

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V, die Richterin***Ri*** und die fachkundigen Laienrichter L1 und L2 in der Beschwerdesache des ***Bf1***, Adresse, vertreten durch StB, über die Beschwerde vom 1. Februar 2019 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 9. Jänner 2019 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 und Einkommensteuer 2011 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach der mündlichen Verhandlung am 5. Juli 2022 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Das Finanzamt verfügte im Gefolge einer mit Prüfungsauftrag vom 5.12.2018 eingeleiteten Außenprüfung im Betrieb des Beschwerdeführers mit Bescheiden vom 9.1.2019 die Wiederaufnahme der (mit Bescheiden vom 4.2.2013 bzw. 6.2.2013 abgeschlossenen) Verfahren zur Festsetzung der Umsatzsteuer 2011 bzw. der Einkommensteuer 2011 und erließ am selben Tag geänderte Festsetzungsbescheide, in denen es die Umsatzsteuer 2011 in Höhe von EUR 38.571,65 und die Einkommensteuer 2011 in Höhe von EUR 63.151,- festsetzte. In der Begründung zu den Wiederaufnahmebescheiden verwies das Finanzamt auf den Bericht vom 3.1.2019 über das Ergebnis einer Außenprüfung im Betrieb des Beschwerdeführers. Dessen Tz 14 lautet auszugsweise: „...[der Beschwerdeführer] hat mit Rechnung vom 31.8.2011 an die Firma S GmbH ... folgende Leistungen verrechnet: „Arbeitsleistungen 2010“ – EUR 111.324,95 netto, Umsatzsteuer EUR 22.264,99; EUR 133.589,94 brutto. [Der Beschwerdeführer] ist Geschäftsführer und 100 % Gesellschafter der S GmbH. In der Buchhaltung des Jahre 2011 der S GmbH wurde die Rechnung vom 31.8.2011 auf das Konto „Lieferantenverbindlichkeit – [Beschwerdeführer]“ gebucht. Im Zuge der Abschlussbuchungen zum 31.12.2011 wurde das

Konto „Lieferantenverbindlichkeiten – [Beschwerdeführer]“ aufgelöst und gegen das Konto „Forderung – Verrechnungskonto – [Beschwerdeführer]“ ausgebucht. Zudem sind im Jahr 2011 laut Verrechnungskonto – [Beschwerdeführer] Privatentnahmen in Höhe von ca EUR 153.000,- getätigt worden. Somit ist im Jahr 2011 jedenfalls ein Zufluss bei [dem Beschwerdeführer] in Höhe der Verbindlichkeit (EUR 133.589,94 brutto 20 %) zu unterstellen. Der Betrag gilt somit im Jahr 2011 als zugeflossen und ist daher in der Steuererklärung 2011 des [Beschwerdeführers] als steuerpflichtiger Umsatz/Erlös zu erfassen.

Durch die Nichtaufnahme dieser Erlöse in den Abgabenerklärungen hat [der Beschwerdeführer] eine Abgabenverkürzung im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG bewirkt. Somit liegt in objektiver und subjektiver Betrachtungsweise der Tatbestand der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung vor, welcher die verlängerte Verjährungsfrist gem. § 207 Abs. 2 BAO auf 10 Jahre bewirkt...

In seiner Beschwerde vom 1.2.2019 samt am 25.2.2019 nachgereichter Begründung wendete der Beschwerdeführer eingetretene Verjährung ein. Die Umbuchung der Schuld auf das Verrechnungskonto sei im Zuge der Bilanzerstellung und somit „mit Sicherheit“ erst nach dem 31.12.2011 erfolgt. „Die ertragssteuerliche Fiktion, dass mit Umbuchung der Lieferantenschuld auf das Verrechnungskonto der Betrag als zugeflossen gilt, ist daher erst nach dem 31.12.2011 realisiert worden. Selbst wenn dieses ertragssteuerliche Faktum strafrechtlich relevant wäre – was ausdrücklich in Abrede gestellt wird – wäre der strafrechtlich relevante Akt erst nach dem 31.12.2011 gesetzt worden...“.

Weiter wendete der Beschwerdeführer ein, es lägen keine neu hervorgekommenen Tatsachen vor, welche die Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigen würden. Das Finanzamt habe eine Außenprüfung im Betrieb des Beschwerdeführers über die Jahre 2010-2012 durchgeführt, in deren Rahmen dessen Geschäftsbeziehung zur S GmbH und die Verrechnungskonten untersucht worden seien. Am 18.3.2014 seien dem Prüfer vom Steuerberater die Verrechnungskonten der S GmbH übermittelt worden.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 15.5.2019 ab, worauf der Beschwerdeführer am 27.5.2019 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch einen Senat beantragte. Im Zuge der Vorlage der Beschwerde am 17.7.2019 brachte das Finanzamt weiter vor, dass der Vorbetriebsprüfung zwar die Verrechnungskonten vorgelegen seien, nicht aber bekannt war, dass es sich bei der umgebuchten Forderung um eine Abrechnung für getätigte Arbeitsleistungen gehandelt habe. Auf dem vorgelegten Verrechnungskonto habe sich der Vermerk „Kontenzusammenlegung“ befunden, der im Rahmen der Vorprüfung nicht hinterfragt worden sei.

Im Rahmen des Erörterungsgesprächs am 10.3.2022 stimmten die Parteien darin überein, dass die auf den Betrag von EUR 133.589,94 entfallende Umsatzsteuer und Einkommensteuer (jeweils für das Jahr 2011) hinterzogen wurde. Das Finanzamt wendete ein, dass bei der

Vorprüfung lediglich das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers geprüft worden sei, nicht jedoch das verbundene Unternehmen S GmbH.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Beschwerdeführer führte im Streitjahr ein Einzelunternehmen und ermittelte seinen Gewinn aus Gewerbebetrieb durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Er ist ausweislich des Firmenbuches alleiniger Gesellschafter und einziger Geschäftsführer der S GmbH (FN Nr_1). Er hat mit Rechnung vom 31.8.2011 an die S GmbH EUR 111.324,95 zuzüglich EUR 22.264,99 Umsatzsteuer (brutto EUR 133.589,94) für „*Arbeitsleistungen 2010*“ verrechnet. In der Buchhaltung der S GmbH wurde diese Rechnung gegen das Konto „*Lieferantenverbindlichkeiten – Bf*“ gebucht. Im Jahr 2011 hat der Beschwerdeführer EUR 153.185,68 an Privatentnahmen von der S GmbH bezogen, welche am „*Verrechnungskonto – Bf*“ verbucht wurden. Im Zuge der Abschlussbuchungen zum 31.12.2011 wurde das Konto „*Lieferantenverbindlichkeiten – Bf*“ aufgelöst und gegen das Konto „*Forderung – Verrechnungskonto – Bf*“ ausgebucht. Der Beschwerdeführer hat den Betrag von EUR 111.324,95 in seinem Einzelunternehmen weder als Umsatz noch als Einnahme verbucht oder erklärt noch für diesen Betrag Umsatzsteuer oder Einkommensteuer bezahlt. Diese Umstände sind zwischen den Parteien unstrittig (vgl. Begründung zur Beschwerde Seite 3 unten; vgl. Angaben beim Erörterungstermin am 10.3.2022).

Nicht festgestellt werden kann, dass diese Umstände dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2011 (am 4.2.2013) bzw. zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2011 (am 6.2.2013) bekannt gewesen oder vom Beschwerdeführer dem Finanzamt gegenüber offengelegt worden wären. Das Finanzamt hat mit Prüfungsauftrag vom 12.12.2013 zu ABNr. Nr_2 eine Außenprüfung im Betrieb des Beschwerdeführers über die Zeiträume 2010 bis 2012 eingeleitet. Diese Außenprüfung wurde mit Bericht vom 16.4.2014 abgeschlossen. Indem der Beschwerdeführer angibt, die Verrechnungskonten der S GmbH seien vom steuerlichen Vertreter mit E-Mail vom 18.3.2014 dem Außenprüfer übermittelt worden (Beschwerdebegründung Seite 6), widerlegt er sein eigenes Vorbringen, dem zufolge der Sachverhalt dem Finanzamt schon bei Erlassung der Erstbescheide bekannt hätte sein sollen.

Glaubwürdig ist dem gegenüber das Vorbringen des Finanzamtes dahin, dass diese Umstände erst im Zuge einer – parallel zur Außenprüfung im Betrieb des Beschwerdeführers geführten – mit Prüfungsauftrag vom 9.2.2018 eingeleiteten Außenprüfung im Betrieb der S GmbH zutage getreten sind, zumal sich diese Umstände nur aus der Zusammenschau von diversen Konten

aus der Buchhaltung des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers mit Konten aus der Buchhaltung der S GmbH und nur mit einigem detektivischen Geschick nachvollziehen lassen. Aus den ebenfalls bei den vorgelegten Verwaltungsakten befindlichen, dem Finanzamt entsprechend dem dargestellten Beschwerdevorbringen unstrittig und offensichtlich erst im Jahr 2014 übermittelten, dem Beschwerdeführer zuzuordnenden Verrechnungskonten der S GmbH allein sind diese Umstände keinesfalls erkennbar.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist zunächst, ob Beträge an Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2011 hinterzogen wurden, sodass die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer für das Jahr 2011 binnen der zehnjährigen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO zulässig ist.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchssteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Zuflossen ist eine Einnahme, sobald der Empfänger tatsächlich, rechtlich und wirtschaftlich über sie verfügen kann (vgl. *Peyerl in Jakom, EStG*, 15.A., Rz 8 zu § 19 mit Judikaturhinweisen).

Auf Sachverhaltsebene ist zwischen den Parteien unstrittig und durch den Akteninhalt belegt, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2011 an die S GmbH den Betrag von EUR 111.324,95 zuzüglich EUR 22.264,99 Umsatzsteuer (brutto EUR 133.589,94) in Rechnung gestellt hat. Dieser Vorgang wurde bei der S GmbH gegen das Konto „*Verbindlichkeiten Bf*“ verbucht. Ebenso unstrittig ist der Umstand, dass der Beschwerdeführer EUR 153.185,68 an Privatentnahmen von der S GmbH erhalten hat. Angesichts der buchungstechnischen Behandlung dieser Vorgänge – insbesondere angesichts der Auflösung des Kontos „*Verbindlichkeiten Bf*“ zum 31.12.2011 – besteht kein Zweifel daran, dass der Betrag von EUR 111.324,95 zuzüglich EUR 22.264,99 Umsatzsteuer (brutto EUR 133.589,94) dem Beschwerdeführer im Jahr 2011 zugeflossen ist.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine

Abgabenverkürzung bewirkt. Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine von der Abgabenbehörde unabhängig von einer finanzstrafbehördlichen oder gerichtlichen Entscheidung zu beurteilende Vorfrage. Eine Abgabenhinterziehung liegt nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vor, sondern erfordert Vorsatz als Schuldform. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensentschluss, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen (VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091 mwN; Ritz/Koran, BAO, 7.A., Rz 15 zu § 207).

Da der Beschwerdeführer den Betrag von EUR 111.324,95 zuzüglich EUR 22.264,99 Umsatzsteuer im Jahr 2011 an die S GmbH in Rechnung gestellt hat und dieser ihm auch im Jahr 2011 zugeflossen ist, ist die (Umsatz-)Steuerschuld im Jahr 2011 entstanden.

Der Beschwerdeführer hat diesen Umsatz jedoch nicht in seiner Abgabenerklärung angegeben und die Umsatzsteuer dafür nicht entrichtet.

Der Beschwerdeführer hat seinen Gewinn im Jahr 2011 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, daher war der zugeflossene Betrag Teil der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2011. Der Beschwerdeführer hat diesen Betrag jedoch nicht in seiner Abgabenerklärung angegeben und die darauf anfallende Einkommensteuer nicht entrichtet.

Dem Beschwerdeführer ist dabei angesichts folgender Überlegungen vorsätzliches Handeln anzulasten: Er war im Streitjahr alleiniger Gesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der S GmbH und damit die einzige Person, die einen vollständigen Überblick über die Gebarung seines Einzelunternehmens und der S GmbH haben konnte. Der Beschwerdeführer hat für sein Einzelunternehmen bzw. für die S GmbH zwei verschiedene Wirtschaftstreuhandkanzleien mit den Arbeiten zur Bilanzierung bzw. Abgabenerklärung beauftragt (Niederschrift über den Verlauf der Erörterung vom 10.3.2022).

Es war dem Beschwerdeführer zweifelsfrei bekannt und bewusst, dass Entgelte für erbrachte Arbeitsleistungen steuerpflichtige Einnahmen darstellen. Dies wird auch dadurch untermauert, dass der Beschwerdeführer auch für die Jahre 2007 und 2008 Arbeitsleistungen an die S GmbH verrechnet hat. Die daraus erzielten Umsätze bzw. Erlöse wurden in den Jahren 2007 und 2008 einer Besteuerung unterzogen. Ebenso war ihm zweifelsfrei bekannt und bewusst, dass die Ausbuchung der aus den erbrachten Arbeitsleistungen entstandenen Verbindlichkeit gegen sein (Gesellschafter-)Verrechnungskonto bei der S GmbH den Zufluss dieses Betrages an ihn bewirkt hat. Aus seinem Verhalten, namentlich der unterlassenen Aufnahme dieses Betrages in seiner Abgabenerklärung, ist sein auf Hinterziehung der darauf entfallenden Abgaben gerichteter Willensentschluss ablesbar.

Der Beschwerdeführer hat im Übrigen ausdrücklich zugestanden, dass *„der Betrag von EUR 133.589,94 brutto in der Steuererklärung des Jahres 2011 zu erfassen ist“*

(Beschwerdebegründung) bzw. dass *„die auf den Betrag von EUR 133.589,94 entfallende Umsatzsteuer und Einkommensteuer (jeweils für das Jahr 2011) hinterzogen wurden“*

(Niederschrift über den Verlauf der Erörterung vom 10.3.2022, Seite 2).

Bei der Einkommensteuer 2011 für die Bemessungsgrundlage von EUR 111.324,17 und der Umsatzsteuer 2011 in Höhe von EUR 22.264,83 handelt es sich daher um hinterzogene Abgaben im Sinn des § 207 Abs. 2 BAO. Die Abgabenbehörde hat die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für das Jahr 2011 innerhalb offener Verjährungsfrist verfügt.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen stellt das Gesetz nicht darauf ab, wann die Tathandlung der Abgabenhinterziehung gesetzt wurde, sondern normiert die Verjährungsfrist von zehn Jahren für hinterzogene Abgaben unabhängig davon, wann oder durch wen diese hinterzogen wurden.

Strittig ist weiter, ob in den durch den Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 4.2.2013 und den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 6.2.2013 abgeschlossenen Festsetzungsverfahren Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen unter anderem dann wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die oben dargestellten Umstände sind dem Finanzamt bekannt geworden, nachdem es (am 4.2.2013) den Umsatzsteuerbescheid 2011 bzw. (am 6.2.2013) den Einkommensteuerbescheid 2011 erlassen hatte. Diese Tatsachen sind daher neu hervorgekommen im Sinn des § 303 Abs. 1 lit b BAO. Die Kenntnis dieser Tatsachen hat im Spruch anders als die Erstbescheide lautende Festsetzungsbescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 und Einkommensteuer 2011 herbeigeführt.

Insgesamt hat das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 und Einkommensteuer 2011 innerhalb offener Verjährungsfrist und zulässigerweise verfügt. Die Beschwerde war daher abzuweisen.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revisionszulässigkeit)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die rechtliche Beurteilung des unstrittigen Sachverhaltes ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen.

Innsbruck, am 8. Juli 2022