

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Martin Friedl, Marktplatz 2, 4650 Lambach, über die Beschwerde vom 28. Dezember 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr „Finanzamt Österreich“) vom 29. November 2017 betreffend Abweisung des Antrages gemäß § 299 BAO betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2009, 2010 und 2011 zur Steuernummer ***Bf-StNr*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Bescheide, deren Aufhebung im Antrag gemäß § 299 BAO beantragt wurde, aufgehoben werden.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. Außenprüfung, Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011

Als Folge einer mit Bericht vom 28.10.2016 abgeschlossenen Außenprüfung gemäß § 147 BAO hat das belangte Finanzamt am 01.12.2016 die nachfolgend angeführten Bescheide an Herrn ***Bf*** (in der Folge „Beschwerdeführer“ oder „Bf“) erlassen:

- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009
- Einkommensteuerbescheid 2009 (neuer Sachbescheid)
- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010
- Einkommensteuerbescheid 2010 (neuer Sachbescheid)
- Einkommensteuerbescheid 2011

Begründend wurde jeweils auf die durchgeführte Außenprüfung bzw. den Bericht gemäß § 150 BAO vom 28.10.2016 verwiesen.

Im Rahmen des als Begründung angeführten Berichts gemäß § 150 BAO vom 28.10.2016 finden sich die folgenden Ausführungen betreffend die streitgegenständlichen Jahre:

Tz. 1 Geschäftsführerbezüge 2011-2012

Herr ***Bf*** ist seit 2011 Gesellschafter (49% Anteile) und Geschäftsführer der ***A GmbH***. Herr ***Bf*** erstattete nach Anmeldung zur Prüfung bei der ***A GmbH*** Selbstanzeige i.S. des § 29 FinStrG; für die Geschäftsführerbezüge der Fa. ***A GmbH*** in den Jahren 2011 und 2012 wurden keine Einkommensteuererklärungen abgegeben.

	<u>2011</u>	<u>2012</u>
Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor Bp.	0,00	0,00
GF-Bezüge lt. Selbstanzeige (BA-Pauschale + WK berücksichtigt)	14.603,12	24.136,09
Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach Bp.	14.603,12	24.136,09

Tz. 2 Scheinrechnungen Firma *H H***, ***Ort 1*****

Herr ***Bf*** "vermittelte" für die Umbauarbeiten des Herrn ***D*** (***D GmbH***) in der ***V-Straße*** 5 bzw. ***P U*** die Firma ***H H*** in ***PLZ Ort 1*** ***Ort 1***, ***S-Straße*** 12a.

Lt. einer Vernehmung des Herrn ***H H*** durch das ***FA*** als Finanzstrafbehörde I. Instanz am 8. Februar 2013 gab Herr ***H H*** zu, dass er vor und nach seinem Konkurs große finanzielle Probleme hatte. Herr ***Bf*** bot ***H H*** an, offizielle Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis bei Baustellen auf denen Schwarzarbeiten durchgeführt werden, auszustellen. Die Bezahlung für Herrn ***H H*** sollte jeweils ein Betrag in der Höhe der ausgestellten Umsatzsteuer sein. Umbauarbeiten in der ***V-Straße*** 5 bzw. in ***P U*** wurden von der Fa. ***H H*** nie durchgeführt.

Herr ***H H*** eröffnete am 29.10.2009 gemeinsam mit Herrn ***Bf*** ein Sparbuchkonto bei der BAWAG-PSK in ***Ort 1***. Auf dem Antrag auf Eröffnung des Sparbuchkontos, datiert vom 29.10.2009, befindet sich zwar nur seine Unterschrift, per 06.11.2009 wurde dann aber ein Änderungsauftrag erstellt. Besagtes Sparbuchkonto sollte damit als Variante „flexibel“ geführt werden, außerdem sollte ein „weiterer (identifizierter) Sparer“ aufgenommen werden, sodass dann sowohl ***H H*** als auch ***Bf*** Zugriff auf das Sparbuchkonto haben. Von beiden wurden die Identifikationsdaten festgehalten und findet sich jeweils eine Unterschriftsprobe.

Lt. Aussage von ***H H*** war dieses Sparbuch im Besitz von ***Bf***, der dann in weiterer Folge im Jahr 2010 und 2011 insgesamt € 149.072,00 nachweislich (mit ID und Kennwort) abhob. Weiters erfolgten Abhebungen ohne ID – nur mit dem Kennwort des Sparbuches in Höhe von € 37.562,00. Dazu wird von der Prüferin angemerkt, dass das Schriftbild des Kennwortes ident ist, mit dem auf den Abhebungen mit Kennwort und ID von Herrn ***Bf***.

Herr ***D*** bezahlte diese Scheinrechnungen des ***H H*** mittels Überweisung auf das Sparbuchkonto. ***Bf***, hob die von ***D*** einbezahlten Geldbeträge wieder ab und übergab diese angeblich Herrn ***D***. Dieser Vorgang konnte aber von ***Bf*** nicht bewiesen werden, da keine Belege für die Weitergabe an ***D*** existent sind. Herr ***D*** hat bei der Einvernahme dezidiert bestritten, jeweils Geld von ***Bf*** erhalten zu haben.

Begründung der ertragsteuerlichen Zurechnung der vom Sparbuchkonto behobenen Beträge an *Bf***:**

Herr ***H H*** hat diese Leistungen nicht erbracht und hätte Leistungen in diesem Ausmaß auch nicht erbringen können. Herr ***H H*** hob von diesem Sparbuchkonto am 06.11.2009 nur einmal einen Betrag von € 31.712,80 ab, dieser Betrag wurde jedoch von einer anderen Firma und nicht von der Fa. ***D GmbH*** auf das Sparbuchkonto überwiesen.

Bf hat zwar keine Infrastruktur derartige Leistungen zu erbringen, kennt aber aufgrund seiner Tätigkeit bei der Fa. ***L GmbH*** als Filialleiter genügend Arbeiter, die diese Bauleistungen hätten verrichten können. Außerdem hat ***Bf***, das von der Fa. ***D GmbH*** (Herrn ***D***) überwiesene Geld auf das Sparbuchkonto nachweislich abgehoben. Eine Weitergabe des behobenen Geldes an ***D*** kann von ***Bf*** nicht belegt werden. ***Bf*** hat also über das Geld verfügt, hat bei der Erstellung der Rechnungen aktiv mitgearbeitet und hat wissen müssen, dass dem keine Leistung gegenübersteht.

Sparbuchabhebungen durch Herrn ***Bf***:

Jahr 2010 mit ID	141.390,44
Jahr 2011 mit ID	7.681,56
	<u>149.072,00</u>
im Jahr 2010 ohne ID, nur Kennwort	18.452,00
im Jahr 2009 ohne ID, nur Kennwort	<u>19.110,00</u>
Summe 2009-2011	186.634,00

Die Barabhebungen vom Sparbuchkonto i.H.v. € 186.634,00 werden ertragsteuerlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb Herrn ***Bf*** zugerechnet.

	<u>2009</u>	<u>2010</u>	<u>2011</u>
Gewinnzurechnungen	19.110,00	159.842,44	7.681,56

Tz. 3 Scheinrechnungen Firma „*M GmbH***“**

Bf veranlasste eine Mitarbeiterin der Fa. ***M GmbH***/Auslieferungslager ***Lager*** Scheinrechnungen mit Umsatzsteuerausweis auszustellen und gab diese an ***E F*** (Fa. ***D B***) weiter. Weinlieferungen durch die Fa. ***M GmbH*** haben nie stattgefunden. Dies hat auch Herr ***Bf*** bestätigt. Die darin enthaltene Mehrwertsteuer (= Bezahlung für ***Bf*** für die Beschaffung der Scheinrechnungen) wird in den Jahren 2007-2009 ertragsteuerlich Herrn ***Bf*** zugerechnet.

Es handelt sich hier um den gleichen Sachverhalt wie damals in Kärnten. ***Bf*** ließ von der Fa. ***M GmbH***/Auslieferungslager ***Lager*** Scheinrechnungen für das Hotel ***Hotel*** in Kärnten ausstellen. Am 16.12.2010 legte ***Bf*** beim Landespolizeikommando Kärnten ein Geständnis ab – er habe für Herrn ***G*** (Hoteldirektor des Hotel ***Hotel*** in Kärnten) bei der Firma ***M GmbH***/Auslieferungslager ***Lager***, div. Rechnungen nach Wünschen des Herrn ***G*** ausstellen lassen. Für diese Rechnungen hat ***Bf*** von ***G*** die Umsatzsteuer aus den Rechnungen erhalten.

Es wurde jedoch nur 1 Lieferung ausgeführt – die restlichen zwei Weinlieferungen sind tatsächlich nie erfolgt.

Bei der Hauptverhandlung am ***Datum*** im LG ***Ort 3*** erging betr. ***Bf*** der Beschluss zur Durchführung einer Diversion (Zahlung eines Geldbetrages von € 2.000,00 sowie Nachweis der Schadensgutmachung von € 5.170,00).

Die unten stehende Gewinnzurechnung 2007-2009 wird unter Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst.

	2007	2008	2009
Scheinrechnungen ***M GmbH*** netto	[...]	[...]	1.312,00
20% Umsatzsteuer	[...]	[...]	262,40
Gewinnzurechnung ***Bf***	[...]	[...]	262,40

[...]

Tz. 5 Darstellung der steuerlichen Auswirkungen

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
<i>Einkünfte SA Tz 1</i>					14.603,12	
<i>Einkünfte GW Tz 2</i>			19.110,00	159.842,44	7.681,56	
<i>Einkünfte GW Tz 3</i>	[...]	[...]	262,40			[...]
<i>Einkünfte gesamt</i>	[...]	[...]	19.372,40	159.842,44	22.284,68	[...]

Tz. 6 Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 Bundesabgabenordnung

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im Zuge des Prüfungsverfahrens für die Wirtschaftsjahre 2011 bis 2014 wurden erstmalig die konkreten Voraussetzungen und Berechnungsunterlagen folgender Sachverhalte dargelegt:

Die Feststellungen im Prüfungsverfahren - insbesondere der Sachverhalte lt. Tz. 1 bis Tz. 10 – stellen neue Tatsachen oder Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 Bundesabgabenordnung dar, die im Spruch einen anders lautenden Bescheid herbeiführen:

*a) siehe Tz. 2: Scheinrechnungen Firma ***H H***, ***Ort 1****

*b) siehe Tz. 3: Scheinrechnungen „***M GmbH***“*

Dem zufolge waren die den Prüfungszeiträumen umfassenden Einkommensteuerbescheide für 2007, 2009 und 2010 von Amts wegen wiederaufzunehmen und neu zu erlassen.

B. Antrag gemäß § 299 BAO, Abweisungsbescheid

Mit **Eingabe vom 21.11.2017** wurde seitens der steuerlichen Vertretung des ***Bf*** („Beschwerdeführer“ oder „Bf“) ein **Antrag gemäß § 299 BAO** betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 vom 01.12.2016 gestellt. Begründend wurde wie folgt vorgebracht:

*Bei der Erlassung der aufzuhebenden Bescheide wurden bei der Berechnung der Bemessungsgrundlagen Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt, die in Tz. 2 des Prüfungsberichtes gem. § 150 BAO vom 28.10.2016, ABNr.: ***Nr***, dargestellt sind. In dieser Tz. wurden die Annahmen des Finanzamtes hinsichtlich der „Scheinrechnungen Firma ***H H***, ***Ort 1***“ dargestellt. Die Abhebungen von dem darin erwähnten Spargbuch wurden*

dem Antragsteller – ohne Berücksichtigung von Betriebsausgaben – zur Gänze als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet. Bereits die jährliche Nichtberücksichtigung der Betriebsausgabenpauschale gem. § 17 EStG 1988 in Höhe von 12 % der Betriebseinnahmen macht den jeweiligen Spruch der Einkommensteuerbescheide als inhaltlich rechtswidrig.

Der Antragsteller hat darüber hinaus den Sachverhalt mir gegenüber in folgender Weise geschildert:

„In Wahrheit war es so, dass der mit mir damals befreundete Herr ***D***, ***V-Straße*** 5, ***PLZ Ort 2*** ***Ort 2***, Geld aus seiner Firma ***D GmbH*** herausziehen wollte, das ihm persönlich verbleiben, jedoch in der Firma als Betriebsausgabe abgesetzt werden sollte. Zu diesem Zweck hat der Malermeister, Herr ***H H***, ***Adresse H H***, Herrn ***D*** Umbauarbeiten in Rechnung gestellt, die er tatsächlich nicht gemacht hat. Da Herr ***H H*** keine Zahlungseingänge auf seinem Geschäftskonto aufscheinen lassen und Herr ***D*** keine Barauszahlungsbelege für seine Buchhaltung wollte, hatte Herr ***D*** die Idee, die Zahlungen der Rechnungsbeträge auf ein Inhabersparbuch zu leisten, über das ich und Herr ***H H*** gemeinsam Verfügungsberechtigt waren. Das Sparbuch hatte sich aber – mit Ausnahme der Zeit der Abhebungen – immer in den Händen von Herrn ***D*** befunden. Ich habe die Bruttorechnungsbeträge auftragsgemäß abgehoben; die Abhebungen wurden sodann im Verhältnis 10/12 (***D***), 1/12 (***H H*** und 1/12 (***Bf***) aufgeteilt“

Die Rechtswidrigkeit der aufzuhebenden Bescheide bezieht sich insbesondere und auch auf den Umstand, dass die in die Bemessungsgrundlagen für die in den Einkommensteuerbescheiden 2009 bis 2011 aufgenommenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor den Abgabenfestsetzungen gem. § 188 (1) BAO festgestellt hätten werden müssen, weil an den Einkünften mehrere Personen beteiligt waren. Solche Feststellungsbescheide fehlen, sodass diese Einkünfte bei den Einkommensteuerveranlagungen nicht berücksichtigt hätten werden dürfen. Die „Tätigkeit“, auf die sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen, hatte nämlich darin bestanden, dass drei Personen „Bruttorechnungsbeträge“ aus Scheinrechnungen im Verhältnis 10/12 (***D***), 1/12 (***H H*** und 1/12 (***Bf***) unter sich aufgeteilt haben. Die Anteile, die dabei dem Antragsteller zuzurechnen sind, betragen (entsprechend der Anlage) für 2009 anstatt € 19.372,40 nur € 1.219,22, für 2010 anstatt € 155.942,44 nur € 11.763,82 und für 2011 anstatt € 7.681,56 nur € 490,08. Aus einer weiteren Anlage ergeben sich die daraus errechneten Bemessungsgrundlagen und die Abgabenbeträge.

Der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 1.12.2016 erweist sich deshalb als nicht richtig, weil das Einkommen auf einen Betrag von € 11.525,63 zu vermindern ist; die Einkommensteuer 2009 wird daher mit einer Gutschrift von € 1.693,16 festzusetzen sein.

Der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 1.12.2016 erweist sich deshalb als nicht richtig, weil das Einkommen auf einen Betrag von € 41.0943,28 (**Anmerkung** des erkennenden

Richters: gemeint dürfte € 41.094,28 sein) zu vermindern ist; die Einkommensteuer 2010 wird daher mit € 4.627,90 festzusetzen sein.

Der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 1.12.2006 erweist sich deshalb als nicht richtig, weil das Einkommen auf einen Betrag von € 26.590,55 zu vermindern ist; die Einkommensteuer 2011 wird daher mit € 2.450,73 festzusetzen sein.

Mit **Bescheid vom 29.11.2017** wurde der **Antrag gemäß § 299 BAO** betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 als **unbegründet abgewiesen**.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass ein Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG nur dann zustehen, wenn es auch im Rahmen der Steuererklärung beantragt wird. Zudem handle es sich bei den Rechnungen, auf denen die Feststellungen im BP-Bericht beruhen, um Scheinrechnungen. Da diesen Rechnungen daher gerade keine Umsätze im Sinne des („iSd“) § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 zugrunde liegen würden, könne auch aus diesem Grund kein Betriebsausgabenpauschale geltend gemacht werden.

Hinsichtlich des Vorbringens, wonach ein Feststellungsverfahren iSd § 188 BAO durchgeführt werden müsse, wurde auf den BP-Bericht vom 28.10.2016 verwiesen und festgehalten, dass der Beschwerdeführer die Weitergabe des von ihm behobenen Geldes nicht nachweisen könne. Sowohl *****H H***** wie auch *****D***** hätten in ihren Aussagen bestritten, dass der Beschwerdeführer das Geld an sie weitergegeben habe. Dass der Beschwerdeführer die Behebungen vom Sparbuch durchgeführt habe und über dieses Geld habe verfügen können, sei auf Basis der vorliegenden Unterlagen bewiesen. Diese Beträge seien somit zur Gänze dem Beschwerdeführer zuzurechnen.

C. Beschwerde, Beschwerdeverentscheidung

Mit **Eingabe vom 28.12.2017** wurde durch die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers gegen den obig dargestellten Abweisungsbescheid **Beschwerde** erhoben.

Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

Der erste Teil der Begründung des angefochtenen Bescheides, mangels Leistungsaustausch sei § 17 EStG 1988 hier nicht anwendbar, scheint richtig zu sein. Allerdings bleibt die Tatsache bestehen, dass an den Einkünften mehrere Personen beteiligt waren und darauf bezogene Feststellungsbescheide fehlen.

Gem. § 138 (1) letzter Satz BAO genügt dann die Glaubhaftmachung eines Parteienvorbringens, wenn ein Beweis den Umständen nach nicht zugemutet werden kann, wobei gem. § 167 BAO Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, ohnehin keines Beweises bedürfen; im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des

Abgabenvorgahren nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Es ist mit den Erfahrungen des täglichen Lebens die Behauptung unvereinbar, dass sich ein Empfänger von Scheinrechnungen nicht die Refundierung zumindest eines Teilbetrages seiner Zahlungen vorbehält (hier, die Nettobeträge der Scheinrechnungen); mit den gleichen Erfahrungen ist anzunehmen, dass sich ein Aussteller von Scheinrechnungen seine „Gefälligkeiten“ vergüten lässt (hier, mit der Hälfte der Steuerbeträge). Dass im vorliegenden Fall der Aussteller und der Empfänger der Scheinrechnungen das Gegenteil sagen, kann daher nur als das Aufstellen von als Zweckbehauptungen beurteilt werden. Im Übrigen fehlt der Begründung des angefochtenen Bescheides die Benennung jener Beweismittel, aus denen die angeblichen Behauptungen des Ausstellers und des Empfängers der Scheinrechnungen hervorgehen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 23.03.2018** wurde die Beschwerde als **unbegründet abgewiesen**.

Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungswesentlichen Tatsache herbeizuführen (Ritz, BAO⁶ § 138 Rz 4). Nur, wenn ein Beweis nicht zumutbar ist, genügt die Glaubhaftmachung (Ritz, BAO⁶ § 138 Rz 5).

*Trotz mehrmaliger Aufforderung wurden die Empfänger gem. § 162 BAO nicht genannt, bzw. konnte kein Nachweis erbracht werden, dass Sie Geld an Hr. ***D*** weitergegeben hätten. Offenkundige Tatsachen iSd § 167 BAO, somit Tatsachen, deren Richtigkeit der allgemeinen Überzeugung entsprechen die der Behörde als wahr bekannt sind und welche keines Beweises bedürfen, liegen nicht vor.*

Richtig ist, dass es im gegenständlichen Fall vielmehr im Grundsatz der freien Beweiswürdigung der Behörde liegt, zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gemäß § 93 BAO ist ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht zulässig (Ritz, BAO⁶ § 93 Rz 15): Die Beweiswürdigung ist der Begründung des BP-Berichtes vom 28.10.2016 zu entnehmen.

*Es wird nochmals zusammengefasst ausgeführt, dass die an Sie zugerechneten Beträge den Abhebungen von Ihnen entsprechen. Es wurden noch weitere Abhebungen durchgeführt, die jedoch nicht Ihnen zugerechnet wurden. Hr. ***H H*** hat zugegeben, dass er zwischen 200 und 300 Euro bei den ersten von ihm erstellten Rechnungen von Ihnen erhalten hat (siehe Niederschrift ***H H*** vom 14.08.2015). Weiters hat Hr. ***H H*** einmal einen Betrag von € 31.712,80 abgehoben (siehe BP Bericht vom 14.10.2016 Tz 2). Dieser Betrag kam jedoch nicht von Hr. ***D***. Diese Summe wurde Ihnen auch nicht zugerechnet.*

*Die Rechnungen wurden von Ihnen erstellt und Hr. ***H H*** hatte keinen Zugriff mehr auf das Sparbuch. Das Sparbuch befand sich in Ihrem Besitz.*

*Hr. ***D*** hat die Zahlungsbeträge aus den an ihn gestellten Rechnungen direkt auf das Ihnen zuzurechnende Sparbuch überwiesen. Laut Aussage von ***D*** wurden die Arbeiten durchgeführt, jedoch nicht von ***H H***. Er hat Ihnen vertraut (Anmerkung: ***Bf*** war Geschäftsführer einer Firma von ***D***), und die Rechnungen beglichen. Wie bereits im BP Bericht festgehalten, kannten Sie genügend Leute, die die Arbeiten durchführen konnten. Trotz mehrmaliger Aufforderung erfolgte keine Empfängernennung gem. § 162 BAO und konnte bis dato kein Nachweis erbracht werden, dass Sie das Geld an Hr. ***D*** weitergegeben haben. Die von Ihnen durchgeführten Abhebungen wurden nachgewiesen und wurden von Ihnen auch nicht bestritten. Sämtliche von der oa. Behörde gewürdigten Beweismittel im Zuge der Betriebsprüfung (Aussagen, Sparbuch, etc.) wurden in Tz 2 angeführt und gewürdigt. Aufgrund der Ausführungen entsprechend des BP-Berichtes (= Bescheidbegründung der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2009 bis 2011) waren die Einkünfte Ihnen zuzurechnen.*

Weiters ist auszuführen, dass Voraussetzung für auf § 188 BAO gestützte Feststellungsbescheide die Beteiligung mehrerer Personen an Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens ist. Mehrere Beteiligte liegen zB bei einer OG, KG, GesbR, EWIV, Miteigentumsgemeinschaft und bei einer unechten (atypischen) stillen Gesellschaft vor. Wem die Einkünfte zugerechnet werden, richtet sich nach ertragsteuerlichen Vorschriften (Ritz, BAO⁶ § 188 Rz 2 ff).

Mitunternehmer ist, wer Mitunternehmerinitiative entfaltet (= wer betriebliche Abläufe mitgestaltet, indem er entweder die Geschäfte führt oder Stimmrechte ausübt oder Kontroll- und Widerspruchsrechte wahrnimmt) und das Mitunternehmerrisiko trägt. Das Mitunternehmerrisiko trägt, wer am wirtschaftlichen Erfolg oder Misserfolg teilnimmt (= Beteiligung am Gewinn/Verlust, den stillen Reserven und dem Firmenwert der Gesellschaft, Haftung für Gesellschaftsschulden). Aufgrund des durchgeführten Beweisverfahrens kann nicht vom Vorbringen einer Mitunternehmerschaft ausgegangen werden, bei welcher die Einkünfte nach § 188 BAO mit Feststellungsverfahren aufzuteilen wären und waren die Einkünfte Ihnen zuzurechnen.

Auch im nunmehrigen Beschwerdeverfahren wurden keinerlei stichhaltige Beweise vorgelegt, die an der bisherigen Beweiswürdigung der Behörde zweifeln ließen.

D. Vorlageantrag

Gegen die Beschwerdevorentscheidung wurde mit **Eingabe vom 16.04.2018** ein **Vorlageantrag gemäß § 264 BAO** eingebracht. Begründend wurde auf das Beschwerdevorbringen verwiesen.

E. Verfahren vor dem BFG

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.03.2022 wurde die Beschwerdesache mit Wirkung ab 01.05.2022 in die Zuständigkeit des erkennenden Richters übertragen.

a. Darstellung der bisherigen Finanzstrafverfahren gegen ***Bf***

Das Bundesfinanzgericht holte Erkundigungen zu den bisherigen gegen den Beschwerdeführer geführten Finanzstrafverfahren ein. Daraus hat sich wie folgt ergeben:

- **Erkenntnis des Spruchsenates** des Finanzamtes ***FA S*** als Organ des Finanzamtes ***FA S*** als Finanzstrafbehörde vom ***Datum*** (vereinfachte Ausfertigung gemäß § 141 Abs. 3 FinStrG) – auszugsweise:

****Bf*** ist schuldig,*

*er hat im Bereich des Finanzamts ***FA S****

*1. zur StNr ***Bf-StNr*** in seinen eigenen Steuerangelegenheiten vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe von unrichtigen Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung (Einkommensteuererklärungen) für die Jahre 2007, 2009 und 2010 sowie durch Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2011 und 2012 (Nichterfassen von Einnahmen) Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen waren, und zwar Einkommensteuer für die Jahre*

<i>2007 iHv</i>	<i>€</i>	<i>933,05</i>
<i>2009 bis 2011 iHv</i>	<i>€</i>	<i>13.936,46</i>
<i>2012 iHv</i>	<i>€</i>	<i>4.105,00</i>

Insgesamt somit in Höhe von € 18.656,79 verkürzt;

[...]

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass aufgrund der vereinfachten Ausfertigung gemäß § 141 Abs. 3 FinStrG eine Aufschlüsselung des obig dargestellten Verkürzungsbetrages von EUR 18.656,79 sowie Feststellungen zum entscheidungserheblichen Sachverhalt unterblieben sind. Gemäß den Ausführungen der steuerlichen Vertretung von ***Bf*** sei „der Spruchsenat von der grundsätzlichen Richtigkeit des Verteidigungsvorbringens ausgegangen, wonach die Einkünfte aus den Scheinrechnungen (dokumentiert durch die Sparbuchabhebungen) unter den Beteiligten ***D***/***H H falsch***/***Bf*** im Verhältnis 10:1:1 aufgeteilt wurden. Wie sich die genaue Berechnung der strafbestimmenden Wertbeträge durch den Senat erfolgt ist,

entzieht sich meiner Kenntnis, zumal im Erkenntnis eine Aufgliederung auf die Jahre 2009 bis 2011 nicht erfolgt ist.“

- Mit **Urteil des Landesgerichtes** ***Ort 2*** vom ***Datum*** wurde ***Bf*** erneut schuldig gesprochen (siehe auszugsweise nachstehend):

****Bf*** ist schuldig; er hat in ***Ort 2*** und andernorts 2008 und 2009 vorsätzlich durch wiederholte Verschaffung und Übergabe von mehreren Scheinrechnungen der Firma ***M GmbH***, ausgestellt von ***S G***, und Übergabe dieser Rechnungen an ***E F*** sowie des ***H H***, wobei die darin ausgewiesenen Lieferungen und sonstigen Leistungen zwischen den darin ausgewiesenen Rechnungsausstellern und Rechnungsempfängern nicht ausgeführt wurden, sohin falschen Beweismitteln, beigetragen, dass [...]*

****Bf*** hat hiedurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung als Beteiligter nach §§ 11 3. Fall, 33 Abs 1 FinStrG jeweils begangen und er wird hiefür unter Anwendung von § 21 Abs 1, 2 und 3 FinStrG unter Bedachtnahme auf das Erkenntnis des Spruchsenates des Finanzamtes ***FA S*** als Organ des Finanzamtes ***FA S*** als Finanzstrafbehörde vom ***Datum*** zu ***GZ*** nach § 33 Abs 5 FinStrG zu einer ZUSATZGELDSTRAFE von EUR 6.000,00 (sechstausend), im Fall der Uneinbringlichkeit zu einer Ersatzfreiheitsstrafe von 2 (zwei) Wochen, sowie gemäß § 389 Abs 1 StPO iVm § 195 Abs 1 FinStrG zum Ersatz der Kosten des Strafverfahrens verurteilt.*

Neben einer diversionellen Erledigung beim LG ***Ort 3*** (siehe Tz. 3 des oben unter Punkt „I.A.“ zitierten Berichts gemäß § 150 BAO betreffend die durchgeführte Außenprüfung) finden sich zum Beschwerdeführer somit bereits zwei Schuldsprüche nach dem FinStrG. Die Verkürzung von Abgaben mittels Scheinrechnungen war sowohl im Verfahren vor dem LG ***Ort 3*** wie auch im Verfahren vor dem LG ***Ort 2*** zentral.

b. Zurücknahme der Anträge auf Entscheidung durch den Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung

Mit **Eingabe vom 28.03.2023** wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bekämpft wird im gegenständlichen Verfahren der Abweisungsbescheid betreffend den Antrag auf § 299 BAO. Zur Beurteilung, ob sich der Spruch der von diesem Antrag umfassten Sachbescheide (Einkommensteuerbescheide 2009, 2010 und 2011) als nicht richtig im Sinne

des § 299 BAO erweist, ist es erforderlich, vorab den entscheidungserheblichen Sachverhalt zu klären.

Die ***D GmbH*** (Geschäftsführer im streitgegenständlichen Zeitraum war Herr ***D***) hat Rechnungen für diverse handwerkliche Leistungen im Zusammenhang mit insgesamt drei unterschiedlichen Projekten („***V-Straße*** 5“, „***P U***“ und „***BV***“) erhalten, wobei als Aussteller dieser Rechnungen die Firma „***H H falsch***“ aufscheint (gemeint sein dürfte „***H H***“). Fest steht allerdings, dass die auf den Rechnungen angeführten Leistungen nicht von ***H H***, sondern von anderen Handwerkern im Wege der „Schwarzarbeit“ erbracht wurden. Diese wurden von ***Bf*** organisiert und für ihre Tätigkeit in unklarer Höhe entlohnt. Auch die Rechnungen selbst wurden nicht von ***H H***, sondern von ***Bf*** unter Verwendung der Firmenbezeichnung „***H H falsch***“ ausgestellt. Die gegenständlichen Rechnungen (Schein-/Falschrechnungen) hatten somit einzig den Zweck, die „Schwarzarbeit“ zu verdecken bzw. ihr einen unverfänglichen Anschein zu geben. Aufgesetzt wurde diese Konstruktion alleine von ***Bf***.

Da die Leistungen tatsächlich erbracht wurden (wenn auch nicht von ***H H***), hat die ***D GmbH*** die fraglichen Rechnungen auch beglichen, und zwar auf ein von ***H H*** am 29.10.2009 eingerichtetes Sparbuch, bei dem ab dem 06.11.2009 auch ***Bf*** zeichnungs- und verfügungsberechtigt war.

Dieses Sparbuch befand sich in ständigem Gewahrsam von ***Bf***. Dieser hat in den streitgegenständlichen Jahren insgesamt einen Betrag von EUR 186.634,00 (EUR 149.072,00 unter Angabe seines Namens sowie Vorlage eines Ausweises und EUR 37.562,00 unter ausschließlicher Angabe des Kennworts, somit anonym) behoben, wobei auf das Jahr 2009 ein Betrag von EUR 19.110,00, auf das Jahr 2010 ein Betrag von EUR 159.844,00 und auf das Jahr 2011 ein Betrag von EUR 7.680,00 entfällt. Das vom Sparbuch behobene Geld hat ***Bf*** weder an ***H H*** noch an ***D*** herausgegeben.

Im bisherigen Verfahren hat ***Bf*** – abgesehen vom Antrag auf Berücksichtigung der Basispauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 im Rahmen des Antrages gemäß § 299 BAO – keine Betriebsausgaben geltend gemacht.

Im Rahmen des am 21.11.2017 eingebrachten Antrages gemäß § 299 BAO wurde die Unrichtigkeit des Spruches der vom Antrag umfassten Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 auf zwei Gründe gestützt (siehe im Detail oben, Punkt „I.B.“):

- Erstens, die Nichtberücksichtigung des Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG 1988 in Höhe von 12% der Betriebseinnahmen.
- Zweitens, das Unterbleiben eines vorgelagerten Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO.

2. Beweiswürdigung

A. Allgemeine Ausführungen

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rechtsprechung zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im „naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (vgl. etwa VwGH 31.05.2017, Ro 2014/13/0025; Ritz/Koran, BAO7, § 167, Rz 8 mwN).

B. Bindungswirkung des im Finanzstrafverfahren gegen ***Bf*** ergangenen Urteils

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH besteht eine Bindung der Abgabenbehörden und des Bundesfinanzgerichtes im Falle rechtskräftiger verurteilender Entscheidungen eines Strafgerichts, einer Finanzstrafbehörde oder des Bundesfinanzgerichtes nach einem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren an die Tatsachenfeststellungen, auf denen der Schuldspruch beruht, wozu auch jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 116, Rz 14 mwN).

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, besteht eine Bindung der Abgabenbehörden an ein freisprechendes Strafurteil allerdings schon wegen der anders gearteten Beweisregeln nicht (vgl. etwa VwGH 27.08.2020, Ra 2020/15/0043 oder VwGH 25.05.2011, 2007/13/0152).

Von welchen Tatsachen der Spruchsenat beim Finanzamt ***FA S*** als Organ des Finanzamts ***FA S*** bei der Berechnung des Verkürzungsbetrages von EUR 18.656,79 (siehe oben, Punkt „I. E. a.“) ausgegangen ist, lässt sich aufgrund der vereinfachten Ausfertigung des Erkenntnisses gemäß § 141 Abs. 3 FinStrG nicht feststellen. Weder das belangte Finanzamt noch die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers konnten diesbezüglich zur Klärung beitragen.

In Anbetracht der Höhe des Verkürzungsbetrages ist davon auszugehen, dass eine ungekürzte Zurechnung der behobenen Sparbuchbeträge an ***Bf*** nicht erfolgt ist. Daraus ergibt sich aber auch, dass ***Bf*** hinsichtlich jener Sparbuchbeträge, die nicht bei der Berechnung des Verkürzungsbetrages berücksichtigt wurden, notwendigerweise freigesprochen wurde. Aus diesem Grund ist auf die obige Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, eine Bindungswirkung besteht somit im gegenständlichen Verfahren nicht.

C. Betroffene Projekte, Rechnungsausstellung *H H*****

Die betroffenen Projekte („***V-Straße*** 5“, „***P U***“ und „***BV***“) ergeben sich einerseits aus den vorgelegten Rechnungen und andererseits aus der Aussage von ***H H*** vom 08.02.2013. Zudem finden sich auf dem vorgelegten Sparbuchkonto auch die mit diesen Rechnungen bzw. dem Fremdleistungskonto der ***D GmbH*** für das Jahr 2010 übereinstimmenden Geldeingänge. An der Richtigkeit des vorgelegten Fremdleistungskontos besteht kein Anlass zu zweifeln. Dieses wurde durch eine renommierte, international tätige Steuerberatungskanzlei in ***Ort 2*** gebucht und es besteht kein vernünftiger Zweifel daran, dass die Buchungen korrekt und auf Basis von entsprechenden Belegen durchgeführt wurden.

Dass die Rechnungen nicht durch ***H H*** ausgestellt wurden, ergibt sich zunächst aus seiner Aussage vom 08.02.2013. ***H H*** hat – laut eigener Aussage – eine „nicht mehr erinnerliche Anzahl von Rechnungen händisch nach Vorgabe ausgestellt“. Allerdings wurden sämtliche an die ***D GmbH*** adressierten Rechnungen gerade nicht händisch, sondern mittels PC ausgestellt. Zudem wurde von ***H H*** – ebenfalls in der Aussage vom 08.02.2013 – ausgeführt, dass ihm die Baustellen „***V-Straße*** 5“, „***P U***“ und „***BV***“ nicht bekannt sind und er auch nie dort gewesen sei. Schließlich erscheint es dem erkennenden Richter äußerst zweifelhaft, dass ***H H*** auf den mittels PC erstellten Rechnungen durchgehend seinen eigenen Nachnamen falsch (nämlich „***H H falsch***“ statt „***H H***“) geschrieben haben soll. Zudem hat ***H H*** im Rahmen seiner Zeugenaussage im Finanzstrafverfahren gegen DI ***D*** mitgeteilt, dass er weder über einen Computer noch über eine Schreibmaschine verfügt (siehe die Niederschrift vom 09.07.2015). Laut Aussage von ***H D*** vom 27.11.2015 (***H D*** ist ein Geschäftspartner und Bekannter von ***Bf***) wurden die Rechnungen „sicher von einem Fachmann geschrieben, aber nie von ***H H***.“

Bei Abgleich des Schriftbildes ist außerdem erkennbar, dass die Unterschrift auf den betreffenden Rechnungen ganz offensichtlich von der Unterschrift auf jenen Dokumenten abweichen, die erwiesenermaßen von ***H H*** unterschrieben wurden (Auftrag zur Eröffnung des Sparbuches vom 29.10.2009, Niederschrift vom 08.02.2013). Dies stimmt auch mit der Aussage von ***H H*** überein, wonach die Unterschriften auf den betreffenden Rechnungen nicht von ihm stammen (siehe wiederum die Aussage vom 08.02.2013).

Schließlich wurde von ***H H*** im Rahmen der Einvernahme als Zeuge im Finanzstrafverfahren gegen DI ***D*** am 09.07.2015 angegeben, dass der Firmenstempel, den er in seinem Auto aufbewahrt hat, „plötzlich weg war“. Somit stellt auch die Tatsache, dass die fraglichen Rechnungen mit dem Firmenstempel von ***H H*** versehen waren, keinen Nachweis dafür dar, dass die Rechnungen von ihm stammen. Im Ergebnis steht für den erkennenden Richter somit fest, dass sämtliche Rechnungen, die die Grundlage für die Überweisungen der ***D GmbH*** auf das Sparbuchkonto gebildet haben, nicht von ***H H*** ausgestellt wurden.

D. Rechnungsausstellung *Bf***, Abhebungen Sparbuch**

Dass die Rechnungen von ***Bf*** ausgestellt wurden, steht für den erkennenden Richter aus den folgenden Gründen fest: ***Bf*** hatte sowohl Kontakt mit ***H H*** als auch mit DI ***D***, wohingegen zwischen ***H H*** und DI ***D*** – nach übereinstimmenden Aussagen – überhaupt nie Kontakt bestand. ***Bf*** war im vorliegenden „Personendreieck“ somit derjenige Beteiligte, der gewissermaßen die Fäden in der Hand hielt. Zudem vertrauten ihm die beiden anderen Beteiligten – ***H H*** aufgrund seiner finanziellen Notlage und Naivität (siehe seine Aussage vom 14.08.2015) und DI ***D*** aufgrund der persönlichen Nahebeziehung, die sogar so weit gegangen ist, dass ***Bf*** von DI ***D*** ab Gründung der ***D2 GmbH*** mit 30.08.2011 zum Geschäftsführer bestellt wurde (DI ***D*** war mittelbar zu 50% an dieser Gesellschaft beteiligt; dies ergibt sich aus einem Auszug aus dem Firmenbuch).

Es besteht auch kein vernünftiger Anlass, an der Aussage von ***H H*** (Niederschrift vom 08.02.2013) zu zweifeln, wonach die grundsätzliche Idee, Schein-/Falschrechnungen zur Verdeckung von Schwarzarbeit auszustellen, von ***Bf*** gekommen ist. Dies ist insofern plausibel, als ***Bf*** bereits in der Vergangenheit an Modellen beteiligt war, in deren Zentrum Scheinrechnungen gestanden sind. Diesbezüglich ist etwa der ebenfalls im BP-Bericht erfasste Fall „***M GmbH***“ (siehe dazu oben, Tz. 3 des Berichts) zu nennen, der allerdings für ***Bf*** noch in einer Diversion (Beschluss des LG ***Ort 3*** vom ***Datum***) geendet hat.

Zusätzlich ist noch auf das Urteil des LG ***Ort 2*** vom ***Datum*** zu verweisen, in welchem ***Bf*** dahingehend schuldig erkannt wurde, dass *„er in ***Ort 2*** und andernorts 2008 und 2009 vorsätzlich durch wiederholte Verschaffung und Übergabe von mehreren Scheinrechnungen der Firma ***M GmbH***, ausgestellt von ***S G***, und Übergabe dieser Rechnungen an ***E F*** sowie des ***H H***, wobei die darin ausgewiesenen Lieferungen und sonstigen Leistungen zwischen den darin ausgewiesenen Rechnungsausstellern und Rechnungsempfängern nicht ausgeführt wurden, sohin falschen Beweismitteln“* zur Verkürzung von Abgaben auf Ebene von ***D B*** bzw. ***B GmbH***

beigetragen hat. Auch in diesem Fall stand somit ein Scheinrechnungskonstrukt im Mittelpunkt des abgabenrechtlichen Themenbereichs.

An dieser Auffassung vermag auch die Aussage von ***H D*** vom 27.11.2015 nicht zu ändern, wonach ***Bf*** zwar in der Lage sein soll, die ausgestellten Rechnungen an sich zu formulieren, jedoch nicht den technischen Inhalt. Dies daher, da die zentrale Rolle von ***Bf***, die schon in der Vergangenheit erfolgte Beteiligung an „Scheinrechnungskonstrukten“ (siehe oben) und die – auch von ***H D*** bejahte – grundsätzliche Fähigkeit, diese Rechnungen zu formulieren, nach Ansicht des erkennenden Richters schwerer wiegen als der technische Inhalt der Rechnungen, der mittels Recherche oder externer Unterstützung erarbeitet werden kann.

Bf ist auch derjenige, der die Geldbeträge vom Sparbuch – erwiesenermaßen und unstrittig – tatsächlich abgehoben hat. Dieses Sparbuch wurde zwar von ***H H*** am 29.10.2009 eingerichtet, allerdings wurde bereits am 06.11.2009 ***Bf*** als zusätzlicher Verfügungsberechtigter eingetragen. Sämtliche Abhebungen wurden ab diesem Datum durchgeführt. Dies ergibt sich aus dem vorliegenden Auftrag auf Eröffnung eines Sparbuches vom 29.10.2009, dem Änderungsauftrag vom 06.11.2009 sowie der Übersicht der auf dem Sparbuch durchgeführten Buchungen (Ein- und Ausgänge). Laut Aussage von ***H H*** wurde dieses Sparbuch von ihm auf Vorschlag von ***Bf*** eröffnet, „damit in Zukunft Geld gewaschen werden kann“ (siehe die Aussage vom 14.08.2015).

E. Schwarzarbeit

Die auf den fraglichen Rechnungen angeführten Leistungen wurden – wenn auch nicht durch ***H H*** – offensichtlich erbracht. Aus diesem Grund wurden die Rechnungen auch tatsächlich bezahlt. Wenn ***Bf*** in der Niederschrift vom 29.10.2015 darauf hinweist, dass die Umbauarbeiten in der ***V-Straße*** 5 durch die Firma ***T GmbH*** durchgeführt wurden, so ist ihm dahingehend teilweise zuzustimmen. Das Unternehmen ***T GmbH*** hat im Jahr 2009 (Rechnungen vom 08.07.2009, 25.07.2009 und 22.09.2009)

Trockenausbauarbeiten bei der ***D GmbH*** in der ***V-Straße*** 5 durchgeführt, und zwar im Zeitraum 29.06.2009 bis 25.07.2009 (siehe die Aussage von Herrn ***W*** von der ***T GmbH*** vom 03.11.2015 sowie die vorgelegten Rechnungen der ***T GmbH***). Die von ***Bf*** namens „***H H falsch***“ im Zusammenhang mit dem Projekt „***V-Straße*** 5“ im Jahr 2009 ausgestellte Rechnung ist allerdings mit 01.11.2009 datiert und bezieht sich – entsprechend den Ausführungen in der Stellungnahme von ***RA*** für DI ***D*** – auf den Leistungszeitraum September bis November 2009. Diese Leistungen liegen somit nach jenem Zeitraum, in dem die ***T GmbH*** in der ***V-Straße*** 5 tätig war. Es erscheint somit naheliegend, dass nur der erste Teil der Arbeiten durch die ***T GmbH*** durchgeführt wurde. Da diese Geschäftsbeziehung allerdings – wiederum laut Aussage von

Herrn ***W*** – nicht friktionsfrei zu Ende ging, wurden die weiteren Arbeiten nicht mehr durch die ***T GmbH*** durchgeführt.

Zur Durchführung der weiteren Arbeiten hat DI ***D*** schließlich Kontakt zu ***Bf*** aufgenommen. Wer die fraglichen Arbeiten tatsächlich durchgeführt hat, ist nicht feststellbar bzw. schweigen sich darüber sämtliche Beteiligte aus. Aufgrund seiner Tätigkeit als Filialleiter bei der ***L GmbH*** (einem Personaldienstleister) erscheint es äußerst naheliegend, dass ***Bf*** in der Lage war – und dies nach Überzeugung des erkennenden Richters auch tatsächlich getan hat – Arbeiter für diese Arbeiten zu organisieren. Es ist in realitätsnaher Betrachtung jedoch auch davon auszugehen, dass die tatsächlich tätig gewordenen Arbeiter für ihre Tätigkeit entlohnt wurden. Völlig unklar ist jedoch die Höhe dieser Entlohnung. Dies betrifft nicht nur die Arbeiten in der ***V-Straße***, sondern auch im Zusammenhang mit den Projekten „***P U***“ bzw. „***BV***“. Fest steht, dass die Arbeiten nicht von ***H H*** durchgeführt wurden (siehe seine Aussage vom 08.02.2013). Dass bei den streitgegenständlichen Rechnungen (Rechnungssaussteller „***H H falsch***“) um Schein-/Falschrechnungen handelt und somit die zugrundeliegenden Leistungen gerade nicht von ***H H*** erbracht wurden, wird nicht einmal vom Beschwerdeführer bestritten (siehe die Ausführungen in der Beschwerde, wonach den Ausführungen des Finanzamtes, die Inanspruchnahme der Basispauschalierung gemäß § 17 EStG sei aufgrund des Vorliegens von Scheinrechnungen und somit mangels Leistungsaustausch nicht möglich, zugestimmt wird).

F. Weitergabe der vom Sparbuch behobenen Beträge

Die Höhe der festgestellten Ein- und Auszahlungen vom Sparbuch ergibt sich aus den vorliegenden Bankkontodaten. Die Tatsache, dass die Abhebungen durch den Beschwerdeführer durchgeführt wurden, wird seitens des Beschwerdeführers nicht bestritten. Es wird allerdings die Weitergabe der behobenen Beträge an ***H H*** und DI ***D*** behauptet, wobei ***H H*** 1/12 und DI ***D*** 10/12 des Betrages erhalten haben sollen. Dies wird sowohl von ***H H*** wie auch von DI ***D*** bestritten (siehe im Anschluss).

H H gibt im Rahmen der Niederschrift von 08.02.2013 an, lediglich EUR 100 bis 300 für von ihm ausgestellte Rechnungen erhalten zu haben. Zwar wurde ihm von ***Bf*** als „Entlohnung“ für die Ausstellung der Scheinrechnungen der Betrag der ausgewiesenen Umsatzsteuer in Aussicht gestellt, erhalten hat er dann allerdings nur die besagten EUR 100 bis 300. Da die streitgegenständlichen Rechnungen betreffend die Projekte „***V-Straße*** 5“, „***P U***“ und „***BV***“ allerdings nicht von ***H H*** (sondern von ***Bf***, siehe oben) ausgestellt wurden, hat ***H H*** für diese Rechnungen auch keine Entlohnung erhalten (siehe die Aussage vom 08.02.2013). Dafür, dass der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit diesen Rechnungen bzw. den damit in Verbindung stehenden Zahlungen einen Teil an ***H H*** herausgegeben hätte, wurde kein Nachweis erbracht. Daran ändert auch eine von ***Bf*** vorgelegte „Bestätigung“ nichts. Dieses Schriftstück soll – so ***Bf***

– die Herausgabe von EUR 44.976,00 an ***H H*** nachweisen. Es bestehen – nach Ansicht des erkennenden Richters – aus mehreren Gründen erhebliche Zweifel an der Echtheit dieser Bestätigung. Erstens, die Bestätigung wurde wiederum unter Verwendung des falsch geschriebenen Namens, nämlich „***H H falsch***“ ausgestellt. Zweitens, der Betrag lässt sich überhaupt nicht mit dem bisherigen Vorbringen des ***Bf*** vereinbaren, wonach ***H H*** 1/12 der Bruttorechnungsbeträge erhalten haben soll (hochgerechnet würde dies – ausgehend vom Betrag von EUR 44.976,00 – Bruttorechnungsbeträge von insgesamt EUR 539.712,00 ergeben, was jedoch weder mit den vorliegenden Rechnungen noch mit den Überweisungen auf das Sparbuch übereinstimmt). Drittens, die vermeintlich von ***H H*** geleistete Unterschrift auf der Bestätigung stimmt wiederum offensichtlich nicht mit dem Schriftbild jener Unterschriften überein, die nachgewiesenermaßen von ***H H*** geleistet wurden und sich zum Beispiel auf dem Auftrag zur Eröffnung des Sparbuches vom 29.10.2009 oder auf der Niederschrift vom 08.02.2013 finden.

Es steht für den erkennenden Richter demnach fest, dass der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Rechnungen bzw. Abhebungen keine Zahlungen an ***H H*** geleistet hat. Für eine Zurechnung von 1/12 der Rechnungsbeträge an ***H H*** verbleibt somit kein Raum.

Ebenso bestreitet DI ***D***, jemals Geld vom Beschwerdeführer im Zusammenhang mit diesen Rechnungen bzw. den damit verbundenen Abhebungen erhalten zu haben (siehe die Aussage vom 08.10.2015 sowie die Stellungnahme von ***RA*** für DI ***D***). Einen Nachweis für die Weitergabe von 10/12 der behobenen Beträge konnte der Beschwerdeführer nicht vorlegen. Es steht somit nach Ansicht des erkennenden Richters auch in diesem Fall fest, dass für eine Zurechnung von 10/12 der Rechnungsbeträge an DI ***D*** kein Raum bleibt.

Im Ergebnis ist dem Beschwerdeführer somit die gesamte Summe der vom Sparbuch behobenen Beträge zuzurechnen. Dies daher, da er einerseits nicht nachweisen konnte, dass er auch nur einen Teil dieser Beträge an ***H H*** oder DI ***D*** herausgegeben hätte. Zusätzlich streiten sowohl ***H H*** wie auch DI ***D*** ab, jemals Geld von ***Bf*** in diesem Zusammenhang erhalten zu haben. Andererseits konnte der Beschwerdeführer auch sonst keine Nachweise betreffend die Verwendung/Weitergabe der behobenen Geldbeträge erbringen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

A. Rechtliche Grundlagen

§ 2 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet (auszugsweise):

(1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

[...]

(3) Der Einkommensteuer unterliegen nur:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),

2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),

3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),

[...]

§ 17 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet (auszugsweise):

(1) Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt

- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, höchstens jedoch 13 200 €,

- sonst 12%, höchstens jedoch 26 400 €,

der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1.

§ 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden.

(2) Die Anwendung des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 setzt voraus, daß

- 1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ermöglichen,*
- 2. die Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 220 000 Euro betragen,*
- 3. aus der Steuererklärung hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht.*

[...]

§ 23 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet (auszugsweise):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

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

2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

§ 188 BAO in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet (auszugsweise):

(1) Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten)

a) aus Land- und Forstwirtschaft,

b) aus Gewerbebetrieb,

c) aus selbständiger Arbeit,

d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,

wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

(2) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 144/2001)

(3) Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

[...]

§ 299 BAO lautet:

(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;

b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

B. Erwägungen

a) § 299 BAO

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (VwGH 30.06.2015, 2013/17/0009).

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF des FVwGG 2012 (§ 323 Abs. 37 BAO) kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Die Aufhebung setzt die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0056).

Den Aufhebungsgrund bestimmt bei der Aufhebung auf Antrag die betreffende Partei. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Korrespondierend dazu legt bei der Bescheidaufhebung von Amts wegen die Abgabenbehörde erster Instanz mit der Erlassung des Aufhebungsbescheides fest, aus welchen Gründen sie den Bescheid als inhaltlich rechtswidrig ansieht. Daraus folgt, dass die Sache, über die in der Berufung gegen einen Aufhebungsbescheid oder einen Bescheid, mit welchem der

Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag und bei der amtswegigen Aufhebung durch das Finanzamt im Rahmen der Erlassung des Aufhebungsbescheides festgelegt wird. Die Berufungsbehörde kann sohin nicht einen Umstand als Grund für die beantragte Aufhebung nach § 299 BAO heranziehen, der dem Finanzamt nicht bereits im Aufhebungsantrag vorgelegen ist (VwGH 21.11.2013, 2011/15/0170 mwN).

Erweist sich ein geltend gemachter Aufhebungsgrund im Beschwerdeverfahren als berechtigt, so hat das Verwaltungsgericht der Beschwerde Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid dahin abzuändern, dass der Bescheid, dessen Aufhebung beantragt wurde, aufgehoben wird. Eine Bindungswirkung der Begründung des Aufhebungsbescheids für die nachfolgend vom Finanzamt zu treffende Sachentscheidung besteht nicht, weil diese selbst nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens war (vgl. erneut VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0056).

Basierend auf den obigen Ausführungen war durch den erkennenden Richter zunächst der entscheidungserhebliche Sachverhalt festzustellen. Die Sache, über die in diesem Beschwerdeverfahren zu entscheiden ist, wurde durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt. In diesem Antrag wurde durch die Partei die Unrichtigkeit des Spruchs der vom Antrag umfassten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009, 2010 und 2011 an die im Sachverhalt festgestellten Gründe (siehe oben) geknüpft.

b) Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG 1988

Gemäß der obig zitierten Vorschrift des § 17 Abs. 1 EStG 1988 ist die erste Voraussetzung für die Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschale, dass Einkünfte gemäß aus einer Tätigkeit gemäß § 22 oder § 23 EStG 1988 vorliegen. Die übrigen Voraussetzungen ergeben sich aus der ebenfalls obig zitierten Vorschrift des § 17 Abs. 2 EStG 1988.

aa) Einkunftsart

Wie sich bereits aus der Formulierung des Gesetzestextes des § 23 EStG 1988 ergibt, handelt es sich bei der Einkunftsart der „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ um einen Auffangtatbestand. Einkünfte sollen demnach nur dann als Einkünfte aus Gewerbebetrieb klassifiziert werden, wenn sie nicht aus einer Betätigung stammen, die als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft oder als selbständige Arbeit anzusehen ist. Von den außerbetrieblichen Einkunftsarten unterscheiden sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG 1988 dadurch, dass der Umfang der Betätigung über bloße Vermögensverwaltung hinausgeht (vgl. *Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²¹ § 23, Rz 1).

Für das Vorliegen einer bloßen Vermögensverwaltung existieren im konkreten Fall keine Anhaltspunkte bzw. wurde dies durch den Beschwerdeführer auch nicht vorgebracht. Die

Tätigkeit des Beschwerdeführers beschränkt sich gerade nicht auf die Nutzung eines bereits bestehenden eigenen Vermögens. Vielmehr hat der Beschwerdeführer durch sein aktives Tun (Ausstellung von Schein-/Falschrechnungen, Behebung und Einbehalt des in diesem Zusammenhang überwiesenen Rechnungsbetrages vom Sparbuch und Organisation der durchgeführten Schwarzarbeit) bei weitem das Ausmaß überschritten, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (vgl. zu dieser Abgrenzung zB VwGH 24.03.2004, 2003/14/0096).

Am Vorliegen der übrigen Tatbestandsmerkmale des § 23 EStG 1988 ist nicht zu zweifeln:

Selbständigkeit im Sinne dieser Bestimmung liegt dann vor, wenn kein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 besteht (*Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 23, Rz 16). Da überhaupt keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Beschwerdeführer nicht selbständig tätig geworden ist, unterbleibt eine tiefergehende diesbezügliche Prüfung.

Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden (vgl. wiederum *Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 23, Rz 43 unter Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH). Auch daran ist im vorliegenden Fall nicht zu zweifeln – es wurden im Verlauf der Jahre 2009 bis 2011 etliche Schein-/Falschrechnungen, die einem identen Muster folgen, ausgestellt und auch die Abhebungen iZm den Rechnungsbeträgen wurden vom Beschwerdeführer kontinuierlich in diesem Zeitraum vorgenommen.

Am Vorliegen einer **Gewinnabsicht** besteht kein Zweifel. Das gesamte Konstrukt wurde ausschließlich deshalb aufgesetzt, damit daraus ein Gewinn erzielt werden kann.

Auch die **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** ist zu bejahen. Die auf den Schein-/Falschrechnungen fakturierten Leistungen wurden tatsächlich erbracht, und zwar gleichgültig, ob es sich beim Rechnungsempfänger um den letztendlichen Leistungsempfänger handelt (im Falle des Projekts „***V-Straße*** 5“) oder nicht (Subunternehmerverhältnis im Falle der Projekte „***P U***“ und „***BV***“). Zudem ist auf die von *Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* vertretene Meinung zu verweisen, wonach sich die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr im Ergebnis „als Leerformel“ erweist. Findet sich nämlich ein Abnehmer am Markt, dann ergibt sich bereits daraus die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (*Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 23, Rz 92).

Basierend auf den obigen Ausführungen ergibt sich, dass der Beschwerdeführer in den vom Antrag gemäß § 299 BAO umfassten Jahren (2009 bis 2011) durch die im Sachverhalt festgestellte Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 EStG erzielt hat.

bb) Keine Buchführungspflicht und auch keine freiwillige Buchführung

Der Beschwerdeführer war weder zur Buchführung verpflichtet noch hat er freiwillig Bücher geführt, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermöglichen würden. Am Vorliegen dieser Voraussetzung ist demnach nicht zu zweifeln.

cc) Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 BAO im vorangegangenen Wirtschaftsjahr nicht mehr als EUR 220.000

Die Bestimmung des § 125 Abs. 2 BAO definiert die Umsätze des § 125 Abs. 1 BAO wie folgt:

Umsätze im Sinne des Abs. 1 sind solche gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 zuzüglich der Umsätze aus im Ausland ausgeführten Leistungen. Keine Umsätze sind jedoch nicht unmittelbar dem Betriebszweck oder dem Zweck des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dienende Umsätze

1. die unter § 6 Abs. 1 Z 8 und 9 und § 10 Abs. 2 Z 3 UStG 1994 fallen oder – wären sie im Inland ausgeführt worden – fallen würden,
2. aus Geschäftsveräußerungen im Sinn des § 4 Abs. 7 UStG 1994,
3. die bei der Erzielung von Entschädigungen im Sinn des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ausgeführt werden und
4. aus besonderen Waldnutzungen im Sinn der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften.

Nach § 23 Abs. 2 BAO ist es für die Besteuerung grundsätzlich ohne Belang, ob es sich um rechtlich zulässiges oder verbotenes, verpöntes oder strafbares Verhalten handelt. Im USt-Recht sind abweichende Grundsätze (§ 23 Abs. 5 BAO) nicht anzunehmen. Für eine Einkommensverwendungssteuer ist es unerheblich, ob das Einkommen für den Bezug von legalen oder verpönte, gebilligten oder missbilligten Leistungen ausgegeben wird (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Rz 15).

Absolute Scheingeschäfte sind für die Umsatzsteuer ohne Bedeutung, da sie nicht ernsthaft auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind. Wird durch das Scheingeschäft ein anderes Geschäft verdeckt, ist umsatzsteuerlich dieses maßgebend (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Rz 17 mwN).

Basierend auf dem festgestellten Sachverhalt handelt es sich auf Ebene des Beschwerdeführers gerade nicht um absolute Scheingeschäfte. Durch die namens „***H H falsch***“ ausgestellten Rechnungen soll eine Leistungserbringung durch ***H H*** vorgetäuscht werden. Tatsächlich wurde die fakturierte Leistung jedoch nicht durch ***H H***, sondern durch den Beschwerdeführer bzw. die von ihm organisierten Arbeiter erbracht.

Die Tatsache, dass Schwarzarbeit rechtlich verpönt ist, führt nicht dazu, dass die erbrachten Leistungen als umsatzsteuerlich unerheblich zu qualifizieren werden. Der Beschwerdeführer hat in den beschwerdegegenständlichen Fällen (gemäß dem festgestellten Sachverhalt) somit Umsätze iSd § 125 Abs. 1 BAO erbracht. Die in § 17 Abs. 2 EStG 1988 angeführte Umsatzschwelle wurde nicht überschritten.

dd) Erklärung der Inanspruchnahme der Pauschalierung

Dem Gesetzestext lässt sich entnehmen, dass die Inanspruchnahme der Pauschalierung aus der Steuererklärung hervorgehen muss.

Die Basispauschalierung muss nicht gesondert beantragt werden. Es genügt, wenn der Steuerpflichtige die Inanspruchnahme (gegebenenfalls in den Beilagen zur Steuererklärung) eindeutig dokumentiert (*Baldauf* in *Jakom EStG*, 8. Aufl. 2015, § 17, Rz 11).

Im vorliegenden Fall wurde allerdings durch den Beschwerdeführer gerade keine Steuererklärung abgegeben. Vielmehr wurden die vom Antrag auf § 299 BAO umfassten Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 auf Basis einer Außenprüfung iSd § 147 BAO erlassen. Da gegen diese Bescheide keine Beschwerde erhoben wurde, war die Geltendmachung im Rahmen des § 299 BAO die erstmögliche Gelegenheit, die Inanspruchnahme der Pauschalierung iSd § 17 EStG 1988 zu erklären. Nach Ansicht des erkennenden Richters erfolgte diese Erklärung somit rechtzeitig (vgl. etwa BFG 17.02.2014, RV/2100032/2011, wonach die Basispauschalierung auch im Rahmen einer Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO erstmals geltend gemacht werden kann).

ee) Conclusio

Auf Basis der obigen Ausführungen ergibt sich, dass sämtliche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Basispauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 erfüllt sind. Da diese Pauschalierung in den vom Aufhebungsantrag gemäß § 299 BAO umfassten Einkommensteuerbescheiden 2009 bis 2011 nicht berücksichtigt wurde, erweist sich der Spruch dieser Einkommensteuerbescheide als nicht richtig. Es war daher schon aus diesem Grund – ungeachtet der nachfolgenden Ausführungen – spruchgemäß zu entscheiden.

Mit der Aufhebung ist nur dann der neue Einkommensteuerbescheid zu verbinden, wenn "dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist" (§ 299 Abs 2 BAO). Da aber das Abgabenverfahren selbst nicht Gegenstand des anhängigen Beschwerdeverfahrens ist, kann das Verwaltungsgericht in seinem Erkenntnis nur die Aufhebung aussprechen. Ein neuer Einkommensteuerbescheid ist von der Abgabenbehörde zu erlassen.

c) Vorliegen einer Mitunternehmerschaft gemäß § 188 BAO

Voraussetzung für auf § 188 BAO gestützte Feststellungsbescheide ist die Beteiligung mehrerer an Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens (*Ritz/Koran*, BAO, 7. Aufl. (2021), § 188, Rz 2).

Das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft ist kein Tatbestandsmerkmal des § 188 BAO. Entscheidend ist, dass eine zur Gemeinschaftlichkeit führende Verbundenheit bezüglich der Einkünfte besteht. Geboten ist dabei allein ein gemeinschaftsrechtliches, gesellschaftsrechtliches oder selbst nur ein faktisches gemeinschaftliches Band in Bezug auf die originäre Erzielung der Einkünfte der Beteiligten. Eine solche Gemeinschaftlichkeit wird bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb vor allem dann angenommen, wenn die Gemeinschaft in einer Mitunternehmerschaft besteht. Die wesentlichen Elemente eines Mitunternehmers sind nach der Judikatur das Entwickeln einer Unternehmerinitiative (Einfluss auf das betriebliche Geschehen), wobei auch das einem Gesellschafter zustehende Stimmrecht genügt und die Übernahme eines Unternehmerrisikos. Das Unternehmerrisiko besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt ua in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck (*Ritz/Koran*, BAO, 7. Aufl. (2021), § 188, Rz 4 mwN zur umfangreichen Rechtsprechung des VwGH).

Auf den im Antrag gemäß § 299 BAO geltend gemachten Aufhebungsgrund, wonach der Spruch der von diesem Antrag umfassten Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 deshalb unrichtig sei, da diesen Bescheiden ein Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO vorzulagern gewesen wäre, ist wie folgt zu antworten:

Weder ***H H*** noch DI ***D*** haben eine auch nur irgendwie geartete Unternehmerinitiative entfaltet. Vielmehr hat – nach dem festgestellten Sachverhalt – ***Bf*** das gesamte Konstrukt aufgesetzt und ohne Beteiligung von ***H H*** und DI ***D*** zur Erzielung von Einkünften verwendet. ***Bf*** hat sowohl die Schein-/Falschrechnungen ausgestellt als auch jene Arbeiter organisiert, von denen die Arbeiten im Wege der „Schwarzarbeit“ tatsächlich durchgeführt wurden. Weder ***H H*** noch DI ***D*** waren an dieser Tätigkeit beteiligt, sodass sie – konsequenterweise – nicht nur keine Unternehmerinitiative entwickelt, sondern auch kein Unternehmerrisiko getragen haben. Im Ergebnis bleibt somit für die Annahme eines „gemeinschaftlichen Bandes in Bezug auf die originäre Erzielung der Einkünfte“ zwischen ***Bf***, ***H H*** und DI ***D*** kein Raum.

Eine Unrichtigkeit des Spruches der vom Antrag gemäß § 299 BAO umfassten Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 konnte im Zusammenhang mit diesem Aufhebungsgrund nicht erkannt werden. Es war allerdings dennoch (siehe die obigen Ausführungen zur Basispauschalierung gemäß § 17 EStG 1988) spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen bzw. Fragen der Beweiswürdigung ab.

Linz, am 31. März 2023