

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht durch den ***Einzelrichter*** über die Beschwerden des ***Masseverwalter*** als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der ***X-GmbH***, ***MV-Adr***, vom 20.02.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 21.12.2017 betreffend Umsatzsteuer 2012, 2013 und 2015 und Körperschaftsteuer 2013 und 2015 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Begründung

Beschwerdeführer ist der Masseverwalter im Insolvenzverfahren der mit Gesellschaftsvertrag vom 20.03.1997 gegründeten ***X-GmbH***. Als Gesellschafter waren in den Streitjahren im Firmenbuch eingetragen: ***x1*** bzw. die ***B-GmbH*** einerseits sowie ***x2*** anderseits. Geschäftsführer ist ***x1***. Gegenstand des Unternehmens sind laut Gesellschaftsvertrag die Gewerbe Bauträger, Baumeister, alle Baunebengewerbe, Immobilienmakler und Immobilienverwalter sowie die Beteiligung an und die Geschäftsführung für andere Unternehmungen im In- und Ausland.

Die ***X-GmbH*** hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr (Abschlussstichtag: 30.06.).

Für die Streitjahre 2012 bis 2015 wurden keine Jahresabschlüsse erstellt.

Aufgrund eines am 23.12.2015 bei Gericht eingelangten Antrages der ***X-GmbH*** wurde mit Gerichtsbeschluss vom selben Tag das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung des Schuldners eröffnet. Mit Gerichtsbeschluss vom 15.02.2016 wurde die Bezeichnung des Verfahrens auf Konkursverfahren abgeändert und die Schließung des Unternehmens angeordnet.

x1 (Eröffnung des Konkurses: xx.xx.2017) hatte neben seinen Funktionen als Gesellschafter und Geschäftsführer der ***X-GmbH*** ua. folgende gesellschaftsrechtlichen Funktionen inne:

- Gesellschafter und Geschäftsführer der A- GmbH (errichtet am 03.09.2002);
- Gesellschafter und Geschäftsführer der ***B-GmbH*** (errichtet: 19.11.2008; Eröffnung des Konkurses: xx.xx.2015) sowie Kommanditist der ***B-GmbH&CoKG*** (gegründet: 30.01.2009; Übernahme des Vermögens der ***B-GmbH*** gemäß § 142 UGB am 12.03.2015 in das Firmenbuch eingetragen);
- Gesellschafter und Geschäftsführer der *** *** GmbH (gegründet: 14.04.2009; später: ***C2-GmbH***; nun: ***C3-GmbH***) sowie Kommanditist der ***C1*** GmbH & Co KG, der Objekt ***C2*** GmbH & Co KG und der Objekt ***C3*** GmbH & Co KG (alle gegründet: 23.04.2009);
- Geschäftsführer der ***D-GmbH*** (gegründet 13.10.2009; Gesellschafter ua. ***B-GmbH***; Eröffnung des Konkurses: xx.xx.2015);
- Geschäftsführer der *** Projekt GmbH (gegründet 01.12.2009; Gesellschafter ua. ***B-GmbH***; Eröffnung des Konkurses: xx.xx.2015);
- Geschäftsführer der ***F-GmbH*** in Liqu. (gegründet 11.02.2010; Gesellschafter ua. ***B-GmbH***);
- Gesellschafter und Geschäftsführer der ***H-GmbH*** (gegründet 23.04.2010; als übertragende Gesellschaft mit der ***B-GmbH*** verschmolzen) sowie Kommanditist der ***H1-GmbH&CoKG*** und der ***H2-GmbH&CoKG*** (jeweils gegründet 27.09.2010);
- Geschäftsführer der ***Projekt GmbH (gegründet 06.07.2010; Gesellschafter ua. ***B-GmbH***; Eröffnung des Konkurses: xx.xx.2015);
- Geschäftsführer der *** GmbH (gegründet am 20.12.2010; Gesellschafter ua. ***B-GmbH***, Eröffnung des Konkurses: xx.xx.2016);
- Geschäftsführer der ***K-GmbH*** (gegründet 22.02.2012; Gesellschafter ua. ***B-GmbH*** und ***B-GmbH&CoKG***; Eröffnung des Konkurses: xx.xx.2017).

Verfahrensablauf:

Prüfungsaufträge

Aufgrund mehrerer **Bescheide über einen Prüfungsauftrag** führte die Abgabenbehörde bei der ***X-GmbH*** eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2007 bis 2011 durch.

Mit **Bescheiden über einen Prüfungsauftrag vom 21.07.2014 und vom 05.02.2016** erweiterte die Abgabenbehörde den Gegenstand der Außenprüfung auf Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2005 bis 2014.

Hausdurchsuchung bei der ***X-GmbH***

Am 06.11.2014 fand eine Hausdurchsuchung ua. bei der ***X-GmbH*** statt, die zur Beschlagnahme der Unterlagen der Gesellschaft führte (die beschlagnahmten Unterlagen wurden am 27.04.2016 ordnungsgemäß zurückgegeben).

Vorhalt des Prüfers

Im Zuge der Überprüfung der Buchhaltung der ***X-GmbH*** gelangten dem Prüfer ua. der hier streitgegenständliche Umstand zur Kenntnis, dass die Umsätze 2012 laut Saldenlisten höher sind als die vorangemeldeten Umsätze.

Mit Schreiben vom 27.05.2017 (OZ 112/38) hielt der Prüfer dem Beschwerdeführer vor, dass anhand der Saldenlisten (Konten 4001, 4003, 4120, 4203, 4220, 4250 und 4802) ein Umsatz (20%) von 1.055.263,88 € errechnet worden sei, woraus sich im Vergleich zu den vorangemeldeten Umsätzen (552.500,66 €) eine Umsatzdifferenz von 502.763,32 € ergebe.

Darüber hinaus hielt der Prüfer dem Beschwerdeführer – soweit erkennbar den entscheidungsgegenständlichen Streitjahren 2012 bis 2015 oder keinem bestimmten Streitjahr zuordenbar - unter den Punkten 3 bis 17 und 19 folgende betreffende (im BP-Bericht zur Verhängung eines Sicherheitszuschlages führende) Zahlen, Daten und Umstände vor:

„3. Bilanzpositionen

a. EB zu Forderungen können nicht nachvollzogen werden. Berechnungen sind vorzulegen.

(...)

30.06.2012 ?

(...)

4. Klärung bzw. Abstimmung der Verrechnungskonten: Kto. 2630/***x1***

(...)

	<i>allgemeine Entnahmen</i>	<i>allgemeine Einlagen</i>	<i>Saldo</i>	<i>Hinterlegung Sparbuch</i>	<i>davon reine Barentnahmen</i>	<i>GF-Bezüge</i>
Wj. 2011/2012	100.280,77	337.196,9	-236.916,15		39.100,00	60.000,00
Wj. 2012/2013	40.883,64	87.322,36	-46.438,72		8.000,00	0,00

Wj. 2013/2014	0,00	10.829,48	-10.829,48	0,00	0,00
Wj. 2014/2015	0,00	29.861,6	-29.861,62	0,00	0,00
	5.521.466,19	4.900.653,33	620.812,86	1.644.700,00	60.000,00

(...)

Im Wj. 2011/2012 wurden GF-Bezüge von € 3.500,- eingebucht.

Im Wj. 2012/2013 wurden GF-Bezüge von € 8.000,- eingebucht.

(...)

8. Abgleichung Verrechnungskonten / siehe Feststellungen:

a. ***:

Wj. 2011/2012 Vorsteuerberichtigung aufgrund Konkurs 12.933,33

b. ***gasse:

(...)

30.06.2012 UB lt. BU ***X-GmbH*** 132.513,21 so. Erlöse 0% (Kontoausgleich auf 0) ?

(...)

d. ***: Kten. 2629, 2637, 2643

*** Proj.Entw. GmbH

17.06.2015 Bk 12 / lt. BU ***X-GmbH*** 6.000,00 Verr.Kto. *** Proj., unklarer Buchungsfall

18.06.2015 Bk 13 / lt. BU ***X-GmbH*** 4.900,00 Verr.Kto. *** Proj., unklarer Buchungsfall

(...)

e. *** GmbH: Kto. 220030

20.11.2012 ER lt. BU *** 2.353,43 ***X-GmbH*** Material

02.01.2013 BK-Eingang lt. BU *** 137.577,47 von ***KG ?

(...)

g. *** GmbH: siehe Pkt. 14

Kontrollmitteilung vom 3.7.2014: betrifft nur ***

Fa. *** steht im Verdacht einer Betrugsfirma am Bau! - Bezug zu ***X-GmbH***

2012 Übernahme der Geschäftsanteile durch *** und *** (Bauleiter von ***X-GmbH***)

Buchhaltung für 2012 nachträglich erstellt, für 2013 nicht vorhanden

Bankauszüge 2012 - Eingänge von ***X-GmbH***

Rechnungen 2012 und 2013 an ***X-GmbH***

Kopie von Regieberichten ***X-GmbH***

Konto 22001 (***) betrifft ***X-GmbH***

Verdacht bei ***X-GmbH*** im Aufwand Buchhaltung 2012 und 2013 abwarten

..... bei *** nicht erklärt

Niederschrift mit ***:

*** wurde an ihn durch Vorschlag seines Partners Hr. *** herangetragen.

(*** war eine Zeit GF bei der ***M2-GmbH***)

*** Bau hat für ***X-GmbH*** gearbeitet.

*** BauGmbH war Subleistungsfirma für ***X-GmbH***.

h. ***GmbH: siehe Bp - Feststellungen

X-GmbH

29.10.2012 3425/3220 42.800,00 Verr.Kto. ***X-GmbH***

09.10.2013 " 23.431,30 Verr.Kto. ***X-GmbH***

27.11.2013 " 2.092,48 Verr.Kto. ***X-GmbH***

31.12.2013 UB11 500 Verr.Kto. ***X-GmbH***

Nicht nachvollziehbare Bankbewegungen - keine Stellungnahme vom Abgpfl.:

*** Kto. 514.349

03.07.2012 Auszug 8 -20.000,00 ***X-GmbH***

It Mail vom 5.9.2013 ***stV*** an ***X-GmbH***:

betrifft offene Fragen *** GmbH JA 2012

07.11.2012 13.483,00 Zhlg. an *** Antwort: Zahlung für ***X-GmbH***

i. ***D-GmbH***:

10.05.2012 Zahlung ***D-GmbH***:98.448,67 Eingang bei ***K-GmbH***am 10.5.2012
warum nicht bei ***X-GmbH***?

UB 111 / Erlöse Bauleistungen 212.818,53

nicht gebuchte Zahlung -98.448,67

effektive Differenz 114.369,86

Bankkonto 3111: Zahlungen ***D-GmbH***:5.908.488,95

SR ***X-GmbH*** 5.266.860,49

Differenz = Überzahlung 641.628,46

j. ***: Kto.220022

13.07.2012 Zahlung It. BU WH 5 23.000,00 Zhlg. an ***X-GmbH*** /nicht bei ***X-GmbH***
eingegangen

29.03.2012 Zahlung It. BU WH 5 18.129,38 Zhlg. an ***X-GmbH*** /nicht bei ***X-GmbH***
eingegangen

31.12.2012 UB It. BU WH 5 245.930,18 Forderung an ***X-GmbH*** auf *** umgebucht
(Vermerk: "It. ***X-GmbH*** ")

9. Geschäftsbeziehung zu *** ***GmbH:

TR. 3

345.000,00 die Summe von TR. 1 +2 ist falsch angegeben - Differenz 59.603,16

136.704,50

481.704,50

-422.101,34 It. Re.

59.603,16 Differenz

TR. 2 abz. Zhlg. von 77.101,34 ?

Betreuungshonorar

50% von 273.409,- lt. 2. TR 136.704,50

20% von 273.409,- lt. 2.-9. TR 54.681,80 Differenz 82.022,-

50% von 273.409,- lt. 9. TR 136.704,50

TR. 9

2 Teilrechnungen mit der Nr. 09/01

1.289.033,94 welche stimmt ?

-1.069.011,24

220.022,70

(...)

11. Geschäftsbeziehung zu WSB GmbH:

Lt. Einvernahmen wurden auf Anweisungen ***X-GmbH*** Rechnungen umgeschrieben! siehe Feststellungen bei ***

12. Geschäftsbeziehung zu ***/*** GmbH:

Auf vorl. Jahresabschluss 2011/2012 ***X-GmbH*** steht markiert "**** stornieren"

siehe Feststellungen bei *** 521.000,00

bei ***X-GmbH*** auf Erlöse umgebucht - jedoch ohne Ust!?

30.06.2012 617.998,69 UB 492 *** Vergleich (Kto. 366006/4803)

13. Geschäftsbeziehung zu *** Holding GmbH:

Es ist nicht feststellbar, wieviel an die *** weiter verrechnet wurde.

14. Geschäftsbeziehung zu *** GmbH:

Fa. *** steht im Verdacht einer Betrugsfirma am Bau!

Aufwand 2012 54.265,00 B 20,0

Aufwand 2013 69.224,95 B 20,0

(...)

17. (...)

fehlende UVA's 2015 betreffend 363 Grad ...KG (siehe Pkt. 1)

*Wiederholungsdruck UID-Nr. Empfänger geändert - auf ***X-GmbH****

*12.06.2015 55.878,97 netto TR 1/200J/ZWeg_2015 ***X-GmbH****

[Weitere zahlenmäßige Darstellung nicht wiedergegeben]

*19.06.2015 64.252,23 netto TR 2/200_VZWeg_2015 ***X-GmbH****

[Weitere zahlenmäßige Darstellung nicht wiedergegeben]

*25.06.2015 85.471,27 netto TR 3/200_VZWeg_2015 ***X-GmbH****

[Weitere zahlenmäßige Darstellung nicht wiedergegeben]

*02.07.2015 102.717,51 netto TR 4/200_VZWeg_2015 ***X-GmbH****

[Weitere zahlenmäßige Darstellung nicht wiedergegeben]

*11.07.2015 120.376,97 netto TR 5/200_VZWeg_2015 ***X-GmbH****

[Weitere zahlenmäßige Darstellung nicht wiedergegeben]

*24.07.2015 134.173,80 netto TR 6/200_VZWeg_2015 ***X-GmbH****

[Weitere zahlenmäßige Darstellung nicht wiedergegeben]

*30.07.2015 152.438,60 netto TR 7/200_VZWeg_2015 ***X-GmbH****

[Weitere zahlenmäßige Darstellung nicht wiedergegeben]

*09.09.2015 193.689,52 netto TR 8/200_VZWeg_2015 ***X-GmbH****

[Weitere zahlenmäßige Darstellung nicht wiedergegeben]

*18.09.2015 217.146,60 netto TR 9/200_VZWeg_J2015 ***X-GmbH****

[Weitere zahlenmäßige Darstellung nicht wiedergegeben]

08.10.2015 258.192,22 netto TR 10/200_VZWeg_2015 ***X-GmbH***

[Weitere zahlenmäßige Darstellung nicht wiedergegeben]

08.01.2016 korr. auf 06.12.2015

[Weitere zahlenmäßige Darstellung nicht wiedergegeben]

08.01.2016 257.884,12 netto SR II/200_VZWeg_2015 ***X-GmbH***

[Weitere zahlenmäßige Darstellung nicht wiedergegeben]

*Die Überweisungen 1-3 erfolgten auf das betriebliche Konto der ***X-GmbH*** und die restlichen auf das Konto von ***x1***! (Von den Zahlungen 246.123,28 wurden 170.000,- in bar behoben)*

19. Bankbewegungen:

Die Bewegungen auf den Bankkonten werden noch überprüft bzw. abgestimmt. Bei unklaren Buchungen wird um eine Ergänzung zum Vorhalt vom 27.6.2017 ersucht.“

Vorhaltbeantwortung des Beschwerdeführers

Mit Schreiben vom 18.07.2017 (OZ 112 S. 21) teilte der Beschwerdeführer dem Prüfer mit, dass seitens der Geschäftsführung der Schuldnerin eine Mitwirkung hinsichtlich der behördlichen Vorhalte unterblieben sei. Eine Stellungnahme zum Auskunftersuchen sei trotz entsprechender Aufforderung nicht abgegeben worden. Seitens des Insolvenzverwalters könne zu den Vorhalten der Behörde keine seriöse Stellungnahme abgegeben werden, da diese aus einem Zeitraum vor Insolvenzeröffnung stammten. Er dürfe daher um Abschluss bzw. Weiterführung des steuerlichen Verfahrens ohne Stellungnahme der Schuldnerin ersuchen.

Prüfungsabschluss

Die Abgabenbehörde beendete die Außenprüfung ohne Schlussbesprechung (siehe die E-Mail der Abgabenbehörde an den Beschwerdeführer in OZ 112 S. 8). Eine „Niederschrift über die Schlussbesprechung“ wurde mit 11.08.2017 datiert und vom Beschwerdeführer unterfertigt.

Nachträgliche Stellungnahme des *x1*****

Der vom Beschwerdeführer nachträglich am 11.09.2017 mit Email eingebrachten Äußerung (OZ 150) des (damals inhaftierten) ***x1*** ist zu entnehmen:

- (zu den „Erklärungen 2011/2012“) Diese Fragen seien vom Steuerberater zu beantworten. Laut Steuerberater habe er keine Bilanz erstellen wollen, bis die Prüfung - welche im Jänner 2012 begonnen habe - vorliege.
- (zu Punkt 3.a.) Diese Frage sei vom Steuerberater zu beantworten, dabei handle es sich um Bilanzberechnungen.
- (zu Punkt 4) Das Verrechnungskonto ***x1*** sei bei der Bilanz zum 30.06.2011 ausgeglichen. Ab dem 30.06.2011 seien weitere Zahlungen von ***x1*** für die ***X-GmbH*** getätigt worden, sodass das Verrechnungskonto derzeit ein Guthaben für ***x1*** in der Höhe von EUR 408.045,97.- aufweise.
- (zu Punkt 8a, b, d und e) Hierzu benötige er seine Unterlagen, PC etc.
- (zu Punkt 8g) *** sei Subunternehmer in Wien gewesen (Fassade, Trockenbau, Maler und Sonderleistungen).
- (zu Punkt 8h) Es werde um Übermittlung der bezug habenden Unterlagen gebeten.
- (zu Punkt 9) Um diese Frage beantworten zu können, benötige er die Unterlagen und PC.
- (zu Punkt 11) Es werde um konkrete Feststellungen gebeten.
- (zu Punkt 12) Es sei bereits mehrfach erklärt worden, dass die vereinbarten Rechnungskorrekturen von der *** akzeptiert und ausgebucht worden seien!
- (zu Punkt 13) Es werde um konkrete Feststellung gebeten.
- (zu Punkt 14) Falsche Behauptung! Die Fa. *** sei Sub in Wien gewesen, Abwicklung durch Herrn Stocker.
- (zu Punkt 17) Es werde um konkrete Feststellung gebeten.

BP-Bericht

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung errechnete der Prüfer für die Streitjahre 2012 bis 2015 (für die weder Jahresabschlüsse erstellt noch Abgabenerklärungen eingereicht worden waren) die Bemessungsgrundlagen auf Basis der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Daten der elektronischen Buchhaltung.

Umsatzversteuerung aufgrund der Saldenlisten (U 2012)

Aufgrund des Schreibens des Beschwerdeführers vom 18.07.2017 (siehe oben) stellte der Prüfer den Betrag der Umsätze zum Normalsteuersatz (20%) mit 1.055.263,98 € fest (Differenz 502.763,32 €; siehe Seite 3 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung; OZ 113/48). Der Beilage zum Bericht (Tz. 4) ist dazu zu entnehmen, in den beschlagnahmten Unterlagen sei ein vorläufiger Jahresabschluss 2011/2012 „gesichtet“ worden. Anhand der Saldenbilanzen könne ein „vorläufiger“ Umsatz errechnet werden (Buchhaltungskonten 4001, 4003, 4120, 4203, 4220, 4250 und 4802).

Vorsteuerabzug für Aufwendungen (U 2015)

Die Abgabenbehörde hat für das Streitjahr 2015 den Betrag von 4.036,67 € als Vorsteuern berücksichtigt (siehe Tz. 2 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung).

Ausgabenschätzung (K 2015)

Die Abgabenbehörde hat für das Streitjahr 2015 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 250.341,27 € (Einkünfte laut Daten: 0; Umsatzhinzurechnung 2015: 248.558,63 €; Sicherheitszuschlag: 1.782,64 €) errechnet (siehe Tz. xxx des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung).

Sicherheitszuschlag (U 2012, 2013 und 2015, K 2013 und 2015)

Der Prüfer rechnete den umsatzsteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlagen folgende Sicherheitszuschläge hinzu (siehe Seite 5 bzw. Seite 11 und 12-13 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung):

	2012	2013	2014	2015
Sicherheitszuschlag USt (20%)	11.050,01 €	10.686,24 €	0,00 €	1.782,64 €
Sicherheitszuschlag KSt	11.050,01 €	10.686,24 €	0,00 €	1.782,64 €

Die Beilage zum Bericht (Tz. 8 unter Verweis auf Tz. 3) lässt erkennen, dass die Abgabenbehörde davon ausgeht, dass die Bücher der Gesellschaft eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes nicht ermöglicht haben. Dazu führt die Abgabenbehörde – soweit erkennbar den entscheidungsgegenständlichen Streitjahren 2012 bis 2015 oder keinem bestimmten Streitjahr zuordenbar – in Tz. 3 (Mängel) aus:

„(...)

b. Unklare Buchungen:

- Einzelwertberichtigungen zu Forderungen

Die Berechnungen wurden nicht vorgelegt und konnten nicht nachvollzogen werden.

(...)

c. Geldflüsse und Buchungen auf Verrechnungskonten

*Klärung bzw. Abstimmung der Verrechnungskonten Kto. 2630 / ***x1****

(...)

	<i>allgemeine Entnahmen</i>	<i>allgemeine Einlagen</i>	<i>Saldo</i>	<i>Hinterlegung Sparbuch</i>	<i>davon reine Barentnahmen</i>	<i>GF-Bezüge</i>
<i>Wj. 2011/2012</i>	<i>100.280,77</i>	<i>337.196,9</i>	<i>-236.916,15</i>		<i>39.100,00</i>	<i>60.000,00</i>
<i>Wj. 2012/2013</i>	<i>40.883,64</i>	<i>87.322,36</i>	<i>-46.438,72</i>		<i>8.000,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Wj. 2013/2014</i>	<i>0,00</i>	<i>10.829,48</i>	<i>-10.829,48</i>		<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Wj. 2014/2015</i>	<i>0,00</i>	<i>29.861,6</i>	<i>-29.861,62</i>		<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
	<i>5.521.466,19</i>	<i>4.900.653,33</i>	<i>620.812,86</i>		<i>1.644.700,00</i>	<i>60.000,00</i>

(...)

Im Wj. 2011/2012 wurden GF-Bezüge von € 3.500,- eingebucht.

Im Wj. 2012/2013 wurden GF-Bezüge von € 8.000,- eingebucht.

(...)

d. Verbuchte Umsätze und dazugehöriger Aufwand nicht nachvollziehbar:

(...)

*- ***/*** GmbH: unklare Provisionszahlungen*

*Mail von ***X-GmbH*** an *** vom 25.5.2013 / betrifft: Provision ***:*

*Sehr geehrter Herr ****

*„Gerne halten wir nochmalig fest das wir im BVH *** mit der Lieferung und Montage der Fenster beauftragt waren, gem.Vereinbarung haben wir im BVH *** die pos.Fenster gem.Auftrag nicht bgerechnet sondern sie haben diese pos .direkt mit unserer Auftragssumme abgerechnet, die differenz zwischen dem von uns vereibarten Preis und der Abrechnungssumme mit der *** wurde in weiterer Folge als Provision zwischen uns abgerechnet!“*

*MFG ***X-GmbH****

(...)

- WSB GmbH:

*Aufgrund von Einvernahmen und vorliegenden Mail's wurden auf Anweisung von ***x1***
Rechnungen umgeschrieben, die im gegenständlichen die *** Holding GmbH betroffen haben.*

(...)

e. Abstimmungsdifferenzen mit Projektgesellschaften:

(...)

*- ***: Kten. 2629, 2637, 2643*

**** Proj.Entw, GmbH*

*17.06.2015 Bk 12 / It. BU ***X-GmbH*** 6.000,00 Verr.Kto. *** Proj., unklarer Buchungsfall*

*18.06.2015 Bk 13 / It. BU ***X-GmbH*** 4.900,00 Verr.Kto. *** Proj., unklarer Buchungsfall*

**** Holding GmbH*

(...)

*10.05.2012 BN 64 / It. BU ***X-GmbH*** 98.448,67 ***D-GmbH***:Darlehenszhlg.*

*bei *** am 31.12.2012 geb.*

(...)

*- *** GmbH: Kto. 220030*

*20.11.2012 ER It. BU *** 2.353,43 ***X-GmbH*** Material*

*02.01.2013 BK-Eingang It. BU *** 137.577,47 von *** KG ?*

(...)

*- ***D-GmbH***: Kto. 220004*

*10.05.2012 Zahlung ***D-GmbH***:98.448,67 Eingang bei *** GmbH am 10.5.2012*

*warum nicht bei ***X-GmbH*** ?*

UB 111 / Erlöse Bauleistungen 212.818,53

nicht gebuchte Zahlung -98,448,67

effektive Differenz 114.369,86

Bankkonto 3111: Zahlungen ***D-GmbH***: 5.908.488,95

SR ***X-GmbH*** 5.266.860,49

Differenz = Überzahlung 641.628,46

- ***: Kto. 220022

13.07.2012 Zahlung lt. BU WH 5 23.000,00 Zhlg. an ***X-GmbH*** /nicht bei ***X-GmbH***
eingegangen

18.129,38 Zhlg. an ***X-GmbH*** /nicht bei ***X-GmbH*** eingegangen

245.930,18 Forderung an ***X-GmbH*** auf *** umgebucht

29.03.2012 Zahlung lt. BU WH 5

31.12.2012 UB lt. BU WH 5

f. Verrechnungen mit Geschäftspartnern:

- *** GmbH: siehe Bp – Feststellungen

X-GmbH

29.10.2012 3425/3220 42.800,00 Verr.Kto. ***X-GmbH***

09.10.2013 23.431,30 Verr.Kto. ***X-GmbH***

27.11.2013 2.092,48 Verr.Kto. ***X-GmbH***

31.12.2013 UB 11 500 Verr.Kto. ***X-GmbH***

Nicht nachvollziehbare Bankbewegungen - keine Stellungnahme vom Abgpfl.:

*** Kto. 514.349

03.07.2012 Auszug 8 -20.000,00 ***X-GmbH***

lt. Mail vom 5.9.2013 ***stV*** an ***X-GmbH***:

betrifft offene Fragen *** Projekt GmbH JA 2012

07.11.2012 13.483,00 Zhlg. an *** Antwort: Zahlung für ***X-GmbH***

- *** ***GmbH:

TR. 3

345.000,00 die Summe von TR. 1 +2 ist falsch angegeben - Differenz 59.603,16

136.704,50

481.704,50

-422.101,34 lt. Re.

59.603,16 Differenz

TR. 2 abz. Zhlq. von 77.101,34

Betreuungshonorar 50% von 273.409,- lt. 2. TR 136.704,50

20% von 273.409,- lt. 2. - 9. TR 54.681,80 Differenz 82.022,-

50% von 273.409,- lt. 9. TR 136.704,50

TR. 9 2 Teilrechnungen mit der Nr. 09/01

1.289.033,94 welche stimmt ?

-1.069.011,24

220.022,70

- *** Holding GmbH:

Es ist nicht feststellbar, wieviel an die *** weiter verrechnet wurde.

- *** GmbH:

Aufgrund einer Kontrollmitteilung steht die Fa. *** im Verdacht eine Betrugsfirma zu sein. Die Tätigkeit beschränkt sich auf das Projekt *** in Wien. Der direkte Bezug zu ***X-GmbH*** ist gegeben. Ab 2012 erfolgte die Übernahme der Geschäftsanteile durch *** und *** (Bauleiter von ***X-GmbH***). Die Buchhaltung wurde 2012 wurde nachträglich erstellt und für 2013 nicht vorhanden.

Aufwand 2012 54.265,00 B 20,0

Aufwand 2013 69.224,95 B 20,0“

Darstellung der Berechnung der Bemessungsgrundlagen betreffend Umsätze 20% für die Jahre 2012-2015 laut AP (siehe Seite 11 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung):

	2012	2013	2014	2015
Umsätze 20% laut UVA	552.500,66 €	534.311,76 €	0,00 €	89.132,89 €
Differenz zu Saldenliste	502.763,32 €	7.523,91 €	3.800 €	0,00 €
Umsätze lt. Belegen			7.305,83 €	194.892,10 €
Sicherheitszuschlag	11.050,01 €	10.686,24 €	0,00 €	1.782,64 €
Umsätze 20% lt. AP	1.066.313,99 €	552.521,91 €	11.105,83 €	285.806,63 €

Darstellung der Vorsteuergesamtbeträge für die Jahre 2012-2015 laut AP (siehe Seite 11 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung):

	2012	2013	2014	2015
Gesamtbetrag der VSt lt. AP	-105.748,56 €	-26.652,48 €	0,00 €	-4.036,67 €

Darstellung der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2012-2015 laut AP (siehe Seite 13 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung):

	2012	2013	2014	2015
Einkünfte laut Daten (OZ 113/47)	-237.905,88 €	-394.357,88 €	-56.552,47 €	0,00 €
Abweichung zu Saldenliste	502.763,32 €	7.523,91 €	-	-
Umsatzhinzurechnung	-	-	47.282,97 €	248.558,63 €
Sicherheitszuschlag	11.050,01 €	10.686,24 €	0,00 €	1.782,64 €
Vorsteuerkorrektur	-12.933,33 €	-	-	-
*** / *** GmbH	-521.000,00 €	-	-	-
Einkünfte aus Gew. Betr. lt. AP	-258.025,88 €	-376.147,73 €	-9.269,50 €	250.341,27 €

Angefochtene Bescheide

Mit den an den Beschwerdeführer gerichteten **Bescheiden vom 21.12.2017 (OZ 18, 20, 21 und 88 bzw. OZ 11 und 12)** setzte die Abgabenbehörde unter Zugrundelegung dieser Berechnungen die Umsatzsteuer 2012 bis 2015 und die Körperschaftsteuer 2013 und 2015 fest.

	2012	2013	2014	2015
Umsatzsteuer	107.514,24 €	82.408,21 €	2.221,17 €	53.124,66 €

Körperschaftsteuer	1.750,00 €	1.125,00 €	1.438,00 €	58.273,00 €
--------------------	------------	------------	------------	-------------

Daraus ergaben sich folgende Abgabennachforderungen:

	2012	2013	2014	2015
Umsatzsteuer	115.696,00 €	3.642,02 €	2.221,17 €	34.925,89 €
Körperschaftsteuer	0,00 €	1.125,00 €	1.438,00 €	58.273,00 €

Beschwerden

Mit den Schreiben vom 20.02.2018 (OZ 14-17 bzw. OZ 2 und 8) erhob der Beschwerdeführer nach Fristverlängerung (OZ 98) die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2015 sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2013 und 2015, wobei er folgende Beschwerdepunkte geltend machte:

- Unrichtigkeit der Versteuerung der Umsätze aufgrund der von den Umsatzsteuervoranmeldungen abweichenden Saldenlistenlisten (U 2012)
- Nichtberücksichtigung aller Vorsteuern für Aufwendungen (U 2015)
- Nichtberücksichtigung der „Kosten für Dienstnehmer“ bei der Ausgabenschätzung (K 2015)
- Unzulässigkeit des verhängten Sicherheitszuschlags (U 2012-2015, K 2013 und 2015)

Beschwerdevorentscheidungen

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 04.07.2018 (OZ 67/1, 68/1, 69/1 und 70/1 bzw. OZ 60/1 und 61/1) wies die Abgabenbehörde die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2015 und die Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2013 und 2015 als unbegründet ab.

Vorlageanträge

Mit den Schreiben vom 12.07.2018 (OZ 71 und 72) stellte der Beschwerdeführer gegen die Beschwerdevorentscheidungen die Anträge auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerden durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag).

Beschwerdevorlage

Mit Vorlagebericht vom 07.03.2019 (OZ 77) legte die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerden dem Bundesfinanzgericht ohne Darstellung des Sachverhaltes, ohne Nennung der Beweismittel und ohne Stellungnahme sowie ohne Aktenverzeichnis zur Entscheidung vor.

Mit Erkenntnis vom 13.09.2021, RV/2100347/2019, hat das BFG die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2014 gesondert erledigt.

Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde

Vorweg ist festzuhalten, dass für die Veranlagungsjahre 2012 bis 2015 keine Jahresabschlüsse erstellt und keine Steuererklärungen eingereicht wurden. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes trifft den Masseverwalter die persönliche Verpflichtung, für den Gemeinschuldner Abgabenerklärungen beim Finanzamt einzureichen. Aus dieser persönlichen Pflicht des Masseverwalters, die gleicher Art ist wie die des von ihm Vertretenen (des Gemeinschuldners als Abgabepflichtigen), folgt, dass der Masseverwalter der Pflicht zur Abgabe von Abgabenerklärungen gleich dem Abgabepflichtigen unabhängig davon nachzukommen hat, ob er eines Steuerberaters bedarf. Ebenso wie für den Abgabepflichtigen besteht die Erklärungspflicht des Masseverwalters auch unabhängig davon, ob die Tätigkeit eines Steuerberaters finanziert werden kann (vgl. VwGH 30.07.2002, 96/14/0105, mwA). Es wäre daher an der Abgabenbehörde gelegen gewesen, die Verpflichtung des Beschwerdeführers als Masseverwalters zur Einreichung der Abgabenerklärungen mit den verfahrensrechtlich gebotenen Mitteln durchzusetzen (wobei ihm dabei die Einsichtnahme in allenfalls noch beschlagnahmte Unterlagen zu ermöglichen gewesen wäre). Mit der Berechnung der Bemessungsgrundlagen ohne Steuererklärungen hat die Abgabenbehörde den Beschwerdeführer als Masseverwalter ohne ersichtlichen Grund aus der Pflicht genommen und es ihm ermöglicht, Einwendungen gegen jene Berechnungen, die eigentlich er selbst hätte anstellen müssen, zu erheben.

Der Beschwerdeführer hat dem BFG bekanntgegeben, dass mit einer Quotenausschüttung im einstelligen Bereich zu rechnen ist (siehe Schreiben vom 14.05.2021, OZ 180).

Die Abgabenbehörden haben 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 (vgl. § 115 Abs. 1 BAO).

Vorhalte und Aufforderungen der Abgabenbehörde müssen ein ausreichendes Maß an Verständlichkeit und Konkretisierung der Fragestellung aufweisen. Hat die Abgabenbehörde Zweifel, so muss sie gemäß § 138 BAO vom Abgabepflichtigen (aktenmäßig nachvollziehbar) verlangen, zur Beseitigung der Zweifel den Inhalt seines Anbringens zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen oder – wenn ihm ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann – glaubhaft zu machen.

Versagt die Partei ihre Mitwirkung, so sind die tatsächlichen Verhältnisse eben ohne Mitwirkung des Abgabepflichtigen zu erforschen und die Ergebnisse in freier Beweiswürdigung

zu beurteilen, wenngleich bei Zweifeln die den Parteiangaben entgegenstehenden Bedenken und Auffassungen der Behörde umso gewichtiger sein werden, je weniger die Partei im Ermittlungsverfahren sachdienlich mitwirkt und damit ihre Aufklärungspflicht (Offenlegungspflicht und Wahrheitspflicht) verletzt (VwGH 12.11.1997, 97/16/0204).

Das Verwaltungsgericht kann mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (vgl. § 278 Abs. 1 BAO).

Umsatzbesteuerung aufgrund der Saldenlisten (U 2012)

Im Beschwerdeschreiben (OZ 14) brachte der Beschwerdeführer gegen die Besteuerung von Umsätzen auf Grundlage der Saldenlisten vor, die Diskrepanz sei auf eine „augenscheinliche Unrichtigkeit der Saldenliste bzw. offensichtliche Fehlbuchungen“ zurückzuführen. Die Umsatzsteuervoranmeldungen seien jedenfalls richtig und vollständig erfolgt.

In der mit der abweisenden Beschwerdeentscheidung ergangenen gesonderten BVE-Begründung (OZ 67/2) führte die Abgabenbehörde dazu im Wesentlichen aus, dies werde erstmalig geltend gemacht, ohne zu präzisieren oder zu belegen, und damit begründet, dass „die vorliegende Diskrepanz auf eine augenscheinliche Unrichtigkeit der Saldenliste bzw. offensichtliche Fehlbuchungen zurückzuführen ist. Die Umsatzsteuervoranmeldungen sind jedenfalls richtig und vollständig erfolgt. Die Veranlagung wurde ordnungsgemäß den erstatteten UVA vorgenommen“. Den festgestellten nicht erklärten Umsätzen von konkret 1.055.263,98 € laut Saldenliste stünden laut Umsatzsteuervoranmeldungen gemeldete Umsätze von konkret 552.500,66 € gegenüber (Tz. 2 Veranlagung ab Wj. 2011/2012, Seite 3 des Prüfberichtes vom 5.9.2017 sowie Seite 10 des Berichtes zu Punkt Änderungen der Besteuerungsgrundlagen Umsatzsteuer, Tz. 4 der Beilage zum Bericht, Seite E7). Seitens des Beschwerdeführers sei während der Außenprüfung mit einer Buchhaltung von festgestellten gravierenden Mängeln die wiederholt vorgehaltene Diskrepanz weder aufgeklärt noch anderwärtig belegt worden (Seite 2).

Da der Beschwerdeführer nicht konkret dargetan hat, welche Umsätze aus welchen Gründen auf eine „augenscheinliche Unrichtigkeit der Saldenliste bzw. offensichtliche Fehlbuchungen“ zurückzuführen ist, wäre die Beschwerde in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Vorsteuerabzug für Aufwendungen (U 2015)

Im Beschwerdeschreiben (OZ 17) brachte der Masseverwalter gegen die Berücksichtigung von (nur) 4.036,67 € als Vorsteuern vor, dass es die Abgabenbehörde unterlassen habe, alle zum

Vorsteuerabzug berechtigenden Aufwendungen aus diesem Veranlagungsjahr entsprechend in Anschlag zu bringen.

In der mit der abweisenden Beschwerdeentscheidung ergangenen gesonderten BVE-Begründung (OZ 70/2) führte die Abgabenbehörde dazu im Wesentlichen aus, es würden erstmalig „alle zum Vorsteuerabzug berechtigende Aufwendungen aus diesem Veranlagungsjahr“ geltend gemacht, ohne zu präzisieren und damit begründet, dass „es unterlassen wurde, alle zum Vorsteuerabzug berechtigenden Aufwendungen entsprechend in Anschlag zu bringen, sodass sich die Zahllast auch aus diesem Grund als unrichtig erweist“. Den festgestellten nicht erklärten Umsätzen von konkret 194.892,10 € und laut Umsatzsteuervoranmeldungen gemeldeten Umsätzen von konkret 302.225,16 € seien seitens der Abgabenbehörde geschätzt 248.558,63 € an Aufwendungen (entspricht einem Anteil von 50 %) gegenübergestellt worden (Tz. 5 Umsätze 2015, Seite 5 des Prüfberichtes vom 5.9.2017). Seitens des Beschwerdeführers seien während der Außenprüfung weder die Aufwendungen in konkreter Höhe bekannt gegeben worden noch hätten diese aus der Buchhaltung mit festgestellten gravierenden Mängeln eruiert werden können. Der Abzug der dem Abgabepflichtigen verrechneten Umsatzsteuer als Vorsteuer stehe nur aus Eingangsrechnungen zu, wenn der Umsatz (Lieferung/Dienstleistung) im Inland an das Unternehmen des Abgabepflichtigen ausgeführt worden sei und darüber eine ordnungsgemäße Rechnung im Sinne des § 11 UStG vorliege. Entsprechende Rechnungen über behauptete berechtigende Aufwendungen seien im Zuge der gegenständlichen Beschwerde nicht vorgelegt worden (Seite 4-5).

Da der Beschwerdeführer nicht konkret dargetan hat, welche Aufwendungen in welcher Höhe zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, wäre die Beschwerde in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Ausgabenschätzung (K 2015)

Im Beschwerdeschreiben (OZ 2) brachte der Masseverwalter gegen die Ausgabenschätzung vor, bei der Schätzung der Ausgaben für das Jahr 2015 seien die anerlaufenen Kosten für die Dienstnehmer nicht im erforderlichen Ausmaß berücksichtigt worden.

In der mit der abweisenden Beschwerdeentscheidung ergangenen gesonderten BVE-Begründung (OZ 61/2) führte die Abgabenbehörde dazu im Wesentlichen aus, den nicht erklärten Einnahmen von konkret 497.117,26 € seien geschätzt 248.558,63 € an Betriebsausgaben (entspricht einem Anteil von 50%) gegenübergestellt worden, was rechnerisch eine Hinzurechnung von 248.558,63 € zur Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer ergebe (Seite 4). Seitens des Beschwerdeführers seien während der Außenprüfung weder die Betriebsausgaben in konkreter Höhe bekannt gegeben worden noch hätten diese aus der Buchhaltung mit festgestellten gravierenden Mängeln eruiert werden können. Der

Beschwerdeführer dürfe davon ausgehen, dass seine nicht mit Höhe und Belegen untermauerten (erstmalig geltend gemachten) behaupteten anerlaufenen Kosten für Dienstnehmer in der geschätzten Summe erfasst seien (Seite 5).

Da der Beschwerdeführer nicht konkret dargetan hat, welche Kosten für Dienstnehmer in welcher Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen gewesen wären, wäre die Beschwerde in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Sicherheitszuschlag (U 2012, 2013 und 2015, K 2013 und 2015)

In den Beschwerdeschreiben (OZ 2, 8, 14, 15 und 17) brachte der Beschwerdeführer gegen die Sicherheitszuschläge im Wesentlichen gleichlautend vor, die Höhe der Sicherheitszuschläge sei von der Abgabenbehörde nicht ausreichend begründet worden und daher nicht nachvollziehbar. Daraus folge, dass der Sicherheitszuschlag zu einer unzulässigen Strafsteuer führe.

In den mit den abweisenden Beschwerdevorentscheidungen ergangenen gesonderten BVE-Begründungen (OZ 60/2, 61/2, 67/2, 68/2 und 70/2) führte die Abgabenbehörde dazu im Wesentlichen aus, der Beschwerdeführer bekämpfe den Sicherheitszuschlag nur der Höhe nach, nicht jedoch dem Grunde nach (vgl. z.B. OZ 67 Seite 3). Insbesondere formelle Mängel von Aufzeichnungen berechtigten dann zur Festsetzung eines Sicherheitszuschlages, wenn sie derart schwerwiegend seien, dass das Ergebnis der Aufschreibungen nicht mehr glaubwürdig erscheine und folglich die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt oder berechnet werden könnten wie im gegenständlichen Fall. Dies trage dem Umstand Rechnung, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen davon auszugehen sei, dass beim Abgabepflichtigen nicht alle Geschäftsvorfälle vollständig oder korrekt wiedergegeben worden seien (z.B. OZ 67 Seite 3). Die aufgezeigten formellen Mängel verletzen die Bestimmungen der Ziffern 2 und 4 bis 6 des § 131 Abs. 1 BAO und erschütterten das Vertrauen in die Richtigkeit, insbesondere die Vollständigkeit dieser Aufzeichnungen, weil sie dadurch nicht mehr überprüfbar seien. Der zugerechnete Sicherheitszuschlag bezwecke die pauschale Anpassung einer zu niedrig ausgewiesenen Besteuerungsgrundlage und solle eine verbleibende Unsicherheit im Zusammenhang mit Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen ausgleichen (z.B. OZ 67 Seite 3). Es gebe weiterhin Zweifel an der Vollständigkeit sowie Richtigkeit des Rechnungswesens, die auch im Rahmen des Beschwerdevorbringens weder aufgegriffen noch mit Beweisgrundlagen entkräftet worden seien (z.B. OZ 67 Seite 4). Zur Vermeidung von Wiederholungen dürfe auf die im zugrundeliegenden Bericht vom 05.09.2017 zu Tz. 1, Tz. 3, Tz. 6, Tz. 11 (Seite 10 f) iVm Tz. 8 aufgezeigten gravierenden formellen Mängel der Aufzeichnungen sowie des Umstandes, dass Einnahmen wegen Fehlens von Unterlagen nicht vollständig rekonstruierbar erschienen, verwiesen werden (z.B. OZ 67 Seite 4). Die Unvollständigkeiten der Buchführung sei bis dato nicht erschöpfend aufgeklärt worden, von der Betriebsprüfung festgestellte punktuelle Buchführungsmängel seien bis heute nicht aufgeklärt worden. Weder im Verlauf des

Prüfungsverfahrens unter wiederholter Aufforderung vonseiten der Abgabenbehörde noch in der Beschwerde vom 21.02.2018 mit einseitiger Begründung würden konkrete Angaben gemacht oder Beweisgrundlagen vorgelegt (z.B. OZ 67 Seite 4). Dies gelte auch für die konkreten Umstände, die im gegenständlichen Fall einen Sicherheitszuschlag gemäß § 184 Abs. 3 BAO von 2% des erklärten Gewinns/Verlustes bzw. des erklärten Umsatzes fallbezogen begründen und als geboten erscheinen ließen (z.B. OZ 67 Seite 4). Weder sei eine Pflicht der Abgabenbehörde zur Rekonstruktion von nicht oder nur unzureichend vorgelegten Aufzeichnungen im Gesetz verankert noch sei es Aufgabe der Abgabenbehörde, von sich aus nach weiteren Beweisstücken zu suchen, wenn der Beschwerdeführer wie hier trotz mehrfacher Aufforderung, keine Unterlagen vorlege bzw. nachreiche oder keine stichhaltigen Unterlagen für seine Behauptungen beibringe oder sie nicht beibringen könne. Der Beschwerdeführerin sei zu dieser Vorgangsweise wiederholt Parteiengehör eingeräumt worden, die Schätzungsmethode der Abgabenbehörde sei dem Abgabe pflichtigen bekannt. Dieser habe im Abgabenverfahren dazu keine Stellungnahme erstattet und es werde diese in der Beschwerde auch nicht substantiell bekämpft (z.B. OZ 67 Seite 4).

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

Bei der Schätzung geht es zum Unterschied von Beweisverfahren nicht um die Ausforschung einzelner Ereignisse, Tatsachen oder Gegebenheiten, sondern es wird versucht, global zu einer Basis für die Besteuerung zu kommen, die der Gesamtsumme der abgaben rechtlich relevanten Wirtschaftsvorgänge entspricht, ohne diese im einzelnen erheben und nachweisen zu müssen. Vom Ergebnis gesehen, bedeutet "Schätzen", die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsschlüsse sowie durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten zu ermitteln. Das Ziel muss die sachliche Richtigkeit des gewonnenen Ergebnisses sein. Je geringer die Anhaltspunkte, von denen auch schlüssige Folgerungen gezogen werden können (etwa Angaben, Bücher und Aufzeichnungen, Unterlagen, Belege, etc), desto größer sind naturgemäß die Unsicherheiten, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis vom tatsächlichen Geschehen entfernen. Wer zur Schätzung begründeten Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen. Eine Fehlertoleranz - im Ergebnis, nicht im Verfahren und Denkvorgang - muss als der Schätzung immanent angenommen werden (VwGH 21.05.1980, 0779/79).

Die Befugnis zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen. Formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen berechtigen nur dann zu einer Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (VwGH 03.08.2004, 2001/13/0022).

Schätzen ist ein Akt der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse, die trotz Bemühens der Behörde um Aufklärung nicht mit der erforderlichen Sicherheit ermittelt werden können (VwGH 03.08.2004, 2001/13/0022).

Überlegungen der Verfahrensökonomie mögen Erhebungen hinsichtlich geringfügiger Beträge unzweckmäßig erscheinen lassen. Die rechtliche Folgerung verwaltungsökonomischer Gesichtspunkte kann allerdings nicht darin bestehen, sich über vorgelegte Beweismittel hinwegzusetzen und Abgaben im Schätzungswege festzusetzen (VwGH 03.08.2004, 2001/13/0022).

„Unmöglichkeit“ der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen löst die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde aus, nicht aber bloße "Schwierigkeiten" sachlicher oder rechtlicher Natur. Deren Überwindung mag Mühe kosten, die aber aufzuwenden ist (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0105).

Die Abgabenbehörde geht bezüglich der von ihr im Schreiben an den Beschwerdeführer vom 27.05.2017 („Ersuchen um Ergänzung/Auskunft“) umfangreich aufgelisteten Umstände davon aus, dass die Bücher der Gesellschaft eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes nicht ermöglicht hätten, sodass eine „Globalschätzung“ mit Sicherheitszuschlag gerechtfertigt sei.

Das BFG vermag diese Ansicht der Abgabenbehörde nicht zu teilen. Eine Einbeziehung von Umständen in eine Schätzung mittels Sicherheitszuschlag ist dann unzulässig, wenn konkrete Rechnungen, Buchungsvorgänge oder Bankkontobewegungen betroffen sind, die einer abgabenbehördlichen Ermittlung unter Inanspruchnahme der Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers mithilfe eines Verlangens gemäß § 138 BAO zugänglich sind und die steuerlichen Folgen im Einzelnen durch steuerliche Hinzurechnungen oder Versagung der Abzugsfähigkeit gezogen werden können.

Die Einbeziehung der sich auf die Streitjahre 2012 bis 2015 beziehenden Punkte der Beilage zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung (z. B. „***/*** GmbH: unklare Provisionszahlungen“, „Abstimmungsdifferenzen mit Projektgesellschaften - ****“, „Abstimmungsdifferenzen mit Projektgesellschaften - *** GmbH“, „Abstimmungsdifferenzen mit Projektgesellschaften - ***D-GmbH****“, „Abstimmungsdifferenzen mit Projektgesellschaften - ****“, „Verrechnungen mit Geschäftspartnern - *** GmbH“, „Verrechnungen mit Geschäftspartnern -*** *** GmbH“, „Verrechnungen mit Geschäftspartnern -*** Holding GmbH“, „Verrechnungen mit Geschäftspartnern - *** GmbH“) in die Schätzung mittels Sicherheitszuschlags war nicht zulässig, weil jeweils konkrete Rechnungen, Buchungsvorgänge oder Bankkontobewegungen betroffen sind, die - auch wenn dies aufgrund der Vielzahl Mühe kostet - einer abgaben behördlichen Ermittlung unter Inanspruchnahme der Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers mithilfe eines Verlangens

gemäß § 138 BAO zugänglich sind und die steuerlichen Folgen im Einzelnen durch steuerliche Hinzurechnungen oder Versagung der Abzugsfähigkeit gezogen werden können.

Die angefochtenen Bescheide waren daher unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufzuheben, weil bezüglich der dem (unzulässig verhängten) Sicherheitszuschlag zugrunde gelegten Umstände die Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Die Aufhebung ist zulässig, weil die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst nicht im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Die Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache war zweckmäßig, weil nicht nur ergänzende, sondern umfangreiche Ermittlungen anzustellen sind.

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da diese Voraussetzung im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 31. März 2022