

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den ***Einzelrichter*** über die Beschwerden des ***Bf*** als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der ***X-GmbH***, ***Adr***, vom 20.02.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 21.12.2017 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2007 bis 2011 beschlossen:

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

Gegen diesen Beschluss 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 Gut „***“ Holding 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 2007 bis 2011 (die die Wirtschaftsjahre 2006/2007 bis 2010/2011 umfassen) sind den Abgabenbescheiden folgende Umsätze (20%) sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu entnehmen:

	2007	2008	2009	2010	2011
Umsätze (20%)	1.819.664,90 €	989.561,80 €	205.507,43 €	292.432,36 €	4.255.078,04 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	488.885,96 €	187.178,66 €	212.891,69 €	163.426,80 €	300.308,88 €

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: **.06.2017) 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: 13.05.2015) sowie Kommanditist der ***B-GmbH&CoKG*** (gegründet: 30.01.2009; Übernahme des Vermögens der Gut „***“ Holding GmbH gemäß § 142 UGB am 12.03.2015 in das Firmenbuch eingetragen);
- Gesellschafter und Geschäftsführer der ***C-GmbH*** (gegründet: 14.04.2009; später: ***C2-GmbH***; nun: ***C3-GmbH***) sowie Kommanditist der ***C1-GmbH&CoKG***, der ***C2-GmbH&CoKG*** und der ***C3-GmbH&CoKG*** (alle gegründet: 23.04.2009);
- Geschäftsführer der ***D-GmbH*** (gegründet 13.10.2009; Gesellschafter ua. Gut „***“ Holding GmbH; Eröffnung des Konkurses: 20.05.2015);
- Geschäftsführer der ***E-GmbH*** (gegründet 01.12.2009; Gesellschafter ua. Gut „***“ Holding GmbH; Eröffnung des Konkurses: 24.03.2015);
- Geschäftsführer der ***F-GmbH*** in Liqu. (gegründet 11.02.2010; Gesellschafter ua. Gut „***“ Holding GmbH);
- Gesellschafter und Geschäftsführer der ***H-GmbH*** (gegründet 23.04.2010; als übertragende Gesellschaft mit der Gut „***“ Holding GmbH verschmolzen) sowie Kommanditist der ***H1-GmbH&CoKG*** und der ***H2-GmbH&CoKG*** (jeweils gegründet 27.09.2010);
- Geschäftsführer der ***I-GmbH*** (gegründet 06.07.2010; Gesellschafter ua. Gut „***“ Holding GmbH; Eröffnung des Konkurses: 09.07.2015);
- Geschäftsführer der ***J-GmbH*** (gegründet am 20.12.2010; Gesellschafter ua. Gut „***“ Holding GmbH, Eröffnung des Konkurses: 09.12.2016);
- Geschäftsführer der ***K-GmbH*** (gegründet 22.02.2012; Gesellschafter ua. Gut „***“ Holding GmbH und Gut „***“ Holding GmbH & Co KG; Eröffnung des Konkurses: 23.08.2017).

Verfahrensablauf:

Prüfungsaufträge

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 16.01.2012 führte die Abgabenbehörde bei der ***X-GmbH*** eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2007 bis 2009 durch.

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 16.04.2012 erweiterte die Abgabenbehörde den Gegenstand der Außenprüfung auf Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2005 bis 2010.

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 05.11.2012 erweiterte die Abgabenbehörde den Gegenstand der Außenprüfung auf Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2005 bis 2011.

Hausdurchsuchung bei der Gesellschaft

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 folgende Umstände zur Kenntnis:

- dass folgende Aufwendungen als Kosten für Werbung („Werbekosten“) verbucht wurden:
 - „Airrest, Catering“, 1.209,10 € (2007)
 - „*** Karting“, 750 € (2007)
 - „SV ***, Werbung“, 500 € (2007)
 - „Sport Union ****“, 500 € (2007)
 - „Nike Laufkleidung“, 615 € (2007)
 - „****“, 1.028,55 (2007)
 - „*****“, 500 € (jeweils 2007, 2008 und 2009)
 - „SportUnion ****“, 500 € (2007)
 - „Geschenkgutschein“, 1.500 € (2008)
 - „Kundenausflug Kroa“, 1.850,49 € (2008)
 - „*** Benfiz Gol“, 300 € (2008)
 - „Printline Weihnach“, 616,80 € (2008)
 - „*** weihn.karten“, 693,60 € (2009) und 786 € (2010)
 - „****“, 798 € (2010)

- „billa jause“, 17,09 € (2009)
- „weikard montblanc“, 365 € (2010)
- „roncalli“, 433 € (2010)
- „wein u co“, 139,90 (2010)
- „kulturverein ****“, 300 € (jeweils 2010 und 2011)
- „toysrus geschenke“, 106,03 € (2010)
- „wohnen at werbungs“, 4377,06 € (2010)
- „*** Sponsor b.****“, 350 € (2011)
- dass auf dem Buchhaltungskonto 4070 „Erlöse Bauleistungen 0%“ am 02.09.2009 ein Betrag von 124.800 € (Text: „***L-GmbH****“) verbucht wurde (somit keine Umsatzsteuerversteuerung erfolgt ist). Auf dem Bankkonto der ***L-GmbH*** scheint ein Ausgang von 124.800 € auf. Die ***L-GmbH*** verbuchte diesen Betrag am 02.09.2009 auf dem Buchhaltungskonto 1102 mit dem Text „***X-GmbH***: ****“ und der Gegenkontobezeichnung „Liegensch ****“ (OZ 222). Aus dem Anhang (OZ 185 S. 2) zu einer E-Mail von ***X1*** an die ***L-GmbH*** (OZ 185 S. 1) geht als Baunebenkosten des Projekts „****“ ein „Management Fee ***X1****“ von 104.000 € hervor (rechnerisch: $104.000 \text{ €} + 20\% = 124.800 \text{ €}$).
- dass auf dem Buchhaltungskonto 216002 „***M2-GmbH****“ am 08.07.2009 ein Betrag von 114.400,04 € (Text: „***M2-GmbH**** beratertätigk“; Gegenkonto: 4003) und am 01.08.2009 ein Betrag von -114.400,04 € (Text: „sto re ***M2-GmbH****“; Gegenkonto: 4003) verbucht wurde (OZ 223 S. 1). Auf der Rechnung Nr. 81/04 KST 81 vom 08.07.2009 an die ***M2-GmbH*** (OZ 130 S. 9) mit der Leistungsbezeichnung „Beratertätigkeit / Abwicklung (130.000,00€) 15 TLZ Umfassende Sanierung BV ***gasse für 13 Monate 10/08 bis 11/09“ über den Rechnungsbetrag von 145.600 € ist handschriftlich vermerkt: „216002/4003 Buch.Betrag -114.400,04“.
- dass fünf an die ***N2-GmbH*** ausgestellte (und dort in der Buchhaltung aufgefundene) Rechnungen (Gesamtbetrag: 1.899.076,56 €) in der Buchhaltung ertragsmäßig nicht erfasst wurden:
 - Rechnungsdatum 09.11.2009, Betrag 132.491,16 €
 - Rechnungsdatum 01.03.2010, Betrag 100.692 €
 - Rechnungsdatum 23.07.2010, 36.675,32 €
 - Rechnungsdatum 01.08.2010, Betrag 1.577.640,27 €
 - Rechnungsdatum 01.08.2010, 51.577,84 €

Mit **Schreiben vom 27.05.2017** (OZ 112 S. 36 = OZ 112 S. ***) hielt der Prüfer dem Beschwerdeführer vor:

- unter Punkt 7c, dass die „Werbekosten“ nachzuweisen seien (OZ 112 S. 36 und OZ 112 S. ***)
- unter Punkt 6f, dass ein Betrag von 104.000 € für „Management Fee“ („Re. 01/03 Proj. ****“) zu „verusten“ sei (OZ 112 S. ***)).

- unter Punkt 15, dass die Rechnung Nr. 81/04 KST 81 vom 08.07.2009 an die ***M2-GmbH*** (netto 95.333,37 €) der Umsatzsteuer (19.066,67 €) zu unterziehen sei, weil sie beim Rechnungsempfänger nicht „als Storno gebucht“ worden sei (OZ 112 S. 47).
- unter Punkt 8b, dass betreffend „***N2***“ fünf (mit hervorgehobener Schrift angeführte) „AR nicht in BH“ vorhanden seien (OZ 112 S. 43):

Darüber hinaus hielt der Prüfer dem Beschwerdeführer unter den Punkten 2 bis 17 und 19 folgende die Streitjahre 2007 bis 2011 betreffende (im BP-Bericht zur Verhängung eines Sicherheitszuschlages führende) Zahlen, Daten und Umstände vor:

„2. Bilanzen / halbfertige Arbeiten:

Berechnung bzw. Bewertung der halbfertigen Arbeiten wurden nach Belieben zum Ansatz gebracht.

*Als Nachweis dient der Mail-Verkehr mit der Steuerberatung ***stV*** - siehe Kopien!*

*Darin wurden Projekte angeführt, die mit ‚nach Bedarf‘ bezeichnet sind. Weiters wurde im Vorhinein festgelegt, wieviel Gewinn ausgewiesen werden soll - mit Hilfe von Bewertungen, variable GF-Bezüge oder Mietverrechnungen an ***X1***.*

Aufgrund der vorhandenen Unterlagen ist keine stichhaltige Überprüfung möglich.

Steuerliche Konsequenz:

Nach laufender Rechtsprechung sind bei Bilanzmanipulationen die Bemessungsgrundlagen gem. § 184 BAO zu schätzen. Ein Verlustvortrag ist unter diesen Umständen auszuschließen, ein Sicherheitszuschlag dem Umsatz und Gewinn/Verlust hinzuzurechnen.

3. Bilanzpositionen:

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

30.06.2005 -45.377,04

30.06.2006 -24.625,51

30.06.2007 -111.658,16

30.06.2008 158.499,60

30.06.2009 ?

30.06.2010 -432.032,71

30.06.2011 -484.330,32

30.06.2012 ?

b. Noch nicht abrechenbare Leistungen:

30.06.2011 365.000,00 Kto.1700/4420 UB 202 Leistungen *** - Berechnung und wann abgerechnet!

c. Ausschüttungen / KEST 2009 0,00

2010 270.000,00 Empfänger ?

09.10.2009 Bk 152 (9000/3111) unklare Buch.

30.06.2010 UB Sparbuch (2640/9000) Verr.Kto. NW -Engineering

30.06.2010 UB GA *** (2637/2640) Verr.Kto. ***

365.000,00 an *** GmbH keine KEST

30.06.2010 650.000,00 an *** GmbH keine KEST

2011 0,00

2012 400.000,00 an *** GmbH keine KEST

*d. Darlehen an ***X3***: Kto. 3872 (Darlehen ***X3***)*

14.8.2007 - 21.5.2008 24.300,00

30.06.2008 Kto. 7812/3872 -24.300,00 UB 153/Abschreibung sonstige Forderung Klärung

*e. ***O-GmbH*** Kto. 3877 (Darlehen ***O***) Klärung*

*Folgende Zahlungen sind an die ***O-GmbH*** erfolgt.*

22.12.2010 Kto.3877/3111 361.000,00 BN 196 ***O*** Eigenmittel Wasserwerk

22.12.2010 Kto.3877/3111 300.000,00 BN 196 ***O*** Eigenmittel Wasserwerk

30.12.2010 Kto.3877/3111 -211.000,00 BN 199 ***O*** Rückzahlung Leihgeld

450.000,00

Durch Umbuchungen wird das Konto 3877 auf Null gestellt.

30.06.2011 Kto. 26***/3877 -350.000,00 UB 291 Verr.Kto.*** AG /UB Zhlg. ***

30.06.2011 Kto. 2637/3877 -100.000,00 UB 292 Verr.Kto.***/UB Darlehen ***O***

-450.000,00

4. Klärung bzw. Abstimmung der Verrechnungskonten: Kto. 2630/***X1***

*allgemeine Entnahmen allgemeine Einlagen Hinterlegung Sparbuch Saldo davon reine
Barentnahmen GF-Bezüge*

Wj. 2004/2005 543.336,27 436.996,37 106.339,90 113.500,00 0,00

Wj. 2005/2006 184.642,45 220.869,24 -36.226,79 23.400,00 0,00

Wj. 2006/2007 194.367,88 276.743,78 -82.375,90 104.900,00 0,00

Wj. 2007/2008 988.122,74 391.829,42 596.293,32 154.100,00 0,00

Wj. 2008/2009 918.258,75 862.705,92 55.552,83 100.000,00 396.200,00 0,00

Wj. 2009/2010 1.777.508,07 1.766.298,86 11.209,21 356.010,00 670.500,00 0,00

Wj. 2010/2011 774.065,62 479.999,36 294.066,26 135.000,00 0,00

Wj. 2011/2012 100.280,77 337.196,92 -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 29.861,62 -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. 2009/2010 wurden GF-Bezüge von € 18.000,- eingebucht und storniert.

Im Wj. 2010/2011 wurden GF-Bezüge von € 60.000,- eingebucht.

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

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

Im Wj. 2010/2011 wurden mit UB 3x Sparbücher von € 357.697,50 eingebucht.

*Im Wj. 2010/2011 wurde mit UB Abtretung Verb./Verr.Kto. *** von € 192.686,33 eingebucht.*

Verzinsungen Wj. 2004/2005 5.558,85

Wj. 2006/2007 3.586,58

5. Kassa:

*03.09.2009 ***L-GmbH*** (351004) 16.666,66 3.333,33 UB 5*

Da keine Rechnung vorliegt, ist die Vorsteuer nicht anzuerkennen.

*01.03.2010 351 Mangolia, Essen / ***790,65 121,45*

Nachweis der betrieblichen Notwendigkeit fehlt.

6. Umsätze: Mängel bzw. Ungereimtheiten

a. Umsatz / Materialaufwand / Kostenstellen:

Aufgrund der Vorgefundenen Unterlagen sind folgende nicht nachvollziehbare Beträge.

z.B. 2009/2010 Aufwand Erlös

*R*** 14.805,86 554.088,56*

*G*** 15.831,110,00*

z.B. 2010/2011 Aufwand Erlös

*Das H*** / ***gasse 1.525.099,92 4.652.368,94*

**** / R*** 53.727,78 567.072,25*

*G*** / H*** / ***strasse 108.965,49*

*O***, 8*** *** / 153.292,54 4.970,27*

*Wohnhäuser O***st.*

Mail vom 27.3.2012 Hochrechnung 2011: Erlöse Aufwand Ertrag

**** Hauptstr. 260.649,16 195.447,90 65.201,26*

*G*** 55.416,67 0,00 55.416,67*

*R*** 561.072,25 484.222,39 76.849,86*

****N2*** 384.398,28 392.566,24 -8.167,96*

*Villa H*** 3.677.258,12 2.121.876,55 1.555.381,57*

**** 0,00 114.838,22 -114.838,22*

4.938.794,48 3.308.951,30 1.629.843,18

3.194.113,08 1.744.681,40

114.838,22 -114.838,22

b. Teilweise wurde mit Ust und teilweise als § 19 (1)a verrechnet:

****N2*** 4 Proj. GmbH*

*R*** B*** GmbH*

*Villa H*** Proj. GmbH Selbstanzeige 10-12/2010*

Rechnungslegung an Private zum Teil mit bzw. zum Teil ohne Ust verrechnet (Benjamin)

c. Händische Rechnungskorrekturen: In einer ordnungsgemäßen EDV-Buchhaltung gibt es keine händischen Korrekturen auf einer Rechnung - Neuausstellung und Stornierung!

*z.B. 15.06.2007 Dr. ****

*z.B. 06.06.2007 ****

*d. H*** Liegenschaftsverwaltung: Kto. 220***9*

*Re. ***5/123 vom 20.12.2010 wurde lt. Buchhaltung storniert und später wieder eingebucht (Re. ***5/124).*

*Lt. Niederschrift hat die H*** die Storno-Rechnung nie erhalten!*

*e. Villa H***: Kto. 220004*

11.10.2010 174.177,07 netto, 20% Re. 08/02

11.10.2010 209.012,48 § 19 (I)a Re. 08/02 (Kto.4070) wurde diese AR storniert ?

*f. ***L-GmbH***:*

[...]

*g. Verkauf P***, L*** und U*** an ***X1***: Klärung 2010?*

Errichtungskosten 12.000.000,00 ATS

Grundkosten 2.250.000,00 ATS

14.250.000,00

*14.218.000,00 lt. ***X1****

*bereits an Mieter verr. -2.000.000,00 (von ***X1*** beziffert)*

bereits an Mieter verr. -500.000,00 Einrichtung

11.718.000,00

Verkauf 13.000.000,00 netto, 20%

7. Aufwand: stichprobenartige Überprüfung

a. Flugkosten 2006 11.356,58 betriebliche Veranlassung klären

b. Klärung der KFZ-Kosten Gliederung und Verrechnungsweisen

c. Werbung

[...]

8. Abgleichung Verrechnungskonten / siehe Feststellungen:

*a. A***:*

Wj. 2011/2012 Vorsteuerberichtigung aufgrund Konkurs 12.933,33

*b. ***N2***:*

[...]

*ER 04 lt. BH ***N2*** 74.356,87 AR 04 lt. BH ***X-GmbH*** 78.270,39*

*ER 05 lt. BH ***N2*** 74.356,87 AR 05 lt. BH ***X-GmbH*** 78.270,39*

*ER 06 lt. BH ***N2*** 74.356,87 AR 06 lt. BH ***X-GmbH*** 78.270,39*

*ER 07 lt. BH ***N2*** 55.767,65 AR 07 lt. BH ***X-GmbH*** 58.702,79*

278.838,26

Differenz 14.675,70 (= 5%)

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

02.04.2010 lt. BH ***N2*** 119.175,98 Bankausgang

06.04.2010 lt. BH ***X-GmbH*** 109.858,07 Bankeingang

9.317,91 Differenz, wo ist das Skonto eingegangen

01.07.2010 lt. BH ***X-GmbH*** 6.690,00 AR 1102 (§19 Ia), wo ist der Zahlungseingang

lt. BH ***N2*** 6.690,00 Bankausgang, mit VSt-Abzug

c. G***: Kto.201006

23.11.2010 ER 203 / lt. BU ***X-GmbH*** 60.000,00 G*** "BV***" Bauleistung

wo ist die Weiterverrechnung an *** ?

23.03.2011 ER 403 / lt. BU ***X-GmbH*** 8.159,24 detto

01.04.2011 ER 101 / lt. BU ***X-GmbH*** 40.000,00 G*** "BV OP 02" lt. G*** 33.333,33

01.04.2011 40.000,00 Zahlung an ***/RZ Darlehen

12.02.2011 BN 6 / lt. BU ***X-GmbH*** 75.000,00 G*** Darlehen - wohin wurde der Betrag überwiesen

18.03.2011 BN 40 / lt. BU ***X-GmbH*** 5.416,67 G*** 101, Skonto

1.083,00 kein Vorsteuerabzug

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

*** Holding GmbH

30.06.2010 UB 129 / lt. BU ***X-GmbH*** 650.000,00 Ausschüttung *** (bei *** gebucht am 31.12.2009)

30.06.2010 UB 209 / lt. BU ***X-GmbH*** 270.000,00 UB GA *** (Verr.N****) nicht bei *** geb.

10.05.2012 BN 64/ It. BU ***X-GmbH*** 98.448,67 Villa H*** Darlehenszhlg., bei *** am 31.12.2012 geb.

fehlt bei ***X-GmbH***

31.12.2009 UB 41 / It. BU *** 235.000,00 Sparbuchhinterlegung/Verr.Kto. ***X-GmbH***

31.12.2009 UB 45 / It. BU *** ***.739,02 Darlehen an ***X-GmbH*** / Verr.Kto. ***X-GmbH***

31.12.2009 UB 56 / It. BU *** 6.200,00 B*** / Verr.Kto. ***X-GmbH***

02.11.2010 BN 97 / It. BU *** 2.250,00 ***X-GmbH*** ac.Zhlg. / Verr.Kto. ***X-GmbH***

31.12.2010 BN 127/It. BU *** 1.200,00 ***X-GmbH*** BMW 520D / Verr.Kto. ***X-GmbH***

31.12.2011 UB 183 / It. BU *** 235.000,00 UB Sparbuch 2009 / Verr.Kto. ***X-GmbH***

31.12.2011 UB 184 / It. BU *** ***.739,02 UB Darlehen / Verr.Kto. ***X-GmbH***

31.12.2011 UB 185 / It. BU *** 270.000,00 UB Sparbuch 2010 / Verr.Kto. ***X-GmbH***

e. ***ng GmbH: Kto. 220030

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

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

f. H*** KG: siehe Pkt. 6 d.

H*** Liegenschaftsverwaltung (W*** Markus und F*** David)

20.12.2010 Re. ***5/123 KSt ***9 311.016,67 netto, 20% alle Top's It. KV

20.12.2010 Re. ***5/123 KSt ***9 311.016,67 netto, 20% Storno

17.02.2011 Re. ***5/124 KSt ***9 311.016,67 netto, 20%

Laut NS vom 17.3.2011 haben F*** und W*** die Storno-Rechnung nie erhalten

Der Kaufpreis wurde am 25.1.2011 auf das Treuhandkonto überwiesen.

Die AR vom 17.2.2011 haben beide auch nicht erhalten!

g. M*** GmbH: siehe Pkt. 14

Kontrollmitteilung vom 3.7.2014: betrifft nur *** Hauptstraße 5

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

*2012 Übernahme der Geschäftsanteile durch J*** und S*** (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 (M****) betrifft ***X-GmbH****

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

*..... bei M*** nicht erklärt*

*Niederschrift mit J***:*

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

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

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

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

*h. M *** GmbH: siehe Bp - Feststellungen*

****X-GmbH*** ***.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 ***X1*** & Partner*

*It Mail vom 5.9.2013 ***stV*** an ***X1***:*

*betrifft offene Fragen M*** GmbH JA 2012*

07.11.2012 13.483,00 Zhlg. an W*** Antwort: Zahlung für ***X1*** & Partner

i. Villa H*** GmbH: Kto. 220004

10.05.2012 Zahlung Villa H*** 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 Villa H*** 5.908.488,95

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

Differenz = Überzahlung 641.628,46

j. *** Hauptstraße: Kto.220022

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

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

31.12.2012 UB lt. BU WH 5 245.930,18 Forderung an ***X-GmbH*** auf *** umgebucht
(Vermerk: "lt. ***X1***")

9. Geschäftsbeziehung zu ***C-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. 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

10. Geschäftsbeziehung zu S***/E*** GmbH:

a. 02.03.2010 Provisionszahlung von € 127.141,43 netto (25.***8,29 Ust) betreffend RS

Auftrag lt Abre. ***X-GmbH*** mit RS war € 231.175,06 (ohne Ust)

Lt. Vernehmung S*** hat ***X-GmbH*** anscheinend die Provision doppelt kassiert, aber auch versteuert!

b. Kaufvertrag vom 12.6.2008: in der Buchhaltung weder der Verkauf, noch die an das FA gemeldet

lt. Antwort ***X1*** (Mail vom 15.9.2008): KV unterfertigt, nicht bezahlt - bezüglich

Ust wurde eine Verrechnung vereinbart.

Wie kann man eine Ust verrechnen, die nicht gemeldet wurde!?

11. Geschäftsbeziehung zu W*** GmbH:

Lt. Einvernahmen wurden auf Anweisungen ***X1*** Rechnungen umgeschrieben!

siehe Feststellungen bei R***

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

Auf vorl. Jahresabschluss 2011/2012 ***X1*** & Partner GmbH steht markiert "P*** stornieren"

siehe Feststellungen bei R*** 521.000,00

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

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

13. Geschäftsbeziehung zu *** Holding GmbH:

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

*14. Geschäftsbeziehung zu M*** GmbH:*

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

Aufwand 54.265,00 B 20,0

Aufwand 69.224,95 B 20,0

*15. Geschäftsbeziehung zu ***M2-GmbH***:*

[...]

*16. Geschäftsbeziehung zu H*** GmbH:*

*2010 nicht in Buchhaltung von ***X-GmbH*** ersichtlich*

*17. O*** / ***;*

*2 Rechnungen von G****

01.04,2011 40.000,00 brutto, 20%

01.08.2011 105.068,00 brutto, 20%

*Verrechnung O*** klären.*

fehlende UVA's 2015

[...]

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:

- dass er zur Beantwortung des Vorhaltes seine Unterlagen und seinen PC benötige (betreffend Ausgaben für Werbung).
- dass er zur Beantwortung seine Unterlagen und seinen PC benötige. Da auch Bauleistungen erbracht worden seien, sei die Verrechnung somit „ok“ (betreffend Rechnung an die ***L-GmbH***).
- dass die Leistung an die könne nur als Umsatz angesehen werden könne, wenn sie bezahlt worden sei, ansonsten wäre die Vorgehensweise falsch (betreffend Rechnung an die ***M2-GmbH***).
- dass er zur Beantwortung betreffend seine Unterlagen und den PC benötige (betreffend Rechnungen an die ***N2-GmbH***).
- dass es nicht nachvollziehbar sei, was damit behauptet werden solle. Bei den „Halbfertigen“ gebe es einen Spielraum, da es sich dabei um eine Bewertung handle und man die genauen Fertigstellungskosten nicht zu 100% genau bewerten könne. Die endgültige Bewertung erfolge mit der Schlussrechnung. Eine Schätzung nach § 184 BAO sei unzulässig, da es sich dabei um keine Bilanzmanipulation handle (betreffend „halbfertige Arbeiten“ als Umstand, der später in den Sicherheitszuschlag eingeflossen ist).

BP-Bericht

„Werbekosten“ / Ausgaben für Werbung (K 2007-2011)

Der Prüfer versagte den Aufwandsbeträgen die steuerliche Anerkennung als Betriebsausgaben und rechnete sie den körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlagen hinzu (siehe Seite 12-13 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung).

Zur Begründung ist der Beilage zum Bericht (Tz. 12) ua. zu entnehmen, dass die betriebliche Veranlassung der „Werbekosten“ 2005-2011 nicht habe nachgewiesen werden können.

„Management Fee“ / *L-GmbH*** (U 2009)**

Der Prüfer unterzog im Zusammenhang mit der Verbuchung am 02.09.2009 den Betrag von 104.000 € der Umsatzsteuer (20.800 €), weil „Management Fee zu verusten“ sei (siehe Seite 3-4 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung unter Hinweis auf Tz. 5 a. der Beilage zum Bericht).

Ertragsstornierung / *M2-GmbH*** (U und K 2009)**

Der Prüfer unterzog den auf der Rechnung Nr. 81/04 KST 81 vom 08.07.2009 an die ***M2-GmbH*** handschriftlich verzeichneten (Storno-)Betrag von 114.400,04 € der Umsatzsteuer (herausgerechnet 19.066,67 €), weil diese Rechnung bei der ***M2-GmbH*** nicht als Storno gebucht worden sei (siehe Seite 3-4 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung unter Hinweis auf Tz. 5 b. der Beilage zum Bericht). Weiters rechnete der Prüfer der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage den Betrag von 74.533,37 € (rechnerisch 95.333,37 € minus 20.800 €, „***L-GmbH*** Ust“) hinzu (siehe Seite 4 und 12 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung).

Nicht verbuchte Ausgangsrechnungen / *N2-GmbH*** (K 2010-2011)**

Der Prüfer rechnete den körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlagen aufgrund der Rechnungen an die ***N2-GmbH*** den Betrag von 233.183,16 € (für 2010) und den Betrag von 1.665.893,40 € (für 2011), somit insgesamt 1.899.076,56 €, hinzu (siehe Seite 7 sowie 12 und 13 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung). Der Beilage zum Bericht (Tz. 10) ist dazu die Feststellung „AR nicht in BH“ zu entnehmen.

Sicherheitszuschlag (U und K 2007-2011)

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):

	2007	2008	2009	2010	2011
USt hinzu	36.393,30 €	19.791,24 €	41.110,15 €	5.848,65 €	85.101,56 €
KSt hinzu	36.393,30 €	19.791,24 €	4.110,15 €	5.848,65 €	85.101,56 €

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 in Tz. 3 aus:

„a. Bilanzmanipulationen:

Berechnung bzw. Bewertung der halbfertigen Arbeiten wurden nach Belieben zum Ansatz gebracht. Als Nachweis dient der Mail-Verkehr mit der Steuerberatung ***stV***! Darin wurden Projekte angeführt die mit ‚nach Bedarf‘ bezeichnet sind. Weiters wurde im Vorhinein festgelegt, wieviel Gewinn ausgewiesen werden soll - mit Hilfe von Bewertungen, variable GF-Bezüge oder Mietverrechnungen an ***X1***. Aufgrund der Unterlagen ist keine stichhaltige Überprüfung möglich.

Einige Auszüge von Mail-Nachrichten:

- Projekte 2006/2007: mehrere Auflistungen mit ‚Vermerken‘

Gliederung der Projekte mit dazugehörenden Kunden, Auflistung bezahlter und offener Beträge bei L***/L***gasse Vermerk ‚nach Bedarf‘

K***/M***gasse

A***/P*** II

S*** H***g.

L***/L***weg

- Mail zw. ***stV*** und ***X1*** vom 7.8.2008:

X1 - welchen Gewinn werden wir ausweisen?

stV - bin gerade beim Anpassen der HF ... werde versuchen den Gewinn etwas höher ausfallen als im Vorjahr ausfallen zu lassen ... so um die 250.000,- (Vj. 235.000,-)

X1 - sollte etwas höher sein ... ca. 300-350

- Gliederung zum 30.6.2008:

G***, N***weg ‚nach Bedarf‘

- Gliederung zum 30.6.2009:

G*** und O*** ‚nach Bedarf‘

- Mail vom 27.3.2012 zw. ***stV*** und ***X1***:

*BV ***gasse - wenn wir das Projekt nun als halbfertig betrachten, müssen wir in der Bilanz die bis dato verbuchten Erlöse von € 3,5 Mio. und die verbuchten Aufwendungen von € 2,1 Mio. aktivieren und somit den Gewinn von € 1,4 Mio stornieren, Folge ist Bilanzverlust 2010/2011.*

****X1*** - welcher Verlust?, wir können aber auch das BVH abgrenzen oder ?*

*- Mail vom 9.2.2011 und 10.2.2011 ***stV*** mit ***X1*** betreffend ***X1*** J. und ***X-GmbH*** 2009:*

*Gewinnoptimierung - so wird der Verlust bei ***X1*** bzw. der Gewinn bei ***X-GmbH*** angepasst.*

*- Mail zw. ***stV*** und ***X1*** vom 10.12,2012:*

Nachdem der Prüfer [...] einen Umlaufbeschluss für 2010 angefordert hatte.

****X1*** - (zur ***stV***) da habe ich leider nichts, bitte übermitteln sie mir so einen Beschluss der Gewinnausschüttung, danke*

b. Unklare Buchungen:

- Einzelwertberichtigungen zu Forderungen

Die Berechnungen wurden nicht vorgelegt und konnten nicht nachvollzogen werden.

- Noch nicht abrechenbare Leistungen:

*30.06.2011 365.000,00 Kto. 1700/4***0 UB202*

*Leistungen *** - Berechnung und wann abgerechnet!*

- Ausschüttungen / KEST

2010 270.000,00 Empfänger ?

09.10.2009 Bk 152 (9000/3111) unklare Buch.

30.06.2010 UB Sparbuch (2640/9000) Verr.Kto. NW –Engineering

*30.06.2010 UB GA *** (2637/2640) Verr.Kto. ****

*- Darlehen an ***X3***: Kto. 3872 (Darlehen ***X3***)*

14.8.2007-21.5.2008 24.300,00

30.06.2008 Kto. 7812/3872 -24.300,00 UB 153/Abschreibung sonstige Forderung

- P** GmbH Kto. 3877 (Darlehen ***O***)

Folgende Zahlungen sind an die ***O-GmbH*** erfolgt.

22.12.2010 Kto.3877/3111 361.000,00 BN 196 ***O*** Eigenmittel Wasserwerk

22.12.2010 Kto.3877/3111 300.000,00 BN 196 ***O*** Eigenmittel Wasserwerk

30.12.2010 Kto.3877/3111 -211.000,00 BN 199 ***O*** Rückzahlung Leihgeld

450.000,00

Durch Umbuchungen wird das Konto 3877 auf Null gestellt.

30.06.2011 Kto. 26***/3877 -350.000,00 UB 291 Verr.Kto.*** AG /UB Zhlg. ***

30.06.2011 Kto. 2637/3877 100.000,00 UB 292 Verr.Kto. ***/UB Darlehen ***O***

c. Geldflüsse und Buchungen auf Verrechnungskonten

Klärung bzw. Abstimmung der Verrechnungskonter Kto. 2630 / ***X1***

[Tabelle]

Im Wj. 2009/2010 wurden GF-Bezüge von € 18.000,- eingebucht und storniert.

Im Wj. 2010/2011 wurden GF-Bezüge von € 60.000,- eingebucht.

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

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

Im Wj. 2010/2011 wurden mit UB 3x Sparbücher von € 357.697,50 eingebucht.

Im Wj. 2010/2011 wurde mit UB Abtretung Verb./Verr.Kto. *** von € 192.686,33 eingebucht.

d. Verbuchte Umsätze und dazugehöriger Aufwand nicht nachvollziehbar:

- Umsatz / ***erialaufwand / Kostenstellen:

Aufgrund der Vorgefundenen Unterlagen sind folgende nicht nachvollziehbare Beträge.

z.B. 2009/2010 Aufwand Erlös lt. Beni

R*** 14.805,86 554.088,56

G*** 15.831,11 0,00

z.B. 2010/2011 Aufwand Erlös

*Das H*** / ***gasse 1.525.099,92 4.652.368,94*

**** / R*** 53.727,78 567.072,25*

*G*** / H*** / ***strasse 108.965,49*

*O***, 8*** *** / Wohnhäuser Oberpremst. 153.292,54 4.970,27*

Mail vom 27.3.2012 Hochrechnung 2011: Erlöse Aufwand Ertrag

**** Hauptstr. 260.649,16 195.447,90 65.201,26*

****ng 55.416,67 0,00 55.416,67*

*R*** 561.072,25 484.222,39 76.849,86*

****N2*** 384.398,28 392.566,24 -8.167,96*

*Villa H*** 3.677.258,12 2.121.876,55 1.555.381,57*

**** 0,00 114.838,22 -114.838,22*

4.938.794,48 3.308.951,30 1.629.843,18

Zwischensumme 3.194.113,08 1.744.681,40

Zwischensumme lt. Hochrechnung 114.838,22 -114.838,22

- Teilweise wurde mit Ust und teilweise als § 19 (1)a verrechnet:

****N2*** 4 Proj. GmbH*

****C-GmbH****

*Villa H*** Proj. GmbH Selbstanzeige 10-12/2010*

Rechnungslegung an Private zum Teil mit bzw. zum Teil ohne Ust verrechnet

*- Händische Rechnungsk***ekturen: In einer ordnungsgemäßen EDV-Buchhaltung gibt es keine händischen K***ekturen auf einer Rechnung - Neuausstellung und*

Stornierung!

*z.B. 15.06.2007 Dr. ****

*z.B. 06.06.2007 ****

*- H*** Liegenschaftsverwaltung: Kto. 220***9*

*Re. ***5/123 vom 20.12.2010 wurde lt. Buchhaltung storniert und später wieder eingebucht (Re. ***5/124).*

*Lt. Niederschrift hat die H*** die Storno-Rechnung nie erhalten!*

*- Villa H***: Kto. 220004*

11.10.2010 174.177,07 netto, 20% Re. 08/02

11.10.2010 209.012,48 § 19 (1)a Re. 08/02

(Kto.4070) wurde diese AR storniert ?

*- S***/E*** GmbH: unklare Provisionszahlungen*

*Mail von ***X1*** an S*** vom 25.5.2013 / betrifft: Provision R***:*

*Sehr geehrter Herr S****

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

*MFG ***X1***&Partner GmbH*

*Kaufvertrag vom 12.6.2008: in der Buchhaltung weder der Verkauf, noch die an das FA gemeldet lt. Antwort ***X1*** (Mail vom 15.9.2008): KV unterfertigt, nicht bezahlt – bezüglich Ust wurde eine Verrechnung vereinbart. Wie kann man eine Ust verrechnen, die nicht gemeldet wurde!?*

*- W*** GmbH; Aufgrund von Einvernahmen und vorliegenden Mail's wurden auf Anweisung von J. ***X1*** Rechnungen umgeschrieben, die im gegenständlichen die *** Holding GmbH betroffen haben.*

*- O*** / ***: Die Verrechnung O*** wurde nicht geklärt.*

*2 Rechnungen von G*** GmbH*

01.04.201140.000,00 brutto, 20%

01.08.2011 105.068,00 brutto, 20%

e. Abstimmungsdifferenzen mit Projektgesellschaften:

- G***: Kto. 201006

23.11.2010 ER 203 / It. BU ***X-GmbH*** 60.000,00 G*** "BV ***" Bauleistung wo ist die Weiterverrechnung an *** ?

23.03.2011 ER 403 / It. BU ***X-GmbH*** 8.159,24 detto

01.04.2011 ER 101 / It. BU ***X-GmbH*** 40.000,00 G*** ,BV OP 02' It. G*** 33.333,33

01.04.2011 40.000,00 Zahlung an ***/RZ Darlehen

12.02.2011 BN 6 / It. BU ***X-GmbH*** 75.000,00 G*** Darlehen - wohin wurde der Betrag überwiesen

18.03.2011 BN 40 / It. BU ***X-GmbH*** 5.416,67 G*** 101, Skonto

1.083,00 kein Vorsteuerabzug

- ***: 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

30.06.2010 UB 129 / It. BU ***X-GmbH*** 650.000,00 Ausschüttung ***

(bei *** gebucht am 31.12.2009)

30.06.2010 UB 209 / It. BU ***X-GmbH*** 270.000,00 UB GA *** (Verr.N***)

nicht bei *** geb.

10.05.2012 BN 64 / It. BU ***X-GmbH*** 98.448,67 Villa H*** Darlehenszhlg.

bei *** am 31.12.2012 geb.

fehlt bei ***X-GmbH***

31.12.2009 UB41 / It. BU *** 235.000,00 Sparbuchhinterlegung /Verr.Kto. ***X-GmbH***

31.12.2010 BN 127 / It. BU *** 1.200,00 ***X-GmbH*** BMW 520D / Verr.Kto. ***X-GmbH***

31.12.2011 UB 183 / It. BU *** 235.000,00 UB Sparbuch 2009 / Verr.Kto. ***X-GmbH***

31.12.2011 UB 184 / It, BU *** *.739,02 UB Darlehen / Verr.Kto. ***X-GmbH***

31.12.2011 UB 185/It. BU *** 270.000,00 UB Sparbuch 2010/Verr.Kto. ***X-GmbH***

- ***ng GmbH: Kto. 220030

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

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

- H*** KG: Kto. 220***9

H*** Liegenschaftsverwaltung (W*** M und F*** D)

20.12.2010 Re. ***5/123 KSt ***9 311.016,67 netto, 20% alle Top's It. KV

20.12.2010 Re. ***5/123 KSt ***9 311.016,67 netto, 20% Storno

17.02.2011 Re. ***5/124 KSt ***9 311.016,67 netto, 20%

Laut NS vom 17.3.2011 haben F*** und W*** die Storno-Rechnung nie erhalten Der Kaufpreis wurde am 25.1.2011 auf das Treuhandkonto überwiesen. Die AR vom 17.2.2011 haben beide auch nicht erhalten!

- Villa H*** GmbH: Kto. 220004

10.05.2012 Zahlung Villa H*** 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 Villa H*** 5.908.488,95

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

Differenz = Überzahlung 641.628,46

- *** Hauptstraße: 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:

- M *** GmbH: siehe Bp – Feststellungen

X-GmbH

29.10.2012 3***5/3220 ***.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 ***X1*** & Partner

lt. Mail vom 5.9.2013 ***stV*** an ***X1***:

betrifft offene Fragen ***J-GmbH*** JA 2012

07.11.2012 13.483,00 Zhlg. an W*** Antwort: Zahlung für ***X1*** & Partner

- ***C-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. 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

- *** Holding GmbH:

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

- M*** GmbH:

Aufgrund einer Kontrollmitteilung steht die Fa. M*** im Verdacht eine Betrugsfirma zu sein.
Die Tätigkeit

beschränkt sich auf das Projekt *** Hauptstraße 5 in Wien. Der direkte Bezug zu ***X1*** & Partner GmbH ist

gegeben. Ab 2012 erfolgte die Übernahme der Geschäftsanteile durch D*** und S*** (Bauleiter von ***X1*** & Partner 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 Bemessungsgrundlagen betreffend Umsätze 20% für die Streitjahre 2007-2011 laut AP (siehe Seite 11 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung):

	2007	2008	2009	2010	2011
Umsätze (20%) laut Erstbescheid	1.819.664,90 €	989.561,80 €	205.507,43 €	292.432,36 €	4.255.078,04 €
Leistung an ***L-GmbH***	-	-	104.000,00 €	-	-

Leistung an P*** Bau. GmbH	-	-	95.333,37 €	-	-
Sicherheitszuschlag	36.393,30 €	19.791,24 €	4.110,15 €	5.848,65 €	85.101,56 €
Umsätze (20%) laut AP	1.856.058,20 €	1.009.353,04 €	408.950,95 €	298.281,01 €	4.340.179,60 €

Übersicht über die Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut AP (siehe Seite 12-13 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung):

	2007	2008	2009	2010	2011
Einkünfte laut Erstbescheid	488.885,96 €	187.178,66 €	212.891,69 €	163.426,80 €	300.308,88 €
Werbekosten	5.602,65 €	4.767,29 €	1.210,69 €	7.304,99 €	650,00 €
Leistung an ***L-GmbH*** (USt)	-	-	-20.800,00 €	-	-
Leistung an ***M2-GmbH***	-	-	95.333,37 €	-	-
Projekt ***N2***	-	-	-	233.183,16 €	1.665.893,40 €
Sicherheitszuschlag	36.393,30 €	19.791,24 €	4.110,15 €	5.848,65 €	85.101,56 €
Einkünfte laut AP	530.881,91 €	211.737,19 €	292.745,90 €	409.763,60 €	2.051.953,84 €

Angefochtene Bescheide

Mit den an den Beschwerdeführer gerichteten Bescheiden vom 21.12.2017 (OZ 37 bis 41 und OZ 87 bzw. OZ 32 und OZ 83 bis 86) setzte die Abgabenbehörde die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer 2007 bis 2011 unter Zugrundelegung ua. der die Streitpunkte bildenden Feststellungen im wiederaufgenommenen Verfahren gegenüber dem Beschwerdeführer wie folgt fest.

Wirtschaftsjahr	2007	2008	2009	2010	2011
Festgesetzte USt	137.475,35 €	88.518,52 €	40.321,82 €	-4.999,46 €	764.557,54 €
Festgesetzte KSt	132.409,77 €	52.934,30 €	73.186,48 €	101.867,36 €	512.988,00 €

Daraus ergaben sich folgende Abgabennachforderungen:

Wirtschaftsjahr	2007	2008	2009	2010	2011
Nachforderung USt	7.278,66 €	3.958,25 €	40.688,70 €	1.169,73 €	17.020,31 €
Nachforderung KSt	10.498,99 €	6.139,63 €	19.963,56 €	61.584,00 €	437.911,00 €

Beschwerden

Mit den Schreiben vom 20.02.2018 erhob der Beschwerdeführer die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide (OZ 9 bis 13 bzw. OZ 3 bis 7) und Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide (OZ 9 bis 13 bzw. OZ 3 bis 7), wobei er sich gegen die oben dargestellten Prüfungsfeststellungen wandte.

Beschwerdevorentscheidungen

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 04.07.2018 wies die Abgabenbehörde gegenüber dem Beschwerdeführer die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide (OZ 62 bis 66, jeweils Seite 1) und die Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide (OZ 55 bis OZ 59, jeweils Seite 1) als unbegründet ab.

Vorlageanträge

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

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 die Akten zur Entscheidung vor.

Nach Aufforderung durch das BFG übermittelte die Abgabenbehörde am 27.03.2019 auf elektronischem Weg die Akten blockweise und ohne erkennbare Ordnung sowie ohne Aktenverzeichnis.

Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde

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).

Auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, ist von der Abgabenbehörde Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird (vgl. § 270 BAO).

Die Abgabenbehörde hat die Bescheidbeschwerde, über die keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen ist oder über die infolge eines Vorlageantrages vom Verwaltungsgericht zu entscheiden ist, *nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen* ohne unnötigen Aufschub dem Verwaltungsgericht vorzulegen (vgl. § 265 Abs. 1 BAO).

Aus § 265 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 270 BAO ist abzuleiten, dass die Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde nicht mit der Erlassung des angefochtenen Bescheides endet. Auch erstmals in einer Bescheidbeschwerde getätigtes Vorbringen kann die Pflicht zu amtswegigen Ermittlungen auslösen, wobei diese Ermittlungen noch vor Beschwerdevorlage an das Verwaltungsgericht anzustellen sind. Dies gilt insbesondere auch für jene Fälle, bei denen die Abgabenbehörde – wie im gegenständlichen Fall - vom Vorliegen von Abgabenhinterziehung ausgeht, und zwar auch dann, wenn aufgrund eines anhängigen Insolvenzverfahrens mit nur geringer Einbringlichkeit der vorgeschriebenen Abgaben zu rechnen ist.

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

„Werbekosten“ / Ausgaben für Werbung (K 2007-2011)

In den Beschwerdeschreiben (OZ 3 bis 7) brachte der Beschwerdeführer gegen die Nichtberücksichtigung der „Werbekosten“ vor, die Abgabenbehörde habe zu Unrecht Aufwandskürzungen im Hinblick auf „Werbekosten“ vorgenommen.

In den gesonderten BVE-Begründung (OZ 55 bis 59) führte die Abgabenbehörde dazu im Wesentlichen aus, es werde in der Beschwerde weder präzisiert noch mit Beweisgrundlagen untermauert, inwieweit der Abgabenbehörde inhaltliche Unrichtigkeit vorzuwerfen wäre. Damit könne eine betriebliche Veranlassung einzelner Aufwendungen nicht nachgewiesen werden (siehe z. B. Seite 6 der gesonderten Bescheidbegründung zur Beschwerdeentscheidung betreffend Körperschaftssteuer 2007).

Der Beschwerdeführer wurde von der Abgabenbehörde mit Vorhaltschreiben vom 27.05.2017 aufgefordert, die betriebliche Veranlassung der verbuchten Aufwendungen nachzuweisen. Da der Beschwerdeführer dieser Aufforderung nicht nachgekommen ist, geht das BFG in Würdigung auch des Umstandes, dass im Beschwerdeschreiben kein Sachvorbringen dazu getätigt wurde, zu recht davon aus, dass diesen Aufwendungen keine betriebliche Veranlassung zugrunde liegt, weshalb die steuerliche Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben zu versagen war.

„Management Fee“ / *L-GmbH*** (U 2009)**

Die ***L-GmbH*** war laut Firmenbuchauszug (OZ 190) eine mit Gesellschaftsvertrag vom 06.05.2006 gegründete Gesellschaft mit dem Geschäftszweig „Baumeistergewerbe“. Gesellschafter waren A*** (auch Geschäftsführer), H*** und V***. Über die Gesellschaft wurde am 24.08.2011 das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet. Am 11.11.2011 wurde die Bezeichnung von Sanierungs- auf Konkursverfahren geändert und die Gesellschaft infolgedessen aufgelöst. Am **.01.2015 wurde die Gesellschaft infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Im Beschwerdeschreiben (OZ 11) brachte der Beschwerdeführer gegen die Umsatzbesteuerung des Betrages von 104.000 € als „Management Fee“ vor, die Rechnung habe Baugrundvorbereitungsarbeiten enthalten und sei daher nach § 19 UStG 1994 ausgestellt worden. Da sich diese Rechnung auf Bauleistungen bezogen habe, habe die ***L-GmbH*** nach Auskunft der Geschäftsführung der Gesellschaft dafür keine Vorsteuer geltend gemacht.

In der gesonderten BVE-Begründung (OZ 64) führte die Abgabenbehörde dazu im Wesentlichen aus, die Buchung sei am 02.09.2009 unter dem Zusatz § 19 Abs. 1a UStG (Bauleistung) erfolgt. Aufgrund der vorgelegten Unterlagen handle es sich jedoch um Management Fee, d.h. Kosten, die losgelöst von einer Bauleistung mit dem Normalsteuersatz (20%) zu versteuern seien. Erstmalig werde behauptet, dass „die Rechnung an die ***L-

GmbH*** vom 02.09.2009 Baugrundvorbereitungsarbeiten enthalten hat“, ohne zu präzisieren. Dies widerspreche einerseits der abgabenbehördlichen Feststellung und andererseits seien mit der Beschwerde keine entsprechenden Belege zur Untermauerung dieser Behauptung vorgelegt worden (siehe Seite 3).

Indem die Abgabenbehörde das erstmals in der Beschwerde getätigte Vorbringen des Beschwerdeführers, es habe sich um „Baugrundvorbereitungsarbeiten“ gehandelt, ohne Weiteres mit der Begründung abgetan hat, dass dies erstmalig behauptet werde, hat sie ihre Ermittlungspflicht verletzt. Wenn die Abgabenbehörde ausführt, dass die Behauptung des Masseverwalters „ohne Präzisierung“ erfolgt sei, so ist die Abgabenbehörde darauf hinzuweisen, dass sie dem Beschwerdeführer ihre Vermutung bezüglich der „Management Fee“ zwar mit „Ersuchen um Ergänzung /Auskunft“ vom 27.05.2017 (OZ 112 S. 36) im Prüfungsverfahren vorgehalten, zum Beschwerdevorbringen jedoch kein Verlangen zum Beweis oder zur Glaubhaftmachung der Richtigkeit des Inhalts des Anbringens bzw. keine Aufforderung zum Nachweis gestellt hat. Die Abgabenbehörde wird daher unter Inanspruchnahme der Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers mithilfe eines Verlangens gemäß § 138 BAO in sachverhältnismäßiger Hinsicht zu ermitteln haben, für welche Leistung das Entgelt verrechnet wurde und in welchem Veranlagungszeitraum die Umsatzsteuerschuld dafür entstanden ist (zum Zeitpunkt siehe das Schreiben der Abgabenbehörde vom 21.02.2022 [OZ 221]).

Ertragsstornierung / *M2-GmbH*** (U und K 2009)**

Die ***M2-GmbH*** (später ***M3-GmbH***) war eine mit Gesellschaftsvertrag vom 01.10.2004 (unter der Firma ***M1-GmbH***) gegründete Gesellschaft mit dem Geschäftszweig „Bauträger“ (später: „Handel mit Waren aller Art“). Gründungsgesellschafter war ua. die ***X-GmbH***. Späterer Gesellschafter war in den Streitjahren ua. ***X1***. Über die Gesellschaft wurde am **.06.2015 der Konkurs eröffnet und die Gesellschaft infolgedessen aufgelöst. Am **.11.2017 wurde die Gesellschaft gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Gegen die umsatzsteuerliche Erfassung des Stornobetrages von 114.400,04 € (19.066,67 € USt von 95.333,37 € netto) brachte der Beschwerdeführer im Beschwerdeschreiben gegen den Umsatzsteuerbescheid (OZ 11) vor, die Rechnung sei bei der ***M2-GmbH*** storniert worden. Die Einbuchung der Stornierung der Rechnung bei der ***M2-GmbH*** dürfte unterblieben sein, was jedoch nichts daran ändere, dass diese Rechnung in den Büchern der Gesellschaft storniert worden und auch keine Zahlung eingegangen sei.

Gegen die körperschaftsteuerliche Erfassung des Stornobetrages von 114.400,04 € (95.333,37 € netto) brachte der Beschwerdeführer im Beschwerdeschreiben gegen den Körperschaftsteuerbescheid (OZ 5) im Wesentlichen gleichlautend vor, die Rechnung sei bei

der ***M2-GmbH*** storniert worden. Die Einbuchung der Stornierung bei der P*** Baumanagement GmbH dürfte unterblieben sein, was jedoch nichts daran ändere, dass diese nicht bei der Gesellschaft als Gewinn angesetzt werden könne, da nie eine Zahlung erfolgt sei. Mangels Zahlung der gegenständlichen Rechnung durch die ***M2-GmbH*** sei die Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer zu Unrecht erfolgt.

In den gesonderten Begründungen (OZ 57 und 64) zu den abweisenden Beschwerdeentscheidungen führte die Abgabenbehörde dazu im Wesentlichen aus, weder das UStG 1994 noch das KStG 1988 enthielten Anhaltspunkte, dass es im gegenständlichen Fall im Belieben des leistenden Unternehmers - der Abgabepflichtige habe Beratungsleistungen/Abwicklung BV ***gasse iHv € 95.333,97 netto abgerechnet, RE 81/04 KSt 81 vom 08.07.2009 - stünde, die Rechnung durch einen einseitigen Akt zu widerrufen (zu „stornieren“), um diese ihrer ertragsteuerlichen bzw. umsatzsteuerlichen Wirkung (ohne Vorliegen von ertragsteuerlich bzw. umsatzsteuerlich relevanten Gründen), zu berauben (siehe Seite 2). Das pauschale Vorbringen in der Beschwerde „Die Rechnung an die ***M2-GmbH*** GmbH vom 08.07.2009 im Ausmaß von € 95.333,37 wurde storniert. Die Einbuchung der Stornierung bei der ***M2-GmbH*** dürfte unterblieben sein, ...“ erfolge weiterhin ohne Vorlage von Beweisgrundlagen und spreche gegen die Richtigkeit dieses Vorbringens. Laut Prüfbericht habe die Stornierung nicht mittels glaubhafter Unterlagen nachgewiesen werden können, es gebe keinen bspw. entsprechenden zeitnahen Schriftverkehr, noch Bestätigungen noch sonstige Vereinbarungen zwischen den beteiligten Personen (gesellschaftsrechtliches Naheverhältnis) (siehe Seite 3).

Der Abgabenbehörde ist insoweit zu folgen, dass bei Rechnungslegung über eine erbrachte Leistung eine Forderung ertragsseitig zu verbuchen ist. Ist mit dem Forderungsausfall ernsthaft zu rechnen oder ist dieser Ausfall gewiss, so ist es nicht zulässig, die Forderung ertragsseitig zu „stornieren“, sondern es ist in dem Veranlagungszeitraum, in dem der Wertverlust auftritt, aufwandseitig eine Forderungsabschreibung durchzuführen. Indem die Abgabenbehörde jedoch das erstmals in der Beschwerde getätigte Vorbringen des Beschwerdeführers, es sei nie eine Zahlung erfolgt, ohne Weiteres mit der Begründung abgetan hat, dass weder das UStG 1994 noch das KStG 1988 Anhaltspunkte enthielten, dass es im gegenständlichen Fall im Belieben des leistenden Unternehmers stünde, die Rechnung durch einen einseitigen Akt zu widerrufen (zu „stornieren“), hat sie ihre Ermittlungspflicht verletzt. Wenn die Abgabenbehörde ausführt, das Vorbringen des Beschwerdeführers erfolge „weiterhin ohne Vorlage von Beweisgrundlagen“ bzw. die „Stornierung hätte nicht mittels glaubhafter Unterlagen nachgewiesen“ werden können, so ist sie darauf hinzuweisen, dass sie dem Beschwerdeführer den Umstand der buchhalterischen Stornierung zwar mit „Ersuchen um Ergänzung /Auskunft“ vom 27.05.2017 (OZ 112 S. 36) im Prüfungsverfahren vorgehalten, zum Beschwerdevorbringen jedoch kein Verlangen zum Beweis oder zur Glaubhaftmachung der Richtigkeit des Inhalts des Anbringens bzw. keine Aufforderung zum Nachweis gestellt hat. Die Abgabenbehörde wird daher unter Inanspruchnahme der Mitwirkungspflicht des

Beschwerdeführers mithilfe eines Verlangens gemäß § 138 BAO in sachverhaltsmäßiger Hinsicht zu ermitteln haben, ob - und wenn ja - in welchem Veranlagungszeitraum die Voraussetzungen für eine Forderungsabschreibung eingetreten sind (zum Zeitpunkt siehe das Schreiben der Abgabenbehörde vom 21.02.2022 [OZ 221]).

Nicht verbuchte Ausgangsrechnungen / *N2-GmbH*** (K 2010-2011)**

Die ***N2-GmbH*** war eine mit Gesellschaftsvertrag vom 15.11.2007 (unter der Firma ***N1-GmbH***) gegründete Gesellschaft. Als Gesellschafter waren ua. die ***L-GmbH*** (vom 14.07.2009 bis 14.09.2010), die Gut „***“ Holding GmbH (vom 14.07.2009 bis 03.11.2011) und die Gut „***“ Holding GmbH & Co KG (ab 02.03.2012) im Firmenbuch eingetragen. Ab 14.09.2010 war ***X1*** als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen. Über die Gesellschaft wurde am **.12.2014 der Konkurs eröffnet und die Gesellschaft infolgedessen aufgelöst. Am **.03.2020 wurde die Gesellschaft gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

In den Beschwerdeschreiben (OZ 6 und 7) brachte der Beschwerdeführer gegen die körperschaftsteuerliche Hinzurechnung der Rechnungen vor, es sei zunächst darauf zu verweisen, dass im Rahmen der Legung der Schlussrechnung sämtliche Teilrechnungen storniert worden seien. Weiters sei das Bauvorhaben ***N2*** im Bilanzjahr 2010 und im Bilanzjahr 2011 als „halbfertig“ geführt worden. Aufwendungen mit dem gegenständlichen Bauvorhaben seien zu Unrecht nicht von der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer in Abzug gebracht worden. Darüber hinaus gehe die Abgabenbehörde zu Unrecht von einem Gewinn in der Höhe von 1,9 Mio. € aus. Vielmehr habe das gesamte Auftragsvolumen des Bauvorhabens ***N2*** lediglich ca. 1,7 Mio. € betragen, sodass die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer entsprechend niedriger anzusetzen sei. Die Abgabenbehörde gehe in irriger Weise von einem Auftragsvolumen von ca. 3,5 Mio. € aus.

In den gesonderten BVE-Begründungen (OZ 58 und 59) führte die Abgabenbehörde dazu im Wesentlichen aus, weder das KStG 1988 noch das UStG 1994 enthielten Anhaltspunkte, dass es im gegenständlichen Fall im Belieben des leistenden Unternehmers stünde, im Rahmen der Schlussrechnung sämtliche Teilrechnungen durch einen einseitigen Akt zu widerrufen (zu „stornieren“), um diese ihrer ertragsteuerlichen bzw. umsatzsteuerlichen Wirkung (ohne Vorliegen von ertragsteuerlich bzw. umsatzsteuerlich relevanten Gründen), zu berauben. Das pauschale Vorbringen in der Beschwerde „Vielmehr hat das gesamte Auftragsvolumen des Bauvorhabens ***N2*** lediglich ca € 1,7 Mio. betragen, sodass ... Die belangte Behörde geht in irriger Weise von einem Auftragsvolumen von ca € 3,5 Mio aus.“ erfolge weiterhin ohne Vorlage von Beweisgrundlagen und spreche gegen die Richtigkeit dieses Vorbringens. Im Rahmen der Außenprüfung seien die Konten der Buchhaltung „BV ***N2***“ mit der Buchhaltung des Abgabepflichtigen abgestimmt worden, die zu gravierenden Abweichungen geführt hätten, die bis heute nicht hätten aufgeklärt werden können. Eingangsrechnungen des

Projektes ***N2*** in Summe von rund 1,9 Mio € seien nicht als Ausgangsrechnungen verbucht worden (siehe Seite 5).

Der Abgabenbehörde ist insoweit zu folgen, dass es nicht zulässig ist, bei Verbuchung einer Schlussrechnung sämtliche Teilrechnungen ertragsseitig zu „stornieren“. Indem die Abgabenbehörde jedoch das erstmals in der Beschwerde getätigte Vorbringen des Beschwerdeführers, das gesamte Auftragsvolumen des Bauvorhabens ***N2*** habe lediglich ca. 1,7 Mio. € betragen, ohne Weiteres mit der Begründung abgetan hat, im Rahmen der Außenprüfung seien die Konten der Buchhaltung „BV ***N2***“ mit der Buchhaltung des Abgabepflichtigen abgestimmt worden, die zu gravierenden Abweichungen geführt hätten, die bis heute nicht hätten aufgeklärt werden können, hat sie ihre Ermittlungspflicht verletzt. Wenn die Abgabenbehörde ausführt, dass das pauschale Vorbringen in der Beschwerde „weiterhin ohne Vorlage von Beweisgrundlagen“ erfolge, so ist sie darauf hinzuweisen, dass sie dem Beschwerdeführer den Umstand der buchhalterischen Stornierung zwar mit „Ersuchen um Ergänzung /Auskunft“ vom 27.05.2017 (OZ 112 S. 36) im Prüfungsverfahren vorgehalten, zum Beschwerdevorbringen jedoch kein Verlangen zum Beweis oder zur Glaubhaftmachung der Richtigkeit des Inhalts des Anbringens bzw. keine Aufforderung zum Nachweis gestellt hat. Die Abgabenbehörde wird daher unter Inanspruchnahme der Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers mithilfe eines Verlangens gemäß § 138 BAO in sachverhältnismäßiger Hinsicht zu ermitteln haben, welche Erträge im Zusammenhang mit ihren Leistungen an die ***N2-GmbH*** zu verbuchen gewesen wären.

Sicherheitszuschlag (U und K 2007-2011)

In den Beschwerdeschreiben (OZ 3 bis 17) brachte der Beschwerdeführer gegen die Sicherheitszuschläge im Wesentlichen gleichlautend vor, deren Höhe sei von der Abgabenbehörde nicht 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 55 ff) führte die Abgabenbehörde dazu im Wesentlichen aus, 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 (Seite 2). Die aufgezeigten formellen Mängel verletzten 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 Unvollständigkeits von Aufzeichnungen ausgleichen (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 (Seite 3). 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 (Seite 3). Die Unvollständigkeits 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 (Seite 3). 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 (Seite 4). Weder sei eine Pflicht der Abgabenbehörde zur Rekonstruktion von nicht oder nur unzureichend vorgelegten Aufzeichnungen im Gesetz nicht verankert, noch sei es Aufgabe der Behörde, von sich aus nach weiteren Beweisstücken zu suchen, wenn der Abgabepflichtige wie hier trotz mehrfacher Aufforderung der Behörde keine Unterlagen vorlegt bzw. nachreicht oder keine stichhaltigen Unterlagen für seine Behauptungen beibringe oder sie nicht beibringen könne. Dem Beschwerdeführer sei zu dieser Vorgangsweise wiederholt Parteiengehör eingeräumt worden, die Schätzungsmethode der Abgabenbehörde sei dem Beschwerdeführer bekannt. Dieser habe im Abgabenverfahren dazu keine Stellungnahme erstattet und es werde diese in der Beschwerde auch nicht substantiell bekämpft (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 abgabenrechtlich 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.

Was den Punkt „a. Bilanzmanipulationen“ (Seite 2 der Beilage zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung) betrifft, so hat die Abgabenbehörde unter Hinweis auf E-Mails die Feststellung getroffen, dass die „Berechnung bzw. Bewertung der halbfertigen Arbeiten“ nach

Belieben zum Ansatz gebracht worden sei. Aufgrund der Unterlagen sei keine „stichhaltige Überprüfung“ möglich.

Die Einbeziehung dieses Punktes in die Schätzung mittels Sicherheitszuschlags war nicht zulässig, weil die Ermittlung des Wertes der halbfertigen Arbeiten – wenn auch aufwendig – grundsätzlich möglich ist. Die Abgabenbehörde wird unter Inanspruchnahme der Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers mithilfe eines Verlangens gemäß § 138 BAO in sachverhaltsmäßiger Hinsicht zu ermitteln haben, für welche Projekte in den Streitjahren halbfertige Arbeiten in welcher Höhe zu verbuchen gewesen wären. Die steuerlichen Folgen sind durch Hinzurechnungen zu ziehen (wobei eine Schätzung der halbfertigen Arbeiten aus einem der in § 184 Abs. 2 und 3 BAO genannten Gründe zulässig sein kann).

Auch die Einbeziehung der weiteren Punkte der Beilage zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung (Punkt „b. Unklare Buchungen“ mit den Unterpunkten „Einzelwertberichtigungen bei Forderungen“, „Noch nicht abrechenbare Leistungen“, „Ausschüttungen / KEST“, „Darlehen an ***X3*** und „***O-GmbH***“, Punkt „c. Geldflüsse und Buchungen auf Verrechnungskonten“, Punkt „d. Verbuchte Umsätze und dazugehöriger Aufwand nicht nachvollziehbar“ mit den Unterpunkten „Umsatz/Materialaufwand/Kostenstellen“, „Teilweise wurde mit USt und teilweise als § 19 (1)a verrechnet“, „Händische Rechnungskorrekturen“, „H*** Liegenschaftsverwaltung“, „Villa H***“, „S***/E*** GmbH“, „W*** GmbH“ und „O***/****“, Punkt „e. Abstimmungsdifferenzen mit Projektgesellschaften“ mit den Unterpunkten „G****“, „****“, „***ng GmbH“, „H*** KG“, „Villa H*** GmbH“ und „*** Hauptstraße“ sowie Punkt „f. Verrechnungen mit Geschäftspartnern“ mit den Unterpunkten „M *** GmbH“, „***C-GmbH****“, Unterpunkt „*** Holding GmbH“ und „M*** 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 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 angefochtenen Bescheide waren daher unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufzuheben, weil 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 10. März 2022