

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Dr. Wiebke Peperkorn, die Richterinnen Mag. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. und die fachkundigen Laienrichter Mag. FH Oliver Bruckner und Robert Vielnascher in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf.1-Adr***, vertreten durch Mag. Robert Charvát, Liechtensteinstraße 12/2/6, 1090 Wien, betreffend die Beschwerde vom 19. März 2020 gegen die Bescheide des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 19. Februar 2020 betreffend Einkommensteuer 2015 bis 2018 sowie Umsatzsteuer 2015 bis 2018 (Steuernummer ***BF1StNr1***) beschlossen:

- I. Gemäß § 278 Abs. 1 BAO werden die angefochtenen Bescheide sowie die in weiterer Folge erlassene Beschwerdevereinscheidung, letztere datierend mit 12.8.2020, aufgehoben und die Sache zur Erledigung an die Abgabenbehörde zurückverwiesen.
- II. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage strittig, ob der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) in den Jahren 2015 bis 2018 nicht erklärte Einnahmen und Umsätze erzielte und wie hoch diese waren.

In den Jahren 2019/2020 wurde bei dem Beschwerdeführer eine Außenprüfung nach § 147 BAO betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2015 bis 2018 durchgeführt. Anlass der Prüfung waren Ermittlungen der Landespolizeidirektion ***Bundesland*** gegen den Bf. sowie weitere Beschuldigte wegen des Verdachts auf Hehlerei. Nach dem Abschlussbericht der Landespolizeidirektion ***Bundesland*** vom 2.6.2019 (OZ 18 „Abschlussbericht LPD“) wurden die Beschuldigten verdächtigt, Fahrzeugteile, insbesondere Getriebe, aus zumindest teilweise gestohlenen Kraftfahrzeugen auf eigens dafür erstellten Internetseiten und Internetplattformen gewerbsmäßig zum Verkauf angeboten und verkauft zu haben.

Die Außenprüfung wurde im Februar 2020 abgeschlossen. In der Folge erließ das damals zuständige ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich; im Folgenden: belangte Behörde) am 19.2.2020 die nunmehr angefochtenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2015 bis 2018. Als Begründung wurde jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und den diesbezüglichen Prüfungsbericht bzw. die Niederschrift verwiesen.

Im Prüfungsbericht wird zusammenfassend ausgeführt, dass der Bf. seiner Beschuldigteneinvernahme vom 29.10.2018 zufolge für die Firma ***X*** über willhaben.at KFZ-Getriebe inseriert, die Verkäufe abgewickelt und dafür 30% bis 40% vom Restbetrag (Gewinn) erhalten habe. Diese Einnahmen seien nicht erklärt worden. Da der Bf. die auf seinem Girokonto aufscheinenden hohen Bareinzahlungen nach Auffassung des Prüfers nicht ausreichend habe aufklären können, seien die steuerpflichtigen Einkünfte im Schätzungswege ermittelt worden. Hierfür seien die Bareinzahlungen sowie bestimmte Überweisungen dritter Personen als Grundlage herangezogen worden. Da nach Ansicht des Prüfers davon auszugehen sei, dass mit den Einzahlungen auf das Girokonto nicht die gesamten Einnahmen erfasst worden seien, sondern auch der Lebensunterhalt zu bestreiten gewesen sei, sei ein Zuschlag von 100% hinzuzurechnen gewesen.

Der Bf. erhob gegen die erlassenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide rechtzeitig am 19.3.2020 Beschwerde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.8.2020 wurde diese als unbegründet abgewiesen.

Dagegen brachte der Bf. rechtzeitig am 17.9.2020 einen Vorlageantrag ein.

Am 7.10.2020 legte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde samt eines Aktenteiles zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht wurde darauf hingewiesen, dass allenfalls noch erforderliche Beweismittel aus dem Arbeitsbogen per USB-Stick zur Verfügung gestellt werden könnten.

Mit Beschluss vom 5.3.2026 forderte die Berichterstatterin die belangte Behörde zur Vorlage des gesamten Aktes auf. Die Nachreichung erfolgte am 16.3.2026.

Hinsichtlich der strafrechtlichen Ermittlungen der Landespolizeidirektion ***Bundesland*** ersuchte die Berichterstatterin am 20.3.2026 zunächst das Straflandesgericht ***Stadt*** um Aktenübermittlung betreffend die GZ ***GZ ST*** und erhielt eine gekürzte Urteilsausfertigung. Da daraus keine Anklage wegen des Verdachts auf Hehlerei abzuleiten war, wurde um Aktenübermittlung bei der Staatsanwaltschaft ***Stadt*** ersucht. Aus dem in der Folge übermittelten Akt (im Folgenden: StA-Akt) ergibt sich, dass das Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts auf Hehlerei gegen den Bf. von der Staatsanwaltschaft ***Stadt*** im April 2020 eingestellt wurde.

//. Sachverhalt

Persönliche Verhältnisse:

Der Beschwerdeführer lebte in den Beschwerde Jahren mit seiner Gattin, ***Gattin***, geb. ***1.1.1111*** und seinem Sohn, ***Kind1***, geb. ***2.2.2222***, an der Adresse ***Bf.1-Adr***.

Für seinen Sohn bezog der Bf. bis einschließlich August 2017 Familienbeihilfe. Ab September 2017 bestand kein Anspruch auf Familienbeihilfe mehr.

Welche tatsächlichen Lebensführungskosten der Bf. in den Beschwerde Jahren zu bestreiten hatte und ob bzw. inwieweit die Familienmitglieder zum Lebensunterhalt beitrugen, kann derzeit mangels Ermittlungen nicht festgestellt werden.

Berufliche Tätigkeiten:

Bis einschließlich 6.3.2017 war der Bf. bei ***I***, dem Inhaber einer Stiegenbaufirma, geringfügig beschäftigt. Die diesbezüglichen Lohnzettel für die Jahre 2015 bis 2017 weisen folgende Bruttobezüge (KZ 210) aus:

2015	2016	2017
€ 5.648,86	€ 5.740,00	€ 1.062,19

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 zeigte ***I*** der Finanzverwaltung die Beendigung des Unternehmens mit Ende März 2017 an.

Derzeit kann mangels Ermittlungen nicht festgestellt werden, ob der Bf. in den Jahren 2015, 2016 sowie zu Beginn des Jahres 2017 möglicherweise über die gemeldete geringfügige Tätigkeit hinaus für die Firma von ***I*** gearbeitet hat und wenn ja, welche Vereinbarungen (Beteiligung am Unternehmen, Weisungsbindung, Unternehmerwagnis, Vergütung und Bezahlung etc.) der Tätigkeit des Bf. für ***I*** zugrunde lagen und ob der Bf. mit dieser Tätigkeit nach außen im eigenen Namen in Erscheinung trat.

Abgesehen von der gemeldeten geringfügigen Beschäftigung erzielte der Bf. bis zum 20.12.2018 keine Einkünfte aus einem gemeldeten Dienstverhältnis und erklärte auch keine betrieblichen Einkünfte.

Seit 20.12.2018 stand der Bf. in einem Dienstverhältnis zur ***GmbH***.

An der Wohnadresse des Bf. ist auch die Firma ***X*** gemeldet. Sie wurde am ***xx.xx.2017*** unter der Firmenbuchnummer ***12345*** im Firmenbuch eingetragen. Alleiniger Inhaber ist laut Firmenbuch ***B***. Unternehmensgegenstand ist der Einzelhandel mit Kfz-Bestandteile und Kfz-Zubehör.

Die Firma ***X*** verkaufte Getriebe. Der Bf. wurde für sie tätig. Er betreute den Websiteauftritt sowie den Firmenauftritt auf der Plattform „Willhaben“. Er wickelte die Kommunikation mit den deutschsprachigen Interessenten und Kunden ab und meldete sich bei Telefonaten als Herr ***B***.

Nicht festgestellt werden kann derzeit mangels diesbezüglicher Ermittlungen, seit wann der Bf. für die Firma ***X*** bzw. für den Firmeninhaber ***B*** tätig wurde, welche Vereinbarungen dieser Zusammenarbeit (Beteiligung am Unternehmen, Weisungsbindung, Unternehmerwagnis, Vergütung etc.) zugrunde lagen, und ob er nach außen im eigenen Namen in Erscheinung trat.

Kontobewegungen:

Das private Girokonto des Bf. (Kontonummer ***98765***) wurde im Beschwerdezeitraum bei der ***Bank*** geführt. In den Jahren 2015 bis 2018 fanden, soweit anhand der vorliegenden Kontoauszüge ersichtlich, Bareinzahlungen in der Höhe der folgenden Gesamtbeträge statt (Einzahlungsbeträge mit Kommastellen, z.B. EUR 77,08 etc. blieben vorläufig unberücksichtigt):

2015	2016	2017	2018
€ 36.230,00	€ 19.200,00	€ 41.950,00	€ 16.000,00

Woher das eingezahlte Geld stammte, kann derzeit nicht festgestellt werden.

Diesen Bareinzahlungen standen zahlreiche Barauszahlungen gegenüber, die in den einzelnen Beschwerdejahren, soweit ersichtlich, folgende Gesamtbeträge ausmachten:

2015	2016	2017	2018
€ 29.490,00	€ 12.490,00	€ 18.510,00	€ 23.070,00

Für welche Zwecke diese Barauszahlungen verwendet wurden und ob diese später zumindest teilweise wieder eingezahlt wurden, kann mangels Ermittlungen derzeit nicht festgestellt werden. Mangels Ermittlungen zu den Lebensführungskosten des Bf. kann derzeit auch nicht festgestellt werden, ob und in welchem Umfang die behobenen Geldbeträge zur Bestreitung des Lebensunterhalts verwendet wurden.

Vom Girokonto wurden jedenfalls regelmäßig Zahlungen insbesondere für Versicherungen, Energieversorgung, Telekommunikation und Wohnkosten geleistet.

Regelmäßige Zahlungseingänge auf dem privaten Girokonto des Bf. bestanden im Wesentlichen aus der Familienbeihilfe bis August 2017 sowie aus Leistungen des

Arbeitsmarktservice (Notstandshilfe und Krankengeld) bis 31.10.2018. Darüber hinaus erfolgten im Jahr 2016 Überweisungen von ***I***.

Überweisungen von und an dritte Personen:

Im Jahr 2015 erhielt der Bf. am 9.1., 9.2. und 9.3. Überweisungen von jeweils EUR 1.000,- von ***Q***.

Am 20.9.2017 überwies der Bf. EUR 2.000,00 an ***D***. Aus welchem Grund die Überweisung erfolgte, kann derzeit mangels diesbezüglicher Ermittlungen nicht festgestellt werden.

In den Jahren 2017 und 2018 gingen auf dem Girokonto des Bf. mehrere Überweisungen von ***D*** und ***C*** ein. Darüber hinaus erhielt der Bf. im Jahr 2018 Überweisungen des Dorotheums sowie am 29.9.2017 eine Überweisung in Höhe von EUR 1.000,00 von ***E***.

Welche Vereinbarungen den Überweisungen von Herrn ***Q***, Herrn ***C*** und Frau ***D***, dem Dorotheum und ***E*** zugrunde lagen und ob bzw. in welcher Höhe die Überweisungen als Gegenleistung für eine selbständig und nachhaltig ausgeübte Tätigkeit geleistet wurden, kann nach dem derzeitigen Ermittlungsstand nicht abschließend festgestellt werden.

Im Zusammenhang mit dem Getriebeverkauf erfolgten im Jahr 2018 Anzahlungen von Kunden sowie Rückzahlungen an einzelne Kunden.

Datum	Eingang	Ausgang	Auftraggeber/Empfänger
26.2.2018	€ 100,00		von ***J***
9.4.2018		€ 100,00	an ***L***
16.4.2018	€ 100,00		von ***M***
25.4.2018	€ 100,00		von ***N***
2.5.2018		€ 100,00	an ***N***
24.7.2018	€ 100,00		von ***O***
3.8.2018	€ 100,00		von ***P***
6.8.2018		€ 100,00	an ***P***
20.8.2018	€ 100,00		von ***R***
Summe	€ 600,00	€ 300,00	

Ob die Überweisung des Bf. vom 6.4.2018 an ***K*** über EUR 620,00 ebenfalls im Zusammenhang mit dem Getriebeverkauf stand und ob dem Bf. die von ihm überwiesenen Rückzahlungsbeträge durch die Firma ersetzt wurden, kann derzeit nicht festgestellt werden.

Sparbücher:

Der Bf. verfügte bis zum Jahr 2016 über drei Sparbücher (mit den Nummern ***1234***, ***3456***, ***7891***) bei der ***Bank***.

Im Jahr 2015 zahlte der Bf. auf diese Sparbücher im Wesentlichen insgesamt einen Betrag von EUR 32.400,00 ein und ließ sich EUR 4.000,00 auszahlen. Woher das eingezahlte Geld stammte, kann derzeit mangels Ermittlungen nicht festgestellt werden.

Diese drei Sparbücher wurden im Jahr 2016 aufgelöst und gelöscht:

Löschungsdatum	Restbetrag	Sparbuchnummer
16.02.2016	€ 3.009,28	***3456***
18.05.2016	€ 14.017,80	***1234***
11.10.2016	€ 11.420,86	***7891***
Auszahlung	€ 28.447,94	

Wie der Bf. dieses im Jahr 2016 ausbezahlte Geld verwendete, kann derzeit nicht festgestellt werden.

Am 26.4.2016 wurde ein Sparbuch des Herrn ***H*** aufgelöst (OZ 84). Dieser hatte zu diesem Zeitpunkt dieselbe Wohnadresse wie die Mutter des Bf.. Das Sparbuchguthaben betrug bei der Auflösung rund EUR 14.000,00. Am selben Tag zahlte der Bf. EUR 2.000,00 auf sein Girokonto ein. Ob dieser Einzahlungsbetrag aus der Sparbuchauflösung der Herrn ***H*** stammt, kann derzeit nicht festgestellt werden.

Casinobesuche und behauptete Casinogewinne:

Der Bf. besuchte in den Jahren 2015, 2017 und 2018 Casinos der Casinos Austria AG. Ob und in welchem Umfang er dabei tatsächlich Gewinne erzielte und ob diese mit den Bareinzahlungen auf sein Girokonto in Zusammenhang stehen, kann derzeit mangels entsprechender Ermittlungen nicht festgestellt werden.

Schätzungsverfahren und Zusammenfassung der unterbliebenen Ermittlungen:

Für den Betriebsprüfer konnten die Bareinzahlungen auf dem Konto des Bf. im Beschwerdezeitraum nicht ausreichend aufgeklärt werden, weshalb er einen ungeklärten Vermögenszuwachs feststellte.

Er ging in diesem Zusammenhang davon aus, dass der Bf. in den Jahren 2015 bis 2018 Schwarzumsätze aus nicht erklärten Erlösen aus dem Getriebeverkauf über die Firma ***X*** erzielte. Er zog für die Schätzung der Schwarzumsätze sämtliche Bareinzahlungen auf das Konto des Bf. heran, summierte auch die Zahlungen von ***D***, ***C***, ***Q***, ***E***, vom Dorotheum aus dem Pelzverkauf sowie die Kundenanzahlungen hinzu und erhöhte die Summe der einzelnen Jahre um 100%. Dies begründete der Prüfer im Betriebsprüfungsbericht damit, dass sich seiner Meinung nach der Anteil der bis dato nicht erklärten, auf das Bankkonto eingezahlten Erlöse und die bar vereinnahmten Erlöse im Verhältnis 50:50 darstellen würden. Es sei davon auszugehen, dass es sich bei den

Einzahlungen auf das Girokonto nicht um die gesamten Einnahmen handele, sondern auch der Lebensunterhalt zu bestreiten gewesen sei.

Unberücksichtigt blieben sämtliche Barauszahlungen sowie Rückzahlungen und Überweisungen des Bf. an jene Personen, deren Zahlungen die belangte Behörde auf der Einnahmenseite in die Schätzung einbezogen hatte. Ermittlungen zu diesen Geldabflüssen fanden nicht statt.

Der Prüfer subsumierte (auf Grundlage des ungeklärten Vermögenszuwachses) den von ihm geschätzten Schwarzumsatz unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Ebenso stellte er Umsätze für die Jahre 2015 bis 2018 fest. Vorsteuern schätzte er pauschal mit 1,8 % des Umsatzes. Eine Begründung zur Schätzung der Vorsteuern findet sich im Betriebsprüfungsbericht nicht.

Die belangte Behörde folgte der Ansicht des Prüfers und erließ entsprechende Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2015 bis 2018. Die Ermittlung des Gesamtbetrags der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch lt. der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide sowie der Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. der angefochtenen Einkommensteuerbescheide lässt sich im Zusammenhang mit der OZ 71 („Vermerke“) wie folgt darstellen:

	2015	2016	2017	2018
Summe Bareinzahlungen u. Überweisungen (OZ 71)	€ 39.290,96	€ 19.405,58	€ 48.950,00	€ 42.924,00
100% Aufschlag	€ 39.290,96	€ 19.405,58	€ 48.950,00	€ 42.924,00
Summe (gerundet)	€ 78.582	€ 38.811	€ 97.900	€ 85.848
Summe lt. OZ 71 = Gesamtbetrag der stpfl Lief u. soLeistung lt. USt-Bescheide	€ 78.580	€ 38.810	€ 97.900	€ 85.848
abzgl. GFB	-€ 3.900,00	-€ 3.900,00	-€ 3.900,00	-€ 3.900,00
EK aus GewB lt. ESt-Bescheide	€ 74.680,00	€ 34.910,00	€ 94.000,00	€ 81.948,00

Die OZ 71 („Vermerke“), S. 2 bis 5, wird als Beilage ./I (zur Kenntnisnahme) angeschlossen.

Zusammenfassend fehlen entscheidungswesentliche Ermittlungen zu:

1. den unternehmerischen bzw. betrieblichen (beruflichen) Tätigkeiten des Bf.,
2. der Geldmittelherkunft,
3. der Ausgabenseite und zu den Lebenshaltungskosten.

Durch das Unterlassen entscheidungserheblicher Ermittlungen durch die belangte Behörde kann aufgrund der derzeit vorliegenden Beweisergebnisse nicht abschließend beurteilt

werden, welchen Tätigkeiten der Bf. in den einzelnen Beschwerdejahren nachging, welcher Einkunftsart bzw. welchen Einkunftsarten daraus erzielte Einnahmen zuzuordnen sind, ob der Bf. insoweit unternehmerisch tätig wurde und in welcher Höhe steuerpflichtige Einkünfte und Umsätze vorliegen.

III. Beweiswürdigung

Die Berichterstatterin nahm sowohl eine Abfrage im finanzbehördlichen Auskunftssystem 4.0 zum Bf. als auch Abfragen im Zentralen Melderegister vor. Aus diesen Abfragen ergab sich, dass der Bf. in den Beschwerdejahren mit seiner Frau und seinem Sohn an der angeführten Adresse lebte.

Der Bezug der Familienbeihilfe ergibt sich sowohl aus einer Abfrage im finanzbehördlichen FABIAN als auch aus den Überweisungen des Finanzamts auf das private Girokonto des Bf., dessen Kontoauszüge dem Gericht vorgelegt wurden (vgl. OZ 52 „KTO ***123***“, 58 „Kontoumsätze_***124***“ und 82 „Vorl_KTO ***123*** (1)“).

Die Daten zur Firma ***X*** ergeben sich aus dem vorgelegten, historischen Firmenbuchauszug (OZ 47 „***FB_X e.U.***“).

Der Getriebeverkauf ist unstrittig und wurden diesbezüglich von der Landespolizeidirektion ***Bundesland*** Ermittlungen wegen Hehlerei geführt. Aus den vorgelegten Anlassberichten und dem Abschlussbericht der LPD ***Bundesland*** an die Staatsanwaltschaft ergibt sich die Zusammenarbeit des Bf. mit ***B***. Dies wird auch vom Bf. grundsätzlich nicht bestritten. Dass sich der Bf. bei Telefonaten als Herr ***B*** ausgab, ist ebenfalls in den Anlassberichten festgehalten. Im Zuge der Ermittlungen wurden Telefonate abgehört.

Die geringfügige Beschäftigung bei ***I*** und die daraus bezogenen Einkünfte ergeben sich aus den Lohnzetteln der angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2017.

Dass ***I*** der Finanzverwaltung die Beendigung des Unternehmens mit Ende März 2017 anzeigte, resultiert aus einer Einsichtnahme der Berichterstatterin in den finanzbehördlichen Verwaltungsakt von ***I***.

Die AMS-Bezüge und das Krankengeld sind einerseits in den angefochtenen Bescheiden, andererseits aus den Kontoauszügen zum Girokonto des Bf. ersichtlich. Auch der vorgelegte Versicherungsdatenauszug (OZ 86 „SV ***Bf1***“) weist, außer der geringfügigen Tätigkeit bei ***I***, kein Angestellten- oder Arbeitsverhältnis aus.

Die Tätigkeit bei der Firma ***GmbH*** ab dem 20.12.2018 ist aus dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2018 ersichtlich.

Die Kontoauszüge des privaten Girokontos wurden unter den OZ 52, 58 und 82 vorgelegt (siehe hierzu bereits oben). Eine Auswertung der darin ersichtlichen Bareinzahlungen bzw. Barauszahlungen ergab vorläufig die unter II. dargestellten Gesamtbeträge. Dabei wurden einheitlich Einzahlungsbeträge mit Kommastellen vorläufig nicht berücksichtigt. Ob und in welcher Höhe die einzelnen Kontobewegungen - einschließlich jener Einzahlungsbeträgen mit Kommastellen – bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen zu berücksichtigen sind, bleibt dem fortgesetzten Verfahren vorbehalten. Die belangte Behörde wird die Kontobewegungen erforderlichenfalls nochmals vollständig zu überprüfen haben.

Bareinzahlungen	2015	2016	2017	2018
(Vorläufige) Auswertung BFG	€ 36.230,00	€ 19.200,00	€ 41.950,00	€ 16.000,00
Prüfer	€ 36.290,00	€ 19.405,00	€ 42.000,00	€ 16.077,00
Steuerliche Vertretung	€ 36.499,20	€ 19.405,60	€ 41.278,31	€ 15.500,00

Regelmäßige, monatliche Überweisungen an Versicherungsunternehmen, Stromversorger, Fitnessstudio, Telekommunikationsdienstleister und an die Stadt ***Stadt*** sind ebenfalls aus den Kontoauszügen ersichtlich. Gleichmaßen ergeben sich aus diesen auch die regelmäßigen Zahlungseingänge des AMS sowie des Finanzamtes. Ebenso sind aus den Kontoauszügen des privaten Girokontos des Bf. die Überweisungen von ***Q***, ***D***, ***C***, dem Dorotheum, ***E*** sowie in Verbindung mit dem Getriebeverkauf ersichtlich. Dass es sich bei Letzteren um Anzahlungen von Kunden für Getriebe handelt, ergibt sich zwar nicht aus den Kontoauszügen, ist jedoch zwischen den Parteien unstrittig (vgl. etwa die Beschwerde des Bf. S. 4 zu den Anzahlungen).

Die Sparbücher des Bf. sind aktenkundig und wurden die Auszüge aus diesen unter der OZ 72 („Vorl_Aufgelöste Sparbücher“) vorgelegt. Die Löschung wurde von Seiten der Bank mit Schreiben vom 12.8.2019 bestätigt und sind daraus auch die Lösungsdaten ersichtlich (siehe ebenfalls OZ 72).

Ein Auszug aus dem Sparbuch von ***H*** wurde in der OZ 84 „***Vorl_H***“ vorgelegt. Darin weist der Bf. darauf hin, dass Herr ***H*** der Freund seiner Mutter gewesen sei und beide seit 20 Jahren zusammengelebt hätten. Eine ZMR-Abfrage durch die Berichterstatterin ergab, dass die Adresse mit jener der Mutter übereinstimmt. Herr ***H*** verstarb laut ZMR-Auszug am ***xx.xx.2017***.

Dass der Bf. in den Jahren 2015, 2017 und 2018 Casinos der Casinos Austria AG besuchte, ergibt sich aus den vom Bf. mit der Beschwerde vorgelegten Unterlagen. Dabei handelt es sich u.a. um Aufzeichnungen über die einzelnen Spieltage, aus denen hervorgeht, dass der Bf. im Jahr 2015 zweimal, im Jahr 2017 neunmal und im Jahr 2018 zweimal ein Casino der Casinos Austria AG besuchte.

Die Feststellungen zum Schätzungsverfahren ergeben sich aus dem von der belangten Behörde vorgelegten Akt, insbesondere aus dem Betriebsprüfungsbericht sowie der OZ 71 „*Vermerke*“, S. 2 bis 5 (siehe Beilage ./I). Letztere zeigt, dass der Prüfer für jedes Beschwerdejahr die Bareinzahlungen und bestimmte Überweisungen auf das Konto des Bf. zusammenzählte und davon einen Zuschlag von 100 % ansetzte. Der Betriebsprüfungsbericht begründet diesen Zuschlag unter anderem damit, dass der Bf. auch seinen Lebensunterhalt habe bestreiten müssen.

Dass der Prüfer die Vorsteuern pauschal mit 1,8 % der geschätzten Umsätze ansetzte, ergibt sich zunächst daraus, dass in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden Vorsteuern berücksichtigt wurden. Der Betriebsprüfungsbericht selbst enthält hingegen keinerlei Begründung für die Schätzung der Vorsteuern. Lediglich aus der dort enthaltenen „*rechnerischen Darstellung*“ der Umsatzsteuer ergibt sich, dass eine Globalschätzung der Vorsteuern vorgenommen wurde. Der konkrete Ansatz von 1,8 % ergibt sich dabei jedoch nicht aus einer entsprechenden Feststellung oder Begründung im Betriebsprüfungsbericht, sondern lässt sich erst durch eine rechnerische Ableitung ermitteln, indem die angesetzten Vorsteuern ins Verhältnis zu den geschätzten Umsätzen gesetzt werden (geschätzte Vorsteuern/geschätzte Umsätze).

Zu den getroffenen Negativfeststellungen im Zusammenhang mit den unterlassenen Ermittlungen der belangten Behörde ist vorzuschicken, dass die amtswegige Ermittlungspflicht nach § 119 Abs. 1 BAO und die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen grundsätzlich nebeneinander bestehen und einander nicht ausschließen (vgl. BFG 11.4.2025, RV/4100212/2023). Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen verletzt (vgl. z.B. bei Nichtbeantwortung eines Vorhaltes, VwGH 5.11.1986, 85/13/0012), doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst (vgl. VwGH 3.11.1986, 84/15/0197; 27.9.1990, 89/16/0225). Dennoch ist die Behörde auch in einem Schätzungsverfahren verpflichtet, auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (VwGH 12.11.2025, Ra 2024/13/0055 m.w.N.).

Ob und in welchem Umfang der Bf. seine Mitwirkungspflicht wegen nicht erklärter Einkünfte bzw. Umsätze verletzt hat, lässt sich nach dem derzeitigen Verfahrensstand nicht eindeutig klären, weil hierzu die im Sachverhalt unter den Punkten 1 bis 3 zusammengefassten Ermittlungsmängel bestehen (hierzu im Folgenden). Aus dem vorliegenden Akt ist jedoch, mangels entsprechender Aktenvermerke oder Dokumentationen, nicht ersichtlich, dass der Bf. im Prüfungsverfahren die Mitwirkung durch Nichtbeantwortung von Vorhalten oder Nichtvorlage abverlangter Unterlagen (mit Ausnahme der Nachweise zu den Casinobesuchen, die mit der Beschwerde nachgereicht wurden) verweigert hätte.

Doch selbst wenn der Bf. seine Mitwirkungspflicht wegen nicht erklärter Einkünfte bzw. Umsätze verletzt haben sollte, hätte dies die Behörde vor dem Hintergrund der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 12.11.2025, Ra 2024/13/0055 m.w.N.) nicht davon entbunden, substantiiertes Vorbringen des Bf. durch entsprechende Ermittlungen zu überprüfen.

Zu den fehlenden entscheidungserheblichen Ermittlungen und Feststellungen durch die belangte Behörde ist Folgendes festzuhalten:

1. Fehlende Ermittlungen zur betrieblichen (beruflichen) und unternehmerischen Tätigkeit des Bf. 2015 bis 2018

a. Zusammenarbeit mit beteiligten Firmen:

- ***X***

Aus dem Betriebsprüfungsbericht, der durch Verweis Teil der angefochtenen Bescheide ist, ergibt sich, dass die belangte Behörde in den Beschwerdejahren maßgeblich von Schwarzumsätzen aus dem Getriebeverkauf durch die Firma ***X*** ausgeht. Zusätzlich rechnet sie auch Einnahmen aus den Überweisungen von Frau ***D***, Herrn ***C***, Herrn ***Q*** und Frau ***E*** hinzu (dazu später).

Die Firma ***X*** wurde jedoch erst mit ***xx.xx.2017*** im Firmenbuch eingetragen. Dem Akt ist nicht zu entnehmen, dass der Bf. vor Eintragung der Firma im Firmenbuch bereits alleine oder im Zusammenwirken mit Herrn ***B*** im Getriebeverkauf oder im Verkauf anderer Produkte (Turbolader etc.) tätig gewesen wäre und hält die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung selbst fest, dass der Bf. in einem Zeitraum von rund 1,5 Jahren bei der Firma ***X*** tätig war. Das würde die Jahre 2017 und 2018 betreffen.

Ermittlungen zu der Frage, wann der Bf. konkret mit dem Getriebeverkauf über die Firma ***X*** begann, ob er bereits vor dem Jahr 2017 im Getriebeverkauf oder im Verkauf sonstiger Produkte tätig war und welche konkreten Vereinbarungen seiner Zusammenarbeit mit Herrn ***B*** zugrunde lagen, sind nicht aktenkundig.

- ***I***

Demgegenüber war der Bf. in den Jahren 2015 und 2016 sowie bis Anfang März 2017 bei der Firma von ***I*** tätig. Laut Aktenlage erfolgten von Seiten der belangten Behörde keinerlei Ermittlungen hinsichtlich dieser Tätigkeit. Wenngleich der Bf. laut Lohnzettel im Jahr 2015 geringfügig gemeldet war, gibt es auf dem Konto des Bf. keine Überweisungen von ***I***. Ermittlungen zur tatsächlichen Bezahlung und allfälligen Barzahlungen sind nicht aktenkundig.

Eine Einsichtnahme der Berichterstatteerin in das Abgabenkonto der Firma von ***I*** und der diesbezüglichen ESt-Erklärung für 2015 ergab, dass zwar Erlöse von EUR 223.604,08 und Aufwendungen für Waren-, Roh- und Hilfsstoffe in Höhe von EUR 214.535,00, aber nur ein Personalaufwand von EUR 5.856,88 erklärt wurden. Der Bruttobezug des Bf. laut Lohnzettel belief sich im Jahr 2015 auf EUR 5.648,86. Ähnliches gilt für das Jahr 2016, für das Erlöse in Höhe von EUR 151.466,12, Aufwendungen für Waren-, Roh- und Hilfsstoffe in Höhe von EUR 128.084,00 und ein Personalaufwand von EUR 5.490,32 erklärt wurde.

Ermittlungen, aus welchen Gründen bei diesen Erlösen und den Aufwendungen für Waren etc. ein derart geringer Personalaufwand bestand und ob der Bf. möglicherweise über die Geringfügigkeit hinaus für die Firma ***I*** tätig wurde, sind nicht aktenkundig. Aufgrund der derzeitigen Aktenlage kann daher ohne weitere Ermittlungen nicht festgestellt werden, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang der Bf. für die Firma ***I*** tätig wurde.

b. Banküberweisungen an den Bf. und fehlende Ermittlungen zu den diesen zugrunde liegenden Leistungen

Laut Kontoauszug zum privaten Girokonto des Bf. erhielt der Bf. im Jahr 2015 Überweisungen von ***Q*** in drei aufeinander folgenden Monaten (9.1., 9.2. und 9.3.) zu je EUR 1.000,00. Der Prüfer bezog diese EUR 3.000,00 (zzgl. 100%-igem Zuschlag) in die Schätzung mit ein und subsumierte den Betrag unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Ermittlungen zu den den Zahlungen zugrunde liegenden Leistungen und ob der Bf. damit selbständig wiederkehrende Einnahmen bzw. Umsätze erzielte, sind nicht aktenkundig.

Ähnliches gilt hinsichtlich der Überweisungen von ***D*** und ***C*** an den Bf. in den Jahren 2017 und 2018. Beide sind die Erben von ***S***, die am ***xx.xx.2016*** verstarb (vgl. OZ 95 „Vorlage_Einantw ***Q***“), und gaben eine eidesstattliche Erklärung ab, wonach der Bf. sie hinsichtlich einer Eigentumswohnung vertreten und Ausgaben für sie getätigt habe und Überweisungen darüber hinaus als zinsenloses Darlehen bzw. für zukünftige sie betreffende Ausgaben erfolgten (vgl. OZ 94 „Vorlage_Eidesstattl Erkl ***C*** + ***D***“). Der Prüfer anerkannte diese Erklärungen aufgrund von seiner Meinung nach vorliegenden Widersprüchen nicht und sah die Zahlungen als Bezahlung für erbrachte Leistungen an. Betreffend Ausgaben für Frau ***D*** und Herrn ***C*** hielt der Prüfer im Betriebsprüfungsbericht lediglich fest, dass nur Rechnungen der ***Stadt*** Energie (vgl. OZ 93 „Vorlage_Belege Strom“) mit einem Saldo von EUR 594,72 vorgelegt sowie kleinere Zahlungen an die Magistratsabteilung der Stadt ***Stadt*** und an das Landesgericht für Zivilrechtsachen (vgl. hierzu OZ 92 „Vorlage_Belege MA+BG“) in Höhe von EUR 139,60 geleistet worden seien. Weitere Ermittlungen zur konkreten Ausgestaltung der Vertretertätigkeit sind nicht aktenkundig. Ebenso fehlt eine hinreichende Auseinandersetzung damit, welche der aus den vorgelegten Unterlagen und Kontobewegungen ersichtlichen Ausgaben tatsächlich Frau

D und Herrn ***C*** betrafen und in welchem Zusammenhang diese mit den von ihnen an den Bf. geleisteten Zahlungen standen.

Auch den Pelzverkauf nahm der Prüfer in seine Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der Umsätze auf, ohne dass diesbezügliche Ermittlungen stattfanden, insbesondere zu den vertraglichen Grundlagen des Pelzverkaufes, wie der konkreten Vereinbarung zwischen ***D*** und ***C*** mit dem Bf., für wen in welchem Namen der Pelzverkauf stattfand und ob ein Entgelt für eine allfällige Vertretung vereinbart wurde.

Der Schätzung wurde auch eine Überweisung vom 29.9.2017 in Höhe von EUR 1.000,00 von ***E*** zugrunde gelegt. Hierzu hält der Prüfer im Betriebsprüfungsbericht lediglich im Zusammenhang mit einer Auflösung von Sparbüchern durch die Mutter des Bf. fest, dass EUR 1.000,- von Frau ***E*** am 28.9.2017 auf das Konto des Bf. überwiesen wurden. Ob es diesbezüglich einen Zusammenhang gibt, wird nicht erörtert. Vorgelegt wurde in OZ 90 „Vorlage G-Mail ***E***“ ein in polnischer Sprache geschriebener Mailverkehr zwischen dem Bf. und einer Person namens ***E***. Die Mailadresse ist ***xxx***. Der Prüfer hat auf den Ausdruck der E-Mail den Namen „***E***“ und eine Telefonnummer geschrieben, womit davon auszugehen ist, dass dieser zu dem Schluss gekommen ist, dass es sich hierbei um ***E*** handelt. Weitere Ermittlungen und Feststellungen hierzu sind nicht aktenkundig und kann nach dem derzeitigen Verfahrensstand der Grund für die Überweisung nicht festgestellt werden.

2. Fehlende Ermittlungen zur Geldmittelherkunft

Der Prüfer nahm einen ungeklärten Vermögenszuwachs beim Bf. aufgrund der hohen Bareinzahlungen auf das Girokonto des Bf. in den Beschwerdejahre an und zog für die Schätzung die Bareinzahlungen auf das private Girokonto sowie Überweisungen bestimmter dritter Personen heran (siehe hierzu bereits oben).

a. Bareinzahlungen Girokonto

Um die Bareinzahlungen auf sein Konto zu erklären, legte der Bf. eidesstattliche Erklärungen von ***F*** und ***G*** (OZ 76 „Vorl_Eidesstattl Erkl ***G***“ und 77 „Vorl_Eidesstattl Erkl ***F***“) sowie von seiner Mutter vor.

Hinsichtlich der eidesstattlichen Erklärungen von ***F*** und ***G*** (OZ 76 und OZ 77) hält der Prüfer im Betriebsprüfungsbericht fest, dass beide telefonisch befragt worden seien und angegeben hätten, es habe sich um einen Freundschaftsdienst gehandelt. ***F*** soll dabei gemeint haben: „*Wie es halt unter Freunden üblich ist, man borgt sich manchmal ein paar Hunderter aus und gibt sie dann irgendwann zurück*“. Eine Würdigung des Wiedergegebenen erfolgte nicht. Der Prüfer anerkannte die Erklärungen nicht.

Im Akt findet sich kein Vermerk über die telefonischen Befragungen der beiden Genannten. Mit Ausnahme des im Bericht wiedergegebenen Zitats sind daher weder die vom Prüfer gestellten Fragen noch die Antworten der Befragten dokumentiert. Insbesondere lässt sich aus den Ausführungen im Bericht nicht entnehmen, ob und in welchem Umfang die Befragten den Inhalt ihrer abgegebenen Erklärungen bestätigt oder davon abweichende Angaben gemacht haben. Ebenso bleibt offen, ob sie konkrete Angaben zur Höhe der gewährten Darlehen und zu allfälligen bis dahin erfolgten oder unterbliebenen Rückzahlungen machen konnten. Aufgrund der unzureichenden Dokumentation der telefonischen Befragungen und der fehlenden Würdigung der Ergebnisse ist nach derzeitigem Verfahrensstand nicht feststellbar, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe ***F*** und ***G*** dem Bf. in den Beschwerde Jahren Darlehen gewährt haben.

Vorgelegt wurde auch eine eidesstattliche Erklärung der Mutter des Bf., wonach sie ihren Sohn in den Jahren 2010 bis 2018 mit mehreren Geldbeträgen unterstützt habe. Zwischen den Jahren 2010 bis 2015 waren dies insgesamt ca. EUR 40.000,00 und von 2016 bis 2018 insgesamt ca. EUR 45.000,00.

Im Betriebsprüfungsbericht anerkannte der Prüfer die Erklärung betreffend den Vermögenszuwachs nicht. Begründend führte er aus, dass keine Detailaufzeichnungen beigelegt wurden, um überprüfen zu können, ob diese Zuwendungen mit den Einzahlungen des Bf. übereinstimmen. Nach dem derzeitigen Verfahrensstand bleibt damit ungeklärt, ob bzw. in welchem Umfang dem Bf. im Beschwerdezeitraum tatsächlich Geldbeträge von seiner Mutter zugewendet wurden und ob diese zur Erklärung der festgestellten Bareinzahlungen herangezogen werden können.

In diesem Zusammenhang spricht der Prüfer im Betriebsprüfungsbericht selbst vier Sparbücher einer Erbschaft an, die der Mutter des Bf. zugesprochen und mit einem Gesamtbetrag von EUR 40.096,85 aufgelöst worden seien. Die Auflösung der vier geerbten Sparbücher vom 28.9.2017 sowie die Höhe der aufgelösten Beträge (vgl. Betriebsprüfungsbericht) sind im Akt nicht ersichtlich (vgl. lediglich den Einantwortungsbeschluss unter OZ 95 „Vorl_Einantwortung ***Q***“). Allerdings verwarf der Prüfer auch hier die Möglichkeit der Zuwendung des Geldbetrages an den Bf., weil keine Einzahlung darauf hingedeutet habe.

Um den Vermögenszuwachs zu erklären, legte der Bf. dem Prüfer auch einen Auszug aus einem Sparbuch von ***H*** vor, aus dem sich die Auflösung und die Behebung von EUR 14.000,00 am 26.4.2016 ergeben. ***H*** ist bereits verstorben, weshalb dieser nicht befragt werden kann, wer die Auflösung vorgenommen hat und ob dem Bf. tatsächlich der gesamte Auflösungsbetrag oder ein Teil davon geschenkt wurde. Der Prüfer hielt fest, dass sich auf dem Konto des Bf. keine diesbezügliche Gutschrift findet, sondern an dem besagten Tag lediglich eine Bareinzahlung in Höhe von EUR 2.000,00 durchgeführt worden sei. Eine Würdigung des zeitlichen Zusammenhanges zwischen Sparbuchauflösung und Bareinzahlung erfolgte nicht.

b. Bareinzahlungen Sparbücher 2015

Aus der OZ 72 „*Aufgelöste Sparbücher*“ ist ersichtlich, dass der Bf. im Jahr 2015 auf drei Sparbücher insgesamt rund EUR 32.400,00 einzahlte. Wenngleich sich der Prüfer im Betriebsprüfungsbericht zu den Auflösungen dieser Sparbücher äußerte, sind Ermittlungen zur Herkunft der auf die Sparbücher eingezahlten Geldmittel und zu deren steuerlicher Relevanz nicht aktenkundig. Ohne entsprechende Feststellungen kann nicht beurteilt werden, ob diesbezüglich ein ungeklärter Vermögenszuwachs vorliegt.

c. Casinogewinne

Im Zuge der Beschwerde legte der Bf. ein E-Mail der Casinos Austria AG vom 26.2.2020 vor, dem u.a. eine GuV-Einzelaufzeichnung angeschlossen war. Danach soll der Bf. in den Jahren 2015 bis 2018 insgesamt einen Gewinn von EUR 7.700 erzielt haben.

In der Beschwerdeverentscheidung setzte sich die belangte Behörde mit diesen Unterlagen nicht näher auseinander. Sie hielt lediglich fest, die behaupteten Gewinne bzw. Verluste hätten aus ihrer Sicht „*keine Relevanz*“ und seien „*somit als Beweismittel nicht tauglich*“. Eine Begründung hierfür enthält die Beschwerdeverentscheidung nicht.

Nach dem E-Mail der Casinos Austria AG vom 26.2.2020 beruhen die ausgewiesenen Gewinne und Verluste auf „*Spielbeobachtungen durch leitende Angestellte*“ und wurden zugeschätzt. Den vorgelegten Unterlagen lässt sich jedoch weder entnehmen, nach welchen Kriterien, noch zu welchem Zeitpunkt diese Schätzung vorgenommen wurde. Ohne weitere Ermittlungen kann daher derzeit nicht festgestellt werden, ob der Bf. in den einzelnen Beschwerde Jahren tatsächlich Casinogewinne erzielte und ob bzw. in welchem Umfang diese mit den Bareinzahlungen auf das Girokonto im Zusammenhang stehen.

3. Fehlende Ermittlungen zur Ausgabenseite und zu den Lebensführungskosten

Wenngleich die belangte Behörde die Bareinzahlungen sowie Überweisungen dritter Personen an den Bf. in ihre Schätzung einbezog, wurde die Ausgabenseite keiner Würdigung unterzogen.

a. Barauszahlungen

Insbesondere wurden die Barauszahlungen nicht überprüft oder gewürdigt. Es handelt sich, soweit ersichtlich, um folgende Gesamtbeträge:

2015	2016	2017	2018
€ 29.490,00	€ 12.490,00	€ 18.510,00	€ 23.070,00

Die steuerliche Vertretung brachte vor, dass behobene Geldbeträge teilweise der Lebensführung dienten und teilweise wieder auf das Konto eingezahlt wurden. Mit diesem Vorbringen setzte sich die belangte Behörde nicht auseinander.

Ermittlungen dazu, ob und in welchem Umfang die behobenen Bargeldbeträge später wieder auf Bankkonten oder Sparbücher eingezahlt wurden, zur Bestreitung von Lebenshaltungskosten dienten oder für andere Zwecke verwendet wurden, sind nicht aktenkundig.

b. Überweisung an ***D***

Zwar wurden die Überweisungen von ***D*** und ***C*** an den Bf. in die Schätzung einbezogen, die Überweisung vom Bf. an ***D*** in Höhe von EUR 2.000,00 vom 20.9.2017 blieb hingegen unberücksichtigt. Ermittlungen zu dieser Zahlung, insbesondere zu welchem Zweck die Überweisung erfolgte und ob diese mit nachfolgenden Überweisungen von ***D*** an den Bf. im Zusammenhang stand, wurden nicht vorgenommen.

c. Rückzahlungen von Anzahlungen

Ähnliches gilt auch für die Rückzahlungen von getätigten Anzahlungen:

Datum	Überweisungsbetrag	Empfänger
09.04.2018	€ 100,00	***L***
02.05.2018	€ 100,00	***N***
06.08.2018	€ 100,00	***P***

Die belangte Behörde berücksichtigte zwar die Zahlungseingänge, ließ die damit möglicherweise zusammenhängenden Rückzahlungen jedoch gänzlich außer Betracht. Eine Begründung, weshalb diese Geldabflüsse bei der Schätzung unberücksichtigt blieben, findet sich weder im Prüfungsbericht noch im übrigen Akt.

d. Überweisung an ***K***

Hinsichtlich der Überweisung des Bf. an ***K*** vom 6.4.2018 in Höhe von EUR 620,00 fehlen Ermittlungen. Der Aktenlage lässt sich insbesondere nicht entnehmen, aus welchem Grund diese Zahlung erfolgte und ob sie mit der Tätigkeit des Bf. für die Firma ***X*** in Zusammenhang stand.

e. Lebensführungskosten

Die belangte Behörde stützte den 100%-Zuschlag u.a. ausdrücklich auf die Annahme, der Bf. habe seinen Lebensunterhalt aus weiteren, auf dem Girokonto nicht erfassten Einnahmen bestreiten müssen. Durch diesen Zuschlag rechnete die Behörde den Lebensführungskosten im Ergebnis pauschal die folgenden Beträge zu:

2015	2016	2017	2018
€ 39.290,96	€ 19.405,58	€ 48.950,00	€ 42.924,00

Welche Lebensführungskosten dem Bf. und seiner Familie tatsächlich entstanden sind, wurde jedoch nicht erhoben. Insbesondere wurde nicht festgestellt, welche regelmäßigen Lebensführungskosten zusätzlich zu den aus den Kontoauszügen ersichtlichen Überweisungen (insbesondere für Wohnen, Energieversorgung, Versicherungen und Telekommunikation) zu bestreiten waren. Ebenso unterblieben Ermittlungen dazu, ob und in welchem Umfang die Gattin des Bf. oder dessen Sohn zum Familienunterhalt beitrugen.

IV. Rechtliche Beurteilung

Vor dem Hintergrund der festgestellten Sachlage erweist sich das zur Entscheidung vorgelegte Rechtsmittel wegen des Unterbleibens wesentlicher Sachverhaltsermittlungen als (noch) nicht entscheidungsreif. Gemäß § 278 BAO kann das Verwaltungsgericht in solchen Fällen mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide und allfälliger Beschwerdevereinscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen.

Die Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 Abs. 1 BAO steht im Ermessen des Gerichtes (VwGH 9. 9. 2015, Ra 2015/16/0037). Zulässig ist sie nach dem Gesetz vorerst nur, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (§ 278 Abs. 1 erster Satz BAO; zur Unzulässigkeit nach § 278 Abs. 1 zweiter Satz BAO siehe später).

Wie bereits aus dem Sachverhalt sowie III.1 bis III.3 ersichtlich, hat die belangte Behörde zu mehreren entscheidungswesentlichen Fragen keinerlei bzw. unzureichende Ermittlungshandlungen gesetzt:

1. Fehlende Ermittlungen zur betrieblichen (beruflichen) und unternehmerischen Tätigkeit des Bf. 2015 bis 2018

Die belangte Behörde stützte die angefochtenen Bescheide im Wesentlichen auf die Annahme, der Bf. habe in den Beschwerdejahre Schwarzumsätze aus dem Getriebeverkauf in Zusammenarbeit mit der Firma ***X*** erzielt. Dabei wurden jedoch entscheidungsrelevante Ermittlungen unterlassen.

Ohne Ermittlungen, wie insbesondere zum Beginn des Tätigwerdens für die Firma ***X*** und zu den konkreten Vereinbarungen der Zusammenarbeit zwischen dem Bf. und dem Firmeninhaber, kann nicht beurteilt werden, ob (und in welchem Umfang) der Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat und ob die von der belangten Behörde angenommene Einkünftezurechnung zutrifft (zur Höhe der Schätzung vgl. außerdem IV.4. im Folgenden). In Hinblick auf die Umsatzsteuer ist aus der derzeitigen Aktenlage nicht ersichtlich, dass der Bf. im Rahmen des Getriebeverkaufes als Unternehmer im eigenen Namen nach außen in Erscheinung trat.

Hinzukommt, dass die Firma ***X*** erst im Jahr 2017 im Firmenbuch eingetragen wurde. Nach der derzeitigen Aktenlage bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass der Bf. bereits davor im Getriebehandel tätig gewesen wäre.

Demgegenüber wurden aber auch Ermittlungen in Bezug auf die Tätigkeit des Bf. für die Firma ***I*** unterlassen. Zwar war der Bf. bis März 2017 dort lediglich geringfügig beschäftigt gewesen. Welche Vereinbarungen zwischen dem Bf. und ***I*** getroffen wurden und ob der Bf. möglicherweise über die gemeldete Geringfügigkeit hinaus für oder in Zusammenarbeit mit der Firma ***I*** tätig wurde, für dessen Konto er eine Zeichnungsberechtigung gehabt haben dürfte (vgl. OZ 55 „Kontenregisterabfrage“, Konto ***AT123** i.V.m. der vermögensrechtlichen Beschuldigteneinvernahme vom 29.10.2018, StA-Akt OZ 46) wurde nicht überprüft.

Ohne dahingehende Ermittlungen kann jedoch derzeit nicht überprüft werden, ob der Bf. in einzelnen Beschwerde Jahren daraus betriebliche Einkünfte und Umsätze erzielte.

Ähnliches gilt betreffend die Überweisungsbeträge von Herrn ***Q***, Frau ***D***, Herrn ***C***, Frau ***E*** sowie vom Dorotheum, die die belangte Behörde in die Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie der Umsätze mit einbezog. Ohne hinreichende Feststellungen zu den jeweils zugrunde liegenden Rechtsgeschäften und Tätigkeiten kann nicht beurteilt werden, ob und in welchem Umfang diese Überweisungsbeträge Gegenleistungen für eine selbständig und nachhaltig ausgeübte Tätigkeit des Bf. darstellten oder auf einem anderen Rechtsgrund beruhten. Wenngleich die vom Bf. vorgelegten eidesstattlichen Erklärungen von Frau ***D*** und Herrn ***C*** im Rahmen der freien Beweiswürdigung auf ihre Plausibilität und ihren Wahrheitsgehalt zu prüfen waren, durfte die belangte Behörde deren Inhalt nicht allein aufgrund der von ihr angenommenen Widersprüche verwerfen, ohne zuvor die behauptete Vertretertätigkeit (samt den damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben) durch weitere Ermittlungen näher aufzuklären.

Die belangte Behörde hat sämtliche Geldzuflüsse einer einzigen betrieblichen Tätigkeit zugerechnet, ohne zwischen den unterschiedlichen Tätigkeiten des Bf. und deren zeitlicher Zuordnung zu unterscheiden. Ebenso unterblieben Feststellungen dazu, ob der Bf. überhaupt mit diesen Tätigkeiten im eigenen Namen nach außen in Erscheinung trat. Eine derartige

Differenzierung wäre jedoch Voraussetzung für die einkommensteuerliche und umsatzsteuerliche Beurteilung gewesen.

Daran vermag auch die Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO nichts zu ändern:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verlagert die aus der Verletzung der Pflicht des § 119 BAO durch den Abgabepflichtigen herrührende Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs 2 BAO die Beweislast derart, dass die Behörde des Nachweises der konkreten Geschäfte enthoben ist, mit denen der Abgabepflichtige den ungeklärten Vermögenszuwachs verdient hat. Das bedeutet aber nur, dass die Abgabenbehörde dem Steuerpflichtigen die verheimlichten Geschäfte seiner festgestellten Einkunftsarten nicht nachweisen muss, mit denen er sein Vermögen im aufgefundenen Ausmaß vermehrt hat, und ist insoweit eine zwangsläufige Konsequenz der Schätzungsbefugnis. Keine rechtliche Grundlage bietet § 184 BAO der Behörde aber dafür, vorgefundenes Vermögen unter einer in ihrem Vorliegen bei einem Abgabepflichtigen gar nicht erwiesenen Einkunftsart schätzungsweise anzusetzen (VwGH 24.9.1996, 95/13/0214). Ob also Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart erzielt worden sind, hat den Gegenstand der auf einer schlüssigen Beweiswürdigung beruhenden Sachverhaltsfeststellung zu bilden und ist einer Schätzung nicht zugänglich (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085).

Im fortgesetzten Verfahren wird die belangte Behörde daher festzustellen haben,

- für welche Personen oder Unternehmen der Bf. in den Jahren 2015 bis 2018 tätig wurde und auf welchem Rechtsgrund bzw. welchen Rechtsgründen Überweisungen dieser Personen beruhten (insbesondere in Bezug auf ***X***, ***I***, ***Q***, ***D***, ***C***, ***E***),
- welchen Tätigkeiten er dabei konkret nachging,
- wann diese Tätigkeiten jeweils begannen und endeten,
- welche konkreten Vereinbarungen diesen Tätigkeiten zugrunde lagen (insbesondere in Hinblick auf Weisungsgebundenheit, Beteiligung, Unternehmerrisiko, Entgelt),
- ob Barzahlungen geleistet wurden und
- ob der Bf. mit den einzelnen Tätigkeiten im eigenen Namen nach außen auftrat.

Erst dann kann beurteilt werden, welche der einzelnen Tätigkeiten welcher Einkunftsart zuzuordnen sind und ob der Bf. damit Unternehmer war.

2. Fehlende Ermittlungen zur Geldmittelherkunft

Wenngleich die belangte Behörde die angewandte Schätzungsmethode nicht darlegte, deutet die gewählte Vorgehensweise des Prüfers darauf hin, dass die Schätzung auf einem ungeklärten Vermögenszuwachs beruht.

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. Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als ungeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage. Die Sachgrundlagenermittlung der Behörde unterliegt der Beurteilung des Verwaltungsgerichtshofes dahin, ob der Sachverhalt genügend erhoben wurde und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (VwGH 23.2.2010, 2008/15/0077 m.w.N.).

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt für die Annahme, ein unaufgeklärter Vermögenszuwachs stamme aus nicht einbekannten Einkünften, ein mängelfrei geführtes Ermittlungsverfahren voraus. Dies erfordert, dass der entscheidungswesentliche Sachverhalt ausreichend erhoben wurde und die vorgenommenen Erwägungen den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen. Dies trifft auf den gegenständlichen Fall nicht zu. Wie in III.2 gezeigt, hat die belangte Behörde mehrere entscheidungsrelevante Ermittlungen zur Geldmittelherkunft unterlassen.

a. Bareinzahlungen Girokonto

Dies betrifft zunächst die eidesstattlichen Erklärungen von ***F*** und ***G*** sowie der Mutter des Bf. (siehe hierzu III.2.). Die vom Bf. vorgelegten Erklärungen wurden weder ausreichend überprüft noch nachvollziehbar gewürdigt:

Wenngleich im Betriebsprüfungsbericht dargelegt wird, dass ***F*** und ***G*** telefonisch befragt worden seien, gibt es hierüber weder einen Aktenvermerk noch eine sonstige Dokumentation. Mit Ausnahme der im Betriebsprüfungsbericht wiedergegebenen Aussage von ***F*** ist daher nicht bekannt, welche Fragen den beiden Personen gestellt wurden, was sie darauf geantwortet und ob bzw. in welchem Umfang sie die von ihnen vorgenommenen Erklärungen bestätigt oder relativiert haben.

Die Entscheidung des Prüfers, die Erklärungen der beiden Personen nicht anzuerkennen, lässt sich aufgrund der fehlenden Dokumentation somit derzeit nicht vollständig nachvollziehen.

Im fortgesetzten Verfahren werden ***F*** und ***G*** daher neuerlich zu befragen sein, wobei die wesentlichen Fragen und Aussagen in einer Niederschrift festzuhalten sein werden.

Die Erklärung des Bf., wonach seine Mutter ihn in den Jahren 2010 bis 2018 mit mehreren Geldbeträgen unterstützt habe, verwarf der Prüfer grundsätzlich mit der Begründung, dass keine Detailaufzeichnungen beigelegt worden seien. **Im fortgesetzten Verfahren** wird näher aufzuklären sein, aus welchen verfügbaren Mitteln der Mutter die behaupteten Zuwendungen stammen sollen sowie wann, in welcher Höhe und in welcher Form die behaupteten Zuwendungen erfolgt sein sollen. Dabei wird gegebenenfalls auch die im Betriebsprüfungsbericht angesprochene Auflösung der vier Sparbücher miteinzubeziehen sein. Auf Grundlage dieser ergänzenden Ermittlungsergebnisse wird sodann zu würdigen sein, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die behaupteten Zuwendungen zur Erklärung der Bareinzahlungen des Bf. geeignet sind.

Im Zusammenhang mit der Auflösung des Sparbuches von ***H*** wird die belangte Behörde **im fortgesetzten Verfahren** zu prüfen haben, ob und in welchem Umfang der Auflösungsbetrag dem Bf. tatsächlich zugewendet wurde und ob die am selben Tag erfolgte Bareinzahlung von EUR 2.000,00 hiermit in Zusammenhang steht.

b. Bareinzahlungen Sparbücher 2015

In Hinblick auf die Bareinzahlungen auf die Sparbücher im Jahr 2015 wird die belangte Behörde zudem zu ermitteln haben, aus welchen Quellen die im Jahr 2015 eingezahlten Beträge stammten bzw. welche allfälligen Rechtsgeschäfte diesen zugrunde lagen.

c. Casinogewinne

Gleichermaßen wird sich die belangte Behörde **im fortgesetzten Verfahren** mit den behaupteten Casinogewinnen und den hierzu vorgelegten Unterlagen der Casinos Austria AG auseinanderzusetzen haben. Dabei wird insbesondere zu klären sein, auf welcher Grundlage und zu welchem Zeitpunkt die in der mit der Beschwerde vorgelegten GuV-Einzelaufzeichnung ausgewiesenen Gewinne und Verluste geschätzt wurden. Erst auf Grundlage dieser ergänzenden Ermittlungen wird beurteilt werden können, ob bzw. in welchem Umfang der Bf. in den einzelnen Beschwerdejahren Casinogewinne erzielte und diese zur Erklärung der Bareinzahlungen auf seinem Girokonto geeignet sind.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass ohne Feststellungen zur Herkunft der Bareinzahlungen und dazu ob bzw. in welchem Ausmaß sie auf Darlehen, Schenkungen, etc. beruhen, weder beurteilt werden kann, ob bzw. in welchem Umfang überhaupt ein ungeklärter Vermögenszuwachs vorliegt, noch ob die darauf aufbauende Schätzung ein schlüssiges und nachvollziehbares Ergebnis liefert (zur Unschlüssigkeit des derzeitigen Schätzungsergebnisses siehe IV.4.).

3. Fehlende Ermittlungen zur Ausgabenseite und zu den Lebensführungskosten

Anknüpfend an das unter IV.2. zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.2.2010, 2008/15/0077), wonach die Annahme, ein unaufgeklärter Vermögenszuwachs stamme aus nicht einbekannten Einkünften, ein mängelfrei geführtes Ermittlungsverfahren voraussetze und dies erfordere, dass der entscheidungswesentliche Sachverhalt ausreichend erhoben wurde und die vorgenommenen Erwägungen den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen, ist festzuhalten, dass die belangte Behörde auch hinsichtlich der Ausgabenseite des Girokontos entscheidungswesentliche Ermittlungen unterlassen hat. Stützt die Abgabenbehörde ihre Schätzung auf einen ungeklärten Vermögenszuwachs, hat sie auch die für die Beurteilung des angenommenen Vermögenszuwachses relevanten Geldabflüsse zu ermitteln und zu würdigen sowie zu prüfen, ob und in welchem Umfang zwischen diesbezüglichen Zu- und Abflüssen ein Zusammenhang besteht.

a. Barauszahlungen

In den Beschwerdejahren behob der Bf. regelmäßig Bargeld von seinem Konto, wobei die steuerliche Vertretung im Beschwerdeverfahren vorbrachte, dass diese Beträge teilweise wieder auf das Konto eingezahlt wurden. Ermittlungen dazu, für was der Bf. die einzelnen Beträge verwendete und ob diese teilweise wieder auf Bankkonten oder Sparbücher eingezahlt wurden, unterblieben. Gleiches gilt für die aus der Auflösung der Sparbücher im Jahr 2016 behobenen Geldbeträge.

Ohne entsprechende Feststellungen kann jedoch nicht beurteilt werden, ob die Bareinzahlungen tatsächlich einen ungeklärten Vermögenszuwachs darstellen oder zumindest teilweise aus bereits vorhandenen und zuvor behobenen Geldmitteln stammen.

Die belangte Behörde wird daher **im fortgesetzten Verfahren** die Verwendung der behobenen Geldbeträge näher zu ermitteln und insbesondere zu prüfen haben, ob und in welchem Ausmaß diese später wieder auf Girokonten oder Sparbücher (2015) eingezahlt oder zur Bestreitung der Lebensführungskosten verwendet wurden (dazu später).

b. Überweisungen des Bf. an dritte Personen (***D***, Rückzahlung von Anzahlungen, ***K***)

Zudem ist zu beachten, dass die belangte Behörde Überweisungsbeträge in ihre Schätzung einbezogen hat, ohne hinreichend zu prüfen und zu würdigen, ob allfällige Rückzahlungen oder sonstige Geldabflüsse damit wirtschaftlich im Zusammenhang stehen und ob bzw. in welchem Umfang diese bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte zu berücksichtigen sind.

Hinsichtlich der Überweisung des Bf. vom 20.9.2017 an ***D*** in Höhe von EUR 2.000,00 wird die belangte Behörde daher **im fortgesetzten Verfahren** den Rechtsgrund der Zahlung zu ermitteln und zu prüfen haben, ob sie mit den von ***D*** bzw. ***C*** an den Bf.

getätigten Überweisungen (siehe hierzu IV.1.) im Zusammenhang steht. Ebenso wird zu überprüfen sein, welche Ausgaben der Bf. in welcher Höhe tatsächlich für Frau ***D*** und Herrn ***C*** getätigt hat.

Erst auf Grundlage dieser Ermittlungsergebnisse sowie der Feststellungen zum Rechtsgrund der an den Bf. geleisteten Zahlungen (vgl. wiederum IV.1.) wird beurteilt werden können, ob und in welchem Umfang die Überweisung des Bf. an Frau ***D*** sowie für Frau ***D*** und Herrn ***C*** getätigte Ausgaben bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte zu berücksichtigen sind.

Ebenso wird sich die belangte Behörde **im fortgesetzten Verfahren** mit den Rückzahlungen der Anzahlungen an ***L***, ***N*** und ***P*** auseinander zu setzen und festzustellen haben, aus welchen Gründen die Rückzahlungen erfolgten und ob dem Bf. die ihm überwiesenen Beträge von der Firma ***X*** ersetzt wurden.

Sollte sich ergeben, dass die Rückzahlungen im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den vom Bf. vereinnahmten Beträgen standen und ihm hierfür kein Ersatz geleistet wurde, dürften diese Geldabflüsse bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte bzw. im Rahmen einer allfälligen Schätzung entsprechend zu berücksichtigen sein.

Vor diesem Hintergrund wird **im fortgesetzten Verfahren** auch der Rechtsgrund der Zahlung des Bf. vom 6.4.2018 an ***K*** und die Fragen zu klären sein, ob die Überweisung mit der Tätigkeit des Bf. für die Firma ***X*** im Zusammenhang stand und dem Bf. die Zahlung allenfalls ersetzt wurde. Denn sollte sich ergeben, dass die Zahlung im Zusammenhang mit dem Getriebeverkauf stand, es sich um einen mit den vereinnahmten Beträgen wirtschaftlich zusammenhängenden Geldabfluss handelte und der Bf. hierfür keinen Ersatz erhielt, dürfte auch dieser Geldabfluss bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte bzw. im Rahmen einer allfälligen Schätzung entsprechend zu berücksichtigen sein.

c. Lebensführungskosten

Für die von der belangten Behörde angenommenen Lebensführungskosten in Höhe eines 100%-igen Zuschlags der Bareinzahlungen sowie der in die Schätzung einbezogenen Überweisungen besteht nach der derzeitigen Aktenlage kein Raum. Insbesondere fehlen jegliche Ermittlungen zu den Lebensführungskosten.

Im fortgesetzten Verfahren wird die belangte Behörde daher festzustellen haben, welche (regelmäßig) anfallenden Lebensführungskosten nicht bereits unmittelbar durch die aus den Kontoauszügen ersichtlichen Überweisungen gedeckt wurden und ob bzw. in welchem Umfang die Ehegattin sowie der Sohn des Bf. zum Familienunterhalt beitrugen. Erst auf Grundlage dieser Feststellungen wird beurteilt werden können, ob und gegebenenfalls in welchem

Umfang die Annahme weiterer, auf dem Girokonto des Bf. nicht erfasster Einnahmen zur Bestreitung des Lebensunterhaltes gerechtfertigt ist.

4. Unschlüssigkeit des Schätzungsergebnisses

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (VwGH 12.11.2025, Ra 2024/13/0055).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (VwGH 12.8.2024, Ra 2024/13/0073).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterliegen auch Schätzungsergebnisse der Begründungspflicht. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen (gerichtlichen) Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für die Verfahrensparteien als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. z.B. VwGH 8.7.2020, Ra 2018/17/0002; 20.9.2023, Ra 2023/13/0003; VwGH 12.8.2024, Ra 2024/13/0073).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung erweist sich die von der belangten Behörde vorgenommene Schätzung aufgrund der unter II.1 bis II.3 (Sachverhalt) sowie III.1 bis III.3 (Beweiswürdigung) festgestellten fehlenden Ermittlungen als nicht nachvollziehbar:

Insbesondere kann nämlich nach dem derzeitigen Verfahrensstand weder abschließend beurteilt werden, welchen betrieblichen Tätigkeiten der Bf. in den einzelnen Beschwerde Jahren nachging, noch ob und in welchem Umfang ihm daraus Einkünfte oder Umsätze zuzurechnen sind (vgl. hierzu II.1, III.1, IV.1). Ebenso fehlt es an ausreichenden Feststellungen zur Herkunft der Geldzuflüsse (vgl. hierzu II.2, III.2, IV.2) sowie zur steuerlichen Relevanz der Geldabflüsse und der Lebensführungskosten (vgl. hierzu II.3, III.3, IV.3). Aufgrund dieser fehlenden Ermittlungen lässt sich das Schätzungsergebnis nach dem derzeitigen Ermittlungsstand nicht überprüfen.

Darüber hinaus zeigt sich, dass die konkrete von der belangten Behörde vorgenommene Schätzung nicht schlüssig ist:

So wurden die geschätzten Einnahmen maßgeblich mit Schwarzumsätzen aus dem Getriebeverkauf begründet. Im Zusammenhang mit der Annahme von Schwarzumsätzen aus dem Getriebeverkauf ergibt sich aus der Aktenlage (vgl. hierzu die Beschwerdeverentscheidung, die selbst von 50 verkauften Getrieben ausgeht sowie OZ 17 „*Beschuldigteneinvernahme*“ und OZ 18 „*Abschlussbericht LPD*“) aber lediglich, dass rund 53 Getriebeverkäufe festgestellt werden konnten. Nicht nachvollziehbar ist jedoch, wie sich aus diesen Feststellungen die von der belangten Behörde geschätzten Einnahmen ergeben.

Ebenso fehlt eine nachvollziehbare Begründung für die Zurechnung sämtlicher nicht erklärter Erlöse an den Bf.: Der Prüfer geht einerseits davon aus, der Bf. habe lediglich Anspruch auf 30 % bis 40 % des Verkaufsgewinnes gehabt, rechnet andererseits aber sämtliche aufgrund des ungeklärten Vermögenszuwachses geschätzten Beträge dem Bf. als Einkünfte aus dem Getriebeverkauf zu. Hinsichtlich des Arguments der steuerlichen Vertretung in der Beschwerde, wonach der Bf. keine Einnahmen erzielt habe, weil die 30% bis 40% nicht vom Verkaufsgewinn, sondern vom Jahresgewinn zu berechnen gewesen seien und die Firma ***X*** einen Verlust erzielt habe, hält die belangte Behörde in der Beschwerdeverentscheidung lediglich fest, dass die Aussagen des Bf. in der Beschuldigteneinvernahme als Grundlage für die Schätzung dienten (zur fehlenden Differenzierung zwischen den Beschwerdejahren siehe bereits oben). Ebenso wurden Ermittlungen und Feststellungen zu einer allfälligen Gewinnverteilung zwischen ***B*** und dem Bf. – sowie zur Frage, ab wann derartige Gewinne überhaupt entstanden sein können – nicht durchgeführt. Auch die vom Prüfer im Betriebsprüfungsbericht alternativ getroffene Annahme, der Bf. habe Verkaufserlöse unterschlagen, wird nicht durch entsprechende Feststellungen untermauert. Allein aus dem Umstand, dass Verkaufserlöse nicht auf dem Firmenkonto eingegangen sind, lässt sich nämlich noch nicht ableiten, dass diese dem Bf. als eigene Einkünfte zuzurechnen sind.

Darüber hinaus ist dem Betriebsprüfungsbericht nicht zu entnehmen, welche Schätzungsmethode angewendet wurde. Zwar deutet die Vorgehensweise darauf hin, dass von einem ungeklärten Vermögenszuwachs ausgegangen wurde, indem Bareinzahlungen und einzelne Überweisungen Dritter als Grundlage herangezogen und diese Beträge pauschal um 100% erhöht wurden. Aus welchen Erwägungen gerade diese Vorgehensweise gewählt wurde, bleibt aber offen.

Auch die Schätzung der Vorsteuern ist nicht nachvollziehbar. Aus dem Betriebsprüfungsbericht ist insbesondere nicht abzuleiten, wie der Prüfer zum Ansatz von Vorsteuern in Höhe von 1,8% gelangte.

Im fortgesetzten Verfahren wird die belangte Behörde zunächst die unter IV. 1 bis IV.3 dargestellten Ermittlungen nachzuholen haben. Erst auf dieser Grundlage wird beurteilt werden können, ob bzw. für welche Einkünfte und Umsätze eine Schätzung erforderlich ist.

Dabei wird auch zu beurteilen sein, ob bzw. in welchem Umfang dem Bf. Vorsteuern aus Eingangsleistungen zustehen. Gelangt die belangte Behörde auch nach diesen noch durchzuführenden Ermittlungen zu dem Ergebnis, dass eine Schätzung vorzunehmen ist, wird sie die angewendete Schätzungsmethode offenzulegen, ihre Auswahl schlüssig zu begründen und das Schätzungsergebnis auf Grundlage der ergänzend festzustellenden Tatsachen nachvollziehbar herzuleiten haben.

Bedeutung der fehlenden Ermittlungen auf den Bescheidspruch und Prüfung einer etwaigen Unzulässigkeit der Aufhebung und Zurückverweisung:

Die unter II. 1 bis 3, III. 1 bis 3 bzw. IV. 1 bis 3 dargestellten Ermittlungsmängel betreffen entscheidungswesentliche Sachverhaltsfragen und wirken sich unmittelbar auf den Bescheidspruch aus, sodass bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Je nach Ergebnis der noch durchzuführenden Ermittlungen könnte sich etwa ergeben, dass einzelne Tätigkeiten des Bf. zeitlich oder ihrem Umfang nach anders als von der belangten Behörde bisher angenommen zu beurteilen sind, dass einzelne bisher in die Schätzung aufgenommene Bareinzahlungen oder Überweisungen keiner betrieblichen Tätigkeit und auch keiner anderen steuerlich relevanten Einkunftsquelle zuzurechnen sind, konkrete Geldabflüsse bei der (gegebenenfalls mittels Schätzung zu erfolgenden) Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte zu berücksichtigen sind oder die bisherige Annahme eines 100%-igen Zuschlages nicht gerechtfertigt ist.

Es ist daher nicht ausgeschlossen, dass bei Durchführung der unterlassenen Ermittlungen anders lautende Bescheide zu erlassen gewesen wären oder eine Bescheiderlassung zu unterbleiben gehabt hätte.

Die Aufhebung und Zurückverweisung ist allerdings – selbst wenn ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden können – nach § 278 Abs. 1 zweiter Satz BAO unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Diese im Rahmen der sodann zu fällenden Ermessensentscheidung zu berücksichtigenden positiven und negativen Voraussetzungen sind in rechtlicher Gebundenheit zu prüfen. Das Gericht hat die von ihm vermissten und ins Auge gefassten Ermittlungsschritte zu bezeichnen und zu beurteilen und auch die Frage zu beantworten, ob die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Gericht selbst nicht im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre (VwGH 17.10.2018, Ra 2017/13/0087 m.w.N.).

Im gegenständlichen Fall wäre die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Gericht selbst weder im Interesse der Raschheit gelegen noch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden:

Zur Herstellung der Entscheidungsreife wären umfangreiche ergänzende Ermittlungen erforderlich. Insbesondere wären die einzelnen Tätigkeiten des Bf. in den Beschwerdejahren, die jeweiligen Vertragsbeziehungen, die Herkunft und Verwendung der zu- und abgeflossenen Geldmittel, die behaupteten Darlehen, Schenkungen und Casinogewinne sowie die tatsächlichen Lebensführungskosten und deren Finanzierung näher aufzuklären. Diese Ermittlungen erfordern zahlreiche Einvernahmen, Vorhalte sowie weitere Erhebungen und gehen weit über bloße Ergänzungen des bisherigen Ermittlungsverfahrens hinaus.

Das Bundesfinanzgericht verfügt über keinen Erhebungsapparat und müsste einen erheblichen Teil der nachzuholenden Erhebungen wiederum durch die Abgabenbehörde durchführen lassen (vgl. § 269 Abs. 2 BAO). Hinzukommt, dass das Bundesfinanzgericht zur Beachtung des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO) sämtliche Ermittlungsergebnisse der jeweils anderen Verfahrenspartei schriftlich zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung zur Kenntnis zu bringen hätte. Dies wäre in Summe weder im Interesse der Raschheit gelegen noch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden.

Da es sich nicht bloß um einzelne nachzuholende Ermittlungen, sondern um (umfangreiche) wesentliche Teile des entscheidungswesentlichen Sachverhalts handelt, würde nahezu das gesamte Ermittlungsverfahren auf die Rechtsmittelinstanz verlagert werden (vgl. hierzu VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315).

Der Gesetzgeber hat für Abgabenangelegenheiten ein zweistufiges Verfahren vorgesehen, mit einem unabhängigen Gericht als Rechtsmittelinstanz, dem vor allem eine Kontrollfunktion zugesprochen ist. Kommt es wegen des Unterbleibens entscheidender Sachverhaltsermittlungen auf Ebene der Abgabenbehörde zur Verlagerung eines aufwändigen Ermittlungsverfahrens vor das Bundesfinanzgericht, wird dieses Ziel des Gesetzgebers unterlaufen und dessen Einrichtung als echte Kontrollinstanz wird zur bloßen Formsache. Es entspricht nicht dem Sinne des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelinstanz, statt ihre – umfassende – Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Einrichtung ist, die den entscheidungswesentlichen Sachverhalt erstmals ermittelt und sodann als faktisch erste und zugleich letzte Tatsacheninstanz einer Beurteilung unterzieht (BFG 29.8.2023, RV/5100222/2020).

Da somit die Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts durch das Bundesfinanzgericht weder im Interesse der Raschheit gelegen noch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre, überwiegen im Rahmen der Ermessensentscheidung die für eine nach § 278 BAO vorzunehmende Aufhebung und Zurückverweisung sprechenden Gründe.

Absehen von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung:

Das Absehen von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung liegt in den Fällen des § 274 Abs. 3 BAO im Ermessen des Senates. Die Ermessensentscheidung, mit der dem Antrag auf

Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht Rechnung getragen wird, ist zu begründen (VwGH 17.10.2018, Ra 2017/13/0087).

Eine Aufhebung unter Zurückverweisung nach § 278 BAO zeichnet sich gerade dadurch aus, dass das Verwaltungsgericht keine eigenen Ermittlungen in der Sache vornimmt und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung somit auch unter dem Aspekt der Sachverhaltsermittlung entbehrlich ist (vgl. *Sutter/Urtz* in Festschrift Ritz 332).

Auch im gegenständlichen Fall gründet sich die Aufhebung und Zurückverweisung nicht auf Ergebnisse einer vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Beweisaufnahme, sondern ausschließlich auf die nach der Aktenlage feststehende Tatsache, dass die belangte Behörde entscheidungswesentliche Ermittlungen unterlassen hat. Mangels ausreichender Sachverhaltsermittlungen kann derzeit nicht über den entscheidungswesentlichen Sachverhalt abgesprochen werden.

Für die Entscheidung über die Aufhebung und Zurückverweisung der Sache nach § 278 BAO hätte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung keinen zusätzlichen Erkenntnisgewinn gebracht. Die für diese Entscheidung maßgeblichen Umstände ergeben sich aus der derzeitigen Aktenlage. Im gegenständlichen Verfahrensstadium hätte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung lediglich zu einer Verfahrensverzögerung geführt.

Aufgrund dieser Erwägungen wurde im Rahmen der Ermessensentscheidung trotz Parteiantrags von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung abgesehen.

Bindungswirkung:

Erfolgt die Aufhebung der angefochtenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften unter Zurückverweisung der Sache (§ 278 BAO), weil es die belangte Behörde unterlassen hat, die für die Beurteilung des Rechtsfalles wesentlichen Tatsachenfeststellungen zu treffen, so besteht die Herstellung des der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichts entsprechenden Rechtszustandes darin, dass die belangte Behörde nunmehr jene Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens durchführt, die eine erschöpfende Beurteilung des maßgebenden Sachverhaltes ermöglichen (*Rzeszut/Turpin* in *Rzeszut/Staringer/Tanzer/Unger*, BAO^{2.06} § 282 Rz 4 m.w.N.). Im fortgesetzten Verfahren ist die Abgabenbehörde an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden (vgl. § 278 Abs. 3 BAO).

Unzulässigkeit der Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Formalerledigung der Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen hat grundsätzlich Eingang in die höchstgerichtliche Judikatur gefunden (vgl. z.B. VwGH 15.10.2021, Ra 2019/16/0136; 30.6.2025, Ra 2024/13/0065). Die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nicht als uneinheitlich zu bezeichnen und die vorliegende Entscheidung berücksichtigt die Überlegungen des Verwaltungsgerichtshofes zu Formalerledigungen der Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen. Die Revision ist somit im gegenständlichen Fall nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 21. August 2026