

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Stb, Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhänder, Stb Adr, über die Beschwerde vom 20. Juni 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 10. Mai 2012 betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2010 und Einkommensteuer 2005 bis 2010, Steuernummer ***BF1StNr1***

1. zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2007 bis 2010 und Einkommensteuer 2005 bis 2010 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

2. wird beschlossen:

Die Beschwerden betreffend Umsatzsteuer 2005 und 2006 werden gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der **Selbstanzeige vom 2. September 2011** wurde von Herrn ***Bf1*** (= Beschwerdeführer, im Folgenden abgekürzt: Bf) bzw. von seinem steuerlichen Vertreter im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

„1. Sachverhalt

Am 27.1.2005 wurde über Initiative des Bf, der erst über das Internet auf eine solche Möglichkeit aufmerksam gemacht worden ist - die im Betreff genannte Gesellschaft (LTD.) beim Companies House, dem englischen Handelsregister, eingetragen. Der Gegenstand der Gesellschaft ist "Business & Employers Organisations", tatsächlich handelt es sich dabei um Personalgestellung (Personalleasing). Director der Gesellschaft ist die A***1*** S Adr A Seychellen, und. seit 30.6.2011 Herr B; ihr Secretary ist die C.

Der Sitz der Gesellschaft ist in London, Adr LDT; der Ort der Geschäftsleitung befindet sich allerdings allem Anschein nach in ***1***.

Die Gesellschaft, deren Bilanzstichtag der 31.1. jeden Jahres ist, hat ihre Leistungen ausschließlich für österreichische Unternehmer erbracht und sie hat dabei umsatzsteuerrechtlich das "Reverse-Charge-System" angewandt, worauf sie in den Rechnungen auch ausdrücklich hingewiesen hat.

Den Gewinn- und Verlustrechnungen (siehe jeweils die Seiten 4 der beigelegten Jahresabschlüsse) sind folgende Daten zu entnehmen (in £):

Gewinn- und Verlust	2005/2006	2006/2007	2007/2008
Erlöse	86.402,26	114.348,51	176.406,69
"Administration Fee"	70.047,21	93.622,65	150.073,02
- Fremdarbeit	10.039,16	15.987,--	27.514,51
sonstiges	849,18	170,26	2.197,42
Gewinn/ (- Verlust)	5.466,71	4.568,60	(- 3.378,26)

Gewinn- und Verlust	2008/2009	2009/2010	2010/2011
Erlöse	270.791,20	224.953,81	222.942,45
- "Administration Fee"	226.334,10	187.124,61	178.423,63
- Fremdarbeit	42.339,80	36.548,39	42.166,77

- sonstiges	3.060,41	1.580,54	1.099,40
Gewinn/(- Verlust)	(943,11)	(_ 299,73)	1.252 65

Die "Administration Fee" (Verwaltungsgebühr) ist der Gesellschafterin zugeflossen, deren alleiniger "Beneficiary", was am ehesten mit "Nutznießer", "Begünstigter", "Vorteilsnehmer", "Bezugsberechtigter" oder "Anspruchsberechtigter" übersetzt werden kann, wiederum der Bf ist; diese Gebühren sind in den einzelnen Jahren ausschließlich und tatsächlich dem Bf zugeflossen.

Zuletzt wurde die Gesellschaft vor den englischen Steuerbehörden von "D vertreten, dabei wurde dem Bf immer wieder vermittelt, dass die ihn empfohlene steuerliche Konstruktion. legal 'und "wasserdicht" sei.

2 . Selbstanzeige und rechtliche Würdigung

Die Verfehlungen der Gesellschaft, für die nun gem. § 29 (1) FinstrG. die Selbstanzeige erstattet wird, sind darin gelegen, dass sie beim für den Ort der Geschäftsleitung zuständigen österreichischen Finanzamt Linz für die Jahre 2006 bis 2010 keine Körperschaftsteuererklärungen (gegebenenfalls Umsatzsteuervoranmeldungen 2/2005 bis 6/2011 und Umsatzsteuererklärungen 2006 bis 2010) abgegeben hat und dass sie keine Kapitalertragsteuer von Gewinnausschüttungen ("Administration Fee") der Jahre 2005 bis 2011, die tatsächlich Herrn ***Bf1*** zugeflossen sind, vorgenommen und daher die darauf lastende Kapitalertragsteuer für diese Kapitalerträge nicht abgeführt bzw. entrichtet hat.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist auszuführen, dass durch die vermutlich unzulässige Anwendung des "Reverse-Charge-Systems" dem Steuergläubiger grundsätzlich. kein Schaden entstanden ist, weil alle Vertragspartner der Gesellschaft zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Sollte das Finanzamt aber auf der Besteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen beharren, wird die Gesellschaft den Leistungsempfängern noch die Umsatzsteuer gesondert in Rechnung zu stellen haben; dabei ist von einer hohen Kooperationsbereitschaft der Geschäftspartner auszugehen.

Die Vertreter der Gesellschaft, so auch der Bf, waren bisher der festen Überzeugung, dass die Abwicklung der Geschäfte - unter Einschaltung einer ausländischen Gesellschaft keine österreichische Abgabenschuld zu bewirken - legal sei; in dieser Überzeugung wurde er auch immer wieder von den englischen Steuerberatern bestärkt. Da aber nicht auszuschließen ist, dass sein Verhalten zu finanzstrafrechtlichen Konsequenzen führt (fahrlässige

Abgabenverkürzung), hat er sich nun entschlossen, nachdem er von mir auf das Fehlverhalten aufmerksam gemacht worden ist, die gegenständliche Selbstanzeige zu erstatten.

Gem. § 29 (1) FinStrG. wird, wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, (nur) insoweit straffrei als er - im hier vorliegenden Fall - seine Verfehlung gegenüber einem Finanzamt darlegt (Selbstanzeige). War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt gem. § 29 (2) FinStrG. die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen auf höchstens zwei Jahre verlängert werden.

Aus diesem Grunde stellt die Gesellschaft den Antrag die sich aus der Selbstanzeige ergebenden Abgabenschuldigkeiten bis zum 31.08.2013 zu stunden.

Da « wie oben dargestellt - bei einer Selbstanzeige die Straffreiheit nur insoweit eintreten kann, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt werden, habe ich die bewirkten Verkürzungen berechnet, wobei diesbezüglich auf die Beilagen verwiesen werden darf.

Im Übrigen können diese Berechnungen die Behörde nicht von einer eigenständigen Beurteilung abhalten.

Gem. § 29 (3) FinStrG. tritt Straffreiheit u.a. auch dann nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren und/oder wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war. Der Anzeigerin sind weder Verfolgungshandlungen noch die gänzliche oder teilweise Tatentdeckung bekannt.

Da gem. § 29 (5) FinStrG. die Selbstanzeige nur für die Anzeigerin, die LTD. und für die Personen wirkt, für die sie erstattet wird, wird diese (nur um jedes rechtliche Risiko auszuschließen) auch noch für folgende Personen erstattet:

*1. ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, der mich ebenfalls mit seiner abgaben- und finanzstrafrechtlichen Vertretung beauftragt hat und dessen Vollmacht auch die Zustellungsbevollmächtigung umschließt,*

*2. A***1*** S LTD, ***2***, Seychellen,*

3. B, Minsk, Weißrussland,

4. ***3***, London, England

5. Steuerkanzlei „***4***“, London, England und deren Mitarbeiter

a) Herr ***5*** und

b) Frau ***6***

Sollten noch Unklarheiten hinsichtlich des Sachverhaltes bestehen, ersuche ich um direkte Kontaktaufnahme mit meiner Kanzlei.“

Über die beschwerdegegenständlichen Jahre wurde ab 2011 vom Finanzamt eine Betriebsprüfung abgehalten. Im Schlussbesprechungsprogramm vom 28. Februar 2012, welches auch Teil des Betriebsprüfungsberichtes ist, wird von der Betriebsprüferin ausgeführt:

„I. Feststellungen:

1. Sachverhalt:

Im Mai 2011 wurde bei der E KG eine abgabenrechtliche Prüfung durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass die englische LTD. für die E KG tätig war. Bei genauerem Hinterfragen der Geschäftsbeziehung wurde Herr ***Bf1*** als Ansprechperson für die LTD. bekannt gegeben. Zur genaueren Klärung des Sachverhaltes wurde eine Betriebsprüfung des Einzelunternehmers ***Bf1*** für den Zeitraum 2007 bis 2009 anberaunt. Am 15.06.2011 wurde der diesbezügliche Prüfungsauftrag gem. § 147 BAO an Herrn ***Bf1*** persönlich zugestellt und von ihm unterzeichnet. Da ***Bf1*** zu diesem Zeitpunkt steuerlich nicht vertreten war, wurde ihm auf seinen Wunsch hin zur Beiziehung eines Steuerberaters und zur Vorlage der Unterlagen eine Frist von 2 Wochen eingeräumt. Am 6.9.2011 sprach ***Bf1*** mit seinem steuerlichen Vertreter, Hrn. ***7***, auf dem Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr vor. Es wurden Buchhaltungsordner der LTD. und die Kopie der Selbstanzeige vom 2.9.2011 übergeben, welche beim Finanzamt Linz eingereicht wurde. Diese Selbstanzeige wurde für die LTD und für ***Bf1*** in seiner Funktion als faktischer Geschäftsführer der LTD. erstattet. Die LTD. wurde am 27.1.2005 von ***Bf1*** gegründet. In der mit 2.9.2011 datierten Selbstanzeige wird mitgeteilt, dass diese Gesellschaft Umsätze iHv. £ 86.402,26 (2005/06), £ 114.348,51 (2006/07), £ 176.406,69 (2007/08), £ 270.791,20 (2008/09), £ 224.953,81 (2009/10) und £ 222.942,45 (2010/11) bis dato weder erklärt noch versteuert hat. Demnach seien Abgaben (Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer) im Gesamtausmaß von € 732.546,22 nicht ordnungsgemäß bekannt gegeben und entrichtet worden.

Folgende Abgaben wurden angezeigt:

Umsatzsteuer nach allgemeinen Grundsätzen

Jahr	Umsatzsteuer	Körperschaftsteuer	Kapitalertragsteuer	Jahressumme
2006	21.042,69	22.325,69	25.589,30	68.957,69
2007	28.861,95	29.960,21	35.446,00	94.268,16
2008	39.570,37	39.465,79	50.495,07	129.531,23
2009	50.127,96	50.053,45	62.847,32	163.028,74
2010	43.188,88	43.005,54	53.889,08	140.083,51
2011	43.260,87	41.482,71	51.933,32	136.676,90
Summen	226.052,73	226.293,40	280.200,09	732.546,22
		„Umsatzsteuernachbelastung“		-271.263,27
		„bereinigt“		461.282,95

Reverse Charge System

Jahr	Umsatzsteuer	Körperschaftsteuer	Kapitalertragsteuer	Jahressumme
2006	-	27.586,37	25.589,30	53.175,66
2007	-	37.175,70	35.446,00	72.621,70
2008	-	49.358,39	50.495,07	99.853,45
2009	-	62.585,44	62.847,32	125.432,76
2010	-	53.802,76	53.889,08	107.691,84
2011	-	52.297,93	51.933,32	104.231,25
Summen	-	282.806,58	280.200,09	563.006,67

Die LTD. ist laut Aktenlage eine im Firmenbuch von England und Wales eingetragene Domizilgesellschaft, die in Großbritannien nicht tätig werden darf. Der Ort der Geschäftsleitung befindet sich laut Darstellung in der Selbstanzeige in ***1***. Diese Adresse ist auch der Wohnsitz des faktischen Geschäftsführers ***Bf1***. Vom 27.1.2005 bis 13.5.2007 war er

auch als Director im Firmenbuch für England und Wales eingetragen. Die Financial Statements zeigen folgende Company Information:

Directory	A***1*** S
Secretary	***3***
Company Number	***8***
Registered Office	***9***

Director der A***1*** S Ltd., einer Domizilgesellschaft mit Sitz auf den Seychellen, ist wiederum ***Bf1***. Die LTD. ist daher eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft. Laut den von der LTD. eingereichten Balance Sheets und Profit and Loss Accounts verfügt diese weder über Anlagevermögen, noch werden von ihr eigene Leistungen erbracht. Sie wird offensichtlich lediglich zur Verschleierung inländischer Umsätze und Gewinne benutzt: Die Techniker ***Bf1***, ***10*** R, ***11*** SA und ***12*** I haben ihre für die Kunden ***13***, ***14*** und E KG erbrachten Leistungen durch Zwischenschaltung der LTD. der inländischen Besteuerung entzogen. Sie haben nur einen kleinen Teil der tatsächlich erzielten Umsätze und Gewinne in ihren Abgabenerklärungen erfasst. Der weitaus überwiegende Teil ihrer Erlöse wurde in den Profit and Loss Accounts der LTD. an Stelle von Fremdleistungen unter dem Titel „Administration Fee“ aufwandswirksam verbucht. Diese G+V-Rechnungen zeigen laut Darstellung in der zitierten Selbstanzeige das folgende Bild: Währung £

Gewinn- und Verlust	2005/2006	2006/2007	2007/2008
Erlöse	86.402,26	114.348,51	176.406,69
-„Administration Fee“	70.047,21	93.622,65	150.073,02
-Fremdarbeit	10.039,16	15.987,00	27.514,51
-sonstiges	849,18	170,26	2.197,42
Gewinn/(-Verlust)	5.466,71	4.568,60	(-3.378,326)

Gewinn- und Verlust	2008/2009	2009/2010	2010/2011
Erlöse	270.791,20	224.953,81	222.942,45

-„Administration Fee“	226.334,10	187.124,61	178.423,63
-Fremdarbeit	42.339,80	36.548,39	42.166,77
-sonstiges	3.060,41	1.580,54	1.099,40
Gewinn/(-Verlust)	(-943,11)	(-299,73)	1.252,65

Laut der Selbstanzeige sollen diese „Administration Fees“ als verdeckte Ausschüttungen dem ***Bf1*** alleine zugewendet worden sein, tatsächlich handelt es sich jedoch um Leistungserlöse, die allen 4 Personen zugeflossen sind. Dies geht aus einem Abgleich der den Kunden der LTD. in Rechnung gestellten Leistungen mit den dort aufliegenden Stundenscheinen hervor. Beispielhaft wird auf die Gestaltung der Fremdleistungen des ***Bf1*** hingewiesen: ***Bf1*** ist seit 2005 als Einzelunternehmer tätig und hat als solcher ausschließlich Fremdleistungen für die Ltd. erbracht. Die von ihm an die LTD. in Rechnung gestellten Leistungen wurden von dieser wie folgt an ihre Kunden weiterverrechnet:

	2005	2006	2007	2008
Umsatz Ltd. - Anteil ***Bf1***:	61.578,13	63.486,90	63.111,83	77.541,68
Umsatz ***Bf1*** laut Erklärung:	9.052,59	13.059,18	15.789,60	20.398,70
ergibt Rohaufschlagskoeffizient	6,80	4,86	4,00	3,80
das entspricht einem Rohaufschlagsatz von:	580,23%	386,15%	299,71%	280,13%

	2009	2010	2011	gesamt
Umsatz LTD. - Anteil ***Bf1***	60.457,89	49.379,94	3.151,20	378.707,55
Umsatz ***Bf1*** laut Erklärung:	12.964,35	0,00	0,00	71.264,42

ergibt Rohaufschlagskoeffizient	4,66			5,31
das entspricht einem Rohaufschlagsatz von:	366,34			431,41%

Wie den G+V Rechnungen der LTD. unmittelbar zu entnehmen ist, hat diese selbst keine Leistungen erbracht, sie hat sämtliche Leistungen von den vier Technikern ***Bf1***, R, SA und I zugekauft. Im Falle des ***Bf1*** hätte sie demnach - wenn man der Darstellung des steuerlichen Vertreters im bisherigen Verfahren folgte - einen Rohaufschlagsatz von durchschnittlich 431,41% erzielt bzw. bei einem Leistungseinkauf von 71.264,42 einen anteiligen Rohgewinn von 378.707,55 lukriert. Diese Darstellung entspricht nicht den üblichen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen und ist daher als Schutzbehauptung zurückzuweisen.

Am Montag, 20.2.2012, ist die Bankauskunft von der PL Bank GesmbH in Adr PL, zu den angefragten Kreditkartenkonten eingelangt. Die Feststellung der Betriebsprüfung, wonach Leistungserlöse der vier Techniker ***Bf1***, R, SA und I durch den Ansatz von sog. „Administration Fees“ verschleiert wurden, wurde vollinhaltlich bestätigt. Der Zahlungsfluss wurde wie folgt durchgeführt:

1. Die Kunden der LTD. überwiesen die für die Leistungen in Rechnung gestellten Entgelte auf das Konto Nr. ***15*** bei der Oberbank AG, BLZ. ***16***, lautend auf Ltd.
2. Ab 2007 wurden die durch den Ansatz von „Administration Fees“ verschleierte Schwarzumsätze auf das Konto IBAN ***17*** bei der ***18*** Bank Ltd. in ***19*** Nicosia, ***20***, Cyprus, lautend auf A***1*** S Ltd., überwiesen.
3. Eine Analyse der Bankausgänge von diesem Konto ergab für den Zeitraum von Juli 2007 bis Dezember 2011 das folgende Bild:

Abhebungen Visa Card ***Bf1***:	107.144,69
Überweisungen CH***21***	88.884,48
Überweisungen CH***22***	37.374,85
Überweisungen DE***23***	10539,30
Überweisungen DE***24*** .- VI Dubai Fons KG	21.049,67
Überweisungen DE***26*** KG Einlage	21.055,40

Überweisungen DE***25*** .. VII Dubai Fonds KG	15.049,39
Überweisungen AT***30*** Oberbank AG	15.569,33
Überweisungen AT***27*** Erste Bank der öst. Spk.	674.394,17
Überweisungen AT***28*** Oberbank AG	10.045,31
Überweisungen AT***29*** Investkredit Bank AG	14.811,33
Bankausgänge gesamt:	1.015.917,91

4. Das o.a. Konto bei der Erste Bank der öst. Sparkassen dient als Durchlauferkonto für die Bedienung von sog. Prepaid-Kreditkarten, die von den vier Technikern zur Behebung eines Teiles der schwarz erwirtschafteten Umsätze verwendet wurden. Auf die beiliegende Auskunft der PL-Bank vom 20.2.2012 wird hingewiesen.

Dadurch ist zumindest für den Zeitraum von 2008 bis 2011 im Detail nachgewiesen, auf welche Weise auf die Schwarzumsätze zugegriffen werden konnte. Die übrigen in Ziffer 3 dargestellten Überweisungen konnten nicht aufgeklärt werden, weil zum Teil Auslandskonten vorliegen. Es ist jedoch davon auszugehen, dass analog der Handhabung bei den Kreditkartenkonten jeweils Mittelverwendungen vorliegen, die ebenfalls den Herren ***Bf1***, R, SA und I zuzurechnen sind. Dadurch ist gleichzeitig evident, dass auch in den Jahren 2005 bis 2007 die über die LTD. abgerechneten Erlöse nach Maßgabe der von den einzelnen Technikern erbrachten Leistungen aufgeteilt wurden.

Nach erfolgter Vorladung wurden die Herren ***Bf1***, R, SA und I am 27.10.2011 zu dem gegen sie bestehenden Tatverdacht als Beschuldigte (StPO) in einem Finanzstrafverfahren einvernommen. Sie machten von ihrem Recht als Beschuldigte Gebrauch und entschlugen sich der Aussage.

Gem. § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In freier Beweiswürdigung wird daher festgestellt, dass die vier Techniker ***Bf1***, R, SA und I umsatz- und ertragsteuerpflichtige Erlöse durch den Ansatz von sog. „Administration Fees“ verschleiert und somit der Besteuerung entzogen haben. Tatsächlich liegen daher - entgegen der Darstellung in der Selbstanzeige - keine verdeckten Ausschüttungen der LTD. an den über die A***1*** S Ltd. mittelbar beteiligten

Bf1 vor, es handelt sich vielmehr um verdeckte Entgelte für die erbrachten Leistungen der vier Techniker.

Ungeklärte Bankeingänge:

Auf dem Konto IBAN CY****31*** bei der ***18*** Bank Ltd. in ***19*** Nicosia, PO Box ***32***, Cyprus, lautend auf A***1*** S Ltd., wurden einige ungeklärte Bankeingänge mit folgendem Muster festgestellt:

IBAN : IBAN CY****31***

OUR REFERENCE NO : NICIPAY***33***

WE HAVE EXECUTED THE FOLLOWING TRANSACTION ON YOUR ACCOUNT :

INWARD PAYMENT VALUE DATE : 24-DEC-2010

BY ORDER OF /DE***26***

34 GmbH +Co. K

AMOUNT CREDITED: 592,40 EUR

Es wird ersucht, diese Bankeingänge aufzuklären: Art der Geschäfte, Lieferungen/Leistungen/Sonstiges, Zahlungsgrund, Umfang 2005 bis dato insgesamt. Die Geschäfte sind durch entsprechende Belege zu dokumentieren.

2. Festsetzung Umsatzsteuer:

Die Umsätze der LTD. wurden an Hand der vorliegenden Ausgangsrechnungen ermittelt. Auf die Beilage b) wird hingewiesen. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist die Behörde zu einer Schätzung verpflichtet, 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 von ***Bf1*** erbrachten Leistungen wurden daher im Schätzungswege mit 97% der auf ihn entfallenden Umsätze der LTD. ermittelt.

Die Ermittlung der Umsatzsteuerzahllasten 2005 bis 2011 ist in der Beilage c) dargestellt. Vorsteuern wurden auf Grundlage der eingereichten Beilagen E1a mit € 1.000,00 per anno im Schätzungswege ermittelt. Für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2010 ergehen endgültige Bescheide. Die Umsatzsteuerzahllasten für die Voranmeldungszeiträume 01-06/2011 werden zusammengefasst festgesetzt.

3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Die Ermittlung Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2005 bis 2010 ist in der Beilage c) dargestellt. Die Betriebsausgaben wurden gem. § 17 Abs. 1 EStG mit 12% der Einnahmen angesetzt. Sollten die

tatsächlichen Betriebsausgaben abgezogen werden, so wird um entsprechende Nachweise ersucht.

II. Verjährung und Wiederaufnahme des Verfahrens:

Bf1 hat umsatz- und ertragsteuerpflichtige Erlöse durch den Ansatz von sog. „Administration Fees“ verschleiert und somit der Besteuerung entzogen. ***Bf1*** wird daher beschuldigt, im Zeitraum von 2005 bis 2010 als Einzelunternehmer das Vergehen der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 und Abs. 2a iVm. § 38 Abs. 1a FinStrG begangen zu haben. Gem. § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen ist. Die Verjährungsfrist für die bei ***Bf1*** festzusetzenden Abgaben beträgt daher 7 Jahre.

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Alle in diesem Besprechungsprogramm angeführten Beweismittel sind im gegenständlichen Ermittlungsverfahren neu hervorgekommen, was eine Wiederaufnahme der im Prüfungszeitraum bisher schon abgeschlossenen Abgabensetzungsverfahrens ermöglicht. Demonstrativ wird auf folgende Unterlagen hingewiesen:

Selbstanzeige LTD. vom 2.9.2011

Protokoll vom 20.9.2011 über die Einvernahme des Zeugen ***35***

Bankauskunft vom 20.2.2012 von der PL Bank

Auf Grund der Höhe der sich ergebenden Abgabennachforderungen und des Vorliegens von hinterzogenen Abgaben ist das Ermessen zu Ungunsten des Abgabepflichtigen zu üben. „

In der **Niederschrift über die „Vorbesprechung“ vom 20. März 2012** wurde im Wesentlichen festgehalten, dass der Steuerberater vorbrachte, dass das Vorbringen lt. Selbstanzeige vom 2. September 2011 vollinhaltlich aufrechterhalten werde. Der Bf habe Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der in den Steuererklärungen ausgewiesenen Höhe erzielt, darüber hinaus seien ihm die in der Selbstanzeige dargestellten Gewinnausschüttungen zugeflossen. Teile dieser Gewinnausschüttungen habe der Bf an die Herren R, SA und I weitergegeben.

Das Finanzamt stellte unter Hinweis auf die Beilagen (Berechnungen und Aufstellungen, in denen festgehalten wurde, welche Beträge dem Bf und den anderen drei Personen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzurechnen seien) dazu fest, dass ein Abschluss und eine

Bescheiderstellung unter diesen Umständen auf Grund der amtswegigen Ermittlungspflicht nicht möglich sei. Die Besprechung sei daher nur eine weitere Vorbesprechung und der Abschluss finde daher nach endgültiger Ermittlung des Sachverhaltes statt. Darüber hinaus werde der Bf ersucht, alle vertraglichen Vereinbarungen mit den Herren R, SA und I vorzulegen.

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 7. Mai 2012** wird festgehalten, dass die Außenprüfung im Sinne der Darstellung im Besprechungsprogramm vom 28. Februar 2012 abgeschlossen werde. Für eine ergänzende Begründung wird auf den Bericht über die Außenprüfung verwiesen. Der steuerliche Vertreter des Bf weist auf die seiner Ansicht nach vorliegende Unrichtigkeit der Berechnungen des Finanzamtes hin. Obwohl ihn die Behauptungen des Finanzamtes aus steuerlicher Sicht im Ergebnis begünstigen würden, bleibe er bei den Darstellungen der Selbstanzeige vom 2. September 2011.

Im **Bericht vom 7. Mai 2012 über das Ergebnis der Außenprüfung** wird im Wesentlichen auf das Besprechungsprogramm vom 28. Februar 2012, die Niederschrift vom 20. März 2012 über die Vorbesprechung und die Niederschrift vom 7. Mai 2012 über die Schlussbesprechung und auf die ergänzende Begründung zum Bericht wird hingewiesen.

Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf die Tz. 1 des Prüfungsberichtes verwiesen, wo die von der Betriebsprüfung festgestellten Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Bemessungsgrundlagen hinsichtlich der Umsatzsteuer zahlenmäßig dargestellt werden.

In der „**ergänzenden Begründung zum Bericht vom 7. Mai 2012**“ wird ausgeführt:

*„Die von den Technikern ***Bf1***, ***10*** R, ***11*** SA und ***12*** I erzielten Umsätze wurden laut Betriebsprüfung auf Grundlage der Ausgangsrechnungen der LTD. ermittelt. Diese Ausgangsrechnungen weisen die von diesen Technikern geleisteten Stunden sowie die Stundensätze und Gesamtumsätze aus. Für die Berechnung der Umsätze der Herren ***Bf1***, R, SA und I wurde ein Deckungsbeitrag iHv. 3% berücksichtigt, ihre Erlöse wurden daher mit 97% der von der LTD. an deren Kunden weiterverrechneten Umsätzen angesetzt. Es wird dazu auf die detaillierte Darstellung im Besprechungsprogramm vom 28.2.2012 hingewiesen.*

*Im Zuge der Vorbesprechung vom 20.3.2012 wurde vom steuerlichen Vertreter ***7*** im Namen seiner Klienten R, SA und I vorgebracht, dass diese wesentlich geringere Einnahmen erzielt hätten als von der Betriebsprüfung festgestellt wurde. Zum Nachweis wurden dazu im April 2012 im Postwege Unterlagen übermittelt (1 gelber Ordner mit dem Titel „Aufstellung Ausschüttungen, Haushalt, Leistungen“), aus denen die Höhe der tatsächlich lukrierten „Ausschüttungen“ hervorgehen soll. Diese Aufstellungen wurden jeweils von ***Bf1*** unterzeichnet. Daraus konnten die folgenden Differenzen zwischen den nunmehr*

eingestandenen Gesamteinnahmen der Herren R, SA und I und dem von der Betriebsprüfung ermittelten Bruttoumsatz festgestellt werden :

10 R	2005	2006	2007	2008
Umsatz laut Erkl. (inkl. USt.):	5.666,61	9.256,58	9.482,59	11.425,98
Ausschüttungen lt. Aufstellung:	14.306,78	11.037,08	26.884,70	30.136,49
Einnahmen gesamt laut eigenen Angaben :	19.973,39	20.293,66	36.367,29	41.562,47
Bruttoumsatz laut BP.:	33.644,69	66.071,85	53.118,02	65.568,12
Differenz zu Gunsten ***Bf1**:	13.671,30	45.778,19	16.750,13	24.005,65
Einnahmen gesamt laut eigenen Aussagen	19.973,39	20.293,66	36.367,29	41.562,47
Geleistete Stunden	1.345,50	1.663,25	1.972,50	2.261,75
Ergibt Stundensatz R	14,84	12,20	18,44	18,38

10 R:	2009	2010	2011
Umsatz laut Erkl. (inkl. USt.):	9.095,48	11.270,09	56.197,33
Ausschüttungen lt. Aufstellung:	22.000,00	20.600,00	124.965,05

Einnahmen gesamt laut eigenen Angaben :	31.095,48	31.870,09	181.162,38
Bruttoumsatz laut BP.:	49.586,67	56.884,54	324.873,90
Differenz zu Gunsten ***Bf1**:	18.491,19	25.014,45	143.711,52
Einnahmen gesamt lt. eigenen Angaben	31.095,48	31.870,09	
Geleistete Stunden:	1.746,25	2.969,50	
Ergibt Stundensatz R	17,81	10,73	

11 SA:	2006	2007	2008
Umsatz laut Erkl. (inkl. USt.):	0,00	10.357,50	11.270,58
Ausschüttungen lt. Aufstellung:	0,00	29.056,76	40.064,00
Einnahmen gesamt laut eigenen Angaben :	0,00	39.414,26	51.334,58
Bruttoumsatz laut BP.:	3.011,85	69.838,38	79.834,01
Differenz zu Gunsten ***Bf1**:	3.011,05	30 424,12	28.499,43
Einnahmen gesamt lt. eigenen Angaben		39.414,26	51.334,58
Geleistete Stunden:		2.186,75	2.341,75
Ergibt Stundensatz SA		18,02	21,92

11 SA:	2009	2010	gesamt
Umsatz laut Erkl. (inkl. USt.):	11.751,64	13.794,80	47.174,52
Ausschüttungen lt. Aufstellung:	30.000,00	30.000,00	129.120,76
Einnahmen gesamt laut eigenen Angaben :	41.751,64	43.794,80	176.295,28
Bruttoumsatz laut BP.:	74.964,50	79.829,31	307.478,05
Differenz zu Gunsten ***Bf1**:	33.212,86	36.034,51	131.182,77
Einnahmen gesamt lt. eigenen Angaben	41.751,64	43.794,80	
Geleistete Stunden:	2.186,00	2.248,50	
Ergibt Stundensatz SA	19,10	19,48	

12 I:	2007	2008	2009
Umsatz laut Erkl. (inkl. USt.):	3.873,50	10.476,40	9.131,74
Ausschüttungen lt. Aufstellung:	7.700,00	28.064,00	20.000,00
Einnahmen gesamt laut eigenen Angaben :	11.573,50	38.540,40	29.131,74

Bruttoumsatz laut BP.:	23.335,78	55.400,61	50.129,86
Differenz zu Gunsten ***Bf1**:	11.762,28	16.860,21	20.998,12
Einnahmen gesamt lt. eigenen Angaben	11.573,50	38.540,40	29.131,74
Geleistete Stunden:	815,00	2.144,14	1.935,50
Ergibt Stundensatz I:	14,20	17,97	15,05

12 I:	2010	gesamt	
Umsatz laut Erkl. (inkl. USt.):	10.246,95	33.728,59	
Ausschüttungen lt. Aufstellung:	31.200,00	86.964,00	
Einnahmen gesamt laut eigenen Angaben :	41.446,95	120.692,59	
Bruttoumsatz laut BP.:	49.995,33	178.861,58	
Differenz zu Gunsten ***Bf1**:	8.548,38	58.168,99	
Einnahmen gesamt lt. eigenen Angaben	41.446,95		
Geleistete Stunden:	1.876,25		
Ergibt Stundensatz I:	22 09		

Differenzen gesamt:	2005	2006	2007	2008
10 R:	13.671,30	45.778,19	16.750,73	24.005,65
11 SA:		3.011,85	30.424,12	28.499,43
12 I:			11.762,28	16.860,269.365,291
Differenz ges. zu Gunsten ***Bf1**:	13.671,39	48.790,04	58.937,13	

Differenzen gesamt:	2009	2010	gesamt
10 R:	18.491,19	25.014,45	143.711,52
11 SA:	33.212,86	36.034	131.182,77
12 I:	20.998,12	51	58.168,99
Differenz ges. zu Gunsten ***Bf1**:	72.702,17	8.548,38	333.063,27

*Demnach hätten die Techniker R, SA und I in den Veranlagungszeiträumen von 2005 bis 2010 insgesamt auf Einnahmen iHv. ca. € 330.000,00 zu Gunsten des ***Bf1*** verzichtet.*

Außerdem hätten Sie ihre in den einzelnen Jahren erbrachten Leistungen zu sehr unterschiedlichen Stundensätzen abgerechnet. Beide Sachverhaltsdarstellungen erscheinen äußerst unglaubwürdig und entsprechen keinesfalls den im allgemeinen Geschäftsverkehr üblicherweise anzutreffenden Gestaltungen (Fremdvergleich).

Am 7.5.2012 wurden den Herren R, SA und I diese Differenzen im Rahmen einer Einvernahme als Beschuldigte im Detail vorgehalten. Sie haben jedoch keine Angaben gemacht und sich ihrer Aussage entschlagen. Sie haben somit zur Aufklärung des Sachverhaltes nichts beigetragen, sie haben auch keine plausiblen Erklärungen für diese äußerst ungewöhnliche Gestaltung abgegeben.

Auf die Protokolle vom 7.5.2012 über die Beschuldigtenvernehmungen wird hingewiesen.

Am 20.3.2012 erging von Seiten des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr auch die Aufforderung, die Zahlungsflüsse an die Techniker auch belegmäßig nachzuweisen. Dieser Aufforderung wurde nicht nachgekommen, bei der oben angeführten „Aufstellung, Ausschüttungen, Haushalt, Leistungen“ handelt es sich lediglich um nachträglich erstellte Unterlagen.

*Im Anschluss an die Beschuldigtenvernehmungen wurden am 7.5.2012 die Außenprüfungen bei den Abgabepflichtigen ***Bf1***, ***10*** R, ***11*** SA und ***12*** I abgeschlossen. An den Schlussbesprechungen nahm jedoch nur der steuerliche Vertreter, Hr. ***7***, teil. Dieser hat im Namen seiner Klienten R, SA und I erklärt, dass die sich aus dem Anfang April 2012 vorgelegten gelben Ordner ergebenden Zahlungsflüsse richtig seien. Im Übrigen wurde die vom Finanzamt angewendete „Schätzungsmethode“ moniert. Für den Klienten ***Bf1** wurde erklärt, dass dieser bei der Darstellung in der Selbstanzeige vom 2.9.2011 bleibe.*

*Entgegen der Darstellung in der Selbstanzeige vom 2.9.2011 haben die Abgabepflichtigen R, SA und I nun doch grundsätzlich eingestanden, Umsätze und Einkünfte aus Gewerbebetrieb verkürzt zu haben, lediglich die Höhe der Verkürzung ist strittig. Insoweit ***Bf1*** bei seiner Darstellung laut der Selbstanzeige bleibt, widerspricht er somit seinen eigenen, von ihm erstellten Unterlagen. Zur Höhe der verkürzten Umsätze und Gewinne bzw. zur „Aufteilung“ dieser Beträge auf die vier Techniker ist anzumerken, dass die dargestellte Gestaltung lediglich behauptet wird und durch keinerlei Beweismittel gestützt wird.*

Gemäß § 115 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. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Und gemäß § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Nach diesen Grundsätzen endet die amtswegige Ermittlungspflicht regelmäßig dort, wo nur mehr der Abgabepflichtige selbst den tatsächlichen Sachverhalt kennen kann. Ein Nachweis wurde für den behaupteten Sachverhalt nicht erbracht.

Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand (VwGH 25.3.1992, 90/13/0295). Auch die Glaubhaftmachung unterliegt der freien Beweiswürdigung (VwGH 29.4.1992, 90/13/0201). Glaubhaft gemacht ist ein vermuteter Sachverhalt, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, dass der vermutete Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 14.9.1988, 86/13/0150). Vernichtet der Abgabepflichtige Beweismittel, kann dies nicht dazu führen, dass zu seinen Gunsten jedenfalls mit der bloßen Glaubhaftmachung das Auslangen gefunden werden müsste (VwGH 12.6.1990, 89/14/0173).

Selbst dort, wo Glaubhaftmachung genügt, hat diese die schlüssige Behauptung der entscheidenden Umstände durch den Abgabepflichtigen zur Voraussetzung (VwGH 26.4.1989, 89/14/0027). Die Abgabenbehörde muss beweislose Behauptungen nicht als

*Glaubhaftmachung gelten lassen, wenn Denkgesetze oder allgemeines menschliches Erfahrungsgut gegen den behaupteten Sachverhalt sprechen (VwGH 21.2.1990, 89/13/0079). Die völlig substanzlos vorgebrachte Darstellung, die Techniker ***10*** R, ***11*** SA und ***12*** I hätten im Zeitraum von 2005 bis einschließlich 2010 auf Einnahmen in Höhe von insgesamt ca. € 330.000,00 zu Gunsten des ***Bf1*** verzichtet, widerspricht den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut. Die Wahrscheinlichkeit dieser Darstellung geht gegen Null.*

*Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In freier Beweiswürdigung wird daher festgestellt, dass die insgesamt erwirtschafteten Einnahmen den vier Technikern nach Maßgabe ihrer für die LTD. erbrachten Leistungen zugeflossen sind. Grundlage für die Aufteilung der zugegossenen Einnahmen sind die Ausgangsrechnungen der LTD. sowie die diesen zu Grunde liegenden Lieferscheine, die von ***Bf1***, R, SA und I jeweils eigenhändig unterzeichnet wurden. Die Umsätze und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind daher laut den Besprechungsprogrammen vom 28.2.2012 anzusetzen. Die am 20.3.2012 vorgebrachte Darstellung, die Herren R, SA und I hätten auf sehr hohe Einnahmenbeträge zu Gunsten des ***Bf1*** verzichtet, ist zurückzuweisen. Diese ist mutmaßlich von den gleichen Motiven getragen wie die nachweislich falsche Darstellung in der Selbstanzeige vom 2.9.2011:*

Offensichtlich sollen die Herren R, SA und I aus irgendwelchen Gründen, die der Abgabenbehörde verborgen sind, aus dem anhängigen Finanzstrafverfahren bestmöglich herausgehalten werden.“

Mit **Bescheide vom 10. Mai 2012** wurden vom Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 bis 2009 wiederaufgenommen und neue Umsatzsteuerbescheide und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2010 erlassen, wobei das Finanzamt den Feststellungen der Betriebsprüfung folgte.

Mit **Schriftsatz vom 20. Juni 2012** erhob der Beschwerdeführer mit folgender Begründung Berufung (jetzt als Beschwerde zu behandeln) gegen die obgenannten Bescheide:

„Alle angefochtenen Bescheide sind aber insbesondere deshalb rechtswidrig, weil die Prüfer unzulässig in die Privatautonomie eingegriffen haben. Alle Mittelzuflüsse aus der LTD. hat der Bf als Ausschüttungen erhalten, die er zum Teil weitergegeben hat. Jedenfalls handelt es sich dabei weder um Einkünfte aus Gewerbebetrieb (oder sonstige veranlagungspflichtige Einkünfte) noch um Entgelte im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

Die Prüfer haben den Sachverhalt mangelhaft ermittelt und sie waren von Beginn an von der Umsetzung ihrer Vorurteile getrieben, mit dem Ergebnis, dass alle angefochtenen Bescheide

des Bf in seinem Recht auf Nichtwiederaufnahme der Besteuerungsverfahren und auf Steuerfreiheit der Mittelzuflüsse verletzen.

Alle Einwendungen bringt der Bf in vollem Bewusstsein vor, dass ihn die den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegenden Sachverhaltsannahmen – im Ergebnis – begünstigen, worauf er bereits in der Schlussbesprechung am 7. Mai 2012 hingewiesen hat.“

Mit **Vorlagebericht vom 25. Juni 2012** wurden die gegenständlichen Berufung (jetzt Beschwerde) vom Finanzamt dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Beim **Erörterungstermin am 29. November 2017** verwies der Vertreter des Bf im Wesentlichen auf die Darstellung in der Selbstanzeige. Der Bf sei quasi die maßgebliche Person bei der Durchführung des ganzen Modells gewesen und habe sich der anderen drei Personen quasi als Erfüllungsgehilfen bedient. Zivilrechtlich sei das Ganz über die LTD. abgewickelt worden. Daraus ergebe sich der höhere Gewinn, wie er in den Unterlagen im gelben Ordner dargestellt sei.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies darauf, dass die Aufteilung der Erlöse nicht anhand eines Prozentschlüssels erfolgt sei, sondern auf Grundlage der von den vier Technikern tatsächlich erbrachten Leistungen. Bei der Weiterverrechnung dieser Erlöse an die vier Techniker sei ein Deckungsbeitrag von 3% für die Unkosten und den Gewinnaufschlag der LTD angesetzt worden. Die Einnahmen der vier Personen seien somit nicht geschätzt worden; nur der angesetzte Deckungsbeitrag sei geschätzt worden.

Auf die Frage des Richters, warum der Bf den anderen drei Personen Geld geschenkt habe, sagt der Steuerberater, dass der Bf das so sehe. Der Steuerberater beurteile den Sachverhalt so, dass zwischen den Leistungsstunden und den ausbezahlten Beträgen ein Zusammenhang bestehe.

Auf die Frage des Richters, warum das Geld über ein zypriotisches Konto und Pre-Paid Kreditkarten weitergegeben worden sei, sagte der Steuerberater: „Bauernschläue, sie hätten geglaubt, dies sei legal.“

Mit **E-Mail vom 14. Dezember 2017** und vom 29. Dezember 2017 übermittelten der Steuerberater bzw. der Vertreter des Finanzamtes verschiedene Aufstellungen als Basis für eine allfällige Einigung auf die Höhe der Schätzung, in der die Umsätze der LTD auf die vier Personen aufgeteilt wurden.

Bei einem weiteren **Erörterungstermin am 20. November 2018** stimmen die Parteien überein, dass die Einnahmen, die sich aufgrund der Aufstellungen im gelben Ordner ergeben, als glaubwürdig anzusehen seien.

Bei der Einvernahme als Zeuge im Verfahren SA sagt der Bf im Wesentlichen aus:

Den vier Personen (SA, R, I und der Bf) seien die Beträge, die im vorgelegten gelben Ordner dargestellt seien, zugeflossen. Die Aufzeichnungen im gelben Ordner seien laufend vom Bf erstellt worden

Zwischen SA, R und I und der LTD. habe es nur mündliche Vereinbarungen gegeben. Die Ausgangsrechnungen der LTD. an die Firmen ***36***, ***37*** GmbH und E KG seien z. B. SA nicht bekannt gewesen. SA wusste daher nicht, welchen Teil der Ausgangsrechnungen er bekam und welchen Teil die LTD. behielt.

Mit SA und den anderen beiden Herren sei ein Stundenlohn vereinbart worden und der Bf habe sie angewiesen, wann sie zu welcher Firma arbeiten gehen mussten.

Alle Rechnungen der einzelnen Personen und die Rechnungen an die ***36***, ***37*** GmbH und E KG seien im Rahmen der Prüfung der LTD. vorgelegt worden.

Die Transferierung der Zahlung über ausländische Konten und letztendliche Auszahlung an die vier involvierten Personen mittels Prepaid Kreditkarten sei dem Bf von der „***38*** Company“ empfohlen worden, um steuerschonend zu arbeiten.

Der Bf habe die anderen drei Personen aus der Lehrzeit gekannt bzw. bei der Arbeit bei der Fa. ***36*** kennengelernt.

Auf die Frage, dass er lt. Beschwerdevorbringen das Geld an die Herren R, SA und I schenkungsweise geleistet habe, sagte er:“ Letzten Endes war das keine Schenkung.“

Nach Besprechungen zwischen dem Vertreter des Bf und dem Finanzamt übersandte der Vertreter des Bf eine Zustimmungserklärung gemäß § 300 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 bis 2010, falls das Finanzamt die Sachbescheide entsprechend der Anlagen erlassen würde. In der Anlage wurde von einem Umsatz des Bf von folgender Höhe in den Jahren 2005 bis 2010 ausgegangen.

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Umsatz netto des Bf (Euro)	71.124,37	119.579,41	109.818,85	142.57,23	128.011,77	115.585

Mangels Bereitschaft des Finanzamtes entsprechend zu handeln kam es zu keiner Erledigung im Rahmen des § 300 BAO.

Im **Schreiben vom 18. Juni 2018** nahm der Bf den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

Ergänzend führte der Bf in der Sache im Wesentlichen aus:

„Die Erhöhungen der erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. der steuerbaren Entgelte, die die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden aus der Aufsummierung und Aufteilung der Ausgangsrechnungen der LTD. abgeleitet hat, hat der Bf in Höhe der (nicht umsatzsteuerbaren) „Administration Fee“ von der Gesellschaft als kapitalertragsteuerpflichtige Gewinnausschüttung erhalten. Für die Besteuerung dieser Einkünfte aus Kapitalvermögen ist aber nicht die belangte Behörde, sondern das Finanzamt Linz zuständig, und es ist auch unzulässig, die vom Finanzamt Linz unterlassene Geltendmachung der Kapitalertragsteuern – nach Verfügung der Wiederaufnahme – über den Umweg der Einkommensteuerveranlagung nachzuholen. Deshalb wird noch einmal ausdrücklich auf die am 2. September 2011 beim Finanzamt Linz eingebrachte Selbstanzeige hingewiesen, die dem Anbringen beiliegt.

Darüber hinaus wird dem Bundesfinanzgericht ergänzend auch noch das Erkenntnis vom 20.05.2014, GZ RV/5101308/2012, zur Kenntnis gebracht, in dem das Bundesfinanzgericht aufgrund einer Berufung (Beschwerde) vom 25. Juni 2012 der LTD. festgestellt hat, dass die Buchhaltungen (und daher die Jahresabschlüsse) der Gesellschaft formell ordnungsgemäß waren und daher die Aufsummierung der Ausgangsrechnungen durch das Finanzamt keinen Nachweis eines Mangels der vorgelegten Unterlagen darstellt, für sich genommen also keine Schätzungsbefugnis begründen kann.“

In der **mündlichen Verhandlung am 29. August 2019** wurden von den Parteien im Wesentlichen die Standpunkte von den beiden Parteien wiederholt und Folgendes noch ergänzend vorgebracht:

Der Vertreter des Bf führte aus, dass der Bf nur Ausschüttungen von der LTD. bekommen habe. Wenn man aber Leistungserlöse annehme, so müsse man eine allfällige Gewinnkomponente der LTD. herausrechnen. Sie habe ja nicht den vollen Betrag, den sie von den Firmen bekommen habe an SA, R und I ausbezahlt, sondern eine Gewinnkomponente für sich behalten. Genauso müsse man daher, wenn man die Zahlungen für den Bf als Leistungserlöse sehe, eine allfällige Gewinnkomponente der LTD. herausrechnen. Und die sei höher als die vom Finanzamt angesetzten 3%.

Zwecks Ermittlung der Gewinnkomponente durch die Parteien wurde die mündliche Verhandlung vertagt.

Mit **Schriftsatz vom 3. September 2019** wird vom Vertreter des Bf vorgebracht:

„Im angefochtenen Bescheid ist die belangte Behörde noch von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

*"Wie den G+V-Rechnungen der LTD. unmittelbar zu entnehmen ist, hat diese selbst keine Leistungen erbracht, sie hat sämtliche Leistungen von den vier Technikern ***Bf1**, R, SA und I zugekauft. Im Falle des ***Bf1*** hätte sie demnach - wenn man der Darstellung des*

steuerlichen Vertreters im bisherigen Verfahren folgte - einen Rohaufschlagsatz von durchschnittlich 431,41% erzielt bzw. bei einem Leistungseinkauf von 71.2643,42 einen anteiligen Rohgewinn von 378.707,55 lukriert. Diese Darstellung entspricht nicht den üblichen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen und ist daher als Schutzbehauptung zurückzuweisen."

Bei der auf diesen Ausführungen beruhenden Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid dann so vorgegangen, dass es dem Beschwerdeführer seine aus den Ausgangsrechnungen der Gesellschaft herausgelösten Leistungen mit 97 % des Fakturenwertes als Betriebseinnahmen zugerechnet hat.

Danach sollten der Gesellschaft bloß 3 % der zugekauften Leistungen als Rohgewinn verbleiben. Diese Vorgangsweise hat dazu geführt, dass die Gesellschaft auf hohen Verlusten sitzengeblieben ist:

2005/06	€ 18.528,81
2006/07	€ 24.545,87
2007/08	€ 35.141,62
2008/09	€ 46.497,88
2009/10	€ 38.129,23

Nachdem sich im Verfahren herausgestellt hat, dass der Inhalt des "Gelben Ordners" den Tatsachen entspricht, also keine Schutzbehauptungen des Beschwerdeführers vorliegen, legte die belangte Behörde für eine " § 300 BAO-Lösung" eine "berichtigte" Schätzung vor. Dabei erhöhte sie die Betriebseinnahmen des Beschwerdeführers um jene Beträge, die sie zuvor bei den Erfüllungsgehilfen (den übrigen drei Technikern) kürzen musste. Danach seien die Einkünfte des Beschwerdeführers

2005 von	€ 52.563,09	auf	€ 75.107,33
2006 von	€ 63.450,52	auf	€126.275,86
2007 von	€ 54.891,83	auf	€115.968,71
2008 von	€ 67.665,59	auf	€150.225,63
2009 von	€ 53.456,32	auf	€ 135.180,43

2010 von	€ 44.818,22	auf	€ 122.057,90
----------	-------------	-----	--------------

zu erhöhen.

In der am 27.9.2019 am Ende vertagten mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht ist für den Richter erstmals das Beschwerdebegehren so richtig zutage getreten. Ihm ist klar geworden, "dass der Gewinnanteil, welcher durch die drei anderen entstanden ist, eine Ausschüttung ist, und nicht bei seinen eigenen, Leistungsentgelten hinzugerechnet wird", und dass der Beschwerdeführer "auch bei seinen eigenen. Leistungen die Gewinnkomponenten herausrechnen" kann. Das "ist systematisch durchdacht" und sei so zu machen, "wenn man das Trennungsprinzip komplett ernst nimmt"

Der Beschwerdeführer ist kompromissbereit und lösungsorientiert; er bestätigt auch, dass der von der belangten Behörde ermittelte "Rohaufschlagsatz" durchschnittlich 431,41 % betragen hat. Dies ergibt sich auch und insbesondere aus den beiliegenden "Abrechnungsbeispiel", das aus den Leistungen für den Monat Dezember 2010 resultiert und in dem der "Rohaufschlagsatz" 435,71 % betragen hat.

Man kann sich nun mit der belangten Behörde auf den Standpunkt stellen, dass ein "Rohaufschlagsatz" von durchschnittlich 431,41 % "den üblichen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen nicht entspricht" Dem Beschwerdeführer wiederum wird man zugestehen müssen, dass auch ein durchschnittlicher "Rohaufschlagsatz" von nur 3 % "den üblichen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen" widerspricht. Insofern leiden die angefochtenen Bescheide einem wesentlichen Begründungsmangel, weil die belangte Behörde nicht dargelegt hat, wovon sie den "Rohaufschlagsatz" in Höhe von 3 % (in den Berechnungen wird dieser von der belangten Behörde später als "Deckungsbeitrag" bezeichnet) abgeleitet hat.

Der Beschwerdeführer könnte sich mit einer Verminderung des "Rohaufschlagsatzes" auf 100% einverstanden erklären. Dabei kann er sich auch auf die im Wirtschaftsleben allgemein üblichen Aufschläge im Handwerk stützen. Dazu kommt, dass von der Gesellschaft über die Jahre 2005 bis 2010 hinweggesehen -hinsichtlich der drei Erfüllungsgehilfen. ein "Rohaufschlagsatz" von etwa 79 % erwirtschaftet werden konnte ("interner Betriebsvergleich") . Würde man dem Vorschlag des Beschwerdeführers folgen, käme es zu den in den Beilagen dargestellten Bemessungsgrundlagen.

Der Beschwerdeführer ersucht nun um Mitteilung, ob die belangte Behörde sich diesen Ausführungen bzw. Berechnungen anschließt. In einem solchen Fall könnte der Beschwerdeführer auf die Fortsetzung der mündlichen Verhandlung verzichten und seine am 18.2.2019 gem. § 300 BAO erklärte Zustimmung hinsichtlich Umsatzsteuer anpassen und hinsichtlich Einkommensteuer erstmals abgeben. Nach Abschluss der Verfahren hinsichtlich der Sachbescheide würde er dann noch die Beschwerden betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren zurücknehmen.“

In der Beilage wurden die steuerlichen Grundlagen bei einem Rohaufschlag von 100% derart dargestellt:

„Hinsichtlich Umsatzsteuer

Umsatzsteuer	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Probe
Aufteilung lt. BP	73.893,75	97.634,28	77.167,52	95.125,01	75.149,47	63.005,93	28.389,09	510.365,05
Adaptierungen								
2004	-3.327,50							
Serviceverträge		-17.160,00	-1.433,33	-875,00	-1.200,00	-1.425,00	-1.450,00	
Serviceverträge		-4.290,00		-1.200,00	-1.400,00	-2.325,00		
Erlöse bereinigt	70.566,25	76.184,28	75.734,19	93.050,01	72.549,47	59.255,93	26.939,09	
50% Fremdleistung	35.283,13	38.092,14	37.867,10	46.525,01	36.274,74	29.627,97	13.469,55	
Netto	29.402,60	31.743,45	31.555,91	38.770,84	30.228,95	24.689,97	11.224,62	
Kleinunternehmer	-29.402,60	-31.743,45				-24.689,97	-11.224,62	
Bemessungsgrundlage	0,00	0,00	34.555,91	38.770,84	30.228,95	0,00	0,00	
Umsatzsteuer			6.311,18	7.754,17	6.045,79		2011 wurde bereits am 1.7.2015 mit 0 € veranlagt	
Vorsteuer lt. BP			-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00			
Zahllast (Nichtfestsetzung gem § 206 BAO)			5.311,18	6.754,17	5.045,79			
Zum Vergleich								
Angebotener § 300 BAO (28.12.2018)	12.724,87	22.415,88	20.463,77	26.951,45	24.102,35	21.617,03		

Hinsichtlich Einkommensteuer

<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>
<i>Betriebseinnahmen (brutto)</i>	35.283,13	38.092,14	37.867,10	46.525,01	36.274,74	29.627,97	13.469,55
<i>Umsatzsteuer</i>			-6.311,18	-7.754,17	-6.045,79		
<i>Betriebseinnahmen (netto)</i>	35.283,13	38.092,14	31.555,91	38.770,84	30.228,95	29.627,97	13.469,55
<i>Betriebsausgaben laut Erklärung</i>	-9.418,48	-9.298,64	-9.696,70	-10.645,72	-7.118,71		
<i>12% Betriebsausgaben</i>						-3.555,36	-1.616,35
<i>Gewinn</i>	25.864,65	28.793,50	21.859,21	28.125,17	23.110,24	26.072,61	11.853,20
<i>Gewinnfreibetrag</i>						-3.389,44	-1.540,92
<i>Einkünfte</i>	25.864,65	28.793,50	21.859,21	28.125,17	23.110,24	26.072,61	11.853,20

Im Falle der Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer erhöhen sich die Einkünfte der Jahre 2007 bis 2009 natürlich entsprechend.

Zum Vergleich:

<i>Vor BP</i>	-365,89	3.760,54	6.092,90	9.752,98	5.845,64	<i>keine</i>	<i>Erklärungen</i>
<i>Lt. BP (angefochtene Bescheide)</i>	52.563,09	69.450,52	54.891,83	67.665,59	53.456,32	44.818,22	24.232,93
<i>Angebotener § 300 BAO(28.12.2018)</i>	75.107,33	126.275,86	115.968,71	150.225,63	135.180,43	122.057,90	

Zur Information:

Verluste der LTD. lt BP

Wirtschaftsjahr 31.1.		-18.528,81	-24.545,87	35.141,62	-46.497,88	-38.129,23	
--------------------------	--	------------	------------	-----------	------------	------------	--

„

Nach mehreren Schriftsätzen der Parteien kam es zu keiner Einigung und deshalb wurde am **30. Oktober 2019 die mündliche Verhandlung fortgesetzt.**

Die beiden Parteien beharrten im Wesentlichen auf ihren Standpunkten.

Der Bf legte hinsichtlich der Jahre 2010 und 2011 noch Rechnungen über die Leistungserbringung für die LTD. vor und beantragte entsprechend dieser Zahlen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2010 und 2011 festzulegen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die LTD. wurde am 27. Jänner 2005 vom Bf gegründet. Lt Selbstanzeige vom 2. September 2011 war der Bf faktischer Geschäftsführer der LTD.

Die LTD. ist eine im Firmenbuch von England und Wales eingetragene Domizilgesellschaft, die in Großbritannien nicht tätig werden darf. Der Ort der Geschäftsleitung befand sich in den beschwerdegegenständlichen Jahren in *****1*****, dem Wohnsitz des Bf und faktischen Geschäftsführers. Vom 27. Jänner 2005 bis 13. Mai 2007 war der Bf auch als Director im Firmenbuch für England und Wales eingetragen. Die Financial Statements zeigen folgende Company Information:

Director: **A***1*** S**

Secretary: *****3*****

Company Number: *****8*****

Registered Office: SuiteB. *****39*****

Director der A*1*** S Ltd.**, einer Domizilgesellschaft mit Sitz auf den Seychellen, **ist der Bf.**

Die LTD. ist eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft. Laut den von der LTD. eingereichten Balance Sheets und Profit and Loss Accounts verfügt diese weder über Anlagevermögen, noch werden von ihr eigene Leistungen erbracht.

Zweck der Gründung der LTD. war die Zwischenschaltung zwischen den Firmen *****36*****, *****37*** GmbH** und **E KG** auf der einen Seite und dem Bf auf der anderen Seite, um die vom Bf an diese drei Firmen erbrachten Leistungen nicht oder nur zum Teil in Österreich versteuern

zu müssen. Durch die Zwischenschaltung der LTD. wurde insbesondere der Geldfluss an den Bf für seine erbrachten Leistungen an die Firmen vor der Finanzverwaltung verheimlicht und verschleiert. Zweck der LTD. war einzig und allein, dass die Rechnungen mit den Firmen von ihr ausgestellt wurden und so vorgegaukelt wurde, die Firmen würden mit einer ausländischen Gesellschaft in Geschäftsbeziehung treten. Die Zahlungen der Firmen an die LTD. wurden in der Folge über verschiedene in- und ausländische Bankkonten geleitet, um den Geldfluss zu verschleiern und vor der Finanzverwaltung zu verbergen. Letztendlich kamen die Zahlungen, die das Leistungsentgelt für die erbrachten Leistungen darstellen, soweit sie nicht schon in geringem Ausmaß aufgrund der zu niedrig fakturierten Rechnungen offen an den Bf von der Ltd. bezahlt wurden, im Wege der Prepaid Kreditkarten dem Bf zu.

Die Verschleierung der tatsächlichen Umsätze und Leistungserlöse an den Bf durch Zwischenschaltung der LTD. erfolgte folgendermaßen:

Die LTD. schloss Serviceverträge mit den Firmen ***36***, ***37*** GmbH und E KG ab. Die Zahlungen dieser drei Firmen wurden auf Konten der LTD. bezahlt.

Zur Durchführung dieser Servicearbeiten schloss die LTD. mit dem Bf (sowie mit R, SA, I) Verträge zur tatsächlichen Erbringung der Serviceleistungen ab. Diese Vereinbarungen wurden nur mündlich abgeschlossen. Die tatsächlichen Servicearbeiten wurden von diesen vier Personen durchgeführt. Die Ausstellung der Rechnungen des Bf und von R, SA, I an die LTD. wurde vom Bf durchgeführt. In diesen vom Bf erstellten Rechnungen an die LTD. wurden **die tatsächlich vereinbarten Entgelte** nur zum Teil aufgenommen. Nur die in diesen Rechnungen ausgewiesenen Beträge wurden von der LTD. an die vier Personen auf offizellen, direkten Weg ausbezahlt. Nur die in diesen Rechnungen ausgewiesenen Beträge wurden in der Folge von diesen vier Personen in ihren österreichischen Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen offengelegt.

Die verheimlichten Teile der tatsächlich vereinbarten Leistungserlöse an die vier Personen wurden von der LTD. in ihren Bilanzen als „Administration Fee“ ausgewiesen und in der Folge an die A***1*** S Ltd., einer Domizilgesellschaft mit Sitz auf den Seychellen, ausgeschüttet.

Der Weg des Geldes von der A***1*** S Ltd an den Bf (und an SA, R und I) war folgendermaßen:

Der Zahlungsfluss wurde wie folgt durchgeführt:

1. Die Kunden der LTD. überwiesen die für die Leistungen in Rechnung gestellten Entgelte auf das Konto Nr. ***15*** bei der Oberbank AG, BLZ. ***16***, lautend auf Ltd.

2. Ab 2007 wurden die durch den Ansatz von „Administration Fees“ verschleierte Schwarzumsätze auf das Konto IBAN ***17*** bei der ***18*** Bank Ltd. in ***19*** Nicosia, ***20***, Cyprus, lautend auf A***1*** S Ltd., überwiesen.

3. Eine Analyse der Bankausgänge von diesem Konto ergab für den Zeitraum von Juli 2007 bis Dezember 2011 das folgende Bild:

Abhebungen Visa Card ***Bf1***:	107.144,69
Überweisungen ***21***	88.884,48
Überweisungen ***22***	37.374,85
Überweisungen ***23***	10539,30
Überweisungen ***24*** - VI Dubai Fons KG	21.049,67
Überweisungen ***26*** KG Einlage	21.055,40
Überweisungen ***25*** VII Dubai Fonds KG	15.049,39
Überweisungen ***30*** Oberbank AG	15.569,33
Überweisungen ***27*** Erste Bank der öst. Spk.	674.394,17
Überweisungen ***28*** Oberbank AG	10.045,31
Überweisungen ***29*** Investkredit Bank AG	14.811,33
Bankausgänge gesamt:	1.015.917,91

4. Das o.a. Konto bei der Erste Bank der öst. Sparkassen dient als Durchlauferkonto für die Bedienung von sog. Prepaid-Kreditkarten, die von den vier Technikern zur Behebung der schwarz erwirtschafteten Umsätze verwendet wurden.

Die Herren SA, R und I haben in den jeweiligen Beschwerdeverfahren (Einkommen und Umsatzsteuer) eingestanden, dass in den offiziell ausgestellten Rechnungen die tatsächlich erhaltenen Leistungsentgelte nur zum Teil erfasst wurden. Der nicht in den Rechnungen enthaltene Teil der Leistungsentgelte ist ihnen im Wesentlichen im Wege von Prepaid Kreditkarten vom Bf ausbezahlt worden.

Entsprechend wurden bei den Herren SA, R und I die Beschwerdeverfahren durch Zurechnung der gesamten erhaltenen Leistungsentgelte bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb im Rahmen eines Verfahrens nach § 300 BAO erledigt.

Die Höhe der dem Bf **insgesamt zugekommenen Leistungsentgelte** von der LTD. betrug in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2005 bis 2010:

Höhe der Umsätze in den Jahren 2005 bis 2010 und Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2005 bis 2010

Umsatzsteuer	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Aufteilung lt. BP	73.893,75	97.634,28	77.167,52	95.125,01	75.149,47	63.005,93	28.389,09
Adaptierungen							
2004	- 3.327,50						
Serviceverträge		- 17.160,00	- 1.433,33	-875,00	- 1.200,00	- 1.425,00	- 1.450,00
Serviceverträge		- 4.290,00		- 1.200,00	- 1.400,00	- 2.325,00	
Erlöse bereinigt	70.566,25	76.184,28	75.734,19	93.050,01	72.549,47	59.255,93	26.939,09
50% Fremdleistung	35.283,13	38.092,14	37.867,10	46.525,01	36.274,74	29.627,97	13.469,55
Netto	29.402,60	31.743,45	31.555,91	38.770,84	30.228,95	24.689,97	11.224,62
Kleinunternehmer	- 29.402,60	- 31.743,45				- 24.689,97	- 11.224,62
Bemessungsgrundlage	0,00	0,00	34.555,91	38.770,84	30.228,95	0,00	0,00

Umsatzsteuer			6.311,1 8	7.754,1 7	6.045,7 9		2011 wurde bereits am 1.7.201 5 mit 0 € veranla gt
Vorsteuer lt. BP			- 1.000,0 0	- 1.000,0 0	- 1.000,0 0		
Zahllast (Nichtfestsetzung gem § 206 BAO)			5.311,1 8	6.754,1 7	5.045,7 9		

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Betriebseinnah men (brutto)	35.283, 13	38.092, 14	37.867, 10	46.525, 01	36.274, 74	29.627, 97	13.469, 55
Umsatzsteuer			- 6.311,1 8	- 7.754,1 7	- 6.045,7 9		
Betriebseinnah men (netto)	35.283, 13	38.092, 14	31.555, 91	38.770, 84	30.228, 95	29.627, 97	13.469, 55
Betriebsausgabe n laut Erklärung	- 9.418,4 8	- 9.298,6 4	- 9.696,7 0	- 10.645, 72	- 7.118,7 1		
12% Betriebsausgabe n						- 3.555,3 6	- 1.616,3 5

Gewinn	25.864,65	28.793,50	21.859,21	28.125,17	23.110,24	26.072,61	11.853,20
Gewinnfreibetrag						- 3.389,44	- 1.540,92
Einkünfte	25.864,65	28.793,50	21.859,21	28.125,17	23.110,24	26.072,61	11.853,20

2. Beweiswürdigung

A. Als nicht strittige anzusehende Sachverhaltselemente

Nach der Aktenlage, insbesondere nach den Ausführungen in der Selbstanzeige des Bf und den Ausführungen der Betriebsprüfung sind die Gründung der LTD. und der A***1*** durch den Bf nicht strittig. Ebenso sind der Umstand, dass der Bf Alleingesellschafter und faktischer Geschäftsführer der LTD war nicht strittig.

Die Höhe der Einnahmen der LTD. durch die Firmen ***36***, ***37*** GmbH und E KG und dass nur diese drei Firmen Kunden der LTD. waren, wird ebenfalls in keiner Weise bestritten.

Die Zahlen im gelben Ordner, der vom Bf vorgelegt wurde, in dem die Beträge aufgelistet sind, die SA, R und I zugekommen sind, wird im Wesentlichen sowohl vom Finanzamt als auch vom Bf nicht bestritten.

Somit ergibt sich nach Ansicht des Gerichtes, dass alle restlichen Gelder der LTD. dem Bf zugekommen sind.

B. Welche Beträge waren Leistungsentgelt und welche Beträge waren Ausschüttung

Zur Glaubwürdigkeit des Bf:

Vom Bf wurde durch die Gründung der LTD. und der A***1***, deren Existenz dem Finanzamt bewusst verheimlicht wurde, gezielt ein Weg gesucht, die Leistungserlöse, die der Bf für seine Tätigkeit bei den Firmen ***36***, ***37*** GmbH und E KG erzielte. Dies ergibt sich einerseits daraus, dass die LTD., obwohl sie in Österreich tätig war, dem Finanzamt nicht offengelegt wurde, und andererseits daraus, dass für die Auszahlung der Gelder der LTD. an den Bf **ein schwer nachvollziehbarer Weg** über die A***1***, ausländische und inländische Bankkonten und letztlich Auszahlung der Leistungserlöse an SA, R, I und den Bf im Wege der Prepaid Kreditkarten gewählt wurde. Alle diese Auszahlungen wurden dem Finanzamt nicht erklärt und weder bei den Einkommensteuererklärungen offen gelegt noch einem Kapitalertragsteuerabzug unterzogen.

Dies führt dazu, dass das Bundesfinanzgericht die Glaubwürdigkeit von Aussagen des Bf nicht besonders hoch einschätzt und seine Angaben einer kritischen Beurteilung bedürfen. Dies umso mehr, als der Bf vorgebracht hat, er habe geglaubt, dass seine gesamte Tätigkeit rechtmäßig sei. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes offensichtlich, dass bei den gegebenen Umständen (z.B. Verheimlichung des Geldflusses durch ausländische Gesellschaften und ausländische Bankkonten) dem Bf klar bewusst war, dass Zweck dieser ganzen Konstruktion die Verheimlichung der Gelder vor dem Finanzamt war.

Zur Frage der Höhe der dem Bf zugeflossenen Leistungsentgelte ist Folgendes zu sagen:

Vom Bf wurden folgende Sachverhaltsvarianten im Laufe des Steuerverfahrens bzw. im Beschwerdeverfahren vorgebracht:

1. In den Steuererklärungen wurden nur die in den ausgestellten Rechnungen ausgewiesenen Beträge als Leistungserlöse bzw. Umsätze erklärt.
Die Tätigkeit der LTD in Österreich und die von der LTD erhaltenen Zahlungen (bei LTD als „Administration Fee“ ausgewiesen) wurde dem Finanzamt nicht offengelegt.
2. In der Selbstanzeige und in den Berufungen (Beschwerden) stellt sich das Vorbringen des Bf im Wesentlichen so dar, dass die Zahlungen von der LTD, soweit sie nicht offen in den Rechnungen als Leistungsentgelte ausgewiesen sind, Ausschüttungen der LTD seien, die bisher nicht erklärt worden waren.
Die Weitergabe von Teilen der Ausschüttung an die Herren SA, R und I sei gleichsam eine private Zahlung aus der Ausschüttung der LTD. Dies stelle „quasi eine nicht einkommensteuerbare Schenkung“ ohne Bezug mit irgendwelchen Leistungen an diese drei Personen dar
3. Im weiteren Verlauf des Beschwerdeverfahrens wurde vom Bf eingestanden, dass es sich doch um die Zahlung von Leistungsentgelten an die drei Personen gehandelt habe. Dadurch ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch klar, dass nicht das gesamte dem Bf zugekommene Geld – entgegen den Ausführungen in der Selbstanzeige – eine Ausschüttung von der LTD. war.
4. Im weiteren Beschwerdeverfahren wurde bei den Erörterungsterminen und der mündlichen Verhandlung die Möglichkeit der Qualifizierung der Zahlungen von der LTD (bei dieser als „Administration Fee“ ausgewiesen) an den Bf als Leistungsentgelt in Betracht gezogen (siehe Vorschläge für die Beendigung der Verfahren im Rahmen des § 300 BAO)
5. Zum Schluss des Verfahrens zog sich der Bf wieder auf das in der Selbstanzeige und in den Berufungen (Beschwerden) vorgebrachte Vorbringen zurück.

Im Rahmen der Beweiswürdigung ist es nun Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes festzustellen, ob es von vornherein in der Absicht des Bf lag, die Zahlungen aufgrund seiner Stellung als

Gesellschafter der LTD oder als Leistungsentgelt für erbrachte Leistungen an die LTD zu erhalten.

Grundsätzlich werden Leistungsbeziehungen zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter anerkannt (Trennung der Sphären der Gesellschaft und Gesellschafter).

Die Herren R, SA und I haben in den jeweiligen sie betreffenden Beschwerdeverfahren eingestanden, dass in den Rechnungen der LTD nicht die vollständigen Beträge, die für ihre Leistung an die LTD vereinbart waren, ausgewiesen wurden, sondern ein großer Teil des Geldes- nachdem das Geld von der LTD über verschiedene Banken in der Welt zur Verschleierung verschoben wurde- im Wege von Prepaid Kreditkarten an sie ausbezahlt wurde. Die tatsächlichen (höheren) Beträge wurden daher bei den drei Herren R, SA und I mit deren Einverständnis vom Finanzamt in den Einkommensteuerbescheiden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Einkommensteuerbescheiden angesetzt. Die Beschwerdeverfahren der Herren R, SA und I konnten daher in diesem Sinne beendet werden.

Das Bundesgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der Bf die Leistungsentgelte tatsächlich in gleicher Weise, wie bei R, SA und I mit der LTD. vereinbart hat.

Die tatsächlich vereinbarte Höhe der Leistungsentgelte mit der LTD. wurden vom Bf nicht genannt, sodass sie im Schätzungswege gemäß § 184 BAO zu ermitteln sind.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist es am wahrscheinlichsten, dass der Bf Leistungsentgelte in der Höhe ähnlich wie die anderen drei Personen vereinbart hat. Bei R, SA und I (Erfüllungsgehilfen) errechnet sich nach den Ausführungen des Vertreters des Bf ein Rohaufschlag der LTD. von ca. 85% (vgl. die Ausführungen in der E-Mail des Vertreters vom 9. September 2019).

Ausgehend von diesem Rohaufschlag wurde vom Vertreter des Bf in seinem Schreiben vom 3. September 2019 ein Rohaufschlag der LTD. von 100% angenommen, der zu den entsprechenden Beträgen bei den Umsätzen und Einkünften aus Gewerbebetrieb führte, die in den Beilagen zu diesem Schreiben dargestellt sind.

Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass insbesondere unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit, die Höhe der tatsächlich mit der LTD. und dem Bf vereinbarten Leistungserlöse bei einem geschätzten Rohaufschlag von 100% die Umsätze und Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2005 bis 2011 in der Höhe waren, wie sie sich aus diesen Beilagen zum Schreiben des Vertreters des Bf vom 3. September 2019 ergeben.

Die Höhe der Leistungsentgelte wurden daher entsprechend der Zahlen in diesen Beilagen im Sachverhalt festgestellt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Einkommensteuer

§ 23. EStG 1988

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.
2.

Die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Tätigkeit als selbständiger Servicetechniker wurden im Sachverhalt in der oben dargestellten Höhe festgelegt und sind daher in dieser Höhe bei der Berechnung der Einkommensteuer 2005 bis 2011 zu berücksichtigen.

Die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2010 waren daher entsprechend dieser Bemessungsgrundlagen abzuändern.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

Umsatzsteuer

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

In dieser Bestimmung kommt zum Ausdruck, dass für das Vorliegen eines steuerbaren Leistungsaustausches ein innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt im Sinne des "do ut des " bestehen muss.

Die Höhe der Lieferungen und sonstigen Leistungen wurden im Sachverhalt in der oben dargestellten Höhe festgelegt und sind daher in dieser Höhe bei der Berechnung der Umsatzsteuer zu berücksichtigen.

Wegen der Nichtüberschreitung der Umsatzgrenzen der Kleinunternehmerregelung ist die Umsatzsteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2010 mit Null festzusetzen.

Gegenüber den Bescheiden vor der Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 und 2006 ergibt sich daher im Spruch keine Änderung.

Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2005 und 2006 führten daher zu keinem im Spruch anderslautenden Bescheid, sodass den Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 und 2006 Folge zu geben war (siehe Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 14.12.2020, GZ RV/5100747/2012).

Die Beschwerden betreffend Umsatzsteuer 2005 und 2006 waren gemäß § 261 Abs. 2 BAO durch Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Umsatzsteuer 2007 bis 2010 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die entscheidungswesentlichen Fragen (Höhe der vereinbarten Entgelte für die Leistungen an die Ltd.) lagen alle im Bereich der Beweiswürdigung und Sachverhaltsfeststellung. Das Erkenntnis hing nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Linz, am 14. Dezember 2020