevanz der von ihr in einem mangelhaften Verfahren unnötigerweise ergänzend getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergibt, zu deren Bekämpfung sich damit jegliches Eingehen erübrigt.

C) Unter Zugrundelegung dieser, soeben unter den Punkten A) und B) dargestellten höchstgerichtlichen Rechtsprechung hält das Bundesfinanzgericht seine im Bezug habenden Aufhebungsbeschluss BFG 16.12.2016, RV/7102131/2012, vertretene Rechtsauffassung, wonach die von der Außenprüfung getroffenen Feststellungen betreffend die von ihr angenommene Tätigkeit des Bf. als gewerblicher Kfz-Händler bzw. Kfz-Vermittler die eklatante Vermögenszuschätzung im Rahmen der Vermögenszuwachsrechnung nicht rechtfertigen, nicht mehr aufrecht (das Bundesfinanzgericht ist in seiner Beurteilung an die in seinem Aufhebungsbeschluss dargelegte Rechtsanschauung ausdrücklich nicht gebunden (die Bindungswirkung erstreckt sich nicht auf die Verwaltungsgerichte; dies ergibt sich aus § 269 Abs. 1 lit. c BAO: Ritz/Koran, BAO⁷, § 278 Tz 21, mit Literaturverweis)).

Fest steht nämlich im gegenständlichen Fall, dass der Bf. nach den Feststellungen der Außenprüfung für die Vermittlung von Kfz für das Jahr 2007 2 Provisionen der Firma ***48*** über 1.700,00 € und 1.077,00 € erhalten hat (diese Provisionsabrechnungen befinden sich auf S 11 f./2008 ESt-Akt bis 2009. Siehe dazu auch das sich auf S 10/2008 ESt-Akt bis 2009 befindende, an das ***FA*** adressierte Schreiben der ***79*** (ohne Datum, eingelangt beim ***FA*** am 26. Mai 2009): „Beim obgenannten Dienstgeber [= ***48***] wurde eine GPLA-Prüfung durchgeführt. Hierbei wurde unter anderem festgestellt, dass ein Herr ***Bf1***, geb.: ***Datum10***, im Jahre 2007 Provisionsabrechnungen im Ausmaß von insgesamt 2.777,00 € erhielt. Da es sich hierbei um keinen Dienstnehmer handelt, ersuchen wir um Überprüfung, ob der Genannte dies zur Einkommensteuer gemeldet hat.“). Die Provision über 1.077,00 € war vom Bf. zur Einkommensteuer erklärt worden, die Provision über 1.700,00 € nicht (siehe Beilage 1 zur „Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO“ vom 21. September 2011, S 409/Dauerbelege ESt-Akt bis 2009). Für das Jahr 2009 hat der Bf. nach den Feststellungen der Außenprüfung für die Vermittlung von Kfz 2 weitere Provisionen der Firma ***48*** über jeweils 500,00 € erhalten, die der Bf. nicht zur Einkommensteuer erklärt hat (siehe Beilage 1 zur „Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO und Bericht über das

Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO“ vom 21. September 2011, S 409/Dauerbelege ESt-Akt bis 2009).

Damit steht fest, dass der Bf. im Prüfungszeitraum Einkünfte aus Gewerbebetrieb (aus gewerblicher Kfz-Vermittlung) bezogen hat.

In seiner Stellungnahme vom 15. Mai 2017 hat der rechtsfreundliche Vertreter dazu ausgeführt, dass 2 von insgesamt 4 Provisionen nicht vom Bf. bezogen worden seien, wie sich leicht durch Einvernahme eines Vertreters der Firma ***48*** feststellen ließe (diesbezüglich wurde vom rechtsfreundlichen Vertreter ***66***, Angestellter, per Adresse ***48***, als Zeuge namhaft gemacht). Von den restlichen 2 Provisionen sei eine ohnehin erklärt worden, eine weitere, jedoch betragsmäßig geringe Provision sei infolge eines Fehlers nicht in die Einkommensteuererklärung des Bf. aufgenommen worden.

Damit ist aber nicht nur der Bezug der vom Bf. zur Einkommensteuer erklärten Kfz-Vermittlungsprovision über 1.077,00 €, sondern zumindest auch noch der Bezug 1 weiteren, vom Bf. nicht erklärten Kfz-Vermittlungsprovision - und damit das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb (aus gewerblicher Kfz-Vermittlung) beim Bf. im Prüfungszeitraum - unstrittig (wobei es dahingestellt bleiben kann, um welche der 3 übrigen Provisionen es sich bei der vom rechtsfreundlichen Vertreter angeführten, laut seinen Ausführungen infolge eines Fehlers nicht in die Einkommensteuererklärung des Bf. aufgenommenen Provision handelt).

Es liegen somit iSd höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 13.10.1993, 91/13/0058) - als Voraussetzung der schätzungsweisen Zurechnung ungeklärten Vermögenszuwachses zu einer Einkunftsart - *beweismäßig untermauerte Sachverhaltsfeststellungen* vor, dass der Bf. Einkünfte aus dieser Einkunftsart (hier: Einkünfte aus Gewerbebetrieb) überhaupt bezogen hat. Aus diesem Grund erweist sich die Frage, ob tatsächlich alle von der Außenprüfung festgestellten Kfz-Vermittlungsprovisionen vom Bf. bezogen wurden (der rechtsfreundliche Vertreter hat dazu ausgeführt, 2 von insgesamt 4 Provisionen seien nicht vom Bf. bezogen worden, siehe oben) als nicht (mehr) relevant, weshalb der diesbezügliche Antrag des rechtsfreundlichen Vertreters auf Zeugeneinvernahme des ***66*** zu diesem Thema abgewiesen wird.

Dazu kommt, dass, wie die belangte Behörde unwidersprochen geblieben ausgeführt hat, sich im Zuge des Außenprüfungsverfahrens keine Anhaltspunkte dafür ergeben haben, dass der Bf. zusätzliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielt hat (auch für die Erzielung von zusätzlichen Einkünften aus selbständiger Arbeit findet sich in den Bezug habenden Finanzakten kein Anhaltspunkt). Damit hat aber die belangte Behörde - in Entsprechung der höchstgerichtlichen Judikatur, wonach der Betrag des Vermögenszuwachses jener Einkunftsart zuzurechnen ist, in deren Rahmen er *am wahrscheinlichsten verdient* wurde (vgl. VwGH 26.5.1993, 90/13/0155) - zu Recht den Betrag des Vermögenszuwachses den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet (die Zuordnung zu

anderen Einkunftsarten erweist sich als nicht oder zumindest weniger wahrscheinlich). Auch erweist es sich in diesem Zusammenhang als unerheblich, ob, wie im Aufhebungsbeschluss BFG 16.12.2016, RV/7102131/2012, aufgeworfen, die gegenständliche Vermögensunterdeckung möglicherweise auch aus dem Betrieb von Bordellen stammt, da es sich bei den daraus erzielten Einkünften um dieselbe Einkunftsart (= Einkünfte aus Gewerbebetrieb) handeln würde.

Ist sohin die Sachfrage, ob die hinzugeschätzten Einkünfte auf eine rechtlich einer bestimmten Einkunftsart (hier: Einkünfte aus Gewerbebetrieb) zuzuordnende tatsächliche Weise am wahrscheinlichsten erzielt wurden, zu bejahen, so ist die Behörde des Nachweises der konkreten Geschäfte des Abgabepflichtigen entoben (VwGH 23.2.1994, 90/13/0075; VwGH 24.9.1996, 95/13/0214). Für die Zuschätzung des nicht aufgeklärten Vermögenszuwachses reicht es, wie die belangte Behörde zu Recht ausführt, nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung aus, Feststellungen über das Vorliegen von Einkünften überhaupt zu treffen; nicht erforderlich ist es aber - weil dies auch der Methode der Schätzung nicht entsprechen würde - konkret Feststellungen über die einzelnen, den Vermögenszuwachs verursachenden Vorgänge zu treffen (VwGH 13.10.1993, 91/13/0058; VwGH 30.4.2003, 98/13/0097), weshalb es sich als nicht erforderlich erweist, die vom rechtsfreundlichen Vertreter genannten Personen (***66***, ***65***, Geschäftsführer jener Unternehmen, die die Fahrzeuge bei der Firma ***49*** bezogen haben, ***67***, ***15***), die die Behauptungen des Bf. bezüglich der Abläufe der einzelnen Kfz-Geschäfte bzw. des Nichtvorliegens von Eigengeschäften des Bf. bestätigen sollten, als Zeugen zu vernehmen, weshalb diese Beweisangebote abgewiesen werden.

Zusammenfassend ist sohin festzuhalten, dass die dargestellte Vorgangsweise der belangten Behörde nicht zu beanstanden ist.

D) Zur Höhe des ungeklärten Vermögenszuwachses:

Wie bereits oben unter Punkt B) ausgeführt, hat das Finanzamt im fortgesetzten Verfahren die vom Bundesfinanzgericht im Bezug habenden Aufhebungsbeschluss BFG 16.12.2016, RV/7102131/2012, aufgetragene Zeugeneinvernahme der ***4*** zum Thema, wem das auf den beiden Bankkonten ***21*** und ***22*** erliegende Geld, allenfalls zu welchen Anteilen, gehört, durchgeführt (das Bundesfinanzgericht hatte bemängelt, dass das Finanzamt nicht erhoben habe, wem diese Bankkonten zuzurechnen seien, da diese auf die frühere Lebensgefährtin des Bf., ***4***, lauteten; der Umstand, dass der Bf. auf beiden Konten zeichnungs- und Verfügungsberechtigt sei, bedeute nämlich noch nicht, dass die darauf erliegenden Vermögenswerte dem Bf. gehörten bzw. ihm zuzurechnen seien) und ist als Ergebnis seiner Beweiswürdigung zu dem Schluss gekommen, dass die in den Jahren 2005 bis 2009 erfolgten Bareinzahlungen auf diese beiden Konten von insgesamt 247.820,00 € nicht von

4 bzw. aus deren Vermögen getätigt worden seien, sondern dass diese Einzahlungen der Sphäre des Bf. zuzurechnen seien.

Dieser von der belangten Behörde in Anwendung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung gezogene Schluss ist nicht zu beanstanden:

Zu den Befragungen der Zeugin ***4***, ob sie in den Jahren 2005 bis 2009 Bareinzahlungen auf die beiden Bezug habenden, auf sie lautenden Konten getätigt habe, den von ihr dabei gemachten Aussagen und den daraus getätigten Schlussfolgerungen des Finanzamtes ist zunächst zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen oben unter Punkt b) in der Darstellung des Verfahrensganges in diesem Erkenntnis zu verweisen. Bei diesen am 6. Februar 2017 und 23. März 2017 stattgefundenen Befragungen (die Bezug habenden Niederschriften befinden sich auf S 68 f. und S 87 f. Akt „Fortgesetztes Verfahren ***Bf.***“) hat die Zeugin im Wesentlichen ausgesagt, von ihrer Mutter, ihrer Tante und ihrem Bruder Geld in Form von Sparbüchern geerbt zu haben. Dies lasse sich auch in den entsprechenden Verlassenschaftsverfahren nachvollziehen. Außerdem habe sie noch Bargeldbeträge in Höhe von einigen tausend Euro in bar bei den Verstorbenen gefunden. Die Bareinzahlungen auf die beiden Konten von in Summe 247.820,00 € seien aus den geerbten Sparbüchern bedient worden. Sie selbst habe über keine Einkünfte in diesen Jahren verfügt, die nicht gegenüber dem Finanzamt erklärt worden wären. Das Geld auf den beiden Konten habe ihr gehört, manchmal habe sie dem Bf. Geld geliehen, dieser habe es später zurückgegeben und sie habe es wieder auf die Konten einbezahlt. Unterlagen über die von ihr angesprochenen Verlassenschaftsverfahren konnte die Zeugin nicht vorlegen.

Vorgelegt wurden 3 am 30. November 2000 und 5. Februar 2001 aufgelöste Sparbücher der ***24*** mit Einlageständen von 13.017,53 €, 4.864,79 € und 5.669,06 €. Laut der Zeugin habe es aber noch andere Sparbücher gegeben, die sie jedoch nicht mehr vorlegen könne.

Auf die Frage, was mit den 247.820,00 € passiert sei, da die beiden Konten bei der ***31*** am Jahresende jeweils einen Minusstand ausgewiesen hätten und dieser Betrag daher bis Ende 2009 zur Gänze wieder von den Konten abgeflossen sei, antwortete ***4***: *„Ich kann mich nicht mehr genau erinnern. Die Abhebungen habe ich getätigt. Wie ich die rund 250.000,00 € verwendet habe, weiß ich nicht mehr“* (S 87/Rückseite Akt „Fortgesetztes Verfahren ***Bf.***“). Weiters sagte sie aus, über kein Schweizer Franken-Konto verfügt zu haben, über die regelmäßigen Belastungen des Kontos ***21*** zu Gunsten des Schweizer Franken-Kontos ***32***, später ***33*** bzw. ***34***, wisse sie nichts.

Über Vorhalt, dass sie von ihrer Mutter und ihrer Tante lt. den entsprechenden aktenkundigen Unterlagen über diese Verlassenschaften in Summe nur 13.044,60 € an Geldbeträgen geerbt habe, gab ***4*** an, zusätzlich von den beiden vor deren Tod noch andere Sparbücher geschenkt bekommen zu haben. Außerdem habe die Zeugin noch einiges Geld in bar zu Hause gefunden. Diese Schenkungen seien nicht beim [...] angezeigt worden. In welcher Höhe sie

Geldmittel geschenkt bekommen habe, wisse sie nicht mehr. Ob diese Mittel ausgereicht hätten, um diese Einzahlungen von rund 247.000,00 € zu bedienen, könne sie nicht sagen, da sie nicht mehr sagen könne, in welcher Höhe diese Schenkungen getätigt worden seien.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung wertete die belangte Behörde die Aussagen von ***4***, dass das gesamte Geld auf den beiden Bezug habenden ***31***-Konten ihr gehört habe und die Bareinzahlungen in den Jahren 2005 bis 2009 von ihr mit den geerbten und geschenkten Sparbüchern bedient worden seien, als nicht zutreffend. Dies deswegen, da ***4*** weder nachweisen noch glaubhaft machen habe können, dass sie über die entsprechenden Vermögenswerte verfügt habe, um Bareinzahlungen von 247.820,00 € tätigen zu können. Aufgrund der Aktenlage ergebe sich, dass sie laut den Verlassenschaftsabhandlungen von ihrer Mutter ***38*** und ihrer Tante ***39*** in Summe 13.044,60 € geerbt gehabt habe, wobei von ihr daraus noch die Kosten der Verlassenschaft zu tragen gewesen seien.

Erbin nach ihrem Bruder ***40*** sei gemäß Erbschaftsteuerbescheid vom 24. März 2000 ***41*** und nicht ***4*** gewesen. Auch über angebliche Schenkungen von Sparbüchern oder im Erbweg ohne Offenlegung im Erbschaftsverfahren erhaltene Sparbücher hätten keinerlei Nachweise erbracht werden können. Im Übrigen widerspreche es jeglichen Denkgesetzen, dass jemand rund 250.000,00 € bar von Konten abhebe und dann nicht mehr wisse, wie er dieses Geld verwendet habe.

Auch der Umstand, dass ***4*** nicht gewusst habe, dass auf dem auf sie lautenden Konto ***21*** regelmäßig Belastungen zu Gunsten eines Schweizer Franken-Fremdwährungskredites erfolgt seien, zeige eindeutig, dass das Geld auf dem Konto nicht ihr (allein) gehört habe. Außerdem habe der Bf. selbst in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 19. Juli 2011 erklärt, dass er von ***4*** bzw. deren verstorbener Mutter nur 39.900,81 € erhalten habe, allerdings schon um das Jahr 2000. Auch diese Angabe widerspreche der Aussage von ***4***, dass sie über diese Geldbeträge im Jahr 2005 bis 2010 noch verfügen habe können.

Dieser von der belangten Behörde in Anwendung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung gezogene Schluss, dass die Bezug habenden, in den Jahren 2005 bis 2009 erfolgten Einzahlungen auf die beiden Bankkonten ***21*** und ***22*** der Sphäre des Bf. zuzurechnen sind, ist, wie bereits ausgeführt, nicht zu beanstanden, da die Zeugin ***4*** weder nachweisen noch glaubhaft machen konnte, dass sie über die entsprechenden Vermögenswerte verfügte, um in den Jahren 2005 bis 2009 Bareinzahlungen von 247.820,00 € tätigen zu können. Zu Recht weist die belangte Behörde darauf hin, dass die Zeugin diese Bareinlagen aus ihren laufenden Einkünften der Jahre bis 2009 auch nicht finanzieren konnte. Auch widerspricht es der Lebenserfahrung, dass jemand 247.820,00 € bar von seinen Konten behebt und dann, wenn auch Jahre später, nicht mehr weiß, wie bzw. wofür er diese beträchtlichen Vermögenswerte verwendet hat. Ebenso widerspricht es der Lebenserfahrung,

dass jemand nicht gewusst hat, dass auf dem auf ihn lautenden Konto - angeblich von seinem eigenen Geld - regelmäßig Belastungen zu Gunsten eines Schweizer Franken-Fremdwährungskredites erfolgten. (Demgegenüber erachtet das Bundesfinanzgericht die vom Finanzamt thematisierte Frage, ob der Kauf der Liegenschaft EZ ***35***, KG ***36***, am [...] durch die Zeugin kreditfinanziert worden ist oder nicht, als ebenso wenig relevant für die Beantwortung der Frage, wem das auf den beiden Bezug habenden Bankkonten erliegende Geld zuzurechnen ist, wie die Frage, ob die Zeugin noch immer in einem Naheverhältnis zum Bf. steht).

Wenn der rechtsfreundliche Vertreter in seiner Stellungnahme vom 15. Mai 2017 argumentiert, allein aus der Anzweiflung der Aussage der Zeugin ***4*** sei keinesfalls der Rückschluss zulässig, dass Vermögenswerte auf Konten der Zeugin dem Bf. zugerechnet werden könnten (es sei nur der Rückschluss zulässig, dass die Herkunft des Vermögens auf den beiden Konten nicht eindeutig klärbar sei), so ist ihm zu entgegnen, dass die Zeugin in den Streitjahren in einer Lebensgemeinschaft mit dem Bf. stand (die beiden haben 2 gemeinsame Kinder) und dem daraus in freier Beweiswürdigung gezogenen Schluss der belangten Behörde, dass die auf den beiden Bezug habenden Bankkonten erliegenden Vermögenswerte, wenn sie nicht der Zeugin gehören, ihrem Partner, mit dem sie in einer Lebensgemeinschaft lebt, zuzurechnen sind, die (weitaus) größere Wahrscheinlichkeit zukommt als etwa dem Schluss, diese Vermögenswerte hätten einem fremden Dritten gehört (zumal auf den beiden Bezug habenden Konten (nur) die Zeugin und der Bf. zeichnungsberechtigt waren (S 68/Rückseite Akt „Fortgesetztes Verfahren ***Bf.***“)).

Wenn der rechtsfreundliche Vertreter in seinem E-Mail vom 11. März 2024 weiters argumentiert, von den Einzahlungen auf den Konten der ***4*** von 247.820,00 € seien die davon getätigten Abhebungen von 75.753,00 € in Abzug zu bringen, so ist ihm zu entgegnen, dass die belangte Behörde diesen Betrag von 75.753,00 € bei den Vermögensabflüssen ohnehin bereits berücksichtigt hat (siehe dazu die Bezug habende Tabelle auf S 2 der Begründung der nunmehr angefochtenen Bescheide (= S 42/Rückseite oben BFG-Akt)).

Das Bundesfinanzgericht geht somit, wie die belangte Behörde, in Anwendung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung davon aus, dass die Bezug habenden, in den Jahren 2005 bis 2009 erfolgten Bareinzahlungen von 247.820,00 € auf die beiden auf den Namen der ***4*** lautenden Bankkonten ***21*** und ***22*** der Sphäre des Bf. zuzurechnen sind.

Zum Darlehen an ***46***:

Im Erstverfahren (Stellungnahme vom 19. Juli 2011) war vom steuerlichen Vertreter des Bf. diesbezüglich ausgeführt worden, ***46*** habe im Jahr 1995 ein Darlehen von 1.000.000,00 ATS (rund 73.000,00 €) erhalten. Ab 2004 sei dieser Betrag entsprechend dem mündlich vereinbarten Darlehensvertrag in unregelmäßigen Abständen und Beträgen von rund 500,00 € bis 4.000,00 € bis inklusive 2009 rückgeführt worden. Die Beträge seien ebenfalls in

bar vom Bf. übernommen und idR auf sein Bankkonto bei der ***83*** ***10*** ***63*** einbezahlt worden.

In seiner Stellungnahme vom 15. Mai 2017 hat der rechtsfreundliche Vertreter des Bf. ausgeführt, der Bf. habe einen Kredit an ***46*** gewährt, weshalb es immer wieder zu Mittelzu- und -abflüssen gekommen sei, die die Geldbewegungen auf den Konten des Bf. leicht erklärbar machten. ***46*** habe die Mittel für seine Handelstätigkeit im Bereich der Alt- und Buntmetalle benötigt, und es sei allein im Zeitraum von 2005 bis 2008 zunächst zu einer Kreditgewährung von 70.000,00 € gekommen, wobei das Darlehen teilweise aufgestockt worden und es immer wieder zu Rückzahlungen gekommen sei, welche Bankabhebungen und Einzahlungen auf den Konten des Bf. erklären ließen. Beantragt werde die Einvernahme des Zeugen ***46***, geboren am ***Datum4*** (dabei wurde irrtümlich ein falsches Geburtsdatum angegeben, richtigerweise ist ***46*** am ***Datum7*** geboren).

In der Begründung der nunmehr angefochtenen Bescheide führte die belangte Behörde dazu aus, ***46***, geboren am ***Datum4***, habe laut Schriftsatz vom 19. Juli 2011 im Jahr 1995 ein Darlehen von rund 73.000,00 € (1.000.000,00 ATS) bekommen, das ab 2004 in Beträgen von 500,00 € bis 4.000,00 € an den Bf. rückgeführt worden sei. Im Schriftsatz vom 15. Mai 2017 werde diesbezüglich nunmehr behauptet, dass ***46*** im Zeitraum von 2005 bis 2008 ein Betrag von 70.000,00 € gewährt worden sei, wobei dieser in Teilbeträgen gewährt und teilweise auch wieder rückgezahlt worden sei. Ein ***46***, geboren am ***Datum4***, scheine weder im Zentralen Melderegister auf noch sei eine Person mit diesem Namen und Geburtsdatum steuerlich erfasst. Diese sich selbst widersprechenden Behauptungen des Bf. erwiesen sich somit als völlig unglaubwürdig und seien daher im Rahmen der Beweismwürdigung als unzutreffend zu werten.

In seiner Beschwerde vom 8. Juni 2017 führte der rechtsfreundliche Vertreter aus, die Begründung der belangten Behörde, die Einvernahme des Zeugen ***46*** zur Kreditgewährung an ihn als nicht erforderlich zu erachten, weil dieser im Zentralen Melderegister nicht aufscheine, erweise sich als Inkaufnahme eines Verfahrensmangels. Der Beschwerde war ein Auszug aus dem Zentralen Melderegister vom ***Datum8*** beigelegt, wonach ***46***, geboren am ***Datum7***, seit dem ***Datum9*** mit Hauptwohnsitz an der Adresse ***6XY***, gemeldet ist.

In der Begründung ihrer Beschwerdeentscheidungen vom 5. September 2017 führte die belangte Behörde aus, es sei nunmehr im dritten Anlauf der Name eines existierenden Zeugen namhaft gemacht worden. Um bei diesem Antrag auf Zeugeneinvernahme überhaupt von einem tauglichen Beweisantrag sprechen zu können, müsste dieser aber nicht nur das Beweismittel, sondern auch das Beweisthema nennen. Werde ein Beweisthema nicht genannt, so sei die Abgabenbehörde zu einer solcherart als Erkundungsbeweis anzusehenden Einvernahme nicht verpflichtet. Ein Beweisthema könne nur Tatsachenfragen zum Inhalt haben. In der

Beschwerde seien diesbezüglich keine Angaben enthalten, sodass schon aus diesem Grund dem Antrag nicht zu entsprechen gewesen sei. Im Übrigen zeigten auch die sich selbst widersprechenden Aussagen des Bf. in Zusammenhang mit ***46*** betreffend die angeblichen Kreditgewährungen bzw. -rückzahlungen, dass eine Zeugeneinvernahme dieser Person für den vorliegenden Sachverhalt keine weiteren Erkenntnisse bringen könnte.

In seinem Vorlageantrag vom 3. Oktober 2017 argumentierte der rechtsfreundliche Vertreter, die inhaltliche Auseinandersetzung mit dem Antrag auf Einvernahme des Zeugen ***46*** bestätige nur, dass auch das Finanzamt es für notwendig erachte, den Beweisantrag zu behandeln, wenngleich es in unzulässiger, antizipierender Beweiswürdigung zum Schluss gelange, dass auch bei Einvernahme dieses Zeugen „keine weiteren Erkenntnisse“ zu erzielen wären.

In seinem E-Mail vom 11. März 2024 verwies der rechtsfreundliche Vertreter zunächst auf die Bezug habenden Stellungnahmen des Bf. im bisherigen Verfahren und führte aus, der Bf. sei zwar bemüht gewesen, weitere Unterlagen beizuschaffen, um dem Auftrag des Gerichtes nachzukommen, diese seien jedoch derzeit nicht auffindbar. Der Bf. verweise jedoch auf seinen Beweisantrag zur Einvernahme dieses Zeugen, welcher mehrfach gestellt und wiederholt worden sei. So habe der Bf. beispielsweise mit der Stellungnahme vom 15. Mai 2017 einen entsprechenden Beweisantrag unter Bekanntgabe der Adresse des Zeugen gestellt, wobei jedoch dessen Einvernahme nicht erfolgt sei. Seit der Stellung des Beweisantrages seien wiederum nahezu 7 Jahre vergangen. Die Beweisaufnahme sei schlichtweg aus unerfindlichen Gründen unterlassen worden. Die Einvernahme des Zeugen hätte jedenfalls nach Ladung unter der angegebenen Adresse stattfinden können. Der Zeuge hätte dann leicht die Darlehensgewährung an ihn, die Rückzahlungen und auch die vom Bundesfinanzgericht erwähnten Bedingungen der Darlehensgewährungen bestätigen können. Der Bf. ersuche um Verständnis, dass bei Vorhalten aus derart lange zurückliegenden Zeiträumen (heute lägen die Darlehensgewährungen nahezu 20 Jahre zurück) nicht einfach Unterlagen wiederum aufgefunden und rekonstruiert werden könnten. Die Einvernahme des Zeugen ***46*** wäre jedoch jedenfalls möglich gewesen.

Dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichtes festzuhalten, dass das Gericht dem Beweisantrag des rechtsfreundlichen Vertreters auf Einvernahme des ***46*** entsprochen und diesen in der mündlichen Beschwerdeverhandlung am 14. März 2024 als Zeugen einvernommen hat. Bei dieser Befragung hat der Zeuge ausgesagt, dass die vom Bf. und seinem rechtsfreundlichen Vertreter gemachten Angaben bezüglich der Darlehensgewährung, der Höhe desselben und der rückbezahlten Beträge der Wahrheit entsprächen. Er habe ungefähr 70.000,00 € als Darlehen in den Jahren 2004 oder 2005 vom Bf. bekommen. Ungefähr 1993 oder 1994 habe er das Haus vom Bf. gekauft und der Kaufpreis sei ihm zum Teil gestundet worden. Für den Hauskauf habe der Zeuge 500.000,00 ATS von der Bank aufgenommen und der Rest von 1.000.000,00 ATS sei ihm gestundet worden. Der gestundete Betrag sei von ihm in jährlichen

Teilbeträgen von je 100.000,00 ATS zurückbezahlt worden. Alle diesbezüglichen Unterlagen (auch diesbezügliche Schuldscheine, die er gehabt habe) habe der Zeuge weggeworfen, da dies 20 bis 30 Jahre her sei. In den Streitjahren 2005 bis 2009 habe der Zeuge einen Betrag von rund 70.000,00 € dem Bf. zurückbezahlt, weil sein Gewerbebetrieb nicht entsprechend gelaufen sei.

Dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichtes festzuhalten, dass, worauf der rechtsfreundliche Vertreter in seinen Schriftsätzen verwiesen hat, dieser bereits im Jahr 2017 ausdrücklich die Einvernahme des Zeugen ***46*** beantragt hat. Jenem mehrfach gestellten Beweisantrag, der eine wesentlich zeitnähere Aufklärung des strittigen Sachverhaltes ermöglicht hätte, ist jedoch die belangte Behörde nicht nachgekommen. Das im Einklang mit der Lebenserfahrung stehende Vorbringen, nach Verstreichen eines derart langen Zeitraumes wie im gegenständlichen Fall über keine Bezug habenden Unterlagen betreffend die Darlehensgewährung(en) mehr zu verfügen, kann deshalb nicht zu Lasten des Bf. gehen. Auch wurden die vom rechtsfreundlichen Vertreter in der mündlichen Beschwerdeverhandlung am 14. März 2024 getätigten Ausführungen, wonach anlässlich des in den neunziger Jahren erfolgten Hausverkaufes durch den Bf. an ***46*** letzterem ein Kaufpreisteil von 1.000.000,00 ATS gestundet worden sei, der dann nach und nach in Teilbeträgen an den Bf. zurückbezahlt worden sei, von diesem Zeugen unter Wahrheitspflicht bestätigt; das Vorbringen des rechtsfreundlichen Vertreters, wonach die Stundung damit begründet gewesen sei, dass die Liegenschaft sonst nur schwer verkäuflich gewesen wäre, wenn der Kaufpreis in einem aufzubringen gewesen wäre, ist nicht un schlüssig.

Dazu kommt, dass ***46*** bei seiner Zeugeneinvernahme vor dem erkennenden Senat am 14. März 2024, bei dem sich letzterer ein persönliches Bild von jenem Zeugen machen konnte, einen glaubwürdigen Eindruck gemacht hat; seine Aussage, in den Streitjahren 2005 bis 2009 einen Betrag von rund 70.000,00 € dem Bf. zurückbezahlt zu haben, weil sein Gewerbebetrieb nicht entsprechend gelaufen sei, erscheint nicht unglaubhaft.

Aus den angeführten Gründen kommt der erkennende Senat in Anwendung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass die von der belangten Behörde angenommene, ungeklärte Vermögensvermehrung des Bf. von 301.807,65 € hinsichtlich dieses vom Zeugen bestätigten Betrages von 70.000,00 € als geklärt anzusehen und der ungeklärte Vermögenszuwachs, vermindert um jenen Betrag, mit 231.807,65 € festzusetzen ist (wobei es in diesem Zusammenhang dahingestellt bleiben kann, ob das vom Bf. dem ***46*** gewährte Darlehen, wie vom rechtsfreundlichen Vertreter ausgeführt, teilweise aufgestockt wurde bzw. ob auch noch weitere Darlehen vom Bf. an ***46*** gewährt wurden, da es ausschließlich darauf ankommt, welche Beträge in den Jahren 2005 bis 2009 bar an den Bf. zurückbezahlt wurden (sollte der Bf. in den Jahren 2005 bis 2009 weitere Darlehen bar gewährt haben, sind diese im Rahmen der von der belangten Behörde festgestellten Vermögensabflüsse des Bf. bereits berücksichtigt, da die Außenprüfung die dem Bf. zuzurechnenden Vermögenszuflüsse von 976.246,16 € ebenso aufgrund von Bargeldtransaktionen (Bareinlagen und

Barabhebungen) festgestellt hat wie die Summe der ihm zuzurechnenden Vermögensabflüsse von 599.971,51 €, (siehe unten)).

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt (Darlehen an ***46***) stattzugeben.

Zur Überweisung eines Betrages von 105.664,78 € vom Treuhandkonto auf das Konto des Bf., Konto Nr. ***63*** (Kaufverträge des Bf. mit ***64***):

Im Erstverfahren (Stellungnahme vom 19. Juli 2011) war vom steuerlichen Vertreter des Bf. diesbezüglich ausgeführt worden, zur Anschaffung zweier Liegenschaften in ***6*** (***)43*** und (***)97***) habe der Bf. einen Kredit von 550.000,00 € aufgenommen (dieser mit der ***98***, am 27. Juni 2007 abgeschlossene Kreditvertrag befinden sich auf S 157 ff BFG-Akt zu RV/7102131/2012). Die Kaufpreise der beiden Liegenschaften hätten sich allerdings als niedriger erwiesen, sodass in Summe lediglich 420.000,00 € (260.000,00 € + 160.000,00 €) für deren Erwerb notwendig gewesen seien (die Bezug habenden Kaufverträge betreffend die beiden Liegenschaften in ***84***, und in ***85***, jeweils vom ***Datum11***, befinden sich auf S 161 ff BFG-Akt zu RV/7102131/2012). Die restlichen 130.000,00 € seien vom Treuhandkonto bei Rechtsanwalt ***90*** bar vom Bf. behoben worden.

In seiner Stellungnahme vom 15. Mai 2017 hat der rechtsfreundliche Vertreter des Bf. ausgeführt, die von der belangen Behörde in der Begründung der Erstbescheide gemutmaßte „Schwarzzahlung“ an die Verkäuferin ***64*** (nunmehr: ***64***) entbehre jeglicher Grundlage (das Finanzamt hatte in der Begründung der Erstbescheide ausgeführt, es erscheine als wahrscheinlich, dass der angeblich bar behobene Betrag zur Abdeckung des tatsächlichen Kaufpreises verwendet, also ein Teil des Kaufpreises „schwarz“ bezahlt worden sei). Tatsächlich habe der Bf. schlichtweg einen höheren Kredit aufgenommen, als er zur Kaufpreisabdeckung benötigt habe, welcher Umstand leicht durch Einvernahme der Verkäuferin geklärt werden könne. Beantragt werde die Einvernahme der Zeugin ***64*** zum Zweck des Nachweises der Richtigkeit der Angaben des Bf..

In der Begründung der nunmehr angefochtenen Bescheide führte die belangte Behörde dazu aus, die beiden Verträge über den Ankauf der Liegenschaften seien am ***Datum11*** abgeschlossen worden. Es erscheine dem Finanzamt daher völlig unglaubwürdig, dass der Bf. 1 Tag vor Abschluss der Kaufverträge die Höhe der Kaufpreise noch nicht gewusst habe. Vielmehr erscheine es als wahrscheinlich, dass der angeblich bar behobene Betrag - für diese Behauptung habe kein entsprechender Beleg vorgelegt werden können - zur Abdeckung des tatsächlichen Kaufpreises verwendet, also ein Teil des Kaufpreises „schwarz“ bezahlt worden sei. Eine anderweitige Verwendung würde auch der im Auszahlungsbeleg der ***31*** zur Bezug habenden Kreditkontonummer normierten Treuhandvereinbarung widersprechen.

In seiner Beschwerde vom 8. Juni 2017 argumentierte der rechtsfreundliche Vertreter, die belangte Behörde habe den Beweisantrag des Bf. auf Einvernahme der Verkäuferin jener

Liegenschaft, bezüglich derer der Bf. eine höhere Kreditaufnahme geltend gemacht habe, als es dem Kaufpreis entsprochen habe, mit der durch nichts begründeten und durch kein Beweisergebnis gedeckten Vermutung abgetan, es sei eine Schwarzzahlung an diese Verkäuferin vom Bf. geleistet worden. Durch Einvernahme der Verkäuferin wäre leicht nachzuweisen gewesen, dass diese eben nur den im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreis erhalten habe und der Rest des Kreditrealisates an den Bf. aus dem Treuhandkonto ausbezahlt worden sei, welches Vorgehen im Übrigen auch von der Abgabenbehörde nicht in Abrede gestellt werde. Der Beweis-antrag auf Einvernahme der Verkäuferin ***64*** sei schlichtweg nicht durchgeführt worden.

In der Begründung ihrer Beschwerdeentscheidungen vom 5. September 2017 führte die belangte Behörde aus, laut Pkt. 8.2 des Statuts der Treuhand-Einrichtung der Rechtsanwaltskammer ***5*** seien Verfügungen über den Treuhanderlag auf einem Treuhandkonto nur ausschließlich in Form der Überweisung zulässig. Im Übrigen seien entsprechende Formvorschriften vorgesehen, sodass eine, iSd Statuts widerrechtliche, Barauszahlung an den Bf. durch den rechtsfreundlichen Vertreter dokumentiert sein und die Vorlage dieser Dokumentation der Barauszahlung für den Bf. im bisherigen Verfahren als Nachweis für seine Behauptungen möglich gewesen sein müsste. Ein entsprechender Nachweis habe allerdings vom Bf. bis dato nicht erbracht werden können.

In seinem Vorlageantrag vom 3. Oktober 2017 argumentierte der rechtsfreundliche Vertreter, die belangte Behörde versuche darzustellen, dass die Erlangung von Mitteln durch den Bf. aus der Aufnahme eines Kredites, dessen Realisat höher gewesen sei als die Summe der von ihm zu zahlenden Kaufpreise (Überfinanzierung), deshalb auszuschließen sei, weil von einem Treuhandkonto keine Beträge behoben werden könnten. Auch diese Behauptung sei unrichtig, weil schlichtweg nur jener Teil der Kreditvaluta, der nicht zur Zahlung des Kaufpreises gedient habe und somit auch nicht Gegenstand der treuhändigen Abwicklung zwischen den Vertragsparteien gewesen sei, dem Bf. zur Verfügung gestellt worden sei.

Dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichtes festzuhalten, dass das Gericht dem Beweisantrag des rechtsfreundlichen Vertreters auf Einvernahme der ***64*** entsprochen und diese in der mündlichen Beschwerdeverhandlung am 14. März 2024 als Zeugin einvernommen hat. Bei dieser Befragung hat die Zeugin ausgesagt, dass die in den beiden Kaufverträgen vom ***Datum11*** ausgewiesenen Kaufpreise von in Summe 420.000,00 € netto dem tatsächlich erhaltenen Kaufpreis entsprächen; sie habe genau diese Beträge erhalten (überwiesen bekommen) und nicht mehr.

Das Bundesfinanzgericht geht in Anbetracht der Glaubwürdigkeit der Zeugin und der beiden aktenkundigen Kaufverträge vom ***Datum11***, die Kaufpreise von zusammen 420.000,00 € netto ausweisen, davon aus, dass letztere den Tatsachen entsprechen und die Zeugin tatsächlich (nur) diese Beträge erhalten hat.

Allerdings ist mit der vom rechtsfreundlichen Vertreter am 11. März 2024 an das Gericht erfolgten Vorlage der Auszahlungsanweisung an die Treuhänderbank vom 1. August 2007, wonach ein Betrag von 105.664,78 € vom Treuhandkonto auf das Konto Nr. ***63*** des Bf. überwiesen wurde (siehe dazu bereits oben unter Punkt h) in der Darstellung des Verfahrensganges in diesem Erkenntnis), für den Bf. nichts gewonnen, hat doch der Vertreter der belangten Behörde in der mündlichen Beschwerdeverhandlung am 14. März 2024 zutreffend darauf verwiesen, dass diese Überweisung des Betrages von 105.664,78 € auf die Vermögenszuwachsrechnung keinen Einfluss hat, weil bei letzterer nur die Bareingänge und Barausgänge berücksichtigt wurden.

Dies entspricht den Tatsachen, hat doch die Außenprüfung die dem Bf. zuzurechnenden Vermögenszuflüsse von 976.246,16 € ebenso aufgrund von Bargeldtransaktionen (Bareinlagen und Barabhebungen) festgestellt wie die Summe der ihm zuzurechnenden Vermögensabflüsse von 599.971,51 € (siehe dazu bereits oben unter Punkt b) in der Darstellung des Verfahrensganges in diesem Erkenntnis, S 1 f. der Begründung der nunmehr angefochtenen Bescheide (= S 42 und S 42/Rückseite BFG-Akt) und S 1 ff Beilage 4 (= S 414 ff/Dauerbelege ESt-Akt bis 2009) des Außenprüfungsberichtes vom 21. September 2011 („Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO“); die Gegenüberstellung der Bareinzahlungen und Barauszahlungen auf dem Bezug habenden Konto des Bf., Konto Nr. ***63***, durch den Außenprüfer befindet sich auf S 2 Beilage 4 (= S 415/Dauerbelege ESt-Akt bis 2009)), weshalb, wie bereits ausgeführt, die Überweisung des Betrages von 105.664,78 € auf die Vermögenszuwachsrechnung keinen Einfluss hat und den von der Außenprüfung festgestellten, ungeklärten Vermögenszuwachs nicht zu verringern vermag.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt (Überweisung eines Betrages von 105.664,78 € vom Treuhandkonto auf das Konto des Bf.) abzuweisen.

E) Ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt:

Wie bereits oben unter Punkt b) in der Darstellung des Verfahrensganges in diesem Erkenntnis ausgeführt, hat die belangte Behörde mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden eine Umsatzzuschätzung von insgesamt 804.724,30 € sowie eine Gewinnzuschätzung (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) von insgesamt 365.697,65 € vorgenommen, wobei letztere aus der ungeklärten Vermögensvermehrung von 301.807,65 € zuzüglich der vom Bf. für 2005 und 2008 als ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt erklärten und nunmehr ebenfalls als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifizierten Beträge von 17.890,000 € sowie 46.000,00 € resultiert.

Der erste dieser als ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt erklärten Beträge war im Erstverfahren (Einkommensteuerbescheide 2005 vom 9. Oktober 2006 und 27. September 2011) erklärungsgemäß (dh. nur progressionserhöhend) veranlagt worden; der zweite war im Erstverfahren (Einkommensteuerbescheide 2008 vom 28. Dezember 2009 und 27. September 2011) als Einkünfte aus Leistungen voll versteuert worden (wobei in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 28. Dezember 2009 diesbezüglich ausgeführt worden war, dass kein Nachweis erbracht worden sei, dass die Provisionseinnahmen von 46.000,00 € im Rahmen einer in der ***81*** gelegenen Betriebsstätte angefallen seien, weshalb die Besteuerung im Wohnsitzstaat (Österreich) erfolgt sei).

Mit Vorhalt der belangten Behörde vom 24. April 2017 (S 210 ff Akt „Fortgesetztes Verfahren ***Bf.***“) wurde der Bf. ersucht, bekannt zu geben, warum 2005 Einkünfte von 17.890,00 € und 2008 Einkünfte von 46.000,00 € nur unter Progressionsvorbehalt erklärt worden seien, welche Geschäfte diesen Einkünften zugrunde lägen und ob diese Einkünfte mit einer ausländischen Betriebsstätte oder festen örtlichen Einrichtung im Ausland in Zusammenhang stünden.

Im Bescheid der belangten Behörde vom 11. Mai 2017 (S 219 Akt „Fortgesetztes Verfahren ***Bf.***“), mit dem der Antrag des Bf. vom 10. Mai 2017 auf Verlängerung der Frist zur Stellungnahme bzw. Vorhaltsbeantwortung abgewiesen wurde, wurde der Bf. darauf hingewiesen, dass *„bezüglich der Vorhaltspunkte (ausländische Einkünfte) [...] mangels einer entsprechenden Antwort das Finanzamt davon ausgehen wird, dass diese Einkünfte nicht nur dem Progressionsvorbehalt unterliegen, sondern in Österreich der (vollen) Steuerpflicht unterliegen.“*

In seiner Stellungnahme vom 25. Mai 2017 führte der rechtsfreundliche Vertreter dazu lediglich aus, dass diese Einkünfte (2005: 17.890,00 € und 2008: 46.000,00 €) in den jeweiligen Steuererklärungen bereits berücksichtigt worden seien (er verweise auch auf S 42 f. des Aufhebungsbeschlusses BFG 16.12.2016, RV/7102131/2012).

In der Begründung der nunmehr angefochtenen Bescheide führte die belangte Behörde dazu aus, die unter Progressionsvorbehalt erklärten Einkünfte des Bf. im Jahr 2005 von 17.890,00 € bzw. im Jahr 2008 von 46.000,00 € [Anm.: bei letzteren handelt es sich um angeblich von der slowakischen Firma ***82*** an den Bf. ausbezahlte Provisionen, siehe S 8/2008 Est-Akt bis 2009] würden im Hinblick darauf, dass der entsprechende Vorhalt vom 24. April 2017 nicht beantwortet worden sei, als gewerbliche Einkünfte gewertet, die in Österreich sowohl umsatz- als auch einkommensteuerpflichtig seien. Die Existenz ausländischer Betriebsstätten sei vom Bf. nicht behauptet, das Besteuerungsrecht Österreichs nicht bestritten worden. Diesbezüglich werde auch auf das Schreiben des seinerzeitigen steuerlichen Vertreters des Bf., ***80***, vom 22. Dezember 2009 verwiesen (siehe dazu bereits oben unter Punkt b) in der Darstellung des Verfahrensganges).

In seiner Beschwerde vom 8. Juni 2017 führte der rechtsfreundliche Vertreter dazu aus, in den nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2005 bzw. 2008 vom 18. Mai 2017 seien erstmalig ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt (2005) bzw. Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 (2008) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert worden. Ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt bzw. Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 könnten aber nicht gleichzeitig gewerbliche Einkünfte aus dem von der Abgabenbehörde unterstellten Kfz-Handel bzw. der Kfz-Vermittlung sein.

Dazu ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes festzuhalten, dass der Bf. bzw. sein rechtsfreundlicher Vertreter dem im Vorhalt der belangten Behörde vom 24. April 2017 enthaltenen Ersuchen, bekannt zu geben, warum 2005 Einkünfte von 17.890,00 € und 2008 Einkünfte von 46.000,00 € nur unter Progressionsvorbehalt erklärt worden seien, welche Geschäfte diesen Einkünften zugrunde lägen und ob diese Einkünfte mit einer ausländischen Betriebsstätte oder festen örtlichen Einrichtung im Ausland in Zusammenhang stünden, und dem im Bescheid der belangten Behörde vom 11. Mai 2017 enthaltenen Hinweis, dass mangels einer entsprechenden Antwort betreffend diese Einkünfte das Finanzamt davon ausgehen werde, dass jene Einkünfte nicht nur dem Progressionsvorbehalt, sondern in Österreich der (vollen) Steuerpflicht unterlägen, nicht bzw. nur unzureichend nachgekommen sind, wurde doch in der Stellungnahme vom 25. Mai 2017 dazu lediglich ausgeführt, diese Einkünfte seien in den jeweiligen Steuererklärungen bereits berücksichtigt worden. Auch den Ausführungen der belangten Behörde in der Begründung der nunmehr angefochtenen Bescheide, der wiederum Vorhaltscharakter zukommt, hat der rechtsfreundliche Vertreter in seiner Beschwerde vom 8. Juni 2017 lediglich entgegnet, (bisher als) ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt bzw. Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 (qualifizierte Einkünfte) könnten nicht

gleichzeitig gewerbliche Einkünfte aus dem von der Abgabenbehörde unterstellten Kfz-Handel bzw. der Kfz-Vermittlung sein.

Damit sind aber der Bf. bzw. sein rechtsfreundlicher Vertreter der bei Auslandssachverhalten wegen der Einschränkung der Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde erhöhten Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen (vgl. zB VwGH 26.7.2000, 95/14/0145; VwGH 31.5.2000, 97/13/0039) nicht bzw. nur unzureichend nachgekommen; welche Geschäfte diesen vom Bf. unter Progressionsvorbehalt erklärten Einkünften von 17.890,00 € und 46.000,00 € zugrunde liegen und ob diese Einkünfte mit einer ausländischen Betriebsstätte oder festen örtlichen Einrichtung im Ausland in Zusammenhang stehen, wurde nicht beantwortet. Die von der belangten Behörde daraus in der Begründung der nunmehr angefochtenen Bescheide gezogene Schlussfolgerung, diese Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu werten (wie bereits oben unter Punkt C) ausgeführt, steht jene Einkunftsquelle beim Bf. dem Grunde nach fest, und es kommt keine andere Einkunftsquelle als wahrscheinlicher in Betracht), die in Österreich umsatz- und einkommensteuerpflichtig sind, ist nicht zu beanstanden. (Die vom Bundesfinanzgericht auf S 42 f. des Aufhebungsbeschlusses BFG 16.12.2016, RV/7102131/2012, vertretene Rechtsansicht betreffend die vom Bf. unter Progressionsvorbehalt erklärten Einkünfte von 46.000,00 € wird demgegenüber schon allein deshalb nicht mehr aufrechterhalten (das Bundesfinanzgericht ist in seiner Beurteilung an die in seinem Aufhebungsbeschluss dargelegte Rechtsanschauung ausdrücklich nicht gebunden, siehe dazu bereits oben unter Punkt C)), weil dieser Beschluss vor Ergehen des von der belangten Behörde durchgeführten Vorhalteverfahrens vom 24. April 2017 (siehe oben) gefasst wurde und daher dessen Ermittlungsergebnisse nicht berücksichtigen konnte).

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

F) Spekulationseinkünfte:

Wie bereits oben unter Punkt b) in der Darstellung des Verfahrensganges ausgeführt, hat die belangte Behörde mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden - wie bereits im Erstverfahren - von der Außenprüfung festgestellte, vom Bf. bisher nicht erklärte Spekulationseinkünfte von 445,73 € (für 2005), 4.158,16 € (für 2006) sowie 16.085,50 € (für 2008) der Einkommensteuer unterworfen. Bezüglich dieser Einkünfte aus Spekulationsgeschäften verwies die belangte Behörde in der Begründung der nunmehr angefochtenen Bescheide auf die Tz. 2 des Berichtes der Außenprüfung vom 21. September 2011. In diesem Außenprüfungsbericht („Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO“, S 404 ff/Dauerbelege ESt-Akt bis 2009) wird in der Tz. 2 („Spekulationsgewinn“) wiederum auf die „Beilage 2 Punkt 1 und 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung mit Bericht und Beilage 4 betreffend Bankunterlagen“ verwiesen.

In seiner Beschwerde vom 8. Juni 2017 (nachdem die belangte Behörde bereits in ihrem Vorhalt vom 24. April 2017 bezüglich der Einkünfte aus Spekulationsgewinn auf die Tz. 2 des Außenprüfungsberichtes verwiesen und den Bf. diesbezüglich um Stellungnahme ersucht hatte) hat der rechtsfreundliche Vertreter dazu sinngemäß ausgeführt, der Vorwurf der Nichtergänzung des Ermittlungsverfahrens durch die belangte Behörde treffe auch auf sonstige Einkunftsarten zu, zu denen die Abgabenbehörde im Übrigen weder ein Ermittlungsverfahren geführt noch Sachverhaltsfeststellungen getroffen habe.

Dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichtes festzuhalten, dass das Bezug habende Beschwerdevorbringen des rechtsfreundlichen Vertreters unbegründet ist:

In der Beilage 2 Punkt 1 und 2 des Außenprüfungsberichtes (S 411 f./Dauerbelege ESt-Akt bis 2009) werden zunächst die von der Außenprüfung festgestellten Spekulationseinkünfte des Bf. nach Jahren aufgelistet und betragsmäßig zusammengefasst dargestellt. In der Beilage 4 Punkt 1 des Außenprüfungsberichtes (S 414/Dauerbelege ESt-Akt bis 2009 (= S 1 dieser Beilage)) werden die festgestellten Spekulationseinkünfte des Bf. - wiederum nach Jahren aufgelistet - betragsmäßig nach den jeweiligen Bankkonten bzw. Wertpapierdepots des Bf. aufgegliedert. Auf den folgenden Seiten der Beilage 4 werden die Spekulationseinkünfte des Bf. im Einzelnen genau dargestellt:

- 2005: Spekulationseinkünfte von 266,87 € (S 427/Dauerbelege ESt-Akt bis 2009 (= S 14 Beilage 4)) und von 178,85 € (S 428/Dauerbelege ESt-Akt bis 2009 (= S 15 Beilage 4)).
- 2006: Spekulationseinkünfte von 2.268,65 € (S 471/Dauerbelege ESt-Akt bis 2009 (= S 58 Beilage 4)), von 316,82 € (S 428/Dauerbelege ESt-Akt bis 2009 (= S 15 Beilage 4)), von 1.588,19 € (S 429/Dauerbelege ESt-Akt bis 2009 (= S 16 Beilage 4)) und von -15,50 € (S 429 f./Dauerbelege ESt-Akt bis 2009 (= S 16 f. Beilage 4)).
- 2007: Keine Spekulationseinkünfte.
- 2008: Spekulationseinkünfte von 10.570,77 € (S 443, S 456/Dauerbelege ESt-Akt bis 2009 (= S 30, S 43 Beilage 4)) und von 5.514,73 € (S 470/Dauerbelege ESt-Akt bis 2009 (= S 57 Beilage 4)).
- 2009: Negative Spekulationseinkünfte.

Angesichts dieser detaillierten Darstellung der beim Bf. festgestellten Spekulationseinkünfte, aufgegliedert nach dessen jeweiligen Bankkonten bzw. Wertpapierdepots, erweist sich der Vorwurf des rechtsfreundlichen Vertreters, die Abgabenbehörde habe diesbezüglich das Ermittlungsverfahren nicht ergänzt bzw. diesbezüglich weder ein Ermittlungsverfahren geführt noch Sachverhaltsfeststellungen getroffen, als nicht nachvollziehbar und damit als unbegründet (bereits im Erstverfahren hat der Außenprüfer in seiner Stellungnahme zur damaligen Berufung (nunmehr: Beschwerde) vom 17. Jänner 2012 zu den „Spekulationseinkünften laut

Außenprüfung“ zu Recht festgehalten: „In welchen Punkten und mit welcher Begründung die Spekulationseinkünfte bekämpft werden, ist in der Berufung nicht angeführt“ (S 123/2009 ESt-Akt bis 2009)).

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

G) Zusammenfassend ist sohin festzuhalten, dass die von der belangten Behörde angenommene, ungeklärte Vermögensvermehrung des Bf. von 301.807,65 € hinsichtlich eines Betrages von 70.000,00 € als geklärt anzusehen ist und der ungeklärte Vermögenszuwachs, vermindert um jenen Betrag, mit 231.807,65 € festzusetzen und der Beschwerde daher insgesamt teilweise stattzugeben ist.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 10 Berechnungsblätter (betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2005 bis 2009) sowie 2 Blätter (betreffend Ermittlung der Bezug habenden Umsatz- und Einkommensteuerbemessungsgrundlagen)

Unzulässigkeit einer Revision:

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

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die Frage, ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als ungeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039). Bei der Lösung der Rechtsfragen folgt das Erkenntnis der darin angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die (ordentliche) Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 19. März 2024