

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Anna Radschek, die Richterin Mag. Marion Katharina Böck LL.M. sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Michael Heumesser und Mag. Andrea Prozek in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Kurt Karl Franz Kozlik, Uchatiusgasse 4 Tür 8, 1030 Wien, über die Beschwerden

- vom 30. Juni 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 30. Jänner 2014, betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2012, Umsatzsteuer 2009 bis 2012, Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 bis 2012,
- vom 30. November 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 4. Mai 2018 betreffend Einkommensteuer 2013 und Umsatzsteuer 2013 sowie
- vom 30. November 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 18. Mai 2018 betreffend Einkommensteuer 2014

Steuernummer ***Bf1StNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28. Jänner 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Andrea Newrkla

I. zu Recht erkannt:

A. Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2012 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

B. Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. den Beschluss gefasst:

Der Vorlageantrag vom 4. November 2016 wird hinsichtlich der Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 bis 2012 gemäß § 256 Abs. 3 BAO in Verbindung mit § 264 Abs. 4 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zu GZ RV/7105935/2016:

Betriebsprüfung und Wiederaufnahme des Verfahrens

Am 28.03.2013 begann beim Beschwerdeführer (Bf.) und seinem steuerlichen Vertreter eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG. Die Außenprüfung umfasste die Jahre 2009 bis 2012. Eine Nachschau erfolgte für den Zeitraum 01-07/2013.

Der steuerliche Vertreter erstellte bis zum Prüfungsbeginn nachträglich eine Buchhaltung auf Basis von Kunden- und Lieferantenkonten.

Der steuerliche Vertreter gab eine Selbstanzeige für den Bf. ab. Im Zuge der Selbstanzeige legte der Bf. berichtigte Umsatzsteuererklärungen 2009 und 2010 und berichtigte Einkommensteuererklärungen 2009 und 2010 sowie erstmals Steuererklärungen für Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2011 und Umsatzsteuer 2012 vor. Die Einkommensteuererklärung 2012 wurde später im Zuge der Prüfung abverlangt und vorgelegt.

Der Bf beantragte, seine Einkünfte mit dem Hälftesteuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 38 EStG 1988 zu besteuern. Es handle sich um Einkünfte aus der Verwertung von patentrechtlich geschützten Erfindungen.

Die Betriebsprüferin nahm gemäß dem Betriebsprüfungsbericht vom 30.01.2014 Korrekturen der Kunden- und Lieferantenkonten vor. Die Betriebsprüferin verwehrte den Hälftesteuersatz mit der Begründung, dass die Verwertung der Patente durch den Unternehmer selbst erfolgt sei.

Es erfolgte für die Jahre 2009 bis 2012 eine griffweise Umsatzzuschätzung in Höhe von ca. 10% der vorgelegten jährlichen Umsätze sowohl auf Seiten der Einnahmen, als auch auf Seiten der Umsätze. Für das Jahr 2013 erfolgte eine Hinzuschätzung in Höhe von 200.000 €.

Auf Basis der Ergebnisse der Betriebsprüfung kam es zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Zeiträume 2009 und 2010.

Das ehemaligen Finanzamt Baden Mödling erlies die folgenden Bescheide vom 30.01.2014, zugestellt am 04.02.2014, in der Begründung wurde teilweise auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen (Zustellung des BP-Berichtes mit 07.02.2014):

- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009
- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2009
- Einkommensteuerbescheid 2009
- Umsatzsteuerbescheid 2009
- Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009
- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010
- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2010
- Einkommensteuerbescheid 2010
- Umsatzsteuerbescheid 2010
- Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010
- Einkommensteuerbescheid 2011
- Umsatzsteuerbescheid 2011
- Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2011
- Einkommensteuerbescheid 2012
- Umsatzsteuerbescheid 2012
- Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2012
- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-07/2013

Beschwerde vom 30.06.2014

Der Bf. erhob nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist mit Schriftsatz vom 30.06.2014 Beschwerde gegen die oben angeführten Bescheide. Er beantrage die Anwendung des Hälftesteuersatzes bei den ESt-Veranlagungen 2009, 2010, 2011 und 2012. Es liege eine Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen durch andere Personen vor, weil seine Großkunden die Vermarktung seines patentrechtlich geschützten Produkts selbst vornehmen würden. Beantragt werde die Streichung mehrerer von der BP vorgenommenen Hinzurechnungen der Jahre 2009, 2010, 2011 und 2012, weil keine Zahlungseingänge erfolgt seien. Die Hinzuschätzungen der angeführten Jahre werden bestritten, weil es trotz der festgestellten Mängel der Aufzeichnungen nicht unmöglich gewesen sei, die tatsächlich erzielten Umsätze festzustellen.

Beschwerdevorentscheidungen vom 05.10.2016

Die Beschwerdevorentscheidungen vom 05.10.2016 weisen die Beschwerde gegen folgende Bescheide als unbegründet ab:

- Einkommensteuerbescheid 2009
- Umsatzsteuerbescheid 2009
- Einkommensteuerbescheid 2010
- Umsatzsteuerbescheid 2010
- Einkommensteuerbescheid 2011
- Umsatzsteuerbescheid 2011
- Einkommensteuerbescheid 2012
- Umsatzsteuerbescheid 2012
- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-07/2013

In der gesonderten Bescheidebegründung vom 05.10.2016 führte das Finanzamt unter Bezugnahme auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs aus, dass der Hälftesteuersatz nicht zustehe. Es handle sich um Einnahmen aus der Veräußerung von ***Sets*** für Autos. Das dafür verrechnete Entgelt bestimme sich aus Einzelpreisen pro Set. Die Lieferung von körperlichen Gegenständen werde entlohnt. Zur Rechtmäßigkeit des Ansatzes eines Sicherheitszuschlages werde auf die beiliegende Stellungnahme der Außenprüferin verwiesen.

Die Stellungnahme der Außenprüferin umfasste Ausführungen zu den angefochtenen Hinzurechnungen. Es seien keine Nachweise vorgelegt worden, dass die Rechnungen nicht bezahlt worden seien. Es sei unbedingt notwendig, die als Vorkasse benannten Beträge nachvollziehen zu können, die Bezeichnung „Vorkasse“ stelle im Normalfall eine Barzahlung dar.

Zu den Zuschätzungen führte die Betriebsprüferin aus, dass es insbesondere gravierende Mängel bei den Ausgangsrechnungen gebe, es seien Unterlagen zu den Ausgangsrechnungen und Grundaufzeichnungen nicht vorgelegt worden. Die Formvorschriften des § 131 BAO seien verletzt worden. Durch Verweigerung der Mitwirkung sei eine Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich gewesen. Die Gesamtschätzung sei nicht überhöht.

Beschwerdevorentscheidungen zu den Bescheiden über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 bis 2012 wurden nicht erlassen.

Mängelbehebungsauftrag vom 06.10.2016 (Wiederaufnahme des Verfahrens)

Das Finanzamt erließ am 06.10.2016 einen Mängelbehebungsauftrag betreffend die Beschwerden vom 30.6.2014, insoweit sich diese gegen die Bescheide über die Verfügung der

Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatz- und Einkommensteuer 2009 und 2010 richtete. Es fehle eine Erklärung, in welchen Punkten diese Bescheide angefochten und welche Änderungen beantragt werden.

Vorlageantrag vom 04.11.2016

Mit Eingabe vom 04.11.2016 beantragte der Bf. die Vorlage an das Bundesfinanzgericht hinsichtlich folgender Bescheide:

- Einkommensteuerbescheid 2009
- Umsatzsteuerbescheid 2009
- Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009
- Einkommensteuerbescheid 2010
- Umsatzsteuerbescheid 2010
- Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010
- Einkommensteuerbescheid 2011
- Umsatzsteuerbescheid 2011
- Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2011
- Einkommensteuerbescheid 2012
- Umsatzsteuerbescheid 2012
- Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2012
- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-07/2013

Der Bf. beantragte die Entscheidung durch den Senat in mündlicher Verhandlung.

Mit dem Vorlageantrag beantragte der Bf. auch die Streichung der von der BP vorgenommenen Umsatzerhöhungen und Hinzuschätzungen zum Umsatz des Zeitraumes 01-07/2013.

Beschwerdevorlage vom 23.11.2016

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 23.11.2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor, wobei die Rechtssache der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29.01.2024 mit 01.02.2024 zugeteilt wurde.

Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 27.03.2024

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 27.03.2024 wurde die belangte Behörde zur Vorlage des Arbeitsbogens, zur Auskunft zu abgeschlossenen Finanzstrafverfahren sowie zu den Bescheiden des ehemaligen Finanzamtes Baden Mödling vom 30. Jänner 2014 über die

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 sowie Einkommensteuer 2009 und 2010 aufgefordert.

Stellungnahme des Finanzamtes vom 15.04.2024

Ein Mängelbehebungsauftrag betreffend die Beschwerden gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 sowie Einkommensteuer 2009 und 2010 sei nicht beantwortet worden. Die Erklärung, dass die Beschwerden damit als zurückgenommen gelten, sei am 04.04.2024 mittels Beschwerdeverentscheidung in die Databox des Beschwerdeführers zugestellt worden.

Das Finanzamt legte das Urteil des Landesgerichtes ***LG*** vom ***2017*** zu GZ ***GZ*** vor.

Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 12.09.2024

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 12.09.2024 wurde die belangte Behörde aufgefordert den im vorgelegten Urteil des Landesgerichtes ***LG*** vom ***2017*** zu GZ ***GZ*** angeführten Bericht vom 07.07.2017 (ON 15) vorzulegen, sowie bekanntzugeben, ob die übermittelte Beschwerdeverentscheidung vom 04.04.2024 rechtskräftig geworden ist.

Stellungnahme des Finanzamtes vom 04.08.2024

Das Finanzamt teilte mit, dass die BVE vom 04.04.2024 rechtskräftig und der Bericht beim Landesgericht ***LG*** angefordert geworden sei.

Der Bericht vom 07.07.2017 (ON 15) wurde in weiterer Folge vorgelegt.

Zu GZ RV/7102530/2019:

USt-Sonderprüfung

Am 23.09.2015 fand eine Schlussbesprechung anlässlich einer Außenprüfung betreffend UVA 08-12/2013 und UVA 01-03/2014 statt, über welche eine Niederschrift angefertigt wurde.

Das Finanzamt erließ am 30.09.2015 einen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer 08-12/2013 mit dem Hinweis, dass die Festsetzung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei.

Bescheide

Das Finanzamt erließ nach Einlagen von Erklärungen des Bf. die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2013 vom 04.05.2018.

Als Begründung im USt-Bescheid wurde angeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundlegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfungen (FSU 01-07/2013 u. 08-12/2013) erfolge. Die Vorlage betreffend FSU 01-07/2013 wirke weiter. Die Veranlagung erfolge gemäß § 200 BAO vorläufig, da der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig sei.

In der Begründung im ESt-Bescheid wurde angeführt, dass der Hälftesteuersatz nicht gewährt werde, auf die Begründung der Vorjahres Betriebsprüfung werde verwiesen. Die Veranlagung erfolge gemäß § 200 BAO vorläufig, da der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig sei.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 18.05.2018. Begründend führte das Finanzamt aus, dass der Hälftesteuersatz aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung nicht anerkannt werde.

Beschwerden vom 30.11.2018

Der Bf. erhob gegen die ESt- und USt-Bescheide 2013 nach Fristverlängerung Beschwerde und ersuchte um Veranlagung laut den eingereichten Steuererklärungen, insbesondere um Zubilligung des Hälftesteuersatzes sowie um Streichung der Umsatzhinzuschätzung. Er verwies auf die Stellungnahme zur Betriebsprüfung.

Der Bf. erhob überdies nach Fristverlängerung Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014. Der Bf. verwies ebenfalls auf die Stellungnahme zur Betriebsprüfung und erbat neuerlich die Zubilligung des Hälftesteuersatzes.

Beschwerdevorentscheidungen vom 21.03.2019

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 21.03.2019 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

In der gesonderten Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, dass die Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen nicht durch „andere Personen“ erfolge. Außerdem sei das Patent mit der Nummer ***Nr 1*** laut Auszug aus dem Patentregister mit ***2010*** aufgrund des Verzichts auf das Schutzrecht gelöscht, das Patent Nummer ***Nr 2*** sei mit ***2012*** wegen Nichtzahlung der 6. Jahresgebühr gelöscht worden. Folglich liege für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum kein aufrechtes Patent vor.

Zur Umsatzhinzuschätzung führte das Finanzamt ergänzend aus, dass der Bf. kein Wareneingangsbuch nach § 127 BAO geführt habe. Werde ein Wareneingangsbuch nicht oder nur mangelhaft geführt, könne sich daraus insbesondere eine Schätzungsbefugnis gem. § 184 BAO ergeben. Da der Bf. keine bzw. mangelhafte Aufzeichnungen führte, sei die Umsatzhinzuschätzung vollkommen zu Recht erfolgt.

Vorlagenantrag vom 23.04.2019

Am 23.04.2019 bracht der Bf. fristgerecht einen Vorlageantrag betreffend die Beschwerden gegen den USt-Bescheid 2013 und die ESt-Bescheide 2013 und 2014 ein.

Als Begründung zu dem gegenständlichen Antrag verwies der Bf. auf die Ausführungen im Vorlageantrag vom 04.11.2016 und im Rechtsmittel vom 30.06.2014 hinsichtlich der Steuerbescheide 2009 bis 2012 sowie zur USt 01- 07/2013. Der Bf. ersuchte um erklärungsgemäße Veranlagung.

Er beantragte die Entscheidung durch den Senat in mündlicher Verhandlung.

Beschwerdevorlage vom 06.05.2019

Das Finanzamt legte die Beschwerden am 06.05.2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Zu GZ RV/7105935/2016 und RV/7102530/2019:

Mündliche Verhandlung vom 28.01.2025

Am 28.01.2025 fand die gemeinsame mündliche Verhandlung für beide anhängige Verfahren statt, an welcher der Bf., sein steuerlicher Vertreter und ein Vertreter des Finanzamtes teilnahmen.

Im Zuge der Verhandlung zog der steuerliche Vertreter den Vorlageantrag gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 bis 2012 zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. verkaufte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum unter dem Markennamen ***Marke*** ***Sets*** für Autos. Zu seinen Abnehmern zählten vorrangig Großkunden, einen kleineren Teil der ***Sets*** verkaufte er auch an Privatpersonen bzw. Abnehmer von Kleinmengen über das Internet.

Der Bf. kaufte Material ein, ließ die ***Sets*** produzieren und verkaufte diese in der gewünschten Stückzahl an seine Kunden. Die Lieferung erfolgte bei der Lieferung an Großkunden direkt durch die Produzenten.

Die Großkunden zahlten im Durchschnitt 2 bis 3 € netto pro Set, die Kleinabnehmer bis zu 10 € netto pro Set. Die Großkunden verkauften die Sets weiter oder an Endverbraucher und nahmen die Vermarktung dafür selbst vor.

Im Zusammenhang mit den ***Sets*** hielt der Bf. vorübergehend zwei Patente. Der Bf. meldete am ***2004*** ein Patent zur Nummer ***Nr 1*** für ***Patent 1*** an. Das Patent wurde am ***2010*** gelöscht. Der Bf. meldete am ***2007*** ein Patent zur Nummer ***Nr 2*** für ***Patent 2*** an. Das Patent wurde am ***2012*** gelöscht. Der Bf. war der Erfinder der genannten Erfindungen.

Der Bf. stellte für die Lieferungen der ***Sets*** Rechnungen aus. In diesen Rechnungen verwies er auf die oben angeführten Patente. Die Rechnungen erstellte der Bf. im Programm Excel. Diverse Ausgangsrechnungsnummern fehlen bzw. wurden doppelt vergeben, teilweise wurden die Nummern nicht chronologisch vergeben. Die Ausgangsrechnungen wurden nicht fortlaufend nummeriert.

In Rechnungen an die ***Kunde 2*** wird auf Lizenzverträge ***Kürzel*** mit unterschiedlichen Zahlen verwiesen. Solche Verträge wurden nicht vorgelegt. Es erfolgten keine Lizenzzahlungen. Liefergegenstand der Rechnungen waren „***Marke*** Sets“. Für das Jahr 2013 liegt ein als Lizenzvertrag betitelt Dokument vor. Als Lizenzgeber scheint der Bf., als Lizenznehmerin ***Name***, die Schwägerin des Bf., auf. Der Vertrag ist vom Bf. nicht unterschrieben. Auch 2013 erfolgten keine Lizenzzahlungen.

Am 08.01.2013 wurde vom damals zuständigen Finanzamt Wien Mödling beim steuerlichen Vertreter und Abgabepflichtigen eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG für die Veranlagungsjahre 2009 bis 2012 sowie eine USt-Nachschau für 01-07/2013 angekündigt.

Der Bf. war Einnahmen-Ausgaben-Rechner nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Der steuerliche Vertreter erstellte bis zum Prüfungsbeginn nachträglich eine Buchhaltung auf Basis von Kunden- und Lieferantenkonten. Bis dahin führte der Bf. weder eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung noch eine doppelte Buchführung.

Die Verbuchung erfolgte anhand der Ausgangsrechnungen, anschließend wurden allenfalls Stornobuchungen vorgenommen. Eine vollständige Bilanz konnte nicht erstellt werden, es fehlten insbesondere Kassabuch und Inventur. Bei den Aufwendungen wurde teilweise mit den Eingangsrechnungen gebucht bzw teilweise mit den Zahlungsbelegen. Auch ein Wareneingangsbuch nach § 129 BAO wurde nicht geführt.

Durch dieses Mischsystem waren die Buchhaltung sowie die Kunden- und Lieferantenkonten fehlerhaft. Die Betriebsprüferin nahm Korrekturen an den Kunden- und Lieferantenkonten vor. Offene Lieferantenzahlungen oder –überzahlungen waren für den Zeitraum 2009 bis 2012 nach den Korrekturen nicht mehr vorhanden. Zwei offene Kundenforderungen sind dem Veranlagungsjahr 2013 zuzuordnen.

Der Bf. verfügte neben den im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Bankkonten über keine weiteren Bankkonten. Der Bf. nahm für den Verkauf der ***Sets*** keine Barzahlungen entgegen.

Die Ausgangsrechnung 1320/2010 (***Kunde 2***) wurde vom Kunden in Höhe von 209.458,30 € plus USt 41.891,66 € = 251.349,96 € brutto bezahlt. Der als „abzüglich Vorauskasse“ betitelte Betrag wurde vom Kunden in Höhe von 85.182,30 € netto nicht an den Bf. bezahlt.

Der Rechnungsbetrag der Ausgangsrechnung 1382/2011 (***Kunde 2***) beträgt 359.018,00 € plus USt 71.803,60 € = 430.821,60 € brutto. Es liegt keine offene Forderung in Höhe von 103.606,00 € plus USt 20.721,20 € vor. 70.819,47 € netto des angeführten Rechnungsbetrages der Ausgangsrechnung 1382/2011 (***Kunde 2***) wurden vom Kunden nicht bezahlt, sondern unter dem Titel „Vertragsstrafe ***Kunde 1***“ von diesem aufgerechnet.

Die Ausgangsrechnung 1379/2011 (***Kunde 3***) in Höhe von 46.160,14 € plus USt 9.232,03 € wurde vom Kunden nicht bezahlt.

Die Ausgangsrechnung 1517/2012 (***Kunde 1***) wurde vom Kunden bezahlt. Die Ausgangsrechnung 1516/2012 (***Kunde 1***) in Höhe von 15.899,52 € wurde vom Kunden nicht bezahlt.

Im Jahr 2013 erfolgten Zahlungen der Kunden ***Kunde 1*** Frankreich und ***Kunde 1*** Portugal in Höhe von insgesamt 51.321,84 € und es liegt ein Zahlungseingang in Höhe von 83.333,34 plus USt 16.666,67 € aus der Honorarnote 6/2013 vor. Der Umsatz des Jahres 2013 betrug 769.229,85 €.

Mit Urteil des Landesgerichtes ***LG*** vom ***2017*** zu ***GZ*** wurde der Bf. des Finanzvergehens der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG, § 38 Abs. 1 FinStrG, § 13 FinStrG schuldig gesprochen. Der Bf. hat vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten eine Verkürzung von Abgaben, wobei er dies nicht nur für möglich sondern für gewiss gehalten hat und es ihm darauf ankam, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (§ 38 FinStrG), nämlich

I. dadurch dass er Umsätze und die darauf beruhenden Erlöse im buchhalterischen Rechenwerk nicht erfasste,

A) jeweils mit Erlassung des Erstbescheides eine Verkürzung bewirkt und zwar:

1) an Umsatzsteuer

a) am 18.4.2011 für das Jahr 2009 im Betrag von 20.014,45 €;

b) am 11.5.2012 für das Jahr 2010 im Betrag von 45.113,89 €

2) an Einkommensteuer

a) am 18.4.2011 für das Jahr 2009 im Betrag von 31.406,18 €;

b) am 11.5.2012 für das Jahr 2010 im Betrag von 84.732,00 €

B) durch die Nichtabgabe von Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2011 eine Verkürzung zu bewirken versucht, und zwar

1) an Umsatzsteuer im Betrag von 42.130,21 €;

2) an Einkommensteuer im Betrag von 28.048,00 €.

Die Beträge wurden vom Landesgericht ***LG*** unter Zugrundelegung der Ergebnisse der Außenprüfung, der darüber aufgenommenen Niederschriften bzw. des Prüfberichts ermittelt. Basis des strafbestimmenden Wertbetrages war die Betriebsprüfung und die deshalb vorgenommenen Sachverhaltserhebungen. Das Ergebnis der Betriebsprüfung wurde ausgewertet, verprobt und mit Bericht vom 07.07.2017 ergänzt und berichtigt. Der Angeklagte hat sich zur Umsetzung seiner unternehmerischen Ziele über Jahre hinweg malversiver Praktiken bedient, indem er die Aufgabe seines Gewerbebetriebs bekanntgegeben, aber dennoch Erlöse erzielt und diese nicht in seine Buchhaltung aufgenommen hat.

Der Bericht vom 07.07.2017 enthält geänderte Berechnungen zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2010 und 2011. Es wurden die Hinzuschätzungen zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer herausgerechnet sowie die im Zuge der Betriebsprüfung vorgenommen Einnahmen- bzw Umsatzhinzurechnungen im Zusammenhang mit den Ausgangsrechnungen 1320/2010, 1379/2011 und 1382/2011 rückgängig gemacht. Davon abgesehen wurde das durch die Betriebsprüfung ermittelte Besteuerungsergebnis der Bemessung des strafbestimmenden Wertes zugrunde gelegt.

Berechnungen zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2009 sind im angeführten Bericht vom 07.07.2017 nicht enthalten. Der Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuer 2009 (20.014,45 €) entspricht dem Ergebnis des Betriebsprüfungsberichtes vom 30.01.2014 ohne Berücksichtigung der Hinzuschätzung (20% USt für 15.000 € Hinzuschätzung). Die Berechnung des Verkürzungsbetrages an Einkommensteuer für das Jahr 2009 (31.406,18 €) ist nicht nachvollziehbar. Die Einkommensteuer für das Jahr 2009 ohne Berücksichtigung der Hinzuschätzung von 15.000 € beträgt 28.958,73 €.

Freigesprochen wurde der Bf. gemäß § 214 FinStrG ua von der wider ihn erhobenen Anklage vom 15.12.2016, er habe zu II. dadurch, dass er unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen bewirkt und zwar:

A) für die Monate Jänner bis Juli 2013 im Betrag von 11.716,15 €;

B) für die Monate August bis Dezember 2013 im Betrag von 16.666,67 €.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Aktenteilen und aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, der Einsichtnahme in das Abgabensinformationssystem, der rechtskräftigen Verurteilung des Landesgerichtes ***LG***, dem Vorbringen beider Parteien und folgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zu den betrieblichen Abläufen und zum Kundenkreis basieren auf dem Vorbringen des Bf., den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht und den Ausführungen des Bf. in der mündlichen Verhandlung, die vom Vertreter des Finanzamtes nicht substantiell bestritten wurden. Die Angaben des Bf. zu den erzielten Verkaufspreisen decken sich mit den im Arbeitsbogen aufliegenden Rechnungen.

Die Angaben zu den auf den Bf. angemeldeten Patenten und zu deren zeitlichen Geltungsbereich ergeben sich aus den unbeglaubigten Auszügen aus dem Patentregisters des Österreichischen Patentamtes. Es wurden dazu jene Patentnummern abgefragt, die vom Bf. in seinen Rechnungen angeführt sind. Der Bf. scheint auf diesen Auszügen als (damaliger) Inhaber auf. Da ein Erfinder in diesen Auszügen nicht genannt ist, geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der Inhaber auch der Erfinder ist.

Die Feststellungen zu den Lizenzverträgen ergeben sich aus dem BP-Bericht und den im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen.

Die Feststellungen hinsichtlich des Strafverfahrens ergeben sich aus den vorliegenden Unterlagen aus dem Strafakt.

Entsprechend der unten in der rechtlichen Beurteilung angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Schuldspruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen.

Das Bundesfinanzgericht ist an die Feststellung des Landesgerichtes ***LG*** gebunden, wonach der Bf die im Sachverhalt festgestellten Abgabenverkürzungen hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer in den genannten Zeiträumen bewirkt hat. Dass es sich im vorliegenden Fall um eine gekürzte Urteilsausfertigung handelt, hat keinen Einfluss auf diese Bindung, da der Verwaltungsgerichtshof auf die tatsächlichen Feststellungen, auf denen der Schuldspruch beruht, abstellt.

Die rechtskräftige Verurteilung des Landesgerichtes ***LG*** basiert darauf, dass der Bf. über seine Umsätze und Erlöse keine Aufzeichnungen führte, obwohl er gesetzlich dazu verpflichtet gewesen wäre.

Im Zuge des Finanzstrafverfahrens wurden strittige Rechnungen bzw. (Rechnungs-)Beträge aus der Steuerbemessungsgrundlage ausgeschieden. Bezogen auf diese Beträge besteht daher keine Bindungswirkung und ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu entscheiden, ob diese Beträge zurecht vom Bf. nicht in die Steuerbemessung aufgenommen wurden. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Das Bundesfinanzgericht kommt im Rahmen der freien Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass die Ausgangsrechnung 1320/2010 (***Kunde 2***) vom Kunden ***Kunde 2*** in Höhe von 209.458,30 € plus 20% USt bezahlt wurde. Der als Vorkasse betitelte Betrag wurde vom Kunden nicht an den Bf. bezahlt. Dabei wurde gewürdigt, dass der Bf. sich einen steuerlichen Vertreter nahm und dieser bis zur Außenprüfung auf Basis der vom Bf. zur Verfügung gestellten Unterlagen eine Buchhaltung erstellte. Der Bf. konnte im Rahmen der mündlichen Verhandlung glaubhaft darstellen, dass es Zahlungen gab, die direkt von der ***Kunde 2*** an seinen Produzenten erfolgten. Auch im Betriebsprüfungsbericht ist angemerkt, dass „offensichtlich teilweise Gegenverrechnungen durchgeführt“ wurden, „welche im Nachhinein ebenfalls teilweise schwer nachvollziehbar waren“ (S. 13 des BP-Berichts). Es ist nachvollziehbar, dass solche Verrechnungen zwischen drei Parteien im Nachhinein schwierig nachvollziehbar sind. Im Betriebsprüfungsbericht ist vermerkt, dass der Vorkassebetrag „offensichtlich kassiert“ (S. 11 des BP-Berichts) wurde, es gibt jedoch keinen Hinweis darauf, dass ein entsprechender Bankeingang vorhanden war. In der Stellungnahme der Außenprüferin zur BVE (S. 4), wurde angeführt, dass Vorkasse im Normalfall eine Barzahlung darstelle. Ein Nachweis, dass Barzahlungen erfolgten, liegt jedoch ebenso wenig vor. Der Bf. führte im Zuge der mündlichen Verhandlung glaubhaft aus, dass er keine Barzahlungen entgegennahm, weil seine Kunden zum überwiegenden Teil Großkunden waren und alle Zahlungen per Banküberweisungen erfolgten. Dies ist auch deshalb nachvollziehbar, weil die Waren im Auftrag des Bf. produziert, in weitere Folge aber direkt an die Kunden geliefert wurden. Eine Übergabesituation, in der eine Barzahlung zwischen dem Bf. und dem Kunden möglich gewesen wäre, ist daher nicht anzunehmen. In der Rechnung ist ein geringer Rechenfehler enthalten, es wurde ein Abzug von

85.181,70 € ausgewiesen, die Differenz zwischen dem ausgewiesenen und von der BP angesetzten Ausgangsbetrag von 294.640,60 € netto und dem Rechnungsbetrag von 209.458,30 netto beträgt jedoch 85.182,30 €.

Das Bundesfinanzgericht kommt im Rahmen der freien Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass der Rechnungsbetrag der Ausgangsrechnung 1382/2011 (***Kunde 2***) in Höhe von 359.018,00 € netto plus 20% USt anzuerkennen ist. Der Bf. konnte im Rahmen der mündlichen Verhandlung aufklären, dass der Begriff Proformzahlung nicht als „Proformazahlung“ zu verstehen ist, sondern eine Zahlung an die Firma ***Firma*** darstellt. Korrekt ist, dass es eine Firma mit der Bezeichnung ***Firma*** im Firmenbuch gibt, die denselben Geschäftsführer aufweist, wie die ***Kunde 3***. Die Aussage ist daher glaubwürdig. Eine offene Forderung bzw. ein zu erwartender Zahlungseingang in Höhe von 103.606,00 € plus USt für spätere Veranlagungsjahre liegen daher nicht vor.

Der Abzug des Betrages von 70.819,47 € im Zusammenhang mit der Ausgangsrechnung 1382/2011 (***Kunde 2***) wird ebenfalls anerkannt. Gemäß den Ausführungen im Bericht der Betriebsprüfung wurde die Rechnung mit einem Betrag von netto 359.018,00 € + 20% USt = brutto 430.821,60 € verbucht. Von diesem Betrag wurde wiederum ein Betrag von netto 70.819,47 € + 20% USt = brutto 84.983,36 € in Abzug gebracht. Als Beleg dafür wurde eine Gesamtzahlungsaufstellung vorgelegt und die Zahlung als Vertragsstrafe im Zusammenhang mit dem Kunden ***Kunde 1*** tituliert. In der Buchhaltung ist der Betrag als „***Kunde 2*** Abstrich“ erfasst und nicht als Eingang auf dem Bankkonto ausgewiesen. Als Berechnungsbasis für die Vertragsstrafe ist ein Verkauf von 158.495 Stück ***Sets*** zum Preis von 2,05 € ausgewiesen. Der Verkaufspreis in Höhe von 2,05 € pro Stück sowie die Stückzahl stimmen mit der in den Betriebsprüfungsunterlagen ausgewiesenen Rechnung 1425/2012, die vom Bf. an ***Kunde 1*** gelegt wurde und in weiterer Folge laut Buchhaltungsunterlagen auf Kundenwunsch storniert und unstrittig durch die Rechnungen 1426/2012 bis 1457/2012 ersetzt wurde, überein. Daher war der Abzug in Höhe von 70.819,47 € netto anzuerkennen.

Es liegt eine Klage gegen die ***Kunde 2*** vor, die mit einem Vergleich endete, der Bf. erhielt laut Vorbringen im Vorlagenantrag 50.800 €. Der Vorgang betrifft laut Vorlageantrag nicht den Zeitraum der angefochtenen Bescheide. Korrekt ist, dass der in der Klage angeführte Betrag und Stückpreis nicht jener Betrag ist, der vom steuerlichen Vertreter im Zuge der Erstellung der Buchhaltung in Abzug gebracht wurde. Die Klage ist daher für die Anerkennung des oben dargestellten Abzuges nicht von Bedeutung.

Das Bundesfinanzgericht kommt im Rahmen der freien Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass die Ausgangsrechnung 1379/2011 (***Kunde 3***) in Höhe von 46.160,14 € plus USt 9.232,03 € vom Kunden nicht bezahlt wurde. Es gab keinen entsprechenden Bankeingang, die Nichtzahlung sowie der Hinweis „storno“ wurden auf der im Akt befindlichen Rechnung

vermerkt. Der Bf. führte im Zuge der mündlichen Verhandlung glaubhaft aus, dass er keine Barzahlungen entgegennahm.

Dass die Ausgangsrechnung 1517/2012 (***Kunde 1***) vom Kunden bezahlt wurde, wurde vom Bf. anerkannt und ist daher nicht mehr strittig.

Das Bundesfinanzgericht kommt im Rahmen der freien Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass die Ausgangsrechnung 1516/2012 (***Kunde 1***) vom Kunden nicht bezahlt wurde. Wie den Unterlagen des Betriebsprüfungsberichtes zu entnehmen ist, erfolgte die Rechnungslegung im Zusammenhang mit der ***Kunde 1*** an die einzelnen Filialstandorte, die das Produkt des Bf. bezogen. Mit Datum vom 01.10.2012 liegen 36 Rechnungen vor, von denen 35 unstrittig bezahlt wurden. Ein vom Bf. vorgelegter Regulierungsbrief bestätigt die Zahlung von 23 Rechnungen in einem Betrag. Die Rechnung 1516/2012 ist nicht enthalten. Der Regulierungsbrief umfasst nur 23 der 36 ausgestellten Rechnungen, doch ist wie dargestellt die Zahlung weiterer 12 Rechnungen nicht strittig. Der Bf. führte im Zuge der mündlichen Verhandlung glaubhaft aus, dass er keine Barzahlungen entgegennahm.

Der USt-Nachschau sowie der USt-Sonderprüfung wurden die vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Unterlagen zugrunde gelegt. Unstrittig ist, dass darüber hinaus die Zahlungen der Kunden ***Kunde 1*** Frankreich und ***Kunde 1*** Portugal (im BP-Bericht steht fälschlich ***Kunde 1*** Polen) dem Jahr 2013 zuzuordnen sind. Dass die Honorarnote 6/2013 beglichen wurde und einen Umsatz darstellt, ergibt sich aus dem dokumentierten Zahlungseingang (S. 2 der Niederschrift vom 23.09.2015). In Summe ergibt sich daraus der Umsatz des Jahres 2013 in der festgestellten Höhe.

Unstrittig ist, dass der Bf. durch den Verkauf von ***Sets*** Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte, bis zur Außenprüfung keine Aufzeichnungen führte, bis dahin seine Rechnungen mit dem Programm Excel erstellte und bis dahin auch falsche bzw. keine Steuererklärung abgab.

Strittig war bis zuletzt die Frage, ob es nicht verbuchte Rechnungen und vor allem Zahlungseingänge gab, die eine Hinzuschätzung in den streitgegenständlichen Veranlagungsjahren rechtfertigen.

Die Feststellungen zur erfolgten nachträglichen Buchhaltung sowie zu den offenen Kundenforderungen, die wegen des Zahlungseingangs dem Jahr 2013 zuzuordnen sind, sind dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen und werden nicht bestritten.

Dass nach den Korrekturen durch die Betriebsprüferin keine offenen Lieferantenzahlungen oder –überzahlungen mehr vorhanden waren, ergibt aus der gewissenhaften Arbeit der Betriebsprüferin, die selbst ausführte: „Danach (Anm: Nach den Korrekturen) sollten an Kundenforderungen nur mehr die bei der USt-Nachschau angeführten Kunden offen sein. Offene Lieferantenzahlungen oder -überzahlungen sollten nicht mehr vorhanden sein, da von

der BP im Prüfungszeitraum die entsprechenden Korrekturen vorgenommen wurden bzw. der Aufwand bereits erfasst ist, da aufgrund der Eingangsrechnungen gebucht wurde, sodass für den USt-Nachschauzeitraum kein weiterer Aufwand mehr zusteht.“ (S. 9 des BP-Berichts). Im Betriebsprüfungsbericht bzw der Stellungnahme der Betriebsprüferin zur BVE wird zwar mehrfach kritisiert, dass nicht alle Ausgangsrechnungen bzw Grunddaten der Ausgangsrechnungen vorgelegt wurden, dass nachgewiesene Zahlungen nicht (nachträglich) verbucht wurden, wird jedoch nicht behauptet oder festgestellt. Nochmals wird darauf hingewiesen, dass der Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung glaubhaft ausführte, dass er keine Barzahlungen entgegennahm, weil seine Kunden zum überwiegenden Teil Großkunden waren und alle Zahlungen per Banküberweisungen erfolgten. Dies ist auch deshalb nachvollziehbar, weil die Waren im Auftrag des Bf. produziert, in weitere Folge aber direkt an die Kunden geliefert wurden. Eine Übergabesituation, in der eine Barzahlung zwischen dem Bf. und dem Kunden möglich gewesen wäre, ist daher nicht anzunehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.A. (Teilweise Stattgabe)

Zur Bindungswirkung des Strafurteils für die Jahre 2009 bis 2011

Das Finanzstrafverfahren war dem gegenständlichen Beschwerdeverfahren zeitlich vorgelagert und wurde bereits rechtskräftig abgeschlossen. Insofern liegt praktisch eine Verlagerung der Ermittlungspflicht vor.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil Bindungswirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (VwGH vom 09.10.2023, Ra 2023/13/0115).

Dieser Rechtsprechung folgend bedarf es im gegenständlichen Fall aufgrund der bindenden Feststellungen des oa strafrechtlichen Urteils vom ***2017*** keiner weitergehenden eigenständigen Feststellungen und beweiswürdigen Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes zu den vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen.

Der Bf. wurde wegen (versuchter) gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung rechtskräftig verurteilt, weil er vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkte. Dies dadurch, dass er Umsätze und die darauf beruhenden Erlöse nicht „im buchhalterischen Rechenwerk“ erfasste.

Gemäß dem Urteil des Landesgerichtes ***LG*** wurde die zu entrichtende Abgabe unter Zugrundelegung der Ergebnisse der Außenprüfung, der darüber aufgenommenen Niederschriften bzw. des Prüfberichts ermittelt. Basis des strafbestimmenden Wertbetrages war die Betriebsprüfung und die deshalb vorgenommenen Sachverhaltserhebungen. Das Ergebnis der Betriebsprüfung wurde ausgewertet, verprobt und mit Bericht vom 07.07.2017 ergänzt und berichtet. Der Bericht vom 07.07.2017 enthält geänderte Berechnungen zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2010 und 2011. Es wurden die Hinzuschätzungen zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer herausgerechnet sowie die im Zuge der Betriebsprüfung vorgenommenen Einnahmen- bzw. Umsatzhinzurechnungen im Zusammenhang mit den Ausgangsrechnungen 1320/2010, 1379/2011 und 1382/2011 rückgängig gemacht. Davon abgesehen wurde das durch die Betriebsprüfung ermittelte Besteuerungsergebnis der Bemessung des strafbestimmenden Wertes zugrunde gelegt.

An diese Feststellungen ist das Bundesfinanzgericht aufgrund der zitierten Rechtsprechung gebunden.

Dabei ist jedoch zu beachten, dass die rechtliche Beurteilung, ob der Hälftesteuersatz zur Anwendung gelangt, dem Bundesfinanzgericht verbleibt, weil sich die Bindungswirkung nicht auf die steuerrechtliche Beurteilung des vom Landesgerichtes ***LG*** festgestellten Sachverhaltes erstreckt (VwGH 24.9.1996, 95/13/0214).

Die Berechnung des Verkürzungsbetrages an Einkommensteuer für das Jahr 2009 ist nicht nachvollziehbar und das Ergebnis der Berechnung für das Bundesfinanzgericht ebenso wenig bindend.

Als strittige Punkte verbleiben die durch die belangte Behörde vorgenommenen Erlös- und Umsatzhinzurechnungen in den Jahren 2010 und 2011 im Zusammenhang mit den Ausgangsrechnungen 1320/2010, 1379/2011 und 1382/2011 sowie die über das Ergebnis des Strafverfahrens hinausgehende griffweisen Umsatzhinzuschätzungen in den Jahren 2009 bis 2013.

Zu den Erlös- und Umsatzhinzurechnungen der Jahre 2010 bis 2012

Ob bzw. in welcher Höhe die strittigen Rechnungen von den Kunden bezahlt wurden, ist eine Frage der Beweiswürdigung.

Der Bf. ist Einnahmen-Ausgaben-Rechner nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 und führte auch keine vollständige freiwillige doppelte Buchführung im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988. Mangels Zuflusses der im Sachverhalt angeführten Beträge, sind diese weder in die Umsatzsteuer- noch Einkommensteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen. Der Beschwerde war daher insofern stattzugeben.

Zu den Umsätzen 2013

§ 253 BAO lautet:

„Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.“

Sind sowohl ein Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid als auch der folgende Umsatzsteuer-Jahresbescheid angefochten, ist inhaltlich nur über den Jahresbescheid abzusprechen, wobei die in der Beschwerde gegen den Festsetzungsbescheid gemachten Einwendungen auch zu berücksichtigen sind.

Die Beschwerde gegen den Festsetzungsbescheid gilt als miterledigt und bedarf keines gesonderten Spruches.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, besteht eine Bindung der Abgabenbehörden an ein freisprechendes Strafurteil wegen der anders gearteten Beweisregeln nicht (VwGH 27.08.2020, Ra 2020/15/0043).

An die Feststellungen im Zusammenhang mit den Umsatzsteuervoranmeldungen für das Jahr 2013 ist das Bundesfinanzgericht aufgrund des erfolgten Freispruches des Landesgerichtes ***LG*** nicht gebunden.

Wie hoch die Umsätze des Jahres 2013 waren, wurde aufgrund der Ergebnisse der Beweiswürdigung festgestellt.

Zur Schätzungsbefugnis aufgrund von Aufzeichnungsmängeln in den Jahren 2009 bis 2013

Ebenfalls zu klären war, ob die Umsatz- und Gewinnzuschätzungen zu recht erfolgten.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde (und nachfolgend das Verwaltungsgericht) die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist u.a. dann zu schätzen, 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 (VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0048).

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren. Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zu Grunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen ist zu begründen (VwGH 02.10.2014, 2012/15/0123 mVa Ritz, BAO³, § 184 Tz. 21).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden, als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt. Der Sicherheitszuschlag hat ebenso wie andere Schätzungsbestandteile nicht Strafcharakter (kein "Straf-Zuschlag"). Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten (VwGH 20.09.2023, Ra 2023/13/0003, mVa Stoll, Bundesabgabenordnung, § 184, 1941).

Zur Begründung und zur Höhe der griffweisen Umsatzzuschätzung der Jahre 2009 bis 2012 verwies die Betriebsprüferin auf Unklarheiten im Zusammenhang mit der Lieferanten- und Kundenkontenabstimmung. Auch darauf, dass - wie festgestellt - diverse Ausgangsrechnungsnummern fehlen bzw. doppelt vergeben bzw. teilweise Nummern nicht chronologisch vergeben wurden, wurde von der Betriebsprüferin Bezug genommen. Die Betriebsprüferin hielt ferner fest, dass Grundlagen für die Ausgangsrechnungen nicht vorgelegt worden seien. Feststellungen dahingehend, dass Zahlungen nicht erfasst wurden, wurden von der Betriebsprüferin nicht getroffen. Eine Begründung zur Höhe des Sicherheitszuschlages fehlte. In der Beschwerdevorentscheidung ergänzte die Betriebsprüferin in einer Stellungnahme, die Begründungsbestandteil ist, dass die Höhe der Gesamtzuschätzung nicht als überhöht zu bezeichnen sei und verwies auf § 163 BAO zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung.

Im Zuge der USt-Nachschau 01-07/2013 wurde eine griffweise Umsatzerhöhung von 200.000 € vorgenommen. Begründet wurde dies damit, dass Unterlagen für den Zeitraum 05-07/2013 nicht vorgelegt worden seien. Weitere Anhaltspunkte, vor allem zur Höhe der Hinzuschätzung sind nicht enthalten.

Außer Streit steht, dass im vorliegenden Fall Aufzeichnungen zunächst gar nicht geführt wurden. Wie festgestellt erfolgte bis zur Außenprüfung eine nachträgliche Erfassung der Geschäftsvorfälle auf Basis der vorhandenen Unterlagen, wie Ausgangsrechnungen, Bankdaten, Eingangsrechnungen oder Zahlungsbelegen. Durch ein Mischsystem aus der Buchung nach vereinbarten und vereinnahmten Entgelten waren die Buchhaltung sowie die Kunden- und Lieferantenkonten fehlerhaft.

Formelle Mängel allein begründen jedoch keine Schätzungsbefugnis. Im konkreten Fall nahm die Betriebsprüferin sehr genaue Korrekturen an den Kunden- und Lieferantenkonten vor und strich vor allem Aufwände mangels eines Nachweises über deren Zahlung. In einem anderen Fall wurden erfasste Zahlungen einem anderen Lieferanten zugeordnet.

Auch die USt-Nachschau für den Zeitraum 01-07/2013 führte zu Korrekturen der Steuerbemessungsgrundlagen. Ebenso wurde im Zuge der USt-Sonderprüfung eine Korrektur zur UVA 08-12/2013 vorgenommen. Diese Änderungen fließen in die Steuerbemessung ein.

Strittig war darüber hinaus die Höhe der Bezahlung mehrerer Ausgangsrechnungen. Die Feststellungen zur Höhe der von den Kunden geleisteten Zahlungen erfolgten im Rahmen der freien Beweiswürdigung. Auch diesbezüglich gibt es keine unklaren, also nicht verbuchten Vorgänge mehr.

Ferner ist zu berücksichtigen, dass keine Barzahlungen an den Bf. erfolgten und der Bf. über kein nicht offen gelegtes Bankkonto verfügte.

Unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles ist nicht davon auszugehen, dass die Besteuerungsgrundlagen zu niedrig ausgewiesen wurden. Damit fehlt jedoch schon dem Grunde nach die Berechtigung zur griffweisen Umsatzhinzuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlages. Die Hinzuschätzungen in den Jahren 2009 (15.000 €), 2010 (40.000 €), 2011 (40.000 €), 2012 (100.000 €) und 2013 (200.000 €) erfolgten daher nicht zurecht und werden aus den Steuerbemessungsgrundlagen gestrichen. Den Beschwerden war daher insofern stattzugeben.

Zum Hälftesteuersatz für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen

Nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38 EStG 1988) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

§ 38 EStG 1988 zur Verwertung von Patentrechten lautet:

„(1) Sind im Einkommen Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen durch andere Personen enthalten, so ermäßigt sich der Steuersatz auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Diese Begünstigung steht nur dem Erfinder selbst zu.

(2) Der patentrechtliche Schutz muß für jenen Zeitraum gegeben sein, für den Lizenzzahlungen erfolgen oder in dem die Erfindung veräußert wird. Die Erfindung muß in jenem Gebiet patentrechtlich geschützt sein, in dem sie im Sinne des Abs. 1 verwertet wird; erfolgt diese Verwertung im Ausland, so genügt es, wenn die Erfindung in Österreich patentrechtlich geschützt ist.

(3) Der ermäßigte Steuersatz steht nur für Veranlagungszeiträume zu, für die der Patentschutz nach Abs. 2 aufrecht ist. Der aufrechte Patentschutz ist auf Verlangen der Abgabenbehörde vom Steuerpflichtigen nachzuweisen.“

Gemäß der Entscheidung des VwGH vom 18.10.2018, Ro 2017/15/0023 (Rechtssatznummer 1) steht die Begünstigung nach § 38 EStG 1988 nur dem "Erfinder selbst" zu. Da aber nur Einkünfte aus der Verwertung der Erfindung durch andere Personen begünstigt sind, ist insbesondere eine Verwertung des Patents im eigenen Betrieb des Erfinders nicht begünstigt. Begünstigte Einkünfte sind sohin - wie auch in den Erläuterungen zu den Regierungsvorlagen 1958 (Hinweis 479 BlgNR 8. GP 2007) bzw. 1972 (Hinweis 474 BlgNR 13. GP 72) angeführt - Einkünfte, die der Erfinder daraus erzielt, dass er das Patentrecht durch Rechtsgeschäft auf andere überträgt (§ 33 Abs. 2 Patentgesetz 1970) oder er die Benützung der Erfindung dritten Personen für das ganze Geltungsgebiet des Patentes oder für einen Teil desselben mit oder ohne Ausschluss anderer Benützungsberechtigter überlässt (Lizenz; § 35 Patentgesetz 1970). Diese andere Person kann sodann die Erfindung entweder eigenbetrieblich nützen (etwa den Gegenstand der Erfindung betriebsmäßig herstellen, in Verkehr bringen oder feilhalten) oder auch durch Einräumung von (Sub-)Lizenzen (vgl. zur Lizenzübertrag § 38 Patentgesetz 1970) nützen (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 38 Tz 2.2.3).

Der Bf. verfügte über einen aufrechten Patentschutz für das Patent Nr. ***Nr 1*** bis zur Löschung am ***2010*** und für das Patent Nr. ***Nr 2*** bis zur Löschung am ***2012***. Da der Bf. die auf diesen Patenten basierenden ***Sets*** selbst produzieren ließ und

Verkaufsgegenstand die Lieferung der ***Sets*** war, erfolgte die Verwertung der patentrechtlich geschützten Erfindungen durch den Bf. selbst im eigenen Betrieb. Es stimmt zwar, dass der Bf. sein Produkt an Großkunden zu einem niedrigeren Preis veräußerte und diese das Produkt wiederum an weitere Großkunden oder Endverbraucher weiter veräußerten. Allein darin kann jedoch noch keine Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen „durch andere Personen“ erblickt werden, ist doch die Preisgestaltung nach der allgemeinen Lebenserfahrung auch davon abhängig, ob die Abnahme kleiner oder großer Mengen erfolgt. Ebenso entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Wiederverkäufer (Handelsunternehmen) die von ihm angebotene Handelsware vermarktet, um Umsätze zu generieren. Beim Verkauf an Großkunden oder Kleinkunden mag es sich daher um wirtschaftlich getrennte Geschäftsmodelle handeln, wie in der Beschwerde ausgeführt, eine Anwendung des Hälftesteuersatzes für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen leitet sich daraus nicht ab. Das Argument, dass das Gesetz keine Einschränkung auf eine bestimmte Art der Verwertung enthalte, ist ebenso verfehlt. § 38 Abs 2 EStG 1988 sieht vor, dass der patentrechtliche Schutz für jenen Zeitraum gegeben sein muss, für den Lizenzzahlungen erfolgen oder in dem die Erfindung veräußert wird.

In manchen Rechnungen wurde auf einen Lizenzvertrag hingewiesen bzw. wurde ein nicht vom Bf. unterschriebenes Dokument, das als Lizenzvertrag betitelt wurde, vorgelegt, jedoch sind keine Lizenzzahlungen erfolgt. Rechnungsgegenstand war die Lieferung von ***Sets***.

Gemäß der Entscheidung des VwGH vom 18.10.2018, Ro 2017/15/0023 (Rechtssatznummer 2) ist Voraussetzung für die begünstigte Besteuerung gemäß § 38 EStG 1988 insbesondere das tatsächliche Vorliegen eines Patentrechts (vgl. VwGH 27.7.1994, 92/13/0146; 22.1.1997, 93/15/0044), das zum Zeitpunkt der Veräußerung oder im Zeitraum, für den Lizenzzahlungen erfolgen, aufrecht sein muss (vgl. - noch zum EStG 1972, das eine Einschränkung in zeitlicher Hinsicht nicht vorgesehen hatte - VwGH 12.1.1993, 91/14/0157; sowie VwGH 22.4.2009, 2007/15/0017, VwSlg 8432 F/2009). Dieser aufrechte Patentschutz muss weiters in dem Gebiet bestehen, in dem die Verwertung erfolgt. Eine Definition des Ortes der Verwertung enthält § 38 EStG 1988 nicht. Insbesondere setzt § 38 EStG 1988 etwa nicht voraus, dass es darauf ankäme, ob der wirtschaftliche Erfolg unmittelbar der Volkswirtschaft eines bestimmten Staates zu dienen bestimmt ist (vgl. § 98 Abs. 1 Z 2 EStG 1988), oder ob eine Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte erfolgt (vgl. § 98 Abs. 1 Z 6 EStG 1988). § 38 Abs. 2 letzter Halbsatz EStG 1988 ist zu entnehmen, dass eine "Verwertung" einer patentrechtlich geschützten Erfindung im Sinne dieser Bestimmung auch in einem Gebiet erfolgen kann, in dem die Erfindung patentrechtlich nicht geschützt ist (vgl. auch bereits VwGH 26.6.1973, 99/73, VwSlg 4557 F/1973, zu § 34a EStG 1967). Begünstigt sind die Einkünfte allerdings nur dann, wenn an dem Ort der Verwertung oder in Österreich der Patentschutz besteht.

Im Zeitraum ab ***2010*** bzw. ***2012*** bestand kein Patentschutz mehr. Darauf wurde der Bf. bereits in der gemeinsamen Bescheidbegründung zur Beschwerdeentscheidung

betreffend Einkommensteuer 2013 und 2014 (sowie USt 2013) vom 21.03.2019 hingewiesen. Nach § 38 Abs. 3 EStG 1988 steht der ermäßigte Steuersatz nur für Veranlagungszeiträume zu, für die der Patentschutz nach Abs. 2 leg. cit. aufrecht ist. Nach Abs. 2 zweiter Satz leg. cit. muss die Erfindung in jenem Gebiet patentrechtlich geschützt sein, in dem sie im Sinne des Abs. 1 leg. cit. verwertet wird; erfolgt diese Verwertung im Ausland, so genügt es, wenn die Erfindung in Österreich patentrechtlich geschützt ist. Die Gewährung des Hälftesteuersatzes steht für die oben genannten Zeiträume daher auch aus diesem Grund nicht zu.

Anzumerken ist, dass der Bf. selbst in seiner Beschwerde anführte, dass er zwei Geschäftsmodelle verfolgt habe und auch aus seiner Sicht bei den Verkäufen an Endkunden eine Verwertung im eigenen Betrieb erfolgte. Es erfolgte durch den Bf. jedoch weder eine Aufteilung der Einkünfte auf jene Teile, die auf das Großkundengeschäft entfielen, noch auf die Zeiträume des bestehenden Patentschutzes. Aufgrund der eindeutigen rechtlichen Lage erübrigen sich jedoch Feststellungen zur Aufteilung der Einkünfte.

3.2. Zu Spruchpunkt I.B. (Abweisung)

Die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 wurden nur hinsichtlich der Anwendung des Hälftesteuersatzes für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen angefochten. Der Hälftesteuersatz steht auch in den Jahren 2013 und 2014 aufgrund der oben dargestellten rechtlichen Ausführungen nicht zu.

3.3. Zur Vorläufigkeit der Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2013

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO können die Abgabenbehörden die Abgabe vorläufig festsetzen. Ein vorläufiger Bescheid ist als solcher zu bezeichnen. Die Bezeichnung als vorläufig ist Spruchbestandteil, die Rechtskraftwirkung des Bescheides erstreckt sich somit auch auf den Abspruch über die Vorläufigkeit. Der Abspruch über die Vorläufigkeit ist mit Berufung anfechtbar (vgl. VwGH 28.02.2012, 2010/15/0164).

Weder im Spruch des Umsatzsteuer- noch im Spruch des Einkommensteuerbescheides 2013 ist die Vorläufigkeit genannt. Lediglich in der Begründung wird dies angeführt. Da die Bezeichnung als vorläufig Spruchbestandteil sein muss, sind die gegenständlichen Bescheide nicht vorläufig ergangen und müssen somit auch nicht für endgültig erklärt werden.

3.4. Zu Spruchpunkt II. (Gegenstandsloserklärung)

Gemäß § 256 Abs. 3 BAO ist eine Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn sie zurückgenommen wird.

Gemäß § 264 Abs. 4 lit. d BAO ist § 256 BAO (Zurücknahme) für Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden.

Da die beschwerdeführende Partei im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 28.01.2025 den Vorlageantrag betreffend die hier angefochtenen Anspruchszinsenbescheide 2009 bis 2012 zurückgezogen hat, war dieser hinsichtlich der Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 bis 2012 gemäß § 264 Abs. 4 lit. d BAO iVm § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären.

3.5. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

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

Im vorliegenden Erkenntnis wurden mehrere Rechtsfragen behandelt. Die Entscheidung basiert auf der umfassenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Bindungswirkung von Strafurteilen, zur Schätzungsbefugnis im Abgabenverfahren sowie zur Anwendung des Hälftesteuersatzes für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen. Darüber hinaus handelte es sich um Sachverhaltsfragen, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung beantwortet wurden. Die Gegenstandsloserklärung ergibt sich schon aus dem Gesetzestext, sodass auch hier eine Revision nicht zuzulassen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. März 2025