

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt X vom 12.Sept.2011 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005-2009 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide vom 12.Sept.2011 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005-2009 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO idgF aufgehoben und die Sache zur Durchführung weiterer Ermittlungen (§ 115 BAO) an die Abgabenbehörde zurückverwiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens sind die auf Basis der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Außenprüfung (AP) des Finanzamtes X (FA) erfolgten Änderungen der Besteuerungsgrundlagen in den angefochtenen Umsatz- (USt) und Einkommensteuer-(ESt) Bescheiden für 2005-2009 gegenüber den (großteils erklärungsgemäß veranlagten) Abgabenerklärungen des Beschwerdeführers (Bf).

Zum Rechtsmittel gegen den gleichzeitig ergangenen Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlungen (ESt-VZ) 2011 erfolgt eine Erledigung zu RV/2100424/2012, zur ebenfalls bekämpften bescheidmäßigen Festsetzung einer Normverbrauchsabgabe (NoVA) 12/2009 für ein aus den USA importiertes Kfz („Hummer H1“) ergeht mit gleichem Datum eine Erledigung des BFG zu RV/2100425/2012.

Zugleich wird das Rechtsmittel gegen die aufgrund einer Folgeprüfung ergangenen USt- und ESt-Bescheide 2010 zu RV/2100658/2013 und VH/2100004/2017 erledigt.

Im anhängigen Verfahren gegen die USt- und ESt-Bescheide 2005-2009 bekämpft der Bf ausdrücklich sämtliche AP-Feststellungen.

Im Einzelnen versagte das FA bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb der Jahre 2005-2009 den Abzug von Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben eines bis 2001 vom Bf betriebenen Gastronomiebetriebes mit der Begründung, der Bf habe den Erlös aus dem Verkauf von „Objekten“ der ehemaligen Betriebsliegenschaft nicht zur Tilgung „der

*bestehenden Kredite*“ sondern zur Anschaffung von Wertpapieren (WP) verwendet (AP-Bericht 9/2011, Tz. 2; AP-Vorhalt 16.3.2011, Tz. 1).

Aus demselben Grund lehnte das FA den Abzug weiterer - vom Bf den Werbungskosten (WK) seiner nichtselbständigen Einkünfte (nsE.) 2007 und 2008 zugeordneten – Fremdfinanzierungskosten (Zinsen/Spesen) ab, die lt. AP-Unterlagen teilweise aus Krediten für ein 2006 verkauftes Mietzinshaus, teilweise aber auch aus Privatkrediten des Bf resultierten. Diese Aufwendungen, die als sonstige WK der nichtselbständigen Einkünfte „*sowieso niemals angesetzt werden*“ könnten, seien auch nicht als (nachträgliche) WK der Vermietungseinkünfte oder der Einkünfte aus Kapitalvermögen des Bf zu berücksichtigen (AP-Bericht 9/2011, Tz. 6; AP-Vorhalt 16.3.2011, Tz. 5).

Im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung kürzte das FA die WK und Vorsteuern des Jahres 2006 um eine (doppelt erfasste) Maklerprovision betreffend den Verkauf des Zinshauses (AP-Bericht 9/2011, Tz. 3; AP-Vorhalt 16.3.2011, Tz. 2).

Zudem korrigierte die Abgabenbehörde den vom Bf ermittelten Spekulationsgewinn (Erwerb des Zinshauses 2003/Verkauf 2006) um in den Vorjahren bereits als laufende WK der Vermietungseinkünfte in Abzug gebrachte Finanzierungskosten (AP-Bericht 9/2011, Tz. 4; AP-Vorhalt 16.3.2011, Tz. 3).

Im Jahr 2008 setzte das FA einen im Zuge der Rückführung eines Schweizer Franken (CHF)- Fremdwährungskredites (FW-Kredit) in einen Euro-Kredit erzielten Konvertierungsgewinn als steuerpflichtige „*sonstige Einkünfte*“ an (AP-Bericht 9/2011, Tz. 5; AP-Vorhalt 16.3.2011, Tz. 3).

Des Weiteren rechnete das FA in den angefochtenen USt- und ESt-Bescheiden 2005-2009 auf Basis einer im AP-Verfahren durchgeführten Schätzung des Finanzmittelbedarfs des Bf (§ 184 BAO) jeweils nicht gedeckte Lebenshaltungskosten (LHK) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb hinzu (AP-Bericht 9/2011, Tz. 8; AP-Vorhalt 16.3.2011, Tz. 7).

2009 erhöhte das FA zusätzlich die erklärten Umsätze und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um einen Unsicherheitszuschlag (SZ) von 30% und kürzte auch die Vorsteuern aus der Vermietungstätigkeit im selben Ausmaß.

Eine erhellende Begründung der zuletzt genannten Korrekturen enthält weder der AP-Bericht, noch der im AP-Verfahren an den Bf ergangene Vorhalt vom 16.März 2011, auf welchen der AP-Bericht zur ergänzenden Begründung generell verweist (AP-Bericht 9/2011, Tz. 9; AP-Vorhalt 16.3.2011, Tz. 8).

Schließlich ging das FA für ein aus den USA importiertes Kfz der Marke General Motors (GMC) Modell „*Hummer H1*“ vom Entstehen einer NoVA-Schuld im Dez. 2009 aufgrund nachweislich überwiegender Inlandsnutzung aus und schrieb dem Bf zugleich die bis dahin nicht bezahlte Einfuhrumsatzsteuer (EUSt) mit dem USt-Bescheid 2009 vor (AP-Bericht 9/2011, Tz. 7; AP-Vorhalt 16.3.2011, Tz. 6).

Das Rechtmittel gegen diesen NoVA-Bescheid wird gesondert unter RV/2100425/2012 erledigt.

Die **Berufung** gegen die aufgrund der AP ergangenen USt- und ESt-Bescheide 2005-2009 führte der Bf im Rahmen eines Mängelbehebungsvfahrens wie folgt aus:

*„Diese Anfechtung Mängelbehebungsauftrages besteht aus 185 Seiten*

*Ich habe mehrmals telefonisch um Auskunft gebeten die mir laut Bescheid zusteht. Diese wurde mir aber bis heute nicht genehmigt - teils weil niemand zurückgerufen hat oder teilweise keine Auskunft geben kann oder will.*

*Ich beantrage die Einsichtnahme in meinen Akt.*

**Tz.1 Anfechtung Allgemeine Feststellung**

*Ich habe auf sämtliche von Ihnen geforderten Fragen geantwortet - seit 11.11.2010 bin ich fast fortlaufend als Ortsabwesend gemeldet und teilweise anderweitig gemeldet.*

*Anbei Protokolle Gemeinde sowie Post.*

*Ich hatte eine kurzfristige Steuerliche Vertretung ((Steuerberaterinname) die von mir abgezogen wurde).*

*Der angeblich von Ihnen behauptete Steuerliche Vertreter (der niemals in diesem Verfahren meine Vertretung hatte) hat nicht die weitere Vertretung verweigert sondern wurde von mir nur um das Steuerlich von ihm gemachte Jahr 2005 befragt.*

*Da er von Steuerlichen Sachen sicherlich keine Ahnung hat und somit das Jahr 2005 (das von ihm gemacht wurde) zwar für mich sehr teuer war aber Letztendlich eine schwere Fehlberatung war habe ich ihn nicht benötigt und wurde er auch nicht von mir beauftragt.*

*Ich habe seit November 2011 (BFG-Anmerkung: gemeint wohl 2010) vom Finanzamt weder Post erhalten - noch gab es angeblich von Herrn (Prüfername) an mich geführte Telefonate.*

*Ich und sowohl kein steuerlicher Vertreter wurde zu einer angeblichen Schlussbesprechung geladen.*

**Tz.2 Anfechtung Gewerbebetrieb Zinsen**

*Änderung auf € 0,00*

*Laut Herrn (Steuerberatername) wären diese Zinsen sehr wohl anzuerkennen da die Kredite nicht getilgt werden hätten können da sie Endfällig sind und nur bei Strafe und dadurch Verlusten zu tilgen gewesen wären.*

*2005 9812,51*

*2006 13020,06*

*2007 27690,92*

2008 23131,73

Laut (Steuerberatername) hätte ich 2005 einen steuerlichen Vorteil aus der Hineinnahmen der Betrieblichen Zinsen aus den Krediten (Gastromomiebetriebname) obwohl ihm bekannt war das ich dieses Objekt verkauft habe da er auch der Berater der Käuferin ist. Er wusste auch dass mit dem Kaufpreis damit die Kredite nicht getilgt wurden - da ihm die Haben-Zinsen und die Sollzinsen sowie meine Depots bekannt waren.

Laut Ihm wäre durch diese Zinsen eine KEST Rückvergütung möglich - für diese Sch...beratung bezahlte ich € 5000,- was kaum dem sogenannten Gewinn aus der KEST abdeckte.

Falls diese Zinsen laut Ihnen nicht anzuerkennen sind beantrage ich die KEST Endbesteuerung laut Frau B. L. für die Jahre 2005-2006 - 2007-2008

Tz.4 So. Eink. Spekulationsteuer

Änderung auf € 0,00

Ich habe eine Spekulationsberechnung vorgelegt aus der sich ein Verlust von € 7000,- ergibt.

Die Zinsen für die Jahre 2003 - 2006 wurden in der V+V nicht als Betriebsausgaben abgesetzt.

Da es ein Beratungsfehler von (Steuerberatername) war diese Zinsen für die Kestberechnung heranzuziehen und von Ihnen nicht anerkannt werden, lege ich eine neue EA für 2005 - 2008 vor die um den Zinsaufwand und Zinsertrag gekürzt wurden.

Tz.5 Anfechtung So. Eink. Konvertierungsgewinn 2008

Änderung auf € 0,00 da kein Gewinn. Wurde wieder mit Verlust im selben Jahr gewechselt.

Tz.6 Anfechtung Eink. nsA so. Werbungskosten

Änderung auf € 0,00

Da es wie sie sagen keine Werbungskosten sind lege ich auch die Berechnung der sogenannten Werbungskosten vor. Dieser Posten bestand zur Gänze aus Sollzinsen der weitergeföhrten Kredite.

Diese werden bei Wegfall der Zinsen u. Kestberechnung nicht mehr benötigt und werden in der neuen EA nicht mehr angeführt. Diese Zinsen wurden von mir nicht bar bezahlt und verringern somit auch nicht mein Haushaltseinkommen.

Tz.7 Anfechtung Nova, Eust 2009

Änderung auf € 0,00

Das Fahrzeug wurde wie schon mehrmals mitgeteilt (Verwendung lt. Vorhaltsbeantwortung „fahren“) von mir für diesen Zweck importiert. Das Fahrzeug befand sich ab Meldedatum

*in Deutschland und war nicht Fahrtüchtig. Bei Entladung im Hafen schon kaputt. Beweise liegen vor.*

*Wie auch von Herrn (Prüfername) gesehen wurde stand das Fahrzeug zerlegt und nicht fahrbar bei mir in der Einfahrt und wurde von ihm auch beobachtet wie das Fahrzeug bei seinem mehrtägigen Aufenthalt bei mir laufend von Mechanikern repariert wurde.*

*Das Fahrzeug wurde vorschriftsmäßig in Deutschland verzollt. Und nach Österreich gebracht. Dort wurde es von mir nach Graz gebracht um es für Österreich zu typisieren. Da Gefahr im Verzug war durfte ich mit dem Fahrzeug nicht mehr weiterfahren. Ich suchte dann die Teile die für die Reparatur des Fahrzeugs benötigt wurden. Da General Motors in dieser Zeit Konkurs anmeldete (Bundesland2) diese Teile nicht mehr organisiert werden. Das Fahrzeug wurde mehrmals abgeschleppt und notdürftig repariert. Es konnte dann nur als LKW genehmigt werden, obwohl ich auf PKW angesucht hatte. Da es mir als LKW nicht half, da ich keinen Schein habe und mehrere Gutachten vorlagen, dass das Fahrzeug nicht zu reparieren war und in einem allgemein schlechten Zustand war, wurde das Fahrzeug wieder nach Deutschland geschleppt und dort verkauft.*

*Das Fahrzeug wurde nachweislich niemals überwiegend im Inland benutzt und wurde auch niemals zum „fahren“ „benutzt“ - da es nie fahrbereit war.*

*Außerdem ist auch diese Berechnung ihrerseits falsch da beim Kaufpreis die Überstellung nach Bremerhaven inkludiert war und ich das Fahrzeug schon aus dem Hafen mit Hilfe des ADAC bis zu meinem Wohnsitz in Deutschland schleppen lies - welcher dadurch ich Schutzbefehlhaber beim ÖAMTC bin gratis war.*

#### *Tz.8 Anfechtung Lebenskosten*

*Änderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf € 0,00*

*Als Lebenshaltungskosten werden von Ihnen € 20000,- netto genannt. Selbst diese von Ihnen angenommenen Kosten sind sicher nicht möglich da dieses Einkommen ein Nettoeinkommen von 1666,66 wäre. Ganz sicher haben nicht sehr viele Familien in Österreich dieses Einkommen. Als Gewerberechtlicher Geschäftsführer im DG-2011 und davor im DG1-2010 hatte ich ein Nettoeinkommen von € 1400,- wovon ich noch die Fahrtkosten abziehen musste. Ich setze daher die Lebenshaltungskosten mit € 1400,- x 14 (€ 19600,-) an da ein normaler Familienvater mit dieser Summe seine Familie ernähren muss.*

*Dazu muss ich aber mitteilen dass unsere Lebenskosten sehr viel geringer sind da wir keine Miete bezahlen müssen und auch fast keinerlei Versicherungen abgeschlossen haben. Teilweise (2008 und 2009) hatte ich sogar das Essen auf meinen Arbeitsplätzen frei.*

*Alle sonstigen laufenden Kosten wurden von der Bank überwiesen sodass theoretisch diese € 1400,- netto zu verbrauchen wären.*

*Ich lege eine Berechnung der Jahre 2005 bis 2008 des Cashflows vor.*

*Die von Ihnen als Lebenskosten zugerechneten sogenannten Werbungskosten*

*2007 (€ 38380,00) sowie*

*2008 (€ 42474,00) sind Sollzinsen die von den Krediten stammen und nicht von mir bar bezahlt wurden sondern aus den laufenden Habenzinsen.*

*Sie wurden falsch in die Einkommensteuererklärung unter Werbungskosten eingetragen.*

*Da die Sollzinsen von Ihnen nicht anerkannt werden - sowie die Habenzinsen sodann von mir als Endbesteuert angesucht werden - haben sie auch in der EA nichts zu suchen.*

*Tz.9 Anfechtung Veranlagung 2009*

*Änderung der 30%igen Erhöhung der Bemessungsgrundlage auf € 0,00*

*Da die mir zur Verfügung stehenden Barmittel im Jahr 2009 weit über den von Ihnen angenommenen Zahlen zur Deckung meiner Lebenskosten liegen - siehe Beilage*

*Da sie anscheinend nichts mehr finden fangen sie mit Schätzungen an.*

*Ich fechte die Einkommensteuerbescheide und Umsatzsteuerbescheide 2005 - 2009 in allen Punkten an.*

*Da die Einkommensteuererklärungen und Umsatzsteuererklärungen von 2005 - 2009 im Ganzen nicht stimmen lege ich diese neu mit den von mir gewünschten Änderungen vor.“ (Zitatende Mängelbehebung zur Berufung gegen USt/ESt-Bescheide 2005-2009 und E-VZ 2011)*

Der Rechtsmittelergänzung schloss der Bf Unterlagen über wiederholte, mehrmonatige Ortsabwesenheitsmeldungen an die Post und über die Begründung eines Nebenwohnsitzes in (Bundesland2) während der Dauer des AP-Verfahrens (2/2010 – 9/2011) sowie Aufstellungen über 2005-2009 getätigte Barbehebungen von mehreren Bankkonten und eine Neuberechnung seiner Lebenshaltungskosten für den Verfahrenszeitraum an.

Des Weiteren legte der Bf seiner Rechtsmittelergänzung ESt-Erklärungen für 2005-2009 bei, nach welchen er, neben den nichtselbständigen Einkünften (nsE.), lediglich (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (V+V) zu veranlagen hatte.

Zugleich verwies der Bf auf eine Doppelerfassung von Lohnbezügen in den angefochtenen ESt-Bescheiden 2006 und 2007.

Nach Einholung einer Stellungnahme des Prüfers legte das FA das Rechtsmittel des Bf ohne weitere Erhebungen dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

Im **Vorlageantrag** führte die Abgabenbehörde, nach Darstellung des - aufgrund einer äußerst schleppenden und bis zuletzt unvollständigen Mitwirkung des Bf sehr aufwändigen - AP-Verfahrensgangs, inhaltlich aus:

*„Der Berufungswerber hat gegen die oben bezeichneten Bescheide mit Schreiben vom 26.09.2011 und 23.11.2011 Berufung erhoben, wobei die Formerfordernisse des § 250 BAO nicht zur Gänze erfüllt wurden, weshalb das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag nach § 85 Abs 2 BAO erlassen hat. In Folge wurde vom Berufungswerber am 25.11.2011 ein weiteres Schreiben eingebracht und unter Anführung der jeweiligen Tz des Berichts der AP Stellung genommen.“*

Diesen Ausführungen wird vom Finanzamt entgegnet:

**Tz. 1: Allgemeine Feststellung:**

*Die vom Berufungswerber getätigte Angabe, auf „sämtliche von Ihnen geforderten Fragen geantwortet“ zu haben, entspricht nicht den Tatsachen. So blieben der 4. Vorhalt vom 04.10.2010 und das Schreiben vom 16.03.11 (Ankündigung Prüfungsabschluss mit den getroffenen Feststellungen) bis dato unbeantwortet.*

Weiters wurden folgende Unterlagen - auch im Mängelbehebungsverfahren - nicht vorgelegt:

*Sämtliche Unterlagen für das Jahr 2009*

*Lebenshaltungskosten: Aufstellung Bankkonten und WP-Depots f. 2004 - 2009*

*Nachweis über Herkunft der Lebenshaltungskosten.*

*Buchhaltungsunterlagen für 2005*

*Unterlagen NoVA und EUSt für das Kfz „Hummer“*

*Zur Ortsabwesenheit*

*Hinsichtlich der „fast fortlaufenden“ Ortsabwesenheit seit 11.11.2010 ist zu entgegnen, dass laut den vorgelegten Postprotokollen der Berufungswerber für folgende Zeiträume abwesend war:*

1. Formular 11.11.2010 - 13.03.2011, übernommen von der Post am 10.11.2011
2. Formular 07.07.2011 - 30.09.2011, übernommen von der Post am 04.07.2011

*Aber auch in diesem Zeitraum kann der Berufungswerber nicht dauernd ortsbewohnt gewesen sein, da er - laut Übernahmevermerk der Post zum 3. Formular - am 14.09.2011 im Postamt war.*

*3. Formular 16.09.2011 bis auf Widerruf; Vermerk 11.11.2011*

*Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht die bloße Behauptung der Ortsabwesenheit ohne konkrete Angabe über Zeitraum und Grund der Abwesenheit nicht aus (zB VwGH vom 16.11.2011, 2007/17/0073).*

*Zur Verneinung der Vertretung durch den Steuerberater [Anm.: Gemeint damit StB Mag (Steuerberatername)]:*

*Entgegen den Ausführungen des Berufungswerbers hatte Mag. (Steuerberatername) vom 12.04.-04.08.2011 neben der seit 23.03.2010 eingesetzten Steuerberaterin,*

*Frau (Steuerberaterinname), die Vollmacht besessen. Im Übrigen wurden sämtliche Schriftstücke immer auch (Steuerberaterinname) zugesandt. Zudem war der StB. Mag. (Steuerberatername) bei einer Besprechung mit dem Prüfer im Juli 2011 bereits in Besitz des 4. Vorhalts und des Schreibens vom 16.3.2011; diese Dokumente wurden dem StB aber nicht vom Prüfer ausgehändigt. In Folge wurden die Punkte anhand der beiden Schreiben besprochen. Letztendlich legte Mag. (Steuerberatername) die Vollmacht laut telef. Mitteilung an den Prüfer wegen Nichtvorlage der Unterlagen zurück.*

*Abschließend wird zu diesem Punkt noch darauf hingewiesen, dass der Berufungswerber jederzeit die Möglichkeit gehabt hätte in sämtliche Aktenstücke Einsicht zu nehmen, dies aber durch offensichtliche Verweigerung jeglicher Kontaktaufnahme mit dem zuständigen Prüfer bzw. durch konsequente Verweigerung der gem. §§ 119 und 161 BAO bestehenden Mitwirkungspflichten des Abgabepflichtigen nicht in Anspruch nehmen wollte.*

**Zu Tz. 2: Gewerbebetrieb Zinsen:**

*In seiner Rechtsprechung zu § 32 Z 2 EStG 1988 führt der VwGH aus, dass der Steuerpflichtige auch nach Betriebsveräußerung bzw -aufgabe alle ihm zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten zu setzen hat widrigenfalls Zinsen nicht mehr Aufwendungen iSd § 32 Z 2 EStG 1988 darstellen (etwa VwGH vom 24.02.2004, Gz 99/14/0250; VwGH vom 20.09.2001, 98/15/0126).*

*In Anlehnung dieser Rechtsprechung sieht das Finanzamt X im vorliegenden Fall diese Voraussetzungen nicht gegeben, da - wie auch im Schreiben vom 16.03.2011 ausgeführt - der Veräußerungserlös nicht zur Deckung der bestehenden Kredite, sondern zum Ankauf von Wertpapieren verwendet wurde.*

*Laut Antwort zum Mängelbehebungsauftrag wird eine Änderung auf € 0,00 bzw. die KESt-Endbesteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen beantragt.*

**Zu Tz. 3: VuV Mietobjekt-2 2006:**

*Zu diesem Punkt wurden keine Einwände erhoben bzw wurde dem Mängelbehebungsauftrag nicht entsprochen.*

**Zu Tz. 4: Sonstige Einkünfte Spekulationsgewinn 2006:**

*Die Berechnung lt. AP basiert auf den eigenen Berechnungen des Abgabepflichtigen. Es wurden lediglich die Zinsen für die Jahre 2003-2006 zugerechnet (siehe Begründung im Schreiben vom 16.3.2011). Im nunmehr ergangenen Schreiben werden für 2005-2008 berichtigte E-A Rechnungen ohne Ansatz der Zinsen vorgelegt.*

*Die Berechnung laut AP wird im Schreiben vom 16.3.2011 dargestellt. Beantragt wird nunmehr eine Änderung auf € 0,00 da kein Gewinn erzielt worden sei bzw. im gleichen Jahr mit Verlusten ausgeglichen wurde. Der Berufungswerber hat für diese Behauptung keinerlei Unterlagen beigelegt.*

**Zu Tz.6: Einkünfte nsA sonstige Werbungskosten:**

Auf die diesbezüglichen Ausführungen der AP im Schreiben vom 16.3.2011 wird verwiesen.

Zu Tz.7: NoVA, EUST "Hummer H1" 2009:

Im Schreiben wird auf vorliegende Beweise für die Fahruntüchtigkeit des Kfz verwiesen, ohne dass diese vorgelegt wurden, sodass es sich für das Finanzamt um eine bloße Schutzbehauptung handelt.

Zu den Ausführungen, dass der Prüfer das Kfz angeblich zerlegt gesehen hat ist zu entgegnen, dass am ersten Tag der Prüfung das Fahrzeug auf einem vom Einfamilienhaus weit entfernten, nicht einsichtbaren Parkplatz und nicht auf dem Grundstück abgestellt war. Demgegenüber stand das Kfz am übernächsten Tag in der Hauseinfahrt - offensichtlich dorthin gefahren - und wurde anscheinend am Vorderrad repariert (lediglich das Rad fehlte, von zerlegtem Zustand war keine Rede). Zudem sind dem Prüfer Zeugen bekannt, die bestätigen, dass der Berufungswerber mit dem Fahrzeug gefahren ist.

Über die vom Berufungswerber behauptete Fahrtauglichkeit bzw. die Verbringung des Kfz von Deutschland nach Graz und zurück wurden nie Nachweise (Rechnungen usw.) vorgelegt. Ebenso wurden weder für den Import und der Verzollung in Deutschland noch für den Verkauf (bzw Versteigerung laut Schreiben des Berufungswerbers vom 10.08.2010) des Kfz Nachweise oder Belege erbracht.

Tz.8 Lebenshaltungskosten:

Vom Berufungswerber werden € 19.600,00 - gegenüber € 20.000,00.- des Prüfers - als angemessene Lebenshaltungskosten angesetzt.

Nach Angaben des Berufungswerbers wird „keine Miete gezahlt“ und kaum Versicherungsbeiträge. Dem ist zu entgegnen, dass das Einfamilienhaus zum Großteil fremdfinanziert wurde und daher Tilgungsraten u. Zinsen anfallen; zudem entspricht es nicht der allg. Lebenserfahrung, dass ein Haus nicht versichert ist.

Auch in diesem Punkt wurden geeignete Nachweise bzw. Unterlagen im gesamten Verfahren nicht vorgelegt. Im einbrachten Antwortschreiben zum Mängelbehebungsbescheid wurden lediglich vorgelegt:

Eine Aufstellung von Barabhebungen von div. Bankkonten für den Zeitraum 2005 - 2009

Eine Aufstellung der LHK:

Einnahmen wurden angeführt (Versicherung, KESt) ohne die Ausgaben gegenüberzustellen;

teilw. wurden nicht nachvollziehbare Ansätze (Vorsteuer) vermerkt; auf die in den Vorhalteverfahren angeführte Deckung der Verluste wurde nicht eingegangen; vor allem wurden abermals die Unterlagen zu Vermögendeckungsrechnung (Aufstellung sämtlicher Bank- u. Kreditkonten, WP-Depots, so. Vermögenswerte) nicht beigebracht.

Tz. 9 Veranlagung 2009:

*Wie bereits unter Tz 1 vermerkt, wurden die abverlangten Unterlagen (wieder) nicht vorgelegt.*

*Von der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde aufgrund der Berufungsausführungen gem. § 276 Abs 1 BAO Abstand genommen, da aufgrund der Berufung nicht damit zu rechnen war, dass hiervon das Berufungsverfahren beendet worden wäre, womit eine Beschleunigung des Rechtsmittelverfahrens nicht gegeben ist (Ritz, a.a.O., § 276 Tz 9).“ (Zitatende FA-Vorlageantrag)*

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

**I.) Zu den verfahrensrechtlichen Beschwerdepunkten:**

Der Bf, ein beim FA langjährig mit wechselnden gastgewerblichen Betrieben und Vermietungseinkünften steuerlich erfasster Unternehmer, ermittelte die Ergebnisse seiner wirtschaftlichen Betätigungen, soweit ersichtlich, durchwegs durch Einnahmen-/Ausgabenrechnung (§ 4 Abs.3 Einkommensteuergesetz 1988/EStG) bzw. Überschussermittlung (§§ 15ff EStG). Zur Erledigung seiner steuerlichen Belange bediente er sich im Laufe der Jahre (ebenfalls mehrmals wechselnder) steuerlicher Vertreter bzw. vorübergehend auch einer gewerblichen Buchhaltung.

Im Verfahrenszeitraum war der Bf nur teilweise steuerlich vertreten (lt. FA-Vertreterdatenbank keine Vertretung vom 13.9.2007 - 22.3.2010).

Die kurz nach Anmeldung des verfahrensgegenständlichen AP-Verfahrens, ab 23.März 2010 dokumentierte Vertretung durch die Steuerberaterin (Steuerberaterinname) (ohne Zustellvollmacht) endete mit der Eingabe der Bf an das FA vom 25.Nov.2011 im Mängelbehebungsverfahren zum verfahrensgegenständlichen Rechtsmittel (ein vorheriger Widerruf ist weder den Verfahrensunterlagen noch der abgabenbehördlichen Vertreterdatenbank zu entnehmen).

Die Einbindung der Vertreterin in das AP-Verfahren beschränkte sich nach dem vorgelegten AP-Akt auf eine tel. Kontaktaufnahme des Prüfers vom 30.Aug.2010 und eine anschließende Zusendung der bis dahin an den Bf ergangenen Ergänzungsvorhalte (eine zugehörige Reaktion der Vertreterin ist nicht dokumentiert). Des Weiteren wird im (letzten) AP-Vorhalt an den Bf vom 16.März 2011 auf eine (nicht näher konkretisierte) vorausgehende telefonische Unterlagenanforderung bei der Steuerberaterin verwiesen, auch diese offenbar ergebnislos (AP-Akt S. 211 bzw. S.41). Darüber hinaus ist den Verfahrensunterlagen eine Beteiligung der Steuerberaterin am AP-Verfahren nicht zu entnehmen.

Eine Vertretung durch den im zweiten Prüfungsjahr vorübergehend als Ansprechperson des FA im verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren fungierenden Steuerberater Mag. (Steuerberatername) scheint in der abgabenbehördlichen Vertreterdatenbank zwar im Jahr 2005 auf (beendet 9/07 durch Bf), nicht aber im Zeitraum des anhängigen AP-Verfahrens. Allerdings ist in der FA-Vertreterdatenbank für 12.April 2011 – 4.August 2011

eine steuerliche Vertretung (inkl. Zustellvollmacht) durch die Kanzlei Mag. XYZ- Stb OG erfasst (Anmerkungen in der Datenbank durch die Vertretung). Die lt. FA-Vorlagebericht am 12.April 2011 telefonisch erfolgte Mitteilung der Vertretungsübernahme durch die "XYZ.- WTH GmbH" ist in der FA-Vertreterdatenbank nicht abgebildet.

Im Zeitraum Mitte April 2011 bis Anfang August 2011 war der Bf somit formell doppelt vertreten (einmal mit, einmal ohne Zustellvollmacht). Schriftliche Erledigungen innerhalb dieses Zeitraumes sind im Verfahrensakt des FA nicht dokumentiert.

Eine Überprüfung der tatsächlichen Bevollmächtigung des Mag. (Steuerberatername) (dessen Kanzlei unstrittig in der Vergangenheit mit der Erstellung der Abgabenerklärungen 2005 beauftragt gewesen war) im verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren, ist den abgabenbehördlichen Verfahrensakten weder im Verlauf des AP-Verfahrens, noch nach dem Bestreiten einer Bevollmächtigung durch den Bf im Rechtmittel zu entnehmen.

Im Übrigen lässt sich aus den vorgelegten Verfahrensakten - abgesehen von einem Hinweis auf eine (weder näher datierte noch sonst dokumentierte) Besprechung zwischen dem Prüfer und Mag. (Steuerberatername) vom "Juli 2011" in einem mit 4.Aug.2011 datierten Aktenvermerk (AV) des Prüfers (AP-Akt S.48) - auch die Einbindung dieses zweiten Vertreters in das hier zu beurteilende abgabenbehördliche Verfahren nicht nachvollziehen. Auch über den Inhalt der im Aktenvermerk erwähnten Besprechung ist nichts bekannt.

Nach dem vorliegenden AP-Akt war der Informationsfluss zwischen dem Bf und dem FA im anhängigen Prüfungsverfahren - bis auf zwei persönliche Begegnungen mit dem Bf (zu Prüfungsbeginn im Febr.2010 bzw. bei einer AP-Ausdehnung auf das Jahr 2005 im Juni 2010) und die zuvor erwähnten Kontakte mit dessen steuerlichen Vertretung(en) - auf insgesamt fünf schriftliche Vorhalte an den Bf bzw. deren Beantwortung durch diesen beschränkt (wobei drei dieser Vorhalte unbeantwortet blieben).

Telefonate oder E-Mailverkehr sind mit dem Bf gar nicht, mit dessen steuerlichen Vertretung(en) nur im bereits erwähnten Umfang, festgehalten.

Sämtliche schriftliche Vorhalte im AP-Verfahren ergingen - außerhalb von Zeiten deklarerter Ortsabwesenheit - an den Bf persönlich und wurden, soweit dokumentiert, auch ausschließlich an ihn zugestellt. Auf eine (zusätzliche) Zusendung an seine steuerliche(n) Vertretung(en) weist lediglich der zuvor erwähnte Vermerk vom 30.Aug.2010 hin.

Das fristgerecht eingebrachte Rechtsmittel und die ebenfalls innerhalb der gesetzten Frist erfolgte Mängelbehebung belegen auch für die angefochtenen Bescheide und den Mängelbehebungsauftrag zum verfahrensgegenständlichen Rechtsmittel neben dem Ergehen auch die Zustellung an den Bf.

Eine Ladung zur Schlussbesprechung (SB) findet sich in den vorgelegten AP-Unterlagen für 2005-2009 nicht. Ein Aktenvermerk im AP-Akt vom 1.Sept.2011 und der (undatierte)

AP-Bericht verweisen explizit auf den Abschluss des Prüfungsverfahrens ohne Mitwirkung des Bf und den Entfall einer Schlussbesprechung (AP-Akt, S.1; AP-Bericht, S.9).

In Hinblick darauf hält das BFG eine Beendigung des AP-Verfahrens unter Entfall einer Vorladung des Bf oder dessen steuerlicher Vertretung und ohne Durchführung einer Schlussbesprechung für erwiesen.

Nach den Beilagen zur Rechtsmittelergänzung fiel die Schlussphase des AP-Verfahrens in den Zeitraum einer beim Postamt gemeldeten Ortsabwesenheit des Bf (Ortsabwesenheitsmeldungen für 11.Nov.2010 - 11.Nov.2011 mit Unterbrechung vom 14.März - 6.Juli 2011).

Lt. Folgeprüfung betrieb der Bf vom 8.Juli – 29.Aug.2011 einen Gastronomiebetrieb am (K-Betriebsort) in (Bundesland2). Bereits Ende 2010 war er kurzfristig als Dienstnehmer für einen Gastronomiebetrieb im (A-Betriebsort) tätig gewesen (24.Nov. - 31.Dez.2010). Seine übrigen Dienstverhältnisse waren im örtlichen Nahebereich angesiedelt (s. BFG-Erledigung RV/2100658/2013).

Zwar meldete der Bf seine Ortsabwesenheiten regelmäßig dem zuständigen Postamt, die Bekanntgabe einer geänderten Zustelladresse an das FA bzw. das Prüfungsorgan unterließ er allerdings jeweils, sodass die Abgabenbehörde erst durch die Ausführungen und Beweismittel in der Rechtsmittelergänzung vom 25.Nov.2011 davon Kenntnis erlangte (angemerkt sei, dass sich die im FA-Vorlagebericht angeführte Eingabe des Bf an das FA vom 16.Nov.2011 zur (erstmaligen) Meldung seiner Ortsabwesenheit und Bekanntgabe eines Zweitwohnsitzes in (Bundesland2) nicht in den vorgelegten Verfahrensakten befindet . Doch wirkt sich eine erste Ortsabwesenheitsmeldung an das FA am 16.Nov.2011 (und nicht erst am 25.Nov.2011) auf die verfahrensrechtliche Situation nicht entscheidend aus).

Neben der Durchführung einer Schlussbesprechung im AP-Verfahren ist den vorgelegten abgabenbehördlichen Verfahrensunterlagen auch nicht zu entnehmen, dass dem Bf die im Rechtsmittel beantragte Akteneinsicht von Seiten der Abgabenbehörde gewährt oder auch nur angeboten wurde.

Die abgabenrechtlichen Verfahrensvorschriften sehen das Recht der Parteien vor, sich - sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird - durch eigenberechtigte natürliche Personen, juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften vertreten zu lassen. Die zeitgleiche Bevollmächtigung mehrerer befugter Vertreter ist zulässig. Jeder Vertreter kann - im Rahmen seiner Bevollmächtigung - für den Vertretenen einschreiten. Zur Wahrung des Parteiengehörs des Vertretenen genügt von Seiten der Abgabenbehörde die Verständigung eines (von mehreren) bevollmächtigten Vertreters. Auch nach erteilter Bevollmächtigung, kann die Partei weiter im eigenen Namen Erklärungen abgeben.

Vertreter haben sich grundsätzlich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen. Für befugte berufsmäßige Parteienvertreter kann der (schriftliche oder mündliche) Verweis auf eine erteilte Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis (= die Vorlage einer

Vollmachtsurkunde) ersetzen. Dies ändert aber nichts daran, dass eine Bevollmächtigung erteilt worden und diese bei Bedarf auch nachweisbar sein muss.

Bestehen Zweifel über Bestand und/oder Umfang einer Bevollmächtigung, hat die Abgabenbehörde von Amts wegen entsprechende Ermittlungen durchzuführen, indem sie etwa einen Auftrag zur Vorlage der Vollmachtsurkunde erteilt. Die Behebung allfälliger Mängel einer Vollmachtsurkunde ist durch die Abgabenbehörde in Anwendung der Bestimmungen des § 85 Abs. 2 BAO von Amts wegen zu veranlassen (vgl. § 83 BAO, § 88 Abs. 9 WTBO u.a. bzw. VwGH 25.4.2002, 95/15/0197; 17.6.1993, 92/18/0460; 17.12.1992, 92/18/0048).

Zu den tragenden Grundsätzen des Abgabenverfahrens gehört die Wahrung des Parteiengehörs. Den Parteien ist im Verfahren Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 Abs. 2 BAO).

Eine Verletzung des Parteiengehörs ist unzulässig, selbst wenn der Abgabepflichtige in Verschleppungsabsicht handelt oder bis auf weiteres (z.B. wegen Auslandsaufenthalts) nicht erreichbar ist. Eine Verletzung des Parteiengehörs stellt nur dann keinen Verfahrensmangel dar, wenn auch bei Wahrung des Parteiengehörs der betreffende Bescheid unverändert zu erlassen gewesen wäre (VwGH 17.12.2003, 99/13/0032; 25.5.1993, 93/14/0019; 2.2.1950, 740/48).

Der Umsetzung des Rechts auf Parteiengehör dienen verschiedene abgabenrechtliche Verfahrensbestimmungen, darunter auch solche speziell für das AP-Verfahren. So normiert § 149 BAO für den Abschluss von Außenprüfungsverfahren:

*„(1) Nach Beendigung der Außenprüfung ist über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlußbesprechung). Zu dieser sind der Abgabepflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen. Über die Schlußbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen.“*

*(2) Die Schlußbesprechung kann entfallen, wenn sich nach dem Prüfungsergebnis entweder keine Änderung der ergangenen Bescheide oder keine Abweichung gegenüber den eingereichten Erklärungen ergibt oder wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter in einer eigenhändig unterfertigten Erklärung auf die Schlußbesprechung verzichtet oder wenn trotz Vorladung weder der Abgabepflichtige noch dessen Vertreter zur Schlußbesprechung erscheint.“*

Die Bedeutung des Parteiengehörs im Rahmen einer AP kommt etwa im Erfordernis einer förmlichen Vorladung des Abgabepflichtigen und dessen befugten Parteienvorvertreters zur Schlussbesprechung zum Ausdruck. Ohne Schlussbesprechung darf ein AP-Verfahren nur unter den in § 149 Abs. 2 BAO konkret genannten Voraussetzungen beendet werden.

Unabhängig von einem Außenprüfungsverfahren sind nach § 183 BAO im Abgabenverfahren generell Beweise von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist (nur) abzusehen, wenn die unter Beweis

zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre (es sei denn, die Partei erklärt sich unter Sicherheitsleistung zur Kostentragung bereit ), oder wenn aufgrund der Umstände davon auszugehen ist, dass die Beweise in offensichtlicher Verschleppungsabsicht angeboten werden.

Der festgestellte Ablauf der verfahrensgegenständlichen Außenprüfung entspricht den durch die genannten gesetzlichen Bestimmungen bzw. die angeführte VwGH-Judikatur festgelegten Vorgaben nicht.

Zunächst ist aufgrund des Vorbringens im Rechtsmittel eine gültige Bevollmächtigung des Mag. (Steuerberatername) ohne Abklärung nicht gesichert. Bis dahin bleibt offen, ob die unter dessen Mitwirkung erfolgten Verfahrenshandlungen bzw. der über diesen Steuerberater abgewickelte Informationsfluss (z.B. in der Besprechung vom "Juli 2011") dem Bf zuzurechnen ist.

Die Tatsache, dass der Vertreter bei dieser Besprechung im Besitz von zwei an den Bf ergangenen FA-Vorhalten war, genügt in Hinblick auf dessen Widerspruch im Rechtsmittel, für den Nachweis einer Bevollmächtigung zur Vertretung im gegenständlichen Verfahren nicht. Erscheint es doch - nicht zuletzt wegen der offenbar nicht zufriedenstellenden Vertretung in der Vergangenheit - durchaus nicht ungewöhnlich, dass eine Kontaktaufnahme des Steuerberaters mit dem Bf zwar zunächst zur Übermittlung offener AP-Vorhalte, in der Folge aber zu keinem Vertretungsauftrag führte.

§ 8 Zustellgesetz - der zufolge § 98 BAO auch für die Zustellung abgabenbehördlicher Dokumente maßgeblich ist - verpflichtet eine Partei dazu, der Behörde die Änderung ihrer bisherigen Abgabestelle während eines laufenden Verfahrens, von dem sie Kenntnis hat, unverzüglich mitzuteilen. Die Bestimmung gilt auch für das Verfahren vor dem BFG (§ 2a BAO).

Aufgrund dieser Bestimmung sind Abgabepflichtige in jeder Phase eines anhängigen Abgabenverfahrens verpflichtet, der Abgabenbehörde eine taugliche Zustelladresse bzw. Abgabestelle für deren schriftliche Erledigungen bekanntzugeben. Dies gilt nicht nur für das AP-Verfahren sondern auch für ein allenfalls anschließendes Rechtsmittelverfahren beim FA oder beim BFG. Eine Mitteilung an die Post vermag die Meldung an die Abgabenbehörde bzw. das BFG nicht zu ersetzen (vgl. z.B. VwGH 29.4.1988, 87/17/0049; 27.4.1989, 88/09/0140, 21.9.1994, 93/01/0823-0825).

Eine durch Verletzung dieser Meldepflicht allenfalls eingetretene Unzustellbarkeit eines Dokuments ist der Abgabenbehörde nicht anzulasten, wenn eine aufrechte Abgabestelle nicht ohne Schwierigkeiten festgestellt werden kann. Für diesen Fall sieht das Gesetz eine wirksame Zustellung des Dokuments durch Hinterlegung bei der Behörde ohne vorherigen Zustellversuch vor (§ 8 Abs. 2 Zustellgesetz).

Im anhängigen Verfahren hat der Bf seine infolge (behaupteter) Ortsabwesenheiten geänderte(n) Abgabestelle(n) für schriftliche Behördenerledigungen weder dem FA noch dem BFG bekanntgegeben (auf die Erledigung zu VH/2100004/2017 wird verwiesen).

Allerdings ergingen, wie festgestellt, im verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren sämtliche Vorhalte außerhalb von Zeiten gemeldeter Ortsabwesenheiten des Bf. Für drei Vorhalte aus dem Zeitraum 22.Juni bis 4.Okt.2010 dokumentieren Rückscheine im AP-Akt eine ordnungsgemäße Zustellung durch Hinterlegung beim Postamt (AP-Akt S. 336 - 338).

Ein Zustellnachweis für den letzten AP-Vorhalt vom 16.März 2011 fehlt zwar im vorgelegten AP-Akt, doch befindet sich kein entsprechendes Poststück mit postamtlichem Unzustellbarkeitsvermerk im Akt und hatte die Ortsabwesenheit des Bf am 14.März 2011 geendet. Das BFG geht daher auch zu diesem Vorhalt von einer erfolgten Zustellung an den Bf aus.

Dass sich die postamtlich gemeldete Ortsabwesenheit des Bf auf die ordnungsmäßige Zustellung der verfahrensgegenständlichen Bescheide nicht auswirkte, wurde bereits festgestellt. Sowohl die Rechtsmittelschriftsätze gegen diese USt- und ESt-Bescheide als auch die aufgetragene Mängelbehebung wurden innerhalb der gesetzlich vorgesehenen bzw. behördlich eingeräumten Fristen eingebbracht. In dem zu RV/2100425/2012 erledigten Rechtmittelverfahren betreffend NoVA 12/2009 stellte sich eine Zustellproblematik wegen Ortsabwesenheit nicht, da der NoVA-Bescheid 12/2009 am 22.Nov.2011 erging .

Die (behauptete) Ortsabwesenheit des Bf beeinträchtigte somit weder die Zustellung der schriftlichen Erledigungen während des AP-Verfahrens, noch die Wirksamkeit der verfahrensgegenständlichen Abgabenbescheide oder die anschließende Rechtsmitteleinbringung.

Allerdings weisen die vorgelegten Verfahrensakten in Verbindung mit den Ausführungen im Rechtsmittel auf eine unzulässige Beeinträchtigung des Parteiengehörs im abgabenbehördlichen Verfahren hin.

Zwar trifft es zu, dass der Bf seiner Mitwirkungspflicht wiederholt nur äußerst schleppend bzw. unzureichend nachkam, doch befreite dies, nach der angeführten ständigen VwGH-Judikatur, die Abgabenbehörde nicht von der Pflicht zur Durchführung eines den abgabenrechtlichen Bestimmungen entsprechenden Verfahrens.

Wenn auch vergebliche Versuche des Bf zur Erlangung telefonischer Auskünfte weder in den Verfahrensunterlagen dokumentiert sind, noch vom Bf nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wurden, so ist doch evident, dass er nach dem Vorhalt vom 4.Okt.2010 am AP-Verfahren nicht mehr persönlich beteiligt war und auch weder Frau (Steuerberaterinname) noch Herr Mag. (Steuerberatername) für ihn nicht einschritten.

Gerade weil die beiden letzten AP-Vorhalte vom Okt.2010 und März 2011 keine Reaktion von Seiten des geprüften Unternehmens bzw. dessen Vertretung zur Folge hatten, erweist sich der Abschluss des AP-Verfahrens ohne eine Vorladung des Bf und seiner Vertreterin zur Schlussbesprechung unter dem Aspekt des Parteiengehörs als umso gravierender. Die gesetzlichen Voraussetzungen für das Unterbleiben einer Schlussbesprechung lagen nach dem festgestellten Verfahrensergebnis zweifellos nicht vor.

Unter Berücksichtigung der Negierens der im Rechtsmittel beantragten Akteneinsicht ergibt sich insgesamt das Bild einer massiven Verletzung des Parteiengehörs im abgabenbehördlichen Verfahren. Dass die angeführten Aspekte als „wesentliche“ Verfahrensmängel im Sinne der zuvor dargestellten Rechtslage einzustufen sind, belegt das eingebrauchte Rechtsmittel unzweifelhaft.

Wenn das FA in dieser Situation auch noch auf das Erlassen einer Berufungsvorentscheidung (der nach der VwGH-Judikatur u.a. die Funktion eines Vorhalts zur Wahrung des Parteiengehörs zukommt) verzichtete und zudem vor der Rechtsmittelvorlage an den UFS unter Missachtung der Verfahrensbestimmungen ( § 276 Abs. 6 BAO idF BGBl I 2009/20 ) auf die Durchführung der mehrfach erforderlichen ergänzenden Ermittlungen verzichtete, diente dies nicht der Verfahrensbeschleunigung sondern führte lediglich zur Verlagerung des Verfahrensführung - und insbesondere auch des Ermittlungsaufwands - an den UFS bzw das BFG.

Im fortgesetzten Verfahren wird es Aufgabe des FA sein, für die Einhaltung der angeführten abgabenrechtlichen Verfahrensgrundsätze und -bestimmungen zu sorgen.

## II.) Zu materiellen Beschwerdepunkten:

### 1.) Sachverhaltsfeststellung zu **AP-Bericht 2005-2009, Tz 2-6**

Der Bf war langjährig in der Gastronomie tätig. Vom Februar 1996 bis Ende Mai 2001 betrieb er am Standort (**Ort1**), (**Objektadresse1**), **KG-1, EZxxx** (im Folgenden EZxxx Ort-1) als Einzelunternehmer unter der Firma „(Gastromomiebetriebname)“ (auch „*Gastroname*“) einen Restaurantbetrieb (lt. V-Akt Gewerbebefugnis 26.Febr.1996 - 1.Juni 2001; Besteuerung der Betriebsaufgabe im Jahr 2001 im Zuge einer Außenprüfung/ AP für 1999-2004 im Jahr 2005). In den Jahren 2002-2004 erzielte der Bf nach dem Ergebnis des damaligen Prüfungsverfahrens keine betrieblichen Einkünfte mehr.

Auch für die Folgejahre bis 2009 wies die Aktenlage bis zum Ergehen der verfahrensgegenständlichen Bescheide – neben steuerfreien GKK- und AMS-Bezügen - nur außerbetriebliche Einkünfte des Bf aus (Lohnbezüge aus regelmäßig kurzfristigen Dienstverhältnissen bei unterschiedlichen Dienstgebern, Vermietungseinkünfte, 2003 – 2008 auch (regelbesteuerte) Einkünften aus Kapitalvermögen).

Nachdem der Bf das Restaurant „*Gastroname*“ zunächst als Mieter betrieben hatte, erwarb er im Dez.1998 die gesamte Liegenschaft EZxxx am Betriebsstandort in Ort-1 (Kaufvertrag 16.Dez.1998/fremdfinanzierter Kaufpreis (KP) 7.500.000,- S/545.046,- € + 20% USt) und begründete im darauf befindlichen Wohn- und Geschäftshaus in der Folge vier getrennte Wohnungseigentumsobjekte (WE-Objekte) mit unterschiedlicher Nutzungswidmung (lt. Grundbuch (GB): Top 1 (205/1000), Wohnungen „WEG 1-8“; Top 2 (310/1000), „Geschäft“ (Lokal „*Gastroname*“); Top 3 (455/1000), „Geschäft“; Top 4 (30/1000), „Garage“), die er – zunächst abgesehen vom Objekt Top 2 – zur außerbetrieblichen Vermietung nutzte.

Aktenkundig ist, dass der Bf die beim Erwerb des Objekts bereits bestehende Wohnungsvermietung (nunmehr WE-Objekt Top 1) fortführte (u.a. ab März 2001 Vermietung einer Wohnung an seine spätere Gattin) und ab Nov. 2000 die Geschäftsflächen eines ehemaligen Tischlereibetriebes im Untergeschoß (UG) - unter Beibehaltung des bisherigen Nutzungszwecks - an C.E. vermietete, die darin in der Folge das „*Küchenstudio C.*“ betrieb (WE-Objekt Top 3).

Nach Ausstieg aus dem Gastronomiebetrieb „*Gastroname*“ verpachtete der Bf das WE-Objekt Top 2 ab Juni 2001 an H.W., der das Lokal unter Fortführung der bisherigen Firmenbezeichnung bis 2009 betrieb.

Die Ergebnisse aus den Nutzungsüberlassungen der EZxxx Ort-1 erfasste der Bf in seinen Abgabenerklärungen zur Gänze als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (bis 2002 jährlich insgesamt positive, ab 2003 negative Vermietungsergebnisse).

Im Dez. 2001 veräußerte der Bf das vermietete WE-Objekt Top 3 an den Ehegatten der Mieterin, H.E. (KV 21.Dez.2001 - KP 3.500.000,- S/ 254.355,- € + 20% USt).

Im Folgejahr verkaufte der Bf die Räumlichkeiten des Restaurants „*Gastroname*“ (WE-Objekt Top 2) an den Pächter H.W. (lt. GB KV 5.Sept. 2002 - KP 4.000.000,- S/ 290.692,- € + 20% USt; lt. KV 1.600.000,- S netto auf Inventar entfallend).

Im Rahmen eines Liegenschaftstausches mit dem Ehepaar E. veräußerte der Bf in den Jahren 2003/2004 schließlich auch die beiden ihm noch verbliebenen WE-Objekte der Liegenschaft EZxxx Ort-1 an H.E. (lt. GB KV 6.Juli 2004 betreffend Top 4/ Garage, KP 10.000,- € + 20% USt bzw. KV 22.Dez.2004 betreffend Top 1, KP 180.000,- € + 20% USt, davon 15.000,- € netto auf Inventar entfallend).

Zum Verkaufszeitpunkt des WE-Objekts Top 1 haftete die Kreditforderung der finanziierenden Hausbank Ort-1 aus dem Erwerb der Liegenschaft EZxxx Ort-1 lt. GB noch mit 181.682,- €/2.500.000,- S aus. Diese wurde durch Überweisung des Nettoerlöses aus dem Verkauf der Wohnungen getilgt (KV 21.Dez.2004, Pkt. 4).

Insgesamt erzielte der Bf somit zwischen Dez.2001 und Dez. 2004 aus den Veräußerungen der vier WE-Objekte der im Dez. 1998 um 545.046,- €/7.500.000,- S netto erworbenen EZxxx Ort-1 einen Erlös von 735.046,- €/10.114.453,- S netto. Eine Spekulationsgewinnermittlung ist der Aktenlage für keinen der vier Veräußerungsvorgänge zu entnehmen („Pauschallösung“ im Zuge der AP 1999-2004).

Im Gegensatz zum Kaufpreis aus dem letzten Verkauf (WE-Objekt Top 1), hatte sich der Bf die Nettokaufpreise aus den beiden ersten Veräußerungen (insgesamt 545.046,- €/7.500.000,- S Zufluss im Jahr 2002) – offenbar in Kenntnis und mit Zustimmung der hypothekarisch besicherten Bank - auf ein seiner Verfügung unterliegendes Bankkonto ausbezahlen lassen. In der Folge hatte er die Mittel zur Anschaffung eines umfangreichen Wertpapierbestandes verwendet (z.B. 4.Quartal 2002 WP-Käufe iHv zumindest 352.877,- € lt. Beilagen zur ESt-Erklärung 2005), den er einerseits an die Bank zur Besicherung der noch aushaftenden bzw. auch später

hinzukommender Kreditverbindlichkeiten verpfändete und den er anderseits laufend durch Zu- und Verkäufe zu optimieren versuchte. Aus solchen Transaktionen resultierende Spekulationsgewinne wies er ab 2003 in seinen ESt-Erklärungen aus (2003 105,92 €, 2005 13.110,36 €, 2006 76,82 €).

Kurz vor dem Kauf der Liegenschaft mit dem Gastronomiebetrieb „Gastroname“ hatte der Bf in unmittelbarer örtlicher Nähe der EZxxx, Ort-1 in der so genannten „Fertighaus-Siedlung“ ein weiteres Grundstück erworben (**KG-1, EZxxy u.a.**), auf dem er in der Folge ein (Fertigteil-) **Einfamilienhaus zur Privatnutzung** errichten ließ (KV Grundstück 5.Okt.1998 KP rd. 462.550,- S/33.615,- €; fremdfinanziertes Gesamtinvestitionsvolumen 1998-2001 rd. 2.600.000,- S/190.000,- € lt. GB bzw. USO-Prüfung Sept. 2001).

Ende Mai 2008 übertrug der Bf die Privatliegenschaft unter Rückbehalt eines Wohnrechts unentgeltlich an seine Gattin. Im April 2012 verkaufte die nunmehr geschiedene Gattin des Bf das Objekt um 330.000,- €.

Bereits im April 2003 hatten der Bf und C.E. je das Hälfteeigentum an zwei Liegenschaften in (**Ort-2**) (im Folgenden Ort-2) erworben (1.KV vom 23.4.2003 betreffend **EZyyy KG-2** mit dem **Mietzinshaus (Mietobjektadresse-2)** (Bj. 1903/1904, 13 Wohneinheiten, 5 Garagen), KP 155.000,- € + 20% USt; 2.KV vom 23.4.2003 betreffend die angrenzende **EZyyx KG-2**, unbebautes Grundstück (1281 m<sup>2</sup>), neu vermessen 4/2003, KP 75.000,- € ohne USt). Auf den Bf war somit ein KP-Anteil von 115.000,- € entfallen, davon 77.500,- € auf die EZyyy bzw. 37.500,- € auf die EZyyx KG-2.

Der Erwerb beider Grundstücke war zur Gänze fremdfinanziert erfolgt (265.000,- € hypothekarisch besichertes HB-Pfandrecht).

Im Juli 2004 hatte der Bf beide Hälfteanteile der C.E. erworben (lt. KV v. 6.Juli 2004 KP für 50% der EZyyy 60.000,- € + 20% USt bzw. KP für 50% der EZyyx 20.000,- € ohne USt).

Die Bezahlung der KP erfolgte durch Übernahme der bei der Verkäuferin aushaltenden Kreditverbindlichkeiten aus dem Erwerb vom April 2003 (CHF-Kredit KtoNr. 2.22222-1, 115.000,-€, endfällig 5/2023) bzw. der bis dahin angefallenen Sanierungskosten (KK-Kredit KtoNr. 2.22222-2 Stand 6.7.2004 49.289,- €, endfällig 1.5.2005).

Abweichend von den Daten der Kaufverträge resultierte daraus für den Bf ein tatsächlicher Nettopraktionspreis (ohne Nebenkosten) von 164.289,- € für beide Grundstückshälften bzw. von 279.289,- € für beide Liegenschaften (KP EZyyy 204.289,- €; KP EZyyx 75.000,- €).

Nach umfangreichen, fremdfinanzierten Sanierungen des Gebäudebestandes der EZyyy Ort-2 in den Folgejahren (lt. AP Sanierungskosten 2003-2006 insgesamt 267.096,- € netto, Fremdfinanzierung 150.000,- € (endfälliger CHF-Kredit 2.22222-3 v. 8.Okt.2004) und 85.000,- € (lt. GB hypothekar. Besicherung v. 25.11.2005), veräußerte der Bf die Liegenschaft mit dem (zur Gänze vermieteten) Mietzinshaus im Nov. 2006 um 600.000,- € + 20% USt (KV 2.Nov.2006). Bis dahin erwirtschaftete er daraus nach den vorliegenden Daten (hoch negative) Vermietungsergebnisse.

Die nicht zur Einkünftezielung verwendete, unbebaute Liegenschaft EZyyx hatte der Bf bereits im April 2006 an zwei Privatpersonen als Baugrund für ein Einfamilienhaus veräußert (KV 21.4.2006, KP 56.000,- € ohne USt).

Im Zuge der verfahrensgegenständlichen AP korrigierte das FA das vom Bf zu den beiden Liegenschaften in Ort-2 errechnete negative Spekulationsergebnis von -7.535,33 € durch Eliminierung des bereits als WK der laufenden Vermietung berücksichtigten Fremdfinanzierungsaufwands auf einen Spekulationsgewinn von 60.213,67 €.

Abgesehen von der Erfassung des Zinsaufwands war die Spekulationsgewinnberechnung des Bf allerdings noch in weiteren Punkten mangelhaft. Im Detail wird dazu auf die nachfolgenden Ausführungen zu Tz 4 des AP-Berichts verwiesen.

Nach 1 ½ Jahren ohne Mietobjekt erwarb der Bf Mitte 2008 – wiederum zur Gänze fremdfinanziert - neuerlich ein Mietzinshaus (6 Wohneinheiten, voll vermietet, dem Vollanwendungsbereich des MRG unterliegend) in **Ort-3, (Mietobjektadresse-3) (KG-3, EZzzz**, KV 18.6.2008, KP 94.000,- € + 20% USt, hypothekar. Besicherung durch die XY-Bank mit HB-Pfandrecht iHv. 120.000,- €).

Auf Betreiben der Stadtgemeinde Ort-3 wurde die Liegenschaft im Okt.2013 zwangsversteigert (Zuschlag am 18.10.2013 um 105.000,- €/ lt. Hypothekarklage des finanziierenden Kreditinstituts im Jahr 2012 offene Forderung 104.224,- €).

## 2) Rechtslage und gerichtliche Würdigung zu **AP-Bericht Tz.2-6** :

### a) zu **AP-Bericht Tz.2/ Gewerbebetrieb Zinsen:**

Verbindlichkeiten, die zur Anschaffung eines Wirtschaftsgutes (z.B. Gebäude) aufgenommen wurden, stehen mit dem finanzierten Wirtschaftsgut in einem wirtschaftlichen Kausalzusammenhang. Bei Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen scheidet zugleich die Verbindlichkeit aus dem Betriebsvermögen aus. Danach anfallende Zinsen können unter Umständen zu nachträglichen Betriebsausgaben führen (§ 32 EStG 1988). Soweit das Wirtschaftsgut in der Folge zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte (z.B. zur Vermietung) verwendet wird, können die in dieser Zeit anfallenden Schuldzinsen unter bestimmten Voraussetzungen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellen (VwGH 22.10.1996, 95/14/0018; 30.11.1999, 94/14/0166; 20.4.2004, 2003/ 13/0160).

Der Veranlassungszusammenhang der Verbindlichkeit mit dem Betrieb geht aber jedenfalls insoweit verloren, als diese aus einem Veräußerungserlös des Wirtschaftsgutes (bzw. bei Betriebsbeendigung auch anderer betrieblicher Aktiva) getilgt werden kann bzw. könnte. Lediglich soweit und solange der Verwertung Hindernisse aus der (ehemaligen) betrieblichen Sphäre entgegenstehen, bleibt der Veranlassungszusammenhang der Verbindlichkeit mit dem Betrieb gewahrt (BFH 28.3.2007, X R 15/04). Der ehemalige Betriebsinhaber hat nach der Betriebsaufgabe alle ihm zumutbaren Schritte zu setzen, um die Verbindlichkeit zu tilgen. Tut er dies nicht, verlieren die Zinsen den

Betriebsausgabencharakter. Die Zumutbarkeit orientiert sich an seiner Einkommens- und Vermögenslage (VwGH 29.6.2016, 2013/15/0286; 28.4.2011, 2008/15/0308; 15.6.2005, 2001/13/0174; 24.2.2004, 99/14/0250; 20.9.2001, 98/15/0126; 30.9.1999, 99/15/0106; 22.10.1996, 95/14/0018 und BFH 28.3.2007, X R 15/04, je m.w.V).

Analoges gilt im außerbetrieblichen Bereich bezüglich der Zinsen für eine Verbindlichkeit zur Anschaffung der Einkunftsquelle nach Beendigung der Einkünftezielung, soweit die Schuld durch den Erlös aus der Veräußerung der Einkunftsquelle getilgt werden könnte (vgl. Jakom EStG Kommentar<sup>10</sup>, § 32 Rz 33 mit Verweis auf BFH 8.8.2014 IX R 45/13 und 16.9.2015, IX R 40/14).

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage lässt der festgestellte Sachverhalt keinen Raum für einen Abzug von Fremdfinanzierungskosten aus Verbindlichkeiten des im Jahr 2001 beendeten Gewerbebetriebes (Lokal „Gastroname“) als nachträgliche Betriebsausgaben in den anhängigen Verfahrensjahren.

Zunächst konnte sich aufgrund der Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG für den Gastronomiebetrieb des Bf eine betriebliche Veranlassung des im Jahr 1998 aufgenommenen Ankaufskredits für die EZxxx Ort-1 von vorne herein nur auf jenen Teilbetrag beziehen, der dem WE-Objekt 2 (Lokal „Gastroname“) zuzuordnen war (kein gewillkürtes Betriebsvermögen für Einnahmen-/Ausgabenrechner).

Mit der - vom Bf selbst eingeräumten und durch das Verfahrensergebnis bestätigten, somit unstrittigen – Verwendung des Veräußerungserlöses aus dem Verkauf dieses Objekts im Sept. 2002 zum Erwerb von Wertpapieren anstatt zur Kreditabdeckung (vgl. WP-Ankauf im 4.Quartal 2002), wurde der betriebliche Veranlassungszusammenhang des betreffenden Kreditanteils – und damit auch der daraus in nachfolgenden Jahren entstandenen Finanzierungskosten - im Sinne der angeführten VwGH-Rechtsprechung beendet.

Dass die Vereinbarung einer hohen Pönalzahlung bei vorzeitiger Kreditrückzahlung (lt. Vermerk im AP-Akt „10%“, gemeint wohl vom vorzeitig rückgeführten Kreditbetrag) die WP-Anschaffung als wirtschaftlich vernünftiger erscheinen ließ, ändert daran nichts. Das Argument erscheint auch deshalb nicht überzeugend, weil dem dadurch ersparten Pönalauflauf die Fremdfinanzierungskosten für die gesamte restliche Kreditlaufzeit (samt deutlich erhöhter Spesen und erheblichen Wechselkursrisikos aufgrund der FW-Finanzierung) gegenüberzustellen sind und auch das beträchtliche WP-Spekulationsrisiko in eine Wirtschaftlichkeitsabwägung einzubeziehen ist. Die Verwendung des Veräußerungserlöses aus dem zuletzt verkauften WE-Objekt Top 1 zur Kreditabdeckung belegt die rechtliche Möglichkeit (und wohl auch wirtschaftliche Sinnhaftigkeit) einer alternativen Entscheidung.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass die (mit 10% durchaus unübliche) Höhe und sonstige Details einer allfälligen Pönalvereinbarung im Ankaufskredit zur EZxxx Ort-1 mangels Vorlage der Kreditunterlagen im BFG-Verfahren nicht überprüft werden konnten.

Vor diesem Hintergrund ist die Entscheidung des Bf gegen eine Kreditrückzahlung aus dem Veräußerungserlös des WE-Objekts Top 2 der EZxxx Ort-1 aus Sicht des BFG nicht dem aufgegebenen Gewerbebetrieb zuzuordnen, sondern vielmehr der Absicht einer künftigen (außerbetrieblichen) Einkünftezielung aus Vermögensverwaltung (WP-Vermögen). Die im Verfahrenszeitraum angefallenen Fremdfinanzierungskosten aus dem (anteiligen) Ankaufskredit für diese Liegenschaft stellen daher keine nachträglichen Betriebsausgaben des im Juni 2001 beendeten Gewerbebetriebes des Bf dar.

Die im Verfahrenszeitraum angefallenen Fremdfinanzierungskosten aus dem ehemaligen Ankaufkredit der EZxxx Ort-1 stellen auch keine Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften des Bf dar. Für den Erwerb und die Sanierung sowohl des Mietzinshauses des Bf in Ort-2 (EZyyy) als auch des Mietzinshauses in Ort-3 (EZzzz) wurden Kreditmittel aus neu eingegangenen Kreditverbindlichkeiten verwendet. Nur die daraus resultierenden Werbungskosten sind bei den Vermietungseinkünften des Bf im Verfahrenszeitraum zu berücksichtigen.

Da der Erlös aus dem Verkauf des Mietzinshauses in Ort-2 (EZyyy) nach den Bestimmungen des Kaufvertrages mit der Erwerber- Immobilien GmbH zur Erwirkung der Lastenfreistellung zu verwenden war (Pkt. IV des KV vom 2.Nov.2006), ist davon auszugehen, dass die im Zusammenhang mit dieser Immobilie stehenden Kredite mit dem Verkaufserlös getilgt wurden (insgesamt 465.000,- € Hypothekarkredite für EZyyx u. EZyyy) und nach dem Verkauf aus diesem Titel kein Fremdfinanzierungsaufwand mehr anfiel.

Soweit die beiden Ankaufkredite vom April 2003 (2x 115.000,- € ) die EZyyx betroffen hatten, fehlte es den daraus resultierenden Zinsen/Spesen von vorne herein am Werbungskostencharakter, da diese Liegenschaft nie zur Einkünftezielung verwendet wurde.

Inwieweit der vom Bf für den Verfahrenszeitraum als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (V+V) geltend gemachte Finanzierungsaufwand die dargestellten Voraussetzungen erfüllt, kann vom BFG mangels Vorlage der zugehörigen Bankunterlagen allerdings nicht beurteilt werden. Im Zuge der AP erfolgte dazu keine Änderung.

Für die Zuordnung der unter Tz 2 des AP-Berichts erfassten Fremdfinanzierungskosten zu den nichtselbständigen Einkünften des Bf fehlt der für den Werbungskostencharakter unabdingbare wirtschaftliche Kausalzusammenhang mit diesen Einkünften. Die AP-Unterlagen weisen für keine der angeführten Kreditverbindlichkeiten auf eine Mittelverwendung zur Erzielung von nichtselbständigen Einkünften des Bf hin.

Inwieweit Kreditmittel über den Anfangsbestand im 4.Quartal 2002 hinaus für den Erwerb von WP oder anderem Kapitalvermögen verwendet wurden, ist anhand der Aktenlage nicht eindeutig zu beurteilen. Da der Bf im Rechtsmittel den Antrag auf Regelbesteuerung seiner (zunächst) endbesteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen für 2005-2008 (§ 97 Abs. 4 EStG 1988 idF des Verfahrenszeitraumes) zurückzog

(vgl. berichtigte ESt-Erklärungen im Mängelbehebungsverfahren vom Nov. 2011) bzw. für 2009 nie zur Regelbesteuerung optierte, entfällt der Ansatz dieser Einkünfte bei der Ermittlung des zu veranlagenden Einkommens (§ 97 Abs. 3 EStG 1988 idF des Verfahrenszeitraumes). Zugleich kommt das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl I 2003/71 für die mit den endbesteuerten Einnahmen im Zusammenhang stehenden Werbungskosten zum Tragen. Unter diesen Umständen stellt sich die Frage eines Abzugs von Fremdfinanzierungskosten als Werbungskosten der Kapitaleinkünfte des Bf nicht. Doch bleibt, wie erwähnt offen, ob allenfalls Fremdfinanzierungskosten für den Erwerb von Wertpapieren als Werbungskosten der Vermietungseinkünfte zum Ansatz gebracht wurden.

**b) zu AP-Bericht Tz 3 /V+V Mietobjekt-2 2006:**

Mangels Beschwerdevorbringen ist dieser Punkt nicht verfahrensgegenständlich.

**c) zu AP-Bericht Tz.4/ Sonstige Einkünfte Spekulationsgewinn 2006:**

Nach der im Verfahrenszeitraum geltenden Rechtslage sind Spekulationsgeschäfte im Zusammenhang mit Grundstücken Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 EStG abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre. Bei Wertpapieren beträgt diese Frist ein Jahr (§ 30 Abs. 1 lit. a und lit. b EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 59/2001).

Gemäß § 30 Abs.4 leg.cit. sind als Einkünfte „*der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen insoweit zu erhöhen, als sie nicht bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte zu berücksichtigen sind. Sie sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit sie bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um die im § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Wird unbebauter Grund und Boden veräußert, so vermindern sich die Einkünfte nach Ablauf von fünf Jahren seit seiner Anschaffung um jährlich 10%. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn die gesamten aus Spekulationsgeschäften erzielten Einkünfte im Kalenderjahr höchstens 440 Euro betragen. Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2).*“

Das angeführte Besteuerungsregime des § 30 Abs. 4 EStG 1988 geht vom Grundgedanken aus, dass Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Spekulationsobjekt bis zum Verkauf anfielen, bei der Ermittlung des zu besteuern den

Spekulationsgewinns insoweit vom Veräußerungserlös abzuziehen sind, als deren Wert beim Verkauf noch vorhanden ist und die Kosten nicht bereits während der vorangehenden Nutzung des Objekts zur (außerbetrieblichen) Einkünftezielung (z.B. für Vermietungszwecke) steuermindernd zum Ansatz kamen.

Demnach sind bei der Spekulationsgewinnermittlung eines innerhalb der Spekulationsfrist veräußerten Mietzinshauses die beim Kauf bzw. während der anschließenden Vermietungsphase angefallenen Anschaffungs-, Herstellungs- und Instandsetzungskosten nur soweit zu berücksichtigen als sie im Zeitpunkt des Verkaufs des Mietobjekts noch nicht steuerlich abgeschrieben waren. Die in dieser Zeit angefallenen Instandhaltungskosten sind als sofort abzusetzende Werbungskosten für die Ermittlung des Spekulationsgewinns von vorne herein nicht relevant.

Im Bereich der Spekulationseinkünfte stellen Schuldzinsen aus der fremdfinanzierten Anschaffung des Spekulationsguts grundsätzlich unabhängig vom Abflusszeitpunkt (Jahr der Bezahlung) Werbungskosten dar (VwGH 20.4.1995, 92/13/0262), vorausgesetzt es kommt dadurch nicht zu einer doppelten steuerlichen Berücksichtigung des Aufwands (Doppelverwertungsverbot). Nach der Veräußerung des Spekulationsobjekts anfallende Zinsen sind generell und ungeachtet einer möglichen Tilgung der Verbindlichkeit aus dem Verkaufserlös nicht absetzbar (Jakom, a.a.O, § 31, Rz 30).

Der Bf hat den aus dem Verkauf der beiden 2003/2004 erworbenen Grundstücke EZyyx und EZyyy der KG Ort-2 erzielten Nettoerlösen (656.000,- €) in seiner im AP-Verfahren vorgelegten Spekulationsgewinnermittlung, welche den FA-Zurechnungen in Tz.4 des AP-Berichts zu Grunde liegt, neben den seinerzeitigen Nettokaufpreisen aus dem Jahr 2003 (insgesamt 230.000,- €) nicht näher erläuterte Werbungskosten im Gesamtbetrag von 433.534,86 € aus dem Zeitraum 2003-2008 gegenübergestellt (davon 429.061,86 € auf 2003-2006 entfallend).

Das Zustandekommen dieser Beträge wurde im AP-Verfahren nicht geklärt.

Zu ersehen ist den AP-Unterlagen, dass die vom Bf bei der Spekulationsgewinnermittlung in Abzug gebrachten Jahresbeträge deutlich über jenen Werten liegen, die er im Zuge des AP-Verfahrens als durch seine Liegenschaft(en?) in Ort-2 insgesamt veranlasste Ausgaben, jahresweise gegliedert, auflistete (darin enthalten teilweise (Neben-)Kosten des Erwerbs und Sanierungskosten der Liegenschaft EZyyy, aber auch zahlreiche weitere, laufende Bewirtschaftungskosten bzw. nicht zuordenbare Aufwendungen).

Noch wesentlich deutlicher ist die Divergenz zu den im Anlageverzeichnis (AVZ) zur Liegenschaft EZyyy Ort-2 für 2003-2006 ausgewiesenen Instandsetzungskosten (lt. Konto 380 „*Adaptierungen (1/10 AfA)*“ insgesamt 267.095,- € + 2.724,72 € für eine „*Heizung Wohnung 2.OG*“ sowie 9.300,- € (!) für „*Einrichtung W.-Tischlerei*“ (Kto 660)). Die übrigen Positionen des Kontos 660 erfassen die an den Verkäufer bezahlte Inventarabköse, die im Nettokaufpreis der EZyyy von 155.000,- € bereits enthalten und daher bei der Spekulationsgewinnberechnung nicht nochmals als Aufwand anzusetzen ist.

Zu berücksichtigen sind allerdings die lt. AVZ mit 22.381,90 € angefallenen Kaufnebenkosten sowie die vom Bf getragenen Kosten der Lastenfreistellung beim Verkauf der Liegenschaft (lt. Spekulationsgewinnberechnung des Bf WK 2007/ 1.924,50 €).

Das BFG geht davon aus, dass die von der steuerlichen Vertretung des Bf erstellten Daten des AVZ den abgabenrechtlichen Bestimmungen verlässlicher entsprechen als jene Kostenaufstellungen des Bf, welchen ganz offensichtlich keine fachkundige Zuordnung zu den unterschiedlichen steuerlichen Werbungskostenkategorien zu Grunde liegt, zumal den AP-Unterlagen auch keine Überprüfung der grundsätzlichen Verursachung der aufgelisteten Kosten durch das Spekulationsobjekt zu entnehmen ist (z.B. Werbungskosten 2008).

Insgesamt ergeben sich aus Sicht des BFG aus den vorliegenden Daten des AVZ für die beiden 2006 veräußerten Grundstücke des Bf in der KG Ort-2 bei der Spekulationsgewinnermittlung zu berücksichtigende Aufwandspositionen von 453.258,80 €.

Dieser Betrag gliedert sich wie folgt:

230.000,00 € NettoKP\*

22.381,90 € Kaufnebenkosten

267.095,00 € Sanierungskosten (Instandsetzung § 28 /2 EStG)

12.024,72 € Kto 660 (Heizung / Einrichtung ex 2004)

1.924,50 € Veräußerungskosten lt. Bf (Lastenfreistellung)

abzüglich 80.167,32 € Korrektur/Abschreibung 2003-2006 lt. AVZ

(\* KP-Anteil von 49.289,- € berücksichtigt bei Sanierungskosten)

Daraus errechnet sich ein 2006 zu versteuernder Spekulationsgewinn von 202.741,20 €.

Bezüglich der Zuordnung der Fremdfinanzierungskosten ergibt sich einerseits aus dem für den Werbungskostenabzug maßgeblichen Veranlassungsprinzip, anderseits aus der Subsidiarität der Spekulationseinkünfte (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 29 Rz 3) ein zwingender Vorrang ihrer Berücksichtigung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Insofern räumt das Gesetz dem Bf kein Wahlrecht ein.

Ein Ausgleich des oa. Spekulationsgewinns mit Verlusten aus anderen Spekulationsgeschäften des Jahres 2006 kommt nicht in Betracht, da in diesem Jahr aus den Wertpapiergeschäften ein insgesamt positives Spekulationsergebnis erzielt wurde (lt. ESt-Erklärung 2006 +76,82 €) und sonstige Spekulationsgeschäfte des Jahres 2006 nicht bekannt sind. Ein Verlustausgleich mit anderen Einkunftsarten ist durch § 30 Abs.4 letzter Satz EStG 1988 explizit ausgeschlossen.

d) zu AP Bericht Tz 5/ Sonstige Einkünfte Konvertierungsgewinn 2008:

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen. Es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit und den Aufwendungen gegeben sein (vgl. z.B. VwGH 29.1.2015, 2011/15/0148).

Die Zurechnung einer Schuld zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen bestimmt sich danach, wofür die durch die Schuldaufnahme verfügbar gewordenen Geldmittel verwendet wurden. Soweit damit betriebliche Aufwendungen oder die Anschaffungskosten eines zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgutes abgedeckt wurden, liegt eine Betriebsschuld vor, während eine Privatverbindlichkeit gegeben ist, wenn die Geldmittel der Finanzierung von Aufwendungen dienen, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind (vgl. z.B. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0108).

Nach der VwGH-Judikatur stehen Kursverluste, die im Zusammenhang mit einem Fremdwährungskredit anfallen, der für die Anschaffung einer - der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden - Liegenschaft aufgenommen wurde, - anders als Schuldzinsen für Fremdkapital - nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen Einkünften. Kursverluste wie auch Kursgewinne sind demnach Ergebnis einer Marktentwicklung, die keinen unmittelbaren Bezug zu den Einkünften aus dem fremdfinanzierten Wirtschaftsgut aufweisen. Kursverluste stellen daher kein Entgelt für die Nutzung oder Beschaffung des Fremdkapitals dar. Entsprechend sind Kursverluste anlässlich der Tilgung eines Fremdwährungskredites, die aus der marktbedingten Kursentwicklung der Währung im Zeitraum zwischen Aufnahme und Tilgung des Kredites resultieren, nicht als Werbungskosten bei Ermittlung der Einkünfte aus dem fremdfinanzierten Wirtschaftsgut abzugsfähig (vgl. VwGH 22.1.2017, Ro 2015/15/0011; VfGH 29.11.2014, G 137/2014, G 138/2014).

Diese Beurteilung hat für die Erzielung von Kursgewinnen im gesamten außerbetrieblichen Bereich, somit auch für die Einkünfte aus Kapitalvermögen, zu gelten. Sind Wertpapiere nicht einem Betriebsvermögen zugehörig, haben allfällige im Zuge ihrer Veräußerung lukrierte Kursgewinne, soweit diese nicht als Spekulationsgewinne zu qualifizieren sind, nach der im Verfahrenszeitraum geltenden Rechtslage, daher steuerlich außer Ansatz zu bleiben.

Da der Bf nach dem Verfahrensergebnis zuletzt im Jahr 2001 einen Betrieb (mit Betriebsvermögen) besaß und mit dem Erwerb von Wertpapieren erst nach der Betriebsaufgabe begann, ist der zu beurteilende Wertpapierbestand dessen Privatvermögen zugehörig. Soweit der Bf aus dem Verkauf von Wertpapieren Spekulationsgewinne erzielte, waren diese in seinen Abgabenerklärungen erfasst. Unrichtigkeiten in diesem Bereich wurden im abgabenbehördlichen Verfahren nicht festgestellt.

Für eine darüber hinausgehende Besteuerung von WP-Veräußerungsgewinnen fehlte eine Rechtsgrundlage. Somit erweist sich das Rechtsmittelbegehr des Bf in diesem Punkt als berechtigt.

**e) zu AP-Bericht Tz 6 /nicht selbständige Einkünfte sonstige Werbungskosten:**

Die Verwendung von Kreditmitteln für die Erzielung von nichtselbständigen Einkünften wurde vom Bf im Verfahren weder behauptet noch dargetan. Auch in den weiteren Verfahrensunterlagen finden sich keine entsprechenden Hinweise.

Unter Verweis auf die zu Tz 2 dargestellte Rechtslage kommt der Abzug von Fremdfinanzierungsaufwand als Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften des Bf im Verfahrenszeitraum daher nicht in Frage.

Im Zusammenhang mit der Besteuerung seiner nichtselbständigen Einkünfte weist der Bf allerdings zutreffend auf eine Doppelerfassung der Bemessungsgrundlage in den angefochtenen ESt-Bescheiden 2006 und 2007 hin (vgl. Kz 245 und Kz 359). Insoweit ist eine Korrektur erforderlich.

**3.) zu AP-Bericht Tz 7 Anfechtung NoVA, EUSt 2009:**

Zu diesem Beschwerdepunkt wird aus verfahrensökonomischen Gründen hinsichtlich der Sachverhaltsfeststellung auf die am heutigen Tag ergangene BFG-Erledigung zu RV/210425/2012 verwiesen, die zugleich für das gegenständliche Verfahren hinsichtlich der Bekämpfung der Vorschreibung einer Einfuhrumsatzsteuer (EUSt) von 4.000,- € im USt-Bescheid 2009 zur Sachverhaltsfeststellung erhoben wird.

Anzumerken ist, dass der strittige Steuerbetrag im angefochtenen USt-Bescheid 2009 als Umsatzsteuerberichtigung nach § 16 UStG ausgewiesen ist, wofür das Verfahrensergebnis keine Grundlage bietet.

Der Besteuerung nach dem UStG 1994 unterliegt gemäß dessen § 1 u.a. die Einfuhr von Gegenständen in das Inland (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt. Inland ist das Bundesgebiet. Ausland ist das Gebiet, das hienach nicht Inland ist. Das Gemeinschaftsgebiet im Sinne dieses Gesetzes umfasst das Inland und die Gebiete der übrigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten (übriges Gemeinschaftsgebiet). Drittlandsgebiet im Sinne des UStG ist das Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist.

Nach § 26 UStG 1994 sind für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer grundsätzlich die Zollämter zuständig (§ 26 Abs. 3 Z. 1 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 134/2003).

Abs.2 der Bestimmung lautet: „*Abweichend davon sind für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Einfuhrumsatzsteuer unter folgenden Voraussetzungen die Finanzämter (§ 61 BAO) zuständig:*

- *Die Einfuhrumsatzsteuerschuld ist nach Art. 201 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. Nr. L 302/1) entstanden und es handelt sich um keine nachträgliche Berichtigung,*
- *der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist Unternehmer (§ 2), im Inland zur Umsatzsteuer erfasst und die Gegenstände werden für sein Unternehmen eingeführt und*
- *der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer erklärt in der Zollanmeldung, dass er von dieser Regelung Gebrauch macht.“*

Für eine EUSt-Vorschreibung relevant ist im anhängigen Verfahren demnach der Import des zu beurteilenden Hummer H1 aus den USA in das Gebiet der Europäischen Union.

Voraussetzung für die Erhebung der strittigen EUSt durch das FA ist jedenfalls eine Optionserklärung des Bf bzw. des von ihm mit der Verzollung beauftragten indirekten Vertreters (§ 26 Abs. 5 lit. e UStG 1994) *in der Zollanmeldung*. Eine spätere Erklärung ist unbeachtlich.

Zweck dieser Optionsmöglichkeit ist es, dem Steuerschuldner zeitgleich mit dem Entstehen der EUSt-Schuld und unabhängig von deren Bezahlung einen Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Dazu muss der Erwerber der importierten Ware ein inländischer Unternehmer sein, der den Gegenstand für sein Unternehmen einführt (§ 12 Abs. 1 UStG 1994).

Nach dem zu RV/2100425/2012 festgestellten Sachverhalt ist für das verfahrensgegenständliche Fahrzeug der Marke GMC Hummer H1 nicht erwiesen, dass der Bf oder eine ihn als Importeur vertretende Spedition eine Optionserklärung i.S.d. § 26 Abs.3 UStG abgegeben hat. Vielmehr blieb der Vorgang der Einfuhr des Fahrzeugs in des Gebiet der Europäischen Union im AP-Verfahren im Dunkeln, nachdem der Bf die Transport- und Verzollungspapiere trotz Aufforderung nicht vorlegte und weitere Erhebungen zur Klärung des Erwerbsvorganges unterblieben.

Da es sich, wie der BFG-Erledigung zu RV/2100425/2012 zu entnehmen ist, beim verfahrensgegenständlichen Hummer H1 um kein Fahrzeug handelt, das einen Vorsteuerabzug vermittelt (vgl. Ausführungen in Abschnitt II des Erwägungsteiles der Entscheidung) - ein Umstand, der im AP-Verfahren nicht strittig war - erscheint auch die Motivation für eine Optionserklärung des Bf nach § 26 Abs. 3 UStG nicht nachvollziehbar.

Zudem wurde das Fahrzeug nach der vorgelegten (allerdings als Beweismittel äußerst fragwürdigen) Rechnung vom 18.Nov.2009 zwar unter Verwendung der UID-Nr. des Bf erworben, doch definitiv nicht für dessen unternehmerische Zwecke genutzt.

Das Unternehmen des Bf beschränkte sich zum Zeitpunkt des Fahrzeugerwerbs im Spätherbst 2009 auf die Vermietung des Zinshauses in Ort-3. Dem AVZ zur ESt-Erklärung 2009 (Beilage zur gegenständlichen Rechtsmittelergänzung) ist zu ersehen,

dass der Bf seinem Unternehmen bereits jenen im Mai 2009 gelaesten VW Sharan zugeordnet hatte, der u.a. Gegenstand des Rechtmittelverfahrens zu RV/2100658/2013 ist (vgl. BFG-Erledigung Abschnitt II des Erwägungsteiles zu Tz.3 des AP-Berichts und des AP-Vorhalts vom 8.Febr.2013).

Ein Kfz VW Sharan vermittelt - im Gegensatz zum Hummer H1 - grundsätzlich eine Vorsteuerabzugsberechtigung. Dass dies aufgrund der konkreten Verhältnisse des Einzelfalls beim Bf nicht zutraf (dem im Übrigen zudem als Leasingnehmer auch kein AfA-Abzug zustand), wurde erstmals mit der Korrektur des Vorsteuerabzugs für die Kosten der Beendigung des Leasingverhältnisses im Zuge der Folge-AP im Jahr 2013 thematisiert. Bis dahin - und damit insbesondere auch bei der Einfuhr des Hummer H1 aus den USA im Herbst 2009 - bestand für den Bf daher auch keine Veranlassung, seinem (Vermietungs-)Unternehmen den (reparaturbedürftigen) Hummer H1 an Stelle des (nahezu neuwertigen) VW Sharan zuzuordnen. Tatsächlich schlügen sich in den Abgabenerklärungen des Bf weder die Anschaffung noch die Veräußerung des Hummer H1 nieder.

Auf Basis der angeführten Sachverhaltsfeststellungen sieht das BFG keine Veranlassung von einem Erwerb des Hummer H1 für Zwecke des Unternehmens des Bf auszugehen.

Zugleich spricht damit auch nichts dafür , dass im Zusammenhang mit der Einfuhr dieses Fahrzeugs aus den USA infolge einer Optionserklärung des Bf nach § 26 Abs.3 UStG 1994 eine Zuständigkeit des FA für die Vorschreibung einer EUSt im angefochtenen USt-Bescheid 2009 bestand. Die aufgrund der Feststellungen zu Tz 7 des AP-Berichts erfolgte "Vorsteuerberichtigung nach § 16 UStG" ist daher zu eliminieren.

Zum NoVA-Rechtsmittel wird auf die BFG-Erledigung RV/2100425/2012 verwiesen.

#### **4.) Zu AP-Bericht Tz 9 Veranlagung 2009:**

Unter Tz.9 des AP-Berichts „erhöht“(e) das FA die vom Bf „erklärten Bemessungsgrundlagen“ des Jahres 2009 um 30%.

Dazu rechnete die Abgabenbehörde einerseits den in der USt-Erklärung 2009 des Bf ausgewiesenen Umsätzen 30% hinzu und verteilte den zugerechneten Betrag gemäß dem erklärten Verhältnis auf die Umsätze mit 10% bzw. 20% Steuersatz. Zugleich kürzte das FA die in der USt-Erklärung ausgewiesene Vorsteuer um 30%.

Ertragsteuerlich verminderte das FA den vom Bf als (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärten Werbungskostenüberschuss durch Kürzung der in der ESt-Erklärung in Abzug gebrachten Position „übrige Werbungskosten“ um 30%.

Den dargestellten Zurechnungen waren im AP-Verfahren detaillierte schriftliche Aufforderungen an den Bf (bzw. lt. AP-Vorhalt vom 16.März 2011 auch telefonische Aufforderungen an dessen steuerliche Vertreterin) zur Vorlage der den eingereichten Abgabenerklärungen zugrunde liegenden Unterlagen vorausgegangen, welche ohne Ergebnis geblieben waren (vgl. AP-Vorhalt 4.Okt.2010 u. 16.März 2011).

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach dem zweiten Absatz dieser Bestimmung insbesondere auch, 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 § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Befugnis zur Schätzung setzt eine objektive Unmöglichkeit zur Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen voraus. Den Gegenstand einer Schätzung bilden grundsätzlich die zu errechnenden Bemessungsgrundlagen. Je nach Lage des Falles kann die Schätzung sich aber auch auf Tatsachen, Ereignisse, Abläufe usw. beziehen, auf welchen die Besteuerungsgrundlagen beruhen.

Die Schätzung besteht darin, jene Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nach nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen. Ziel einer Schätzung ist die Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Letztlich ist dem Begriff der Schätzung allerdings ein gewisses Maß an Unsicherheit immanent. Die daraus resultierende Ungenauigkeit hat derjenige in Kauf zu nehmen, der Anlass zur Schätzung gibt.

Nach der VwGH-Judikatur stellen sowohl das Unterlassen der Vorlage von Grundaufzeichnungen als auch eine ungeklärte Deckung des Lebensaufwandes wesentliche Umstände für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen eines Abgabepflichtigen dar, welche eine Schätzungsberichtigung der Abgabenbehörde begründen.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Im Einzelfall ist jener Methode der Vorzug zu geben, die am geeignetsten erscheint, um den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen. Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis muss mit den Lebenserfahrungen in Einklang stehen. Zudem muss die Behörde auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (vgl. z.B. VwGH 23.4.2014, Ro 2014/13/0022; 23.2.2012, 2009/17/0127; 26.1.2012, 2009/15/0155; 27.1.2011, 2007/15/0226; 8.7.2009, 2007/15/0052; 18.12.2008, 2006/15/0158 mwV).

Die unter Tz.9 des AP-Berichts durchgeführte Zurechnung zu den steuerlichen Bemessungsgrundlagen des Jahres 2009 entspricht den angeführten gesetzlichen bzw. höchstgerichtlichen Vorgaben für Schätzungen nach § 184 BAO nicht.

Zunächst erscheint es methodisch nicht nachvollziehbar, wenn das FA einerseits die erklärten (Vermietungs-) Umsätze um 30% erhöht, anderseits aber ertragsteuerlich keine Einnahmenzurechnungen durchführt, sondern die Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung vermindert. Dass Letztere in der gleichzeitig vorgenommenen Vorsteuerkürzung von 30% eine Entsprechung findet, spricht gegen einen Ausfertigungsirrtum der Abgabenbehörde und unterstreicht den logischen Widerspruch.

Tatsächlich bietet das Verfahrensergebnis allerdings weder hinreichende Grundlage für die vorgenommene Erlöszurechnung noch für die durchgeführte Aufwandskürzung.

Die unter Tz.9 des AP-Berichts erfolgte Umsatzzurechnung bezieht sich auf die Vermietungseinkünfte des Bf und betrifft – mangels Feststellungen über andere Mietobjekte des Bf im Jahr 2009 – das dem Vollanwendungsbereich des MRG unterliegende Mietobjekt in Ort-3, welches der Bf im Juni 2008 in vollvermietetem Zustand erworben hatte.

Aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse das FA davon ausgehen konnte, dass der Bf 30% der 2009 erzielten Umsätze aus diesem Haus nicht in seine USt-Erklärung aufgenommen hätte, ist den vorgelegten Verfahrensakten nicht zu ersehen. Tatsächlich finden sich darin keinerlei Hinweise auf die Grundlagen der zur Tz. 9 des AP-Berichts vorgenommenen Zurechnung.

Da im Zuge der AP zum Jahr 2008 keine Korrektur der erklärten Mietumsätze erfolgte, geht das FA offenbar von einer massiven Mieterfluktuation im Jahr nach dem Erwerb des Mietobjekts durch den Bf aus, die eine Umsatzerhöhung von 30% zur Folge hatte.

Dies erscheint allerdings, nicht zuletzt mit Blick auf die MRG-Beschränkungen, denen das zu beurteilende Mietobjekt sowohl bezüglich der Mietzinshöhe als auch bei der Kündigung von Mietverhältnissen unterliegt, äußerst ungewöhnlich und hätte daher entsprechend eindeutiger Feststellungen bedurft.

Ausgehend von der als Teil des Kaufvertrages vorliegenden Mieterliste zum Zeitpunkt des Erwerbes, waren solche Feststellungen für die Abgabenbehörde auch ohne Mitwirkung des Bf möglich und zumutbar. Eine Korrektur der erklärten Bemessungsgrundlage im Schätzungswege ist ohne diese Abklärung daher durch § 184 BAO nicht gedeckt.

Mangels Anhaltspunkten in den abgabenbehördlichen Verfahrensunterlagen ist auch die zu Tz. 9 des AP-Berichts vorgenommene Kürzung der Werbungskosten bzw. Vorsteuern für das BFG nicht nachvollziehbar.

Fest steht, dass die zum Mietobjekt in Ort-3 erklärten Vermietungsergebnisse sowohl des Erwerbsjahres 2008 als auch des Folgejahres 2010, im Gefolge der durchgeführten AP-Verfahren weder einnahmen- noch ausgabenseitig korrigiert wurden. Zugleich zeigt das Jahr 2009 hinsichtlich der angefallenen Investitionen bzw. „*übrigen Werbungskosten*“ keine auffällige Abweichung gegenüber dem Vor- und Folgejahr.

Auch wenn der Bf seine Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten im AP-Verfahren nachhaltig gröblich verletzte, wovon das BFG aufgrund des Inhalts der

abgabenbehördlichen Verfahrensunterlagen überzeugt ist, bedarf vor diesem Hintergrund eine Korrektur der erklärten Bemessungsgrundlagen nach § 184 BAO einer zumindest beispielhaften Konkretisierung von im Zusammenhang mit den Vermietungsergebnissen des Jahres 2009 unberechtigt geltend gemachten Werbungskosten bzw. Vorsteuern.

Es wird Aufgabe der Abgabenbehörde im weiteren Verfahren sein, den bisher im Dunkeln gebliebenen Sachverhalt durch ergänzende Ermittlungen zu erhellen, andernfalls eine Korrektur der Vermietungseinkünfte des Jahres 2009 auf Basis des § 184 BAO zu unterbleiben hat.

#### **5.) Zu AP-Bericht Tz.8/ Lebenshaltungskosten:**

Unter dieser Tz. rechnete das FA den Besteuerungsgrundlagen der Jahre 2005-2009 zur Berücksichtigung „*angemessener Kosten der Lebenshaltung*“ jährlich 20.000,- € Umsatz (netto) und Gewinn hinzu, wobei es die Umsatzzurechnung zur Gänze dem Normalsteuersatz von 20% und den Gewinn den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuordnete (AP Bericht, Tz 8 bzw. AP-Vorhalt 16.3.2011, Pkt. 7).

Der zur Berechnung der Lebenshaltungskosten (LHK) im AP-Verfahren erstellten Aufstellung des FA für 2005-2009 liegen grundsätzlich die Daten aus den Abgabenerklärungen/ESt-Bescheiden des Bf bzw. dessen Gattin zu Grunde (im Bereich der V+V-Einkünfte 2005-2008 adaptiert hinsichtlich steuerlicher Abschreibungen/tatsächlich angefallenen Investitionsaufwands).

Ab 2007 berücksichtigte das Prüfungsorgan bei seiner Berechnung zudem eine Lebensversicherung des Bf, deren Prämie lt. Versicherungsurkunde der XY-Versicherung AG als Einmalerlag von 150.000,- € per 1.1.2007 zu leisten war und aus welcher dem Bf eine sofort beginnende monatliche Rente über eine fixe Auszahlungsdauer von 15 Jahren zufließen sollte.

Ein aus diesem Vertragsverhältnis resultierender Rentenzufluss an den Bf von monatlich 1.060,- € ab Jänner 2007 ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig und floss auf beiden Seiten in die Berechnung des für den zu ermittelnden Lebensunterhalt des Bf nötigen Finanzierungsbedarfs ein (eine Überprüfung der Steuerfreiheit findet sich in den AP-Unterlagen nicht; der Inhalt der vorliegenden Polizze spricht allerdings - wegen des Fehlens eines aleatorischen Moments - eher für eine 15jährige Geldveranlagung mit variabler Verzinsung und damit für steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen).

Unter Ansatz der mit 20.000,- € p.a. angenommenen LHK ergab die Berechnung des FA für die Jahre 2005-2008 jährliche Finanzierungslücken von jenseits der 20.000,- € (2006 und 2007 sogar deutlich über 50.000,- €), für 2009 errechnete das FA eine Unterdeckung von 8.156,92,- €.

Unberücksichtigt ließ das FA in seiner Berechnung dem Bf bzw. dessen Gattin zugeflossene Transferleistungen (Krankengeld, AMS-Bezüge, Karenzgeld, Familienbeihilfe) von 9.866,- € (2008) bzw. 12.944,- € (2009). Im Jahr 2009

vernachlässigte das FA auch die unter Tz 9 des AP-Berichts erfolgte Zurechnung bei den Vermietungseinkünften des Bf (Kürzung des WK-Überschusses um 4.645,68 €). Zudem unterblieben weitere Korrekturen der erklärten Einkünfte aus V+V (Anpassung steuerliche Abschreibung/tatsächliche Investitionskosten für das Mietobjekt; AfA für Leasing-Kfz VW Sharan/Leasingkosten als Aufwand bei V+V oder LHK?).

Auf welcher Grundlage das FA die mit 20.000,- € p.a. angenommenen LHK des Bf ermittelte, ist nicht dokumentiert. Dadurch ist auch nicht zu erkennen, ob und ggfs. mit welchen Werten die im Verfahrenszeitraum sich teilweise ändernden privaten Verhältnisse des Bf Eingang in diesen Betrag gefunden haben (z.B. für Gratisverpflegung durch Dienstgeber - lt. FA-Datenbank 2008 6 Monate bzw. 2009 4 Monate Dienstverhältnisse des Bf im Tourismusbereich; anderseits ab 2008 Unterhaltpflichten für einen Sohn).

Auch ist nicht ersichtlich, inwiefern die Kreditverpflichtungen für das Eigenheim in den Betrag von 20.000,- € eingerechnet wurden (im Falle von Abstattungskrediten waren im Übrigen neben Zinsen/Spesen auch die jährlichen Kapitalrückführungen vom Bf aufzubringen).

Eine BFG-Abfrage im kraftfahrbehördlichen Zulassungsregister EKIS belegt, dass der Bf in den Jahren des Verfahrenszeitraums Inhaber von zumindest acht Kraftfahrzeugen war, darunter fünf Neuwagen, größtenteils der gehobenen Preisklasse (z.B. BMW Z3, GM Hummer 2 und Hummer 3). Ob und ggfs. in welcher Form deren Finanzierung (Erwerb/Leasing, Versicherung, lfd. Betrieb) beim Ansatz der LHK mit 20.000,- € p.a. zu berücksichtigen waren bzw. berücksichtigt wurden, ist aus den vorgelegten abgabenbehördlichen Unterlagen ebenfalls nicht zu ersehen.

Des Weiteren ist den EKIS-Daten ab Mitte 2009 ein verstärktes Interesse des Bf an Gebrauchtwagen zu entnehmen. Ab Juni 2009 waren – teilweise neben dem aktuellen Neuwagen und vorwiegend für kurze Zeit – durchwegs ältere, größtenteils zwischen 10 und 20 Jahre alte Pkw der gehobenen Klasse auf den Bf zugelassen (z.B. BMW 318i Cabrio, Jeep Grand Cherokee, Lancia Musa, Porsche Cayenne S). Im Zuge der Folgeprüfung nahm der Prüfer mehrere Kfz am Wohnort des Bf wahr (vgl. BFG, RV/2100658/2013; Bf-Eingabe 21.Febr.2013).

Auch die damit im Zusammenhang stehenden Kosten (Erwerb/Leasing, Versicherung, lfd. Betrieb abzüglich allfälliger Verkaufserlöse) sind – soweit sie den Verfahrenszeitraum betreffen und nicht im Rahmen einer besteuerten Erwerbstätigkeit des Bf erfasst bzw. zu erfassen sind – als Teil der zu ermittelnden Lebenshaltungskosten des Bf anzusetzen. Dazu gehören insbesondere auch die Kosten der Anschaffung, des Imports und der (lt. Bf bereits 2009 zahlreich angefallenen) Reparaturen jenes Kfz Hummer H1, der zuvor zu Tz 7 des AP-Berichts erörtert wurde und auch Gegenstand des zu RV/2100425/2012 erledigten Rechtsmittels ist.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Folgeprüfung teilte der Bf dem FA u.a. mit, seine nunmehrige EX-Gattin habe in den Jahren 2006/2007 insgesamt 30.000,- € für Invitrofertilisationsbehandlungen aufgewendet. Zudem habe sie von 2001 – 2011

monatlich über 2.000,- € an Nebeneinkünften verfügt, die in ihren Abgabenerklärungen nicht erfasst gewesen seien. Des Weiteren listete der Bf „verschiedene Streitigkeiten“ auf, die er in den Jahren 2003-2011 geführt und aus Gründen der Kostenersparnis „schwarz“ und ohne Rechnung bezahlt habe (u.a. betreffend „Hummer H 3“ und „Hummer H 2“, „Air Berlin“ sowie Scheidungs- und Obsorgestreit). Nicht zuletzt verwies er in diesem Verfahren auf seine wiederholten Aufenthalte in Ungarn.

Die vom Bf in dieser Folge-AP vorgelegten Berechnungen seiner LHK für 2011 und 2012, enthalten, neben 600,- € an jährlichen Unterhaltskosten für den 2008 geborenen Sohn, u.a. Hinweise auf Erträge von den Internetverkaufsplattformen „Willhaben“, „Ebay“ und „Fundgrube“, mit denen er u.a. seine Urlaube finanziert habe.

Schließlich übermittelte das FA zum gegenständlich anhängigen Verfahren einen Zeitungsbericht an das BFG, nach welchem der Bf Anfang 2015 zu einer mehrmonatigen Bergtour aufbrach, um mehrere Europäische Berggipfel zu erklimmen. Dem Bericht zufolge wurde der Bf bei dieser Unternehmung von mehreren Sponsoren finanziell unterstützt.

Eine Klärung von Auswirkungen der angeführten Aspekte auf die LHK des Bf im Verfahrenszeitraum hat nach den vorgelegten Verfahrensunterlagen nicht stattgefunden. Entsprechend geht das BFG auch nicht davon aus, dass sie in die der Zurechnung unter Tz.8 des AP-Berichts zu Grunde liegenden Schätzung der LHK des Bf eingeflossen sind.

Der Bf beschränkte sich in der im Rechtsmittel vorgelegten Berechnung seiner LHK - abgesehen vom Einkommen der Gattin - auf (unvollständige) Zahlenangaben zur Einnahmenseite (Nettolohnbezüge lt. L 16/Kz 345, erhaltene Transferleistungen, (steuerfrei behandelter) Rentenbezug, KESt- und Vorsteuererstattungen sowie Barbehebungen von seinen Bankkonten). Die (negativen) Vermietungseinkünfte und die in den Abgabenerklärungen erfassten „nachträglichen Betriebsausgaben“ ließ er ebenso außer Ansatz, wie die zugeflossenen Kapitalerträge und WP-Spekulationsgewinne. Letztere würden, wie die Mieteinnahmen, von der Bank zur Abdeckung aller anstehenden Kosten (sowohl „betrieblicher“ als auch privater Art) verwendet und stünden ihm daher nicht zur Verfügung. Anderseits habe er mit den von der Bank für Barbehebungen freigegebenen Beträgen die (sehr bescheidenen) Lebenshaltungskosten für seine Familie sehr wohl bestreiten können.

Die Unterlagen des Bf zum Nachweis seiner Berechnungen umfassen jahresweise gegliederte Auflistungen der behaupteten Barbehebungen, jeweils zugeordnet bestimmten BankkontoNr. (ohne Nennung des Kreditinstituts) und 2005-2007 unter Angabe zugehöriger Kontosalden zum 1.1. und 31.12. jeden Jahres. Unterjährige Kontostände fehlen gänzlich.

Die diesen Auflistungen zu Grunde liegenden Bankunterlagen (Kontoauszüge u.a.) legte der Bf – ohne nähere Begründung - nicht vor.

Die BankkontoNr. der Aufstellung sind nur bezüglich des Zeitraumes 2005-2007 dem Bf eindeutig zuordenbar (Hausbank-Girokonto KontoNr. 0000-000 bzw. 0000-001). Allerdings

fehlt auch in diesem Zeitraum den angegebenen Kontoständen zum Jahreswechsel durchwegs der Saldenzusammenhang mit dem Folgejahr.

Für die Jahre 2008/2009 blieb der Bf selbst die Saldoangaben zum Jahreswechsel schuldig. Auch sind die angegeben BankkontoNr. aus den AP-Unterlagen weitgehend unbekannt, sodass eine Feststellung ihrer Zuordnung zum Bf nicht möglich ist.

Schätzungen an Hand des Lebensaufwands/der Lebenshaltungskosten, des Geldverkehrs oder des Vermögenszuwachses sind nach Ansicht des VwGH Methoden, die als solche zur Feststellung der den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 184 BAO geeignet sind.

Da der Lebensaufwand einer Person - mangels Aufzeichnungspflicht in der Privatsphäre - im Allgemeinen nicht mit Sicherheit festgestellt werden kann, sind absolut zuverlässige Feststellungen über die genauen Lebenshaltungskosten regelmäßig nicht möglich. Entsprechend sind auch die Anforderungen an die Genauigkeit einer Schätzung geringer.

Nichts desto trotz, muss auch eine Schätzung wegen ungeklärten Lebensaufwands den Vorgaben des § 184 BAO genügen.

Dies setzt die Feststellung einer Mittelunterdeckung für den Lebensunterhalt unter Berücksichtigung der persönlichen, familiären und wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen voraus, die der Abgabepflichtige *in einem mängelfreien Verfahren* nicht aufklären kann. Eine solcherart festgestellte Finanzierungslücke rechtfertigt die Annahme, dass die unaufgeklärten Mittel zur Deckung des Lebensunterhalts aus nicht einbekannten Einkünften stammen. Die Unterdeckung löst eine Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus. Eine solche Schätzung hat in einer dem ungeklärten Fehlbetrag entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen.

Zu den Anforderungen an eine derartige Schätzung ist festzuhalten, dass die Abgabenbehörde nach der VwGH-Judikatur dem Abgabepflichtigen zwar die verheimlichten Geschäfte seiner festgestellten Einkunftsarten nicht nachweisen muss, mit denen er seinen Lebensunterhalt bestritten hat, und insoweit zur Schätzung berechtigt ist, dass aber eine schätzungsweise Zurechnung zu einer beim Abgabepflichtigen gar nicht erwiesenen Einkunftsart nicht zulässig ist.

Ob Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart erzielt wurden, ist nach Ansicht des VwGH einer Schätzung nicht zugänglich. § 184 Abs 2 BAO biete keine Grundlage dafür, ungeklärte Beträge im Schätzungswege einer Einkunftsart zuzuordnen, deren Vorliegen nicht festzustellen war. Insofern bedürfe es einer Sachverhaltsfeststellung, die auf einer schlüssigen – allenfalls auf Indizienbeweisen basierenden - Beweiswürdigung beruht (vgl. z.B. VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085; 27.2.2014, 2009/15/0212; 21.2.2013, 2009/13/0258; 28.2.2012, 2008/15/0005; 8.7.2009, 2007/15/0052; 18.12.2008, 2006/15/0158; 27.02.2002, 97/13/0149; 24.10.1961, 2209/59 mwV).

Den dargestellten höchstgerichtlichen Vorgaben für eine Korrektur der erklärten Besteuerungsgrundlagen des Verfahrenszeitraums auf Basis einer Schätzung nach dem Lebensaufwand des Bf und seiner Familie, genügen weder die vorgelegten Berechnungen der Abgabenbehörde, noch jene des Bf.

Die vom Bf angebotene Form des „Nachweises“ erweist sich zur Beweisführung der Kosten seines Lebensaufwands im Verfahrenszeitraum als völlig ungeeignet. Sie stellt nicht einmal eine anzuerkennende Form der Glaubhaftmachung dar, wiewohl damit beim hier zu erhellenden Sachverhalt bezüglich der Bankkonten keinesfalls das Auslangen gefunden werden könnte. Konnten die vorgelegten Barbehebungslisten doch nur erstellt werden, wenn dem Bf die zugrunde liegenden Kontoauszüge zugänglich waren. Unter diesen Umständen ist eine Beweisführung aber jedenfalls zumutbar und fehlt es daher insofern an einer Berechtigung zur bloßen Glaubhaftmachung (§ 138 Abs. 1 BAO).

Wie erwähnt, blieb der Bf – trotz wiederholter und konkreter Aufforderung im AP-Verfahren - weitere Unterlagen zur Darstellung des Finanzierungsbedarfs für seinen Lebensaufwand in den Jahren 2005-2009 gänzlich schuldig. Tatsächlich machte er zur Ausgabenseite nicht einmal Betragsangaben.

Unter diesen Umständen räumt das BFG weder der vom Bf im Rechtsmittel vorgelegten Berechnung seiner LHK noch den angeschlossenen Bargeltaufstellungen Beweiskraft ein.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass der Ansatz des Bf zur Widerlegung der (Zu-) Schätzungsbefugnis des FA auch methodisch ungeeignet ist. Der Hinweis auf die ihm zur Verfügung gestandenen Barmittel lässt nämlich außer Acht, dass Kreditinstitute generell Gelder nur freigeben, wenn auf dem zugehörigen Bankkonto entsprechende Geldmittel vorhanden bzw. Zahlungseingänge zu verzeichnen oder doch mit großer Wahrscheinlichkeit zu erwarten sind. Es wäre Aufgabe des Bf gewesen, den Nachweis darüber zu führen, inwieweit dies der Fall war bzw. allenfalls auch Zahlungseingänge für eine Besteuerung unbeachtlich waren (z.B. bei Zufluss zusätzlicher Kreditmittel).

Dagegen erachtet das BFG die vom Prüfungsorgan im AP-Verfahren erstellte Berechnung des zur Lebensführung des Bf (und seiner Familie) erforderlichen Mittelbedarfs, für methodisch nachvollziehbar und insofern zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen des Bf im Verfahrenszeitraum grundsätzlich geeignet. Doch erfolgte die Ausführung in mehrfacher Hinsicht unvollständig bzw. mangelhaft.

Unbedenklich erscheint zunächst die Übernahme der Einnahmen- und Ausgabenansätze aus den Abgabenerklärungen des Bf bzw. seiner Gattin als Ausgangspunkt für die Berechnung des FA.

Allerdings bedarf es Anpassungen über die Ansätze des AfA-Verzeichnisses hinaus. So sind neben den fehlenden Transfermitteln bei den Berechnungen der Jahre 2008 und 2009 auch allfällige Auswirkungen der im AP-Verfahren vorgenommenen Korrekturen zu berücksichtigen (z.B. Aufwandskürzung 2006 AP-Bericht Tz.3, ggfs. Zurechnung AP-Bericht Tz.9). Allein durch diese Maßnahmen löst sich etwa die Unterdeckung des

Jahres 2009 in der aktuell vorliegenden Berechnung des FA zur Gänze auf. Sofern die Ermittlungen im fortzusetzenden Verfahren nicht zu anderen Erkenntnissen führen, bliebe für eine Zuschätzung im Jahr 2009 damit kein Raum.

Auch die Rechtfertigung der vorgenommenen Zurechnung für das Jahr 2006 erschließt sich dem BFG auf Basis des bisherigen Verfahrensergebnisses nicht. Aus den Erlösen der beiden im Jahr 2006 veräußerten Liegenschaften in Ort-2 (EZyyx u. EZyyy) resultierte rechnerisch ein dem Bf - nach vertragskonformer Verwendung des Kaufpreise zur Lastenfreistellung - verbleibender Überhang gegenüber den verbücherten Höchstbetragshypothesen von 186.000,- €. Damit sollte neben der abgabenbehördlich für 2006 errechneten Mittelunterdeckung auch die Bezahlung eines Großteils der LV-Prämie am 1.1.2007 (150.000,- €) möglich gewesen sein. Für 2007 ergibt sich dadurch ein ungedeckter Finanzierungsbedarf von rd. 36.500,- € (entsprechend höher wird dieser Betrag bei Berücksichtigung der vom Bf zur Spekulationsgewinnermittlung (AP-Bericht Tz.4) bekannt gegebenen Aufwendungen; anderseits wirkt sich die in der gegenständlichen Entscheidung zu AP-Bericht Tz.4 dargestellte Korrektur der Spekulationsgewinnberechnung nicht unmittelbar auf das verfügbare Einkommen des Bf aus).

Für 2005 errechnete das FA eine Mittelunterdeckung von 57.869,- €.

Offen bleibt für das BFG, weshalb sich die Zurechnung dieses Jahres auf die mit 20.000,- € angenommenen LHK beschränkt (lt. VwGH ist eine ordnungsgemäß festgestellte Differenz zur Gänze zuzurechnen).

Anderseits fanden die durchaus substantiiert vorgetragenen Einwendungen des Bf gegen die Annahme der LHK mit 20.000,- € (oder auch nur 19.600,- €) in der bisherigen Schätzung keine Beachtung.

Darüber hinaus ließ das abgabenbehördliche Verfahren, wie festgestellt, zahlreiche für eine Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen auf Basis einer Schätzung nach dem Lebensaufwand unabdingbare Aspekte ungeklärt bzw. unberücksichtigt.

Dies betrifft neben den zuvor angeführten einnahmen- und ausgabenseitigen Positionen insbesondere auch die fehlende Feststellung jener Einkunftsquelle(n), der die zugeschätzten Einkünfte zuzuordnen sind.

Ob die EKIS-Daten, der Hinweis des Bf auf Zuflüsse von den genannten Internethandelsplattformen oder der Zeitungsbericht über gesponserte Bergtouren zu entsprechenden Feststellungen für den Verfahrenszeitraum führen oder der Bf in den betreffenden Jahren über (eine) bisher gänzlich unentdeckt gebliebene Einkunftsquelle(n) verfügte, kann auf Basis des bisherigen Verfahrensergebnisses nicht beurteilt werden, sondern bedarf umfassender ergänzender Sachverhaltsermittlungen im fortzusetzenden abgabenbehördlichen Verfahren.

III) Gem. § 278 Abs. 1 BAO kann das BFG eine Beschwerde mit Beschluss durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können.

Im anhängigen Verfahren steht nach dem Verfahrensergebnis zwar fest, dass die angefochtenen Bescheide betreffend USt und ESt 2005-2009 abzuändern sind. Wie vorstehend detailliert dargestellt wurde, blieben im erstinstanzlichen Verfahren allerdings wesentliche Sachverhaltsfragen ungeklärt, von deren Feststellung Art und Umfang der durchzuführenden Bescheidänderungen abhängen. Zudem ist das erstinstanzliche Verfahren mit erheblichen Verfahrensmängeln belastet. Nicht zuletzt ist auch an den inhaltlichen Konnex mit dem Rechtmittelverfahren betreffend NoVA 12/2009 zu erinnern, in dem der Sachverhalt ebenfalls in wesentlichen Bereichen ergänzungsbedürftig blieb (s. BFG-Erledigung zu RV/2100425/2012).

Die Durchführung der zur Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes erforderlichen Ermittlungen durch das BFG ist aufgrund ihrer Komplexität im anhängigen Verfahren bzw. dem damit im Zusammenhang stehenden Parallelverfahren weder im Interesse der Raschheit gelegen, noch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden, da das BFG zur Beachtung des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO) sämtliche Ermittlungsergebnisse der jeweils anderen Verfahrenspartei schriftlich zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung zur Kenntnis zu bringen hat. Zweckmäßigerweise vor Ort sind auch die vom Bf eingewendeten Verfahrensmängel des bisherigen erstinstanzlichen Verfahrens zu beheben (Verletzung des Parteiengehörs durch unterlassene Schlussbesprechung und unterbliebene Akteneinsicht bzw. allenfalls auch durch Verfahrensabwicklung mit einem nicht bevollmächtigten Parteienvertreter; Unterfertigung des im Mängelbehebungsverfahren eingereichten Schriftsatzes).

Im Übrigen müsste das BFG, das über keinen Erhebungsapparat verfügt, die ausstehenden Ermittlungsschritte in Hinblick auf Art und Umfang der nachzuholenden Erhebungen ohnehin gemäß § 269 Abs. 2 BAO durch die Abgabenbehörde durchführen lassen.

Nicht zuletzt kommt auch dem Umstand Bedeutung zu, dass eine erstmalige Ermittlung maßgeblicher Sachverhaltsbereiche durch das BFG zu einer Verlagerung wesentlicher Verfahrensabschnitte an die Kontrollinstanz führt und damit die Gefahr einer Einschränkung jenes Rechtsschutzes birgt, welcher der Installierung des BFG als Rechtsmitteleinrichtung zu Grunde liegt (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, Tz. 5 zu § 278 BAO).

Durch die Aufhebung der angefochtenen Bescheide tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieser Bescheide befunden hat (§ 278 Abs. 3 BAO).

Für das weitere abgabenbehördliche Verfahren ist auf die Bestimmung des § 209a Abs. 5 BAO zu verweisen.

Die Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Durchführung der erforderlichen ergänzenden Ermittlungen ergibt sich aus § 282 BAO.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG idgF kann gegen ein Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Bescheid 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.

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. dazu OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).

Im anhängigen Verfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die genannten Voraussetzungen zutreffen. Maßgeblich sind im Wesentlichen (in entscheidenden Bereichen ungeklärte) Sachverhaltsfragen. Im Übrigen stützt sich die Entscheidung auf die dargestellte Rechtslage und die angeführte, durchwegs gefestigte VwGH-Judikatur.

Graz, am 20. November 2017