

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Westra GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Körnerstraße 13, 4020 Linz, gegen die Bescheide der belangten Behörde FA XYZ vom 10.11.2010 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008, sowie gegen die Bescheide der belangten Behörde FA XYZ vom 17.11.2010 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2009 (St.Nr. 123) beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide und die damit in Zusammenhang gemäß § 299 BAO erlassenen Bescheide vom 27.10.2011 werden gemäß § 278 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, 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

Verfahren/Sachverhalt

Angefochten sind die Umsatzsteuerbescheide und Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009.

Der Beschwerdeführer erzielte lt. Lohnzettel und Meldungen 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitgeberin P 27.5. bis 31.12.; Arbeitslosengeld 1.1. bis 27.2., 7.3. bis 19.5.), die erklärungsgemäß veranlagt wurden (Bescheid vom 19.5.2009).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 2006 bis 2008 ging der Betriebsprüfer davon aus, dass der Beschwerdeführer neben den Baustellen seiner Arbeitgeberin auch eigene Baustellen betreut und dafür Provisionen erhalten habe und ermittelte Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Schätzungswege gemäß § 184 BAO. Auf den Betriebsprüfungsbericht vom 20.10.2010, die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15.10.2010 und das dazugehörige Besprechungsprogramm vom 21.9.2010 wird verwiesen.

Das Finanzamt nahm hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf (Bescheid vom 10.11.2010), gegen den der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 17.12.2010 durch seinen steuerlichen Vertreter innerhalb verlängerter

Rechtsmittelfrist Berufung erhob, jedoch nicht seine Rechtsansicht begründete. Das Bundesfinanzgericht hat mittlerweile nach einem Mängelbehebungsverfahren gemäß § 85 Abs. 2 BAO die Beschwerde als unbegründet abgewiesen (BFG vom 24.7.2017, RV/5101354/2011).

Der durch die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte neue Sachbescheid geht von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 60.000 € aus; die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Umsatzsteuer wurde mit 75.000 € geschätzt (Bescheide vom 10.11.2010). Aufgrund der Ergebnisse der Betriebsprüfung erließ das Finanzamt in weiterer Folge den Einkommensteuerbescheid 2009, in dem es von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 60.000 € ausging, und den Umsatzsteuerbescheid 2009, in dem eine Bemessungsgrundlage von 91.667 € der Besteuerung unterzogen wurde (Bescheide vom 17.11.2010).

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 17.12.2010 innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung, bestritt sowohl die Schätzungsbefugnis als auch die Richtigkeit der Schätzung und beantragte, die Bescheide aufzuheben bzw. die Beträge mit Null festzusetzen. Begründend führte er im Wesentlichen aus, er sei bis 31.8.2006 selbstständig tätig und in der Zeit von 1.6.2006 bis 31.12.2007 bei der Firma F "E" angestellt gewesen. Von Mai 2008 bis April 2010 sei er bei seiner Lebensgefährtin P anfangs geringfügig als Krankenpfleger ihrer behinderten Tochter, später als Geschäftsvermittler angestellt gewesen. Weiters habe er versucht, unentgeltlich im Rahmen des Gewerbebetriebes seiner Lebensgefährtin für den gemeinsamen Lebensunterhalt Geld zu verdienen. Dies habe jedoch zu keinen Einnahmen geführt. Ob diese Vermittlungstätigkeiten im Rahmen der partnerschaftlichen Mitwirkungspflicht zum gemeinsamen Lebensunterhalt oder im eigenen Namen ausgeübt worden seien, sei letztendlich unerheblich, da keine Provisionen geflossen seien und diese Tätigkeiten nur zur Erhöhung der Schulden des gemeinsamen Haushaltes geführt hätten. Der Beschwerdeführer sei stets als Vermittler aufgetreten; für seine Vermittlungstätigkeiten seien mündlich 5 % Provision vereinbart gewesen, die er jedoch nie erhalten habe. Als Grundlage für die Schätzung habe die Zeugenaussage von F vom 18.2.2010, dass unter der Annahme von 1000 Arbeitsstunden bei der Errichtung eines Ziegelhauses (Fundament, Rohbau, Keller) bei einem Schwarzlohn von 15 €/Std. und einer Weiterverrechnung an die Kunden von 25 €/Std. von einem Gewinn von 10.000 € pro Haus auszugehen sei, gedient. Diese Aussage sei vom Finanzamt im Besprechungsprogramm vom 21.9.2010 1:1 übernommen und zu 100 % als Grundlage für die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen 2008 und 2009 herangezogen worden. Dabei sei unbeachtet geblieben, dass neben Einnahmen und „Personalkosten“ auch weitere Betriebsausgaben (Verwaltung, Vertrieb, etc.) angefallen seien. Anzumerken sei, dass diese Aussage von einem Zeugen stamme, der mit dem Beschwerdeführer zerstritten sei und nur Baumaterial und Fertighäuser vermittelte, jedoch selbst keine Häuser bau (ausreichende fachliche Qualifikation?). Eine solche Aussage sei nicht geeignet, als 100%ige Schätzungsgrundlage herangezogen zu werden und dementgegen die

Aussage des Beschwerdeführers einfach zu ignorieren, obwohl diese nachprüfbar und belegbar sei. Hinsichtlich der Erläuterung der Bauvorhaben laut Besprechungsprotokoll und Ausführungen zur Bemessungsgrundlage wird auf die Berufungsschrift und die Begründungsergänzung zur Berufung vom 29.6.2017 verwiesen.

In weiterer Folge hob das Finanzamt aufgrund einer Aussage von R in der Niederschrift vom 13.12.2010, er habe für erbrachte Maurerarbeiten auf den Baustellen des Beschwerdeführers von diesem in den Jahren 2007 bis 2010 Zahlungen jährlich zwischen 14.000 € und 19.700 € in bar ohne Beleg erhalten, die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 gemäß § 299 BAO auf und erließ entsprechend dieser Aussage neue Sachbescheide, in dem es nunmehr die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 107.606,67 € (2008) bzw. 109.800 € (2009) erhöhte und von einer Bemessungsgrundlage von 200.916,65 € (2008) bzw. 212.500 € (2009) ausging (Bescheide vom 27.10.2011). Auf die separat zugegangene Bescheidbegründung vom 27.10.2011 wird verwiesen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Im Zuge der durch das Bundesfinanzgericht angeforderten Aktenvorlage am 14.1.2015 teilte das Finanzamt am 26.1.2015 mit, dass noch Erhebungen den Beschwerdeführer und seine Lebensgefährtin P sowie Nachfolgefirmen betreffend erfolgten und aufgrund dessen noch einige Beschwerden unerledigt seien; ob und welche Auswirkungen sich dadurch ergeben würden, sei noch nicht bekannt und könne noch nicht abgeschätzt werden.

Am 4.12.2015 teilte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht mit, dass am 26.11.2015 beim Beschwerdeführer und anderen involvierten Firmen Hausdurchsuchungen stattgefunden hätten. Laut Finanzamt seien auch Unterlagen vorgefunden worden, die den Beschwerdezeitraum beträfen. Bis dato erfolgte jedoch keinerlei weitere Information durch das Finanzamt. Lediglich wird in mehreren Rückfragen des Bundesfinanzgerichtes darauf verwiesen, dass die weitere Betriebsprüfung kurz vor dem Abschluss des Verfahrens stehe und das Besprechungsprogramm nahezu fertiggestellt sei, das dann unverzüglich dem Bundesfinanzgericht zur Verfügung gestellt werde. Bis dato wurden dem Bundesfinanzgericht die in Aussicht gestellten Unterlagen nicht übermittelt.

Mit Schriftsatz vom 9.12.2016 stellte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter den Antrag, die angefochtenen Bescheide aufzuheben unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz. Begründend führte er im Wesentlichen

aus, der Sachverhalt sei nicht lückenlos aufbereitet (grobe Verfahrensmängel), sodass auch für einen dritten Außenstehenden unzweifelhaft unklar wäre, welcher Sachverhalt welcher Entscheidung korrekt zu Grunde zu legen wäre. Es werde um die Vernehmung folgender Personen ersucht (Zeugenbenennung). Die genauen Anschriften seien nicht beizubringen gewesen, da alle Unterlagen vom Finanzamt beschlagnahmt worden seien. Im gesamten Betriebsprüfungsverfahren sei immer darauf hingewiesen worden, dass der Beschwerdeführer die ständige Bauaufsicht inne gehabt hätte. Dementgegen habe sich die Tätigkeit nur darauf beschränkt, dass der Beschwerdeführer die ordnungsgemäße, gesetzeskonforme Ausführung der Arbeiten nach deren Beendigung zu begutachten gehabt habe. Keineswegs habe der Begriff Bauaufsicht die weisungsgebenden Direktiven während der von Trupps erledigten Arbeiten umfasst. Dies ergebe sich schon daraus, dass der Beschwerdeführer bestimmte Geldbeträge immer nur treuhändisch weiterzuleiten gehabt habe, was aktenkundig sei. Der Beschwerdeführer sei nie während der jeweiligen Arbeiten von speziellen Trupps anwesend gewesen, um sie in unternehmerischer Eigenverantwortung tagtäglich neu zu disponieren, was jedoch im Geschäftsleben allgemein üblich sei. Die vom Beschwerdeführer den Bauherrn bekannt gegebenen Spezialtrupps hätten alle ausschließlich auf unmittelbare Weisung des jeweiligen Bauherrn gehandelt. Da das Finanzamt die Entscheidungen ausschließlich auf die für den Beschwerdeführer unglaublich erscheinenden Aussagen von F, Ort1 und R, Ort2 gestützt habe und keinerlei geeignete Nachweise für die ihm vorgeworfenen Geldflüsse nach seinem Rechtsempfinden vorlägen, werde die Beeidung der Aussagen dieser Personen beantragt.

Rechtslage/Rechtliche Erwägungen

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, wenn sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen.

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (Abs. 2).

Zu schätzen ist ferner, 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 (Abs. 3).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl. VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003; VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122; VwGH 22.3.2010, 2007/15/0265; VwGH 29.4.2010, 2008/15/0122), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (zB VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; VwGH 27.1.2016, 2012/13/0068).

Im Schätzungsverfahren besteht die Mitwirkungspflicht der Partei (VwGH 17.10.1991, 91/13/0090). Das Parteiengehör ist bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zu wahren (VwGH 17.2.1994, 93/16/0160; VwGH 20.6.1995, 92/13/0037; VwGH 28.5.1998, 96/15/0260; VwGH 30.5.2012, 2008/13/0230). Der Partei sind daher vor Bescheiderlassung die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsweise und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen. Es liegt danach an der Partei, begründete Überlegungen vorzubringen, die zB für eine andere Schätzungsweise oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen (VwGH 7.6.1989, 88/13/0015).

Die Behörde hat auf alle substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinanderzusetzen, auch wenn die Richtigkeit der Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (zB VwGH 31.7.2002, 98/13/0194; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0137; VwGH 27.10.2008, 2005/17/0199; VwGH 27.6.2012, 2012/13/0015; VwGH 2-10.2014, 2012/15/0123).

Der Beschwerdeführer bestreitet die Annahme des Finanzamtes, seine Tätigkeit habe sich nicht nur auf bloße Vermittlungsleistungen beschränkt, sondern es seien offensichtlich auch verschiedene Bauaufträge in eigenem Namen und auf eigene Verantwortung (Unternehmerrisiko) abgewickelt worden. Zum Beweis dafür hat er in seinem Antrag vom 9.12.2016 auf Bescheidaufhebung die Einvernahme mehrerer Zeugen beantragt.

Nach dem derzeitigen Stand des Verfahrens bzw. der dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Information sind diese Zeugen, die der Beschwerdeführer zur Untermauerung seiner Behauptung – er habe keine eigenständigen Umsätze aus einer Bauaufsichtstätigkeit erzielt – nicht einvernommen worden. Es ist dem Bundesfinanzgericht auch nicht bekannt, ob Unterlagen über die als Zeugen beantragten Personen bei den oben erwähnten Hausdurchsuchungen gefunden und auf relevante Bezüge zum gegenständlichen Beschwerdeverfahren ausgewertet wurden.

Da die Durchführung der beantragten Zeugeneinvernahmen und die Beeidung der Zeugen F, Ort1 und R, Ort2 hinsichtlich ihrer bisherigen Aussagen zu einer differenzierten Beurteilung der Tätigkeit des Beschwerdeführers und damit zu anderslautenden Umsatzsteuerbescheiden und Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009 führen könnten, liegen die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 278 Abs. 1 BAO vor.

§ 278 BAO normiert:

- (1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes
 1. weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260)noch
 2. als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter

Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) 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.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung liegt im Ermessen (*Ritz*, BAO⁶, § 278 Tz 4 mwN). Es liegt somit im Ermessen des Verwaltungsgerichts, ob es unterlassene Ermittlungen selbst durchführt, Ermittlungsaufträge gemäß § 269 Abs. 2 BAO erteilt oder nach § 278 Abs. 1 BAO die Bescheidbeschwerde kassatorisch erledigt. Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 278 Abs. 1 BAO ist die Entlastung der Rechtsmittelbehörde und die Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens. Zur Ermessensübung ist darauf hinzuweisen, dass es die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinne des Gesetzgebers, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungsrelevanten Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 278 Tz 5 mit Hinweis auf VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315).

Es liegen im vorliegenden Fall darüber hinaus keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die Vornahme der fehlenden Ermittlungen durch das Bundesfinanzgericht selbst mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre. Ebenso würde eine Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts durch das Bundesfinanzgericht nicht zu einer Beschleunigung des Verfahrens führen, zumal sich die Unterlagen über die Hausdurchsuchungen und damit auch die Daten der Zeugen beim Finanzamt befinden. Auch unter verwaltungsökonomischen Gesichtspunkten ist daher die ausgesprochene Aufhebung und Zurückverweisung zweckmäßiger.

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 Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Derartige Rechtsfragen liegen im gegenständlichen Fall (noch) nicht vor, da zunächst vom Finanzamt der entscheidungsrelevante Sachverhalt vollständig zu erheben ist.

Im Übrigen folgt das Bundesfinanzgericht der oben dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 15. Juni 2018