

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerden des Bf, AdresseBf, gegen die Bescheide des FA vom 17.5.2013 betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide vom 17.5.2013 und die dazu ergangenen Beschwerdevereinscheidungen vom 7.8.2013 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

1. steuerlich relevante Tätigkeiten des Beschwerdeführers

Der Beschwerdeführer (Bf.) wurde seit ca. 1990 vom FA unter der St.Nr. ***/**** mit nichtselbständigen Einkünften (Vertreterstätigkeit bei div. im Gesundheitsbereich tätigen Firmen) und gewerblichen Einkünften (laut Auskunft seiner früheren steuerlichen Vertreterin erzielte der Bf. lt. Gewerbeschein Provisionen für „Vermittlung von Waren aller Art“) steuerlich erfasst. Darüberhinaus war der Bf. ab 2003 Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma M Vertriebsgesellschaft m.b.H. (FN 1 des LG X; nach einem Konkursverfahren erfolgte am Datum3 die amtswegige Löschung der Firma gemäß § 40 FBG) und ab Dezember 2010 Geschäftsführer der G GROUP LTD mit Sitz in London und einer inländischen Zweigniederlassung (FN 2 des LG X; der Gesellschaftsvertrag datiert vom Datum1; nach einem Konkursverfahren erfolgte am Datum2 die amtswegige Löschung gemäß § 40 FBG). Einkünfte aus den Geschäftsführertätigkeiten bei vorgenannten Firmen wurden vom Bf. nicht erklärt. Aus dem EDV-System der Finanzämter (AIS-DB2) ist ersichtlich, dass der Bf. von 2007 bis 2012 steuerfreie Bezüge erhalten hat (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe, Zahlungen der NöGKK).

2. polizeiliche Ermittlungen iZm der Vermittlung ausländischer Pflegekräfte

Aufgrund einer Anzeige wurden gegen die im Konkurs befindliche Firma G GROUP LTD und den Bf. in den Jahren 2011/2012 polizeiliche Erhebungen im Zusammenhang mit der Vermittlung ausländischer Pflegekräfte geführt. Anlässlich seiner

Beschuldigtenvernehmung beim LG X am 16.8.2012 wurde dem Bf. mitgeteilt, „dass er des Verbrechens des schweren gewerbsmäßigen Betruges und der betrügerischen Krida nach den §§ 146, 147 Abs 2 148 erster Fall; 156 Abs 1 StGB sowie der Vergehen des Vorenthaltens von Dienstnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung, der organisierten Schwarzarbeit, der Untreue, des Diebstahls, der Urkundenfälschung und der Urkundenunterdrückung nach §§ 127; 153; 153c Abs 1; 153e Abs 1; 223 Abs 1; 229 Abs 1 StGB verdächtig ist“ und über ihn die Untersuchungshaft verhängt.

Am 31.5.2013 langte beim FA ein Schreiben der Staatsanwaltschaft X vom 24.5.2013, Geschäftszahl ein („Benachrichtigung des Opfers von der Einstellung des Verfahrens“), demzufolge die Staatsanwaltschaft keinen Grund zur weiteren Verfolgung des Bf. gefunden und das Ermittlungsverfahren eingestellt hat.

3. Schätzungen des Finanzamtes

3.1. Schätzungen Einkommensteuer 2009 und 2010

Für die Jahre 2009 und 2010 erließ das FA Einkommensteuerbescheide (am 28.6.2011 für 2009 und am 22.3.2012 für 2010), in welchen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt wurden. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit 10.000,00 € (2009) bzw. 15.000,00 € (2010) geschätzt, die Abgabennachforderungen betrugen 3.591,16 € bzw. 5.982,00 €.

Mit Eingabe vom 4.10.2013 (Eingangsstempel FA 9.10.2013) an das mittlerweile zuständig gewordene FAneu beantragte der Bf. unter Hinweis auf seine von 2012 bis 2013 dauernde Untersuchungshaft die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand u.a. hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010, welche letztendlich vom Finanzamt bewilligt wurde (laut Beschwerdevorentscheidung vom 20.1.2014 wurde der Beschwerde gegen den ursprünglich erlassenen Abweisungsbescheid betreffend den Wiedereinsetzungsantrag u.a. zur Einkommensteuer 2009 und 2010 stattgegeben). In weiterer Folge erließ das FAneu am 21.5.2015 stattgebende Beschwerdevorentscheidungen und setzte die Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 mit 0 € fest.

3.2. Schätzungen Einkommensteuer 2011 und 2012

Für die Jahre 2011 und 2012 erließ das FA am 17.5.2013 die beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheide.

3.2.1. Einkommensteuerbescheid 2011

Der Einkommensteuerberechnung für das Jahr 2011 legte das Finanzamt (geschätzte) Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 15.000,00 € zu Grunde und setzte – unter Berücksichtigung der steuerfreien Bezüge (Notstandshilfe) für die Ermittlung des Steuersatzes – die Einkommensteuer mit 1.439,00 € fest.

Der Bescheid enthält folgende Begründung

„Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) - siehe Hinweise zur Berechnung - wurde von Ihren betrieblichen Einkünften ein Betrag von 15.000,00 € durch 0 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 14.940,00 € ermittelt. Darauf wurden der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 9,63 % ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt - hinsichtlich allfälliger ermäßigter Einkünfte entsprechend aliquotiert - auf Ihre Einkünfte angewendet.

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.“

3.2.2. Einkommensteuerbescheid 2012

Der Einkommensteuerberechnung für das Jahr 2012 legte das Finanzamt (geschätzte) Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 11.000,00 € zu Grunde und setzte – unter Berücksichtigung der steuerfreien Bezüge (Krankengeld, Notstandshilfe) für die Ermittlung des Steuersatzes – die Einkommensteuer mit 1.964,00 € fest.

Der Bescheid enthält folgende Begründung:

„Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) - siehe Hinweise zur Berechnung - wurde von Ihren betrieblichen Einkünften ein Betrag von 11.000,00 € durch 185 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 21.642,70 € ermittelt. Darauf wurde der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 17,95 % ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt - hinsichtlich allfälliger ermäßigter Einkünfte entsprechend aliquotiert - auf Ihre Einkünfte angewendet.

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.“

4. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012

Am 29.5.2013 (Eingangsstempel Infocenter) langte folgendes Schreiben beim FA ein:

„Betrifft: St.Nr.- Einspruch

Sehr geehrte Damen und Herren!

Ich erhebe Einspruch in offener Frist, gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012, zu oben angeführter Steuernummer, da ich bereits seit mehreren Jahren kein Einkommen aus selbständiger Tätigkeit habe.

Ersuche daher um Löschung der Vorschreibungen.

Mit freundlichen Grüßen.....

....“

5. Berufungsvorentscheidungen vom 7.8.2013 betreffend Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 7.8.2013 änderte das Finanzamt die angefochtenen Bescheide vom 17.5.2013 zu Ungunsten des Bf. ab und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2011 mit 3.902,00 € (bisher 1.439,00 €) und für das Jahr 2012 mit 6.107,00 € (bisher 1.964,00 €) fest, wobei der Einkommensteuerbemessung in beiden Jahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv 17.400,00 € und Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 4.350,00 € sowie steuerfreie Bezüge im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte zu Grunde gelegt wurden.

Die Berufungsvorentscheidungen enthielten folgende Begründungen, welche nur in Bezug auf die Berücksichtigung der steuerfreien Bezüge (Notstandshilfe, Krankengeld) voneinander abwichen:

„2011: Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) - siehe Hinweise zur Berechnung - wurde von Ihren betrieblichen Einkünften ein Betrag von 21.750,00 € durch 0 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 21.690,00 € ermittelt. Darauf wurden der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 17,99 % ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt - hinsichtlich allfälliger ermäßigter Einkünfte entsprechend aliquotiert - auf Ihre Einkünfte angewendet.

2012 : *Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) - siehe Hinweise zur Berechnung – wurden zuerst Ihre steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf Ihr Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante). Danach ist anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs.2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies in Ihrem Fall zutrifft, wurde der Tarif auf ein Einkommen von 28.104,77 € angewendet.*

Gleichlautende Begründung 2011 und 2012 :

Gemäß § 10 EStG 1988 kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da Sie weder einen Gewinnfreibetrag in einer bestimmten Höhe beantragt haben, noch auf die Geltendmachung verzichtet haben, wurde bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit ein Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) in Höhe von 2.600,00 € berücksichtigt.

Gemäß § 10 EStG 1988 kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da Sie weder einen Gewinnfreibetrag in einer bestimmten Höhe beantragt haben, noch auf die Geltendmachung verzichtet haben, wurde bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ein Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) in Höhe von 650,00 € berücksichtigt.

Mangels konkreter Angaben in den Berufungen war entsprechend der neu hervorgekommenen Tatsache zu entscheiden. Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Zur Deckung der Lebenshaltungskosten wurden Geschäftsführerbezüge der Fa. G Group Ltd. in Höhe von EUR 20.000,-- geschätzt. Weiters wurden für aus den Medien bekannte Tätigkeit (Vermittlung von Pflegekräften) Umsätze von EUR 7.000,-- und Betriebsergebnisse von EUR 5.000,-- geschätzt.“

6. Vorlageantrag

Am 27.8.2013 (Eingangsstempel Infocenter) langten 2 gleichlautende Vorlageanträge – betreffend Einkommensteuerbescheid 2011 und Einkommensteuerbescheid 2012 - beim FA ein.

„St.Nr.....VNR.....Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die zweite Instanz

Sehr geehrte Damen und Herren,

bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 7.8.2013, erhebe ich Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2011/Einkommensteuerbescheid 2012 in offener Frist und stelle gleichzeitig den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Berufungsbehörde zweiter Instanz.

Ich habe schon mehrmals darauf hingewiesen, das ich nachweislich im Jahre 2011/im Jahre 2012 keine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit hatte.

Ich habe in diesem Zeitraum Notstandshilfe bezogen und war zeitweise geringfügig beschäftigt angestellt.

Ich beantrage daher die Löschung der Vorschreibung.

Mit freundlichen Grüßen“

7. Aktenabtretung

Im August 2013 trat das FA den Akt an das nunmehr zuständige FAneu ab.

8. Berufungsvorlage

Laut Vorlagebericht vom 2.12.2013 legte das FA die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 17.5.2013 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Ob der Berufungswerber vom Zeitpunkt der Vorlage an den unabhängigen Finanzsenat unter Anschluss einer Ausfertigung des Vorlageberichtes verständigt wurde, ist nicht ersichtlich.

Folgende Beilagen wurden im Vorlagebericht angeführt: *“Kopie des Veranlagungsaktes sowie CD mit Erhebungen und Ermittlungsergebnissen der Steuerfahndung“*.

Die Rubrik „Sachverhalt und Anträge der bescheiderlassenden Behörde“ enthielt unter „Streitpunkte“ folgende Angaben: *„Zurechnung von Einkünften als Geschäftsführer der Fa. G Group Ltd.“*

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Vorweg ist zunächst Folgendes festzuhalten:

Wie vorstehend unter Pkt. 8. ausgeführt, umfasst der Vorlagebericht ausschließlich das Streitjahr 2012.

In Anbetracht

- der vorerwähnten Berufung (siehe Pkt. 4.), welche sich ausdrücklich gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2011 und 2012 richtet,
- der (auch) für das Jahr 2011 ergangenen Berufungsvorentscheidung (siehe Pkt. 5.) und
- der vorerwähnten Vorlageanträge betreffend die Jahre 2011 und 2012 (Pkt. 6.)

geht das BFG davon aus, dass im Vorlagebericht an den Unabhängigen Finanzsenat vom Finanzamt irrtümlich übersehen wurde, auch das Jahr 2011 anzuführen. Das gegenständliche Erkenntnis bezieht sich daher nicht nur auf das in der Vorlage angeführte Jahr 2012, sondern auch auf das Jahr 2011.

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist.

Zu den beschwerdegegenständlichen Bescheiden wird folgende Auffassung vertreten:

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Unabhängig von der Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht der Partei trägt die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können.

Den beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2011 und 2012 sind polizeiliche Erhebungen unter Assistenzleistung der Steuerfahndung, die Sicherstellung von Unterlagen, polizeiliche und gerichtliche Vernehmungen des Bf. (u.a. wegen des Verdachtes auf gewerbsmäßigen Betruges, der betrügerischen Krida, der Untreue, der Abgabenhinterziehung...) vorangegangen, was im August 2012 zur Verhängung der Untersuchungshaft über den Bf. führte. Im Mai 2013 hat die Staatsanwaltschaft X keinen Grund zur weiteren Verfolgung gesehen und das Ermittlungsverfahren gegen den Bf. eingestellt. Eine Außenprüfung wurde vom Finanzamt nicht durchgeführt, ob und inwieweit eine Auswertung der sichergestellten Unterlagen erfolgte und der Abgabenbemessung zu Grunde gelegt wurde, lässt sich weder den vorgelegten Akten noch den angefochtenen Bescheiden entnehmen.

Das Finanzamt hat die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2011 und 2012 unter Hinweis auf § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten. Diese soll es ermöglichen, die für eine behördliche Entscheidung maßgeblichen Überlegungen nachzuvollziehen. In der Begründung sind etwa die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens (Sachverhaltsfeststellungen), die Beweiswürdigung und die hierfür maßgeblichen Erwägungen, deretwegen der angesprochene Tatbestand als erfüllt erachtet wurde, zusammenzufassen.

Der VwGH hat bereits wiederholt ausgesprochen, dass auch Schätzungsergebnisse der Begründungspflicht unterliegen. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (zB VwGH vom 27.1.2016, 2012/13/0068; vom 27.1.2011, 2007/15/0226, mwN).

Die Begründung der angefochtenen Bescheide vom 17.5.2013 hält diesen Anforderungen nicht stand, sie beschränkt sich nämlich auf den Satz: „*Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.*“ Damit führt das Finanzamt lediglich einen Grund für die Schätzungsberechtigung an, nämlich die Nichtabgabe von Erklärungen, Ausführungen zur Schätzungsmethode, zu den der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und zur Ableitung der Schätzungsergebnisse fehlen allerdings gänzlich.

Das Fehlen einer schlüssigen Begründung stellt einen Verfahrensmangel dar, der zwar im Rechtsmittelverfahren sanierbar ist, aber auch die Ausführungen in den – von den bekämpften Bescheiden zu Ungunsten des Bf. abweichenden -

Berufungsvorentscheidungen tragen nicht dazu bei, das Schätzungsergebnis verständlicher zu machen. Denn auch in den Berufungsvorentscheidungen beschränkt sich das Finanzamt lediglich auf folgende Begründung:

„...Zur Deckung der Lebenshaltungskosten wurden Geschäftsführerbezüge der Fa. G Group Ltd. in Höhe von EUR 20.000,-- geschätzt. Weiters wurden für aus den Medien bekannte Tätigkeit (Vermittlung von Pflegekräften) Umsätze von EUR 7.000,-- und Betriebsergebnisse von EUR 5.000,-- geschätzt.“

Wiederum fehlen nähere Ausführungen zur Schätzungsmethode und zur Ableitung des Schätzungsergebnisses, vor allem aufgrund welcher Anhaltspunkte, Überlegungen und Schlussfolgerungen das Finanzamt in den Berufungsvorentscheidungen von den Erstbescheiden abweicht und ausgerechnet Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 5.000,00 € und Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Geschäftsführerbezüge) iHv 20.000,00 € angesetzt hat.

Unter Bedachtnahme auf die mangelhaften Bescheidbegründungen verwundert aber auch der in den Berufungsvorentscheidungen anklingende Vorwurf *"Mangels konkreter Angaben in den Berufungen war entsprechend der neu hervorgekommenen Tatsache zu entscheiden..."*. Abgesehen davon, dass auch den Bescheidbegründungen "konkrete" Ausführungen fehlen, hat das Finanzamt nicht nachvollziehbar dargestellt, welche "neu hervorgekommenen Tatsachen" für die Entscheidungsfindung maßgeblich waren. Das Bundesfinanzgericht ist jedenfalls weder in der Lage, die den angefochtenen Bescheiden noch jene den Berufungsvorentscheidungen zugrunde liegenden Schätzungen nachzuvollziehen. Außerdem hat eine Schätzung nach dem Lebensaufwand – folgt man den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, so dürfte das Finanzamt eine solche vor Augen gehabt haben - die persönlichen, familiären und wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen (VwGH 27. 2. 2001, 97/13/0149). Nachvollziehbare Feststellungen in diese Richtung hat das Finanzamt allerdings nicht getroffen. Auch mit dem bloßen Hinweis auf die *„aus den Medien bekannte Tätigkeit (Vermittlung von Pflegekräften)“* wird keine Klarheit über die zu den Bescheiden führenden tatsächlichen Annahmen der Behörde und ihre rechtlichen Erwägungen geschaffen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die in den angefochtenen Bescheiden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2011 und 2012 sowie in den dazu ergangenen Berufungsvorentscheidungen enthaltenen Ausführungen den beschriebenen Anforderungen an eine Bescheidbegründung nicht standhalten.

§ 278 Abs. 1 BAO lautet:

„Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260 BAO) noch

b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1 BAO) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261 BAO) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen 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 hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.“

Die Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde setzt voraus, dass Ermittlungen (§ 115 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können.

Eine abschließende Beurteilung über dem Bf. zurechenbare Zahlungsflüsse bzw. Einnahmen aus den vom Finanzamt in den Berufungsvorentscheidungen angeführten Erwägungen ist für das Bundesfinanzgericht aufgrund der Aktenlage nicht möglich, und zwar weder dem Grunde noch der Höhe nach. Den vorgelegten Akten lässt sich zu den beschwerdegegenständlichen, im Schätzungswege ermittelten, Einnahmen des Bf. kein zusammenhängender Sachverhalt sowie dessen rechtliche Beurteilung durch das Finanzamt entnehmen. Es kann in diesem Zusammenhang auch nicht nachvollzogen werden, inwieweit das Finanzamt die auf der dem Vorlagebericht angeschlossenen CD enthaltenen Dateien herangezogen hat bzw. ob und in welchem Umfang diese Eingang in die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung gefunden haben. Ebensowenig ist ersichtlich, dass das Parteiengehör im Zuge der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gewahrt wurde, indem – vor Bescheiderlassung – die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis dem Bf. zur Kenntnis gebracht wurde.

Es ist überdies nicht Aufgabe des BFG, den vom Finanzamt angenommenen Sachverhalt durch Auswertung einer CD (mit einem Umfang von 280 Dateien und 29 Ordnern) zu ergründen.

Es wird vielmehr Aufgabe des Finanzamtes im fortgesetzten Verfahren sein – unter Wahrung des Parteiengehörs - nachvollziehbare Sachverhaltsfeststellungen zu treffen, die ebenso wie eine entsprechende rechtliche Würdigung in den Bescheidebegründungen ihren Niederschlag finden.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung liegt im Ermessen.

Nach § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Zur Ermessensübung hat der VwGH im Erkenntnis 21.11.2002, 2002/20/0315 ausgeführt: *"...Es würde die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zu einer bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht."*

Die vorzitierten höchstgerichtlichen Ausführungen sind analog auf das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht anzuwenden.

Zweckmäßig ist die Zurückverweisung im gegenständlichen Fall jedenfalls aus dem Grund, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes noch Ermittlungen notwendig sind, die zu tätigen dem Verwaltungsgericht die Kapazitäten fehlen. Billig ist die Zurückverweisung, weil es dem Bf. nicht zumutbar ist, das Verfahren durch ein zeitaufwändiges Erhebungsprocedere des Verwaltungsgerichtes weiter zu verzögern und durch die Verfahrensverlagerung zum Verwaltungsgericht den Rechtsschutz und die Kontrollmechanismen einzuschränken.

Die Abgabenbehörde wird daher für den Fall, dass die bisherige Rechtsauffassung in Bezug auf die schätzungsweise Zurechnung gewerblicher und selbständiger Einkünfte beibehalten werden sollte, ergänzende Ermittlungen durchzuführen und den unter Zugrundelegung dieser Ermittlungsergebnisse festgestellten Sachverhalt einer neuerlichen rechtlichen Beurteilung zu unterziehen haben.

Die Aufhebung ist nicht unzulässig, weil das BFG den maßgeblichen Sachverhalt weder rascher noch kostengünstiger als das Finanzamt aufklären kann. Vielmehr ist eine Sachaufklärung durch das BFG aufwändiger, zumal gerichtliche Ermittlungsergebnisse und allfällige Stellungnahmen den Verfahrensparteien zwecks Wahrung des Parteiengehörs wechselseitig unter Einräumung entsprechender Fristen zur Kenntnis gebracht werden müssen. Da dem Finanzamt bezüglich der Feststellung des Abgabenanspruches nicht weniger effiziente Ermittlungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen als dem BFG, können die Ermittlungen im Rahmen des weniger zeitaufwändigen Einparteienverfahrens in erster Instanz schneller und kostengünstiger durchgeführt werden.

Damit liegen die Voraussetzungen für ein Absehen von der grundsätzlich meritorischen Entscheidungspflicht des BFG vor.

Zusammenfassend bleibt daher festzuhalten, dass im Hinblick auf den Umfang der durchzuführenden Ermittlungen sich die Aufhebung vor allem deshalb als zulässig erweist, weil die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes sowie die damit verbundene Gewährung des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO) durch das BFG keinesfalls im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre.

Zulässigkeit einer Revision

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

Die Formalerledigung der Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen hat grundsätzlich Eingang in die höchstgerichtliche Rechtsprechung gefunden (vgl. etwa VwGH 26.4.2006, 2004/14/0059; 28.6.2007, 2006/16/0220; 22.4.2009, 2007/15/0074; 2.2.2010, 2009/15/0260). Eine über den Individualfall hinausgehende relevante Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Verfahren nicht vor.

Wien, am 23. November 2017