

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Sebastian Pfeiffer LL.M., den Richter Alexander Zeiler, LL.M. (WU) sowie die fachkundigen Laienrichter Manfred Fiala und Dip.Ing. Thomas Hrdinka in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Friedrich Setik, Am Spitz 7/1, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 17.12.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 3. Dezember 2013 betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2010 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 13. Mai 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Asli Özdemir zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der vorliegende Beschwerdefall steht im Zusammenhang mit einem umsatzsteuerlichen Karussellbetrug in Deutschland und der Ukraine. Um den gegenständlichen Beschwerdefall besser einordnen zu können, ist es notwendig, diesen Betrug auf das Wesentliche zusammengefasst darzustellen. Der Karussellbetrug umfasste zwei Rechnungsketten. In der ersten Rechnungskette (sog. Quergeschäft) wurden Scheinrechnungen gelegt, wobei bei der Erstfirma (Scheinunternehmen und „missing trader“) keine Umsatzsteuer abgeführt wurde und bei der letzten (deutschen) Firma (Firmen ***1***, ***2*** GmbH & Co KG, ***3*** Handels GmbH), die die echt steuerbefreite Ausfuhr durchführte, die Vorsteuer lukriert wurde. Die so gewonnene Vorsteuer wurde über die zweite Rechnungskette (sog Standardgeschäft), bei der es tatsächlich zu Lieferungen kam, weitergeleitet. Im Rahmen der Abwicklung der zweiten Rechnungskette kam es zu Provisionszahlungen an Offshore-Gesellschaften, um die bei den exportierenden deutschen Gesellschaften entstandene Differenz auszugleichen. Maßgeblich involviert waren die Herren ***M*** (Rechnungs- und Zahlungsvorgaben, Überwachung des Zahlungskreislaufes und „Gewinnverteilung“), ***L*** (Geldgeber), ***Be***

(Abschlussprüfung der Rechnungsketten, Abstimmung des „Umsatzsteuergewinns“), ***Bo*** (rechte Hand von ***Be***, Abstimmung und Überwachung der Rechnungen) sowie ***Lau*** und ***P*** (brachten bestehende Infrastruktur ein, Finanzplanung für deutsche Seite), die allesamt in Deutschland wegen Steuerhinterziehung verurteilt wurden.

Aufgrund von Ermittlungen der deutschen Staatsanwaltschaft wurde von Seiten der österreichischen Ermittlungsbehörden ein Anlassbericht an die Finanzverwaltung verfasst, weil der beschwerdeführenden Partei (in der Folge der Bf.) Provisionen zugeflossen sein sollen. Im Rahmen der stattgefundenen Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass zwei Offshore-Gesellschaften verwendet wurden, um Provisionen abzurechnen. Diese Einkünfte seien dem Bf. zuzurechnen.

Ebendiese Offshore-Gesellschaften tauchten sodann auch bei der Betriebsprüfung der ***T*** GmbH, einer weiteren österreichischen Gesellschaft, auf.

Im vorliegenden Beschwerdefall stellt sich damit lediglich die Frage, ob die Einkünfte dieser zwei Offshore-Gesellschaften dem Bf. zuzurechnen sind. Die Zurechnung von Einkünften ist aus zwei Sachverhaltssträngen fraglich. Einerseits aus den Provisionen des Karussellbetrugs, andererseits aus Provisionen der ***T*** GmbH.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 26.09.2023 wurde der vorliegende Beschwerdefall der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***Offshore1-lang*** Limited (in der Folge ***Offshore1***) ist eine Gesellschaft der Britischen Jungferninseln, die im März 2005 vom Bf. gegründet wurde.

Der Bf. war vertraglich vom 17.03.2005 bis 17.03.2006 Generalhandlungsbevollmächtigter der ***Offshore1***. Der Bf. eröffnete ein österreichisches Bankkonto für die ***Offshore1***. Für dieses Bankkonto war der Bf. alleinig zeichnungsberechtigt.

Die ***Offshore2-lang*** Limited (in der Folge ***Offshore2***) ist eine Gesellschaft nach zypriotischem Recht, die vom Bf. gegründet wurde und deren wirtschaftlicher Eigentümer der Bf. ist. Auch auf diese Gesellschaft lautet ein österreichisches Bankkonto.

Die ***Offshore1*** und ***Offshore2*** haben weder Personal, noch irgendwelche Infrastruktur. Beide Gesellschaften sind reine Zahlstellen.

Über beide Gesellschaften wurden Provisionen abgerechnet. Diese Provisionen stammen einerseits aus der Verschleierung des deutsch/ukrainischen Umsatzsteuerkarussellbetrugs und

andererseits aus den Ermittlungen der belangten Behörde im Rahmen der Außenprüfung zur ***T*** GmbH.

Bücher und Aufzeichnungen, die der Bf. zu führen hat, wurden nicht vorgelegt.

Beim Bf. gibt es ungeklärte Vermögenszuwächse.

Dem Bf. ist das Bankkonto der italienischen Banco Popolare zuzurechnen. Über dieses Bankkonto wurden Provisionen abgerechnet.

Die folgenden Einkünfte, die über die ***Offshore1*** und ***Offshore2*** abgerechnet wurden bzw. das italienische Bankkonto des Bf. betreffen, sind dem Bf. zuzurechnen, auch nach Auslaufen der Generalhandlungsbevollmächtigung der ***Offshore1***. Zusätzlich werden im Rahmen eines Sicherheitszuschlages weitere Einkünfte zugeschätzt:

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Konto ***Offshore1***	169.359,09	649.868,66	356.462,19	204.146,16	182.150,19	138.148,90
Konto Italien	15.385,00	144.247,10	75.800,61			
Offshore2				13.490,00	62.704,00	169.568,49
vergessener Eingang ***4***			7.280,00			
Berichtigung Zahlenfehler				250,00		
zusätzliche Weiterleitungen						
Be 27.09.2006		-5.915,60				
Be 20.12.2006		-22.616,76				
Bo 14.12.2006		-2.000,00				
Überweisung 2007			-15.000,00			

KL-kurz 14.06.2007			-2.500,00			
Be 26.07.2007			-2.900,00			
5 GmbH 29.05.2009					-64.973,50	
vergessene Zahlung italienisches Bankkonto		13.785,13				
Einnahmen	184.744,09	777.368,53	419.142,80	217.886,16	179.880,69	307.717,39
Sicherheitszuschlag 25%	46.186,02	194.342,13	104.785,70	54.471,54	44.970,17	76.929,35
Summe	230.930,11	971.710,66	523.928,50	272.357,70	224.850,86	384.646,74
Geschätzte BA	-6.927,90	-29.151,32	-15.717,86	-8.170,73	-6.745,53	-11.539,40
Einkünfte	224.002,21	942.559,34	508.210,65	264.186,97	218.105,34	373.107,34

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen hinsichtlich der ***Offshore1*** beruhen auf den aktenkundigen Gründungsunterlagen der Gesellschaft (vgl. EO 2, Ordner 4 und 5, 794ff).

Dass der Bf. Generalhandlungsbevollmächtigter der ***Offshore1*** war, ergibt sich aus der aktenkundigen Bevollmächtigung (vgl. EO 2, Ordner 4 und 5, 795f). Dass der Bf. ein Bankkonto für die ***Offshore1*** eröffnete und dort alleinig zeichnungsberechtigt war, ist aktenkundig (vgl. bspw. die Einvernahme des Bf 14.05.2008, Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 1, 176; 1. Anlassbericht der Steuerfahndung, 26.05.2008, Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 1, 157; Einvernahme ***PB***, 14.05.2008, Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 1, 182).

Die Feststellungen hinsichtlich der ***Offshore2*** beruhen auf den aktenkundigen Gründungsunterlagen dieser Gesellschaft (vgl. EO 2, Ordner 4 und 5, 857ff).

Zur Substanzlosigkeit der *Offshore1*** und ***Offshore2***:**

Dass die ***Offshore1*** und ***Offshore2*** lediglich Zahlstellen sind, ergibt sich ua aus den Ausführungen des Bf. (vgl. Eingabe vom 03.12.2013, Beschwerdeverfahren und BVE Teil 1, 55 [„*Vielmehr dienen diese beiden Offshore-Firmen nur zur Weiterleitung von Einkünften (...)*“]). Ebenso ergibt sich aus der Einvernahme des Bf., dass die ***Offshore1*** in Österreich nicht tätig ist, sondern lediglich über ein Bankkonto verfügt (vgl. Einvernahme Bf. 14.05.2008, Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 1, 176). Im Rahmen der Betriebsprüfung beige schaffte Unterlagen zu den Gesellschaften belegen, dass es sich bei der Geschäftsadresse um eine Postadresse für nichtansässige Gesellschaften handelt. Dort seien mehr als 700 Unternehmen registriert (vgl. Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 2, 586). Vergleichbares ergibt sich für die ***Offshore2***: Es gebe keine Niederlassung in Zypern, Substanz sei nicht ersichtlich, Mitarbeiter seien nicht registriert (vgl. Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 2, 612). Aus den aktenkundigen Bankauszügen der ***Offshore1*** ergeben sich keine laufenden Überweisungen hinsichtlich Personal. Für die ***Offshore2*** ist zwar ein E-Mail einer „General Managerin“ ***TS*** iZm mit Rechnungen an die ***T*** GmbH aktenkundig. Dieses E-Mail wurde jedoch von einem deutschen, kostenlosen E-Mail-Anbieter (***6***) versendet, wobei bei dem E-Mails deutsche Werbung in der Signatur eingeblendet wird. Dementgegen fand der Schriftverkehr auf Englisch statt. Es ist für das Bundesfinanzgericht als unüblich zu werten, dass eine zypriotische Gesellschaft einen kostenfreien deutschen E-Mail-Anbieter verwendet. Schlussendlich ändern sich auch die E-Mail-Adressen auf den aktenkundigen Rechnungen sowie generell das Rechnungslayout (vgl. Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 2, 602ff). Das Bundesfinanzgericht geht also davon aus, dass auch die ***Offshore2*** kein Personal beschäftigte und eine substanzlose Offshore-Gesellschaft war.

Hierzu argumentiert der Bf., es sei amtsbekannt, dass auch zypriotische Gesellschaften deutsche, kostenfreie E-Mail-Dienste nutzen. Abseits des Umstandes, dass derartige Vorgehensweisen dem Bundesfinanzgericht nicht amtsbekannt sind, steht fest, dass der Bf. die ***Offshore2*** gegründet hat und deren wirtschaftlicher Eigentümer ist. Der Bf. hätte auf Basis dieser Umstände daher jedenfalls die Möglichkeiten gehabt, zur aktiven Geschäftstätigkeit dieser Gesellschaft Unterlagen beizubringen. Dies geschah jedoch nicht.

Zur ***Offshore1*** bringt der Bf. vor: Die ***Offshore1*** habe über eine „Briefkastenfirma“ hinausgehend im maßgeblichen Streitzeitraum tatsächlich Dienstleistungen erbracht und jedenfalls bis 2008 eine rege Geschäftsbeziehung mit verschiedenen Unternehmen unterhalten. Die ***Offshore1*** sei ein operatives Unternehmen, was sich schon auf Grundlage der deutschen Rechtsprechung des BGH ***BGH-GZ*** ergebe. Die ***Offshore1*** sei eine aktive Gesellschaft, die eine entsprechende Geschäftstätigkeit entfalte (vgl. Eingabe vom 21.05.2023, Beschwerdeverfahren und BVE Teil 1, 154). Auch an anderer Stelle verweist der Bf. darauf, die ***Offshore1*** sei operativ gewesen. Untermauert wird dies unter Verweis auf die Zeugeneinvernahme der ***BR***: Wäre die ***Offshore1*** eine Briefkastenfirma gewesen, hätte die Zeugin wohl kaum von ihr Unterstützung im operativen Geschäft erhalten (vgl. Beschwerde und BVE Teil 3, 1039, 1042).

Sofern auf das BGH Urteil (**BGH-GZ**) verwiesen wird, ist dort ein Verweis auf Offshore-Gesellschaften genauso wenig zu finden, wie die Beurteilung, dass die ***Offshore1*** tatsächlich Leistungen erbrachte. Dass die ***Offshore1*** tatsächlich eine aktive Gesellschaft war, ist für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich. Es bleibt bei der Behauptung, die ***Offshore1*** habe rege Geschäftsbeziehungen gepflegt. Da der Bf. die ***Offshore1*** gegründet, im Inland ein Bankkonto für die Gesellschaft eröffnet hat und auf diesem Konto alleinig zeichnungsberechtigt war, hätte der Bf. über die rege Geschäftstätigkeit der Bf. wohl mehr Aussagen treffen können, weist er in aktenkundigen Schriftverkehr doch selbst darauf hin, die ***Offshore1*** sei seine Gesellschaft (vgl. EO 2, Ordner 4 und 5, 861). Im Rahmen der Einvernahme der ***BR*** im April 2013 wurde diese zu den Vermittlungsgesprächen zwischen ***Offshore1***, ***T*** GmbH und ***WU*** befragt. Dazu gab sie bekannt, es habe keine Vermittlungsgespräche mit der ***Offshore1*** gegeben, sondern nur direkten Kontakt zur ***T***. Der anwesende Anwalt verwies dann darauf, dass ***Offshore1*** ein Berater anstelle eines Vermittlers war, woraufhin die Zeugin dies bejahte. Dies ist für das Bundesfinanzgericht nicht gänzlich verständlich: Die Zeugin verweist selbst darauf, dass es keinen direkten Kontakt mit der ***Offshore1*** gab. Diese Gesellschaft kam von der ***T***. Die Zeugin telefonierte mit einer Person, die sich als ***Ti*** vorstellte, hatte aber keine Ahnung für welche Firmen er zuständig war. Ob die ***Offshore1*** daher Leistungen erbrachte, konnte die Zeugin nicht wissen. Im Lichte dieser Umstände wurde die Zeugin vor dem Bundesfinanzgericht nochmals einvernommen.

In der neuerlichen Einvernahme schwächte die Zeugin ihre bisherigen Aussagen merklich ab. Sie gab zu Protokoll mit einer Vielzahl an Leuten telefoniert zu haben, an die ***Offshore1*** und ***Offshore2*** könne sie sich nicht mehr erinnern. Geschäftsbeziehungen gab es aber definitiv nur zwischen der ***WU*** und der ***T*** GmbH. Die ***Offshore1***/**Offshore2*** waren keine Geschäftspartner der ***WU***. Der Bf. sei ihr aber in Erinnerung. Sie habe ihn kontaktiert, wenn es Schwierigkeiten gab und es war ihr ebenso erinnerlich, dass der Geschäftsführer der ***T*** GmbH (Herr ***KL***) und der Bf. kooperierten.

Hinsichtlich der neuerlichen Zeugenaussage verweist der Bf. darauf, es sei zu viel Zeit vergangen. Die Aussagen seien der allgemeinen Lebenserfahrung nach eine Mischung aus Erinnerungen, Vermutungen und Erzählungen Dritter. Deswegen sei aus der neuerlichen Zeugenaussage nichts zu gewinnen. Dazu ergibt sich von Seiten des Bundesfinanzgerichts, dass die Zeugin nicht zu detaillierten Vorgängen befragt wurde, sondern lediglich, wie und ob der Bf. im Zusammenhang mit der Zeugin stand. Hierzu wurde von der Zeugin auch eine eindeutige Antwort gegeben. Ebenso konnte die Zeugin abseits konkreter Vorgänge stringent zu Protokoll geben, die ***Offshore1*** sei nicht Vertragspartnerin der ***WU*** gewesen und es habe nur Geschäftsbeziehungen mit der ***T*** gegeben.

Im Lichte dieser Umstände geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass nicht die ***Offshore1*** leistungserbringend war. Im Gegenteil hat der Bf. seine eigenen Leistungen über diese Offshore-Gesellschaft abgerechnet. Nichts anderes ergibt sich zur ***Offshore2***.

Zur Zurechnung von Einkünften

Dass die Einkünfte der ***Offshore1*** dem Bf. zuzurechnen sind, ergibt sich aus folgenden Indizien:

- Im Rahmen der Einvernahme des Bf. argumentiert dieser im Zusammenhang mit Provisionen (vgl. Einvernahme Bf. 14.05.2008, Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 1, 176): „[...] Meine Bedingung dafür war, dass ich, wenn es zu Lieferungen in die Ukraine kommen sollte, eine Provision in Höhe von 2,5% des Netto-Verkaufspreises erhalten würde – jedoch nicht ich selbst, sondern die Firma ***Offshore1*** (***Offshore1***.) [...]“. Daraus ergibt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts, dass der Bf. die ***Offshore1*** lediglich vorgeschoben hat. Die Leistungen wurden vom Bf. erbracht. Gestützt wird dies schlussendlich auch durch die Aussagen der Frau ***BR*** und des Herrn ***KL*** vor dem Bundesfinanzgericht. Beide sagten übereinstimmend aus, es sei der Bf. gewesen, den man in Problemfällen kontaktiert hätte, um Probleme zu lösen. Rechnungen seien dann von der ***Offshore1*** (bzw. ***Offshore2***) gelegt worden.
- Der Bf. verwendete das Geschäftskonto der ***Offshore1*** zur Begleichung seiner Aufwendungen der privaten Lebensführung, in dem regelmäßige, nicht vertraglich nachgewiesene, zinsfreie Darlehen zur Auszahlung gelangten (vgl. die Aufstellungen des Privatkonto des Bf., Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 1, 348, 393). Abgerechnet wurden weiters Ausgaben für KFZ-Versicherungen des Bf., Kindergarten der Tochter des Bf., uvm. (vgl. vgl. EO 2, Ordner 1-3, 593 [Darlehen], 594 [KFZ-Versicherung], 595 [Darlehen], 597 [Darlehen, Pfandrecht, Versicherung, Anwalt], 599 [Notar], 600 [Darlehen], 601 [KFZ-Versicherung, Darlehen], 602 [Darlehen, Auto], 603 [Kindergarten], 605 [Kindergarten]; EO 4-5, 419 [Kindergarten], 420 [Miele Einbauküche, Anwaltshonorar]).
- Aus E-Mail-Korrespondenz des Bf. mit ***Be*** vom Juni 2007 ergibt sich, dass ihm aus den Geschäften etwas verbleibe (vgl. EO 2, Ordner 1-3, 464).
- Aus der E-Mail-Korrespondenz des Bf. mit ***Lau*** vom Februar 2007 ergeben sich offenen Provisionen an die ***Offshore1*** bzw. Italien (vgl. EO 2, Ordner 1-3, 706).
- Auch aus anderer aktenkundiger E-Mail-Korrespondenz lässt sich ableiten, dass dem Bf. Provisionen zustehen (vgl. EO 2, Ordner 1-3, 708 betreffend Mail des Bf. an ***M*** und ***Be***; EO 2, Ordner 1-3, 710 betreffend Mail des ***Be*** an den Bf.
- In einem E-Mail vom 02.10.2007 betreffend Gründung der ***Offshore2*** an die zypriotische Anwaltschaft, verweist der Bf. darauf: „bei der Gründung meiner Firma auf

British Virgin Island habe ich die Dokumente und Übersetzung auf einer CD erhalten [...]“ (vgl. EO 2, Ordner 4 und 5, 861).

- Aus der Erklärung des ***Be*** ergibt sich: Die ***Offshore1*** gehöre dem Bf. Seine Tochter heiße ***Tochter-Bf***, daher der Firmennamen (vgl. Erklärung ***Be***, EO 2, Ordner 1-3, 448, 450).
- Aus der Einvernahme des ***M*** ergibt sich, dass der Bf. „[...] zuerst mit seine [sic] Firma glaube ich erste zwei oder drei Transporte [...] Provision abgerechnet [hat]“ (vgl. Weiterführung der Vernehmung mit Tonbandaufnahme ***M***, Beschwerdeverfahren und BVE Teil 1, 205, 281, 282, 397f; auch bei EO 2, Ordner 4 und 5, 996 Rückseite, 1093). ***M*** bestätigt an anderer Stelle ganz eindeutig, dass der Bf. Provision kassierte (vgl. Beschwerdeverfahren und BVE Teil 1, 299). An anderer Stelle wird dezidiert darauf verwiesen, dass die ***Offshore1*** dem Bf. zuzurechnen ist (vgl. Beschwerdeverfahren und BVE Teil 1, 332).
- Aus dem Strafurteil ***M***/**S*** ergibt sich, dass der Bf. (über die ***Offshore1***) Provisionen bekam (vgl. Strafurteil ***M***/**S***, Beschwerde und BVE Teil 1, 494: „[...] Zukünftig nur noch Zahlung von ***1*** an ***Bf.-Nachname*** (0,5%) [...]“. Nochmals ergibt sich dies auch aus der in diesem Urteil wiedergegebenen Aufgabenverteilung (vgl. Strafurteil ***M***/**S***, Beschwerde und BVE Teil 2, 632; ebenso Strafurteil ***Lau***/**P***/**Bo***/**Be***/**L***, Beschwerde und BVE Teil 2, 942): „[... Bf.] Geld bisher Provision von ***M*** und ***3-kurz***, bisher geflossen ca. 350.000,- EUR zukünftig nur noch von einer Seite eine Zahlung von 0,5% von ***1*** an Bf. ***M*** zahlt keine Prov. mehr, da Bf. keine Kontrollfunktion mehr ausführt [...]“. Ebenso ergibt sich daraus, dass die ***Offshore1*** das Unternehmen des Bf. sei (vgl. Strafurteil ***M***/**S***, Beschwerde und BVE Teil 2, 532, 610).
- Aus dem Strafurteil ***M***/**S*** ergibt sich, dass der Bf. – zumindest für einen gewissen Zeitraum – Kontrollfunktionen ausübte (vgl. Strafurteil ***M***/**S***, Beschwerde und BVE Teil 2, 650). Dass er diese Kontrollfunktion kostenlos durchführte, ist für das Bundesfinanzgericht nicht glaubhaft.
- Auch aus dem Strafurteil ***Lau***/**P***/**Bo***/**Be***/**L*** ergibt sich, dass der Bf. anfänglich jedes Geschäft begleitet und an den Standardgeschäften auch Provisionen verdient habe (vgl. Strafurteil ***Lau***/**P***/**Bo***/**Be***/**L***, Beschwerde und BVE Teil 2, 830 [Aussage ***Lau***]). Aus dem Strafurteil ergibt sich ebenso, dass die ***Offshore1*** das Unternehmen des Bf. sei (vgl. Strafurteil ***Lau***/**P***/**Bo***/**Be***/**L***, Beschwerde und BVE Teil 2, 916).
- Aus diesem Strafurteil ist überdies abzuleiten, dass sich ***Bo*** um die Bezahlungen der Provisionen des Bf. (über die ***Offshore1***) gekümmert hat (vgl. Strafurteil ***Lau***/**P***/**Bo***/**Be***/**L***, Beschwerde und BVE Teil 2, 966).

- Das seit Juni 2007 auf den Bf. zugelassene Fahrzeug hat das Kennzeichen W-***Kennzeichen*** (vgl. Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 1, 85).

Dass der Bf. auch nach Auslaufen der schriftlichen Vollmacht die ***Offshore1*** beherrschte, ergibt sich aus folgenden Indizien:

- Aus der Einvernahme des Bf. ergibt sich für den Zeitraum nach der Vollmacht, dass die ***Offshore1*** von Firmen des ***Be*** und ***Lau*** Provisionen erhalten sollte (vgl. Einvernahme Bf. 14.05.2008, Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 1, 177).
- Auch E-Mail-Korrespondenz des Bf. ist dahingehend zu deuten, dass der Bf. über die ***Offshore1*** auch nach Auslaufen der Vollmacht verfügt hat und Provisionen über die ***Offshore1*** bezog (vgl. Mail-Korrespondenz des Bf. mit ***Be*** vom Juni 2007, EO 2, Ordner 1-3, 464)
- Aus der Einvernahme eines Bankmitarbeiters ergibt sich, dass der Bf. jedenfalls auch noch im Mai 2008 auf dem Konto der ***Offshore1*** alleinig zeichnungsberechtigt war (vgl. Einvernahme ***PB-kurz*** 14.05.2008, Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 1, 181).
- Aus einer E-Mail des Bf. an ***Be*** ergibt sich, dass dem Bf. aus der Ukraine Geschäfte etwas verbleibe und dass der Bf. ***Be*** Provisionen zahlte (vgl. E-Mail 27.06.2007, EO 2, Ordner 1-3, 464).
- Der Anwalt des Bf. bringt diesen im Zusammenhang mit der ***Offshore1***, wenn er ihn als Repräsentant dieser Gesellschaft für Zeiträume nach Auslaufen der Vollmacht bezeichnet (vgl. Schreiben vom 25.05.2007, EO 2, Ordner 1-3, 480).
- Über das Bankkonto der ***Offshore1*** wurden auch nach Auslaufen der Vollmacht Privatausgaben des Bf. abgerechnet (KFZ-Versicherung, Darlehen, Anwaltshonorare, Pfandrechte, Notarentgelte, Kindergarten; vgl. EO 2, Ordner 1-3, 593 [Darlehen], 594 [KFZ-Versicherung], 595 [Darlehen], 597 [Darlehen, Pfandrecht, Versicherung, Anwalt], 599 [Notar], 600 [Darlehen], 601 [KFZ-Versicherung, Darlehen], 602 [Darlehen, Auto], 603 [Kindergarten], 605 [Kindergarten]; EO 4-5, 419 [Kindergarten], 420 [Miele Einbauküche, Anwaltshonorar]).
- Aus den deutschen Strafurteilen ergibt sich im Lichte der dort wiedergegebenen Korrespondenz, dass der Bf. die ***Offshore1*** auch nach Auslaufen der Handlungsvollmacht zur Provisionsabrechnung verwendete (vgl. Strafurteil ***Lau***/**p***/**Bo***/**Be***/**L***, Beschwerde und BVE Teil 2, 967 [betreffend Geldprobleme des Bf. wegen seiner Wohnung in Wien]).

Dass das italienische Konto dem Bf. zuzurechnen ist, ergibt sich darauf, dass es auf den Bf. lautet. Dass über dieses Konto Provisionen abgerechnet wurden, ergibt sich aus den aktenkundigen Rechnungen (bspw. Rechnungen des Bf. an ***1-lang***; vgl. EO 2, Ordner 1-3, 493, 495, 497, 499, 500). Nichts anderes ergibt sich aus dem E-Mail vom 05.07.2007 des Bf. an

Lau („anbei übersende ich Ihnen meine Provisionsrechnung [...]“; vgl. EO 2, Ordner 1-3, 501).

Der Bf. wendet sich mehrfach gegen die Zurechnung der Einkünfte der ***Offshore1*** an ihn.

- Er verweist hierzu darauf, dass ***M*** die Banküberweisungen der ***Offshore1*** nicht nur kontrolliert, sondern letztlich sogar die zahlungspflichtige Offshore-Gesellschaft selbst bestimmt hat (vgl. bspw. Stellungnahme vom 03.12.2013, Beschwerdeverfahren und BVE Teil 1, 51).
- Verwiesen wird auf die Einvernahme des ***M***, wonach russische Staatsbürger den Geldfluss kontrollierten, dem Bf. keine Provisionen bezahlt wurden und der Bf. gegenüber ***Lau*** Provision geltend gemacht habe, die aber nicht bezahlt wurden (Stellungnahme 03.12.2013, Beschwerdeverfahren und BVE Teil 1, 52). An anderer Stelle wird nochmals auf die Einvernahme des ***M*** verwiesen (vgl. Eingabe vom 21.05.2013, Beschwerdeverfahren und BVE Teil 1, 150), wonach ukrainische bzw. russische Partner die Vorgaben für die Abwicklung der Geschäfte in Deutschland gaben. Dem Bf. seien keine Provisionen gezahlt worden; diese seien vom Bf. gegenüber ***Lau*** geltend gemacht, aber schlussendlich nicht bezahlt worden.
- ***M*** verweise darauf, dass sämtliche Gelder weiterzuleiten seien. ***Offshore1***/Bf. seien nur Durchlaufposten gewesen. Der Bf. habe die Provisionen weitergeleitet. Dazu seien Unterlagen vorgelegt worden (hierzu Beschwerdeverfahren und BVE Teil 1, 158ff).
- Aus den deutschen Strafurteilen (***Lau***/**P***/***Bo***/***Be*** und ***L***) ergebe sich eine Entlastung des Bf. Nicht er, sondern die verurteilten Täter hätten die Provisionsfirmen vorgegeben. Die Provision hätten weitergeleitet werden müssen.
- ***L*** sei der wirtschaftlich Berechtigte aus den Konten der Offshore-Firmen gewesen. ***M*** habe selbst oder über Auftrag die Firmen gründen (lassen) und habe die Kontrolle über diese ausgeübt.
- Der Bf. habe nur die Vollmacht (rechtliches Können), nicht aber die Vollmacht besessen zu entscheiden, an wen die Gelder weiterzuleiten sind. Er sei kein Entscheidungsträger der ***Offshore1*** gewesen. Die Vollmacht sei zudem auf ein Jahr begrenzt worden und sei danach ausgelaufen (vgl. auch Gegenäußerung, Beschwerdeverfahren und BVE Teil 3, 1033).
- Wirtschaftliche Eigentümer der ***Offshore1*** seien russische Staatsbürger, was sich aus den deutschen Strafurteilen und der Zeugenaussage der ***BR*** ergebe.
- Aus der Zeugenaussage von ***BR*** ergebe sich, dass ein Herr ***Ti*** gegenüber der ***Offshore1*** aufgetreten sei. ***Ti*** und ***M*** hätten bereits Ende der 90er Jahre gemeinsam Gesellschaften gegründet, woraus sich der Zusammenhang zwischen ***Ti*** als wirtschaftlicher Eigentümer der ***Offshore1*** und den

anderen Firmen von ***L*** und ***M*** ergebe (vgl. (vgl. Eingabe vom 21.05.2013, Beschwerdeverfahren und BVE Teil 1, 153; Beschwerdeverfahren und BVE Teil 3, 1032f).

- „***Offshore1***“ stehe vermutlich für „***7***“ und diese sei dem Bf. nicht zurechenbar (vgl. Gegenäußerung, Beschwerdeverfahren und BVE Teil 3, 1039).
- Aus dem Einvernahmeprotokoll des ***M*** vom Oktober 2012 ergebe sich, dass er nicht den Bf. als Berechtigten der ***Offshore1*** bezeichne,
- Aus den deutschen Strafurteilen gegen ***Lau***/**P***/***Bo***/***Be*** und ***L*** bzw. ***M***/***S*** ergebe sich, dass ***L*** der wirtschaftlich Berechtigte aus den Konten der Offshore-Firmen sei. ***M*** habe diese Gesellschaften selbst gegründet oder habe diese gründen lassen. ***M*** habe die Kontrolle über sämtliche Offshore-Gesellschaften ausgeübt.
- Generell ergebe sich aus den deutschen Strafurteilen, dass dem Bf. die Einkünfte der ***Offshore1*** nicht zuzurechnen seien (vgl. Gegenäußerung vom 31.07.2014, Beschwerdeverfahren und BVE Teil 3, 1031; Gegenäußerung 11.08.2014, Beschwerde und BVE Teil 3, 1040).
- Aus der Zeugenaussage des Bf. vom 14.05.2008 ergebe sich, dass diesem keine Einkünfte zugeflossen seien, auch nicht über Offshore-Gesellschaften (vgl. Gegenäußerung 31.07.2014, Beschwerdeverfahren und BVE Teil 3, 1032).
- Aus einem Treffen des Betriebsprüfers mit der Steuerfahndung ergebe sich, dass die Offshore-Gesellschaften nicht dem Bf. zuzurechnen seien.
- Der Bf. habe für das Konto der ***Offshore1*** in den Jahren 2009/2010 keine Zeichnungsberechtigung gehabt (vgl. Eingabe vom 17.12.2013, Seite 6).

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich hinsichtlich dieses Vorbringens:

Vorauszuschicken ist, dass der Bf. in den deutschen Strafverfahren grundsätzlich als Zeuge geführt wurde. Aktenkundig ist zwar die Einleitung eines Strafverfahrens gegen den Bf. Der Stand dieses Verfahrens ist aber unklar. Im Rahmen des Erörterungstermins führte der Vertreter des Bf. aus, dass das Verfahren eingestellt wurde. Schlussendlich ist die strafrechtliche Verantwortung des Bf. hinsichtlich des Karussellbetrugs in Deutschland aber für die steuerrechtliche Zuordnung von Einkünften grundsätzlich irrelevant.

Sofern der Bf. darauf verweist, die Offshore-Firmen seien von ***M*** vorgegeben und die Überweisungen von ihm kontrolliert worden, ist dem im Lichte der deutschen Strafurteile nichts zu entgegen. Daraus ergibt sich aber nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht, dass dem Bf. über die ***Offshore1*** keine Provisionen zuzurechnen sind. Vom Verbleib von Geldern beim Bf. bzw. der ***Offshore1*** ist in den Strafurteilen keine Rede (vgl. auch schon die Argumentation der Beschwerdevorentscheidung). Ebenso stellt eine etwaige Kontrolle des Zahlungsflusses durch russische Staatsbürger kein Indiz dar, dass der Bf. bzw. die ihm zuzurechnende ***Offshore1*** keine Provision erhielt.

Entgegen den Ausführungen des Bf. ergibt sich aber aus den Strafurteilen sehr wohl, dass der Bf. Provisionszahlungen erhielt und bis zu einem gewissen Grad auch eine Kontrollfunktion innerhalb des Karussellbetruges ausführte. Ebenso ergibt sich aus den Strafurteilen, dass die deutsche Gerichtsbarkeit von einer Zurechnung der ***Offshore1*** an den Bf. ausging.

Aus den aktenkundigen Unterlagen, sowie auch aus den deutschen Strafurteilen ist abzuleiten, dass tatsächlich Provisionen an den Bf. geflossen sind. Dem entsprechenden Argument des Bf., die Provisionen seien nie bezahlt worden, wird daher nicht gefolgt.

Auch das Argument, sämtliche Provisionen seien weitergeleitet worden, findet in den deutschen Strafurteilen keine Deckung. Nichts anderes ist auch aus den aktenkundigen Kontoauszügen abzuleiten, woraus ersichtlich wird, dass der Bf. die Kosten der privaten Lebensführung vom Konto der ***Offshore1*** bestritt bzw. sich nicht weiter konkretisierte „Darlehen“ auszahlte.

Sofern der Bf. darauf verweist, nicht ihm, sondern anderen sei die ***Offshore1*** zuzurechnen, er habe nur eine Vollmacht gehabt und ihm sei vorgegeben worden, wohin die Gelder zu überweisen seien, ist das für das Bundesfinanzgericht nicht glaubhaft. An mehreren Stellen verweist der Bf. selbst darauf, dass er die Rechnungen für die ***Offshore1*** erstellt hat (vgl. Ergänzende Stellungnahme vom 13.05.2010, Beschwerde und BVE Teil 1, 179; Einvernahme Bf. 14.05.2008, Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 1, 177). Ebenso habe er lediglich Konten für die Offshore-Firmen eröffnet und Überweisungen getätigt (vgl. Einvernahme Bf. 14.05.2008, Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 1, 179). Fremde Dritte pflegen sich nichts zu schenken. Der Bf. hätte, seiner Argumentation folgend, im Auftrag des ***M*** die ***Offshore1*** gegründet, Konten eröffnet und Zahlungen abgewickelt, dafür aber kein Entgelt erhalten, obgleich der Bf. sich einem nicht unerheblichen Risiko aussetzte. Dieses Argument ist für das Bundesfinanzgericht nicht glaubhaft.

Sofern der Bf. darauf verweist von ***M*** keine Provisionen bekommen zu haben, mag dies zutreffen (bspw. Einvernahme ***M***, Beschwerde und BVE Teil 1, 283). Das bedeutet jedoch im Umkehrschluss nicht, dass der Bf. gar keine Provisionen bekommen hat. Ebenso mag es zutreffen, dass ***M*** bzw. andere Russen bestimmt haben, wer Provisionsrechnungen schreibt bzw. generell die Offshore-Gesellschaften bestimmt haben. Das ändert jedoch nichts daran, dass die ***Offshore1*** dem Bf. zuzurechnen ist. Ebenso kann aus den deutschen Strafurteilen nicht abgeleitet werden, dass die wirtschaftlichen Eigentümer der ***Offshore1*** russische Staatsbürger seien. Wiederum mag es zutreffen, dass ***M*** bzw. andere russische Personen die ***Offshore1*** als Offshore-Firma vorgegeben haben. Daraus kann aber nicht das wirtschaftliche Eigentum an der ***Offshore1*** abgeleitet werden. Ganz im Gegenteil ergibt sich aus den Strafurteilen jedoch eindeutig, dass der Bf. (über die ***Offshore1***) Provision bekam (vgl. Strafurteil ***M***/**S***, Beschwerde

und BVE Teil 1, 494: „[...] Zukünftig nur noch Zahlung von ***1*** an ***Bf.-Nachname*** (0,5%) [...]“.

Sofern der Bf. darauf verweist, die ***Offshore1*** sei ihm mangels Vollmacht gar nicht mehr zuzurechnen gewesen, kann auf die obigen Umstände verwiesen werden, die das Gegenteil indizieren.

Sofern darauf verwiesen wird, die ***Offshore1*** sei die „***7***“ wird dies schon aus der Einvernahme des Bf. im Jahr 2008 widerlegt (vgl. Einvernahme 14.05.2008, Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 1, 176). Zum Vorbringen, die ***Offshore1*** stehe im Eigentum vom Herrn ***Ti***: Der Name dieser Person taucht erstmalig nach Abschluss des Prüfungsverfahrens auf. Tatsächlich wurde ***Ti*** einerseits im Rahmen einer Stellungnahme der ***T*** genannt (vgl. Stellungnahme, Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 2, 575). Andererseits taucht der Name im Jahr 2012 im Rahmen einer Einvernahme mit ***M*** auf (Niederschrift ***M***, Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 2, 866 [Rückseite]). ***M*** gab an, ***Ti*** sei der Eigentümer der ***Offshore1*** und der ***Offshore2***. Dies ist für das Bundesfinanzgericht zu verwerfen: Es gibt keinerlei Hinweise, dass ***Ti*** Eigentümer der ***Offshore1*** und ***Offshore2*** war. ***M*** legte dafür im Rahmen der Zeugeneinvernahme auch keinerlei Unterlagen vor.

Auch im Rahmen einer Zeugeneinvernahme von ***BR*** wird der Name ***Ti*** genannt. In der seinerzeitigen Einvernahme bestätigte Frau ***BR***, dass es zwischen ihrem Arbeitgeber und der ***Offshore1*** keine Geschäftsverbindung gab. Diese bestand zwischen der ***T*** GmbH und der ***Offshore1***. Es bestand telefonischer Kontakt mit einer Person, die sich als ***Ti*** vorstellte. ***BR*** wurde vor dem Bundesfinanzgericht nochmals einvernommen: Sie habe anno dazumals mit einer Vielzahl von Leuten telefoniert. Ob ein ***Ti*** tatsächlich für ***Offshore1*** arbeitete, wurde damals nicht kontrolliert. Sie hat die Person auch niemals gesehen, sondern maximal telefonischen Kontakt mit ihm gehabt.

Auch aus der Vorlage von Unterlagen der ***T*** GmbH ergibt sich, dass der Bf. Repräsentant der ***Offshore1*** und ***Offshore2*** ist (vgl. Beschwerde und BVE Teil 3, 1065ff). Der damalige Geschäftsführer der ***T*** GmbH teilte der Betriebsprüferin mit, der Bf. sei Ansprechpartner der ***Offshore1*** und ***Offshore2*** (vgl. Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 2, 544). Auch der ehemalige Geschäftsführer der ***T*** GmbH wurde vor dem Bundesfinanzgericht zeugenhaft einvernommen. Er sagte aus, der Bf. sei Ansprechpartner für die ***Offshore1*** und ***Offshore2*** gewesen. Die Verträge mit diesen Gesellschaften habe er von seinem vorigen Arbeitgeber übernommen. Immer wenn es Schwierigkeiten bei der Abwicklung der Geschäfte im Ausland gab, habe er den Bf. kontaktiert, der seinerseits die Probleme beseitigt habe. Provisionsrechnungen seien dann von ***Offshore1*** und ***Offshore2*** an ***T*** ausgestellt worden. Im Zusammenhang

mit ***Ti*** sagte der Zeuge aus, ihm könne diese Person schon einmal vorgestellt worden seien. Wer diese Person sei, könne er mit Gewissheit nicht sagen. Er habe diese Person aber persönlich nie gesehen, Ausweiskopien habe er nicht angefertigt und er könne nicht sagen, ob die Person tatsächlich bei ***Offshore1*** oder ***Offshore2*** gearbeitet hat.

Ansprechpartner für ***Offshore1*** und ***Offshore2*** war der Bf.

Diese Aussage ist für das Bundesfinanzgericht glaubhaft. Der Zeuge ***KL*** sagte schlüssig aus, Hauptansprechpartner der ***Offshore1*** und ***Offshore2*** sei der Bf. gewesen. Dies deckt sich insoweit auch mit der Aussage der ***BR***. Dass diese Aussagen nach der allgemeinen Lebenserfahrung eine Mischung aus Erinnerungen, Vermutungen, Erzählungen Dritter etc bestehen und mit einer Wiedergabe von wahrgenommenen Tatsachen nichts mehr zu tun haben (vgl. Eingabe im Rahmen des Erörterungstermins vom 12.03.2024), ergibt sich für das Bundesfinanzgericht nicht. Beide Zeugen konnten schlüssig und stringent, abseits konkreter Einzelfälle darlegen, dass der Bf. der Ansprechpartner war und Rechnungen sodann von den Offshore-Gesellschaften gelegt wurden.

Sofern der Bf. drauf verweist, es habe ein Vertrag zwischen der ***T*** und ***Offshore1*** bestanden, den das zuständige Finanzamt anerkannte, ändert es nichts daran, dass die über die ***Offshore1*** abgerechneten Provisionen dem Bf. zuzurechnen sind.

Sofern der Bf. darauf verweist, ***M*** und ***Ti*** hätten zusammen eine Gesellschaft besessen, ist für die Frage, ob dem Bf. die Einkünfte der ***Offshore1*** und ***Offshore2*** zuzurechnen sind, nichts gewonnen (vgl. auch die diesbezügliche Argumentation im Rahmen der Beschwerdeentscheidung).

Wenn der Bf. darauf verweist, er sei für das Konto der ***Offshore1*** in den Jahren 2009/2010 nicht zeichnungsberechtigt gewesen und könne daher keine Unterlagen dazu vorlegen, darf dies im Lichte der im Beschwerdeverfahren beigebrachten Unterlagen stark bezweifelt werden. Der Bf. hat zur Untermauerung, dass die Zurechnung der belangten Behörde der Höhe nach inkorrekt ist, auch Überweisungsbestätigungen für das Jahr 2009 beigebracht. Auf diesen Überweisungsbestätigungen scheint der Bf. als Verfüger des Kontos auf (vgl. hierzu Ordner Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 3, 1079ff).

Dass die Provisionen der ***Offshore2*** dem Bf. zuzurechnen sind, ergibt sich aus den folgenden Indizien:

- Der Bf. hat die Gesellschaft gegründet und ist deren wirtschaftlicher Eigentümer (vgl. EO 2, Ordner 4 und 5, 857ff)
- Aus den Unterlagen der Betriebsprüfung der ***T*** GmbH ergibt sich, dass der Bf. der Ansprechpartner war (vgl. Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 2, 551).

- Aus den Aussagen der ***BR*** ergibt sich, dass diese Wahrnehmungen darüber hatte, dass der Bf. und der ehemalige Geschäftsführer der ***T*** GmbH kooperierten (vgl. Niederschrift 21.02.2024).
- Aus der Einvernahme des ehemaligen Geschäftsführers der ***T*** GmbH ergibt sich, dass der Bf. Ansprechpartner für die ***Offshore2*** war. Er habe schlussendlich die Leistungen erbracht und Provisionen über die ***Offshore2*** abgerechnet (vgl. Niederschrift 21.02.2024).

Sofern der Bf. auch im Zusammenhang mit der ***Offshore2*** darauf verweist, dass diese dem ***Ti*** zuzurechnen sei, kann auf die obigen Umstände verwiesen werden, die das Gegenteil indizieren. Das Bundesfinanzgericht geht daher von der Zurechnung der Provisionen an den Bf. aus, die über die ***Offshore2*** abgerechnet wurden.

Auch in der Stellungnahme vom 07.05.2024 wendet sich der Bf. wiederum gegen die Zurechnung von Einkünften der ***Offshore1*** und auf dem italienischen Konto an den Bf. Hierzu wird zusammengefasst ausgeführt:

- Aus der Aussage des ***M*** vom Juli 2008 ergebe sich, dass ukrainische bzw. russische Personen die Vorgaben für die Abwicklung der Geschäfte gaben; ***M*** hatte den Geldfluss zu kontrollieren.
- Aus der gleichen Aussage ergebe sich, dass dem Bf. keine Provisionen bezahlt wurden. Es seien sämtliche Provisionen weiterzuleiten. ***Offshore1*** bzw. der Bf. seien nur Durchlaufposten gewesen.
- Aus dem deutschen Strafurteil gegen ***Lau***/**P***/***Bo***/***Be*** ergebe sich, dass die ***Offshore1*** Provisionen weiterzuleiten habe. Der Bf. sei nicht wirtschaftlich Berechtigter der ***Offshore1*** und ***Offshore2***.
- Aus dem deutschen Strafurteil gegen ***M***/***S*** ergeben sich Feststellungen zu Provisionsfirmen und -rechnungen. Diese seien auch für das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht bindend heranzuziehen.
- Wenn der Bf. im Rahmen der Betriebsprüfung der ***T*** GmbH als Repräsentant bzw. Ansprechpartner bezeichnet werde, heiße das nicht, dass der Bf. wirtschaftlicher Eigentümer sei.
- Aus der Aussage des ***M*** im Jahr 2012 ergebe sich, dass ein Herr ***Ti*** Eigentümer der ***Offshore1*** sei. Dieser Aussage sei erhöhte Glaubwürdigkeit beizumessen, weil ***M*** sich sonst der gerichtlichen Falschaussage strafbar gemacht hätte.
- Ebenso habe der Bf. für die Jahre 2009 und 2010 keine Zeichnungsberechtigung am Konto der ***Offshore1***. Aus der Aussage der ***BR*** ergebe sich ebenso, dass die ***Offshore1*** nicht dem Bf. zuzurechnen sei.
- Abschließend wird nochmals auf den Firmenbuchauszug einer Gesellschaft verwiesen, aus dem die Zusammenarbeit von ***M*** und ***Ti*** ersichtlich sei.

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich hierzu: In der neuerlichen Eingabe werden keine Umstände dargetan, die nicht ohnehin bereits beweismäßig berücksichtigt wurden. Dass die ***Offshore1*** sämtliche Provisionen weiterzuleiten hatte, entspricht nicht den aktenkundigen Tatsachen, wonach der Bf. – wie bereits oben dargelegt – teilweise seine Privatausgaben über das Konto der ***Offshore1*** abwickelte. Auch aus den deutschen Strafurteilen lässt sich nicht ableiten, dass dem Bf. keine Einkünfte zuzurechnen sind. Abseits dessen entfalten die Strafurteile auch keine für das Abgabenverfahren bindende Wirkung, weil sie nicht die strafrechtliche Verantwortung des Bf. betreffen. Entgegen der nochmalig geäußerten Ansicht des Bf., ist es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts überragend wahrscheinlich, dass die ***Offshore1*** dem Bf. zuzurechnen ist. Der Ansicht, dass ***Ti*** der Eigentümer der ***Offshore1*** sei (vgl. die Aussage des ***M*** aus 2012) und diesem Umstand erhöhte Glaubwürdigkeit beizumessen ist, folgt das Bundesfinanzgericht nicht. Aus den Aussagen der ***BR*** und des ***KL*** ergibt sich schlüssig, dass der Bf. die ***Offshore1*** bzw. ***Offshore2*** vorgeschoben hat. Zur Zeichnungsberechtigung am Konto und zur Zusammenarbeit zwischen ***Ti*** und ***M*** wird ebenso auf die obigen Ausführungen verwiesen: Sofern der Bf. darauf verweist, ***M*** und ***Ti*** hätten zusammen eine Gesellschaft besessen, ist für die Frage, ob dem Bf. die Einkünfte der ***Offshore1*** und ***Offshore2*** zuzurechnen sind nichts gewonnen. Wenn der Bf. darauf verweist, er sei für das Konto der ***Offshore1*** in den Jahren 2009/2010 nicht zeichnungsberechtigt gewesen darf dies im Lichte der im Beschwerdeverfahren beigebrachten Unterlagen stark bezweifelt werden. Der Bf. hat zur Untermauerung, dass die Zurechnung der belangten Behörde der Höhe nach inkorrekt ist, auch Überweisungsbestätigungen für das Jahr 2009 beigebracht. Auf diesen Überweisungsbestätigungen scheint der Bf. als Verfüger des Kontos auf (vgl. hierzu Ordner Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 3, 1079ff).

Zur Buchführung:

Dass der Bf. keine Bücher vorgelegt hat, ist aktenkundig.

Zu den ungeklärten Vermögenszuwächsen:

In den Streitjahren war der Bf. der Alleinverdiener der Familie. Seine Ehegattin lukrierte nach den Ermittlungen des Bundesfinanzgerichts in den Steuerdaten der Gattin bis 2010 keine Einkünfte. Zwar verdiente der Bf. in den Streitjahren 2005 und folgende ein überdurchschnittlich hohes Gehalt von rund € 80.000 brutto. Diesem Einkommen steht jedoch ein doch extravaganter Lebensstil gegenüber. So schaffte die Familie eine Eigentumswohnung in 1170 Wien an, die – mit Ausnahme des Garagenstellplatzes – vollständig kreditfinanziert wurde (vgl. die aktenkundige Pfandbestellungsurkunde). Diese Fremdfinanzierung trug der Bf. mangels laufendem Einkommen der Ehegattin alleine. Zudem waren nach den Feststellungen der Betriebsprüfung in den Jahren 2004-2011 vier (teils hochpreisige) Fahrzeuge, teils überlappend, auf den Bf. zugelassen (vgl. Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 1, 85ff). Auf die

Ehegattin des Bf. war im Zeitraum 2004 bis 2008 jedenfalls ein Fahrzeug der Marke ***g*** mit Anschaffungskosten von mindestens € 66.000 zugelassen (vgl. Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 1, 85ff). Die Tochter des Bf. wurde im Jahr 2003 geboren. Zudem unterhielt der Bf. einen zusätzlichen Wohnsitz in Bibione, Italien.

Wie die Familie des Bf. daher mit einem Einkommen derartige Anschaffungen finanzieren bzw. erhalten konnte, ist unklar. Dass der Bf. iZm der Anschaffung und Einrichtung der Wohnung zumindest Finanzierungsschwierigkeiten hatte, ergibt sich aus einem der deutschen Strafurteile (vgl. Strafurteil ***Lau***/**P***/**Bo***/**Be***/**L***, Beschwerde und BVE Teil 2, 967 [betreffend Geldprobleme des Bf. wegen seiner Wohnung in Wien]). Der Bf. rechnete zudem Kosten der privaten Lebensführung über das Girokonto der ***Offshore1*** ab (dazu bereits oben).

Dem Bf. wurden diese Umstände im Rahmen des Erörterungstermins am 12.03.2024 vorgehalten. In der Eingabe vom 07.05.2024 verweist der Bf. darauf, es habe bereits Ersparnisse gegeben, insbesondere auch von der Ehefrau des Bf. Die Ehefrau habe eine Wohnung in der Slowakei verkauft. Dieser Erlös wurde zur Anschaffung der Eigentumswohnung in Wien verwendet. Die Ehefrau habe ebenso in der Slowakei versteuertes Einkommen gehabt. Der Bf. habe zudem finanzielle Unterstützung der Mutter bekommen und ihm wurde ein Grundstück im Waldviertel geschenkt.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung bekräftigt der Bf. diese Umstände nochmals.

Für das Bundesfinanzgericht sind die Argumente des Bf. nicht durchgehend überzeugend: Ersparnisse des Bf. bzw. dessen Ehefrau wurden behauptet, aber nicht nachgewiesen. Sofern auf den Verkauf einer Wohnung in der Slowakei verwiesen wird, wurden auch hierzu keine Unterlagen beigebracht. Aus der Pfandbestellungsurkunde der Wiener Eigentumswohnung ergibt sich jedoch, dass der komplette Kaufpreis, exklusive Garagenstellplatz, fremdfinanziert wurde. Dass ein etwaiger Verkaufserlös aus der Slowakei daher für die Anschaffung der Eigentumswohnung in Wien verwendet wurde, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht nicht. Abschließend wurde auch die finanzielle Unterstützung der Mutter des Bf. lediglich als Behauptung in den Raum gestellt. Unklar blieb zudem die Finanzierung der Wohnung in Italien.

Das Bundesfinanzgericht geht daher von ungeklärten Vermögenszuwächsen aus.

Zur Höhe der Zurechnung:

Die Höhe der Einnahmen ergibt sich aus den Feststellungen der Betriebsprüfung (vgl. Betriebsprüfungsbericht, Seite 15f). Die Höhe der Schätzung wurde den Parteien zusätzlich mit Beschluss vom 19.03.2024 übermittelt und um Stellungnahme gebeten. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde die Höhe der Schätzung nochmals diskutiert.

2005

Für das Wirtschaftsjahr 2005 werden analog zu den Feststellungen der belangten Behörde (vgl. Betriebsprüfungsbericht, Seite 16f) die Zahlungseingänge der ***4-lang***, ***10*** und ***11*** herangezogen. Hinzu kommen die Eingänge am italienischen Bankkonto des Bf. (vgl. Betriebsprüfungsbericht, Seite 22 betreffend Eingänge „***12***“ sowie die Auflistung der Bankeingänge in Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 2, 675).

Für das Wirtschaftsjahr 2005 wurde der Höhe nach vom Bf. lediglich vorgebracht, dass an einen Herrn Ing. ***9*** € 7.000 für Beratungstätigkeiten und Vorarbeiten im Zusammenhang mit der Bank und Finanzmesse in Dubai im April 2006 gezahlt wurden (vgl. Ordner Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 3, 1083). Dementgegen verweist der Bf. darauf, dass es sich hierbei um „Leistungen in der Sache Mordanklage des DI ***M***“ (vgl. Eingabe 21.05.2013, Seite 5) handeln soll.

Wer der Zahlungsempfänger Ing. ***9*** ist und wofür schlussendlich € 7.000 gezahlt wurden, ist unklar. Das Bundesfinanzgericht berücksichtigt diese Zahlung im Wirtschaftsjahr 2005 nicht.

2006

Für das Wirtschaftsjahr 2006 werden analog zu den Feststellungen der belangten Behörde (vgl. Betriebsprüfungsbericht, Seite 17f) neben diesen Zahlungseingängen (***10***, ***4-lang***) auch die Überhänge aus den Provisionszahlungen iZm dem deutschen Karussellbetrug berücksichtigt. Hierbei ist jedenfalls zu unterstreichen, dass – wiederum analog zur belangten Behörde – die durch- bzw. weitergeleiteten Provisionen an andere Gesellschaften zum Abzug gebracht werden (vgl. die Aufstellung im Betriebsprüfungsbericht, Seite 17f).

Neben den bereits durch die belangte Behörde berücksichtigten Weiterleitungen werden zudem die vom Bf. dargelegten, von der Betriebsprüfung aber nicht berücksichtigten, Weiterleitungen zum Abzug gebracht (vgl. hierzu Beschwerdeverfahren und BVE Teil 1, 159ff; ebenso die Eingabe vom 17.12.2013, Beschwerdeverfahren und BVE Teil 3, 1086). Zwar ist der belangten Behörde zuzustimmen, dass die vorgelegten Unterlagen Überweisungsvorlagen vom April 2013 darstellen, bei denen ein Auftraggeber nicht ausgefüllt wurde. Ebenso ist der belangten Behörde zuzustimmen, dass im unteren Bereich der Unterlagen nochmals Überweisungsinformationen angebracht sind, die aber augenscheinlich ausgeschnitten und mittels Heftklammer auf die Überweisungsvorlage 2013 geheftet wurden (vgl. auch die Argumentation der Beschwerdevorentscheidung, Seite 11). Dennoch ergibt sich aus den aktenkundigen Saldenlisten, dass vom Konto der ***Offshore1*** diese Zahlungen tatsächlich abgingen. Da die belangte Behörde im Rahmen der Betriebsprüfung die Weiterleitung von Provisionen grundsätzlich zum Abzug brachte, sind auch diese Weiterleitungen entsprechend zu berücksichtigen. Im Wirtschaftsjahr 2006 betrifft dies aber lediglich die folgenden Zahlungen, weil sämtliche anderen Weiterleitungen, die der Bf. vorbringt, bereits von der Betriebsprüfung berücksichtigt wurden (vgl. hierzu Aufstellung BP-Bericht, Seiten 17f).

Entgegen der Aufstellung des Bf., finden sich diese Zahlungen aber anders dargestellt in der Saldenliste:

Datum	Betrag	Weiterleitung an
27.09.2006	5.915,60	***Be***
20.12.2006	22.616,76	***Be***

Zudem wird ein weiterer vom Bf. dargelegter Abgang berücksichtigt (vgl. Eingabe vom 17.12.2013):

Datum	Betrag	Weiterleitung an
14.12.2006	2.000,00	***Bo***

Nicht berücksichtigt werden jedoch Abgänge in Form von Barbehebungen vom Konto der ***Offshore1***, deren Nachweise ***M*** dem Bf. nach Prüfungsabschluss zur Verfügung gestellt haben soll (vgl. Eingabe vom 31.07.2014). Nach den aktenkundigen Zahlungsbestätigungen (Beschwerdeverfahren und BVE Teil 3, Seiten 1214ff) dürfte es sich um Barzahlungen gehandelt haben. Eine genaue Eruierung ist dem Bundesfinanzgericht aber nicht möglich, da sämtliche Bestätigungen (wohl) in russischer Sprache abgefasst sind. Rechnungen hierzu sind nicht vorhanden. Es ist dem Bundesfinanzgericht nicht klar, wofür bezahlt wurde. Eine Aufklärung dieser Umstände durch den Bf. erfolgte nicht. Für die Darlegung der betrieblichen Veranlassung von Zahlungen bedarf es generell einer besonders exakten Leistungsbeschreibung, wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, "Bemühungen", u.ä. erfolgt sein sollen (vgl. VwGH 17.03.2021, Ra 2020/15/0113, Rn 23). Nichts anderes gilt für Provisionen (vgl. VwGH 17.03.2021, Ra 2020/15/0113, Rn 24). Zudem betreffen diese Behebungen einen Zeitraum, in dem alleinig der Bf. die Zeichnungsberechtigung für dieses Konto hatte. Warum daher diese Unterlagen erst nach 8 Jahren (betreffend die Barzahlungen im Jahr 2006) von jemanden an den Bf. übergeben werden, der zu diesem Zeitpunkt keine Zeichnungsberechtigung am Bankkonto hatte, erschließt sich für das Bundesfinanzgericht nicht.

Auch die in der Eingabe vom 07.05.2024 beigebrachten Ausgänge werden vom Bundesfinanzgericht, mit Ausnahme der bereits in den obigen Tabellen berücksichtigten Weiterleitungen an ***Bo*** und ***Be***, nicht berücksichtigt: Diese Ausgänge betreffen Scheckabbuchungen oder Barbehebungen, bei denen nicht ersichtlich ist, wem das Geld überhaupt zugegangen sein sollte.

Hinzu kommen die Eingänge am italienischen Bankkonto des Bf. iZm mit Provisionen des deutschen Karussellbetrugs (vgl. Aufstellung im Betriebsprüfungsbericht, Seite 23; ebenso die Auflistung der Bankeingänge in Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 2, 675). Der Betriebsprüfer

hat bei der Berücksichtigung der Eingänge auf dem italienischen Konto jedoch einen Kontoeingang der ***2*** GmbH in Höhe von € 13.785,13 übersehen (vgl. die Auflistung der Bankeingänge in Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 2, 675 und den Kontoauszug in Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 2, 697). Die Einkünfte werden daher um diesen Betrag erhöht. Von den Provisionseingängen auf dem italienischen Bankkonto wird die vorgebliche Barweiterleitung nicht abgezogen (vgl. Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 2, 676ff). Es gab keine Überweisung, sondern lediglich eine Bargeldbehebung. Wofür diese Zahlung geleistet wurde, ist unklar. Rechnung ist keine vorhanden. Für die Darlegung der betrieblichen Veranlassung von Zahlungen bedarf es generell einer besonders exakten Leistungsbeschreibung, wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, "Bemühungen", u.ä. erfolgt sein sollen (vgl. VwGH 17.03.2021, Ra 2020/15/0113, Rn 23). Nichts anderes gilt für Provisionen (vgl. VwGH 17.03.2021, Ra 2020/15/0113, Rn 24)

2007

Für das Wirtschaftsjahr 2007 werden die Eingänge der ***4-lang***, ***10*** und ***13*** auf dem Konto der ***Offshore1*** (vgl. Aufstellung Betriebsprüfungsbericht, Seite 20f) berücksichtigt. Ebenso wird eine vom Betriebsprüfer übersehene Zahlung der ***4-lang*** iHv € 7.280 zusätzlich berücksichtigt (vgl. hierzu die Beilage 3.2. zur Eingabe vom 07.05.2024).

Das Bundesfinanzgericht zieht hiervon die Abgänge in Form von Barbehebungen vom Konto der ***Offshore1***, deren Nachweise ***M*** dem Bf. nach Prüfungsabschluss zur Verfügung gestellt haben soll (vgl. Eingabe vom 31.07.2014), nicht ab. Nach den aktenkundigen Zahlungsbestätigungen (Beschwerdeverfahren und BVE Teil 3, Seiten 1214ff) dürfte es sich um Barzahlungen gehandelt haben. Eine genaue Eruierung ist dem Bundesfinanzgericht aber nicht möglich, da sämtliche Bestätigungen (wohl) in russischer Sprache abgefasst sind. Rechnungen hierzu sind nicht vorhanden. Es ist dem Bundesfinanzgericht nicht klar, wofür bezahlt wurde. Eine Aufklärung dieser Umstände durch den Bf. erfolgte nicht. Für die Darlegung der betrieblichen Veranlassung von Zahlungen bedarf es generell einer besonders exakten Leistungsbeschreibung, wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, "Bemühungen", u.ä. erfolgt sein sollen (vgl. VwGH 17.03.2021, Ra 2020/15/0113, Rn 23). Nichts anderes gilt für Provisionen (vgl. VwGH 17.03.2021, Ra 2020/15/0113, Rn 24).

Auch die in der Eingabe vom 07.05.2024 beigebrachten Ausgänge werden vom Bundesfinanzgericht nicht berücksichtigt: Diese Ausgänge betreffen Scheckabbuchungen oder Barbehebungen, bei denen nicht ersichtlich ist, wem das Geld überhaupt zugegangen sein sollte. Ausgenommen davon sind die folgenden Abgänge:

- Ein Abgang iHv € 15.000 vom 01.10.2017, der gemäß Feststellungen der Betriebsprüfung (vgl. Ordner Arbeitsbogen und Betriebsprüfung Teil 2, 880) als Überweisung getätigt wurde.
- Weiterleitung an ***KL-kurz*** iHv € 2.500 vom 14.06.2007 und
- Weiterleitung an ***Be*** iHv € 2.900 vom 26.07.2007.

Sofern der Bf. zudem darauf verweist, Aktienkäufe und eine Darlehensrückzahlung seien nicht berücksichtigt worden, ist dem Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich, wie Aktienkäufe die Höhe der Zurechnung von Einkünften an den Bf. schmälern sollen. Sofern auf ein Darlehen iHv € 75.000 verwiesen wird, das im Jahr 2006 vom Konto der ***Offshore1*** an den Bf. ausgezahlt, und Anfang des Jahres 2007 wieder zurückgezahlt wurde, ist dieses irrelevant, weil die Betriebsprüfung das Darlehen im Jahr 2006 nicht als Einkünfte des Bf. hinzugerechnet hat. Eine Zahlung vom Konto der ***Offshore1*** an den Anwalt des Bf. bleibt unberücksichtigt, weil nicht klar ist, wofür diese Zahlung geleistet wurde. Eine entsprechende Honorarnote ist nicht vorgelegt worden. Sofern auf die unberücksichtigten „Jahreskosten für die Firma“ verwiesen wird, ist dem Bundesfinanzgericht nicht klar, um welche Kosten und in welcher Höhe es sich handeln soll.

Zudem werden die Eingänge auf dem italienischen Bankkonto des Bf. iZm dem deutschen Karussellbetrug berücksichtigt (vgl. Aufstellung Betriebsprüfungsbericht, Seite 23; ebenso Auflistung der Bankeingänge in Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 2, 675). Von den Provisionseingängen auf dem italienischen Bankkonto werden die vorgeblichen Barweiterleitungen nicht abgezogen (vgl. Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 2, 676ff). Es gab keine Überweisungen, sondern lediglich Bargeldbehebungen. Wofür diese Zahlungen geleistet wurden, ist unklar. Rechnungen sind keine vorhanden. Für die Darlegung der betrieblichen Veranlassung von Zahlungen bedarf es generell einer besonders exakten Leistungsbeschreibung, wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, "Bemühungen", u.ä. erfolgt sein sollen (vgl. VwGH 17.03.2021, Ra 2020/15/0113, Rn 23). Nichts anderes gilt für Provisionen (vgl. VwGH 17.03.2021, Ra 2020/15/0113, Rn 24).

2008

Im Wirtschaftsjahr 2008 werden die Zahlungseingänge auf dem Konto der ***Offshore1*** betreffend ***4-lang*** und ***T*** berücksichtigt, wobei Gegenzahlungen zum Abzug gebracht werden (vgl. hierzu die Aufstellung im Betriebsprüfungsbericht, Seiten 21f). Zudem werden die im Rahmen der Betriebsprüfung der ***T*** GmbH geleisteten Zahlungen an die ***Offshore2*** berücksichtigt (vgl. hierzu die Aufstellung im Betriebsprüfungsbericht, Seite 27). Ebenso wird der vom Bf. dargelegte Fehler der Betriebsprüfung hinsichtlich der Höhe eines Eingangs der ***4*** berücksichtigt (vgl. Beilage 3.3. zur Eingabe vom 07.05.2024).

Das Bundesfinanzgericht zieht hiervon die Abgänge in Form von Barbehebungen vom Konto der ***Offshore1***, deren Nachweise ***M*** dem Bf. nach Prüfungsabschluss zur Verfügung gestellt haben soll (vgl. Eingabe vom 31.07.2014), nicht ab. Nach den aktenkundigen Zahlungsbestätigungen (Beschwerdeverfahren und BVE Teil 3, Seiten 1214ff) dürfte es sich um Barzahlungen gehandelt haben. Eine genaue Eruierung ist dem Bundesfinanzgericht aber nicht möglich, da sämtliche Bestätigungen (wohl) in russischer Sprache abgefasst sind. Rechnungen hierzu sind nicht vorhanden. Es ist dem Bundesfinanzgericht nicht klar, wofür bezahlt wurde. Eine Aufklärung dieser Umstände durch den Bf. erfolgte nicht. Für die Darlegung der betrieblichen Veranlassung von Zahlungen bedarf es generell einer besonders exakten Leistungsbeschreibung, wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, "Bemühungen", u.ä. erfolgt sein sollen (vgl. VwGH 17.03.2021, Ra 2020/15/0113, Rn 23). Nichts anderes gilt für Provisionen (vgl. VwGH 17.03.2021, Ra 2020/15/0113, Rn 24).

Auch die in der Eingabe vom 07.05.2024 beigebrachten Ausgänge werden vom Bundesfinanzgericht nicht berücksichtigt: Diese Ausgänge betreffen Scheckabbuchungen oder Barbehebungen, bei denen nicht ersichtlich ist, wem das Geld überhaupt zugegangen sein sollte. Eine Zahlung vom Konto der ***Offshore1*** an den Anwalt des Bf. bleibt unberücksichtigt, weil nicht klar ist, wofür diese Zahlung geleistet wurde. Eine entsprechende Honorarnote ist nicht vorgelegt worden. Sofern auf die unberücksichtigten „Jahreskosten für die Firma“ verwiesen wird, ist dem Bundesfinanzgericht nicht klar, um welche Kosten es sich handeln soll.

2009

Im Wirtschaftsjahr 2009 werden die im Rahmen der Betriebsprüfung der ***T*** GmbH identifizierten Zahlungen an die ***Offshore1*** sowie ***Offshore2*** berücksichtigt (vgl. die Aufstellungen im Betriebsprüfungsbericht, Seite 22 und 23).

Der Bf. bringt vor, es seien Provisionsweiterleitungen von der Betriebsprüfung nicht berücksichtigt worden (vgl. hierzu Beschwerdeverfahren und BVE Teil 1, 159ff). Der belangten Behörde ist zuzustimmen, dass die vorgelegten Unterlagen Überweisungsvorlagen vom April 2013 darstellen, bei denen ein Auftraggeber nicht ausgefüllt wurde. Ebenso ist der belangten Behörde zuzustimmen, dass im unteren Bereich der Unterlagen nochmals Überweisungsinformationen angebracht sind, die aber augenscheinlich ausgeschnitten und mittels Heftklammer auf die Überweisungsvorlage 2013 geheftet wurden (vgl. auch die Argumentation der Beschwerdevorentscheidung, Seite 11). Entgegen den vorherigen Wirtschaftsjahren liegen dem Bundesfinanzgericht die Kontosalenlisten nicht vor. Es kann daher nicht überprüft werden, ob die Zahlungen tatsächlich vom Konto der ***Offshore1*** abgingen. Entsprechend berücksichtigt das Bundesfinanzgericht diese vorgeblichen Zahlungen nicht.

Hingegen verweist der Bf. im Rahmen der Eingabe vom 21.05.2013 auf zwei Rechnungen der ***5*** GmbH. Die Rechnungen sind aktenkundig (vgl. Arbeitsbogen Betriebsprüfung Teil 3, 1079ff). Aktenkundig ist ebenso eine Überweisungsbestätigung betreffend einer dieser Rechnungen. Wie und ob die verbleibende Rechnung bezahlt wurde, kann vom Bundesfinanzgericht nicht beurteilt werden. Vom Bundesfinanzgericht wird daher berücksichtigt:

Datum	Betrag	Weiterleitung an
29.05.2009	64.973,50*	***5*** GmbH

* Rechnungsbetrag laut Rechnung: € 65.000, überwiesen gemäß Überweisungsbestätigung lediglich € 64.973,50.

2010

Im Wirtschaftsjahr 2010 werden die Zahlungseingänge auf dem Konto der ***Offshore1*** betreffend ***T*** sowie Zahlungen iZm der Prüfung der ***T*** GmbH an die ***Offshore2*** herangezogen (vgl. die Aufstellung im Betriebsprüfungsbericht, Seiten 22 und 23).

Das Bundesfinanzgericht zieht hiervon die Abgänge in Form von Barbehebungen vom Konto der ***Offshore1***, deren Nachweise ***M*** dem Bf. nach Prüfungsabschluss zur Verfügung gestellt haben soll (vgl. Eingabe vom 31.07.2014), nicht ab. Nach den aktenkundigen Zahlungsbestätigungen (Beschwerdeverfahren und BVE Teil 3, Seiten 1214ff) dürfte es sich um Barzahlungen gehandelt haben. Eine genaue Eruierung ist dem Bundesfinanzgericht aber nicht möglich, da sämtliche Bestätigungen (wohl) in russischer Sprache abgefasst sind. Rechnungen hierzu sind nicht vorhanden. Es ist dem Bundesfinanzgericht nicht klar, wofür bezahlt wurde. Eine Aufklärung dieser Umstände durch den Bf. erfolgte nicht. Für die Darlegung der betrieblichen Veranlassung von Zahlungen bedarf es generell einer besonders exakten Leistungsbeschreibung, wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, "Bemühungen", u.ä. erfolgt sein sollen (vgl. VwGH 17.03.2021, Ra 2020/15/0113, Rn 23). Nichts anderes gilt für Provisionen (vgl. VwGH 17.03.2021, Ra 2020/15/0113, Rn 24).

Sicherheitszuschlag

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen (vgl. VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0048, Rn 16).

Dem erkennenden Senat liegen weitere Unterlagen vor, die es wahrscheinlich erscheinen lassen, dass der Bf. weitere, unerklärte Einkünfte lukrierte. Im Zusammenhang mit einem Verfahren des ehemaligen Arbeitgebers des Bf., wurde der Bf. zeugenhaft einvernommen. Die Zeuggenniederschrift wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung teilweise verlesen und den Parteien übergeben.

Aus der Niederschrift ergibt sich, dass der Bf. bereits in Zeiträumen vor den gegenständlichen Wirtschaftsjahren als Repräsentant zweier ausländischer Unternehmen tätig war. So war der Bf. Repräsentant einer Gesellschaft mit Sitz in Kuwait sowie kaufmännischer Angestellter und Repräsentant eines tschechischen Unternehmens. Dieses tschechische Unternehmen bringt der Bf. auch im Zusammenhang mit seiner Ehegattin vor, um darzulegen, dass diese Ersparnisse aus Einkünften hatte (vgl. Eingabe vom 07.05.2024). Abschließend hatte der Bf. Anspruch auf Provisionen aus Geschäften mit anderen, dritten Unternehmen. Einkünfte aus diesen Tätigkeiten wurden vom Bf. nicht erklärt. Unterlagen hierzu sind auch nicht aktenkundig.

Dass dem Bf. aus diesen unterschiedlichen Tätigkeiten keine Einkünfte zugeflossen sind, weil er diese Tätigkeiten gratis verfolgt hätte (so die Argumentation des Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung), ist für das Bundesfinanzgericht nicht glaubhaft. Fremde Dritte pflegen sich einander nichts zu schenken. Für die Tätigkeit des Bf. als Repräsentant ausländischer Gesellschaften ist daher anzunehmen, dass Einkünfte zugeflossen sind. Derartige Einkünfte wurden vom Bf. aber jedenfalls nicht erklärt.

Die Höhe des Sicherheitszuschlags ist eine griffweise Schätzung des Bundesfinanzgerichts. Sie bemisst sich über ein Verhältnis an den Provisionen, die dem Bf. über die Offshore-Gesellschaften bzw. über sein italienisches Bankkonto zugerechnet werden. Eine, auch griffweise, Schätzung ist im Lichte der Rechtsprechung des VwGH anerkannt (vgl. VwGH 02.09.2022, Ra 2022/13/0057, Rn 29), weil wer zur Schätzung Anlass gegeben hat und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinzunehmen hat (vgl. hierzu VwGH 15.11.2021, Ra 2021/13/0088, Rn 20).

Betriebsausgaben

Die Betriebsausgaben wurden mangels weiterer Unterlagen griffweise mit 3% der Einnahmen geschätzt. Eine derartige griffweise Schätzung ist zulässig (vgl. VwGH 02.09.2022, Ra 2022/13/0057, Rn 29), weil wer zur Schätzung Anlass gegeben hat und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinzunehmen hat (vgl. hierzu VwGH 15.11.2021, Ra 2021/13/0088, Rn 20).

Zusammenfassung der Schätzung

Zusammengefasst ergeben sich daher folgende Zurechnungen:

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Konto ***Offshore1***	169.359,09	649.868,66	356.462,19	204.146,16	182.150,19	138.148,90
Konto Italien	15.385,00	144.247,10	75.800,61			
Offshore2				13.490,00	62.704,00	169.568,49
vergessener Eingang ***4***			7.280,00			
Berichtigung Zahlenfehler				250,00		
zusätzliche Weiterleitungen						
Be 27.09.2006		-5.915,60				
Be 20.12.2006		-22.616,76				
Bo 14.12.2006		-2.000,00				
Überweisung 2007			-15.000,00			
KL-kurz 14.06.2007			-2.500,00			
Be 26.07.2007			-2.900,00			
5 GmbH 29.05.2009					-64.973,50	
vergessene Zahlung		13.785,13				

italienisches Bankkonto						
Einnahmen	184.744,09	777.368,53	419.142,80	217.886,16	179.880,69	307.717,39
Sicherheitszuschlag 25%	46.186,02	194.342,13	104.785,70	54.471,54	44.970,17	76.929,35
Summe	230.930,11	971.710,66	523.928,50	272.357,70	224.850,86	384.646,74
Geschätzte BA	-6.927,90	-29.151,32	-15.717,86	-8.170,73	-6.745,53	-11.539,40
Einkünfte	224.002,21	942.559,34	508.210,65	264.186,97	218.105,34	373.107,34

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Zur örtlichen Zuständigkeit

Im Rahmen der Beschwerde verweist der Bf. darauf, dass die örtliche Zuständigkeit im gesamten Verfahren nicht beachtet worden sei.

§ 20 Abs. 1 AVOG idF BGBl. I Nr. 9/2010 normiert die Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamtes. Dieses ist jenes Finanzamt, in dessen Bereich der Abgabepflichtige (§ 77 BAO) einen Wohnsitz (§ 26 Abs. 1 BAO) oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 26 Abs. 2 BAO) hat. Bei mehrfachem Wohnsitz im Bereich verschiedener Finanzämter gilt als Wohnsitzfinanzamt jenes, in dessen Bereich sich der Abgabepflichtige überwiegend aufhält.

Das Wohnsitzfinanzamt ist für die Erhebung der Einkommensteuer unbeschränkt Steuerpflichtiger zuständig (vgl. § 20 Abs. 2 AVOG).

Der Bf. hatte im Streitzeitraum zwei melderechtliche Adressen, einerseits der eheliche Wohnsitz in *****ehelicherWohnsitz*****, andererseits eine untervermietete Gemeindewohnung in *****Gemeindewohnung***** (vgl. bspw. die Stellungnahme des Prüfers vom 07.05.2014 sowie die Argumente in der Beschwerdeentscheidung, Seite 15 mwN). Einen Wohnsitz gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Unter dem "Innehaben" einer Wohnung ist die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über diese Wohnung zu verfügen, insbesondere sie für den Wohnbedarf jederzeit benützen zu können, zu verstehen (stRsp bspw VwGH 21.07.2021, Ra 2021/13/0080 mwN). Wird eine Wohnung durch ihren Eigentümer vermietet und hat der Eigentümer nicht die Möglichkeit zur jederzeitigen Benutzung der Wohnung, dann liegt für ihn hinsichtlich dieser Wohnung kein Wohnsitz vor

(vgl. bspw. VwGH 04.09.2014, 2011/15/0133). Der Bf. mag nicht Eigentümer der Gemeindewohnung in ***Gemeindewohnung*** sein. Er selbst ist jedoch grundsätzlich Mieter dieser Wohnung. Hat der Bf. aber aufgrund der Untervermietung, unabhängig davon, ob diese überhaupt zulässig ist, keine Möglichkeit zur jederzeitigen Benutzung der Wohnung, ist diese Wohnung kein Wohnsitz des Bf. iSd § 26 Abs. 1 BAO. Der Bf. hatte damit im Streitzeitraum lediglich einen abgaberechtlich relevanten Wohnsitz, nämlich in ***ehelicherWohnsitz***. Das Wohnsitzfinanzamt FA ***FA*** war daher für die Erlassung der strittigen Bescheide örtlich zuständig.

Zur Wahrung des Parteienghōrs

Im Rahmen der Berufung verweist der Bf. darauf, ihm sei zur Einreichung einer Stellungnahme eine Frist bis 03.12.2013 eingeräumt worden. Bis zu diesem Datum sei auch eine Stellungnahme übermittelt worden. Die bekämpften Bescheide seien am 03.12.2013 erlassen worden, die Stellungnahme sei damit nicht berücksichtigt worden. Die Stellungnahme hätte zu einem anderen Ergebnis der belangten Behörde geführt.

Hierzu ergibt sich für das Bundesfinanzgericht: Wie die belangte Behörde bereits im Rahmen der Beschwerdeentscheidung ausführt, wurde die Frist zur Stellungnahme bis 20.11.2013 festgelegt. Diese Frist wurde vom Bf. nicht gewahrt. Der „Fristverlängerungsantrag“ per E-Mail löste für die belangte Behörde keine Entscheidungspflicht aus (vgl. hierzu bspw. VwGH 17.04.2023, Ra 2023/16/0016 mwN zur stRsp) bzw. ist die erfolgte Zurückweisung ebenso irrelevant.

Zur Akteneinsicht:

Im Rahmen der Eingabe des Bf. vom 03.12.2013 wird auf die Verweigerung der Akteneinsicht hingewiesen. Dies sei ein Verfahrensmangel.

Dazu ergibt sich von Seiten des Bundesfinanzgerichts: Der „Antrag“ auf Akteneinsicht wurde durch die vormalige steuerliche Vertretung per E-Mail gestellt. Dies löst keine Entscheidungspflicht aus (vgl. hierzu bspw. VwGH 17.04.2023, Ra 2023/16/0016 mwN zur stRsp).

Dem tatsächlichen Antrag auf Akteneinsicht im Rahmen der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers vom 11.08.2014 wurde teilweise nicht stattgegeben, weil er sich teilweise auf Aktenteile bezog, die von der Akteneinsicht ausgenommen wurden.

Das Bundesfinanzgericht hat im Rahmen der Übermittlung von weiteren Ermittlungsergebnissen auch einen Termin zur etwaigen Akteneinsicht gesetzt. Sämtliche dem Bundesfinanzgericht vorliegende Aktenteile waren von der Akteneinsicht umfasst. Im Rahmen der Akteneinsicht wurden lediglich Ablichtungen der Bescheide abverlangt. Weiteres

Akteneinsichtsbegehren wurde nicht geltend gemacht. Sofern ein Verfahrensmangel bestand, ist er im Verfahren des Bundesfinanzgerichts saniert worden.

Zur Mitwirkungspflicht:

An mehreren Stellen argumentiert der Bf., er sei seinen Mitwirkungspflichten nachgekommen. Ihm seien jedoch dann die Hände gebunden, wenn er keine Unterlagen vorlegen könne, weil er keinen Zugriff darauf habe. Zudem habe die belangte Behörde dem Bf. die gesamte Verantwortung der Ermittlungstätigkeit aufgebürdet (vgl. Beschwerde und BVE Teil 3, 1032). Der Bf. habe insbesondere mit der Steuerfahndung zusammengearbeitet, um den Sachverhalt zu klären (Eingabe vom 12.03.2024).

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich hierzu: Es steht fest, dass der Bf. die beiden Offshore-Gesellschaften gegründet hat. Ebenso steht fest, dass der Bf. darüber Provisionen abgerechnet hat, die ihm persönlich zuzurechnen sind.

Zwar ist dem Bf. zuzustimmen, dass im Abgabenverfahren der Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht herrscht (vgl. § 115 Abs. 1 BAO). Andererseits trifft aber die Partei die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hierzu nicht bereit ist, oder eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl. bspw. VwGH 24.06.2021, Ra 2021/16/0014, Rn 11 mwN). Zur Zurechnung der Offshore-Gesellschaften an den Bf. ermittelte die belangte Behörde anhand der vorhandenen, aktenkundigen Umstände bzw. Unterlagen. Ebenso wurden die zur Verfügung gestellten Bankunterlagen des Bf. verwertet. Abseits dessen kann zu den Offshore-Gesellschaften, die der Bf. gegründet und die diesem zuzurechnen sind, abschließend nur der Bf. Auskunft geben. Alleine schon deswegen, weil sich diese nicht im Inland befinden und den Bf. in grenzüberschreitenden Sachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft. Es liegt dann am Abgabepflichtigen, die Geschäftsbeziehungen vollkommen offen zu legen (vgl. VwGH 08.10.2020, Ra 2020/13/0044, Rn 35 mwN). Der Bf. beharrt aber darauf, dass die Gesellschaften ihm nicht zuzurechnen seien. Dass unter diesen Umständen die belangte Behörde Rückfragen hat und den Bf. zur Vorlage entsprechender Unterlagen auffordert, bürdet dem Bf. nicht die gesamte Verantwortung der Ermittlungstätigkeit auf.

Sofern der Bf. darauf verweist, er habe mit der Steuerfahndung zusammengearbeitet, um den Sachverhalt zu klären (hierzu wohl die E-Mail des Bf. an die Steuerfahndung, Beschwerdeverfahren und BVE Teil 3, 1106 ff), ergibt sich daraus nicht, dass der Bf. im Zusammenhang mit der abgabenrechtlichen Betriebsprüfung zur Klärung des Sachverhalts beitrug.

Zum Verfahrensfehler bei der Zeugeneinvernahme

Der Bf. bringt vor, es entspräche der ständigen Judikatur des VfGH und VwGH, dass die Parteien das Recht hätten, bei der Einvernahme der Zeugen nicht nur anwesend zu sein, sondern an diese auch Fragen stellen zu können. Es stelle eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar, dass dies nicht passierte.

Richtig ist, dass die BAO kein Recht auf kontradiktorische Einvernahme von Zeugen vorsieht (vgl. VwGH 31.03.2011, 2009/15/0199 mVa VwGH 22.09.2005, 2003/14/0002 sowie zuletzt VwGH 29.09.2022, Ra 2021/15/0115). Die Niederschriften über die fraglichen Zeugeneinvernahmen des ***KL*** und der ***BR*** wurden den Parteien im Rahmen des Parteiengehörs nachweislich zugestellt.

Was die „in den Protokollen ersichtlichen Widersprüche“ (vgl. Eingabe im Rahmen des Erörterungstermins am 12.03.2024) sind, wird nicht weiter dargelegt. Eine neuerliche Befragung der Zeugen wird von Seiten des Bundesfinanzgerichts daher nicht als notwendig erachtet (vgl. VwGH 29.09.2022, Ra 2021/15/0115, Rn 31).

Zur Zurechnung von Einkünften

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden (vgl. VwGH 24.05.2007, 2005/15/0052; 29.01.2015, 2013/15/0166; 26.11.2015, 2012/15/0152). Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (vgl. VwGH 25.07.2013, 2011/15/0151).

Die Existenz einer Gesellschaft kann dabei nicht beiseite geschoben werden. Fraglich kann nur sein, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken dient, die vorgegeben werden (vgl. VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012). Kann die Gesellschaft die vorgegebenen Zwecke nicht erfüllen (zB mangels einer entsprechenden Infrastruktur), können ihr keine Einkünfte zugerechnet werden (vgl. *Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018) zu § 2, Allgemeine Grundsätze der Einkommensermittlung Rz 142). Reinen "Fakturierungsgesellschaften", in der Rolle einer passiven Zahlstelle, sind Einkünfte nicht zuzurechnen (vgl. *Tanzer*, Einkünftezurechnung an ausländische Basis- und Finanzierungsgesellschaften (Teil I) GesRZ 2005, 59 ff).

Dies ist im Lichte des VwGH eine Frage der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 29.01.2015, 2013/15/0166). Es steht fest, dass die ***Offshore1*** und ***Offshore2*** Offshore-Gesellschaften sind, die kein eigenes Personal unterhalten, substanzlos sind und als reine

Zahlstellen fungieren. Die Gesellschaften haben keine Leistungen erbracht. Die Leistungen wurden im Gegensatz dazu vom Bf. erbracht, der seine Leistungen lediglich über die beiden Offshore-Gesellschaften abrechnete. Im Lichte dieser Umstände, besitzen die ***Offshore1*** und ***Offshore2*** nicht die Marktherrschaft über die Einkunftsquelle und können den Vorgang der Leistungserstellung nicht beherrschen, weil sie über die Leistungserstellung nicht disponieren können.

Im Lichte der Feststellungen ist entsprechend davon auszugehen, dass die Einkünfte dem Bf. zuzurechnen sind.

Zur Buchführungspflicht:

Der Bf. verweist darauf, dass ihm keine Buchführungspflicht treffe, weil er keinen Gewerbebetrieb ausübe oder sonst auch kein Unternehmer iSd UGB sei.

Hierzu ergibt sich: Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen (§ 184 Abs. 1 BAO). § 184 Abs. 3 BAO normiert: *"Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen."*

Fest steht, dass dem Bf. Provisionen zugeflossen sind. Einerseits über ein italienisches Bankkonto, andererseits über Offshore-Gesellschaften, deren Einkünfte – wie festgestellt – ebenso dem Bf. zuzurechnen sind. Die dafür zu führenden Bücher hat der Bf. nicht vorgelegt. Dies rechtfertigt bereits die durchgeführte Schätzung. Ebenso liegen ungeklärte Vermögenszuwächse vor. Auch derartige ungeklärte Vermögenszuwächse rechtfertigen die Schätzung (vgl. zuletzt VwGH 19.10.2022, Ra 2022/13/0079, Rn 20). Damit besteht die von der belangten Behörde angenommene Schätzungsbefugnis zu Recht.

Zur Höhe der Schätzung ist schlussendlich auszuführen, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist (vgl. bspw. VwGH 23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111; 8.9.2009, 2009/17/0119-0122; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Zusammenfassung

Im Ergebnis sind die angefochtenen Bescheide abzuändern.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

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 Lichte der Rechtsprechung des VwGH ist die Frage der Zurechnung von Einkünften eine Frage der Beweiswürdigung (VwGH 29.01.2015, 2013/15/0166). Ansonsten folgt das Bundesfinanzgericht der Rechtsprechung des VwGH zur Entscheidungspflicht für Eingaben von E-Mails (VwGH 17.04.2023, Ra 2023/16/0016), zur Mitwirkungspflicht (VwGH 24.06.2021, Ra 2021/16/0014), zur kontradiktorischen Einvernahme von Zeugen (VwGH 29.09.2022, Ra 2021/15/0115) und zur Zurechnung von Einkünften (VwGH 24.05.2007, 2005/15/0052; 29.01.2015, 2013/15/0166; 26.11.2015, 2012/15/0152; VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012). Abseits dessen folgt das Bundesfinanzgericht der VwGH-Rechtsprechung zur Schätzungsbefugnis und deren Höhe (vgl. VwGH 19.10.2022, Ra 2022/13/0079; VwGH 23.4.2014, Ro 2014/13/0022; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005). Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 16. Mai 2024