

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Silvia Gebhart in den Beschwerdesachen ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, unvertreten, über die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung vom 04. Juli 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 03. Mai 2012, nunmehr Finanzamt Österreich, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 sowie Umsatzsteuerfestsetzung 01-11/2011, und die Bescheidbeschwerde vom 21. Juli 2014 gegen die Bescheide, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2007 und 2012 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2011, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der als Beschwerde zu erledigenden Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2010 und der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2012 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

II. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuern (Spruchpunkt I.) sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 und 2011 wird abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

IV. Die als Beschwerde zu erledigende Berufung und die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2007 bis 2010 und 2012 sowie gegen den Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid 01-11/2011 werden abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

V. Ein Umsatzsteuerveranlagungsbescheid für das Jahr 2011 durch das Bundesfinanzgericht ergeht nicht.

VI. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2010 zulässig und im Übrigen nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der steuerlich vertretene Beschwerdeführer (Bf) gründete am 1. November 2006 einen Gewerbebetrieb mit den Sparten Transport, Entrümpelungen und Montage, das er als Einzelunternehmer betrieb. Der Bf war mit diesem Unternehmen nicht im Firmenbuch eingetragen. Den Erfolg ermittelte er anhand der vereinfachten Gewinnermittlungsmethode einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 (im Folgenden kurz: EAR). Die EAR 2006 bis 2010 liegen dem Hauptakt in Papierform ein.

Das BFG hat durch Einsicht in den elektronischen Steuerakt (AISDB2) erhoben, dass daneben EAR via Finanzonline eingereicht wurden, die in den Jahren 2007 und 2010 abweichende (günstigere) Betriebsergebnisse auswiesen. Mit elektronischer EAR 2009 wurde ein Antrag nach § 124 Z 134 EStG 1988 gestellt. In den elektronischen Erklärungsdaten ist die Gewinnermittlung mit dem Kürzel „43“ erfasst. Die Ausdrücke aus dem elektronischen Steuerakt wurden zum Rechtsmittelakt genommen. Bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2007 bis 2010 folgte die belangte Behörde den elektronischen Abgabenerklärungen.

Der Vertreter iSd § 213 Abs 1 BAO, die Petronczki & Strohmayer Wirtschafts- und Steuerberatungs KG, 1190 Wien, Döblinger Hauptstraße 42/9, war nicht zum Empfang von Schriftstücken ermächtigt (Dauerakt S 29).

Am 12.12.2006 wurde der neu gegründete Betrieb des Bf mit der Frage „Geschäftsführer und eigener Betrieb?“ zu einer Nachschau gemeldet. Am 13. Juli 2007 fand beim Bf eine Nachschau statt, worüber eine Niederschrift aufgenommen wurde, die dem Bf vorgelesen wurde (Hauptakt, Dauerakt Bl 35, 36).

Der vom Bf bei seinem Auftritt auf dem Markt verwendete Fantasiename „***2***“ war nicht als Marke geschützt (Aussage Erörterungsgespräch). Der Bf gab anlässlich der Nachschau an, die Eintragung ins Firmenbuch sei geplant, ist aber nie erfolgt. Aus dem Akt geht nicht hervor, dass der Bf anlässlich der Nachschau belehrt wurde, dass er als natürliche Person ohne Eintragung ins Firmenbuch nicht berechtigt ist, auf dem Markt mit einem Phantasienamen aufzutreten. Unter den erhobenen Beweismitteln befinden sich ua das Auszahlungsjournal Juni 2007 sowie SV-Anmeldungen von Arbeitern unter Kollektivvertragshöhe und eine Visitenkarte des Bf (Dauerakt S 34ff).

Wegen Ansteigens der Fremdleistungslöhne in den Folgejahren fand beim Bf eine Außenprüfung statt. Aufgrund der nach Abschluss der ersten Prüfung neu hervorgekommenen Sparbücher mit ungeklärten Vermögenseinlagen erfolgte eine zweite Außenprüfung. Beide Prüfungen wurden iVm § 99 Abs 2 FinStrG durchgeführt, die erste, indem am 23. September

2011 der Prüfungsauftrag um den Tatbestand der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 FinStrG verweitert wurde, die zweite von Beginn an.

Nach der ersten Außenprüfung wurde im Dezember 2007 über das Vermögen des Bf das Konkursverfahren eröffnet und parallel zum Konkursverfahren wurde beim Landesgericht für Strafsachen Wien zur Zahl ***3*** ein Strafprozess wegen §§ 33, 38 Abs 1 lit a FinStrG aF, § 39 Abs 1 lit b FinStrG idF BFBI I 104/2010, §§ 156, 165 StGB (siehe Punkt I.E) geführt, in dem der Bf einräumte, dass er mit den konkret bezeichneten Rechnungen bestimmter Fremdleistungsfirmen zum Teil den in Wahrheit an Arbeitnehmer bar gezahlten Nettolohn verdeckt habe (Urteil vom 19. April 2018 S 21). Ebenso trug der Insolvenzverwalter in den gegenständlichen Rechtsmittelverfahren mit seinem Beschwerdeschriftsatz vom 18. Juli 2014 vor (s Punkt I.C.2.). Der Bf gestand im Strafprozess ferner zu, dass er nach überhöhten Rechnungen gefragt habe (Strafurteil S 21). Der steuerliche Vertreter Mag Strohmayer machte im Strafprozess von seinem Aussageverweigerungsrecht Gebrauch (§ 157 Abs 1 Z 2 StPO).

Das Strafurteil wurde nach Ausschöpfung des Instanzenzuges in seinem Spruchpunkt I, mit dem über die Delikte nach dem Finanzstrafgesetz abgesprochen wurde, mit Zustellung des Urteils OGH 16.01.2019, ***10***, rechtskräftig. Zu den rechtlichen Ausführungen der dadurch eingetretenen Bindungswirkung des Bundesfinanzgerichts an den Urteilsspruch des Landesgerichts für Strafsachen Wien wird auf Punkt II.1 verwiesen.

Strittig sind im Beschwerdefall insbesondere,

- wie hoch der Anteil der in den Deckungsrechnungen ausgewiesenen Entgelte ist, der auf verdeckt gezahlte Arbeitslöhne entfällt;
- ob die Rechtsfolge des § 162 Abs 2 BAO in den Verfahren Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 nicht mehr eintreten kann, weil die belangte Behörde anlässlich der zweiten Prüfung davon Abstand genommen hatte;
- ob bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 die Verpflichtung zur Führung eines Kassabuches besteht;
- ob bei einer Prüfung gemäß § 147 Abs 1 BAO iVm § 99 Abs 2 FinStrG Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen nicht anhand der vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Fremdvergleichsjudikatur zu prüfen sind;
- ob im Beschwerdefall wegen § 300 Abs 1 BAO vom BFG erstmals der Umsatzsteuerjahresbescheid 2011 zu erlassen ist;
- sowie ob und inwieweit der Verdacht der Geldwäscherei nach § 165 StGB den Umfang der iVm § 99 Abs 2 FinStrG durchgeführten Außenprüfungshandlungen beeinflusst;
- Wie bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 iVm § 32 EStG 1988 die Auszahlung des auf die Betriebssteuern entfallenden Quotenanteils durch den MV an die Abgabenbehörde buchhalterisch erfolgsneutral zu erfassen ist.

A Erstes Prüfungsverfahren

Bericht vom 2. Mai 2012

Die erste Außenprüfung umfasste Umsatz- und Einkommensteuer für den Zeitraum 2008 bis 2010 verbunden mit einer USO-Prüfung für die Monate Jänner bis November 2011.

Prüfungsschwerpunkt bildeten Rechnungen zu Fremdleistungen, die nach Ansicht des Prüfers als „Schein- bzw Deckungsrechnungen“ zu beurteilen seien (in der Folge kurz: Scheinrechnungen).

Die in den Scheinrechnungen behaupteten Leistungen waren nach Ansicht des Prüfers nicht von den rechnungslegenden Firmen erbracht worden, weil es sich bei diesen um Scheinfirmen ohne operative Tätigkeit, ohne aufrechten Betriebssitz und ohne eigenes Personal handle. Bei den publizierten Orten handle es sich in den meisten Fällen um Briefkasten. Weiters hätten die Firmen weder die Kapazitäten noch die Kenntnisse, die in Rechnung gestellten Leistungen zu erbringen, weil der Unternehmensgegenstand dagegensprach (zB Espresso). Der Bf habe die Personen, die als Repräsentanten diversen Gesellschaften, aufgetreten seien, nicht benennen können. Schriftliche Unterlagen (zB Anbote) seien nicht eingeholt, die Vereinbarungen mündlich getroffen worden. Die Bezahlung sei ausschließlich bar erfolgt, obgleich der Bf seine Eingangsrechnungen ausschließlich durch Überweisung begleiche. Der Bf habe bei der Wahl seiner Subunternehmer nicht der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers entsprochen (Bericht Tz 1, vorgelegt mit Hauptakt, Dauerakt Blatt 2 bis 25, im Folgenden kurz: Bericht1). Die erbrachten Leistungen sei durchwegs pauschal verrechnet worden (Bericht1 Tz 4 bis 16).

Laut Arbeitsbogen erfolgten am 23. September 2011 mehrere Amtshandlungen gemeinsam, wobei die belangte Behörde als Finanzstrafbehörde I. Instanz auftrat. Die Unterlagen wurden mit Band1 vorgelegt.

Die Amtshandlungen im Einzelnen:

Anlässlich der Vernehmung des Bf als Verdächtigen am 23.09.2011 (Niederschrift, Band1 S 56) wurde dem Bf „die Liste der Scheinfirmen bekanntgegeben, wie sie im Prüfungsauftrag gem § 99 vom 17.8.2011 aufgezählt ist“ (S 57). Gleichzeitig wurde in dieser finanzstrafrechtlichen Amtshandlung übergeben:

- Der Vorhalt vom 23.09.2011, mit dem der Bf gemäß § 162 Abs 1 BAO aufgefordert, den „tatsächlichen Leistungserbringer“ zu nennen (S 56), diesem angeschlossen
- Eine Liste der Fremdleistungsunternehmen, deren Leistungserbringung jeweils mit konkreter Begründung in Frage gestellt wurde (S 57)
- eine Fragenliste hinsichtlich Ausgangsfakturen (S 59)

- eine Liste zu den Fremdleistungsunternehmen mit 18 Fragen, zB Fragen nach Bautagebüchern, Regiestundenlisten, Einsatzorten der Arbeiter der Subunternehmer (S 60)

Der Vorhalt vom 23.09.2011 weist als Empfänger (zHd) den Steuerberater Petronczki & Strohmayer Wirtschafts- und Steuerberatungs KG, 1190 Wien, Döblinger Hauptstraße 42/9, aus, der jedoch keine Zustellvollmacht besaß (Dauerakt S 29).

Die zwingend eintretende Rechtsfolge bei Nichtbefolgung der Empfängernennung wird im Vorhalt nicht klar und deutlich angekündigt, sondern ist in den rechtlichen Grundlagen enthalten, wo auch VwGH-Judikatur zitiert wird (Band1 S 58).

Der Bf erbat sich Bedenkzeit.

Am 12. Jänner 2012 erfolgte nochmals die Vernehmung des Bf als Verdächtiger im Beisein des Rechtsanwalts (S 61), der auf seine Zustellvollmacht hinwies und dem *„beiliegende Aufstellung des Prüfers über von der Behörde als Scheinfirmen qualifizierten Gesellschaft samt Höhe der Beauftragungen übergeben“* wird. Weiters wurde *„zur Kenntnis gebracht, dass falls keine schlüssige Gegendarstellung erstatten wird, diese Beträge dem Abschluss der BP zugrundegelegt werden“* (S 62).

Was die Beilage war, geht aus den vorgelegten Akten nicht hervor. Auf den Seiten 63 und 64 liegt die Liste zu den Fremdleistungsunternehmen mit 18 Antworten ein, die mangels Eingangsvermerks dem Prüfer persönlich überreicht worden sein muss.

Mit Bescheid vom 12.01.2012, Strafnummer 2011/***6***, leitete die belangte Behörde als Finanzstrafbehörde I. Instanz für die Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2010 ein Finanzstrafverfahren wegen des Verdachts der vorsätzlichen Abgabenverkürzung nach § 33 Abs 1 FinStrG ein (nachgereicht, eRemA ON49). Die Außenprüfung wurde in eine Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG umgewandelt. Die USO-Prüfung für die Monate Jänner bis November 2011 war davon nicht betroffen

Die Schlussbesprechung fand am 11. April 2012 statt, worüber eine Niederschrift aufgenommen wurde (Dauerakt S 15ff). Die belangte Behörde schloss sich den Feststellungen des Prüfers an und erließ unter Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren Einkommen- und Umsatzsteuer 2008 bis 2010 die neuen Sachbescheide vom 03.05.2012 sowie den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-11/2011 und verwies begründend in sämtlichen Bescheiden auf den Bericht vom 2. Mai 2012 und die Niederschrift vom 11. April 2012. Nach Auffassung der belangten Behörde war der Bf der Aufforderung zur Empfängernennung nicht nachgekommen, sodass in den abschließend ergangenen Einkommensteuerbescheiden die entsprechenden Fremdleistungslöhne gemäß § 162 BAO zwingend nicht anzuerkennen gewesen seien (Bericht Tz 3). Die Vorsteuern wurden in den Umsatzsteuerbescheiden um die

in den Scheinrechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge gemäß §§ 11, 12 Abs 1 UStG 1994 gekürzt, weil die in den Rechnungen dargestellten Leistung nicht erbracht worden seien (Bericht Tz 2).

Nach der Aktenlage hat der Bf ausschließlich auf die Liste mit den 18 Fragen geantwortet (Band1 S 63).

Durch die Prüfungsfeststellung ergaben sich folgende steuerliche Auswirkungen (Beträge in Euro):

Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Jahren 2008 bis 2010 (Bericht1 Seite 23, 24):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2008	2009	2010
Laut Erstbescheiden bzw elektronischen EAR	12.610,71	11.475,29	21.367,88
Hinzurechnungen § 162 BAO	235.795,00	189.325,00	300.567,52
Gewinn laut neuen Sachbescheiden	248.405,71	200.800,29	321.935,40

Berechnung der abzugsfähigen Vorsteuern in den Jahren 2008 bis 2010

Vorsteuern	2008	2009	2010
vor BP	82.926,57	77.860,98	103.435,27
laut neuen Sachbescheiden	35.767,57	35.394,98	43.321,79

Berechnung der Vorsteuerkürzung für den Zeitraum 01-11/2011 (Bericht Tz 13 bis Tz 16)

Vorsteuerkürzung	Jän bis Nov 2011
Tz 13	2.916,66
Tz 14	38.975,00
Tz 15	16.468,00
Tz 16	11.284,50
Summe	69.644,16

Darstellung der nachgeforderten Abgabebeträge anhand der neuen Sachbescheide in Euro:

	2008	2009	2010
--	------	------	------

Einkommensteuernachforderung	114.810,09	90.453,57	147.410,00
Umsatzsteuernachforderung	47.159,00	42.466,00	60.113,51
Summe	161.969,09	132.919,57	207.523,51

Die Wiederaufnahmebescheide und die neuen Sachbescheide Umsatz- und Einkommensteuer 2008-2010 vom 3. Mai 2012 wurden an den Bf als Empfänger versendet und von diesem am 9.5.2012 persönlich übernommen (Hauptakt 2012/48, 2009/21).

Berufungsschriftsatz vom 04. Juli 2012 (Hauptakt 2010, 28ff)

Nach ordnungsgemäßer Fristverlängerung erhob der Rechtsanwalt Dr Erich Hirt, Verteidiger in Strafsachen, namens des Bf mit Schriftsatz vom 04. Juli 2012 gegen die neuen Sachbescheide vollumfänglich form- und fristgerecht Berufung, mit der inhaltliche Rechtswidrigkeit und Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht und die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Abgabenbescheide begehrt wurde. Die die Wiederaufnahme der Abgabenverfahren 2008 bis 2010 verfügenden Bescheide wurden nicht angefochten und erwachsen unangefochten in Rechtskraft.

Insbesondere wurde die Feststellung, die strittigen Leistungen seien nicht von den rechnungslegenden Unternehmern erbracht worden, als rechtswidrig bezeichnet. Es wurde eingewendet, dass der Bf mit seinen rund 20 Arbeitnehmern niemals in der Lage gewesen wäre, die Leistungen selbst zu erbringen. Hervorgehoben wurde auch, dass Geschäftsführer und sonstige befugte Personen der von der belangten Behörde als Scheinfirmen qualifizierten Unternehmen an den Bf herangetreten seien und ihr Interesse an der Mitarbeit durch Aushilfskräfte bekundet hätten. Der Bf habe die bei ihm vorsprechenden Firmen in Vormerkung genommen und bei Bedarf darauf zurückgegriffen. Der Bf habe zu jedem einzelnen Fremdleistungsunternehmen sorgfältig die ihn zumutbaren Erkundigungen eingeholt und sich von der Firmenleitung geben lassen (Eintrag ins Firmenbuch, aufrechte UID-Nummer, aufrechte Gewerbeberechtigungen). Wegen des in Österreich streng gehandhabten Datenschutzes habe der Bf keine Möglichkeit gehabt, die minutiösen Feststellung der belangten Behörde früher zu erkennen. Schließlich wurde die Entscheidung über die Berufung durch den unabhängigen Finanzsenat in Senatsbesetzung beantragt.

Einstellung des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens

Das gegen den Bf geführte Finanzstrafverfahren wurde mit Bescheid vom 28.06.2012 eingestellt (eRemA ON49). Mangels objektiven Tatverdachts habe der Bf als Beschuldigter weder vorsätzlich noch fahrlässig Abgaben verkürzt.

Vorlagebericht vom 26. Juli 2012

Mit diesem wurden die Berufungen gegen die Bescheide, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2008 bis 2010 sowie Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid 01-11/2011, unmittelbar dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt und deren Abweisung iSd Prüfungsfeststellungen beantragt. Angeschlossen waren der Hauptakt sowie zwei Prüfungsbände (im Folgenden bezeichnet als Band1 und Band2).

Die weiters mit dem Berufungsschriftsatz angefochtenen Bescheide, betreffend Anspruchszinsen 2008 bis 2010 sowie Einkommensteuervorauszahlung 2012, waren nicht Gegenstand des Vorlageberichtes und sind beim unabhängigen Finanzsenat folglich nicht anhängig geworden.

B Verdachtsmeldung wegen Geldwäsche, Hausdurchsuchung

Mit Anzeige an die Staatsanwaltschaft vom 15. November 2012 äußerte die ***1*** gegen den Bf den Verdacht der Geldwäscherei. Es kamen Sparkonten mit ungeklärten Vermögenseinlagen zu Tage. Am 30. November 2012 erfolgte beim Bf eine Hausdurchsuchung an drei Standorten. Die Anzeige ist nicht aktenkundig. Beschlagnahmt wurden neben den Sparbüchern ua die bis Juni 2012 reichenden steuerlichen Aufzeichnungen und zwei Firmenfahrzeuge, für die die belangte Behörde die Absonderung geltend machte.

Konkurseröffnung

Mit Beschluss vom 7. Dezember 2012, GZ ***7***, wurde durch das Handelsgericht Wien über das Vermögen des Bf der Konkurs eröffnet und Rechtsanwalt Dr Georg Kahlig, Siebensterngasse 42 Tür 3, 1070 Wien, zum Masseverwalter (im Folgenden kurz: MV) bestellt. Der MV meldete per 20. Februar 2014 folgende Schulden des Bf blaut Verzeichnis beim Handelsgericht an:

Name und Adresse des Anmeldenden und seines Bevollmächtigten	Rechtsgrund der Forderung	angemeldeter Betrag	Festgestellte Forderung	Bestrittene Forderung
Republik Österreich v.d. Finanzprokuratur vertreten durch belangte Behörde	ABG/FA	800.750,19		800.750,19 nicht rechtskräftig
SVA der Gewerbl Wirtschaft	SVA	23.085,68	23.085,68	
Stadt Wien MA 6	Abg/Gemeinde	15.027,61	149,75	114.877,86

Näher bez Privatgläubiger	Liefere/Leistg	620,18	620,18	
Näher bezeichnete Bank	Kredit	88.072,46	88.072,46	
WGK	SVA	60.000,00		60.000,00
Forderungssummen per 20.02.2014		987.556,12	111.928,07	975.628,05

Die Republik Österreich machte Absonderung der Sparbücher und zweier im Eigentum des Bf stehender LKW geltend.

Wiederholungsprüfung und Prüfungsausdehnung

Am 30. Jänner 2013 teilte die Amtsvertreterin dem UFS telefonisch mit, dass die Strafsachenstelle im offenen Berufungsverfahren eine nochmalige Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG angeordnet habe. Es seien Bankguthaben neu hervorgekommen. Nach Ansicht des Prüfers seien höhere Beträge als bisher angenommen zuzurechnen. Weiters werde die Prüfung auf die Jahre 2007 und 2012 ausgedehnt und der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 01-11/2011 werde durch einen Veranlagungsbescheid 2011 ersetzt werden. Der UFS wurde ersucht, mit der Entscheidung über die anhängigen Rechtsmittel bis zur Vorlage der neuen Sachbescheide zuzuwarten.

Strafverfahren beim Landesgericht für Strafsachen Wien wegen div Finanzvergehen, Geldwäscherei (§ 165 StGB) und betrügerischer Krida (§ 156 StGB)

Mit Kurzmitteilung vom 16. April 2014 teilte die belangte Behörde mit, dass das Landesgericht für Strafsachen Wien (im Folgenden kurz: LGStrS Wien, Straflandesgericht) vom Ergebnis der Wiederholungsprüfung verständigt werde. Für die von den bereits vorgelegten Berufungen betroffenen Abgaben und Zeiträume könnten durch die belangte Behörde im Hinblick auf die Sperrwirkung des § 300 BAO keine Wiederaufnahme der Verfahren verfügt werden. Beantragt wurde, die Abgabenfestsetzung zu den bereits anhängigen Rechtsmittelverfahren iSd der Feststellungen der 2. Außenprüfung verbösernd vorzunehmen. Aufgrund der Feststellung der Außenprüfung vom 2. April 2014 sei das GPLA-Team verständigt worden. Der Anregung der Finanzstrafbehörde, für die lohnabhängigen Abgaben ebenfalls eine Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG durchzuführen, sei mit Prüfungsauftrag vom 25. März 2014 entsprochen worden.

Mit der Kurzmitteilung wurden elektronisch vorgelegt:

-) AP-Bericht vom 2. April 2014 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2007 bis 2012
-) Wiederaufnahmsbescheid für Umsatz- und Einkommensteuer 2007
-) Bescheid betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012

-) Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2012
-) Bescheide betreffend Anspruchszinsen ESt 2007, 2011 und 2012
-) GPLA-Bericht vom 18. Jänner 2013 betreffend L, DB, DZ vom 1.1.2009 bis 17.12.2012.

C Zweites Prüfungsverfahren

Das zweite Prüfungsverfahren erfolgte nach Konkurseröffnung zum 7. Dezember 2012. Die Geschäftsunterlagen wurden anlässlich der Hausdurchsuchung am 30. November 2012 von der Finanzpolizei im Auftrag der Staatsanwaltschaft beschlagnahmt. Wie den nachfolgend dargestellten Berichten des MV zu entnehmen ist, bemühte sich dieser vergebens, dass ihm die Geschäftsunterlagen zwecks Erstellung der Abgabenerklärungen für das Jahr 2012 zur Verfügung gestellt werden.

Der Bescheid über einen Prüfungsauftrag wurde dem MV am 6. März 2013 persönlich zur Kenntnis gebracht (Ausdruck aus Diskette, BFG-Rechtsmittelakt S 1). Gegenstand der 2. Prüfung waren Umsatz- und Einkommensteuer 2007 bis 2012.

Laut Prüfungsbericht vom 2. April 2014 fand die Schlussbesprechung am 13. März 2014 statt (elektronischer Rechtsmittelakt des BFG, im Folgenden kurz: eRM-Akt, ON16, Bericht2, S 1, 22, ON23). Unter Wiederholung des Vorberichts wurde festgestellt, dass von weiteren sechs Firmen Scheinrechnungen in der „Buchhaltung“ des Bf vorgefunden seien (Bericht2 Tz 11). Insgesamt hätten im Zeitraum 2007 bis 2012 19 solcher „Konstrukte“ fortwährend und abwechselnd 223 Rechnungen über einen Nettobetrag von EUR 1.364.098,71 zzgl USt EUR 272.850,52 an den Bf gestellt (Bericht2 Tz 8.1.). Die im Rahmen der Vorprüfung geübte Aufforderung der Empfängerinnennung nach § 162 BAO wurde nicht mehr aufrecht erhalten. Abweichend von den Feststellungen der Vorprüfung wurde nunmehr davon ausgegangen, dass die als Aufwand für Fremdleistungen erfassten Betriebsausgabe einerseits Zahlungen für „Schwarzlöhne“ darstellen, weil entsprechende Leistungen von „Schwarzarbeitern“ erbracht worden sein mussten, und andererseits fiktiven Aufwand darstellen würden (Bericht2 Tz 8.4.). Es lägen sog Kick-Back-Zahlungen vor (Bericht2 Tz 10). Infolge der materiellen Mängel in der „Buchhaltung“ des Bf (Bericht Tz 13) werden die Voraussetzung für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen im Wege der Schätzung als gegeben erachtet (Bericht Tz 13). Für die Gewinne der Jahre 2007 bis 2010 wird der als Betriebsausgabe erfasste Fremdleistungsaufwand um 50% gekürzt, indem 50% den bisher erklärten Betriebsergebnissen hinzugerechnet werden (Bericht2 Tz 13.1.). Für die Jahre 2011 und 2012 wurden im Wege einer Globalschätzung die Gewinne mit 20% des Umsatzes angesetzt. Als Umsätze der Jahre 2011 und 2012 wurden die Eingänge auf den Geschäftskonten nach Herausrechnung der Umsatzsteuer angesetzt. In den Vorjahren habe der Gewinn – nach Bereinigung des Aufwandes für Fremdleistungen – etwa 20% des Umsatzes betragen (Bericht2 Tz 13.3.). Für das Jahr 2012 wurde zum Umsatz eine Hinzurechnung von EUR 20.000,00 vorgenommen, weil die Kontoauszüge nur bis Mitte November 2012 vorhanden waren (Bericht2 Tz 13.4)

Die Zahlungen auf Erlagsbücher bei der ***1*** wurden zum Teil mit der Rückzahlung eines Darlehens argumentiert, das der Vater des Bf, ***V***, diesem anlässlich der Neugründung in mehreren Teilbeträgen über insgesamt EUR 170.000,00 gewährt haben soll. Der Vater hätte die Erlaubnis des Bf gehabt, Gelder aus der „Kassa“ zu entnehmen. Der BP-Bericht enthält Ausführungen zu der Frage, ob der Vater über ausreichende Mittel zur Hingabe des Darlehens gehabt hat (Bericht2 Tz 3, 6).

Der BP-Bericht enthält keine Ausführungen über einen Fremdvergleich zu dem Darlehensvertrag zwischen dem Bf als Darlehensnehmer und Sohn und dessen Vater als Darlehensgeber.

In Tz 9.5. wurden ausgehend von den erklärten Betriebsergebnissen in den Jahren 2008 bis 2010 Unterdeckungen berechnet.

Die belangte Behörde schloss sich den Feststellungen des Prüfers an und erließ unter Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 2007 die neuen Sachbescheide vom 3. April 2014 an den MV. Für die Jahre 2011 und 2012 ergingen Erstbescheide. In sämtlichen Bescheiden wurde begründend auf die Niederschrift zu Schlussbesprechung und den Bericht verwiesen. Die die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid und die neuen Sachbescheide wurden am 7. April 2014 durch Übernahme zugesellt (eRM-Akt ON22), der Bericht am 8. April 2014 (eRM-Akt ON23).

Aufgrund des Ergebnisses der zweiten Prüfung wurden folgende Gewinne ermittelt (Bericht2 nach Tz13.6.).

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Umsatz					1.119.000,00	670.000,00
Gewinn lt Erkl	31.262,29	12.610,71	11.475,29	21.367,88	0,00	0,00
Kürzung Aufw FL 50%	71.035,96	121.872,51	104.645,84	150.283,76		
20% vom Umsatz					223.800,00	134.000,00
Gewinn laut AP2	102.298,25	134.483,22	116.121,13	171.651,64	223.800,00	134.000,00
Gewinn laut AP1	nicht geprüft	248.405,71	200.800,29	321.935,40	nicht geprüft	nicht geprüft

C.1. Schriftsatz des MV vom 30. Dezember 2013

Der MV beantragte die Festsetzung der Einkommen- und Umsatzsteuer je 2012 im Schätzungsweg. Als Schätzungsgrundlage verwies er auf die von der Finanzpolizei beschlagnahmten Geschäftsaufzeichnungen des Bf und auf seine seit einem Jahr anhaltenden Bemühungen, dass ihm diese zugänglich gemacht werden.

C.2. Beschwerdeschriftsatz vom 18. Juli 2014 (Veranlagungsabgaben, eRM-Akt ON1)

Der MV im Verfahrens des Bf als Insolvenz- und Abgabenschuldner erhob mit Schriftsatz vom 18.07.2014 Bescheidbeschwerde gegen die Bescheide, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für 2007 und 2012 sowie Einkommensteuer 2011 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und infolge unrichtiger Anwendung materiellen Rechts in näher bezeichnetem Umfang. Weiters wurde die Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt.

Im Kern wurde anhand eines äußeren Betriebsvergleichs argumentiert, dass zum Vergleich herangezogene Kapitalgesellschaften, die einen allgemeinen Bekanntheitsgrad in der Öffentlichkeit besitzen und deren Unternehmen weit größer sind als jenes des Bf, keine höhere Rentabilitätsquote als 9% hätten. Als Rentabilitätsquote wurde der Quotient von Reingewinn und Umlaufvermögen herangezogen. Die Heranziehung des Umlaufvermögens erscheine gegenüber der Abgabenbehörde insofern zulässig, als für die Abgabenbehörde ja die Umsatzzahlen einsehbar seien (Punkt 1 der Beschwerde).

In den Punkten 2ff werden ausgabenseitige Malversationen des Bf eingeräumt, da *„einnahmenseitig nichts ging“*. *„Willfähige Subunternehmer“* hätten *„gefälligkeitshalber ihre tatsächlich durchaus erbrachten Leistungen zumindest fallweise überfakturiert“*. *„Diese Überfakturierung könne aber bei realistischer Betrachtung nicht so exzessiv ausgefallen sein, wie dies in den angefochtenen Bescheiden dem Schuldner unterstellt werde.“* Zur Vermeidung von Wiederholungen werde auf die Ausführungen in der gegen den GPLA-Bescheid erhobenen Beschwerde vom 30.06.2014, Punkt 4 bis 7, verwiesen, welche zum integralen Bestandteil gegenständlicher Beschwerde gemacht werden. Die Subunternehmer wären durchwegs ins Firmenbuch eingetragen und mit dem gehörigen Gewerberecht ausgestattet und mit Steuernummern, teil UID-Nummer versehen gewesen. Die pauschale Aberkennung der aus den Subunternehmern erfließenden Vorsteuer sei als exzessive Ermessens-Ausübung sachlich nicht gerechtfertigt. Die Vorsteuerkürzung sei lediglich im Ausmaß der Überfakturierung zu kürzen.

Für das Jahr 2007 ergebe sich *„nicht einmal eine Verdachtslage, da die als dubios eingeschätzten Subunternehmer erst ab dem Jahr 2008 beschäftigt“* worden seien.

Zum Beweis für das Beschwerdevorbringen wurden die Firmenbuchauszüge der Vergleichsunternehmen und die veröffentlichten Bilanzen für 2012 als Konvolut vorgelegt

sowie die Einholung eines interdisziplinären Gutachtens eines Sachverständigen aus dem Fach der Betriebswirtschaft und aus dem Fach der Kleintransporteure und Übersiedler beantragt.

Die begehrte und als rechtskonform erachtete Vorsteuerkürzung wurde in der Beschwerde betraglich nicht konkretisiert.

C.3. Beschwerdevereinsentscheidungen vom 2. Dezember 2014 (ON7-11)

Mit an den MV im Insolvenzverfahren des Bf ergangenen Beschwerdevereinsentscheidungen vom 2. Dezember 2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und begründend auf die gesonderte Bescheidbegründung vom 4. Dezember 2014 (ON12) verwiesen.

Beschwerdebescheide und Bescheidbegründung wurden dem MV nachweislich laut Rückscheinen am 4.12.2014 und am 9.12.2014 zugestellt (ON35, 37). Begründend wurde ausgeführt:

Der Antrag auf Beiziehung eines Sachverständigen wurde abgewiesen, weil die belangte Behörde als Abgabenbehörde selbst über das erforderliche Fachwissen verfüge. Die Beschwerde zeige keine Rechtswidrigkeit auf und sei nicht konkretisiert. Bezüglich der Scheinrechnungen wurde auf Tz 8 des Berichts verweisen, in dem erschöpfend die Gründe für den in freier Beweiswürdigung angenommenen Sachverhalt dargelegt sei. Die vorgeschlagene Schätzung anhand der angeführten Vergleichsbetriebe sei ungeeignet. Die Wahl der Schätzungsmethode stehe der Behörde frei. Das Beschwerdevorbringen kläre die festgestellten Unterdeckungen nicht auf.

C.4. Vorlageantrag

Mit Schriftsatz vom 2. Jänner 2015 wurde form- und fristgerecht Vorlageantrag gestellt, mit dem folgende Anträge gestellt wurden:

ANTRÄGE

- auf Entscheidung durch den gesamten Senat
- Einholung der beantragten Beweise,
- Durchführung einer Beschwerdeverhandlung und
- beschwerdegemäße Sachentscheidung.

Zum Antrag auf ein interdisziplinäres Gutachten eines Sachverständigen aus dem Fach Betriebswirtschaften und aus dem Fach der Kleintransporteure und Übersiedler wurde näher konkretisiert, dass dadurch aufgezeigt werden soll, dass *„bei der grundsätzlich sicherlich zulässigen Schätzung des Gewinnes der Ermessensspielraum exzessiv überzogen wurde, indem dem Schuldner bei seiner Unternehmensführung eine Rentabilität in den Jahren 2007, 2010*

bzw. 2011 zwischen 19,5 und 21,75 unterstellt wird. Das Gutachten soll daher lediglich die Ermessensausübung relativieren.“

Soferne es sich für den MV „administrativ und finanziell machen lässt, werde er die Anregung der belangten Behörde zur Beiziehung eines Privatgutachten aufgreifen und realisieren.“

Es sei unverständlich, dass die Abgabenbehörde von der ihr zweifellos offenstehenden Möglichkeit keinen Gebrauch macht, Vergleichswerte nachvollziehbar zu begründen.

Da bei der vorliegenden Problematik ein innerer Betriebsvergleich ausscheide, käme wohl nur ein Vergleich mit weitgehend gleich strukturierten Unternehmen in Frage.

Hier müsse die Abgabenbehörde über entsprechendes - auch statistisch ausgewertetes - Erfahrungsmaterial verfügen, welches offensichtlich aus dem Grund nicht aufgegriffen werde, da es die gegenständlich vorliegenden Ergebnisse der Schätzung nicht stütz.

Insofern liege auch Gesetzeswidrigkeit der angefochtenen Bescheide infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften - ein Begründungsmangel - vor.

Dass das mühsam beschaffte Vergleichsmaterial lasse sich zwar nicht eins zu eins auf den gegenständlichen Fall übertragen werden kann, doch sie es geeignet, die Ergebnisse der im Schätzweg vorgenommenen Gewinnermittlung zu erschüttern.

Aus der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 26.11.2014 zur Beschwerde vom 18.07.2014 ergebe sich, dass sich diese wesentlich von den festgestellten ungeklärten Fehlbeträgen habe leiten lassen, wofür wirklich nichts spreche (ausgehend von der Tabelle „Gegenüberstellung der Summen aus Abhebungen vom Geschäftskonto, Zahlung auf Kapitalsparbüchern und Scheinrechnungen" auf Seite 2 unten).

Ausgehend von den einigermaßen gesichert erscheinenden Umsatzerlösen sei eine Gewinnquote, die die größte Wahrscheinlich für sich hat, in Anschlag gebracht worden.

Wenn sich hierbei Widersprüche zu den Sparbuch-Einzahlungen einerseits und den ungeklärten Geldbewegungen andererseits ergeben sollten, müssten diese mangels jeglicher spezifischen Aussagekraft auf sich beruhen bleiben.

D GPLA-Prüfung für die Jahre 1.1.2007 bis 31.12.2012

Im Bericht vom 22. April 2014 wurde als Begründung zur Sachverhaltsannahme von „Schwarzarbeitern“ und damit zur Geltendmachung der Arbeitgeberhaftung nach § 82 EStG 1988 ausgeführt, dass die BP 50% der Rechnungssummen der Scheinrechnungen als Lohnaufwand anerkannt habe (im Folgenden kurz: Bericht3 S2; eRM-Akt ON24). Lohnsteuer,

Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer wurden pauschal nachversteuert (im Folgenden kurz: L, DB, DZ, KommSt). Mit abschließenden Bescheiden vom 22. April 2012 wurde der MV im Insolvenzverfahren des Bf zur Haftung gem § 82 EStG 1988 herangezogen und mit den Abgabenbescheiden die Lohnnebenabgaben vorgeschrieben (eRM-Akt ON25). Insgesamt belaufen sich die nachgeforderten bzw vorgeschriebenen Lohnnebenabgaben auf EUR 135.727,82. Darüber hinaus wurden Säumniszuschläge festgesetzt.

Beschwerdeschriftsatz vom 30. Juni 2014 (lohnabhängige Abgaben, ON30)

Mit diesem wurde innerhalb erstreckter Frist formgerecht gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 22.04.2014 Beschwerde erhoben.

Mit den Punkten 4 bis 7 des Beschwerdeschriftsatzes wurde vorgetragen wie folgt:

„(4) Vielmehr ist die Behörde lebensnah davon ausgegangen, dass der Schuldner nur eine kleine Anzahl von produktiven Kräften in ständiger regelmäßiger Beschäftigung hatte, und sich je nach der Auftragslage der Dienste von Subunternehmen bediente.

An diesen Subunternehmen wurde von der Behörde zwar kein gutes Haar gelassen, sodass in Ansehung dieser vom Institut der Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO mit dem Ergebnis Gebrauch gemacht wurde, als der für diese Subunternehmer getätigte Aufwand als Betriebsausgabe zur Gänze aberkannt und der Vorsteuerabzug aus den Fakturen dieser Subunternehmer verwehrt wurde.

Wenngleich meiner Auffassung nach die Anwendung des § 162 BAO rechtswidrig erfolgt ist (allerdings kein Thema der gegenständlichen Beschwerde), war die Behörde insofern auf der richtigen Spur, als sie von einer Leistungserbringung des Schuldners durch einige eigene Arbeitnehmer, im Wesentlichen aber im Rahmen von Werkverträgen mit Subunternehmen ausgegangen ist.

Ob und inwieweit diese Subunternehmer im konkreten Fall einen sozialschädlichen Hintergrund hatten, und ob und inwieweit sich dieser Umstand auf die steuerliche Veranlagung des Schuldners auswirkt, ist Gegenstand des ohnehin bereits anhängigen Beschwerdeverfahrens betreffend E und U 2008 bis 2010 sowie U für 01 bis 11/2011.

Thema des gegenständlichen Verfahrens ist vielmehr, dass der Schuldner konträr den Ergebnissen des vorzitierten vorangegangenen Prüfungsverfahrens während der gesamten Dauer seiner unternehmerischen Tätigkeit Heerscharen von Schwarzarbeitern beschäftigt haben soll.

(5) Die Feststellung der exzessiven Beschäftigung von Schwarzarbeitern wird damit begründet, dass diverse Kontrollen durch die Finanzbehörde (FinPol) im Zeitraum 2009 bis 2012 ergeben

hätten, dass wiederholt Personen beschäftigt worden seien, die keine Arbeitserlaubnis gehabt hätten und nicht zur Sozialversicherung angemeldet gewesen seien.

Hiezu werden unter 8.4.1. bis 8.4.6. im Bericht vom 02.04.2014, welcher pauschal als Begründung für die angefochtenen Bescheide dient, die Vorfälle angeführt. Dazu fällt zunächst auf, dass die unter 8.4.1. und 8.4.6. angeführten Vorfälle ident sind. Tatsächlich hat es der Schuldner am 23.10.2012, dem allerletzten Tag seiner unternehmerischen Tätigkeit, an welchem er über keine Arbeitnehmer mehr verfügt hat, für nötig befunden, noch eine Übersiedlung durchzuführen. Wegen dieses Vorfalles wurde der Schuldner auch verwaltungsstrafrechtlich geahndet.

Tatsächlich zugetragen hat sich auch der unter 8.4.2. angeführte Vorfall vom 25.05.2009, dass nämlich zwei Personen russischer Staatsangehörigkeit in Eisenstadt illegal für den Schuldner arbeitend betreten wurden.

Was die unter 8.4.3. bis 8.4.5. angeführten Vorfälle betrifft, sind diese ohne jede Aussagekraft, und können daher nicht als Beweis für die derart gravierende Unterstellung dienen. Abgesehen davon, dass der Schuldner glaubhaft versichert, von diesen Vorfällen vom 21.07.2009, 10.03.2010 bzw. 26.05.2011 gar keine Kenntnis zu haben, fehlt bei den unter 8.4.3. und 8.4.4. angeführten Vorfällen eine Feststellung des Bezuges zum Schuldner, zumal davon auszugehen ist, dass voraussichtlich bundesweit noch eine Reihe von Personen ohne aufrechte Meldung zur Sozialversicherung betreten worden sind, mit welchen der Schuldner nichts zu tun hatte. Schließlich stellt der Umstand, dass bei der unter 8.4.5. angeführten Kontrolle vom 26.05.2011 keine Verstöße festgestellt werden konnten, auch keinen tauglichen Beweis dafür dar, dass der Schuldner eine Unzahl von Schwarzarbeitern beschäftigt hätte. Diesen dürftigen Beweisergebnissen ist gegenüberzustellen, dass dem Schuldner unterstellt wird, schwarze Bruttolöhne von insgesamt € 1.497.755,32 ausbezahlt zu haben!

Es ist völlig unwahrscheinlich, dass der Schuldner bei den vorherrschenden dichten Kontrollen nicht wesentlich öfter wegen illegaler Beschäftigung aufgefallen wäre (als zwei Mal in sechs Jahren!), hätte er tatsächlich rund 200.000 illegale Mannstunden inszeniert. Schließlich war der Schuldner regelmäßig selbst nur als Subunternehmer im Rahmen von Großaufträgen tätig, die durchaus auch von der öffentlichen Hand ausgingen. Eine derartige Frivolität kann dem Schuldner aber nicht beigemessen werden, dass er mit Schwarzarbeitern Wiener Finanzämter übersiedelt.

(7) Wie es bei beiden Betriebsprüfungen zu Tage getreten ist, lag die Leitung seines Unternehmens ausschließlich in den Händen des Schuldners.

Sofern er neben den wenigen eigenen produktiven Kräften (Transportarbeitern und Monteuren) überhaupt jemand in der Administration beschäftigt hat, war dies stets eine Einzelperson die nur subaltern tätig war.

Das bedeutet, dass die Leitung, Organisation und Kontrolle sämtlicher Unternehmensbereiche durch den Schuldner allein erfolgt ist. Nicht zuletzt war der Schuldner auch täglich selbst produktiv tätig, indem er im Rahmen der heikelsten Aufträge seine Projekte persönlich beaufsichtigt hat und dabei auch stets selbst Hand angelegt hat.

Es ist völlig unerfindlich, wo der Schuldner unter diesen Umständen auch noch die Zeit und die Energie hätte hernehmen sollen, um das Heer von Schwarzarbeitern zu akquirieren und intern zu organisieren.

Aus intensiven Ermittlungen der Sicherheitsbehörde im Rahmen von hiezu gebildeten Sonderkommissionen (unter anderem „MERLIN“) weiß man heute, dass sich notorische Schwarzarbeiter in Gruppen selbst organisieren und im Rahmen von sozialschädlichen Unternehmen, meist mit den gehörigen Gewerberechten, einer inländischen Steuernummer, nicht selten einer UID Nummer auftreten und mitunter sogar auf den Befreiungslisten für die Auftraggeberhaftung figurieren.

Bei dem in der Branche des Schuldners vorherrschenden niedrigen Lohnniveau entspricht die ihm unterstellte Summe der Schwarz Lohnzahlungen ungefähr 200.000 Mann-Stunden. Verdichtet man mit Rücksicht auf die Anlaufperiode und das Rumpffjahr 2012 die Periode der unternehmerischen Tätigkeit des Schuldners auf fünf Kalenderjahre entsprechend etwa je 300 Arbeitstagen, hätte der Schuldner bei einer durchschnittlichen Tagesarbeitszeit von 8 Stunden permanent rund 15 Schwarzarbeiter beschäftigen müssen.

Bei der niedrigen Qualifikation der für das Unternehmen des Schuldners erforderlichen Arbeitskräfte und der damit einhergehenden Unzuverlässigkeit und Unbeständigkeit hätte der Schuldner tagtäglich den erforderlichen Schwarzarbeitern auf dem „Arbeitsstrich“ nachhecheln müssen und wäre sonst zu keiner Tätigkeit mehr gekommen.“

Beschwerdevorentscheidung vom 9. Dezember 2014 (eRM-Akt ON36)

Der Prüfer gab eine Stellungnahme zur Beschwerde ab (eRM-Akt ON34), der sich die belangte Behörde mit ihrer Beschwerdevorentscheidung vollinhaltlich anschloss. Sie gab der Beschwerde teilweise Folge und änderte die Abgabenfestsetzung dahingehend ab, dass für den Streitzeitraum Lohnabgaben von insgesamt EUR 26.054,28 vorgeschrieben wurden. Die Festsetzung von DB und DZ entfielen zur Gänze. Begründend wurde ausgeführt, für den Bf sei der Kollektivvertrag der Spediteure-Arbeiter heranzuziehen. Sachverhaltsbezogen wurde davon ausgegangen, dass die „Schwarzarbeiter“ im Schnitt nur 30 Stunden je Woche gearbeitet hätten, weil die Arbeitsverträge in der Regel nur auftragsweise und für kurze Zeit abgeschlossen würden.

Da für das Jahr 2007 kein Kollektivvertrag vorlag, wurde der Stundenlohn geschätzt. Die Kollektivverträge sahen folgenden Stundenlöhne für Arbeiter und Monatslöhne für Arbeiter bei Vollzeitbeschäftigung vor:

Jahr	Stundenlohn Arbeiter	Monatslohn – Arbeiter
2007	8,00	1.384,00
2008	8,12	1.404,11
2009	8,30	1.436,11
2010	8,48	1.467,70
2011	8,71	1.507,33
2012	9,04	1.563,33

Daraus ergaben sich weit weniger Arbeitsstunden als in der Beschwerde im Ausmaß von 200.000 Stunden berechnet. Da für Schwarzarbeiter weder Anspruch auf Urlaub bestehe noch eine Konsumation von Urlaub und Krankenstand möglich sein wird, sei von 12 Monaten Beschäftigung auszugehen. Aufgrund der übermittelten L 16 (Jahreslohnzettel) für die Jahre 2007 bis 2012 ergebe sich eine durchschnittliche Lohnsteuer von 0,29% bis 3,51%.

E Strafverfahren

Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 19. April 2018, Zahl *3*****

Mit Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 19. April 2018, Zahl ***3***, wurde der Bf für schuldig erkannt, er habe als Inhaber des Einzelunternehmens ***2***

I./ im Bereich des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vorsätzlich

A./ unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben bewirkt, und zwar

1./ durch die Abgabe unrichtiger Jahressteuererklärungen, wobei es ihm jeweils darauf ankam, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, und zwar

a./ Einkommensteuer

i./ am 27.10.2008 für das Jahr 2007 in Höhe von 27.176,57 Euro;

ii./ am 24.03.2010 für das Jahr 2008 in Höhe von 44.071,59 Euro;

b./ Umsatzsteuer

i./ am 27.10.2008 für das Jahr 2007 in Höhe von 28.414,38 Euro;

ii./ am 24.03.2010 für das Jahr 2008 in Höhe von 47.159,- Euro;

2./ wobei er die Tat unter Verwendung falscher Beweismittel, nämlich von Scheinrechnungen, begangen hat, und zwar

a./ durch die Abgabe unrichtiger Jahressteuererklärungen, und zwar

i./ Einkommensteuer

aa./ am 28.02.2011 für das Jahr 2009 in Höhe von 39.269,40 Euro;

bb./ am 04.03.2011 für das Jahr 2010 in Höhe von 58.631,56 Euro;

ii./ Umsatzsteuer

aa./ am 28.02.2011 für das Jahr 2009 in Höhe von 43.448,33 Euro;

bb./ am 04.03.2011 für das Jahr 2010 in Höhe von 61.475,-- Euro;

b./ am 30.6. des jeweiligen Folgejahres durch die Nichtabgabe von Jahressteuererklärungen, nämlich

i./ Einkommensteuer für das Jahr 2011 in Höhe von 118.257,60 Euro;

ii./ Umsatzsteuer für das Jahr 2011 in Höhe von 80.606,83 Euro;

B./ unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes (sowie dazu ergangener Verordnungen) entsprechender Lohnkonten, nämlich durch die Nichtführung von Lohnkonten für ihm zurechenbare Dienstnehmer, eine Verkürzung nachstehender Abgaben bewirkt, wobei es ihm jeweils darauf ankam, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, indem er jeweils zum 15. des auf die Lohnzahlung folgenden Monats diese nicht abgeführt hat, wobei er den Eintritt einer Abgabenverkürzung nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat, und zwar

...

Der Bf habe dadurch

zu I./A./1./: die Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs 1, 38 Abs 1 lit a FinStrG idF BGBl I Nr. 103/2005

zu I./A./2./: das Verbrechen des Abgabebetrgs nach §§ 33 Abs 1, 39 Abs 1 lit a Abs 3 lit b FinStrG idF BGBl I Nr. 104/2010

zu I./B./: die Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs 2 lit b, 38 Abs 1 FinStrG idF BGBl I Nr. 103/2005 (I./B./1./-3./, I./B./4./ für den Zeitraum 1-11/2010), idF BGBl I Nr. 104/2010 (I./B./4./ für den Zeitraum 12/2010, I./B./5./, I./B./6./ für den Zeitraum 1-6/2012)

...

begangen.

Das Straflandesgericht Wien anerkannte Betriebsausgaben für „Schwarzarbeiter“ als fiktiven Lohneinsatz im Ausmaß von 50% der Rechnungssumme und darüber hinaus für „Vermittlerprovisionen für das Ausstellen der Rechnungen“ von 10% der Rechnungssumme (Strafurteil S 9, 11).“ An anderer Stelle ist von „10% für die Vermittlung der Scheinrechnungen“ die Rede (Strafurteil S 29).

Der vom Straflandesgericht bestellte Gutachter ***8*** gab in der Hauptverhandlung an, dass er sich nicht erklären könne, weshalb in der Beschwerdevorentscheidung des GPLA-Verfahrens in Bezug auf die zugerechneten Schwarzarbeiter von einer 30-h-Woche ausgegangen worden sei. Wörtlich führte er aus: „Wenn da drinnen behauptet wird, dass man grundsätzlich davon ausgeht, dass nur 30 Stunden in der Woche gearbeitet wurde, dann entspricht das nicht ganz meinem Erfahrungsschatz. Ich hätte Probleme jemandem zu glauben, dass keine Überstunden geleistet wurden“ (Protokoll HV S 12). Er könne sich eine andere Arbeitszeit als Vollzeit nicht vorstellen. Eher im Gegenteil könne er sich vorstellen, dass die 40 Stunden in der Regel überstiegen würden. Eine 30 h-Woche würde auf eine Unterbeschäftigung hindeuten (Protokoll HV S 10).

Der Gutachter wertete die Beschwerdevorentscheidung als Einigung mit dem Masseverwalter und der belangten Behörde. Was zwischen Masseverwalter und Finanz ausgehandelt werde, schaue er sich bewusst nicht so genau an, weil es in einem Insolvenzverfahren irgendwie gemacht werde (Protokoll HV S 10).

Wegen der Finanzstrafdelikte des Jahres 2012 wurde der Bf nicht verurteilt, weil die Abgabe der Abgabenerklärungen in die Zuständigkeit des MV fiel.

Oberster Gerichtshof und Oberlandesgericht

Gegen das Strafurteil wurden Berufung und Nichtigkeitsbeschwerde erhoben. Der Oberste Gerichtshof gab der Nichtigkeitsbeschwerde mit Erkenntnis vom 16. Jänner 2019, Zahl 13 Os 108/18h 6, teilweise Folge und hob das angefochtene Urteil im Schuldspruch wegen des Verbrechens der Geldwäscherei nach § 165 Abs 1 und 4 erster Fall StGB (III) und in der dazu gebildeten Subsumtionseinheit, demgemäß auch im Strafausspruch nach dem StGB, auf und verwies die Sache im Umfang der Aufhebung zu neuer Verhandlung und Entscheidung an das

LGStrS Wien. Im Übrigen wurde die Nichtigkeitsbeschwerde zurückgewiesen. Das OLG Wien gab mit Urteil vom 3. April 2019, Zahl ***11***, der Berufung nicht Folge.

Anlässlich des Erörterungsgesprächs am gab der Bf an, dass er kein weiteres Urteil des LGStrS Wien erhalten hätte. Die belangte Behörde teilte am 12. Juni 2024 mit, dass dem Amt für Betrugsbekämpfung kein weiteres Urteil des Straflandesgerichtes zugegangen sei.

Von der Aufhebung durch den OGH war ausdrücklich nicht Spruchpunkt I./ des Strafurteils betroffen, sodass das Strafurteil insoweit in Rechtskraft erwachsen ist.

F Berichte des Masseverwalters (ON58-76)

Das BFG ersuchte die belangte Behörde um Auskunft, inwieweit die Einbringlichkeit der durch die Prüfungen entstandenen Abgabennachforderungen gesichert wurde. Mit E-Mail vom 31. Mai 2023 teilte die belangte Behörde mit, dass es im Insolvenzverfahren zur Schlussverteilung mit einer Quote für die Insolvenzgläubiger von 19,10 % gekommen sei. Der für das Finanzamt vom MV verwahrte Betrag belaufe sich auf EUR 185.639,18.

1. Bericht vom 10. Jänner 2013

Die endgültige Betriebseinstellung sei mit 30.11.2012, dem Tag nach der „Razzia der Finanzpolizei“ erfolgt. 2011 habe der Bf 24 Arbeitnehmer beschäftigt. Der Bf sei von namhaften Auftraggebern für Übersiedlungen eingesetzt worden (Abteilungen des BMF, Firma ***14***, ***15***, ***16***). Die ***1*** hätte die Verdachtsmeldung erstattet, nachdem der Bf die Geschäftsbeziehungen zu ihr beendet hatte. Der Bf habe nach eigenen Angaben zu Recht bestehende und einbringliche Forderungen von rund EUR 120.000,00 (netto oder brutto). Die Massemittel würden nicht ausreichen, um die Masseforderungen zu decken.

2. Bericht vom 30. April 2013

Nach dem vor dem Konkursgericht abgegebenen Vermögensverzeichnis bestünden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen über EUR 100.000,00. Mit Schriftsatz vom 10.01.2013 ersuchte der MV bei der Finanzstraßbehörde um Einsicht die beschlagnahmten Geschäftsaufzeichnungen, um die Forderungen betreiben zu können. Da diese zum Teil aus dem Jahr 2010 stammen würden, sei zu befürchten, dass Forderungen laufend verjähren. Auf das Ersuchen habe der MV keine Antwort erhalten. Der MV berichtet weiters, dass er mit Schriftsatz vom 18. April 2013 die Anfechtung der Pfändung bzw Beschlagnahme der Sparbücher mit einem Einlagenstand von insgesamt rund EUR 300.000,00 angekündigt.

3. Bericht vom 25. Juli 2013

Trotz weiterer Bemühungen sei es dem MV bislang noch nicht möglich gewesen, in die beschlagnahmten Geschäftsaufzeichnungen des Bf Einsicht zu nehmen. „*Aufgrund kursorischer mündlicher Information durch den*“ Bf hätten die zwei Hauptschuldner ermittelt werden können. Teilweise sei in der Tat Verjährung von den Schuldnern des Bf eingewandt worden. Der MV kündigte im Übrigen Mahnklage gegen diese an. Der MV habe sich um Intervention an die Finanzprokuratur gewandt, dass ihm Einsicht in die Geschäftsunterlagen gewährt werde. Erforderlichenfalls werde er Anfechtungsklage gegen die Republik Österreich einbringen. Der Bf zeige sich gegenüber dem MV im Gespräch kooperativ, lasse jedoch gebotene Taten der Kooperation missen. Das vom Bf zugesagte Verzeichnis der beschlagnahmten Sparbücher mit Kontonummern und Einlagenständen unter Anführung der wirtschaftlichen Eigentümer habe dieser nie abgeliefert. Wenn es nicht zu umgehen sein sollte, werde der MV gegen den Bf mit einem Antrag beim Insolvenzgericht vorgehen.

4. Bericht vom 27. November 2013

Das Finanzamt hat dem für diesen Konkurs geführten Anderkonto am 02. September 2013 mit Überweisung EUR 11.742,49 gutgebracht. Damit sei dem Anfechtungsbegehren des MV, betreffend das gepfändete Bankguthaben von EUR 5.522,49 und die Pfändung von zwei Kraftfahrzeugen, vom 30.11.2013 Folge geleistet worden. Insgesamt seien aus diesem Titel EUR 11.742,49 vereinnahmt worden. Da die Berechtigten aus den Sparbücher bis zuletzt nicht hätten objektiviert werden können, habe der MV sämtliche Sparbücher für die Masse in Anspruch genommen und die Anfechtung der durch die Beschlagnahme erzeugten Absonderungsrechte zugunsten des Fiskus notifiziert. Insofern beschlagnahmte Sparbücher nicht dem Eigentum des Bf zuzurechnen wären, wird es den Berechtigten unbenommen bleiben, die Aussonderung aus der Masse zu begehren. Ein näher bezeichneter Leistungsgläubiger des Bf habe die zugestandene Schuld samt Zinsen beglichen (Kapital EUR 5.090,00, Zinsen EUR 1.253,74).

5. Bericht vom 25. Februar 2014

IZm den beschlagnahmten Sparbüchern des Bf bzw seines Vaters ***V*** habe es sich tatsächlich um einen Akt der Staatsanwaltschaft Wien in ihrer Funktion als Finanzstrafbehörde gehandelt. Der MV werde trachten, mit der StA Wien dahin zu kooperieren, dass die Guthabensstände auf den diversen Anlagebüchern liquidiert werden könnten. Die Forderung gegenüber dem zweiten Schuldner des Bf stamme aus 2009 und sei inzwischen verjährt.

6. Bericht vom 30. Mai 2014

Der MV berichtete darin über das Ergebnis der Anschlussprüfung und der GPLA-Prüfung. Hervorgehoben wird, dass die belangte Behörde bei der 2. Prüfung von der Empfängernennung nach § 162 BAO Abstand gehalten habe. Vielmehr habe sie die dubiosen Subunternehmerkosten rechnerisch mit der Hälfte als Betriebsausgabe anerkannt. Dem Bf seien Lohnkosten von imaginären Arbeitskräften zugebilligt worden. Die gleichzeitig erhobenen Lohnabgaben würden die Gewinne mindern. Der MV kündigt an, gegen sämtliche Haftungs- und Abgabenbescheide Beschwerde zu erheben.

Gegenüber dem Vater des Bf werde der MV aktiv werden, um in den Besitz der von jenem verwalteten Mittel, zumindest aber der unstrittig dem Bf gehörigen Sparbücher zu gelangen.

7. Bericht vom 30.09.2014

iZm der Anfechtung der erstinstanzlichen Bescheide konnte der MV beim Bf Einsicht dafür wecken, dass die Argumente der Abgabenbehörde im Grundsätzlichen wohl nicht abwegig, sondern im Detail erheblich überzogen gewesen seien.

Mit Schreiben vom 17. Juli 2014 habe der MV den Vater des Bf, welcher unstrittig der Verwahrer sämtlicher Erlagsbücher bei der ***1*** mit einem Einlagenstand von insgesamt etwa EUR 330.000,00 sei, zu Händen seines Vertreters, den von ihm für den Bf verwalteten Betrag von EUR 130.000,00 ohne weiteren Verzug auf das Insolvenz-Anderkonto anzuschaffen. Auf Ersuchen des Vertreters des ***V*** habe eine Besprechung stattgefunden, in welcher die Standpunkte geklärt werden konnten. ***V*** stelle demnach gar nicht Abrede, EUR 130.000,00 für den Bf verwaltet zu haben. Der Vater berufe sich lediglich darauf, über dieses Guthaben nicht verfügen zu können, da alle Guthaben auf sämtlichen Einlagebüchern von der StA Wien gesperrt worden seien. Daraufhin habe der MV angeboten, anstelle der Geldmittel die Erlagsbücher entgegen zu nehmen und für deren Entsperrung selbst sorgen zu wollen. Die endgültige Zusage des Vertreters des Vaters des Bf lag wegen Krankheit und Auslandsaufenthaltes des ***V*** am Berichtstag noch nicht vor. Der MV hat bis längstens 15. Oktober 2014 Klage gegen ***V*** auf Zahlung von EUR 130.000,00 samt Zinsen und Kosten angekündigt.

8. Bericht vom 28. Jänner 2015

Berichtet wird, dass die belangte Behörde mit Beschwerdeverentscheidung vom 9. Dezember 2014, betreffend L, DB, DZ, der Beschwerde des MV überwiegend Folge gegeben habe, nämlich iHv EUR 76.253,13. Nur mit dem Teilbetrag von EUR 59.474,69 sei die mit den angefochtenen Bescheiden vorgeschriebene Abgabenlast bestätigt worden. Der MV habe sich mit dem Bf dahin verständigt, die Beschwerdeverentscheidung anzuerkennen. Hingegen habe dasselbe

Finanzamt mit Beschwerdeentscheidung vom 2. Dezember 2014, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2007 und 2012 sowie Einkommensteuer 2011 der Beschwerde keine Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide bestätigt. Im zweiten Fall habe der MV daher Vorlageantrag gestellt.

Da ***V*** weder Zahlung geleistet noch die Einlagebücher ausgefolgt habe und eine Intervention bei dessen Vertreter erfolglos verlaufen sei, habe der MV am 24. November 2014 Klage gegen ***V*** auf Zahlung von EUR 130.000,00 samt 4% Zinsen seit 18. Dezember 2012 samt Kosten eingebracht. Dabei sei dem Genannten die Alternative eingeräumt worden, Einlagebücher der BAWAG/PLS mit einem ausgewiesenen Einlagenstand von zumindest EUR 130.000,00 unter Bekanntgabe allfälliger Lösungswort auszufolgen. Klagen anhängig beim LGfZRS Wien zur GZ ***12***.

9. Bericht vom 1. Juli 2015

Im Aktivprozess des MV gegen ***V*** habe am 8. Mai 2015 eine erste Streitverhandlung stattgefunden, jedoch konnte keine endgültige Einigung erzielt werden. Die MSV sei auf den 16. Oktober 2015 erstreckt worden.

10. Bericht vom 13. Oktober 2015

Im dem Aktivprozess des MV gegen ***V*** habe der BV den MV am 12. Oktober aufgesucht und insgesamt 29 Sparbücher der ***1*** mit einem Gesamteinlagenstand von EUR 316.737,79 m.o.w. jeweils lautend auf Überbringer und jeweils mit Lösungswort übergeben. Begründet sei die Übergabe damit worden, dass der Vater des Bf unstrittig Geldmittel des Sohnes veranlagt habe. Dabei seien die Mittel des Bf mit jenen des Vaters vermengt worden und in Sammelverwahrung auf insgesamt 29 Sparbüchern angelegt worden.

Der Vater halte seinen Anspruch auf seinen Anteil an den, auf den übergebenen Sparbüchern erliegenden Geldbeträgen aufrecht, beantrage die Aussonderung dieser Mittel nach erfolgter Separierung durch den MV und mache in eventu eine Masseforderung aus dem Rechtsgrund der Ersatzaussonderung bzw der rechtsgrundlosen Bereicherung der Masse geltend.

Der MV habe diese Widmung gelegentlich der Übergabe zur Kenntnis genommen und seine Stellungnahme mit Rücksicht die die Betragshöhe der erforderlichen Genehmigung vorbehalten.

Der MV werde sich bemühen, nach Benachrichtigung der ***1*** die durch die StA Wien erfolgte Beschlagnahme der Guthaben aufheben zu lassen, um darüber disponieren zu können. Die Nummern der 29 Sparbücher sind im 10. Bericht angeführt.

11. Bericht vom 15. Jänner 2016

Mit Schreiben vom 30. Oktober 2015 habe der MV beim zuständigen Staatsanwalt im gegen den Bf geführten Strafverfahren mit dem Antrag interveniert, die Aufhebung der strafgerichtlichen Sperre der betroffenen Sparbücher zu verfügen, da sichergestellt sei, dass die Guthaben der Gläubigerschaft des Bf, insbes der Republik Österreich für deren Abgabeforderungen, zugutekämen.

Nach mehreren Rückfragen ... habe der StA den MV telefonisch verständigt, er würde nunmehr die richterliche Entscheidung einholen, allerdings würde er anstelle der Aufhebung der Sperre die Beschlagnahme der Sparbücher beantragen, um solcherart sicherzustellen, dass ein gehöriger Deckungsfonds für die zu erwartende erhebliche Geldstrafe des Bf gegeben sei.

Die MV habe darauf hingewiesen, dass sichergestellte Mittel eines Beschuldigten vorzüglich der Schadengutmachung, und nur subsidiär der Bestreitung von Geldstrafen zu dienen hätten. Der StA habe dessen ungeachtet an seiner Auffassung festhalten wollen.

Für den Fall, dass eine solche Entscheidung vom LGfStrS ergehen würde, kündigte der MV die Erhebung eines Rechtsmittels an.

12. Bericht vom 3. Mai 2016

Das LGfStr Wien habe mit am 23. Februar 2016 zugestellten Beschluss ***13*** vom 22. Februar 2016 die Beschlagnahme sämtlicher ***1*** Sparbücher, welche der MV im Zug seiner Klagsführung gegen den Vater des Bf an sich bringen konnte, verfügt. Der MV habe gegen diesen Beschluss das Rechtsmittel der Beschwerde an das OLG Wien eingebracht

13. Bericht vom 28. August 2016

Die Oberstaatsanwaltschaft (OStA) sei im Wesentlichen der Beschwerde des MV gegen den im 12. Bericht bezeichneten Beschluss beigetreten und habe gegenüber dem OLG Wien die Auffassung vertreten, das auf den beschlagnahmten Sparbüchern erliegende Vermögen gehörte in die Verwaltung durch den MV, und nicht in jene durch die Organe des Strafverfahrens.

Im gegen den Bf geführten Strafverfahren habe das OLG der Beschwerde des MV mit am 29. September 2016 zugestellten Beschluss vom 22. September 2016 vollinhaltlich Folge gegeben und die erfolgte Beschlagnahme der Sparbücher aufgehoben. Die StA Wien sei angewiesen worden, die seinerzeitige Sperre der Sparbücher aufzuheben.

Da keine Entsprechung zu verzeichnen gewesen sei, habe der MV mit Eingabe vom 24. Oktober 2016 förmlich die Aufhebung der Sperre der gegenständlichen Sparbücher gem § 113 (3) StPO

beantragt. Hierauf habe der MV einen Anruf des zuständigen Staatsanwaltes erhalten, in welchem die bereits erfolgte Aufhebung der Sperre mitgeteilt worden sei. Auf die fehlende schriftliche Benachrichtigung angesprochen, sei der MV eingeladen worden, Akteneinsicht zu nehmen.

Der MV schildert sodann die Schwierigkeiten iZm der Erreichbarkeit der Rechtsabteilung der ***1***. Da inzwischen auch die zuständige Filiale aufgelöst worden sei und der MV telefonisch keinen Ansprechpartner in der ***1*** erreichen konnte, habe er nolens volens am 22. November 2016 unangemeldet die nächstliegende Filiale der ***1*** aufgesucht, dort die 29 Sparbücher zur Saldierung vorgelegt und die Überweisung auf das Insolvenz-Anderkonto verlangt. Dem sei entsprochen worden.

Durch die Überweisung auf das Anderkonto haben sich die Einnahmen von EUR 31.742,55 laut 13. Bericht um EUR 317.821,50 auf EUR 349.564,05 laut 14. Bericht erhöht.

14. Bericht vom 28. April 2017

Über den gegen die Anklage erhobenen Einspruch liege noch keine Entscheidung vor.

Der Vater des Bf sei durch seinen Rechtsanwalt neuerlich an den MV herangetreten und habe seinen erhobenen Ansprüchen durch Klagsdrohung Nachdruck verliehen. Der MV habe ihn eingeladen, sein Vorbringen vorprozessual zu erstatten und die verfügbaren Beweise vorzulegen. Bislang sei dem MV von ***V*** noch nichts zugekommen. Sollten die Argumente des Vaters des BF so gewichtig und die Beweismittel so überzeugen sei, dass eine vergleichsweise Einigung angedacht werden könnte, werde sich der MV über gesonderte Antragstellung einen Gläubigerausschuss beordnen lassen und gem § 116 (1) Z 1 IO vorgehen.

15. Bericht vom 28. September 2017

Über Anregung des MV habe der Rechtsanwalt des Vaters des Bf dem MV am 29. Juni ein Konvolut Unterlagen übermittelt, um seine geltend gemachten Ansprüche zu untermauern. Diese Unterlagen habe der MV der Finanzprokuratur weitergeleitet und um Stellungnahme zu einer vom MV erwogenen Streitbeilegung durch Zahlung einer Prozesskostenablöse ersucht. Die Finanzprokuratur habe diesbezüglich eine positive Stellungnahme angegeben. Der MV habe dem Vater des Bf eine Prozesskostenablöse von EUR 30.000,00 angeboten, aber noch keine Antwort erhalten.

16. Bericht vom 31. Jänner 2018

Der Vater des Bf habe den unpräjudiziellen Vergleichsvorschlag laut Vorbericht zurückgewiesen und einen erheblich höheren Vergleichsbetrag gefordert. Der MV habe sich außerstande erklärt, bezüglich der Erhöhung des Vergleichsbetrages initiativ zu werden und ***V***

eingeladen, selbst einen konkreten Vergleichsvorschlag zu unterbreiten, um diesen mit der Finanzprokuratur abklären und ggf gem § 116 Abs 1 Z 1,2 IO behandeln zu können. Bis dato sei vom Vater des Bf kein Gegenvorschlag unterbreitet worden.

Schlussbericht vom 16. Juli 2018

Der Vater des Bf habe iZm den Bankerlagsbüchern eine Masseforderung und hilfsweise eine Insolvenzforderung von EUR 180.000,00 geltend gemacht, die der MV zunächst kategorisch bestritten habe. Nach einer längeren Vergleichskorrespondenz mit der Finanzprokuratur und unter ausdrücklicher Billigung durch die Finanzprokuratur habe der MV die Ansprüche des Vaters des Bf abschließend damit verglichen, als zur abschließenden Erledigung aller seiner Ansprüche eine Masseforderung iHv EUR 75.000,00 dem Verteilungsentwurf zugrunde gelegt werde. Die Motivation sei, einen abermaligen Rechtsstreit zwischen der Masse und dem Vater des Bf zu vermeiden. Aus pragmatischen Erwägungen habe der MV keinen Gläubigerausschuss in Anspruch genommen, weil die Republik als überragende Hauptgläubigerin vornehmlich betroffen gewesen und der Vergleichsbetrag unter der Freigrenze des § 116 Abs 2 IO geblieben sei. Auf Insolvenzforderungen entfalle eine Quote von 19,105293%.

G Vorlage der Beschwerde

Mit Vorlagebericht vom 27. Jänner 2015 wurde der Beschwerdeschriftsatz vom 18. Juli 2014, mit dem die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer je 2207 und 2012 sowie betreffend Einkommensteuer 2011 angefochten wurden, dem BFG zur Entscheidung vorgelegt. Die die Wiederaufnahme der Abgabenverfahren 2007 verfügenden Bescheide sind unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

H Ermittlungshandlungen des BFG

Anlässlich des Erörterungsgesprächs am **28. April 2023** wurde die Niederschrift (eingelegt RV/7102026/2012) folgenden Inhalts ausgefertigt:

Die belangte Behörde wurde ersucht, die im Strafverfahren ergangenen Entscheidungen der Finanzstrafbehörde I. Instanz und der Strafgerichte vorzulegen. Auf das Ersuchen wurden Einleitungs- und Einstellungsbescheid der belangten Behörde als Finanzstrafbehörde I. Instanz, das Strafurteil, das Protokoll über die HV, die Urteile der im Instanzenzug ergangen angerufenen OLG und OGH vorgelegt.

Die verfahrensrechtlichen Probleme iZm § 162 BAO wurden erläutert. § 162 BAO verfolge das primäre Ziel, das Steueraufkommen beim Empfänger zu garantieren. Durch die GPLA-Prüfung wurde die Lohnsteuer für die „Schwarzarbeiter“ des Bf vorgeschrieben und dadurch das vom § 162 BAO verfolgte Ziel erreicht. Die Geltendmachung der BAO-Haftung nach § 162 BAO wäre

eine Doppelerhebung an Einkommensteuer. Die Amtsvertreterin erklärte, dass sie keine Einwendungen dagegen hat, dass die Rechtsfolgen des § 162 BAO nicht gezogen werden.

Die Amtsvertreterin erklärt sich bereit, mit der Abgabensicherung Kontakt aufzunehmen und die Besicherung des Abgabenrückstandes aufzuklären und dem Bf einen Kontakt zur Abgabensicherung herzustellen.

Zum Darlehen des Vaters machte der Bf folgende Aussage:

„Die Darlehenssumme betrug € 170.000,00. Der Vater hat mir das Darlehen auf Raten zugewandt, je nachdem, wie es benötigt wurde. Am Anfang stand keine Darlehenssumme fest. Die Rückzahlungen waren so geregelt, dass ich das je nach meinen finanziellen Verhältnissen zurückzahlen durfte. Eine schriftliche Vereinbarung habe ich mit meinem Vater nicht getroffen. Das Darlehen war zinsenlos. Wie bereits aktenkundig, hat der Vater ausschließlich auf meine Anweisung Gelder vom Firmenkonto behoben. Mein Vater hat auch die Rückzahlungen ausschließlich auf meine Sparbücher bei der BAWAG eingezahlt, weil ihm die BAWAG bei der Einzahlung in diese Richtung beraten hat. Der Bankangestellte hat meiner Vermutung nach meinen Vater zur Geldveranlagung beraten, wodurch Sperrfristen, Zinssätze aus der Sicht der Bank berücksichtigt werden sollten. Schriftstücke über die Rückzahlung des Darlehens haben mein Vater und ich nicht angefertigt. Ich hatte damals über die Rückzahlung des betrieblichen Darlehens die Übersicht verloren, ich kann daher nicht sagen, wann das Darlehen getilgt war. Erinnerlich muss mein Vater irgendwann gesagt haben, jetzt ist die Schuld beglichen. Ob ich mit meinem damaligen Steuerberater über das Betriebsdarlehen gesprochen habe, kann ich heute nicht mehr sagen.“

Mit der Amtsvertreterin wird besprochen, dass im Jahr 2012 eine Betriebsaufgabe zu ermitteln ist. Für den Bf als Einnahmen-Ausgaben-Rechner sei ein Übergangsergebnis zu ermitteln. Sie wurde wegen Höhe und Zusammensetzung des Abgabenrückstandes um Berechnung des Aufgabegewinnes ersucht.

Zur vom Masseverwalter vorgeschlagenen Schätzung anhand eines äußeren Betriebsvergleiches wurde erläutert, dass diese Schätzungsmethode hier nicht anwendbar ist und die Vergleichsbetriebe mit dem Unternehmen des Bf nicht vergleichbar sind.

Der Bf konnte zum Verbleib seiner Geschäftsunterlagen und Aufzeichnungen keine Angaben machen. Nach (teilweiser) Aufhebung des Strafurteils durch den OGH sei durch das Straflandesgericht kein weiteres Urteil ergangen. Er warte seit ca drei Jahren auf den Verfahrensfortgang.

Mit E-Mail vom 31. Mai 2023 wurden Quote (19,1%) und der für die Abgabenschulden reservierte Betrag von € 185.639,18 bekanntgegeben.

Anlässlich des Erörterungstermines am **22. Mai 2023** wird die Bindungswirkung des BFG an ein rechtskräftiges Strafurteil besprochen. Auf Befragen der Richterin nach Unbedenklichkeitsbescheinigungen für die fragwürdigen Subunternehmer gab der Bf an, dass er dazu nach Auskunft seines Steuerberaters lediglich HFU Listen benötigen würde. Der Bf zog die Anträge auf Mündlichkeit und Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Berufung und Beschwerde sind form- und fristgerecht sowie teilweise begründet.

Die Berufung vor dem 1.1.2014 erhobene und vor diesem Zeitpunkt dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegte Berufung ist gemäß § 323 Abs 38 BAO als Bescheidbeschwerde im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

Gemäß § 115 Abs 3 BAO haben die Abgabenbehörden Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Dies gilt umso mehr für unvertretene Abgabepflichtige und im konkreten Fall umso mehr, weil der MV die Geschäftsunterlagen 2012 nicht erhalten hat.

Infolge Zurücknahme der Anträge auf mündliche Senatsverhandlung legt die Zuständigkeit zur Entscheidung bei der Einzelrichterin.

1. Bindungswirkung an Urteil des Strafgerichts

Rechtsgrundlagen

§ 116 BAO lautet:

„(1) Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

(2) Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.“

Rechtliche Erwägungen

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH besteht eine Bindung der Abgabenbehörden und des Bundesfinanzgerichts im Falle rechtskräftiger verurteilender Entscheidungen eines

Strafgerichts, einer Finanzstraßbehörde oder des Bundesfinanzgerichts nach einem verwaltungsbehördlichen Finanzstraßverfahren 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 (vgl zB VwGH 27.3.2018, Ra2018/16/0043; 27.11.2020, Ra2018/16/0210; 28.4.2021, Ro2018/16/0001).

Für die unter Spruchpunkt I./A./1./ a und b angeführte Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahr 2007 und 2008 wurde mit dem Strafurteil die Tatbildverwirklichung der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs 1, 38 Abs 1 lit a FinStrG nicht unter Verwendung falscher Beweismittel, nämlich Scheinrechnungen, ausgesprochen.

Für die unter Spruchpunkt I./A./2./ a und b angeführte Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 wurde mit dem Strafurteil die Tatbildverwirklichung des Verbrechens des Abgabebetrgs nach §§ 33 Abs 1, 39 Abs 1 lit a Abs 3 lit b FinStrG idF BGBl I Nr. 104/2010 unter Verwendung falscher Beweismittel, nämlich Scheinrechnungen, ausgesprochen. Der Tatbestand der Verwendung von Scheingeschäften und anderen Scheinhandlungen (§ 23 BAO) wird ausdrücklich in § 39 Abs 1 lit b FinStrG normiert.

Vor In-Kraft-Treten des § 39 FinStrG zum 1.1.2011 wurde Abgabenhinterziehung, die durch die Verwendung von Scheinrechnungen (Scheinhandlungen, Scheingeschäfte iSd § 23 BAO) bewirkt wurde, nach § 33 FinStrG iVm § 293 StGB (Fälschung von Beweismitteln) finanz- und strafrechtlich geahndet. Der Abgabebetrg des § 39 Abs 1 FinStrG hat die beiden Tatbestände zu einem eigenen Tatbestand im Finanzstraßrecht zusammengefasst und unter eine höhere Strafe gestellt, sofern Gerichtszuständigkeit besteht.

Aus der Begründung des Strafurteiles geht hervor, dass das Strafgericht für den gesamten Zeitraum 2007 bis 2012 von Deckungs- bzw Scheinrechnungen der dort näher genannten Firmen ausging (zB Urteil Seite 8, 10, 18, 23, 26, 28, 29, 40), jedoch die Subsumtion unter § 39 Abs 1 lit b FinStrG als unzutreffend bezeichnete, sondern richtigerweise die Subsumtion unter § 39 Abs 1 lit a FinStrG vorzunehmen sei. Auf Seite 41 führte das Strafgericht dazu aus:

„Ein Scheingeschäft liegt dann vor, wenn sich die Parteien (schon) beim Abschluss eines Vertrags dahingehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten. Die Verwendung von Scheinrechnungen erfüllt dieses Tatbestandsmerkmal nicht. Vielmehr liegt darin die Verwendung falscher Beweismittel, die nach § 39 Abs 1 lit a FinStrG zu beurteilen ist (RIS-Justiz RS0131592). Ein Täter, der einen Einkommensteil nicht in seine Einkommensteuererklärung aufnimmt und eine eben diesen Einkommensteil fälschlich als nicht einkommensteuerpflichtig ausweisende Urkunde bereithält, um sie über allfälliges Verlangen der Behörde vorzulegen, verwendet ein falsches Beweismittel im Sinn des § 39 Abs 1 lit a FinStrG (RIS-Justiz RS0130536). Die Qualifikationsfälle des § 39 Abs 1

FinStrG sind im Sinn eines alternativen Mischdelikts aber rechtlich gleichwertig (RIS-Justiz RS0130666).“

Gemäß § 23 Abs 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Auch wenn das Strafgericht den Sachverhalt nicht unter § 39 Abs 1 lit b FinStrG subsumiert hat, ist es *inhaltlich* von Scheingeschäften iSd § 23 Abs 1 BAO ausgegangen, indem es die in den Scheinrechnungen ausgewiesenen Nettobeträge nicht als Betriebsausgaben anerkannt hat, sondern die verdeckten Geschäfte (Urteil S 10, 41).

Der Spruch des Urteils des Landesgerichts für Strafsachen ist, soweit es über die Finanzvergehen abgesprochen hat (Spruchpunkt I), nach Ausschöpfung des Rechtsmittelweges zum OGH und OLG rechtskräftig geworden, sodass das BFG an den Urteilsspruch, der für den Zeitraum 2007 bis 2012 von Scheinrechnungen ausgeht, gebunden ist. Tatsachenbezogen wird auf die mit dem Strafurteil getroffenen Feststellungen und die in den Berichten (Bericht1 Tz 4 bis Tz 16, Bericht2 Tz 11) getroffenen Feststellungen verwiesen, die zu einem integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses erklärt werden.

Mit Strafurteil wurden 10% der Scheinrechnungsentgelte als „Vermittlungsprovision für Scheinrechnungen“ (gemeint: Provision für die Vermittlung von Arbeitskräften) anerkannt. An Diese rechtliche Beurteilung ist das BFG nicht gebunden. Die verdeckten Geschäfte sind vom BFG in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) nach Abgabenrecht im hg geführten Abgaben- und Rechtsmittelverfahren als Hauptfrage zu würdigen. Somit ist das BFG befugt, statt von Vermittlungsgeschäften von Arbeitskräften – im Übrigen in Einklang mit der Aussage des Bf, nach Scheinrechnungen gefragt zu haben - von einem Kauf von Scheinrechnungen auszugehen.

2. Einschränkung von Berufung und Bescheidbeschwerde

Der MV hat mit der gegen die im iRd zweiten Außenprüfung ergangenen Abgabenbescheide, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2007 und 2012 sowie Einkommensteuer 2011, erhobenen Bescheidbeschwerde eingeräumt, dass durch den Bf ausgabenseitig Malversationen unter Verwendung von Scheinrechnungen erfolgt sind, weil „*einnahmenseitig nichts ging*“.

Bei der Strafbemessung wurde vom LGStrS Wien mildern gewertet, dass sich der Bf reumütig und geständig gezeigt hat und auch dort die Malversationen unter Verwendung von Scheinrechnungen eingeräumt hat.

Mit keinem der beiden Prüfungsberichte sind Feststellungen zu den Betriebseinnahmen getroffen worden. Der MV hat sich in der Schlussbesprechung nicht gegen die Höhe der Betriebseinnahmen ausgesprochen. Es wurde auch nicht festgestellt, ob das dem Hauptakt einliegende Kontrollmaterial ausgewertet wurde. Sachverhaltsbezogen ist folglich davon auszugehen, dass die Höhe der Betriebseinnahmen nicht zu beanstanden ist. Im Verwaltungsakt einliegendes Kontrollmaterial wurde offenbar nicht ausgewertet.

Vorgetragen wurde, dass die Scheinrechnungen einerseits bar getätigte Privatentnahmen des Bf verdeckt hätten und andererseits für von durch Subunternehmer tatsächlich erbrachte Leistungen, jedoch zu einem geringeren Entgelt als in den Rechnungen behauptet, verwendet wurden. Die Barentnahmen habe der Bf oder der Vater des Bf auf Erlagsbücher bei der ***1*** eingelegt. Dass der Bf die im GPLA-Beschwerdeverfahren ergangene Beschwerdevorentscheidung, die ein sehr günstiges steuerliches Ergebnis für den Bf ergeben hat, was sogar das Strafurteil hervorhebt, unangefochtene in Rechtskraft erwachsen ließ, steht der davon abweichenden Ansicht im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht entgegen, weil abgabenrechtlich zwischen den Einkommensteuerbescheiden des Bf als Gewerbetreibender und den Abgaben- und Haftungsbescheiden des Bf als Arbeitgeber keine Bindungswirkung im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid besteht.

Wenn nicht bereits Bindungswirkpflicht des BFG an das rechtskräftige Strafurteil besteht, so erübrigen sich aufgrund des Zugeständnisses, dass mit Scheinrechnungen die Steuerbemessungsgrundlagen manipuliert wurden, nochmalige eigenständige Feststellungen des BFG zum Scheincharakter der inkriminierten Rechnungen. Die Einnahmenseite ist nach dem Verwaltungsgeschehen, dem Ergebnis im Strafprozess und dem Beschwerdevorbringen nicht zu beanstanden.

3. Rechtsgrundlagen

§ 23 Abs 1 BAO (Bundesabgabenordnung) sieht vor:

„(1) Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.“

§ 115 BAO lautet auszugsweise:

„(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.“

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

....“

§ 119 BAO lautet:

„(1) Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

(2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.“

§ 138 BAO sieht vor:

„(1) Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

(2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.“

§ 184 BAO ordnet an:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Absatz eins,) wesentlich sind.

(3) 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.“

Gemäß § 147 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen (Außenprüfung).

Gemäß § 99 Abs 2 FinStrG (Finanzstrafgesetz) ist die Finanzstrafbehörde auch befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschauen und Prüfungen im Sinne der Abgaben- oder Monopolvorschriften anzuordnen. Die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und 5 BAO gelten für solche Prüfungen nicht. Die mit einer solchen Maßnahme betrauten Organe haben insoweit auch die Befugnisse der Organe der Finanzstrafbehörden.

4. Sachverhalt

Der Bf eröffnete den Gewerbebetrieb mit dem Gegenstand „Übersiedlungen, Montagen“ am 1. November 2006 als Einzelunternehmer. Für die Jahre 2006 bis 2010 erklärte er aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die er mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ermittelte (Hauptakt EAR in Papierform 2007/2ff, 2008/3ff, 2009/4ff, 2010/9ff und Finanzonline). Die zunächst erlassenen Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2010 und die beiden Prüfungsberichte übernehmen die in den elektronisch eingereichten EAR jeweils ermittelten Gewinne.

Nach außen hin trat der Bf mit dem Fantasienamen „***2***“ auf, indem er den Fantasienamen im Webauftritt und in der E-Mailadresse verwendete. In den Rechnungen wurde der Fantasienamen teilweise zusätzlich zum bürgerlichen Namen des Bf teilweise ausschließlich verwendet. Das Einzelunternehmen des Bf war nicht im Firmenbuch eingetragen. Der Fantasienamen war auch nicht als Marke geschützt. Abweichende Feststellungen wurden in den beiden Berichten nicht getroffen.

Gewinnermittlungsmethode, Kassabuch bei 4/3-Ermittlung

In keinem der beiden Prüfberichte wurden Feststellungen getroffen, dass der Bf freiwillig Bücher geführt hätte, die dem Prüfer vorgelegt wären. Weder dem Hauptakt noch den Arbeitsbögen liegen Vermögensübersichten (Bilanzen) ein.

Mit zweitem Bericht, der die Jahre 2007 bis 2012 umfasst, wird dem Bf die Pflichtverletzung vorgeworfen, dass er kein Kassabuch geführt habe (Bericht2 Tz 13). Das Straflandesgericht erhob diesen Vorwurf ebenso (Urteil S 8). Das Straflandesgericht ging von einer Buchhaltung

bzw Buchführung bzw buchhalterischen Unterlagen aus (Urteil S 6, 9, 11, 14, 18, 22, 23, 29, 30, 31, 32, 33, 35, 43 und damit verbunden wurde dem Bf vorgeworfen, er habe seine Entnahmen (Urteil S 9, 18) und seine Bareinlagen nicht in die Buchhaltung aufgenommen (Urteil S 27 arg. „Zuführung von zusätzlichem Bargeld“). Das Straflandesgericht zog den Schluss, dass das unverzinste, bar gewährte und bar zurückgezahlte Privatdarlehen nicht existiere, weil es nicht in der Buchhaltung des Bf erfasst worden sei (Urteil S 28, 37). Weiters vorgeworfen wurde dem Bf, dass er die Sparbücher nicht in seine Buchhaltung aufgenommen habe (Urteil S 47).

Beiden Berichten fehlen Aussagen darüber, welche Gewinnermittlungsmethode der Bf anwandte, welche Aufzeichnungen und weitere Geschäftsunterlagen vorgelegt wurden und nach welcher Gewinnermittlungsmethode der Prüfer die Einkünfte für 2012 ermittelte. Ebenso wurden keine Feststellungen getroffen, ob und wann der Bf die Buchführungsgrenzen überschritten hatte, sodass eine gesetzliche Pflicht zur Buchführung bestand.

Scheinrechnungen

Anlässlich zweier beim Bf stattgefundenen Außenprüfungen wurden in den Belegen Eingangsrechnungen vorgefunden, die als Scheinrechnungen qualifiziert wurden. Im Hinblick auf die gesetzliche Bindungswirkung des BFG an das rechtskräftige Strafurteil wird auf die im Strafurteil zu den einzelnen Firmen getroffenen Sachverhaltsfeststellungen verwiesen, die zu einem integrierenden Bestandteil dieser Begründung erklärt werden (Strafurteil, zu den Vorwürfen nach FinStrG, insbesondere Sachverhalt S 7 bis S 16, Beweiswürdigung S 21 bis S 39, rechtliche Erwägung S 39 bis S 45).

Darüber hinaus wird festgestellt, dass der Bf die Subunternehmer nicht zur Vorlage von Unbedenklichkeitsbescheinigungen aufgefordert hat, obwohl er nach dem vorgelegten Verwaltungsakt dazu regelmäßig von seinen Auftraggebern aufgefordert wurde (Aussage Erörterungsgespräch 22.05.023). Der Bf kaufte Scheinrechnungen an und hat die Stundenlisten nicht aufbewahrt (Strafurteil S 33). Dem Gutachter folgend wird festgestellt, dass für den Zeitraum Jänner 2008 bis August 2011 kein Belegwesen des Bf vorlag (Strafurteil S 27). Dahingehende Feststellungen fehlen den beiden Prüfungsberichten. Die bar beglichenen Eingangsrechnungen wurden nicht der fakturierten Höhe auch tatsächlich bezahlt (Strafurteil S 27).

Das Verhältnis der in den Scheinrechnungen ausgewiesenen Entgelte zu den Einlagen ergibt folgendes Bild (Bericht2, Tz 12 iVm Strafurteil S 16ff):

Jahr	netto	Ust	brutto	Einlage Sparbuch Betrag	Prozent vom Entgelt
2007	142.071,92	28.414,38	170.486,30	47.000,00	33,08

2008	243.745,01	48.749,00	292.494,01	80.000,00	32,82
2009	209.291,67	41.858,33	251.150,00	37.500,00	17,92
2010	300.567,52	60.113,50	360.681,02	128.900,00	42,89
2011	348.225,84	69.675,96	417.901,80	231.100,00	66,36
2012	120.196,75	24.039,35	144.236,10	36.000,00	29,95
	1.364.098,71	272.850,52	1.636.949,23	560.500,00	223,02
				Mittel	37,17

Die Einlagen auf die Sparbücher sind in den bar beglichenen Rechnungsentgelten gedeckt. Es konnte nicht festgestellt werden – und wird vom Bf nicht behauptet, dass die Einlagen auf die Sparbücher aus anderen Quellen gespeist wurden. Auf die mit Bericht 2 Tz 8.6. getroffene Feststellung, dass teils taggenau, teils innerhalb weniger Tage, eine Barabhebung am Geschäftskonto getätigt und Einzahlungen auf die Sparbücher getätigt wurde, und dortige Tabelle, die den zeitlichen Geldfluss nachweist, wird verwiesen.

Durch Abhebungen ergab sich am Tag der Hausdurchsuchung ein Einlagenstand von EUR 343.507,98 (Urteil S 19).

Einlagen bis 30.11.2012	560.500,00
Stand 30.11.2012	-343.507,98
Abhebungen	216.992,02

Verwendung eigener Arbeitskräfte

Der Bf hat Großaufträge durchgeführt, zB: Abteilungen des BMF, Firma ***14***, ***15***, ***16*** (1. Bericht MV) und das ***17*** (Protokoll HV S 12). Die Übersiedlung des Finanzministeriums hat sechs Monate gedauert, bei der Übersiedlung des ***17*** sind Monteure acht Monate vor Ort gewesen (Protokoll HV S 13).

Der Bf hat seine „Schwarzarbeitnehmer“ entgegen der Feststellung laut BVE im GPLA-Rechtsmittelverfahren nicht mit einer Wochenarbeitszeit von 30 Stunden beschäftigt. Der Bf hat im Streitzeitraum durchgehend 20 bis 25 Arbeitnehmer (1. Bericht des MV 24 Arbeitnehmer) beschäftigt, die Vollzeit beschäftigt waren und darüber hinaus Überstunden erbracht haben, sodass die tägliche Arbeitszeit mindestens 10 Stunden betragen hat. Der Bf hat dabei selbst mitgearbeitet und in beiden Erörterungsgesprächen betont, wie intensiv sein Arbeitseinsatz gewesen sei. Anders hätten sich die Großaufträge nicht bewältigen lassen.

1.) Der Bf hatte eine Kernarbeitsschaft von etwa fünf bis sieben Arbeitnehmern, die mehr als der andere Teil verdient hat und die vom Bf als Vorarbeiter eingesetzt wurde und auch anlässlich der Kontrollen angetroffen wurden. Diese Kernarbeitsschaft war mit einer 40-Stunden-Arbeitswoche angemeldet. Die Bezahlung der Nettolöhne der angemeldeten Arbeitnehmer erfolgte bar und wurde für Juni 2007 im Auszahlungsjournal erfasst. Anmeldungen und Auszahlungsjournal Juni 2007 hat der Bf anlässlich der Erhebung im Juli 2007 selbst vorgelegt. Diese Arbeitnehmer hat der Bf unter Kollektivvertragsniveau, nämlich im November 2006 mit einem Stundenbruttolohn von EUR 6,00, angemeldet. Die Feststellung ergibt sich im Vergleich mit dem in der BVE vom 9.12.2014 dargestellten Bruttostundenlöhnen.

Jahr	Stundenlohn Arbeiter	Monatslohn – Arbeiter
2007	8,00	1.384,00
2008	8,12	1.404,11
2009	8,30	1.436,11
2010	8,48	1.467,70
2011	8,71	1.507,33
2012	9,04	1.563,33

Der Bruttolohn EUR 6,00 hätte um 33,33% angehoben werden müssen, um die Höhe von 2007 zu erreichen.

Der Bf führte eine Liste seiner Arbeitnehmer, die bei Bedarf von der Sekretärin (Frau ***18***) des Bf (Frau ***18***) angerufen wurden (Hauptakt 2012/37, 38 Aussage des ***19***). Diese Annahme wird erhärtet durch die An- und Abmeldungen von Arbeitnehmern. Darunter fällt zBf ***20***, der am 12.01.2011 nicht zur Sozialversicherung gemeldet war (Kontrolle FA Oststmk vom 12.01.2011, Hauptakt 2012/32), jedoch im Jahr 2010 mit 40 Stunden angemeldet war von 1.1. bis 2.4.2010 (Band1 S 80). ***20*** wurde im Juni 2007 entlohnt mit EUR 708,94.

Auf die Vermittlung von Arbeitskräften durch Dritte war der Bf daher nicht angewiesen.

Wieder andere Arbeitnehmer hat der Bf nur gelegentlich beschäftigt und für diese nach eigenen Angaben keine Lohnkonten geführt. Darunter fallen die anlässlich von Kontrollen angetroffenen Asylwerber russischer/tscheschenischer Herkunft. Mit ihnen vereinbarte der Bf Nettolohnvereinbarungen von EUR 7,00 je Stunde oder EUR 300,00 monatlich mit Barzahlung.

Verdeckte Geschäfte

Die Scheinrechnungen haben folgende Geschäfte verdeckt:

- 1) Die angemeldeten Arbeitnehmer des Bf wurden in bar entlohnt (Auszahlungsjournal KASSA vom Juni 2007). Bei Erhalt der Scheinrechnung hat der Bf nicht ihm vermittelte

Arbeitskräfte, sondern seine unter Kollektivvertragsniveau angemeldeten Arbeitnehmer in bar entlohnt („Weißlohn“) und zusätzlich die Differenz in Höhe der Differenz auf den tatsächlich vereinbarten Bruttolohn verdeckt mit den Scheinrechnungen bezahlt („Schwarzlohn“).

- 2) Der bar bezahlte Lohn an nicht angemeldete Arbeitnehmer wurde mit den Scheinrechnungen zur Gänze verdeckt (nur „Schwarzlohn“).
- 3) Der Unternehmerlohn für den Arbeitseinsatz des Bf in Form einer baren Privatentnahme wurde mit den Scheinrechnungen verdeckt. Davon wurden auch die Einlagen auf die Sparbücher getätigt.
- 4) Die Bezahlung eines Entgelts für die Ausstellung der Gefälligkeitsrechnungen wurde damit verdeckt.
- 5) Soweit die in den Scheinrechnungen ausgewiesenen Entgelte über die zuvor genannten Geldflüsse hinausgingen, haben sie keine Geschäfte verdeckt, sondern dienten dem Zweck, durch fingierte Betriebsausgaben den Gewinn zu mindern. Zum selben Ergebnis kam der Gutachter im Strafprozess, dessen Ansicht sich das Gericht anschloss, indem es ausführte, dass die Behebungen vom Geschäftskonto nicht die von Kassenauszahlungsbelegen dargestellten Barausgänge finanziert haben. Die von Subunternehmern erhaltenen Rechnungen konnten nicht tatsächlich bezahlt werden. (Strafurteil S 27).

Beweiswürdigend wird folgende Aufteilung vorgenommen:

	2007	2008	2009
Einlagen auf Sparbücher (Fixgröße)	47.000,00	80.000,00	37.500,00
Unternehmerlohn als Differenzgröße	23.535,96	40.872,50	46.145,83
Summe Privatentnahmen	70.535,96	120.872,50	83.645,83
Schwarzlöhne Bericht2 nach Tz 13.6. fix	71.035,96	121.872,51	104.645,84
Entgelt für Ausstellung Scheinrechnung	500,00	1.000,00	1.000,00
Entgelt ohne Zahlungsabflüsse	kein Raum	kein Raum	20.000,00
Summe laut Excel	142.071,92	243.745,01	209.291,67
Kontrolle Entgelte Scheinrechnungen fix	142.071,92	243.745,01	209.291,67

	2010	2011	2012
Einlagen auf Sparbücher (Fixgröße)	128.900,00	231.100,00	36.000,00
Unternehmerlohn als Differenzgröße	20.883,76	47.125,84	34.098,38
Summe Privatentnahmen	149.783,76	278.225,84	70.098,38
Schwarzlöhne Bericht2 nach Tz 13.6. fix	150.283,76		
Schwarzlöhne Schätzung laut BFG		70.000,00	50.098,38
Entgelt für Ausstellung Scheinrechnung	500,00	kein Raum	kein Raum
Entgelt ohne Zahlungsflüsse	kein Raum	kein Raum	kein Raum
Summe laut Excel	300.567,52	348.225,84	120.196,76
Kontrolle Entgelte Scheinrechnungen fix	300.567,52	348.225,84	120.196,75

Privatdarlehen

Das vom Vater allenfalls gewährte Privatdarlehen erfüllt nicht die Voraussetzungen des Fremdvergleichs und ist steuerlich unbeachtlich. Dem Vater des Bf als Darlehensgeber sind im Einvernehmen der Finanzprokurator, des MV und des Insolvenzgerichts EUR 75.000,00 zugunsten der Masse zuerkannt worden (Berichte des MV).

Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen bzw Gewinnermittlung 2006 bis 2010

Für das Jahr 2006 wurde am 13. März 2008 die EAR nach § 4 Abs 3 EStG 1988 bei der belangten Behörde eingebracht. Darin erklärte der Bf vereinnahmte Leistungserlöse von EUR 16.777,45, Personalaufwand von EUR 9.754,54 und einen Verlust von EUR 6.567,70.

Die EAR für das Jahr 2007 wurde am 28. Oktober 2008 bei der belangten Behörde eingebracht. Darin erklärte der Bf vereinnahmte Leistungserlöse von EUR 470.150,17, Personalaufwand von EUR 122.958,11, Fremdpersonal- und Fremdleistungen von EUR 189.344,83 und einen Gewinn von EUR 32.227,67. Von dem Fremdleistungsaufwand 2007 entfallen auf Scheinrechnungen EUR 142.071,92 (Bericht2 Tz 12)

Die EAR für das Jahr 2008 wurde am 24. März 2010 bei der belangten Behörde eingebracht. Darin erklärte der Bf vereinnahmte Leistungserlöse von EUR 628.205,85, Personalaufwand von EUR 143.281,93, Fremdpersonal- und Fremdleistungen von EUR 295.271,91 und einen Gewinn

von EUR 12.610,71. Von dem Fremdleistungsaufwand 2008 entfallen auf Scheinrechnungen EUR 243.745,01 (Bericht2 Tz 12)

Die EAR für das Jahr 2009 wurde am 28. Februar 2011 bei der belangten Behörde eingebracht. Darin erklärte der Bf vereinnahmte Leistungserlöse von EUR 612.206,36, zzgl Bauleistungen von EUR 5.169,00, Personalaufwand von EUR 147.597,30, Fremdpersonal- und Fremdleistungen von EUR 259.520,10 und einen Gewinn von EUR 11.475,29. Von dem Fremdleistungsaufwand 2009 entfallen auf Scheinrechnungen EUR 209.291,67 (Bericht2 Tz 12)

Die EAR für das Jahr 2010 wurde am 4. März 2011 bei der belangten Behörde eingebracht. Darin erklärte der Bf vereinnahmte Leistungserlöse von EUR 805.458,57, zzgl Bauleistungen von EUR 17.814,90, Personalaufwand von EUR 243.527,18, Fremdpersonal- und Fremdleistungen von EUR 363.322,97 und einen Gewinn von EUR 24.560,78. Von dem Fremdleistungsaufwand 2010 entfallen laut Bericht2 auf Scheinrechnungen EUR 300.567,52 (Bericht2 Tz 12)

Anlageverzeichnisse waren jeweils angeschlossen.

Für die Jahre 2011 und 2012 liegen keine Abgabenerklärungen im Hauptakt vor. Dem MV wurden die Geschäftsunterlagen zur Erstellung der Abgabenerklärungen über die bis zum Tag der Hausdurchsuchung ausgeübte Erwerbstätigkeit nicht zur Verfügung gestellt (Berichte des MV).

Mit Protokoll des BMF Steuerfahndung vom 23. Jänner 2013 wurden u.a. von der Steuerfahndung für die Staatsanwaltschaft sichergestellte Unterlagen dem Prüfer übergeben: BH Oktober bis Dezember 2011 und BH Jänner bis Juli 2012 (Arbeitsbogen Diskette, Ablage im RM-Akt). An wen die Unterlagen nach Abschluss der Prüfung übergeben wurden, geht weder aus den Verwaltungsakten noch dem Bericht2 hervor. Dem BFG erteilt der Bf die Auskunft, dass er nicht wisse, wo sich seine Geschäftsunterlagen befänden. Auch die belangte Behörde konnte den Verbleib der Geschäftsunterlagen nicht aufklären.

Aus dem Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-11/2011 gehen vereinnahmte Entgelte inklusive Bauleistungen und Ausfuhrlieferungen iHv EUR 977.705,38 hervor sowie eine festgesetzte Umsatzsteuer von EUR 136.700,81 gegenüber der Umsatzsteuer laut Bf von EUR 67.055,66 (Hauptakt 2011/7).

Der MV war bei der Schlussbesprechung der zweiten Prüfung anwesend und hat gegen die Höhe der Betriebseinnahmen 2011 (EUR 1.119.0000,00) und 2012 (EUR 670.000,00) keine Einwände erhoben.

5. Beweismittel und Beweiswürdigung

a. Beweismittel

Veranlagungsakt-Hauptakt, Niederschrift anlässlich einer Neuaufnahme vom 13. Juli 2007 und die damals vom Bf erhaltenen Unterlagen (SV-Meldungen, Auszahlungsjournal Juni 2007, List aktueller Arbeitnehmer), Arbeitsbogen in 2 Bänden, Niederschriften über die Schlussbesprechungen, Berichte über die Außenprüfungen, Berichte des Masseverwalters im Insolvenzverfahren an das Firmenbuchgericht, Firmenbuchauszug, Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 19. April 2018, Zahl ***3***, Protokoll über die HV, Niederschriften anlässlich der Erörterungsgespräche im BFG, Niederschriften anlässlich der Kontrollen illegal Beschäftigter, Rechtsmittelvorbringen

Belegstelle wurden jeweils in Sachverhalt und Beweiswürdigung unter Angabe der Ablagestelle im Akt angeführt.

b. Beweiswürdigung

Obiger Sachverhalt ergab sich zu den Scheinrechnungen aufgrund gesetzlicher Bindungspflicht an das rechtskräftige Strafurteil, zum Privatdarlehen aufgrund der vom BFG ergänzend aufgenommen Aussage des Bf (Fremdvergleich) und zu den von den Scheinrechnungen verdeckten Geschäften abweichend vom im Rechtsmittelverfahren erstatteten Berufungs- und Beschwerdevorbringen aufgrund folgender Überlegungen (Höherentlohnung angemeldeter Arbeitnehmer):

Den für 2007 geschätzten Umsatz gab der Bf im Fragebogen mit EUR 180.000,00 an. Tatsächlich vereinnahmte er im Jahr 2007 Leistungserlöse von EUR 475.077,11. Die erste Scheinrechnung datiert mit 30.03.2007 für 268 Std Personalbereitstellung (Bericht2 Tz 11).

Es ist nicht glaubhaft, dass bei einer Umsatzsteigerung um das 2,6-fache des geplanten Umsatzes die Zahl der Arbeitnehmer zurückgegangen ist oder gar die Arbeitnehmer bloß mit einer 30h-Woche eingesetzt wurden. Es steht nicht mit den Erfahrungen des täglichen Lebens und unternehmerischem Handeln in Einklang, dass ein Arbeitgeber seine Arbeitnehmer nicht vollbeschäftigt und Überstunden nicht abordnet, wenn die Auftragslage einen höheren Zeiteinsatz der Arbeitnehmer verlangt. Sonst läge Unterbeschäftigung vor. Diese Ansicht vertritt auch im Strafverfahren beauftragte Gutachters Dr. ***9*** (Protokoll HV S 10). Auch wenn sich der Gutachter in der Branche geirrt hat, überzeugt das von ihm weiters ins Treffen geführte Argument, dass auch die Arbeitnehmer ein Interesse an ihrer höheren Auslastung und der damit verbundenen höheren Bezahlung haben, damit sie von ihren Löhnen die Lebenshaltungskosten bestreiten können.

Dem mit Berufungsschriftsatz vom 04.07.2012 erhobenen Einwand, dass der Bf mit seinen rund 20 Arbeitnehmern niemals in der Lage gewesen wäre, die Leistungen selbst zu erbringen, wobei damit er Anschein erweckt wird, dass die Arbeitnehmer vollbeschäftigt wurden.

Nach den vom Prüfer erhobenen sozialversicherungsrechtlichen Meldungen hätte der Bf seine im Jahr 2010 angemeldeten 25 Arbeitnehmer im Durchschnitt mit einer Auslastung von unter 30 Wochenstunden zur Sozialversicherung angemeldet hat, wie es sich aus dem Arbeitsbogen ergibt (Band1 S 80, 81).

Es ist nicht glaubhaft und steht mit unternehmerisch denkendem Handeln nicht in Einklang, wenn der Bf seine Arbeitnehmer unterbeschäftigt und gleichzeitig Bedarf an zusätzlichem Personal behauptet. Die vom Gutachter als unglaublich qualifizierte Unterbeschäftigung wurde vom Bf für seine angemeldeten Arbeitnehmer tatsächlich so dargestellt.

Auch iZm den Großaufträgen benötigte der Bf gut eingespielte Teams, sodass ständig wechselndes Personal kontraproduktiv war. Es ist nicht glaubhaft, dass der Bf seine Vorarbeiter zu 40 Wochenstunden beschäftigt hat, die im Team mit ständig wechselnden Möbelpackern zu tun hatten.

Im Beschwerdefall steht weiters fest, dass der Bf im Jahr 2006 seine Vorarbeiter offiziell mit einem Bruttostundenlohn von EUR 6,00 (Monatsbruttolohn von EUR 1.000,00) zur Sozialversicherung angemeldet hatte. Im Vergleich zu dem in der Beschwerdevorentscheidung vom 9. Dezember 2014 wiedergegebenen einschlägigen Kollektivvertrag betrug der Stundenlohn für Arbeiter im Jahr 2007 EUR 8,00. Eine Erhöhung des ab November 2006 angemeldeten Bruttolohnes von EUR 6,00 um 33,33%, um den laut Kollektivvertrag für das Jahr 2007 gültigen Stundenlohn zu erreichen, widerspricht den moderaten Erhöhungen, den die Löhne in dieser Branche nach 2007 genommen haben.

Unter Berücksichtigung obiger Fakten und den im gewöhnlichen Umgang von Arbeitgebern und Arbeitnehmern üblicherweise bei zunehmender Auftragslage anzutreffenden Vereinbarungen, ist im Beschwerdefall davon auszugehen, dass der Bf seine angemeldeten Arbeitnehmer mit zu geringer Wochenstundenanzahl und mit zu geringen Bruttostundenlöhnen zur Sozialversicherung angemeldet hat und die Scheinrechnungen zum Teil zur Verdeckung der Zahlungen der Lohnzahlungsdifferenz auf den in Wahrheit höher vereinbarten Bruttolohn und des auf Überstunden entfallenden Lohnentgelts verwendet wurden. Die anlässlich der Kontrollen angetroffenen Arbeitnehmer, die der Bf nicht angemeldet hatte und für der zugab, keine Lohnkonten geführt zu haben, waren nicht die Hauptempfänger der verdeckt gezahlten Arbeitslöhne. Vereinfacht wurde diese Vorgangsweise dadurch, dass der Bf sämtliche Nettolöhne, weiße wie schwarz, bei Erhalt der „Scheinrechnungen“ in bar auszahlte.

Die Aufteilung der Scheinrechnungsentgelte 2011 scheitert an der Höhe der von der belangten Behörde im Schätzungsweg angenommenen „Schwarzlöhne“ iHv 50% der Scheinrechnungsentgelte, weshalb die getroffene Aufteilung vorzunehmen war. Die Schwarzlöhne müssen in Wahrheit geringer gewesen sein, was auf Ebene des Zahlenmaterials die Sachverhaltsannahme erhärtet, dass der Bf fast ausschließlich auf seine angemeldeten Arbeitnehmer zurückgegriffen hat, weshalb der Lohneinsatz nicht so hoch wie geschätzt war.

Im Jahr 2011 überstieg die Summe von 50% für „Schwarzlöhne“ und nachgewiesener Einzahlungen auf die Sparbücher die Summe der Scheinrechnungsentgelte, weshalb der von der belangten Behörde vorgenommenen Globalschätzung mit der Beschwerde nicht erfolgreich entgegengetreten werden kann. Während der im Jahr 2011 abgehaltenen Prüfung durch die belangte Behörde hat der Bf massiv Gelder auf die Seite geschafft und Scheinrechnungen in einer Gesamtsumme angehäuft, die nur dazu gedient hat, dem Betrieb durch verdeckte Entnahmen Barmittel zu entziehen. Diese Annahme wiederum wird durch die Aussage des Bf im Strafprozess erhärtet, dass er gezielt nach Scheinrechnungen gefragt hat. In den Jahren 2011 und 2012 waren die Scheinrechnungssummen folglich nach anderen Gesichtspunkten aufzuteilen.

Die widersprüchliche Faktenlage im Jahr 2012 stützt die von der belangten Behörde vorgenommene Globalschätzung.

Gegenstand	2011
Einlagen auf Sparbücher (Fixgröße)	231.100,00
Unternehmerlohn als Differenzgröße	-56.987,08
Summe Privatentnahmen	174.112,92
Schwarzlöhne Schätzung laut BFG analog 50% wie Vorjahre (Fixgröße)	174.112,92
Entgelt für Ausstellung Scheinrechnung	kein Raum
Entgelt ohne Zahlungsflüsse	kein Raum
Summe laut Excel	348.225,84
Kontrolle Entgelte Scheinrechnungen (Fixgröße)	348.225,84

6. Rechtliche Beurteilung

a. Zu Spruchpunkt I.

Berufung und Bescheidbeschwerde sind form- und fristgerecht. Die Berufung war am 31.12.2013 bereits beim UFS anhängig und ist gemäß § 323 Abs 38 BAO als Beschwerde im Sinn des Art.130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die Anträge auf Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung wurden anlässlich des Erörterungsgesprächs vom 22. Mai 2023 niederschriftlich zurückgezogen.

Gemäß § 115 Abs 3 BAO haben die Abgabenbehörden Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Dies gilt umso mehr für unvertretene Abgabepflichtige und umso mehr, wenn der MV die Geschäftsunterlagen 2012 nie erhalten hat.

Berufungsschriftsatz vom 4. Juli 2012 (Jahre 2008-2010 und 1-11/2011)

Soweit sich die Berufung gegen die Beurteilung der strittigen Rechnungen als Scheinrechnungen wendet, ist diesem Einwand die Bindungspflicht des BFG an das rechtskräftige Strafurteil gemäß § 116 BAO entgegen zu halten. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die rechtlichen Ausführungen unter Punkt II.1 verwiesen.

Weiters wird mit der Berufung vorgebracht, dass der Bf die strittigen Leistungen mit seinem Personalstand von rund 20 Arbeitnehmern niemals alleine hätte erbringen können, weshalb sämtliche strittigen zur Gänze als Betriebsausgaben abzugsfähig seien. Mit Ausübung und Rechtsfolge des § 162 BAO, die für die Einkommensteuer zum Tragen kam, hat sich die Berufung nicht auseinandergesetzt.

Die von der belangten Behörde beantragte Berücksichtigung eines geschätzten Lohnaufwandes kommt dem Berufungsvorbringen, soweit die Einkommensteuer 2008 bis 2010 betroffen ist, teilweise entgegen. Soweit der Vorsteuerabzug angesprochen ist, wird auf die Darstellung der Rechtsgrundlagen und rechtlichen Erwägungen in Punkt II.6.a. a.i. verwiesen.

Beschwerdeschriftsatz vom 18. Juli 2014 idF des Vorlageantrages

Indem der Bf Scheinrechnungen in seine steuerlichen Aufzeichnungen (§ 126 Abs 2 BAO) aufgenommen hat, hat er die Aufzeichnungen mit materieller Unrichtigkeit belastet, sodass Schätzungsbefugnis gegeben ist. Das Beschwerdevorbringen richtet sich gegen die Schätzungsmethode.

Dem vorgeschlagenen äußeren Betriebsvergleich anhand der Kennzahl Reingewinn/Umlaufvermögen als im Beschwerdefall geeignete Schätzungsmethode kann nicht gefolgt werden, weil *die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich freisteht* (VwGH 17.04.2024, Ra 2023/15/0009, vgl die bei Ritz, BAO3, Tz 3 und 12 zu § 184 zitierte VwGH Rechtsprechung). Im Übrigen hat die belangte Behörde in den Jahren 2007 bis 2010 nur eine griffweise Schätzung des Lohneinsatzes vorgenommen. Das Problem, das den Bf einholt, ist, dass er mit den Scheinrechnungen nicht nur seine Privatentnahmen (die steuerlich nicht abzugsfähig sind) und den Lohnaufwand verdeckt hat, sondern die Rechnungssumme laut Sachverhalt die Geldabflüsse überstiegen haben. Zu dem Ergebnis kam auch der im Strafverfahren bestellte Gutachter. Daher geht es im Beschwerdefall nicht nur darum, ein übliches Verhältnis von Umsatz und Einsatz zu schaffen, sondern es geht darum, den unrechtmäßigen Minderungseffekt der Betriebsergebnisse rückgängig zu machen.

Eine Schätzung ist weiters keine Ermessensentscheidung, die in § 20 BAO geregelt ist und sich innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu bewegen hat. *Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen* (nochmals VwGH Ra 2023/15/0009).

Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (nochmals VwGH Ra 2023/15/0009).

Abgabenrechtlich geboten ist im konkreten Fall das Ausscheiden der Scheinrechnungsentgelte aus der Gewinnermittlung und Nichtanerkennung des Vorsteuerabzugs. Es gilt, den unrechtmäßigen Minderungseffekt der Betriebsergebnisse und den unberechtigten Vorsteuerabzug rückgängig zu machen. In diesem Sinn hat die belangte Behörde minimalinvasiv von ihrer Schätzungsbefugnis Gebrauch gemacht.

Gegen die Kennzahl Reingewinn/Umlaufvermögen als im Beschwerdefall geeignete Schätzungsmethode spricht ferner, dass beim Bf als Einnahmen-Ausgaben-Rechner weder ein Reingewinn noch ein Umlaufvermögen in einer Vermögensübersicht ausgewiesen werden. Das Umlaufvermögen (Bankguthaben, Kassastand, offene Forderungen) ist bei der § 4 Abs 3-Rechnung zwar existent, aber nicht in einer Zahl greifbar, weil diesfalls keine Vermögensübersichten zu erstellen sind. Als Einnahmen-Ausgaben-Rechner ermittelt der Bf seine Einkünfte nach ganz anderen Grundsätzen als eine Kapitalgesellschaft (andere Gewinnermittlungsmethode, Ist-Prinzip statt Soll-Prinzip, Unternehmerlohn ist keine Betriebsausgabe, Bewertungsgrundsätze als Bilanzierer treffen auf den Bf nicht zu, Rechnungsabgrenzungen, gewillkürtes Betriebsvermögen).

Im Übrigen wird zu Vermeidung von Wiederholungen auf die Begründung in der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (VwGH 17.04.2024, Ra 2023/15/0009,

Die Bezahlung eines Entgelts für das Ausstellen von Schein- und Deckungsrechnungen zum Zweck der Abgabenhinterziehung ist nicht durch den Betrieb, sondern durch den Hinterziehungsvorsatz veranlasst. Dieser Zweck war allen Beteiligten bewusst. Daher ist stellt das dafür für den Ankauf von Schein- und Deckungsrechnungen geleistete Entgelt keine Betriebsausgabe dar, weil es die Voraussetzung der betrieblichen Veranlassung des § 4 Abs 4 EStG 1988 nicht erfüllt. Dass das Entgelt beim Rechnungsaussteller dennoch zu gewerblichen Einkünften führt, ändert daran nichts (§ 23 Abs 1 EStG 1988 iVm § 23 Abs 2 BAO). Da bereits aus diesem Grund keine Betriebsausgabe vorliegt, erübrigt sich in solchen Fällen mit Aufforderung nach § 162 Abs 1 BAO vorzugehen.

In den Jahren 2007 bis 2010 wurde ein Lohneinsatz im Schätzungsweg ermittelt. Der geschätzte Schwarzlohneinsatz wurde von der belangten Behörde zu hoch angesetzt, denn die tatsächlichen Geldflüsse sind hinter den Rechnungssummen zurückgeblieben, was zur Folge hätte, dass bei Kürzung der Lohneinsätze die Betriebsergebnisse ansteigen würden.

Der Beweisantrag auf Beauftragung eines interdisziplinären Gutachten eines Sachverständigen aus dem Fach Betriebswirtschaften und aus dem Fach der Kleintransporteure und Übersiedler wird abgewiesen. Erstens liegt im Beschwerdefall erstens keine Ermessensfrage vor und zweitens geht die an die Gutachter gerichtete Frage am gegenständlichen Sachverhalt vor, dass der Bf nämlich Scheinrechnungen in seine Betriebsausgaben aufgenommen und dadurch das Betriebsergebnis verfälscht hat und die Rechnungsentgelte nicht durch Geldflüsse gedeckt waren. Wie in der Beweiswürdigung ausgeführt, sind die „Schwarzlöhne“ zu hoch angesetzt worden, von deren Herabsetzung angesichts des Konkurses Abstand genommen wird.

Da sich die für die Jahre 2011 und 2012 vorgenommenen Globalschätzungen an dem Verhältnis von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben der Vorjahre orientieren, nachdem die Scheinrechnungen ausgeschieden worden waren, sind sie nicht zu beanstanden. Abgabenrechtlich ist es ohne Belang, ob eine Privatentnahme oder eine vorgetäuschte und tatsächlich nicht abgeflossene Betriebsausgabe vorliegt: beides ist bei der Gewinnermittlung nicht abzugsfähig.

Soweit der Vorsteuerabzug angesprochen ist, wird auf die Darstellung der Rechtsgrundlagen und rechtlichen Erwägungen in Punkt II.6.a. a.i. verwiesen.

Belangte Behörde, Prüfberichte

Die erste zentrale Amtshandlung zu Prüfungsbeginn ist die Feststellung der vom AbgPfl vorgenommenen Gewinnermittlungsmethode. Die zweite Amtshandlung ist die Feststellung, welche Geschäftsunterlagen vom AbgPfl vorgelegt werden. Da die heutigen Berichte (anders in den 1980er Jahren) dafür keine Ankreuzmöglichkeit mehr vorsehen, hat der Prüfer das als Freitext festzuhalten. Das garantiert für nachfolgende Rechtsmittelverfahren Verfahrenssicherheit und verschafft dem Richter/der Richterin Kenntnis, was der Prüfer gesehen hat. Bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner von Kassabuch zu sprechen, ist ein Widerspruch in sich, der Fragen nach der Gewinnermittlungsmethode aufwirft. Die dahingehende Frage wurde dem Prüfer im Jahr 2016 gestellt, er konnte sie aber nicht mehr beantworten.

Da die in den Scheinrechnungen ausgewiesenen Entgelte nicht tatsächlich abgeflossen sind, erweist sich die Geldflussrechnung (Bericht2 Tz 95.) als inhaltlich unrichtig. Die Geldflussrechnung ist darüber hinaus unvollständig, weil die USt-Zahllasten, die Rückerstattung an Einkommensteuer nicht enthalten sind. Es geht aus dem Bericht nicht hervor, wie der angesetzte Unternehmerlohn erhoben wurde und dass er anhand der Bankbelege überprüft wurde.

Es liegen nach Ansicht des BFG keine Kick-Back-Zahlungen vor (Bericht2 Tz13), sondern die Privatentnahmen sind gar nicht erst abgeflossen. Feststellungen zu Rückflüssen wurden nicht getroffen. Die Konstruktion von Rückflüssen ist iZm Barzahlungen nicht erforderlich.

Der von der belangten Behörde im Schätzungsweg angesetzte Einsatz für „Schwarzlöhne“ wurde zu hoch angesetzt. Angesichts des Konkurses wird von einer Herabsetzung Abstand genommen.

a.b. Privates Gelddarlehen, Fremdvergleich im Abgaben- und Finanzstrafrecht

Rechtsgrundlagen:

Nach der Generalklausel des § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 126 Abs 2 BAO sind Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Rechtliche Erwägung

Das Privatdarlehen des Vaters war erst Gegenstand anlässlich der zweiten Prüfung, nachdem die Bank die Geldwäscheverdachtsmeldung unter Bekanntgabe der Sparbücher erstattet hatte.

Wie unter Punkt II.6.a.ac. ausgeführt, sind Zufluss und Rückzahlung eines Gelddarlehens bei keiner Gewinnermittlungsmethode Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben, sondern als reine Vermögensumschichtungen ergebnisunwirksam. Die Zuzählung eines Gelddarlehens ist keine betrieblich veranlasste Vermögensvermehrung und daher keine Betriebseinnahme. IZm der Rückzahlung einer Fremdschuld stellen nur die Zinsen ergebniswirksame Betriebsausgaben dar. Da das Darlehen unverzinst gegeben wurde, wurden aus dem Titel des Darlehens keine Betriebsausgaben geltend gemacht. Somit ist im Beschwerdefall das Privatdarlehen abgabenrechtlich irrelevant.

Als zwischen dem Bf und seinem Vater geschlossener Darlehensvertrag, die als nahe Angehörige in gerader Linie iSd § 25 Abs 1 Z 2 BAO anzusehen sind, unterlag das Darlehen der vom VwGH in ständiger Rechtsprechung entwickelten Fremdvergleichsjudikatur. Nach stRspr des VwGH können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen;
- (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- (3) auch zw Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der idR zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (zB VwGH 18.04.2007, 2004/13/0025VwGH 31.01.2019, Ra 2018/15/0050 mwN).

Auch wenn zwischen Fremden iZm Gelddarlehen Zinsen vereinbar werden, wird dieser Punkt für sich allein der steuerlichen Anerkennung beim Darlehensnehmer nicht entgegenstehen.

Die vom Bf anlässlich des Erörterungstermines am 28. April 2023 gemachte Aussage (s Punkt H.I.) ist wie folgt zu würdigen:

Nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt eine Vereinbarung dann, wenn sie in Schriftform getroffen wurde, die einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben muss. Gelddarlehensverträge für die unternehmerische Tätigkeit werden fremdüblich in Schriftform geschlossen (vgl UFS 24.01.2013, RV/0154-F/11 zu einen Mietvertrag für Geschäftsräume). Bei einem zweiseitigen Vertrag haben beide Vertragsseiten

ein Interesse, zu wissen, dass und wann sie ihre Vertragspflicht erfüllt haben. Der Darlehensnehmer hat ein berechtigtes Interesse daran, zu wissen, wann er seine Darlehensschuld getilgt hat. Unter Fremden wäre daher ein Tilgungsplan vereinbart worden, die Zahlungen – in beiden Richtungen - wären aufgezeichnet worden, wobei Zahlungen durch Überweisung bei Fremdüblichkeit vorgezogen werden. *Mündlich vereinbarte Modalitäten, dass die „Darlehen“ nach Maßgabe der „Ertrags- und Liquiditätslage“ zurückgezahlt werden sollten, haben keinen klaren und eindeutigen Inhalt* (VwGH 18.1220.08, 2006/15/0208). Somit erfüllt das Darlehen nicht die Voraussetzungen des Fremdvergleichs und war steuerlich nicht anzuerkennen.

Auch iRe Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG ist bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen eine Fremdvergleichsprüfung vorzunehmen. Die im Prüfbericht² getroffenen Feststellungen zur zweifelhaften Mittelherkunft beim Vater wären abgabenrechtlich iRe Prüfung nach § 147 Abs 1 BAO und finanzstrafrechtlich iRe Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG erst dann geboten gewesen, wenn der Darlehensvertrag dem Fremdvergleich standgehalten hätte.

Dass dem Vater vom MV aus dem Titel eines Darlehen EUR 75.000,00 ausbezahlt wurden, hat keinen Einfluss auf die abgabenrechtliche Beurteilung.

a.a. Verwendung eines Phantasienamens im Wirtschaftsverkehr, Eintragungspflicht ins Firmenbuch

Rechtsgrundlagen:

§ 1 Abs 1 UGB definiert den Unternehmer als jemanden, der ein Unternehmen betreibt. Nach Abs 2 leg.cit. ist ein Unternehmen jede auf Dauer angelegte Organisation selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeit, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein. Der Bf ist mit seinem Gewerbebetrieb Unternehmer iSd UGB.

Gemäß § 8 Abs 1 UGB sind unternehmerisch tätige natürliche Personen, die nach § 189 der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen, sind verpflichtet, sich in das Firmenbuch eintragen zu lassen. Andere Einzelunternehmer sind dazu berechtigt. Eine freiwillige Eintragung ist auf Antrag wieder zu löschen. Mit Beginn der gewerblichen Tätigkeit im November 2006 bis zum Überschreiten der Umsatzschwellen de § 189 UGB war der Bf nicht verpflichtet, sich ins Firmenbuch eintragen zu lassen. Er hat sein sich auch nicht freiwillig eintragen lassen.

Nach § 17 Abs 1 UGB ist die Firma der in das Firmenbuch eingetragene Name eines Unternehmers, unter dem er seine Geschäfte betreibt und die Unterschrift abgibt. Ohne Eintrag ins Firmenbuch war der Bf nicht befugt, im Geschäftsverkehr mit einem Phantasienamen aufzutreten.

Bei Einzelunternehmern ist gemäß § 19 Abs 1 UGB die Bezeichnung „eingetragener Unternehmer“ oder „eingetragene Unternehmerin“ oder eine allgemein verständliche Abkürzung dieser Bezeichnung, insbesondere „e.U.“ dem Firmennamen anzuhängen.

Rechtliche Erwägungen:

Als natürliche Person und Einzelunternehmer kann diese nicht ihr eigener Geschäftsführer sein. Ins Firmenbuch eingetragene Einzelunternehmer sind befugt, Geschäftsführer zu bestellen, doch muss diese eine vom Unternehmensinhaber verschiedene Person sein. Der Bf als Unternehmensinhaber war nicht befugt, die Bezeichnung Geschäftsführer zu verwenden.

Der Phantasiename war auch nicht markenrechtlich geschützt.

Sofern vom Bf gelegte Ausgangsrechnungen ausschließlich mit dem Phantasienamen erstellt wurden, haben sie die Rechnungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Es ist nicht auszuschließen, dass der Phantasiename iVm der Bezeichnung des Bf als Geschäftsführer dazu geführt hat, dass der vom Straflandesgericht bestellte Gutachter von einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung als Unternehmensform ausgegangen ist und in der Hauptverhandlung iZm einem Einzelunternehmer von verdeckter Gewinnausschüttung gesprochen hat, was abgabenrechtlich unmöglich ist.

Die Frage des Innendienstes (Einzelunternehmer und Geschäftsführer?) war berechtigt. Der Bf gab anlässlich des ersten Erörterungsgesprächs im BFG an, dass ihn noch nie jemand darüber aufgeklärt hätte, auch sein Steuerberater nicht. Der erste Prüfungsbericht (die erste Niederschrift) enthält keine Ausführungen, dass der Bf belehrt wurde, dass er keinen Phantasienamen verwenden darf und nicht Unternehmensinhaber und Geschäftsführer in Personalunion sein kann.

Als nicht ins Firmenbuch eingetragener Einzelunternehmer betrieb der Bf sein Unternehmen unter seinem bürgerlichen Namen. Bei Verwendung des bürgerlichen Namens ist die in der Geburtsurkunde verwendete Schreibweise bindend. Es ist unzulässig, ausländische Schreibweisen einzudeutschen („***5***“ statt „***4***“).

Zivilrechtlich existiert keine natürliche oder juristische Person als Rechtssubjekt mit dem Namen ***2***. Das Einzelunternehmen hatte keinen vom Namen des Bf abweichenden Namen, sodass auf diesen Namen keine Namensparbücher hätten lauten dürfen (aA Strafurteil S 35).

Soweit der Bf in Rechnungen nur den Phantasienamen verwendet hat, berechtigen diese den Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug.

a.c. Gewinnermittlung, Kassabuch, Erfassung von Darlehen bei EAR

Rechtsgrundlagen:

§ 4 Abs 1 bis 3 EStG 1988 lauten auszugsweise:

„(1) Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. [...] Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen.

(2) Der Steuerpflichtige muß die Vermögensübersicht (Jahresabschluß, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. [...]

(3) Der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. ...“

Nach der Generalklausel des § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Insbesondere haben Abgabepflichtige gemäß § 126 Abs 2 BAO, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Rechtliche Erwägungen:

Der Vorwurf, der Bf wäre zur Führung eines Kassabuches verpflichtet gewesen, wurde erstmals im 2. Prüfungsbericht erhoben, und dies unspezifiziert für alle Prüfungsjahre. Dieser Vorwurf wurde vom Straflandesgericht übernommen. Der Steuerberater des Bf hat im Strafprozess von seinem Aussageverweigerungsrecht Gebrauch gemacht (§ 157 StPO). Wie unter Punkt II.6.a. a.d. ausgeführt, bestand für den Bf ab 1.1.2012 Buchführungspflicht und nur für das Jahr 2012 wird der Vorwurf, der Bf habe kein Kassabuch geführt, zu Recht erhoben.

Das EStG kennt vier Arten der Gewinnermittlung, von denen im Beschwerdefall von Interesse sind:

1. Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger (doppelter) Buchführung;
2. Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1 für nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende nach den unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 193 UGB);
3. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs 3, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden (Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben).

Wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht, räumt das EStG die Wahlmöglichkeit ein, den Gewinn nach dem Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs 1 EStG) oder der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3 EStG) zu ermitteln. Die Möglichkeit, freiwillig Bücher nach § 4 Abs 1 EStG 1988 zu führen, hat der Bf nicht in Anspruch genommen. Nach dem vorgelegten Verwaltungsakt hat der Bf für die Jahre 2006 bis 2010 Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen nach § 4 Abs 3 EStG 1988 in Papier- und elektronischer Form eingereicht. Abweichende Feststellungen, dass der Bf und wenn ja, welcher gesetzlichen Buchführungspflicht der Bf unterlag, hat der Prüfer nicht getroffen.

Gemäß § 126 Abs 2 BAO sind Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen. Gemäß § 131 Abs 1 Z 2 idF BetrugsbekämpfungsgG (BGBl I 2006/99) sollen ua E-A-Rechner „alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten“, wobei allerdings der BMF durch VO Erleichterungen festlegen kann [Barbewegungs-VO, BGBl II 2006/441, (Doralt-Online § 4 Abs 3 Tz 206 mwN, VwGH 27.07.1994, 91/13/0222)].

Die Gewinnermittlung des Bf durch EAR ist nach obiger Rechtslage nicht zu beanstanden. Der Einnahmen-Ausgaben-Rechner ist weder verpflichtet, ein Kassabuch zu führen noch seine baren Privateinlagen oder baren Privatentnahmen aufzeichnen. *Entnahme und Einlage von Geld sind [iRm der EAR] nicht zu erfassen* (Doralt-Online § 4 Abs 3 Tz 179). Der Bf war also nicht verpflichtet, bare Privatentnahmen und –einlagen in die Zahlungsjournale einzutragen. Der Bf hat keine abgabenrechtlichen Vorschriften verletzt, wenn er die bar getätigten Privatentnahmen und –einlagen nicht aufgezeichnet hat.

Nur beim Bestandsvergleich werden Privatentnahmen und –einlagen vollständig erfasst und sind aufzuzeichnen, unabhängig davon, ob diese bar, über Bank oder in Sachwerten erfolgen.

Aufzeichnungssysteme iSd § 126 Abs 2 BAO bei EAR

Die doppelte Buchhaltung garantiert planmäßig, lückenlose, zeitliche und sachlich geordnete Erfassung aller Geschäftsvorfälle und erleichtert durch die doppelte Erfassung der Geschäftsvorfälle eine allfällige Fehlersuche. Demgegenüber ist die EAR kein sich selbst regulierende System. Die EAR erfordert daher erhöhten Abstimmungs- und Querverprobungsbedarf, Kontrollmaßnahmen und Qualitätsstandards in Bezug auf höchstmögliche Garantie der lückenlosen und ordnungsgemäßen Erfassung aller Geschäftsvorfälle. Bewegungen zwischen Bankkonten und Bareinlagen oder Barentnahmen sind nicht ergebniswirksam und müssen daher nicht erfasst werden. Zu Kontrollzwecken ist die Erfassung dieser Bewegungen aber sinnvoll (*Siart*, Linde-Verlag, Die EAR in der [(Unternehmens)Praxis 4.2., 9.3.]). Die EAR erfolgt über die Erfassung der Geschäftsvorfälle in einem Journal (früher Spesenverteiler). Erhöhten Qualitätsstand in Bezug auf Sicherheit und Vollständigkeit garantiert die teilweise Nutzung der Technik der doppelten Buchhaltung für Zwecke der EAR. In diesem System werden alle Band-Ein- und Ausgänge und auch der Saldo des Bankkontos abgebildet (vgl. *Siart* aaO Punkt 9.5.2.).

Ein solches System hat der Bf verwendet (Band1 S 79).

Laut Sachlage lagen beim Bf aber keine baren Privatentnahmen vor. Die Geldflüsse, die er mit Scheinrechnungen verdeckte, hatte vom Geschäftskonto behoben. Daraus folgt, dass die Behebung vom Geschäftskonto, soweit die Gelder nicht als „weiße und schwarze“ Löhne abgeflossen sind, unbare Privatentnahmen waren, die sehr wohl aufzuzeichnen waren.

Wegen der Anlehnung an die Buchführung werden UNVOLLSTÄNDIGE Privatkonten und anstelle eines Kassabuches Zahlungs- und Bankjournale geführt. In diesem System werden über das *Geschäftskonto* getätigte Privatentnahmen und –einlagen im Privatkonto und im Bankjournal erfasst.

In den UNVOLLSTÄNDIGEN „Kapitalkonti“ der Jahre 2008-2010 sind für den Bf keine Privatentnahmen (Unternehmerlohn) erfasst. Da – wie die Beschwerde selbst ausführt – „einnahmenseitig nichts ging“ und auch der Prüfer keine abweichenden Feststellungen getroffen hat, konnte der Bf auf legalem Weg seine Privatentnahmen ausschließlich durch Abhebungen vom Bankkonto tätigen. Barbetriebseinnahmen wurden nicht festgestellt. Der Prüfer hat zum Unternehmerlohn nach den Arbeitsbögen weder Fragen gestellt noch auf der Tatsachenebene Feststellungen getroffen, wie der Bf die in der Tabelle des Berichts², Tz 9.5, dargestellten „Entnahmen im Zuge der Gehaltszahlung“ getätigt hat. Die vom Bankkonto behobenen Privatentnahmen (einschl. Unternehmerlohn) waren im Beschwerdefall zur Gänze durch Scheinrechnungen verdeckt. Privatentnahmen-Bank konnten wegen ihrer Verdeckung nicht aufgezeichnet werden.

Zur Erfassung der baren Betriebsausgaben hat der Bf – zumindest teilweise - monatliche Auszahlungsjournale geführt, wie durch die Nachschau im Juli 2007 erhoben wurden (Dauerakt, S 36 für Juni 2007).

Privatdarlehen in der EAR

Behauptet wurde, das Darlehen sei bar in verschiedenen Teilbeträgen hingegeben und bar in verschiedenen Teilbeträgen zurückgezahlt worden. Die darlehensbedingten Geldflüsse wurden nicht aufgezeichnet.

Das vom Vater dem Bf gewährte Privatdarlehen erfüllt nicht die vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung entwickelten kumulativen Voraussetzungen eines Fremdvergleichs, sodass es steuerlich unbeachtlich ist (siehe vorigen Punkt II.6.a. a.c.). Wegen der steuerlichen Unbeachtlichkeit ist das Darlehen nicht der Betriebssphäre, sondern der Privatsphäre zuzuordnen. Der Barzugang des Darlehens ist einkommensteuerlich als bare Privateinlage und die bare Rückzahlung als Privatentnahme zu qualifizieren. Der Bf hat daher nicht gegen Normen des Einkommensteuergesetzes verstoßen, wenn er Hingabe und Rückzahlung des Privatdarlehens nicht aufgezeichnet hat.

Die iZm mit Rechtsbeziehungen naher Angehöriger vom Verwaltungsgerichtshof geforderte Schriftlichkeit der Abmachungen ist unter Beweismittelaspekten als Aufforderung zur Beweisvorsorge durch den AbgPfl zu verstehen. Dem hat der Bf nicht entsprochen.

Im Hinblick auf die Bedeutung, die das Darlehen im Strafprozess iVm den Delikten der betrügerischen Krida und der Geldwäsche hat (§§ 156, 165 StGB), werden Ausführungen zur gesetzlich gebotenen Vorgangsweise gemacht, unter der Annahme, dass das Privatdarlehen den Fremdvergleichsanforderungen entsprochen hätte.

Die Gewährung von Darlehen lässt den Gewinn unberührt. Gleiches gilt für die spätere Tilgung des Darlehens. Zinserträge sind nach dem Zuflussprinzip zu erfassen. Der Geldbestand ... war gewinnneutral, soweit er auf Darlehensaufnahmen oder Bareinlagen zurückzuführen ist (Doralt-Online § 4 Abs 3 Tz 180).

Zufluss und Rückzahlung eines Gelddarlehens sind auch iRd EAR keine Betriebseinnahme und keine Betriebsausgaben, sondern als reine Vermögensumschichtungen ergebnisunwirksam. Nach dem Wortlaut des § 4 Abs 3 EStG 1988 wären sie grundsätzlich nicht zu erfassen. Die Bareinlage eines Darlehens ist aber keine bare Privateinlage, weil damit Fremdkapital dem Betrieb zugeführt wird. Da keine bare Privateinlage vorlag, war die bare Mittelzufuhr des Privatdarlehens auch iRd EAR aufzeichnungspflichtig, allenfalls getrennt vom Journal, weil dieses durch Aufsummierung der Berechnung Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben dient.

Der Bf hatte eine Kassa, deren Eingänge laut Sachverhalt ausschließlich von Abhebungen vom Geschäftskonto stammten. Als 4/3-Ermittler war er nicht verpflichtet, ein Kassabuch zu führen. Stattdessen war er verpflichtet, Zahlungsjournale zu führen, die im Einzelfall nach Ausgangszahlung und Eingangszahlung getrennt sein können. Ermittlungshandlungen zu den Zahlungsjournalen sind aus den Prüfungsberichten nicht ersichtlich und auch aus den

Arbeitsbögen nicht erkennbar. Dass der Bf Zahlungsjournale nicht geführt hat, widerspricht den anlässlich der Nachschau am 13. Juli 2007 erhobenen Unterlagen. Das Zahlungsjournal kann als UNVOLLSTÄNDIGES Kassabuch verstanden werden. Geldbeträge, die vom Unternehmensbankkonto abgehoben werden und für bar bezahlte Betriebsausgaben verwendet werden, sind in das Zahlungsjournal verpflichtend einzutragen. Es liegt ein betriebsinterner Mitteltransfer vor. Abhebungen vom Unternehmensbankkonto, die in die Kassa eingelegt werden, sind keine baren Privateinlagen.

Dagegen hat der Bf verstoßen. Dies gilt auch dann, wenn die Gelder sofort als bare Betriebsausgaben ausgegeben werden.

Vom Unternehmensbankkonto behobene Privatentnahmen sind keine Barentnahmen und nur für die Erfassung von Barentnahmen besteht für den 4/3-Rechner weder eine gesetzliche Verpflichtung noch eine Beweismittelvorsorgepflicht.

Barentnahmen, soweit sie durch Fremdbelege nachgewiesen sind, sind bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 auch iRe an die Buchhaltung angelehnten Aufzeichnungssysteme iSd § 126 Abs 2 BAO grundsätzlich nicht zu erfassen, können aber freiwillig erfasst werden (vgl BFG vom 31.05.2022 RV/7101169/2013).

a.d. Buchführungspflicht ab 2012

Für den Bf mit Einkünften aus Gewerbebetrieb kann sich eine gesetzliche Buchführungspflicht nur nach § 5 Abs 1 EStG 1988 iVm § 124 BAO §§ 189, 193 UGB ergeben (Doralt § 4 Abs 3 Tz 181). Den Eintritt der Buchführungspflicht ab 1.1.2009 konnte der Bf mit einem Antrag gemäß § 124 Z 134 EStG 1988 abwenden. Wegen zweimaligen Überschreitens der einfachen Umsatzschwelle in den beiden aufeinanderfolgenden Jahren 2010 und 2011 war der Bf als Einzelunternehmer mit Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 2 Abs 3 Z 3 iVm § 23 Abs 1 EStG 1988 nach Unternehmensrecht zur Buchführung ab 1.1.2012 verpflichtet (Anhebung auf EUR 700.000,00 mit Publizitätsrichtlinie-Gesetz – PuG vom 26.06.2006, BGBl I 103/2006).

Darstellung der Umsatzgrenzen und der erzielten Umsätze 2209 bis 2011:

Umsatzgrenze	2009	2010	2011
einfache Umsatzgrenze	700.000,00	700.000,00	700.000,00
qualifizierte Umsatzgrenze	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
Umsätze lt Erklärung	617.040,06	823.273,47	fehlt
Umsätze lt Bericht2			1.190.000,00

Bereits bei der iRd ersten Prüfung erfolgten USO-Prüfung für den Zeitraum 1-11/2011 wurde ein Umsatz von EUR 977.000,00 festgestellt, sodass der Eintritt in die gesetzliche Buchführungspflicht zum 1.1.2012 wegen zweimaligen Überschreitens der einfachen Umsatzgrenze nach dem November 2011 feststand. Mit keinem der beiden Berichte wurden Feststellungen zur vom Bf gewählten Gewinnermittlungsart und den vorgelegten Aufzeichnungen bzw Büchern getroffen. Der zweite Prüfbericht traf keine Feststellungen zum Eintritt der gesetzlichen Buchführungspflicht mit Jänner 2012 und keine Ausführungen zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsmethode.

Besteht zwar Buchführungspflicht, wurden aber keine Bücher geführt, ist der Gewinn nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs zu schätzen (VwGH11.09.1997, 95/15/0132; VwGH 25.02.1997, 95/14/0112). Auch darüber enthält der Bericht2 keine Feststellungen. Nach dem Eintrag in elektronischen Steuerakt AISDB2 erfolgte auch für das Jahr 2012 eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 (s Punkt II.6.a. a.g. Übergangsgewinn).

a.e. Empfängerernennung § 162 BAO iVm § 300 Abs 1 BAO

Rechtsgrundlagen

§ 162 BAO lautet:

„(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, daß Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, daß der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.“

Zur Wiedergabe des § 300 BAO s Punkt II.6.a. a.i.

Rechtliche Erwägungen

Gemäß § 162 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten und Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nach § 162 Abs 2 BAO nicht anzuerkennen. Einer Aufforderung nach § 162 Abs 1 BAO ist dann nicht entsprochen, wenn ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen wird, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind (vgl VwGH 09.06.2020, Ra 2020/13/0001, mwN).

Die Aufforderung zur Empfängernennung erging im ersten Prüfungsverfahren zu den Jahren 2008 bis 2010 und wurde nach den im zweiten Prüfungsverfahren getroffenen Feststellungen wieder rückgängig gemacht. Für die Jahre 2007, 2011 und 2012 erfolgte keine Aufforderung nach § 162 Abs 1 BAO.

Die Aufforderung im ersten Prüfungsverfahren, das beim BFG aufgrund der Berufung ein anhängig ist:

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu besteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat. (vgl VwGH 09.06.2020, RA 2020/13/0001, VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041, mwN).

Anlässlich der ersten Prüfung ging der Prüfer davon aus, dass der Bf für die deutlich über die anlässlich der Gründung geschätzten Umsätze hinausgehenden Umsätze keine Arbeitsleistung von dritter Seite benötigt hat.

Das Kontrollmaterial der Finanzpolizei über die Betretung von illegal beschäftigten Personen auf Einsatzorten des Bf lag bereits damals dem Prüfer vor. Feststellungen, wie der Bf die gesteigerten Umsätze ohne weiteren Einsatz von Arbeitskräften erbringen hätte können, wurden im Bericht¹ nicht getroffen.

Im geschäftlichen Verkehr kann grundsätzlich vermutet werden, dass zwei unabhängige Vertragspartner einander „nichts schenken wollen“ (VwGH 25.07.2018, Ro 2018/13/0005). Da die betrieblich veranlasste Schenkung auszuschließen ist, musste die belangte Behörde anlässlich der ersten Prüfung zu den von ihr als Scheinrechnungen beurteilten Eingangsrechnungen davon ausgehen, dass die Scheinrechnungen kein zweiseitiges Rechtsgeschäft verdecken sollen, sondern die Scheinrechnungen zur Gänze Privatentnahmen verdeckten. Privatentnahmen sind per se nicht abzugsfähig, weil sie mangels betrieblicher Veranlassung keine Betriebsausgaben sind und folglich nicht dem Begriff der Schulden, anderen Lasten oder Aufwendungen iSd § 162 Abs 1 BAO unterfallen. Bei dieser Sachlage sind die Geldbeträge nicht an einen fremden Empfänger abgeflossen.

Geht die Abgabenbehörde davon aus, dass Scheinrechnungen ausschließlich Privatentnahmen verdecken, so liegen die Voraussetzungen für eine Aufforderung nach § 162 Abs 1 BAO nicht vor, weil Privatentnahmen per se nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig sind und daher das Betriebsergebnis bereits aus dem Grund gar nicht beeinflussen können. Privatentnahmen erfüllen nicht den Begriff der Schulden, anderen Lasten oder Aufwendungen iSd § 162 Abs 1 BAO.

Die Aufforderung im zweiten Prüfungsverfahren, das beim BFG aufgrund der Beschwerde im Umfang der Prüfungsausdehnung anhängig ist:

Der Erlassung neuer Sachbescheide stand der ab 1.1.2014 neugefasste § 300 Abs 1 BAO entgegen (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 - FVwGG 2012 vom 11.01.2013, BGBl I 2014/13). Die belangte Behörde beantragte die Berücksichtigung der sich aufgrund der neuen Feststellungen gezogenen Rechtsfolgen im beim BFG bereits anhängigen Beschwerdeverfahren durch verbösernde Bescheidabänderung durch das BFG. Bezüglich Einkommensteuer der Jahre 2008 bis 2010 agierte die belangte Behörde im beim BFG anhängigen Beschwerdeverfahren. Für die Einkommensteuer der Jahre 2007, 2011 und 2012 hat die belangte Behörde keine Aufforderung nach § 162 BAO an den Bf gerichtet.

Die im ersten Prüfungsverfahren erfolgte Aufforderung zur Empfängernennung ist nicht obsolet geworden, weil die belangte Behörde diese nicht mehr aufrecht erhalten möchte. Eine andere Sichtweise würde Sinn und Zweck des § 300 Abs 1 BAO zuwiderlaufen. Die Begründung in den im GPLA-Verfahren ergangenen Bescheiden könnte dahin verstanden werden, dass die belangte Behörde dem § 162 BAO Vorrang vor der Arbeitgeberhaftung einräumt und nur eine von beiden Haftungen geltend gemacht werden dürfe.

Laut ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hat eine nicht ausreichend beantwortete Aufforderung nach § 162 BAO zur Folge, dass für geschätzte Lohnaufwendungen die Lohnabgaben vorgeschrieben werden dürfen und daneben der Lohnaufwand dennoch nicht als Betriebsaufwand/Betriebsausgaben abzugsfähig ist:

Im Revisionsfall VwGH 23.08.2022, Ra 2022/13/0072, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, *dass eine Aufforderung nach § 162 Abs. 1 BAO (wenn sie nicht ausreichend beantwortet wurde) dazu führen würde, dass für eine Schätzung von Aufwendungen nach § 184 BAO kein Raum bliebe* (Hinweis VwGH 25.04.2013, 2013/15/0155, jeweils mwN) *und die geltend gemachten Ausgaben zur Gänze nicht zu berücksichtigen wären (vgl VwGH 18.03.2022, Ra 2020/13/0016, mwN)*. Die im Revisionsfall belangte Behörde und das BFG hatten nach Erfahrungswerten 50% der verrechneten Leistungsentgelte als Betriebsaufwand anerkannt und von § 162 BAO keinen Gebrauch gemacht.

Der VwGH führte in seinem Erkenntnis Ra 2022/13/0072 weiter aus: *„Unabhängig von einer möglichen Aufforderung nach § 162 BAO hat aber die Abgabenbehörde nach § 161 Abs. 1 BAO die Abgabenerklärungen zu prüfen. Bei Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hat sie nach § 161 Abs. 2 BAO die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält und erforderliche Beweise aufzunehmen. Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen (§ 184 Abs. 1 BAO). Es entspricht der Rechtsprechung des VwGH, so das Höchstgericht weiter, dass in Fällen von "Deckungsrechnungen" eine Schätzung der Betriebsausgaben ("Schwarzlöhne") und (dazu komplementären) verdeckten Ausschüttungen*

vorgenommen werden kann (vgl zB VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0006; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005; 14.1.2022, Ra 2021/13/0083; 31.1.2022, Ra 2022/13/0001; 10.5.2022, Ra 2022/15/0020).“

Diese weite Auslegung der §§ 162 BAO, 82 EStG, wie sie der ständigen Judikaturlinie des VwGH entspricht, hat die belangte Behörde im Beschwerdefall nach der zweiten Prüfung nicht vertreten und nach Erfahrungswerten die Betriebsergebnisse für die Jahre 2008 bis 2010 unter Anerkennung von 50% der verrechneten Leistungsentgelte als Betriebsaufwand für „Schwarzlöhne“ herabgesetzt.

Anlässlich der zweiten Prüfung gelangte der Prüfer abweichend zum Ergebnis, dass Arbeitsleistungen von „Schwarzarbeitern“, die dem Bf zuzurechnen seien, erbracht wurden. Beschäftigungsverhältnisse sind schuldrechtliche Rechtsbeziehungen und führen beim AbgPfl zu Aufwendungen iSd § 162 Abs 1 BAO. Der Prüfer wusste bereits von den vom Geldwäscheverdacht verfangenen Sparbüchern und dass die dort getätigten Einlagen zum Teil mit den Scheinrechnungen verdeckt wurden. Für die Privatentnahmen gilt das zuvor Gesagte.

Mit an den AbgPfl gerichteten Ermittlungshandlungen (§§ 161 Abs 1 und 2, 162 BAO) wird die Aktivierung dessen Mitwirkungspflicht bezweckt.

§ 162 BAO regelt die Mitwirkung des Abgabepflichtigen bei der Feststellung des wahren wirtschaftlichen Gehalts eines abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhaltes (VwGH 20.09.2007, 2007/14/0007; vgl. auch die Bezugnahme auf den "wahren wirtschaftlichen Empfänger" laut VwGH 01.06.2006, 2004/15/0066, 0067).

Einer Aufforderung nach § 162 Abs. 1 BAO ist dann nicht entsprochen, wenn ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen wird, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind (vgl VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041; VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107).

Wie sich aus dem dargestellten Verfahrenshergang zu den kumulierten Amtshandlungen am 23.09.2011 ergibt, ist die Aufforderung zur Benennung der „tatsächlichen Leistungserbringer“ neben den gleichzeitig gemeinsam erfolgten Ermittlungshandlungen gemäß § 161 Abs 1 und 2 BAO und der Bekanntgabe von Tatsachenfeststellungen (§ 57) zur Möglichkeit einer Gegenäußerung und der am 12. Jänner 2012 im Beisein des Rechtsanwaltes nur teilweise wiederholten Amtshandlung vom 23. September 2011 untergegangen, indem dem Rechtsanwalt ausschließlich die Fragenliste mit den 18 Fragen übergeben wurde, aber nicht die Aufforderung zur Benennung der „tatsächlichen Leistungserbringer“. Schließlich hat der AbgPfl nach dem Wortlaut des § 162 Abs 1 BAO über Aufforderung der Abgabenbehörde die Gläubiger von Schulden und Empfänger von anderen Lasten oder Aufwendungen genau zu bezeichnen. Leistungserbringer und Zahlungsempfänger können, müssen aber nicht identisch sein.

Da sich Amtshandlungen am Verfahrensfortschritt und an der für die Abgabenbehörde erkennbaren Mitwirkung am Verfahren des AbgPfl orientiert, sind zunächst Ermittlungsschritte nach § 161 BAO zu setzen und in weiterer Folge von der Aufforderung zur Empfängernennung nach § 162 Abs 1 BAO Gebrauch zu machen, weil bei Nichtbefolgung mit der zwingenden Rechtsfolge der Nichtanerkennung einer Betriebsausgabe, die jedoch tatsächlich angefallen sein muss, eine einschneidende Rechtsfolge ausgelöst wird, die bereits für sich Pönalcharakter entfaltet.

Da im Beschwerdefall sämtliche nach §§ 161 und 162 BAO getroffenen Verfahrensanordnungen unübersichtlich in einer einzigen Amtshandlung gesetzt wurden, wurden Verfahrensvorschriften verletzt. Die Rechtsfolge des § 162 Abs 2 BAO tritt nicht ein.

a.f. Verhältnis Haftung nach § 162 Abs 1 BAO und Arbeitgeberhaftung (§ 82 EStG 1988)

Kein Vorrang der Haftung nach § 162 Abs 1 BAO vor der Arbeitgeberhaftung (§ 82 EStG 1988)

In der Begründung der iRd der GPLA-Prüfung ergangenen Haftungs- und Abgabenbescheide wurde ausgeführt, dass die Außenprüfung einen Teil des Fremdleistungsaufwandes als „Schwarzlohn“ anerkannt hat.

Anders als die belangte Behörde vertritt das BFG die Rechtsansicht, dass die Haftungstatbestände der §§ 162 BAO, 82 EStG voneinander unabhängig sind und es bei Geltendmachung der Arbeitgeberhaftung nicht darauf ankommt, dass die Außenprüfung (oder Veranlagung) einen Teil des Fremdleistungsaufwandes als „Schwarzlohn“ anerkannt hat. Es besteht nach den Verfahrensvorschriften der BAO keine Bindungswirkungswirkung zwischen den Einkommensteuerbescheiden (KöSt-Bescheiden) des Unternehmers und dem Haftungs- und Abgabenbescheid, mit dem dieser als Arbeitgeber zur Entrichtung der Lohnabgaben herangezogen wird. Abgabenbescheide oder Bescheide, denen keine Bindungswirkung iSd § 192 BAO zukommt, vermögen keine Wirkung zu erzeugen, die der entspricht, wie sie Feststellungsbescheiden eigen ist. Daher gibt es keine Wechselwirkung bzw. Gegenwirkung zwischen dem Lohnsteuerverfahren bei Arbeitgeber und seinem Einkommen-/Körperschaftsteuerverfahren als Betriebsinhaber. Die vom Verwaltungsgerichtshof zum Verhältnis ESt-Verfahren des Arbeitnehmers und dem Lohnsteuerverfahren beim Arbeitgeber entwickelte Judikatur ist hier analog übertragbar (VwGH 28.03.1979, 0635/77; VwGH 25.11.1986, 86/14/0065, und VwGH 26.06.1990, 89/14/0172, UFS 01.02.2005, RV/4308-W/02, UFS 18.10.2005, RV/1577-W/04, mwN).

Die vorrangige Verpflichtung zur Geltendmachung der Arbeitgeberhaftung für die Abgabenbehörde ergibt sich darüber hinaus einerseits aus dem Finanzverfassungsgesetz 1948 als im Stufenbau der Rechtsordnung ranghöherem Recht, mit dem das Steuer- und Abgabenwesen und die grundlegenden Bestimmungen über (gegenseitige) Kostentragung und

Transfers geregelt werden, und zum anderen daraus, dass auf das von der Abgabbehörde erhobene Aufkommen an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag andere Abgabengläubiger als der Bund einen gesetzlichen Anspruch haben, die im Lohnsteuerhaftungsverfahren nicht Parteistellung haben und nicht gehört werden können. Auch das Lohnsteueraufkommen unterliegt im Finanzausgleich einem anderen Verteilungsschlüssel als die veranlagte Einkommensteuer. Der in § 41 FLAG 1967 geregelte Dienstgeberbeitrag speist den Familienlastenausgleichsfonds, beim Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag handelt es sich um eine Kammerumlage der Wirtschaftskammer, die in den §§ 122, 126 Wirtschaftskammergesetz (WKG) geregelt ist und auch als Kammerumlage 2 bezeichnet wird. Die Abgabenbehörde als Bundebehörde ist verpflichtet, durch Geltendmachung der Arbeitgeberhaftung neben den Abgabenansprüchen des Bundes auch die Abgabenansprüche der weiteren Abgabengläubiger zu wahren. Es gelten die Regeln wie bei einem Vertrag zu Lasten Dritter.

Arbeitgeberhaftung verdrängt Haftung nach § 162 BAO

Rechtsgrundlagen:

§ 162 BAO lautet:

„(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, daß Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, daß der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.“

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.“

§ 82 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

„Der Arbeitgeber haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, daß die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.“

Rechtliche Erwägungen:

Der Zweck des § 162 BAO (früher § 205a AbgabenO) ist nicht so sehr der, dem mangelnden Nachweis einer Betriebsausgabe Rechnung zu tragen, als vielmehr, Steuerverkürzungen zu verhindern (VwGH 15.11.1963, 0749/62; Hinweis VwGH 10.01.1958, 1176/56, VwSlg 1754 F/1958). Wird von § 162 BAO Gebrauch gemacht, so führt dies bei Verweigerung der verlangten Angaben auch dann zur Nichtanerkennung der Betriebsausgaben, wenn sie als solche erwiesen oder glaubhaft gemacht worden sind. Dies dient bestimmten - die Erfassung der Beträge beim Empfänger betreffenden - Gesetzeszwecken, an denen sich auch die Ausübung des Ermessens,

von der Bestimmung Gebrauch zu machen, zu orientieren hat (vgl. VwGH 23.08.2022, Ra 2022/13/0072; VwGH 4.6.2009, 2004/13/0076, mwN).

Aufgrund zuvor zitierter ständiger Rechtsprechung des VwGH, wonach § 162 BAO ein Entstehen des Abgabepflichtigen für den durch den Empfänger verursachten Steuerausfall bedeutet, wird § 162 BAO in der Lehre kritisiert (*Kotschnigg*, Spezialkommentar Beweisrecht der BAO, § 162 Tz 1). Im Verhältnis von veranlagter Einkommensteuer des Arbeitnehmers und Geltendmachung der Arbeitgeberhaftung hat der Verwaltungsgerichtshof zu Recht erkannt, dass dadurch keine Doppelerhebung der Einkommensteuer erfolgen darf (VwGH 22.02.2024, Ra 2022/13/0094).

Die Lehre hat sich nicht mit der Rechtsfrage befasst, in welcher rechtlichen Beziehung die beiden Haftungstatbestände §§ 162 Abs 1 BAO, 82 EStG 1988 zueinanderstehen. § 82 EStG 1988 findet keine Erwähnung in *Kotschnigg*, Spezialkommentar Beweisrecht der BAO, § 162 S 569ff.

Im Beschwerdefall wurde gegen den Bf die Arbeitgeberhaftung für die Lohnabgaben der von ihm beschäftigten „Schwarzarbeiter“ geltend gemacht. Wurde der AbgPfl als Arbeitgeber gemäß § 82 EStG 1988 zur Haftung herangezogen, wurde damit auch der Normzweck des § 162 BAO, den Steuerausfall beim Empfänger der Geldleistungen (Löhne) zu verhindern, bereits erreicht. Für eine Aufforderung an den AbgPfl nach § 162 Abs 1 BAO die Empfänger der Löhne zu nennen, bleibt kein Raum, sonst droht die Doppelkassation derselben Beträge. Die Lohnsteuer ist lediglich eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer jener Abgabepflichtigen, die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit beziehen (§ 25 EStG 1988 Arbeitslohn).

a.g. Übergangsgewinn gem § 4 Abs 10 EStG 1988

Rechtsgrundlagen:

§ 4 Abs 10 EStG 1988 lautet:

„Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart gilt folgendes:

1. Es ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, daß Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Überschuß (Übergangsgewinn), so ist dieser beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Verlust (Übergangsverlust), so ist dieser, beginnend mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, zu je einem Siebentel in den nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträumen zu berücksichtigen. Bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles sind Übergangsgewinne oder

(restliche) Übergangsverluste beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen.

2. Darüber hinaus ist durch Zu- oder Abschläge und durch entsprechende Bilanzansätze sicherzustellen, daß sonstige Änderungen der Gewinnermittlungsgrundsätze (zB hinsichtlich der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Übergang von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 oder 3 auf § 5 oder hinsichtlich der Berücksichtigung von Wertminderungen des Betriebsvermögens beim Übergang auf Buchführung) mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart berücksichtigt werden.“

Rechtliche Erwägungen:

Der Wechsel der Gewinnermittlungsart ist nur zu Beginn des Wirtschaftsjahres zulässig. Aufgrund des Eintritts der Buchführungspflicht mit Jänner 2012 sind zu Beginn des Wirtschaftsjahres ein Übergangsgewinn von § 4 Abs 3 auf § 5 EStG 1988 zu ermitteln sowie eine Eröffnungsbilanz zu erstellen. Als Bilanzierer traf den Bf die Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen. Dabei ist im Beschwerdefall Folgendes zu beachten:

1. Rückstellung bei Hinterziehung von Steuern und Sozialversicherungsabgaben

„Hinterziehung von Steuern und Sozialversicherungsabgaben führt nach hM im Jahr der Aufdeckung zu einer Rückstellung. Wer Abgaben nicht abführt, wird idR danach trachten, eine Entdeckung und Nachzahlung zu vermeiden. Daher ist im Jahr der Hinterziehung die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme nicht gegeben. Selbst die Abhaltung einer Prüfung ist noch nicht Garant für das Erkennen der Manipulation. Im Ursprungsjahr der Hinterziehung liegt keine ungewisse Verbindlichkeit vor, eine Rückstellung ist erst dann anzusetzen, wenn die Entdeckung der Tat ernsthaft droht (glA Doralt RdW 06/107 mwN und RdW 96, 608; s auch Barborka RdW 01/639; UFS 19.12.2012, RV/1392-W/12; aA allerdings zu SozV-Beiträgen VwGH 26.11.1985, 85/14/0076 und Bach SWK 14, 785). Nach BFH 22.8.2012, X R 23/10 können hinterzogene Mehrsteuern erst dann rückgestellt werden, wenn mit der Aufdeckung der Steuerhinterziehung gerechnet werden kann. Wird die Außenprüfung 2005 angeordnet, kann für 2001 und 2003 keine Rückstellung gebildet werden, weil zu den jeweiligen Bilanzstichtagen nicht mit einer Erhöhung der Steuerfestsetzung zu rechnen war. BFH 3.2.10, IR 21/06, BStBl II 2010, 692 zur Rückstellungsbildung bei anderer Rechtsauffassung steht dem nicht entgegen; ebenso nicht BFH 15.3.2012, III R 96/07, wonach bei nicht vorgeworfener Steuerhinterziehung unrichtig (nämlich doppelt) erklärte USt-Beträge in jenem Jahr zu passivieren sind, in dem sie infolge des doppelten Ausweises entstanden sind. Auf Fragen der Bilanzberichtigung oder Bilanzänderung kommt es nicht an. Zu Mehrsteuern „üblicher Außenprüfungen“ s unter „Mehrsteuern“. Der von Reiter in RWZ 15, 324, dargelegten Rechtsansicht, wonach hinterzogene Steuern schon vor Kenntniserlangung (bei Entstehung der Steuerschuld) rückzustellen sind, ist nicht zu folgen: Auch bei öffentl-rechtl Verpflichtungen ist die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme zu prüfen (subjektive Voraussetzung). Wer Steuern

hinterzieht und die entsprechenden Erlöse nicht bilanziert, gibt damit zu verstehen, dass für ihn das Nichtentstehen der (St)Verpflichtung wahrscheinlicher ist, als der umgekehrte Fall. Der StPfl wird daher im Jahr der Hinterziehung idR selbst auch keine Rückstellung bilden, weil diese einer Selbstanzeige gleichkommen würde. Was im Hinterziehungsjahr nicht gewollt war, kann nicht nachträglich als gewollt hingestellt werden. Der StPfl kann sich somit im Jahr der Aufdeckung der Hinterziehung nicht auf eine vorangehend bestehende überwiegende Verpflichtungswahrscheinlichkeit berufen, die (rückwirkend) zu einer Rückstellung führen soll. Das Prinzip der richtigen Periodenabgrenzung ändert daran ebenso wenig, wie die Verpflichtungen des Abschlussprüfers. Zum strafbaren und widerrechtl hohen Bezug von Beratungshonoraren s Strafbare Handlungen [(VwGH 18.10.2018, Ra 2017/15/0085);“ Ehgartner in Jakom EStG, 17. Aufl. (2024), § 9, III. Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten (§ 9 Abs 1 Z 3) Tz 41].

1. Bewertungsgrundsatz der Einbringlichkeit von negativen Wirtschaftsgütern (Passivposten):

Für die durch die sich aus den Prüfungen ergebenden Abgabenverbindlichkeiten ergibt sich laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs aus der die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtigenden Auslegung des § 4 Abs. 1 und des § 6 Z 3 EStG 1988 die zwingende einkommensteuerrechtliche Regelung, dass im Betriebsvermögen, welches für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich ist, nur solche negative Wirtschaftsgüter berücksichtigt werden dürfen, die mit einer Belastung des Steuerpflichtigen verbunden sind, somit also nicht etwa Verbindlichkeiten, mit deren Geltendmachung durch den Gläubiger nicht mehr zu rechnen ist (vgl VwGH 23.10.2013, 2009/13/017, mHa VwGH 25.09.2001, 95/14/0098, VwGH 13.09.2006, 2002/13/0108, und VwGH 23.05.2013, 2010/15/0146).

Rechtliche Erwägungen:

Mit Einstellungsbescheid der belangten Behörde als Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 28.06.2012 wurde das Finanzstrafverfahren eingestellt. Zum Übergangsstichtag 1.1.2012 musste der Bf davon ausgehen, dass seine steuerlichen Malversationen durch die oben dargesellten Ermittlungshandlung als vorsätzliche Abgabenverkürzung aufgedeckt werden. Damit liegen die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung zu diesem Stichtag vor. Unter weiterer Berücksichtigung der Einbringlichkeit wird die Rückstellung für Betriebssteuern (vorwiegend USt, L,DB,DZ) im Schätzungsweg nach § 184 BAO mit 70% der Quote von EUR 185.639,18 angesetzt. Aus den Berichten des MV gehen Lieferforderungen von EUR 5.090,00 hervor.

Geschuldeter Zinsaufwand für Bankverbindlichkeiten ist nicht zu passivieren, weil die im Anmeldeverzeichnis enthaltene Bankverbindlichkeit eine Privatschuld ist. In den Betriebsausgaben der Jahr 2006 bis 2012 wurde kein Zinsaufwand als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Berechnung Übergangserfolg beim Wechsel von § 4/3 auf § 5 EStG 1988:

Lieferforderungen Bericht MV	Zuschlag	5.090,00
Rückstellung Steuerschulden 70% von Quote MV	Abschlag	-129.950,00
Übergangsverlust		-124.860,00

Infolge der mit 30.11.2012 anzunehmenden Betriebsaufgabe ist der Übergangsverlust zur Gänze im Jahr 2012 ausgleichsfähig.

Die anderen Gläubiger des Bf sind offenbar bereits 2018 befriedigt worden, sodass deren Forderungen aus heutiger Sicht nicht zu berücksichtigen sind.

Bemerkt wird, dass im Anlagevermögen des Bf Wertpapiere mit EUR 4.175,00 angesetzt sind. Möglicherweise handelt sich bei den im Anlagevermögen enthaltenen Wertpapieren der ***1*** um das im Strafprozess vermisste Sparbuch (Strafurteil S 19).

a.h. Betriebsaufgabe gemäß § 24 EStG zum 30. November 2012

Rechtsgrundlagen

§ 24 EStG 1988 lautet auszugsweise:

(1) Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei

...

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

(2) Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muß.

(3) Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. Für Grund und Boden ist § 6 Z 4 anzuwenden. Bei Aufgabe eines

Betriebes, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert jener Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

(4) Der Veräußerungsgewinn ist nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 7 300 Euro und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 7 300 Euro übersteigt ...“

Rechtliche Erwägung

Anlässlich der HD am 30. November 2011 wurden beim Bf zwei in seinem Eigentum stehende LKW gepfändet. Das zu den LKW von der belangten Behörde geltend gemachte Absonderungsrecht hat der MW erfolgreich angefochten. Dem Bf als Transportunternehmen wurden damit die wesentlichen Geschäftsgrundlagen entzogen, sodass zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen einer Betriebsaufgabe zu prüfen sind (VwGH 26.01.2017, Ro 2014/15/0016). Das deckt sich mit dem Bericht des MV, der zu diesem Zeitpunkt die Betriebseinstellung sieht.

Für den Tatbestand der Betriebsaufgabe ist erforderlich, dass

- in einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit
- die wesentlichen Betriebsgrundlagen
- in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang
- an verschiedene Erwerber entgeltlich oder unentgeltlich übertragen und/ oder teilweise oder zur Gänze in das Privatvermögen übernommen werden.

Der einheitliche wirtschaftliche Vorgang der Betriebsaufgabe ist durch den mit 7. Dezember 2012 eröffneten Konkurs nicht erfüllt. Für die Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens ist eine Entnahme ins Privatvermögen zu vollziehen. Als Entnahmewert des Anlagevermögens werden der gemeinen Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter, als Entnahmewert des Umlaufvermögens der Buchwert angesetzt. Für das negative Wirtschaftsgut „Betriebssteuernrückstand“ war die Beendigung des Konkursverfahrens abzuwarten.

Es ergibt sich folgende Bilanz zum 30.11.2012:

BILANZ ZUM 30. November 2012			
AKTIVA		PASSIVA	
ANLAGEVERMÖGEN		FREMDKAPITAL	
500 Maschinenwerkzeuge	450,00	Lieferverbindlichkeiten	nicht vorh

510 div Werkzeuge	0,01	Verbindlichkeiten Löhne	nicht vorh
580 sonstige Betriebsausstattung	500,00	Bankverbindlichkeit	nicht vorh
605 Büroausstattung	0,02	Rückstellungen Abgaben FAÖ	129.950,00
620 Büromaschinen, EDV- Anlagen	0,01		
640 LKW	11.000,00		
Wertpapiere ***1***	4.175,00		
Summe	16.125,04		
UMLAUFVERMÖGEN			
Kassa geschätzt	500,00		
Bankguthaben Bericht MV	5.522,49		
Lieferforderungen Bericht MV	5.090,00		
Summe	11.112,49		
EIGENKAPITAL	102.712,47		
BILANZSUMME	38.350,02	BILANZSUMME	167.300,02

Nach Ergehen dieses Erkenntnisses wird der für die belangte Behörde vom MV verwahrte Quotenanteil direkt an die belangte Behörde auszahlt werden. Der MV handelt als Bf. In rechtlicher Hinsicht sind als nachträgliche betriebliche Vorgänge iSd § 32 EStG 1988 zu buchen (oder zu denken):

1. eine erfolgsneutrale Privateinlage in den Betrieb (Kassa an Privateinlage, rechtlich gebotene Erfassung für eine Gedankensekunde),
2. sodann erfolgsneutrale Auflösung der Rückstellung gegen Verrechnungskonto FA (Rückstellung an Verrechnungskonto FA),
3. sodann ist die erfolgsneutrale Zahlung ans Finanzamt durchzuführen (Verrechnungskonto FA an Kassa).

Der darüber hinausgehende Abgabenrückstand (einschließlich Privatabgaben) bleibt davon unberührt.

Ermittlung Entnahmeverlust 2012

gemeine Werte Anlagevermögen § 184 BAO	5.000,00
Buchwert Wertpapiere	4.175,00
Gemeine Werte Umlaufvermögen	11.112,49
Summe	20.287,49
abzüglich	
Buchwerte Anlagevermögen	-16.125,04
Buchwerte Umlaufvermögen	-11.112,49
Entnahmeverlust als Teil des laufenden Betriebserfolgs	-6.950,04

Der Entnahmeverlust vermindert das laufende Betriebsergebnis 2012.

a.i. Umsatzsteuer 2007 bis 2010 und 2012, Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides 2011 gemäß § 21 Abs 4 UStG 1994

Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;

Gemäß § 11 Abs 1 Z 3 UStG 1994 in der für die Streitjahre geltenden Fassung muss eine Rechnung Rechnungen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung enthalten. Gemäß Z 5 leg.cit. muss eine Rechnung Rechnungen das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) enthalten.

§ 300 BAO idF des BG vom 11.01.2013, BGBl. I Nr. 14/2013,
Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012) lautet:

„(1) Ab Vorlage der Beschwerde (§ 265) bzw. ab Einbringung einer Vorlageerinnerung (§ 264 Abs. 6) bzw. in den Fällen des § 262 Abs. 2 bis 4 (Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung) ab Einbringung der Bescheidbeschwerde können Abgabenbehörden beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdeentscheidungen bei sonstiger Nichtigkeit weder abändern noch aufheben. Die Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdeentscheidung (§ 262 Abs. 1) wird dadurch nicht berührt. Sie können solche Bescheide, wenn sich ihr Spruch als nicht richtig erweist, nur dann aufheben,

a) wenn der Beschwerdeführer einer solchen Aufhebung gegenüber dem Verwaltungsgericht nach Vorlage der Beschwerde zugestimmt hat und

b) wenn das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Zustimmungserklärung an die Abgabenbehörde unter Setzung einer angemessenen Frist zur Aufhebung weitergeleitet hat und

c) wenn die Frist (lit. b) noch nicht abgelaufen ist.

(2) Vor Ablauf der Frist des Abs. 1 lit. b kann das Verwaltungsgericht über die Beschwerde weder mit Erkenntnis noch mit Beschluss absprechen, es sei denn, die Abgabenbehörde teilt mit, dass sie keine Aufhebung vornehmen wird.

(3) 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.

(Anm.: Abs. 4 aufgehoben durch Art. 8 Z 12c, BGBl. I Nr. 117/2016)

(5) Durch die Bekanntgabe der Aufhebung (Abs. 1) lebt die Entscheidungspflicht des § 291 wieder auf. Die Abgabenbehörde hat das Verwaltungsgericht unverzüglich von der Aufhebung zu verständigen.“

Rechtliche Erwägung:

Die Eingangsrechnungen laut Bericht¹ Tz 4 bis Tz 16 sind als Scheinrechnungen zu qualifizieren, weil laut Sachverhalt die darin beschriebenen Leistungen in Wahrheit nicht tatsächlich erbracht wurden und auch nicht zu dem in den Rechnungen ausgewiesenen Entgelt erbracht wurden. Die Rechnungen wurden dem Bf zum Teil sogar auf Verlangen ausgestellt. Damit liegen Gefälligkeitsrechnungen vor. Die Rechnungen bilden nicht das tatsächlich vereinbarte do-ut-des ab.

ISd UStG 1994 weisen die Rechnungen nach den oben getroffenen Sachverhaltsfeststellungen nicht die tatsächlich erbrachte Leistung und nicht das tatsächlich beabsichtigte bzw tatsächlich

geleistete Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) iSd § 11 Abs 1 Z 3 und 5 UStG 1994 aus. Daher steht der Vorsteuerabzug nicht zu.

Wurden die verrechneten Leistungen nicht bewirkt, besteht auch kein Recht auf Vorsteuerabzug, wobei es auf eine Gut- oder Bösgläubigkeit des Steuerpflichtigen, der den Vorsteuerabzug vornehmen möchte, nicht ankommt (VwGH 27.03.2024, Ra 2021/13/0147; Hinweis EuGH 27.6.2018, C-459/17, SGI und C-460/17, SNC).

Für die Monate Jänner bis November 2011 ist aufgrund der Feststellungen der ersten Außenprüfung ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid gemäß § 21 Abs 3 UStG 1994 ergangen. Anlässlich der zweiten Außenprüfung wurden Feststellung zur Jahresumsatzsteuer 2011 getroffen und mit zweitem Vorlagebericht seitens der belangten Behörde die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides (= Umsatzsteuerveranlagungsbescheid) für das Jahr 2011 durch das BFG beantragt. Die belangte Behörde vertrat darin die Ansicht, dass § 300 Abs 1 BAO in der ab 1.1.2014 geltenden Fassung einer Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides 2011 durch die belangte Behörde entgegenstehe. Damit habt die belangte Behörde die Rechtslage verkannt.

Laut Lehre und Rechtsprechung [betrifft] die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides eine andere Sache als jene eines Festsetzungsbescheides, auch wenn dessen Zeitraum im Zeitraum des Jahresbescheides beinhaltet ist. [Es] bestehen insoweit keine konkurrierenden Zuständigkeiten. Dieser Fall ist daher vom Regelungsziel des § 300 BAO nicht umfasst. Das Außerkraft-Setzen des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides durch die Erlassung des Jahresbescheides ist somit nicht als Aufhebung oder Abänderung im Sinne des § 300 Abs. 1 BAO zu beurteilen (in diesem Sinne auch Mayr/Ungericht, Umsatzsteuergesetz 1994, § 21 Anm. 11; Rauscher, SWK 2014, 1416 ff (1417)). Der Jahresbescheid tritt in derartigen Fällen gemäß § 253 BAO an die Stelle des Festsetzungsbescheides. Daraus ergibt sich auch, dass in diesen Fällen regelmäßig und systemkonform keine (weitere) Beschwerdeentscheidung ergehen kann (VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035). Der Berufungsschriftsatz, mit dem auch der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid angefochten worden war, hätte gemäß § 253 BAO auch als gegen den neu erlassenen Umsatzsteuerjahresbescheid gerichtet gegolten. Aufgrund der dem BFG bereits mit erstem Vorlagebericht vorgelegten Berufung wäre das BFG zur Berufungserledigung iZm dem neuen Umsatzsteuerjahresbescheid sachlich zuständig gewesen.

Dem dahinlautenden Antrag der belangten Behörde konnte daher nicht entsprochen werden.

Für die von der Berufung verfangenen Umsatzsteuerjahresbescheide 2008-2010 und Umsatzsteuerfestsetzung 1-11/2011 wurde im Zuge der zweiten Prüfung keine abweichenden Feststellungen getroffen (Bericht2 Tz 11). Die Prüfungsausdehnung brachte nur für die Jahre 2007 und 2012 Feststellungen.

a.j. Darstellung Gewinne und Einkommen laut BFG

Die Gewinne 2007 bis 2012 bleiben wie mit Bericht2 nach Tz 13.6. gestellt unverändert.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Umsatz					1.119.000,00	670.000,00
Gewinn lt elektr Erkl	31.262,29	12.610,71	11.475,29	21.367,88	Nicht eingereicht	Nicht eingereicht
Anerkennung Lohneinsatz 50%	71.035,96	121.872,51	104.645,84	150.283,76		
20% vom Umsatz					223.800,00	134.000,00
Zwischensumme	102.298,25	134.483,22	116.121,13	171.651,64	223.800,00	134.000,00
Übergangsverlust						-124.860,00
Entnahmeverlust						-6.950,00
Gewinn laut BFG						2.190,00

Der Gewinn 2012 wird gemäß § 5 EStG 1988 iVm § 184 BAO geschätzt. Die für den Monat Dezember vom Prüfer geschätzten Zuflüsse von EUR 10.000,00 sind bei Bilanzierung als Forderung zum 30.11.2012 anzusehen.

b. 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.

Die ordentliche Revision war betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2010 zuzulassen, weil im Beschwerdefall Rechtsfragen zu § 162 BAO im Verhältnis zu § 82 EStG und leg.cit. iVm § 300 Abs 1 BAO aufgetaucht sind, zu der eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs fehlt. Auf die rechtlichen Erwägungen in Punkt II.6.a. a.e. und a.f. wird verwiesen.

Im Übrigen war die Revision nicht zuzulassen, weil die aufgeworfenen Rechtsfragen anhand der vom VwGH in ständiger Rechtsprechung entwickelten Judikaturlinie beantwortet werden konnten.

Wien, am 4. Juli 2024