

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache APO Ort – Mag. pharm. VN NN KG, Adresse, über die Beschwerde des vormaligen Kommanditisten VNBF BF, vertreten durch Stb., vom 30. Dezember 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 29. November 2019 und vom 3. Dezember 2019 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2012 bis 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2012 bis 2017 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Einkünfte werden wie folgt festgestellt:

	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	Anteil Mag. NN VN 6987 ***3*** 216/2 StNr. ***36***	Anteil VNBF BF ***31*** ***32*** 9/4 StNr. ***37***
2012	85.565,43	53.567,20	31.998,23
2013	130.634,57	71.298,57	59.336,00
2014	98.973,59	56.041,38	42.932,21
2015	155.245,01	87.959,42	67.285,59
2016	134.206,42	74.927,83	59.278,59
2017	131.231,18	74.503,19	56.727,99

Zur näheren Berechnung der Anteile darf auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen werden.

II. Das Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden. Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen. (§ 101 Abs. 3 BAO)

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die streitgegenständliche KG wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 10.9.2012 gegründet und unter FN Nummer ins Firmenbuch eingetragen. Als Komplementärin scheint Mag. pharm. VN NN, als Kommanditist im Beschwerdezeitraum (bis 6.6.2023) der Beschwerdeführer VNBF BF mit einer Haftsumme von 50.000 € auf.

Bei der APO Ort fand eine mehrjährige eine Betriebsprüfung statt, welche mit **BP-Bericht vom 29.11.2019** abgeschlossen wurde.

In ihm finden sich folgende Ausführungen:

„Auf das Besprechungsprogramm vom 25.9.2019 und die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.10.2019 wird verwiesen. Diese sind vollinhaltlich Bestandteil dieses Berichts. Die steuerlichen Auswirkungen sind in der Beilage 1 zum Besprechungsprogramm sowie der Beilage 1 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung ersichtlich. Das Besprechungsprogramm inklusive aller Beilage wurde bereits vor der Schlussbesprechung zugestellt. Die Veranlagung des Umsatzsteuerbescheides und Feststellungsbescheides für das Jahr 2017 erfolgte im Rahmen der Außenprüfung.“

Im genannten **Besprechungsprogramm vom 25.9.2019** finden sich unter Punkt 3 „Prüfungsfeststellungen“ folgende Ausführungen:

„3.1. Zusammenschluss gem. Artikel IV UmgrStG

3.1.1. Zusammenschlussvertrag, Zusammenschlussbilanz, Privatdarlehen

Der Abgabenbehörde liegt der „Gesellschaftsvertrag – Zusammenschlussvertrag für die Errichtung der „APO Ort – Mag. pharm. VN NN“ vor, der von VNBF BF erstellt wurde. Dieser Vertrag ist nicht datiert, er wurde jedoch am 12.9.2012 im Postweg beim Finanzamt A B Ort1 eingebracht. Als Zusammenschlussstichtag wird der 1.1.2012 angeführt, für diesen Tag wurde auch die Zusammenschlussbilanz aufgestellt. Im Zusammenschlussvertrag ist unter Punkt V folgendes vereinbart: „Die Gesellschafter leisten nachstehende Bareinlagen bzw. bringen nachfolgende Betriebsvermögenswerte ein. Übertragen wird der Betrieb der APO als begünstigtes Vermögen nach UmgsStG § 23 Abs 2 durch die Komplementärin.“ „Mag. pharm. VN NN € 75.000 Betriebsvermögenswert lt. vorliegender Schlussbilanz vom 31.12.2011 des Einzelunternehmens VN NN“ „VNBF BF € 50.000 Bareinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten“

Entgegen dieser Vereinbarung zeigt die Zusammenschlussbilanz zum 1.1.2012 folgende Kapitalkonten:

Eigenkapital	
I. Komplementärkapital	
1. Festkapital	50.000
2. Variables Kapital	23.359,20
	73.359,20
II. Kommanditkapital	
1. Bedungene Einlagen	50.000,00
	123.359,20

Die Festkapitalkonten sollten die im Zusammenschlussvertrag angeführten Einlagen abbilden, beim ggstdl. Zusammenschluss ist dies jedoch nicht der Fall. Die Zusammenschlussbilanz zeigt ein Beteiligungsverhältnis von je 50% an Stelle von 60% zu 40% für Mag. VN NN und VNBF BF.

In der Zusammenschlussbilanz zum 1.1.2012 sind weiters € 117.576,33 als Sonstige Verbindlichkeiten ausgewiesen, das sind um exakt € 100.000,00 mehr als in der Bilanz des Einzelunternehmens Mag. VN NN zum 31.12.2011. Angeblich handelte es sich dabei um ein Privatdarlehen, das VNBF BF Mag. VN NN gewährt haben soll und das anlässlich der Umgründung von Mag. VN NN in die APO Ort KG eingelegt worden wäre (ist tatsächlich eine Entnahme). In der Stellungnahme der Steuerberaterin Silvia Name2 MSc. vom 13.5.2018 (siehe Beilage 3 zum Besprechungsprogramm) wird dazu Folgendes ausgeführt:

„Nach Eröffnung wurde das Privatdarlehen mit offenen Verbindlichkeiten der Apotheke verrechnet bzw. der Anteil von 50.000,-- auf die Kommanditeinlage angerechnet – wie bereits oben dargestellt. Eine Aufrechnung war im Privatdarlehen außerdem vorgesehen. In der Vereinbarung vom 12.9.2012 wurde dies definitiv zwischen den Gesellschaftern so besprochen und vereinbart.“

„Nicht korrekt ist die Aussage, dass in der Bilanz von Fr. Mag. NN sich niemals das Privatdarlehen befunden hat. Aus unseren Chroniken ist eindeutig ersichtlich, dass der Bilanzentwurf am 20.8.2012 erstellt wurde und am 25.8.2012 die korrekte Version mit der Privateinlage gespeichert ist. Bei der Bilanzbesprechung wurde hier festgestellt, dass dieses Dokument noch gefehlt hatte.“

Dieses „Privatdarlehen“, das VNBF BF seinerseits mit einem Darlehen finanziert hat, das ihm Manfred Name3 gewährt hat, ist jedoch nur in der Zusammenschlussbilanz zum 1.1.2012 zu finden, in die laufende Buchhaltung der APO Mag. pharm. VN NN KG wurde diese Position nie übernommen. Zum Darlehen Manfred Name3 wird auf die Beilage 23 zum Zwischenbericht 2 an die StA-Ort1 vom 15.10.2018 verwiesen, wo sich die Protokolle über die Zeugen- und Beschuldigteneinvernahmen des Manfred Name3 vom 5.9.2018 und vom 11.9.2018 befinden. VNBF BF und Silvia Name2 MSc. haben stets behauptet, dass VNBF BF dieses „Privatdarlehen Name3“ an Mag. VN NN weitergereicht hätte, und mit diesem Darlehen sei dann im Zuge der Umgründung seine Kommanditeinlage iHv. € 50.000,00 finanziert worden.

Im November 2016 hat der Außenprüfer Michael Prüfer den Darlehensvertrag zu diesem „Darlehen Name3“ verlangt, der zwischen dem Darlehensgeber VNBF BF und der Darlehensnehmerin Mag. VN NN abgeschlossen worden sein muss. Die Steuerberaterin Silvia Name2 MSc. hat diesen Vertrag dann per Email an den Prüfer gesendet. Die Abgabenbehörde hat dazu dezidiert nachgewiesen, dass dieser mit 31.12.2011 datierte und von VNBF BF und Mag. VN NN unterzeichnete Darlehensvertrag von VNBF BF unter Mitwirkung von Silvia Name2 MSc. im Dezember 2016 gefälscht wurde. Es wird dazu auf Punkt C/6 des Zwischenberichts an die StA-Ort1 vom 15.10.2018 (Seite 6 oben) und auf die Beilage 26 zu diesem Zwischenbericht hingewiesen. Außerdem kommt ein Darlehensgeschäft tatsächlich nicht durch einen Darlehensvertrag zustande. Ein Darlehen liegt weiters erst dann vor, wenn der Darlehensbetrag tatsächlich auch zugezählt wurde: Der Darlehensnehmer muss den vereinbarten Darlehensbetrag tatsächlich auch erhalten (Barzahlung, Überweisung, Aufrechnung, etc.). Bis dato wurde nicht dargestellt, auf welche Art und Weise der besagte Betrag von € 100.000,00 von VNBF BF der Darlehensnehmerin Mag. VN NN tatsächlich gutgeschrieben wurde. Selbstverständlich liegen dazu auch keine Belege vor.

In der Vernehmung hat die Beschuldigte Mag. VN NN zu diesem Darlehen Folgendes angegeben:

„Aus meiner Erinnerung: noch vor der Gründung der KG teilte mir VNBF BF mit, dass er für bauliche Investitionen von einem ihm bekannten Herrn Name3 rund € 100.000 an Darlehen in Anspruch genommen hat, welches er (BF) für eben bauliche Investitionen verwendete. Dieser Betrag wurde von Name3 sodann in der Folge von VNBF BF zurückgefordert und habe BF den Darlehensbetrag an Name3 zurückbezahlt. BF erklärte mir somit, dass er nunmehr eigentlich Darlehensgeber über diese € 100.000 sei; damit hat er diesen Darlehensvertrag erläutert. Inwieweit der Apotheke dieser Betrag tatsächlich zukam, kann ich nicht beurteilen, nach meinem jetzigen Kenntnisstand vermute ich allerdings, dass dieser Betrag der Apotheke nie zugeflossen ist“

„Mir jedenfalls wurden niemals € 100.000 real übergeben. Ob diese € 100.000 auf ein Konto der Apotheke einbezahlt wurden, kann ich nicht sagen, das müsste allerdings anhand der Kontobewegungen ausfindig gemacht werden können. Als Privatperson habe ich niemals und zu keinem Zeitpunkt Geld (in welcher Form auch immer) von VNBF BF erhalten“

Es wird dazu auf das Protokoll vom 16.11.2018 über die Einvernahme der Beschuldigten Mag. VN NN, Seite 6 unten ff., hingewiesen. Dieses Protokoll findet man in der Beilage 1 zum Zwischenbericht an die StA-Ort1 vom 24.4.2019.

3.1.2. Exkurs Beteiligungsveräußerung 2015 Mag. VN NN an VNBF BF

In der Besprechung vom 31.10.2014 in der APO Ort mit den Teilnehmern Mag. VN NN und VNBF BF wurde der Verkauf von KG-Anteilen im Ausmaß von 9,00% von Mag. VN NN an VNBF BF thematisiert: (...)

Der Abgabenbehörde liegt dazu die Rechnung vom 30.4.2015 vor, mit der die APO Ort Mag. pharm. VN NN KG (!!!) 9,00% Anteile an der APO Ort KG an VNBF BF um € 189.000,00 veräußert: (....)

Dazu ist zum Ersten einmal festzustellen, dass die APO Ort Mag. pharm. VN NN KG keine KG-Anteile veräußern kann, eine Personengesellschaft kann keine eigenen Anteile halten. Diese Rechnung der APO Ort KG an VNBF BF ist somit größter Unsinn. Der Kommanditist VNBF BF kann Anteile an der APO Ort KG ausschließlich von der Komplementärin Mag. VN NN erwerben, weil es nur diese beiden Mitunternehmer gibt in dieser KG.

Am 29.12.2015 verfasste VNBF BF dann ein Schreiben an die Österreichische Apothekerkammer, Mag. ***1***, das von Mag. VN NN unterzeichnet wurde und in dem mitgeteilt wird, dass VNBF BF weitere 9,00% Anteile erworben habe: (...)

Wenn VNBF BF in diesem Schreiben erklärt, dass er persönlich der APO Ort KG ein Darlehen iHv. € 189.000,00 eingeräumt hätte, das nun auf den Kaufpreis der Anteile angerechnet werde, so ist das nicht richtig. In den Bilanzen der APO Ort zum 31.12.2011 (Einzelunternehmen) und zum 31.12.2012, 31.12.2013 und 31.12.2014 ist ein derartiges Darlehen nicht ausgewiesen.

Laut den Bilanzen zum 31.12.2014 und zum 31.12.2013 sind nur folgende sonstige Verbindlichkeiten dargestellt: Mit dem Teilbetrag von € 100.000,00 meint VNBF BF das sog. „Darlehen Name3“, das ihm von Manfred Name3 am 2.7.2010 per Banküberweisung zugezählt wurde. Dieses „Darlehen Name3“ spielte schon beim Zusammenschluss zum 31.12.2011 eine Rolle, hat doch VNBF BF stets behauptet, seine bedungene Kommanditeinlage sei mit diesem „Privatdarlehen“ gegengerechnet und auf diese Weise einbezahlt worden. Und nun soll dasselbe „Darlehen Name3“ 2015 noch einmal für den Erwerb von KG-Anteilen verwendet werden?!?! Somit wären mit diesem „Privatdarlehen Name3“ mit dem Darlehensbetrag von € 100.000,00 im Jahr 2012 die Kommanditeinlage und das variable Kapital des VNBF BF und im Jahr 2015 auch der Preis für den Anteilserwerb durch VNBF BF durch Aufrechnung bezahlt worden sein. Das ist nicht möglich; es ist unmittelbar einzusehen, dass man ein und denselben Euro nur einmal ausgeben kann.

Und mit dem Teilbetrag von € 89.000,00 meint VNBF BF das sog. „Darlehen Name4“, das ihm am 30.6.2013 in mehreren Teilbeträgen von den einzelnen Mitgliedern der Familie Name4 bar zugezählt wurde. Am 17.7.2019 wurde Mag. VN NN nochmals über diese dubiose Anteilsabtretung im Zusammenhang mit gewährten Darlehen befragt. Die konkreten Fragen

- Haben sie jemals als Privatperson einen Abtretungsvertrag betreffen 9% ihrer Komplementäranteile mit VNBF BF abgeschlossen?
- Haben sie als Privatperson jemals von VNBF BF € 189.000 in welcher Form auch immer erhalten?

wurden wie folgt beantwortet: Nein. Ich habe privat nie ein Darlehen von VNBF BF erhalten. Mein Wille war niemals auf eine Abtretung von Anteilen an Hrn. BF gerichtet. Wie ich bereits ausführte, spielte mir Hr. BF regelmäßig vor, dass die Apotheke insolvenzgefährdet sei (welche Situation nach meinem heutigen Kenntnisstand selbst herbeiführte), wenn ich nicht diverse von ihm vorbereitete Dokumente unterschreiben würde. Ergänzend verweise ich auf meine Aussagen auf Seite 12 des Protokolls über die Beschuldigteneinvernahme vom 16.11.2018. (...)

3.1.3. Kommanditeinlage VNBF BF – Einbuchung der Apothekenkonzession

Die Abgabenbehörde hat festgestellt, dass der Kommanditist VNBF BF seine laut Zusammenschlussvertrag erforderliche „BAREINLAGE“ von € 50.000,00 bis dato nicht geleistet hat. Der ausschließlich Mag. VN NN zuzurechnende Konzessionswert wurde mit lediglich € 118.000,00 bewertet. Fest steht, dass die Apothekenkonzession zu 100% Mag. VN NN persönlich zuzurechnen ist. Durch die folgenden Buchungen wurden jedoch davon lediglich € 18.000,00 dem Kapitalkonto von Mag. VN NN zugerechnet, der Teilbetrag von € 100.000,00 wurde VNBF BF zugeschlagen: (...)

3.1.4. Wert der APO – stille Rücklagen – positiver Verkehrswert

3.1.4.1. Wertansatz

Der Wertansatz für die Apothekenkonzession, die ausschließlich Mag. VN NN zuzurechnen ist, ist für den ggstdl. Zusammenschluss von maßgebender Bedeutung. Die Ermittlung dieses Wertes, der in der Zusammenschlussbilanz erstmalig ausgewiesen ist, wurde von Silvia Name2 MSc. durchgeführt. (...)

3.1.4.2. Ermittlung der stillen Rücklagen aus dem Firmenwert

(....)

Das bedeutet, dass der in der Zusammenschlussbilanz für die Apothekenkonzession ausgewiesene Wert offensichtlich von VNBF BF „vorgegeben“ wurde.

3.1.5. Beteiligungsverhältnisse Komplementärin – Kommanditist

Festkapitalkonten laut Zusammenschlussvertrag		1.1.2012
Mag. VN NN (Komplementärin)	60,00%	75.000,00
VNBF BF (Kommanditist)	40,00%	50.000,00
	100,00%	125.000,00

Wenn diese Eigenkapitalverteilung dem Vertragswillen, der dem Zusammenschluss zu Grunde liegt, tatsächlich entspräche, dann hätte das zur Folge gehabt, dass 40% der auf den Firmenwert entfallenden stillen Rücklagen (stillen Reserven) zum 31.12.2011 von Mag. VN NN zu VNBF BF gewandert wären. Außerdem wäre damit die Umgründung missglückt, da im Zusammenschlussvertrag ausdrücklich festgehalten ist (...) Dazu kommt, dass VNBF BF seine bedungene Kommanditeinlage bis dato tatsächlich nicht eingezahlt hat. Mangels Eigenkapitalbeteiligung kann er somit gar nicht am Vermögen, den Schulden und den stillen Rücklagen des Gewerbebetriebes der APO Ort Mag. pharm. VN NN KG beteiligt sein.“

3.1.6. Zusammenfassung Umgründung gem. Artikel IV UmgrStG

3.1.6.1. Rechtliche Würdigung und Feststellung

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Und gemäß Abs. 2 hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die Abgabenbehörde sieht daher folgenden Sachverhalt als erwiesen an, der der Abgabenfestsetzung zu Grunde zu legen ist:

1. Das „Privatdarlehen“ des VNBF BF an Mag. VN NN hat es nie gegeben. Es kann daher auch nicht in der Zusammenschlussbilanz zum 1.1.2012 aufscheinen.
2. Wenn es dieses „Privatdarlehen“ tatsächlich gegeben hätte, dann hätte es durch die Verbuchung einer Entnahme in diese Zusammenschlussbilanz „eingelegt“ werden müssen, wodurch sich das Eigenkapital der Mag. VN NN um € 100.000,00 verringert hätte.
3. Ein weiteres „Privatdarlehen“ an Mag. VN NN iHv. € 189.000,00 hat es ebenfalls nicht gegeben. Dies geht vor allem aus den dubiosen Buchungsvorgängen im Zusammenhang mit der behaupteten Anteilsabtretung von 9,00% des Festkapitals von Mag. VN NN an VNBF BF hervor.
4. Selbstverständlich hat es auch diese behauptete Anteilsabtretung im Ausmaß von 9,00% tatsächlich nicht gegeben.
5. VNBF BF hat seine Kommanditeinlage tatsächlich nie einbezahlt. Durch mehrere zweifelhafte Umbuchungen wurden die Kommanditeinlage des VNBF BF und weitere € 40.000,00 variables Kapital sowie eine Vorsteuerkorrektur iHv. € 10.000,00 vom Wert der Apothekenkonzession weggebucht und zu Lasten von Mag. VN NN dem VNBF BF zugeschlagen.
6. Diese Buchungsvorgänge führten dazu, dass dem Eigenkapital der Komplementärin Mag. VN NN € 100.000,00 zu Gunsten des VNBF BF fehlten.
7. Diese dubiosen und falschen Buchungsvorgänge im Zusammenhang mit der Einbuchung der Kommanditeinlage können nicht durch einen Irrtum zustande gekommen sein, diese Wahrscheinlichkeit geht gegen Null. Es war vielmehr von vorne herein geplant, dass VNBF BF seine bedungene Kommanditeinlage nicht selbst leistet. Besonderes Gewicht kommt dabei dem im lit. c angeführten Email-Verkehr vom 20.6.2013 zwischen Mag. Kurt ***2***, VN2 FNSohn und VNBF BF zu.
8. VNBF BF wollte seine bedungene Kommanditeinlage tatsächlich nicht selbst tragen, und Mag. VN NN wollte nicht, dass Vermögen und stille Rücklagen von ihr an VNBF BF übertragen werden. Der Gesellschaftsvertrag-Zusammenschlussvertrag, der am 19.9.2012 bei der Abgabenbehörde eingegangen ist, ist daher ein Scheinvertrag, der dem tatsächlichen Willen der Vertragsparteien nicht entspricht.

9. Die Zusammenschlussbilanz zum 1.1.2012 spiegelt nicht die Beteiligungsverhältnisse laut Zusammenschlussvertrag wider. Laut der Zusammenschlussbilanz wären beide Gesellschafter zu je 50% beteiligt gewesen.

10. Da VNBF BF die im Zusammenschlussvertrag dargestellte bedungene Kommanditeinlage tatsächlich nicht geleistet hat, kann er auch nicht am Vermögen, an den Schulden und an den stillen Rücklagen der APO Ort KG beteiligt sein. VNBF BF ist somit lediglich ein Arbeitsgesellschafter, der Vorwegbezüge bezieht.

11. VNBF BF hat als Kommanditist wesentliche Geschäftsbereiche der APO Ort nach seinem Gutdünken und zu Lasten der Mag. VN NN gestaltet. Unterstützt hat ihn dabei sein Sohn VN2 FNSohn, der die Bücher führte und der auch auf den Bankkonten der APO Ort zeichnungs- und verfügungsberechtigt war. Mag. VN NN hat dem Kommanditisten VNBF BF und auch dem Buchhalter VN2 FNSohn offensichtlich „blind“ vertraut, sodass sie deren Handlungen kaum bis gar nicht überprüft hat. Durch den großen Einfluss, den VNBF BF offensichtlich auf Mag. VN NN ausüben konnte, gelang es ihm sogar, sie über die tatsächlich vorliegenden Beteiligungsverhältnisse an der APO Ort KG zu täuschen, was natürlich seinen Einfluss noch mehr steigerte.

12. Die Geschäftsführerin Silvia Name2 MSc. von Stb3 Steuerberatung GmbH und Mag. Kurt ***2***, der die Jahresabschlüsse erstellte, haben diese Handlungen mitgetragen, indem sie die Zusammenschlussbilanz und die Jahresabschlüsse der APO Ort KG dem Willen des VNBF BF entsprechend gestalteten.

13. Es musste von der Abgabenbehörde eine berichtigte Zusammenschlussbilanz zum 31.12.2011 erstellt werden, die in der Beilage 1 zu diesem Besprechungsprogramm ersichtlich ist. Daraus ergeben sich die folgenden Beteiligungsverhältnisse:

Beteiligungsverhältnisse laut Betriebsprüfung 01.1.2012

Mag. VN NN (Komplementärin)	100,00%	125.000,00
VNBF BF (Kommanditist)	0,00%	0,00
	100,00%	125.000,00

14. Außerdem gibt es über die gesamten Buchungsvorgänge betreffend die Apothekenkonzession und das „Privatdarlehen Name3“ nur einen einzigen Buchungsbeleg, und das ist der mit 31.12.2011 datierte Darlehensvertrag, der von VNBF BF unter Mitwirkung von

Silvia Name2 MSc. gefälscht wurde. Dem Grundsatz „Keine Buchung ohne Beleg“ wurde somit nicht entsprochen.

Es wird auf die Beilage 1 zu diesem Besprechungsprogramm hingewiesen, in der die von der Abgabenbehörde erstellten Berechnungen dargestellt sind. (....)

3.1.6.2. Exkurs Beeinflussung Mag. VN NN durch VNBF BF

Zur Darstellung, wie diese Einflussnahme des VNBF BF mit Unterstützung von Silvia Name2 MSc. ausgeübt wurde, ist auf die Einvernahme der Mag. VN NN vom 3.11.2017 als Zeugin im Finanzstrafverfahren gegen den Beschuldigten VNBF BF hinzuweisen. (...)

3.2. Sonderbetriebsvermögen VNBF BF

3.2.1. Sachverhalt

VNBF BF hat mit dem Kaufvertrag vom 28.12.2009 die Liegenschaft in der 123456 Ort an der Fluss, EZ ***EZ***, mit der Lageadresse 7894 Ort, Gasse1 1, erworben. Es handelte sich um das alte Postgebäude. Bei diesem Gebäude wurde im Frühjahr und Sommer 2010 ein Anbau errichtet, und für die Bedürfnisse der Apotheke erfolgte auch ein Umbau. Am 9.8.2010 waren die von der Apotheke benötigten An- und Umbauarbeiten abgeschlossen. Es wird auf die Beilage 4 hingewiesen, in der der Zustand des Gebäudes zum 6.8.2010 dargestellt ist.

Am 7.4.2010 wurde über die von der APO genutzten Gebäudeteile ein Mietvertrag errichtet zwischen dem Vermieter VNBF BF und Mag. VN NN als Betreiberin der APO Ort. Das Mietverhältnis begann am 1.7.2010 und wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Der monatliche Mietzins hat € 3.500,00 zuzüglich 20% USt. betragen.

Am 1.9.2012 wurde nach Gründung der APO Ort Mag. pharm. VN NN KG ein im Wesentlichen gleich lautender Mietvertrag zwischen VNBF BF und der neu gegründeten KG abgeschlossen. Diese KG wurde errichtet durch einen Zusammenschluss nach Artikel IV UmgrStG. Zum Umgründungstichtag 31.12.2011 hat Mag. VN NN ihr Einzelunternehmen APO Ort in diese KG eingebracht, und VNBF BF hat sich im Zusammenschlussvertrag zur Einzahlung einer bedungenen Einlage von € 50.000,00 verpflichtet. Da VNBF BF als Vermieter nun gleichzeitig Mitunternehmer (Kommanditist) dieser KG geworden ist, hat er somit zum 1.1.2012 im Rahmen dieser Mitunternehmerschaft Sonderbetriebsvermögen begründet. Bis zum 31.12.2011 hat VNBF BF mit seiner Vermietung der betrieblichen Räume an die APO Ort Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, ab 1.1.2012 liegen diesbezüglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, die gemäß § 188 BAO im Rahmen des einheitlichen und gesonderten Verfahrens zur Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen sind. Die Mieteinnahmen sind nun Sonderbetriebseinnahmen des Mitunternehmers VNBF BF, und die Abschreibungen des Gebäudes, Zinsen und sonstiger Aufwand sind als Sonderbetriebsausgaben anzusetzen.

Mit dem Wohnungseigentumsstatut, errichtet von VNBF BF vom 8.3.2012, wurde an jenen Wohnungseigentumsobjekten, für die im Nutzwertgutachten des Mag. Klaus Lettenbichler vom 10.8.2011 ein Nutzwert festgelegt wurde, ein vorläufiges Wohnungseigentum gemäß § 45 ff. Wohnungseigentumsgesetz begründet (Parifizierung). Es wurde für 3 Wohnungen, 4 Geschäftseinheiten, 12 KFZ-Abstellplätze im Freien und 4 KFZ-Carportstellplätzen Wohnungseigentum begründet. Von der APO werden laut dem Nutzwertgutachten vom 10.8.2011 folgende Gebäudeteile genutzt:

Bezeichnung	Lage	Fläche	gesamt
Geschäft TOP 1	EG	235,88m ²	600
Geschäft TOP 6	EG	13,33m ²	18
Geschäft TOP 7	1. OG	16,11m ²	22
6 Parkplätze	Vorplatz	4	24
2 Behindertenparkplätze	Vorplatz	8	16
Anteile APO			680
Anteile Liegenschaft	Ort,	Gasse1 1, gesamt:	1526
Anteil APO	an der gesamten	Liegenschaft	44,56%

Als Sonderbetriebseinnahmen werden die in den nach § 4 Abs. 1 EStG erstellten Jahresabschlüssen des VNBF BF bisher erfassten Mieterlöse angesetzt. Die Sonderbetriebsausgaben werden wie folgt ermittelt:

Kto.Nr. 210, Inv.Nr. 01-00, Grund und Boden Ort, APO	68.970,00
Kto.Nr. 300, Inv.Nr. 40-00, Gebäude Ort, APO	275.800,00
Anschaffungskosten Liegenschaft Ort, Gasse1 1, gesamt	344.770,00
Anteil Grund und Boden APO 44,56%	30.733,03
Anteil Gebäude APO 44,56	122.896,48
Anteil APO gesamt	153.629,51

Ergibt Abschreibung 3 %	3686,89
ergibt Zinsen 4,00%	6.145,18
Zinsaufwand 2012	6.000,00
Zinsaufwand 2013	5.800,00
Zinsaufwand 2014	5.600,00
Zinsaufwand 2015	5.400,00
Zinsaufwand 2016	5.200,00
Zinsaufwand 2017	5.000,00

Die AfA für das Gebäude wurde auf Grundlage der zu den angeführten Jahresabschlüssen vorliegenden Anlagenverzeichnisse berechnet. Die Zinsen mussten im Schätzungswege ermittelt werden, da eine Aufteilung in den Jahresabschlüssen nicht vorgenommen wurde. Der sonstige Aufwand wurde griffweise geschätzt mit € 3.000,00 per anno. Es bleibt dem Abgabepflichtigen jedoch unbenommen, detaillierte Nachweise vorzulegen. Die Abgabenbehörde hält fest, dass bereits seit dem Veranlagungszeitraum 2012 die Erfassung der bis dorthin vorliegenden Einkünfte aus Vermietung als Sonderbetriebsvermögen von sich aus erfolgen hätte müssen. Da dies von VNBF BF und auch von der Stb3 Steuerberatung GmbH bis dato unterlassen wurde, ist das Erfordernis der Schätzung (§ 184 BAO) vom Abgabepflichtigen selbst verursacht worden.

3.2.2. Vertragliche Gestaltung

Mit dem Übergabevertrag vom 28.9.2012 (Beilage 6 zum Besprechungsprogramm) übergab VNBF BF folgende Gebäudeteile des Gebäudes in Ort, Gasse1 1, an seinen Sohn VN2 FNSohn: (...)

Mit einem Notariatsakt wurde vom Notariat Dr. Bruno und Mag. Lukas Binder am selben Tag die Echtheit der Unterschriften des Übergebers und des Übernehmers auf diesem Vertrag bestätigt. In das Grundbuch wurde dieser Übergabevorgang jedoch nicht eingetragen. Punkt 3 dieses Vertrages enthält die folgende Vereinbarung: (...)

Ebenfalls mit Datum 28.9.2012 wurde folgende Zusatzvereinbarung zwischen VNBF BF und VN2 FNSohn abgeschlossen, die nicht notariell bestätigt wurde (Beilage 6 zum Besprechungsprogramm letzte Seite):

Am 31.12.2013 wurde eine Ergänzung zum Übergabevertrag vom 28.9.2012 vereinbart, die ebenfalls nicht notariell bestätigt wurde (Beilage 7 zum Besprechungsprogramm, Seite 11 ff.). Punkt II beschreibt den folgenden Übergabegegenstand: (...)

Damit wurde mit 31.12.2013 die gesamte Liegenschaft der 123456 Ort an der Fluss, EZ ***EZ***, mit der Lageadresse 7894 Ort, Gasse1 1, von VNBF BF an seinen Sohn VN2 FNSohn übergeben. Diese Vorgänge vom 28.9.2012 und vom 31.12.2013 wurden jedoch weder grundbücherlich eingetragen noch sonst irgendwie nach außen hin publik gemacht. Entgegen § 119 ff. BAO erfolgte auch keine Anzeige bei der Abgabenbehörde.

Mit Punkt IV/3 ff. hat VNBF BF auf das ihm am 28.9.2012 eingeräumten Fruchtgenussrecht verzichtet: (...)

VNBF BF hat weiterhin die Mietzahlungen von der APO Ort KG vereinnahmt und laufend in den Büchern und Jahresabschlüssen 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 und 2017 seines Einzelunternehmens erfasst. Er hat in seinen gem. § 4 Abs. 1 EStG geführten Büchern und Bilanzen auch alle mit diesen Mieteinnahmen zusammenhängenden Ausgaben erfasst und auf diese Weise die daraus resultierenden Überschüsse bzw. Gewinne versteuert.

In den Jahresabschlüssen zum 31.12.2012, 31.12.2013, 31.12.2014, 31.12.2015 und 31.12.2016 des VNBF BF scheint die Liegenschaft Ort, Gasse1 1, auf.

Demonstrativ wird auf die Bilanzen zum 31.12.2015 und zum 31.12.2016 hingewiesen (auszugsweise):

Grundstücke und Bauten	576.260,26	587.274,53
------------------------	------------	------------

Auszug aus dem Anlageverzeichnis:

Konto	Inv.Nr.	Bezeichnung	31.12.2015	31.12.2016
210	01-00	Grundwert Ort, Gasse1 1	68.970,00	68.970,00
210	02-00	Grundwert A, Str3	31.350	31.350

300		Gebäude Ort, Gasse1 1	460.085,81	466.985,83
310		Gebäude A, Str3	26.868,72	8.954,43
Buchwerte	Liegenschaften	Laut Anlagenverz.	587.274,53	576.260,26
Buchwerte	Liegenschaften	Laut Jahresabschlüssen	587.274,53	576.260,26

Erst mit dem Notariatsakt vom 2.8.2018 stimmt schließlich VNBF BF der Eintragung der sich aus dem Vertrag vom 28.9.2012 und der Ergänzung dazu vom 31.12.2013 ergebenden Eigentumsverhältnissen in das Grundbuch zu (Beilage 7 zu diesem Besprechungsprogramm):

(...)

Der Übernehmer VN2 FNSohn hat auch erst mit der Rechnung Nr. 201800005 vom 1.9.2018 erstmals die Mieten (Monatsmiete September 2018) iHv. € 3.981,35 in Rechnung gestellt und vereinnahmt. Ausgelöst wurde dieser Vorgang wohl durch Forderungspfändungen der Abgabenbehörde betreffend VNBF BF. Durch die Übergabe der ggstdl. Liegenschaft an VN2 FNSohn wurden weitere Forderungspfändungen betreffend VNBF BF hintangehalten.

Erhellend ist auch der Email-Verkehr zwischen VNBF BF und der Steuerberaterin Silvia Name2 MSc: Mit der Email vom 2.8.2012 erläuterte Silvia Name2 MSc., dass VNBF BF durch seine Beteiligung an der APO Ort KG hinsichtlich des Gebäudes Sonderbetriebsvermögen begründen werde, was jedoch vermieden werden sollte. VNBF BF hat darauf am selben Tag um 21:50 Uhr geantwortet:

„Ich bin ganz Ihrer Meinung das Gebäude darf nicht ins Sondervermögen. Gibt es die Möglichkeit das Gebäude vorab meinem Sohn VN2 mit der Belastung „Genussrecht zu Lebzeiten zu meinen Gunsten“ zu übergeben? Damit bliebe der Mietertrag in der ***23***. Eine Alternative sehe ich in der Variante Sohn VN2 wird KG-Partner.“ (...)

3.2.3. Rechtliche Würdigung und Feststellung

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. Die Abgabenbehörde sieht daher den folgenden Sachverhalt als erwiesen an, der der Abgabenfestsetzung zu Grunde zu legen ist (§ 167 BAO):

Der Übergabevertrag vom 28.9.2012 und die Ergänzung zu diesem Vertrag vom 31.12.2013 sind Scheingeschäfte und Scheinhandlungen im Sinne des § 23 Abs. 1 BAO. Durch diese Verträge sollte verhindert werden, dass die von der APO Ort KG betrieblich genutzten Gebäudeteile der Liegenschaft in Ort, Gasse 1 1, zum Sonderbetriebsvermögen des Vermieters VNBF BF werden. Die in diesen Verträgen vereinbarte Übergabe war tatsächlich auch gar nicht gewollt, darum wurde diese auch grundbücherlich nicht durchgeführt. Besonderes Gewicht kommt dabei der o.a. Zusatzvereinbarung zum Übergabevertrag vom 28.9.2012 zu, wonach dieser Übergabevertrag von beiden Seiten zu jedem Zeitpunkt rückgeführt werden kann.

Maßgebend ist auch, dass diese Übergabe nicht publik gemacht wurde, sie wurde auch der Abgabenbehörde nicht angezeigt. Und alle Erträge aus dieser Vermietung sind auch weiterhin VNBF BF zugeflossen, der auch alle Aufwendungen und damit auch alle Risiken aus diesem Geschäft getragen hat. Da der Übergabevertrag vom 28.9.2012 samt Ergänzung vom 31.12.2013 im Prüfungszeitraum nicht in das Grundbuch eingetragen wurde, blieb VNBF BF weiterhin zivilrechtlicher Eigentümer. Erst mit dem Notariatsakt vom 2.8.2018 erfolgte die Eintragung der Übergabe der ggstdl. Liegenschaft von VNBF BF an VN2 FNSohn in das Grundbuch. Ab diesem Zeitpunkt ist die Liegenschaft dem VN2 FNSohn, der dadurch zivilrechtlicher Eigentümer geworden ist, auch steuerrechtlich zuzurechnen. Das im Sonderbetriebsvermögen befindliche Gebäude und der Grund und Boden sind im Veranlagungszeitraum 2018 aus dem Sonderbetriebsvermögen zu entnehmen, und VNBF BF muss die aus dem Gebäude aufgedeckten stillen Rücklagen versteuern. VN2 FNSohn erzielt ab August 2018 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die o.a. Rechnung vom 1.9.2018 über die Monatsmiete September 2019 wurde zu Recht ausgestellt.

3.3. Berichtigung Aktivierungen 2011 bis 2013 und Scheinrechnungen VNBF BF

3.3.1. An- und Umbau Gebäude

Die APO Ort der Einzelunternehmerin Mag. pharm. VN NN wurde vom Frühjahr 2010 bis Ende Juli 2010 um- und ausgebaut und eingerichtet. Am 9.8.2010 wurde die Apotheke dann eröffnet. Zu diesem Zeitpunkt waren laut dem Ermittlungsstand alle erforderlichen baulichen Maßnahmen abgeschlossen, ebenso der Einbau der Einrichtung.

Der Abgabenbehörde liegt dazu die Email vom 6.8.2010 von VNBF BF an seinen Geschäftsfreund Günter ***35*** vor, der 8 Fotos beigefügt wurden, die den fertigen Bauzustand (Um- und Ausbau EG und OG) zeigen (siehe Beilage 4 zum Besprechungsprogramm).

Der Abgabenbehörde liegt auch das Schreiben vom 25.5.2010 an die Bezirkshauptmannschaft A an der Fluss vor, das von VNBF BF erstellt und unterzeichnet wurde. Darin werden betreffend den Um- und Zubau 2 Bauabschnitte dargestellt:

Der 2. Bauabschnitt wurde nicht durchgeführt, von der Errichtung der Nachtdienstwohnung wurde Abstand genommen, Schulungsräume wurden nicht benötigt. Laut dem oben in Punkt 3.2. dargestellten Nutzwertgutachten vom 10.8.2011 wurde im OG nur ein Raum von der APO betrieblich genutzt. Daneben wird von Gerd FNSohn, einem anderen Sohn des VNBF BF, ein Lagerraum genutzt, und der von der Telekom gemietete Bereich ist ebenfalls fertiggestellt. Die als Wohnung konzipierten Räumlichkeiten im 1. OG befinden sich jedoch noch im Rohbauzustand. Der Zustand des Objektes in Ort, Gasse1 1, wurde im Zuge der Durchsuchung vom 2.5.2018 in einer Fotodokumentation festgehalten (Beilage 19 zum Besprechungsprogramm). 2010 wurden laut dem Anlageverzeichnis folgende Positionen aktiviert, die alle von VNBF BF in Rechnung gestellt wurden:

(Darstellung Tabelle im Sachverhalt)

Laut dem in den Büchern des VNBF BF geführten Kundenkonto 200003 der APO Ort wurden 2010 Lieferungen und Leistungen iHv. insgesamt € 884.396,00 inkl. USt. in Rechnung gestellt. Die Differenz zu den Aktivierungen entfällt auf die Position Sonstiger Aufwand, der von VNBF BF in Rechnung gestellt wurde.

3.3.2. Scheinrechnungen VNBF BF

Obwohl die APO Ort zum Zeitpunkt der Eröffnung sozusagen „fertig gestellt“ war (Um- und Ausbau sowie Einrichtung abgeschlossen), wurden 2011, 2012 und 2013 weitere Positionen von VNBF BF in Rechnung gestellt, die beim Einzelunternehmen APO Ort 2011 und bei der APO Ort KG 2012 und 2013 aktiviert wurden. Nach umfangreichen Ermittlungen durch die Abgabenbehörde musste festgestellt werden, dass diesbezüglich Scheinrechnungen des VNBF BF vorliegen, denen tatsächlich keine Lieferungen oder Leistungen zu Grunde liegen. Insgesamt geht es um die folgenden Aktivierungen:

(Darstellung der Tabelle im Sachverhalt)

Aus den Inv.Nr. 130-00, 171-00, 172-00, 175-00, 176-00 und 177-00 aus dem Konto 600 geht hervor, dass VNBF BF auch seine Privatausgaben an die APO Ort verrechnet hat. Siehe dazu auch weiter unten Punkt 3.4. dieses Besprechungsprogrammes. Dadurch wurden Vorsteuern und Betriebsausgaben in folgender Höhe zu Unrecht abgezogen:

Zu Unrecht vorgenommene Aktivierungen 2011 bis 2013: 385.380,23

Zu Unrecht abgezogene Vorsteuern 2011 bis 2013: 16.976,05

Zu Unrecht vorgenommene Abschreibungen 2011 bis 2017: 152.238,38

Diese zu Unrecht eingebuchten Investitionen werden daher von Seiten der Abgabenbehörde im Zuge von Eröffnungsbilanzberichtigungen aus dem Betriebsvermögen der APO Ort in den

Veranlagungszeiträumen 2011, 2012 und 2013 wieder ausgeschieden. Die Details zur Ermittlung dieser Daten sind der Beilage 1 zu diesem Besprechungsprogramm zu entnehmen. Die Abgabenbehörde stützt diese Feststellung insbesondere auf die Aussagen der Fr. Mag. VN NN bei der Einvernahme als Beschuldigte vom 16.11.2018 (inkl. aller einschlägigen Beilagen). Besonders hingewiesen wird auf die Beilage 1, Besprechung mit Mag. NN und Mag. RA vom 28.9.2018 (Aktenvermerk), zum Protokoll vom 16.11.2018 über die Einvernahme der Beschuldigten Mag. VN NN. Zusätzlich wurden die festgestellten Anlagenverkäufe(-rückkäufe) der APO Ort KG an VNBF BF mit berücksichtigt (siehe dazu weiter unten den Vorhalt vom 24.7.2019, Beilage 8 zu diesem Besprechungsprogramm, und die Vorhaltsbeantwortung vom 14.8.2019, Beilage 9 zu diesem Besprechungsprogramm).

Die Ermittlung dieses Sachverhalts war sehr aufwändig, da VNBF BF seine Belege regelmäßig so gestaltete, dass auf den Rechnungen lediglich Pauschalbeträge dargestellt wurden ohne dass die erbrachten Lieferungen und Leistungen detailliert aufgegliedert wurden. Gleichzeitig drängte er seine eigenen Lieferanten darauf, in ihren an ihn ausgestellten Rechnungen ebenfalls nur Pauschalsummen auszuweisen. Erst nachdem sich Mag. VN NN mit Unterstützung ihres neuen Verteidigers und der neuen steuerlichen Vertretung von VNBF BF lösen konnte, konnte dieses Problem mit ihrer Mitwirkung gelöst werden. Bis dorthin war es nicht möglich, mit Mag. VN NN ohne dem Beisein von VNBF BF oder Silvia Name2 MSc. zu sprechen.

Es besteht der Verdacht, dass es auch schon 2010 solche Scheinrechnungen wie die oben angeführten gegeben habe. Diese aus den umfangreichen Abrechnungen betreffend den 2010 durchgeführten Um- und Ausbau mit einer gewissen Sicherheit herauszuschälen, wäre nur mit einem nicht mehr vertretbaren Aufwand möglich.

Besonders darauf hingewiesen wird jedoch, dass dieses Thema dem VNBF BF und seiner steuerlichen Vertreterin Silvia Name2 MSc. schon des Öfteren in persönlichen Besprechungen und auch bei niederschriftlichen Einvernahmen vorgehalten wurde. Beispielhaft wird auf die niederschriftliche Befragung der Silvia Name2 MSc. vom 12.12.2017 als steuerliche Vertreterin der APO Ort KG hingewiesen:

Vorgebracht wurde dazu oder dagegen von VNBF BF und Silvia Name2 MSc. bis dato nichts. Der Abgabenbehörde liegt weiters das von VNBF BF erstellte Besprechungsprotokoll zur Besprechung vom 15.2.2014 in ***3*** vor, an der Mag. VN NN, Dieter NN und VNBF BF teilgenommen haben. VNBF BF hat dazu auch „Ergänzende Telefonmeetings – Sonntag 16-02-14“ protokolliert. Diese enthalten folgende Passagen: (...)

3.4. Lieferungen/Leistungen VNBF BF – Sonstiger betrieblicher Aufwand

VNBF BF verrechnete der APO Ort in den Jahren 2011 bis 2017 Dienstleistungen (ohne Lieferungen) in exorbitanter Höhe. Eine Zusammenstellung der Daten von 2011 bis 2014 zeigt das folgende Bild:

	2011	2012	2013	2014	gesamt
Officemanagement	46.800,00	51.900,00	0,00	0,00	98.700,00
Monitoring und IT-Support	12.060,00	10.200,00	9.000,00	13.652,10	44.912,10
Marketing		18.600,00	39.000,00	19.200,00	76.800,00
Controlling		14.700,00	42.000,00	19.200,00	75.900,00
Rechnungswesen/Lohnverrechnung		15.480,00	44.040,00	19.200,00	78.720,00
Reinigung Apotheke		12.480,00	11.520,00	2.760,00	26.760,00
Strom und Reinigung Apotheke	4.308,00				4.308,00
KG-Gründung bzw. lfd. Kosten		6.720,00			6.720,00
Zinsen				7.200,00	7200
Sonstiges	8.625,55	13.120,00	14.420,88	1.200,00	37.366,43
	71.793,55	143.200,00	159.980,88	82.412,10	457.386,53

Diese Daten wurden vom Außenprüfer Michael Prüfer aus dem Debitorenkonto 200003 APO Ort aus der Buchhaltung des VNBF BF ermittelt, wobei er den Buchungstext analysiert hat.

3.4.2. Dazu wird festgestellt:

3.4.2.1. „Officemanagement“

Was soll damit gemeint sein? Dieser Begriff wird fremdüblich nicht verwendet, offensichtlich sollen mit diesem Begriff Kosten verschleiert werden. 2011 wurden insgesamt € 46.800,00 verrechnet, dafür keine Kosten für Marketing, Controlling, Rechnungswesen/Lohnverrechnung und Reinigung Apotheke. 2012 erhöhte sich die Position Officemanagement auf € 51.900,00 und es wurden ZUSÄTZLICH extrem hohe Beträge für Marketing, Controlling, etc. in Rechnung gestellt. Somit haben sich die von VNBF BF verrechneten Dienstleistungen von 2011 auf 2012 insgesamt verdoppelt. Offensichtlich ist dies die direkte Folge seiner Stellung als Kommanditist, die VNBF BF ab 2012 erreichte.

Mit dem undatierten „Gesellschaftsvertrag – Zusammenschlussvertrag“, der am 19.9.2012 bei der Abgabenbehörde eingegangen ist, hatte VNBF BF die Komplementärin und Konzessionsinhaberin Mag. VN NN sozusagen „fest im Griff“. Punkt VII/1/a-q dieses Vertrages schränken die Geschäftsführungsbefugnisse einer Komplementärin auf das stärkste ein. Demonstrativ sei nur auf 2 Punkte hingewiesen:

d) Abschluss von Leasing-Verträgen

e) Vornahme von Investitionen, sofern das Investitionsvolumen innerhalb eines Geschäftsjahres voraussichtlich € 15.000,-- übersteigen wird.

Entgegen dem Zusammenschlussvertrag normiert § 164 UGB, dass die Kommanditisten von der Führung der Geschäfte der Gesellschaft ausgeschlossen sind; sie können einer Handlung der unbeschränkt haftenden Gesellschafter nicht widersprechen, es sei denn, dass die Handlung über den gewöhnlichen Betrieb des Unternehmens der Gesellschaft hinausgeht.

Und gemäß § 166 UGB ist der Kommanditist lediglich berechtigt, die abschriftliche Mitteilung des Jahresabschlusses oder, wenn nach den Vorschriften des Dritten Buches keine Pflicht zur Rechnungslegung besteht, einer sonstigen Abrechnung zu verlangen und dessen Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Schriften zu prüfen. Die im § 118 dem von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter eingeräumten weiteren Rechte stehen dem Kommanditisten auch nicht zu.

3.4.2.2. Marketing

Eine Apotheke darf laut dem Apothekergesetz nur sehr eingeschränkt Werbung machen, dafür hat sie durch die Apothekenkonzession einen Gebietsschutz, der ein Kundeneinzugsgebiet (und damit einen Kundenstock) garantiert. Wieso dann diese exorbitant hohen Ausgaben für Werbung?

3.4.2.3. Controlling

Die Ausgaben für Officemanagement (ohne Buchhaltung und Lohnverrechnung), Marketing und Controlling haben sich auf das Betriebsergebnis wie folgt ausgewirkt:

	2011	2012	2013	2014
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.734,52	-99.156,19	-90.864,06	5.423,55
Officemanagement	46.800,00	51.900,00		
Buchhaltung/Lohnverrechnung	-10.000,00			
Marketing		18.600,00	39.000,00	19.200,00
Controlling		14.700,00	42.000,00	19.200,00
	38.534,52	-13.956,19	-9.864,06	43.823,55

Daraus ist unmittelbar zu erkennen, dass sich die Betriebsergebnisse der APO drastisch besser dargestellt hätten, wenn die angeführten Ausgaben weggefallen wären. Es ist davon auszugehen, dass der Nutzen keineswegs die Kosten gedeckt habe. Die Leistungen des Controllers haben offensichtlich nichts bewirkt. Genau in jenen Jahren, in denen der Controllingaufwand am höchsten war (2012 natürlich anteilig inkl. Officemanagement), waren auch die Verluste am höchsten. Warum ist dies dem Controller nicht aufgefallen?

Optimiert wurden tatsächlich die Personalkosten sowie der Wareneinkauf, laut Auskunft von Mag. VN NN hat jedoch dabei nur ein sehr geringer Rahmen bestanden.

Es ist zutreffend, dass VNBF BF bei den Besprechungen mit Mag. VN NN und deren Gatten Dieter laufend den Umsatz und Gewinn sowie weitere Kennzahlen der APO Ort präsentiert hat, und jedes Mal mit dem Ergebnis, dass die Gewinne zu gering waren und die Eigenfinanzierung der Apotheke nicht ausreicht, weswegen er als Kommanditist in irgendeiner Form laufend Kapital zuschießen hätte müssen. Fakt ist jedoch, dass VNBF BF im Prüfungszeitraum von 2010 bis 2017 tatsächlich nie Kapital zugeschossen hat, siehe dazu die Festkapitalkonten und die variablen Kapitalkonten des VNBF BF 2012 bis 2017 in der Beilage 1. Im Gegenteil, wie weiter oben dargestellt wurde, hat er nicht einmal seine bedungene Kommanditeinlage geleistet. VNBF BF hat es verstanden, den betriebswirtschaftlichen Zustand der Apotheke bei jeder Besprechung so dramatisch wie möglich darzustellen, um sich dann in irgendeiner Form als „Retter der Apotheke“ zu positionieren. Auf diese Weise hat er Mag. VN NN täuschen können, und sie hat ihm blind vertraut. Zum Beispiel wurde in der Besprechung vom 1.8.2012 der Verlust aus 2010 von VNBF BF mit € -158.695,25 beziffert, laut Jahresabschluss 2010 und laut

dem bereits am 3.5.2012 ergangenen Einkommensteuerbescheid 2010 hat der Verlust aber nur € -99.377,85 betragen. Der voraussichtliche Verlust 2011 wurde von VNBF BF am 1.8.2012 mit € -165.000,00 angegeben, laut dem am 15.11.2012 ergangenen Einkommensteuerbescheid 2011 wurde tatsächlich ein Gewinn von € 1.734,52 erwirtschaftet. Auszüge aus dem von VNBF BF erstellten Besprechungsprotokoll: (...)

3.4.2.4. Rechnungswesen und Lohnverrechnung

(...)

3.4.2.5. Reinigung der Apotheke

Mag. VN NN hat bei ihrer Einvernahme als Zeugin am 23.7.2019 im Betrugsverfahren gegen die Beschuldigten VNBF BF und VN2 FNSohn folgendes angegeben: (...)

Die laufenden Bezüge der Reinigungskraft wurden somit im Verhältnis von je 50% auf VN2 FNSohn und die APO aufgeteilt, wobei die Sonderzahlungen unberücksichtigt blieben. Tatsächlich wären jedoch die Gesamtkosten aus diesem Dienstverhältnis der Frau Julia ***10*** (Bruttobezüge zuzüglich 20,00% Dienstgeberbeiträge zur Sozialversicherung zuzüglich 1,53% Beiträge zur Mitarbeitervorsorgekasse zuzüglich 4,50% Dienstgeberbeitrag zuzüglich 0,36% Zuschläge zum DB und zuzüglich 3,00% Kommunalsteuer) im Verhältnis 60% für VN2 FNSohn und nur 40% für die APO aufzuteilen gewesen.

3.4.2.6. Zinsen

Warum verrechnet VNBF BF der APO Ort KG im Jahr 2014 Zinsen iHv. € 7.200,00? Das hat den Zinsaufwand von 2013 auf 2014 um 26% ansteigen lassen. Fest steht jedenfalls, dass VNBF BF der APO Ort kein Darlehen gewährt hat. Die sonstigen Verbindlichkeiten haben 2014 € 3.635,96 betragen, eine Verbindlichkeit an VNBF BF ist dabei nicht ausgewiesen. Die Lieferverbindlichkeiten der APO Ort an VNBF BF stellen sich laut der Buchhaltung (ohne Um- und Nachbuchungen) wie folgt dar:

Lieferforderungen BF an Apotheke	31.12.2010	47.684,00
Lieferverbindlichkeiten Apotheke an BF	31.12.2011	-15.321,86
Lieferverbindlichkeiten Apotheke an BF	31.12.2012	0,00

Lieferverbindlichkeiten Apotheke an BF	31.12.2013	9.300,00
Lieferverbindlichkeiten Apotheke an BF	31.12.2014	-16.960,41
Lieferverbindlichkeiten Apotheke an BF	31.12.2015	-12.921,33
Lieferverbindlichkeiten Apotheke an BF	31.12.2016	-13.951,60
Lieferverbindlichkeiten Apotheke an BF	31.12.2017	-7.074,00

Aus dieser Darstellung ist unmittelbar ersichtlich, dass aus diesem Titel offensichtlich keine Lieferantenzinsen erwachsen können. Der Abgabenbehörde liegt das Protokoll vom 5.9.2018 über die Einvernahme des Manfred Name3 als Zeuge vor (Beilage 23 zum Zwischenbericht an die StA-Ort1 vom 15.10.2018). Manfred Name3 hat VNBF BF

2010 ein Darlehen über € 100.000,00 eingeräumt. Die Zinsenzahlungen des VNBF BF an Manfred Name3 wurden durch Reiserechnungen (Kilometergelder und Tagesdiäten) verschleiert, sodass VNBF BF diese als Betriebsausgaben absetzen konnte. Auf der Reisespesenrechnung vom 4.1.2011 ist der Vermerk „Weiterverr. Apo.“ angebracht. Das bedeutet, dass diese Zinsen verdeckt an die APO Ort weiterverrechnet wurden, obwohl weder dieser noch Mag. VN NN persönlich jemals ein Darlehensbetrag iHv. € 100.000,00 zugezählt wurde:

Mutmaßlich hängen diese Zinsen 2014 iHv. € 7.200,00 mit dem „Darlehen Name3“ oder vielleicht auch mit dem ebenfalls von VNBF BF behaupteten „Darlehen Name4“ zusammen.

3.4.2.7. Art und Weise der Verrechnung

Zu den dargestellten Aufwandspositionen wurden keine detaillierten Rechnungen ausgestellt, aus der sich die Leistungserbringung ableiten ließe. Der Abgabenbehörde liegen nicht alle

Belege vor. Jene Belege, die vorhanden sind, weisen offensichtlich Pauschalbeträge auf. Der Abgabenbehörde liegt weiters das Email des VNBF BF an VN2 FNSohn vom 25.2.2014 vor:

(...)

Warum werden damit diverse zu verrechnende Kosten wie Controlling, Rechnungswesen, etc. pauschal vorweg festgelegt? Dies bestätigt, dass diese Dienstleistungen nicht nach dem tatsächlichen Arbeitsanfall abgerechnet wurden, sondern pauschal, wobei man sich bei der Höhe auch an der Liquidität der APO orientierte, wie der Email-Verkehr vom 2.6.2013 zeigt. VN2 FNSohn schreibt an VNBF BF:

(...)

VNBF BF hat also mit der „kurzfristigen Rahmenaufstockung“ und der Stundung des Einzugs durch die ***13*** dafür gesorgt, dass die von ihm an die APO ausgestellten Rechnungen tatsächlich auch bezahlt werden können.

3.4.2.8. Arbeitsstunden

VNBF BF hat seine für die APO Ort KG erbrachten Leistungen mit ca. € 60,00 pro Stunde abgerechnet. Daraus ergeben sich die folgenden geleisteten Mannstunden:

Verprobung	2011	2012	2013	2014
Dienstleistungen BF gesamt	71.793,55	143.200,00	159.980,88	82.412,10
Bruttobezüge VN2 FNSohn	19.512,30	20.160,00	32.434,29	49.327,72
Entgelt pro Arbeitsstunde	60,00	60,00	60,00	60,00
ergibt Mannstunden	1.197 Std.	2.387 Std.	2.666 Std.	1.374 Std.

Wie können die pro Jahr für diese Leistungen aufgebrauchten Arbeitsstunden derart stark differieren? Der Aufwand für Controlling, Unternehmensberatung, Rechnungswesen und Lohnverrechnung, IT-Aufwand, etc. müsste sich doch gleichmäßig entwickeln, wenn es keine

einschneidenden Effekte gegeben hat? Laut <http://wko.at/statistik/eu/europa-arbeitszeit.pdf> hat die Jahressollarbeitszeit (Bruttojahresarbeitszeit abzüglich Urlaubs/Feiertagsabwesenheit) in Österreich 1.738,20 Stunden betragen (Eurozone 1.699,10 Stunden und EU 1.719,50).

Wer hätte vom Einzelunternehmen des VNBF BF im Jahr 2013 insgesamt 2.666 Arbeitsstunden leisten können?

3.4.2.9. Lieferungen von VNBF BF an die APO Ort

VNBF BF hat nicht nur Dienstleistungen verrechnet, sondern auch Lieferungen: Treibstoff, Kleidung Schanda, A1-Festnetzkosten zum Pauschalpreis, etc. Es wird auf Punkt 15 der Punktation vorläufige Feststellungen Betriebsprüfung BF VNBF vom 16.2.2018 hingewiesen. Besonders hervorzuheben sind hier die von VNBF BF an die APO Ort verrechneten Treibstoffkosten: (...)

3.4.2.10. Sonstiger betrieblicher Aufwand gesamt

Der Abgabenbehörde liegt die Email vom 7.2.2014 von Dr. Peter ***11***, Geschäftsführer der ***12*** GmbH, an VNBF BF und cc Mag. VN NN und andere vor.

In diesem Email wird zum Protokoll über die gemeinsame Besprechung vom 24.1.2014 Stellung genommen, das von VNBF BF erstellt wurde. Folgende Punkte sind in dieser Email angeführt:

Ad 1. Eigentumsverhältnisse

Ad 2. Zuordnung der Verpflichtungen

Ad 3. Rückführungsplanung

Ad 2. betrifft den Warenkredit der Lieferantin ***12*** GmbH an die APO Ort KG. Dieser hat zum 31.12.2012 insgesamt € 550.467,44 betragen, in der KG-Bilanz wurden jedoch nur € 393.331,96 als Lieferverbindlichkeiten gesamt ausgewiesen, weil Mag. VN NN im Zuge der Umgründung vom 31.12.2011 Lieferverbindlichkeiten iHv. € 231.145,76 privat zurückbehalten hat. Dr. Peter ***11*** stellte fest, dass die Gläubigerin ***13*** diesem Vorgang nicht zugestimmt habe.

Ad. 3 Rückführungsplanung betrifft die Tilgung dieses Warenkredites, die Dr. Peter ***11*** wegen der äußerst hohen sonstigen betrieblichen Aufwendungen der APO Ort KG gefährdet sah. Er weist darauf hin, dass 2012 der sonstige betriebliche Aufwand der APO Ort KG € 237.000,00 betragen habe, was 18% vom Umsatz ausmacht. Die ***12*** GmbH beliefert sehr viele Apotheken in Österreich und gewährt viele Warenkredite. Da in diesen Fällen die betroffenen Apotheken ihre Jahresabschlüsse offenlegen müssen, liegen der ***13*** GmbH fremdübliche Betriebskennzahlen vor. Diese Durchschnittswerte wurden von 30 österreichischen Apotheken gewonnen. Die Kennzahl sonstiger betrieblicher Aufwand dividiert

durch den Umsatz beträgt laut den Daten von ***13*** fremdüblich 6,08% (2011) und 5,68% (2012) an Stelle der 18,01% bei der APO Ort KG.

Der Abgabenbehörde liegt auch die im Internet veröffentlichte Broschüre „Apotheke in Zahlen 2015“ vor, die von der Österreichischen Apothekerkammer in 1090 Wien, herausgegeben wurde. In dieser Broschüre ist diese Kennzahl für die Jahre 2012 und 2013 jeweils mit 7,70% angegeben. In der neuen Broschüre „Apotheke in Zahlen 2019“ beträgt die Kennzahl für den sonstigen betrieblichen Aufwand nur mehr 7,10% (2016) und 7,00% (2017).

3.4.2.11. Lieferungen und sonstige Leistungen VNBF BF

Laut dem in der Buchhaltung des VNBF BF geführten Kundenkontos 200003 der APO Ort wurden folgende Lieferungen und Leistungen in Rechnung gestellt (inkl. USt.):

	2010	2011	2012	2013
Lieferant VNBF BF	884.396,00	437.901,59	449.879,32	297.341,26

	2014	2015	2016	gesamt
Lieferant VNBF BF	191.352,78	189.604,59	187.457,25	2.069.518,17

Der sonstige betriebliche Aufwand entwickelte sich 2011 bis 2017 wie folgt:

Kennzahlen APO	2011	2012	2013	2014
Umsatzerlöse	1.297.501,68	1.320.670,55	1.355.598,39	1.496.961,30
sonstige betriebl. Aufwendungen	190.219,80	237.916,07	278.978,66	158.333,88
Kennzahl sonst. Aufwand/Umsatz	14,66%	18,01%	20,58%	10,58%

Kennzahlen APO	2015	2016	2016	2017
Umsatzerlöse	1.542.751,11	1.554.160,26	1.554.160,26	1.620.871,96
sonstige betriebl. Aufwendungen	165.287,16	155.601,33	154.087,09	170.137,51
Kennzahl sonst. Aufwand/Umsatz	10,71%	10,01%	9,91%	10,50%

Besonders hervorzuheben ist, dass die aus den Daten des Jahresabschlusses für 2013 ermittelte Kennzahl fast 3 Mal so hoch ist wie jene von der Medianapotheke. Bezeichnend ist auch, dass nach der Besprechung mit Dr. Peter ***11*** und anderen Fachleuten von der ***12*** GmbH der sonstige betriebliche Aufwand von 20,58% des Umsatzes auf 10,58% zurückging. Der fremdübliche Wert von 7,70% (2012 und 2013) bzw. 7,10% (2016) und 7,00% (2017) wurde nie erreicht.

3.4.3. Rechtliche Würdigung und Feststellung der Abgabenbehörde

(...)

Da VNBF BF und Mag. VN NN mit Gründung der APO Ort Mag. pharm. VN NN KG zu Mitunternehmern geworden sind, sind die Geschäftsbeziehungen des VNBF BF mit der APO Ort KG hinsichtlich deren Fremdüblichkeit zu überprüfen. Aus dem dargestellten Sachverhalt geht unmittelbar hervor, dass diese einem Fremdvergleich nicht standhalten. Die Abgabenbehörde ist daher verpflichtet, die Höhe des sonstigen betrieblichen Aufwands im Schätzungswege zu ermitteln, weil die Bücher diesbezüglich sachlich unrichtig sind. Die Höhe des sonstigen betrieblichen Aufwands wird mit 8,00% vom Umsatz ermittelt. Diese Kennzahl stützt sich auf den Fremdvergleich aus den Daten der Medianapotheke aus der Broschüre der Öst. Apothekerkammer. In den Jahren 2012 bis 2013 wurde diese Kennzahl um 0,30% zu Gunsten der Abgabepflichtigen APO Ort KG erhöht, und ebenfalls zu Gunsten der Abgabepflichtigen wird dieser Wert entgegen der Darstellung in der Broschüre „Die Apotheke in Zahlen 2019“ bis 2017 beibehalten. Laut „Die Apotheke in Zahlen 2019“ hätte diese Kennzahl 2016 nur 7,10% und 2017 nur 7,00% betragen. Dadurch kommt es zu folgenden Gewinnzurechnungen:

	2011	2012	2013	2014
sonst. betriebl. Aufwand lt. Erkl	190.219,80	237.916,07	278.978,66	158.333,88

sonst. betriebl. Aufwand lt. BP	103.800,13	105.653,64	108.447,87	119.756,90
Zwischensumme	86.419,67	132.262,43	170.530,79	38.576,98
abzüglich Einzelnachweise			-15.278,40	-1.000,00
Differenzen	86.419,67	132.262,43	155.252,39	37.576,98
Kürzung sonst. betr. Aufwand	0,00	132.000,00	155.000,00	37.000,00

	2015	2016	2017
sonst. betriebl. Aufwand lt. Erkl.	165.287,16	155.601,33	170.137,51
sonst. betriebl. Aufwand lt. BP	123.420,09	124.332,82	129.669,76
Zwischensumme	41.867,07	31.268,51	40.467,75
abzüglich Einzelnachweise			
Differenzen	41.867,07	31.268,51	40.467,75
Kürzung sonst. betr. Aufwand	41.000,00	31.000,00	40.000,00

Die einzeln nachgewiesenen und zu Unrecht abgezogenen Aufwendungen mussten abgezogen werden, damit keine doppelte Zurechnung erfolgt. Siehe dazu den folgenden Punkt 3.5. mit den Eingangsrechnungen von Erdbau Fa. Da die zu viel verrechneten Beträge dem Kommanditisten VNBF BF zugeflossen sind, sind sie ihm auch als Vorwegbezüge im Rahmen der Gewinnaufteilung zuzurechnen.

Die detaillierte Ermittlung der Gewinnzurechnungen ist in der Beilage 11 zu diesem Besprechungsprogramm dargestellt, wo auch die zugehörigen Beweismittel zu finden sind.

3.5. Scheinrechnungen Erdbau Manuel Fa

Manuel Fa hat am 26.7.2019 bei seiner Einvernahme als Zeuge im Finanzstrafverfahren gegen die Beschuldigten VNBF BF und VN2 FNSohn folgendes ausgesagt (siehe Beilage 12 zu diesem Besprechungsprogramm)

„Stellungnahme Hr. Fa: Ich lege die Rechnungen vom 25.11.2013, vom 9.12.2013, vp, 10.1.2014 und eine zweite ebenfalls vom 10.1.2014 vor, die die oben angeführten Rechnungsbeträge beinhalten. Diese Rechnungen sind alle an die Firma Apotheke Ort, Gasse 1, 7894 Ort adressiert. Dass diese Rechnungen auf die APO ausgesellt wurden, hat mir der Auftraggeber VN2 FNSohn und dessen Vater VNBF BF angeschafft. Ich habe mich damals eigentlich nicht darum gekümmert, ich wollte einfach nur den Auftrag haben. Alle Leistungen, die mit diesen Rechnungen abgerechnet wurden, wurden tatsächlich für VN2 FNSohn auf seiner Baustelle des Einfamilienhauses in der Str.1 in Ort2 erbracht. Zum Nachweis, dass ich in der Str.1 gearbeitet habe, lege ich die Lieferscheide zu den Materiallieferungen von der ***14*** GmbH & Co KG sowie die Lieferscheine über die Transporte von der ***15*** Bau GmbH vor. Daraus ist als Baustelle immer „***24*** ***16***“ und die Transporte von B zur Baustelle ***16*** ersichtlich.

Bei den angegebenen Rechnungen handelt es sich betreffend 2013 um folgende (Auszug aus dem Lieferantenkonto Manuel Fa):

Datum	Konto	GKonto	BK	Beleg	Soll	Haben	VSt	Text
25.11.2013	300168	7200	ER	687	0	9.278,40	1.546,40	RE2013/086
26.11.2013	300168	2853	SP	231	9.278,40	0	0	RE2013/086
09.12.2013	300168	2854	R1	12	6.000,00	0	0	RE2013/088
09.12.2013	300168	7200	ER	739	0	6.000,00	1.000,00	RE2013/088

Die beiden Rechnungen mit dem Gesamtbetrag iHv. € 15.278,40 inkl. USt. wurden von VN2 FNSohn aufwandswirksam verbucht und unmittelbar darauf auch von VN2 FNSohn von Konten der APO bezahlt (Belege SP 231 und R1 12). Betreffend 2014 handelt es sich um folgende Rechnungen (Auszug aus dem Lieferantenkonto Manuel Fa):

Datum	Konto	GKonto	BK	Beleg	Soll	Haben	VSt	Text
-------	-------	--------	----	-------	------	-------	-----	------

10.01.2014	300168	5700	ER	16	0	3.600,00	600	RE2014/002
10.01.2014	300168	5700	ER	17	0	2.400,00	400	RE2014/003
13.01.2014	300168	2853	SP	7	2.400,00	0	0	RE2014/003
13.01.2014	300168	2853	SP	7	3.600,00	0	0	RE2014/002
31.12.2014	300168	5700	UB	419	6.000,00	0	0	Privat
31.12.2014	300168	9600	UB	420	0	6.000,00	0	Privat VN

Die beiden Rechnungen mit dem Gesamtbetrag iHv. € 6.000,00 inkl. USt. wurden von VN2 FNSohn aufwandswirksam verbucht und unmittelbar darauf auch von VN2 FNSohn bezahlt (Beleg SP 7). Im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses 2014 wurde mit Buchungsdatum 31.12.2014 der Bruttoaufwand iHv. € 6.000,00 auf das Konto 9600 Privatentnahmen Mag. VN NN umgebucht, eine Rückgängigmachung der Zahlungen erfolgte nicht. Der Abgabenbehörde liegt das von VNBF BF erstellte Protokoll zur Besprechung vom 28.2.2014 in ***31*** A, ***34*** 9, vor, an der Mag. VN NN, VN2 FNSohn und VNBF BF teilgenommen haben: (...)

Offensichtlich ist Mag. VN NN dem VNBF BF und dem VN2 FNSohn auf eine deren betrügerischen Handlungen draufgekommen. Mitnichten wurden die zu Lasten der Mag. VN NN vorgenommenen Bankzahlungen rückgängig gemacht. Und dass VN2 FNSohn beide Rechnungen tatsächlich selbst bar bezahlt habe, entspricht nicht der Wahrheit. Im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses erfolgte mit Datum 31.12.2014 lediglich eine Umbuchung des Bruttoaufwandes von € 6.000,00 auf das Privatkonto der Mag. VN NN, der Vorsteuerabzug wurde aber nicht berichtigt. Daraus ergeben sich folgende Zurechnungen:

	2013	2014	gesamt
Kürzung Aufwand Erdbau Manuel Fa	12.732,00		12.732,00
Kürzung Vorsteuerabzug	2.546,40	1.000,00	3.546,40
ergibt Kürzung Bruttoaufwand	15.278,40	1.000,00	16.278,40

Auch in diesem Falle liegen Vorwegbezüge des Kommanditisten VNBF BF vor. Dies ist das einfachste und leicht nachvollziehbare Beispiel, mit welcher Dreistigkeit VNBF BF und VN2 FNSohn die Komplementärin Mag. VN NN betrogen haben. Und selbst, als Mag. VN NN diesen Betrug quasi bereits entdeckt zu haben glaubte, haben die beiden an ihrem Tun festgehalten, sie mit Falschinformationen beruhigt und die Bankzahlungen NICHT rückgängig gemacht. Auf diese Weise hat VN2 FNSohn die Errichtung seines privaten Einfamilienhauses in Ort2, Str.1, auch mit dem Geld von Mag. VN NN finanziert.

3.5.1. Stellungnahme Dr. Michael *7*** vom 10.9.2019**

Mag. Christian RA, der Verteidiger im Finanzstrafverfahren gegen Mag. VN NN, hat Dr. Michael ***7***, den Verteidiger im Finanzstrafverfahren gegen VNBF BF, mit seinem Schreiben (Vorhalt) vom 29.8.2019 mit dem inkriminierenden Sachverhalt Erdbau Fa im Betrugsverfahren gegen VNBF BF konfrontiert. Die Stellungnahme des Dr. Michael ***7*** vom 10.9.2019 und weitere Unterlagen sind in der Beilage 17 zu diesem Besprechungsprogramm enthalten, sie wurde per Email am 12.9.2019 von Mag. VN NN an die Abgabenbehörde gesendet.

Dr. Michael ***7*** führte darauf hin zum Geschäftsfall Erdbau Fa in seiner Stellungnahme vom 10.9.2019 folgendes an: (...)

Dieser Stellungnahme sind folgende Rechnungen mit Barquittungen beigelegt worden:

- a) Rechnung RE2013 vom 4.11.2013 mit Barquittungsvermerk
- b) Rechnung RE2013 vom 21.11.2013 mit Barquittungsvermerk

Den Ausführungen in der Stellungnahme des Verteidigers Dr. Michael ***7*** ist von Seiten der Abgabenbehörde folgendes entgegen zu halten:

Wie in Punkt 2.3. in diesem Besprechungsprogramm dargestellt, war VNBF BF zumindest auf dem Kontokorrentkonto Nr. Konto-Nr.1 bei der ***26*** A zeichnungsberechtigt.

Weiters war VN2 FNSohn sowohl auf dem ***26***-Kontokorrentkonto – und dort schon beim Einzelunternehmen seit 5.7.2011 – als auch auf dem Kontokorrentkonto Nr. Konto-Nr.2 bei der ***9*** A zeichnungsberechtigt. Wie in Punkt 2.3. dargestellt, verfügte VN2 FNSohn zu diesem Konto auch über Bankomatkarten.

Der Zahlungsverkehr für die APO wurde entgegen der Darstellung des VNBF BF NICHT „ausschließlich von Mag. VN NN abgewickelt“. Sie leitete auch NICHT den Zahlungsverkehr für die dem Einzelunternehmen nachfolgende APO Ort KG. Es war bis Mitte 2018 vielmehr so, dass VN2 FNSohn auf den Konten der APO Ort KG schaltete und waltete, wie es ihm beliebte. Mag. VN NN hat dem VNBF BF und dem VN2 FNSohn viel zu lange vertraut. Auf die

Beschuldigteineinvernahme vom 16.11.2018 und andere in diesem Besprechungsprogramm angeführte Sachverhalte und Beweismittel wird hingewiesen.

Der Hauptpunkt ist jedoch: Warum hat VN2 FNSohn diese Rechnungen überhaupt in den Büchern der APO Ort KG erfasst? VNBF BF und er haben doch gewusst, dass Manuel Fa im fraglichen Zeitraum keine Leistungen für die APO Ort erbracht haben kann, wurden doch derartige Leistungen regelmäßig von VNBF BF in Auftrag gegeben und dann an die APO weiterverrechnet?

Beim Gesellschaftermeeting vom 28.2.2014 hat Mag. VN NN die unrichtige Verrechnung an die APO offensichtlich entdeckt. Anstatt diese Fehlbuchungen unverzüglich zu berichtigen und die unrichtigen Zahlungen an Erdbau Fa sofort zurückzufordern, wurde der Bruttoaufwand am 31.12.2014 (!!!) auf das Privatentnahmenkonto der Mag. VN NN umgebucht. Dadurch sollten diese Zahlungen zu Gunsten des VNBF BF wohl endgültig verschleiert werden – was ohne die laufende Außenprüfung wohl gelungen wäre. Die wider besseres Wissen erfolgte Umbuchung des Bruttoaufwandes mit Buchungsdatum 31.12.2014 auf das Kapitalkonto der Mag. VN NN dokumentiert endgültig und unumstößlich das auf eine Schädigung der APO Ort KG gerichtete Handeln der Beschuldigten VNBF BF und VN2 FNSohn. Welchen Sinn hätte diese Umbuchung sonst gehabt?

Zu diesen o.a. Rechnungen konnten die folgenden Zahlungen (Überweisungen) von Konten der APO auf das Kontokorrentkonto des Manuel Fa bei der ***27*** Ort2 festgestellt werden: (...)

Buchungsdatum Buchungsbetrag Saldo NEU Konto Buchung Buchungstext1 Buchungstext2

13.01.2014 -3.600,00 -72.419,63 Konto-Nr.1 RE2014/002 Erdbau Fa

13.01.2014 -2.400,00 -72.419,63 Konto-Nr.1 RE2014/003 Erdbau Fa

Die zu verlegenden Steine wurden von der Fa. ***14*** GmbH & Co KG in 7896 B geliefert. Der Abgabenbehörde liegen die folgenden Lieferscheine vor (siehe Beilage 12 zu diesem Besprechungsprogramm):

Datum Lieferant LSch.Nr. KFZ Gewicht Lieferung

27.11.2013 Fa. 167.742 SE-584DA 27.180 kg Wurfsteine 500/1500 kg

27.11.2013 Fa. 167.722 SE-584DA 27.720 kg Wurfsteine 500/1500 kg

27.11.2013 Fa. 167.733 SE-584DA 27.300 kg Wurfsteine 500/1500 kg

28.11.2013 Fa. 167.533 SE-584DA 23.640 kg Wurfsteine 500/1500 kg

28.11.2013 Fa. 167.792 SE-584DA 30.220 kg Wurfsteine 500/1500 kg

28.11.2013 Fa. 167.773 SE-584DA 27.840 kg Wurfsteine 500/1500 kg

09.12.2013 Fa. 168.010 SE-584DA 27.240 kg Wurfsteine 500/1500 kg

15.01.2014 Fa. 168.158 SE-584DA 25.700,00 Wurfsteine 1500/3000 kg

16.01.2014 Fa. 168.160 SE-584DA 27.680 kg Wurfsteine 1500/3000 kg

16.01.2014 Fa. 168.161 SE-584DA 26.620 kg Wurfsteine 1500/3000 kg

16.01.2014 Fa. 168.159 SE-584DA 25.900 kg Wurfsteine 1500/3000 kg

Der Transport der Steine von der Fa. Fa. in B zur Baustelle ***16*** in Ort2 wurde von der Fa. ***15*** Bau GmbH durchgeführt. Der Abgabenbehörde liegen die folgenden Lieferscheine vor (siehe Beilage 12 zu diesem Besprechungsprogramm):

Datum Transporteur LSch.Nr. KFZ Lieferung

27.11.2013 ***21*** GmbH 138.941 SE-584DA 3 Fuhren 27,72 t, 27,30 t und 27,17 t

28.11.2013 ***21*** GmbH 138.942 SE-584DA 3 Fuhren 27,84 t, 23,64t und 30,22 t

09.12.2013 ***21*** GmbH 139.484 SE-584DA Granitsteine Baust. ***16*** 27,24t

15.01.2014 ***21*** GmbH 139.519 SE-584DA Granitplatten Baust. ***16***

16.01.2014 ***21*** GmbH 137.241 SE-584DA 3 Fuhren 27,68 t, 25,90 t und 26,62 t

Diese Lieferscheine von der Fa. und die Transportlieferscheine von der Fa. ***21*** decken sich mit den o.a. Rechnungen des Manuel Fa vom 25.11.2013, vom 19.12.2013 und vom 10.1.2014. Damit ist dokumentiert, dass die Leistungen des Manuel Fa offensichtlich ab 27.11.2013 im November und Dezember 2013 sowie im Jänner 2014 erbracht wurden.

Um den Sachverhalt endgültig aufzuklären, wurde Manuel Fa am 20.9.2019 erneut als Zeuge im Finanzstrafverfahren gegen VNBF BF und VN2 FNSohn u.a. einvernommen. Das dazu aufgenommene Protokoll vom 20.9.2019 ist in der Beilage 18 zu diesem Besprechungsprogramm ersichtlich. Manuel Fa hat die gegen ihn erhobenen Vorwürfe, er habe die für VN2 FNSohn erbrachten Leistungen doppelt abgerechnet und kassiert, einmal in bar von VN2 FNSohn und dann noch einmal per Überweisung von der APO Ort KG, zurückgewiesen. Eine genaue Untersuchung der auf den von VN2 FNSohn bzw. VNBF BF vorgelegten Rechnungen vom 4.11.2013 und vom 21.11.2013 ausgewiesenen Bar-Quittungsvermerke brachten zu Tage, dass diese nicht authentisch sein können. Es wird dazu

auf die Seite 5 des Protokolls vom 20.9.2019 hingewiesen, wo der Gang dieser Fälschungen eindeutig dargestellt ist.

VN2 FNSohn hat mit Manuel Fa vom 3.9.2019 bis zum 7.9.2019 intensiven WhatsApp-Kontakt gehabt und hat mit ihm intensiv den in der Stellungnahme von Dr. Michael ***7*** vom 10.9.2019 dargestellten Sachverhalt betreffend Erdbau Fa diskutiert. Auf die Beilage 3 zum Protokoll über die Einvernahme des Zeugen Manuel Fa vom 20.9.2019 wird hingewiesen. Hintergrund für diese Handlungen war, dass die Finanzstrafbehörde bereits mit VN2 FNSohn Kontakt aufgenommen hat, um die Durchführung einer Beschuldigteneinvernahme zu koordinieren. Allerdings wurde dieser Termin noch nicht festgelegt; wenn VN2 FNSohn schreibt (...) so ist das nicht zutreffend. Jedenfalls hat VN2 FNSohn mit diesen Handlungen offensichtlich versucht, den Zeugen Manuel Fa zu beeinflussen (§ 173 Abs. 2 Z 2 StPO).

VN2 FNSohn hat gegenüber Manuel Fa tatsächlich eingestanden, dass er die Rechnungen vom 4.11.2013 und vom 21.11.2013 gefälscht hat, indem er die Bar-Quittungsvermerke selbst angebracht hat:

Die Abgabenbehörde sieht es daher als erwiesen an, dass die Rechnungen vom 4.11.2013 und vom 21.11.2013 von VN2 FNSohn gefälscht wurden. VN2 FNSohn und VNBF BF halten somit bis zum Schluss des Außenprüfungsverfahrens an ihren Gewohnheiten fest, nämlich im laufenden Ermittlungsverfahren Beweismittel nach Belieben zu fälschen. Imggstdl. Fall wurden diese Rechnungen aber nicht der Abgabenbehörde direkt vorgelegt, sondern Mag. Christian RA, dem Rechtsanwalt von Mag. VN NN, zugesendet.

Natürlich war klar, dass diese Beweismittel an die Abgabenbehörde weitergeleitet werden. Die gesamten Rechtfertigungsversuche in der Stellungnahme des Dr. Michael ***7*** sind daher als untauglich zurückzuweisen. Der von der Abgabenbehörde festgestellte Sachverhalt ist vor diesem Hintergrund der einzig plausible.

3.6. Klimagerät HITACHI Type RAK-50 QH8-Wandmodell

Im Zuge der Durchsuchung vom 2.5.2018 wurden Unterlagen über den Ankauf eines Klimagerätes HITACHI Type RAK-50 QH8-Wandmodell Design sichergestellt, das laut dem Montageprotokoll in der Wohnung des VNBF BF in der ***34*** 9 in ***31*** A an der Fluss eingebaut wurde. Dieses Klimagerät wurde jedoch in der Folge an die APO Ort als Reparaturaufwand weiterverrechnet und auf dem Konto 7202 Instandhaltung technische Anlagen verbucht. Es wird dazu auf das Protokoll über die Einvernahme der Beschuldigten Mag. VN NN vom 16.11.2018, Seite 12 unten, hingewiesen. Dieser Aufwand iHv. € 3.750,00 und die abgezogene Vorsteuer sind wieder zuzurechnen.

3.7. Rückkauf Anlagevermögen VNBF BF

3.7.1. Rechnung vom 7.1.2015

Mit der Rechnung vom 7.1.2015 verkaufte die APO Ort KG dem VNBF BF EDV-Ausrüstung, Innentüren und Büroausstattung um € 12.000,00 zuzüglich 20% USt.

Und so wurde dieser Geschäftsfall verbucht: (...)

VNBF BF hat somit diese Ausgangsrechnung der APO Ort KG nicht bezahlt, die Forderung der APO an ihn wurde auf das Privatkonto von Mag. VN NN als Entnahme umgebucht.

3.7.2. Rechnung vom 19.1.2016

Mit den Rechnungen vom 19.1.2016 und vom 16.2.2016 verkaufte die APO Ort KG dem VNBF BF diverse Anlagegüter um € 15.263,50 und um € 17.690,00 jeweils zuzüglich 20% USt.
Darstellung Konto 200001 Lieferforderungen Host BF: (...)

Nachdem die Gesamtforderung an VNBF BF iHv. € 39.544,20 mit Lieferverbindlichkeiten an VNBF BF ausgeglichen wurde, betrug die verbleibende Restforderung an VNBF BF € 16.595,73: (...)

Dann fingierte der Buchhalter VN2 FNSohn eine Barzahlung, tatsächlich wurde jedoch nichts bezahlt von VNBF BF. Nach gewohntem Muster erfolgte wiederum eine Umbuchung auf das Privatkonto von Mag. VN NN: (...)

Daraus resultieren wiederum folgende Vorwegbezüge an VNBF BF:

2016

Restforderung an VNBF BF 16.595,73

Storno wegen EB-Berichtigung Kto. 360 Inv.Nr. 200-00 -2.500,00

Storno wegen EB-Berichtigung Kto. 600 Inv.Nr. 160-00 -4.500,00

Storno wegen EB-Berichtigung Kto. 600 Inv.Nr. 223-00 -4.000,00

Vorwegbezug VNBF BF 5.595,73

3.7.3. Rechnung vom 21.12.2017

Auch am 21.12.2017 erfolgte mit AR gleichen Datums wiederum ein Anlagenverkauf an VNBF BF, der wie folgt verbucht wurde: (...)

Diese Erlöse aus Anlagenverkäufen an VNBF BF fallen zur Gänze weg, weil die Anschaffung des Anlagegutes Kto. 360 Inv.Nr. 140-00 im Zeitraum 2011 storniert wurde. Auf die Beilage 13 zu diesem Besprechungsprogramm wird hingewiesen.

3.8. „Entnahmen“ VN2 FNSohn zu Lasten des Kapitalkontos Mag. VN NN

3.8.1. Sachverhalt

VN2 FNSohn verfügte laut dem Kenntnisstand der Abgabenbehörde schon seit Mitte 2011 über die Zugangscodes zum Telebanking der betrieblichen Bankkonten der APO sowie zumindest ab 2014 auch über Bankomatkarten:

Auf dem Kontokorrentkonto Konto-Nr.1 bei der ***26*** A war neben Mag. VN NN vom 5.7.2011 bis Mitte 2018 auch VN2 FNSohn zeichnungsberechtigt. Vom 8.7.2012 bis Mitte 2018 war zusätzlich noch VNBF BF zeichnungsberechtigt.

Auf dem Kontokorrentkonto Konto-Nr.2 bei der ***9*** A war neben Mag. VN NN vom 18.2.2014 bis zum 11.6.2018 auch VN2 FNSohn zeichnungsberechtigt. Es wurden 2 Bankomatkarten ausgestellt, eine für Mag. VN NN und eine für VN2 FNSohn, zuletzt war das die Bankomatkarte mit der Folgenummer 004. VN2 FNSohn sind somit die Bankomatkarten mit den Folgenummern 002, 003 und 004 zuzuordnen.

Die Bücher der APO Ort wurden von April 2011 bis Mitte 2018 von VN2 FNSohn geführt, und die Jahresabschlüsse 2011 bis 2017 wurden von der Stb2 Steuerberatung und der Stb3 Steuerberatung GmbH erstellt. VN2 FNSohn hat als Buchhalter der APO Ort alle anfallenden Rechnungen und Belege verbucht, und er hat auch sämtliche Betriebsausgaben (Rechnungen, sonstige Ausgaben, etc.) von den betrieblichen Bankkonten der APO Ort KG bezahlt. Daneben hat VN2 FNSohn aber auch ohne Wissen und ohne Duldung der Komplementärin Mag. VN NN Ausgaben bezahlt, die mit der APO Ort KG nicht das Geringste zu tun hatten. Bei diesen Ausgaben handelte es sich um solche, die den Gewerbebetrieb des VNBF BF oder Privatausgaben des VNBF BF oder Privatausgaben der Familie VN2 FNSohn oder die Errichtung des Einfamilienhaus der Familie VN2 FNSohn betroffen haben. Weiters hat VN2 FNSohn auch Barabhebungen von den betrieblichen Bankkonten der APO Ort KG vorgenommen, entweder am Schalter der Banken oder mit der Bankomatkarte.

Bei den Überweisungen an diverse Lieferanten für Privatausgaben, etc. handelt es sich demonstrativ um folgende: Firstclass Holiday VN2 FNSohn, Handelsagentur Nsports, Posch Rechtsanwälte, Festivus Media BV_x000D_Internet Service, Nicole Schramm (Kinderspielzeug), Domino (Haarkosmetik – für Friseurbetrieb der Gattin?), Lorenzi (Haarkosmetik – für den Friseurbetrieb der Gattin?), Ikea, Jako-o, Emphas UG, Leo Hillinger GmbH (Winzer Burgenland), Online-Dienste, Burg & Baumhotel, TC SV GW Ort2, Spatt GmbH, Miele, Siratec GmbH, Scheffler GbR, Julia ***10*** (Reinigungskraft Privathaushalt Fam. FNSohn), Weiermair Reisen, Dr. Susanne Ärztin (Arztkosten Sohn FNSohn), ***24*** in der ***16*** (Gasthaus neben Wohnhaus FNSohn), BH A an der Fluss, Melanie FNSohn (Gattin), Beats Herbst.

Diese Zahlungen und Barabhebungen, zu denen VN2 FNSohn keinesfalls befugt war, wurden jeweils dem Privatkonto der Mag. VN NN angelastet mit dem Buchungssatz:

Privatentnahme Mag. NN an ***26*** A oder

Privatentnahmen Mag. NN an ***9*** A).

In einigen wenigen Fällen wurden derartige Ausgaben auch aufwandswirksam verbucht, wie zum Beispiel € 500,00 als Werbeausgabe an den Verein TC SV GW Ort2, bei dem VN2 FNSohn Mitglied ist und an Tennisturnieren teilnimmt. In den Jahren von 2014 bis 2017 konnten folgende Gesamtbeträge festgestellt werden:

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
"Umbuchungsliste BF"	179,00	19.216,56				
Barabhebungen FNSohn			10.713,02	4.200,00	6.393,00	5.005,00
Bankomatkarte K3 FNSohn					1300	400
Bankomatkarte K4 FNSohn						2090
sonstige Zahlungen FNSohn			4.887,59	11.349,64	13.577,55	11.841,94
VN2 FNSohn gesamt	179,00	19.216,56	15.600,61	15.549,64	21.270,55	19.336,94

Die Detaildaten zu dieser Berechnung sind der Beilage 15 zu diesem Besprechungsprogramm zu entnehmen, die von Mag. VN NN vorgelegten Unterlagen sind in der Beilage 16 enthalten, und die „Umbuchungsliste BF“ findet man in der Beilage 17 (siehe dazu Punkt 3.9. zu diesem Besprechungsprogramm). Mag. VN NN hat an der Ermittlung der Einzelbeträge sehr intensiv mitgewirkt, sie hat sich Bankunterlagen von der ***9*** besorgt und die zu Unrecht durchgeführten Überweisungen und Barabhebungen gekennzeichnet. Zu den von VN2 FNSohn

unbefugt und widerrechtlich vorgenommenen Barabhebungen vom Kassenschalter der ***9*** liegen der Abgabenbehörde ab dem Jahr 2015 alle Auszahlungsbelege mit der persönlichen Unterschrift des VN2 FNSohn vor, die

Abgabenbehörde rechnet ihm aber auch alle Barabhebungen aus 2014 zu. Belege aus 2014 konnten von der ***9*** A nicht mehr zur Verfügung gestellt werden. Ergänzend wird auf die Aussagen der Mag. VN NN bei der Zeugeneinvernahme beim LKA OÖ vom 23.7.2019 hingewiesen (Beilage 10 zu diesem Besprechungsprogramm). Zum Umgang des VNBF BF und des VN2 FNSohn mit Mag. VN NN, die den beiden leider viel zu lange „blind vertraut hat“, wird auf ihre Aussagen bei der Beschuldigtenvernehmung vom 16.11.2018 hingewiesen.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die Besprechung vom 4.8.2017 hinzuweisen (siehe Beilage 14 zu diesem Besprechungsprogramm), die in der APO Ort stattgefunden hat und an der VNBF BF und Mag. VN NN teilgenommen haben. Zu den der Komplementärin von ihm zugestandenen Barentnahmen hält VNBF BF fest:

„Im Gegenzug erfolgt die Auszahlung der mtl. Position „Privatentnahme“ über € 1250,-- an VN diskussionsfrei im jeweiligen Monatsmonat.

Dieser Betrag wurde aber nicht jedes Monat überwiesen. VN2 FNSohn und VNBF BF haben tatsächlich in den Jahren 2014, 2015 2016 und 2017 insgesamt höhere Beträge beansprucht, als der Komplementärin und Pharmazeutin Mag. VN NN zugestanden wurden. Erhellend ist dazu auch die Email vom 5.6.2014 von VNBF BF an VN2 FNSohn:

In der Email vom 14.8.2014 von Mag. VN NN an VNBF BF und VN2 FNSohn reklamiert Mag. NN die ihr zugestandene Privatentnahme: (...)

VNBF BF beschwichtigt sie daraufhin am 14.8.2014 um 17:27 Uhr auf die ihm eigene Art:

(...)

Dadurch wird bestätigt, dass Mag. VN NN selbst keine Bar- oder Bankentnahmen tätigte und auch nicht veranlasste, sie erhielt ihre Entnahmen offensichtlich ausschließlich durch Überweisungen von VN2 FNSohn. Das zeigt aber auch deutlich die missliche Lage auf, in der sich Mag. VN NN bis zur Trennung von VNBF BF und VN2 FNSohn ca. Mitte 2018 befunden hat.

3.8.1.1. Stellungnahme Dr. Michael ***7*** vom 10.9.2019

Mag. Christian RA, der Verteidiger im Finanzstrafverfahren gegen Mag. VN NN, hat Dr. Michael ***7***, den Verteidiger im Finanzstrafverfahren gegen VNBF BF, mit seinem Schreiben (Vorhalt) vom 29.8.2019 mit dem inkriminierenden Sachverhalt ***22*** IT im Betrugsverfahren gegen VNBF BF konfrontiert. Dieser Geschäftsfall ist nur einer unter sehr vielen, der in der Beilage 15 zu diesem Besprechungsprogramm angeführt ist. Es wird dazu auf

die Zahlung vom Kontokorrentkreditkonto der APO Ort KG bei der ***9*** A vom 13.1.2017 iHv. € 1.053,00 hingewiesen. Die Stellungnahme des Dr. Michael ***7*** vom 10.9.2019 und weitere Unterlagen sind in der Beilage 17 zu diesem Besprechungsprogramm enthalten, sie wurde per Email am 12.9.2019 von Mag. VN NN an die Abgabenbehörde gesendet.

Dr. Michael ***7*** führte darauf hin zum Geschäftsfall ***22*** IT in seiner Stellungnahme vom 10.9.2019 folgendes an:

(...)

Dem wird von der Abgabenbehörde folgendes entgegen gehalten:

Warum bezahlt der Buchhalter VN2 FNSohn eine Rechnung, die ***22*** IT an VNBF BF adressiert hat und bei der der Rechnungstext eindeutig auf Dienstleistungen hinweist, die für VNBF BF erbracht wurden, vom Konto der APO Ort KG?

Warum verbucht VN2 FNSohn diese Rechnung bzw. diese Zahlung dann auch noch in den Büchern der APO Ort KG als Entnahme der Mag. VN NN?

Die Rechtfertigung, der gesamte Rechnungsbetrag von € 1.053,00 sei auf das Gesellschafterverrechnungskonto des VNBF BF umgebucht worden, ist unzutreffend.

Bereits die Einbuchung vom 13.1.2017 erfolgte gegen das Privatkonto der Mag. VN NN mit dem Buchungssatz:

9600 Privatentnahmen Mag. NN an 2856 ***9*** A

Ein Buchungssatz, den es in einer ordnungsgemäß geführten Buchhaltung nicht gibt. Es wurde daher nicht irrtümlich irgendein Aufwand bei der APO Ort KG verbucht, sondern es wurden bewusst und vorsätzlich Kosten des VNBF BF vom Bankkonto der Apotheke bezahlt. Der Abgabenbehörde liegt auch die Buchhaltung des VNBF BF aus 2016 vor: Selbstverständlich ist dort auf dem Konto 5700 Fremdleistungen der Nettoaufwand samt Vorsteuerabzug zum Bruttobetrag von € 1.053,00 verbucht.

„Überweisungen, die meinem Mandanten VNBF BF anzulasten waren, sollten vereinbarungsgemäß zum Jahresende gegen seine Leistungsentschädigung, also gegen sein Verrechnungskonto ausgebucht werden.“ Warum erst am Jahresende? Fehlbuchungen sind nach Maßgabe der Grundsätze einer ordnungsmäßigen Buchführung unverzüglich zu korrigieren. Aber im ggstdl. Fall liegt keine „Fehlbuchung“ vor.

VNBF BF legte „Umbuchungslisten“ betreffend die Jahre 2012 bis 2018 vor, die jedoch leider, leider nie verarbeitet wurden – und weist auf einen FEHLER der Stb3 Steuerberatung GmbH hin. Der Abgabenbehörde liegt der Emailverkehr des VNBF BF mit der Stb3 Steuerberatung GmbH vor: Die Übermittlung dieser „Umbuchungslisten“ an Stb3 konnte daraus nicht

festgestellt werden. Es kann vorkommen, dass eine „Umbuchungsliste“ eines einzigen Jahres sozusagen unbearbeitet „in Verstoß gerät“, dass aber seit Gründung der KG ausgerechnet alle derartigen „Umbuchungslisten“ betreffend 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 und 2018 bei Stb3 nicht angekommen sind, ist ein derartig außergewöhnlicher Umstand, dass er sehr wenig bis gar nicht wahrscheinlich ist. Außerdem hätte dem Controller VNBF BF ja sofort nach Erstellung der einzelnen Jahresabschlüsse auffallen müssen, dass diese „Umbuchungslisten“ nicht verarbeitet wurden.

Um Missverständnisse aufzuklären: Das Konto 9600 ist das Privatentnahmenkonto der Mag. VN NN, und nicht wie in der Stellungnahme unpräzise dargestellt, jenes des VNBF BF. Mag. VN NN stellt in ihrer Email vom 12.9.2019 (Beilage 17 zum Besprechungsprogramm) jedenfalls fest, dass sie tatsächlich diese „Umbuchungslisten“ vorher nie gesehen hat und auch nie unterzeichnet hat.

3.8.2. Rechtliche Würdigung und Feststellung

Bei diesem Sachverhalt steht der Verdacht auf Untreue nach § 153 StGB im Raum. VNBF BF und VN2 FNSohn haben sich diese Geldbeträge angeeignet, indem VN2 FNSohn seine Befugnisse als Buchhalter der APO Ort KG missbraucht hat. Es besteht daher ein unmittelbarer Zusammenhang mit seinem Dienstverhältnis bei seinem Arbeitgeber VNBF BF. Die dargestellten Beträge sind daher dem VNBF BF in seiner Eigenschaft als Kommanditist als Vorwegbezug zuzurechnen. Die dem VN2 FNSohn zuzurechnenden Beträge sind ihm im Rahmen seines Dienstverhältnisses mit VNBF BF zugeflossen. Der Arbeitgeber VNBF BF haftet daher für die Lohnsteuer, weiters sind der Dienstgeberbeitrag (DB), der Zuschlag zum DB (DZ) und die Kommunalsteuer (KommSt) zu entrichten sowie Sozialversicherungsbeiträge abzuführen.

Die Abgabenbehörde führt für diese Zurechnungen die folgenden konkreten Erwägungen und Einzelbeispiele an:

17.1.2017, Behandlungsbeitrag € 130,00 für den Sohn Sohn FNSohn: Dr. Susanne Ärztin ist eine Ärztin in Ort2, die auch homöopathische Behandlungen durchführt. VN2 FNSohn hat den Behandlungsbeitrag von € 130,00 vom ***9***-Konto der APO an die Ärztin überwiesen und als Privatentnahme der Mag. VN NN verbucht.

Kann eine derartige Buchung irrtümlich erfolgt sein?

17.1.2017, Gasthaus ***24*** € 382,00: Das Gasthaus ***24*** in ***17*** befindet sich unmittelbar neben dem Wohnhaus der Familie FNSohn. VN2 FNSohn hat den Aufwand von € 382,00 mit Datum 12.1.2017 auf dem Konto 7650 Werbung der APO Ort KG verbucht und am 17.1.2017 vom Konto der Apotheke bezahlt. Ein Zusammenhang mit dem Gewerbebetrieb der

APO kann nicht hergestellt werden. Anmerkung: VN2 FNSohn ist am Geb. geboren. Kann eine derartige Buchung irrtümlich erfolgt sein?

Zahlungen an Julia ***10***: Julia ***10*** reinigt sowohl die APO als auch den Privathaushalt der Familie FNSohn. Viele Lohnzahlungen für die Reinigung des Privathaushaltes wurden von VN2 FNSohn vom Konto der APO bezahlt.

Können derartige Buchungen irrtümlich erfolgt sein?

Onlinedienste: Es gibt eine Vielzahl an Überweisungen an Online-Dienste, die mit der APO nichts zu tun haben.

Können derartige Buchungen irrtümlich erfolgt sein?

Barauszahlungen an VN2 FNSohn und Bankomatkartenabhebungen: Dazu liegen der Abgabenbehörde alle Barquittungsbelege mit der eigenhändigen Unterschrift des VN2 FNSohn vor. Die Verbuchung als Privatentnahme der Mag. VN NN würde bedeuten, dass sie diese Geldbeträge auch erhalten hat. Mag. VN NN bestreitet dies jedoch. Dass Mag. VN NN diese Bargeldbeträge von VN2 FNSohn weitergegeben wurden, steht weiters der restriktive Umgang des VNBF BF mit den ihr zugestandenem Entnahmen entgegen: Mag. VN NN musste sogar um den ihr zugestandenem Entnahmebetrag, der ihr monatlich von VN2 FNSohn überwiesen werden sollte, „betteln“. Außerdem verfügte sie über die Bankomatkarte K1 und hätte somit jederzeit nach Geschäftsschluss Geld abheben können, wenn sie dies gewollt hätte.

Warum sollte sie dazu VN2 FNSohn einspannen? Die ***9***, bei deren Schalter VN2 FNSohn diese Barabhebungen getätigt hat, liegt im Erdgeschoß des Wohnhauses, in dem VN2 FNSohn bis zum Umzug in sein Einfamilienhaus gewohnt hat und in dem sich auch das Büro des VNBF BF befindet. Es war für ihn somit bequem, dort Bargeld abzuheben.

Diese Beispiele können beliebig fortgesetzt werden. Die Abgabenbehörde sieht es daher als erwiesen an, dass VN2 FNSohn wissentlich und vorsätzlich gehandelt hat. In den von VNBF BF vorgelegten „Umbuchungslisten“ ist bei den allermeisten Positionen der Name „BF“ beigefügt. Die Abgabenbehörde hat diese „Umbuchungslisten“ mit ihren Ermittlungsergebnissen verprobt: Die meisten Beträge waren bereits in der Beilage 15 vor Kenntnisnahme der „Umbuchungslisten“ enthalten, die fehlenden wurden ergänzt.

Die Abgabenbehörde sieht es vor diesem Hintergrund als erwiesen an, dass es diese „Umbuchungslisten“ original gar nicht gegeben hat. Der Stand der Ermittlungen belegt vielmehr eindeutig, dass eine nachträgliche Berichtigung der von VN2 FNSohn vorgenommenen Buchungen, die alle zu Lasten der Komplementärin Mag. VN NN gingen, gar nicht vorgesehen war. Es handelt sich bei diesen „Umbuchungslisten“ – analog den Bar-Quittungsrechnungen beim Geschäftsfall Erdbau Fa – vielmehr um eine neuerliche Fälschung

des VNBF BF, die erst durch den Vorhalt des Mag. Christian RA verursacht wurde. Erst dadurch hat VNBF BF erkannt, dass wiederum eines seiner Betrugsmuster aufgedeckt worden war.

Ein weiterer Aspekt: VNBF BF hat der APO Ort KG von 2012 bis zumindest 2017 extrem hohe Kosten für Controlling in Rechnung gestellt hat (siehe dazu oben Punkt 3.4.2.3. in diesem Besprechungsprogramm). Sein Hauptthema war dabei immer wieder die mangelnde Liquidität der APO, und bei diesem Prüfungsschwerpunkt ist eine detaillierte Überprüfung der Geldflüsse unumgänglich. Wenn er seine Aufgaben als Controller tatsächlich mit der geforderten Sorgfalt wahrgenommen hätte, dann hätte er feststellen müssen, dass sein Sohn VN2 sozusagen jahrelang und unbefugt zum Nachteil der Komplementärin Mag. VN NN „in die Kasse gegriffen“ hat. Dabei ist auch nochmals auf die Aussage der Mag. VN NN bei der Beschuldigteneinvernahme vom 16.11.2018 zu verweisen: (...)

Und als versierter Controller hätte er natürlich auch sofort festgestellt, dass die ominösen „Umbuchungslisten BF“ von der Stb3 Steuerberatung GmbH in allen Jahren leider bei der Erstellung der Jahresabschlüsse „vergessen“ wurden. Interessant ist dazu auch der Email-Verkehr zwischen FNSohn/BF mit Name2/****2**** von der Stb3 Steuerberatung GmbH vom Juli 2014. Silvia Name2 fragt Mag. Kurt ****2****: (...)

Dies bestätigt, dass die „Umbuchungslisten VNBF BF“ tatsächlich nicht authentisch sein können, andernfalls ergäbe die Behauptung, „Herr BF nimmt sich nichts aus der Apotheke!!!“, keinen Sinn.

3.9. Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Umsatzsteuer

Die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Umsatzsteuerfestsetzung ist in der Beilage 1 im Detail dargestellt. Da die Verrechnung des sonstigen betrieblichen Aufwandes von VNBF BF betreffend PKW-Treibstoff, Bekleidung, etc. auch Mag. VN NN betrifft, wurde ein Privatanteil iHv. € 5.000,00 angesetzt. Daraus ergeben sich folgende Einkünfte und Umsatzsteuernachforderungen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2011	2012	2013	2014
Mag. VN NN	12.103,27	-229.826,68	-93.673,50	8.406,78
VNBF BF		312.892,11	221.808,07	86.541,64
gesamt	12.103,27	83.065,43	128.134,57	94.948,42

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2015	2016	2017	gesamt
Mag. VN NN	53.674,68	44.832,55	53.474,70	-151.008,19
VNBF BF	99.070,33	86.873,87	79.507,27	886.693,27
gesamt	152.745,01	131.706,42	132.981,97	735.685,08

Umsatzsteuer	2011	2012	2013	2014
Umsatzsteuernachforderungen	14.400,00	2.126,05	3.746,40	1.000,00

Umsatzsteuer	2015	2016	2017	gesamt
Umsatzsteuernachforderungen	0,00	0,00	0,00	21.272,45

3.10. Beilagen

1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Umsatzsteuern, Verkehrswert APO, Berichtigung Aktivierungen 2011 bis 2013, Kommanditkapital VNBF BF 2012 bis 2017

2. Verprobung Anteilsabtretung Mag. VN NN an VNBF BF

3. Stellungnahmen vom 12.5., 13.5. und vom 15.5.2018 zur Erinnerung vom 11.5.2018

4. Email VNBF BF an Günter ***35*** vom 6.8.2010, Bauzustand Apotheke bei der Eröffnung (Fotos)

5. Mietverträge APO vom 7.4.2010 und vom 1.9.2012

6. Übergabevertrag 123456 EZ ***EZ*** Ort, Gasse1 1, vom 2.8.2018, VNBF BF an VN2 FNSohn

7. Übergabevertrag vom 28.9.2012 APO anteilig VNBF BF an VN2 FNSohn

8. Vorhalt (Email) vom 24.7.2019 zur Rechnung vom 23.5.2014, APO Ort KG

9. Vorhaltsbeantwortung vom 14.8.2019 zu Vorhalt vom 24.7.2019, APO Ort KG

10. Protokoll LKA OÖ vom 23.7.2019 über die Vernehmung der Zeugin Mag. VN NN
11. Sonstiger betrieblicher Aufwand der APO Ort
12. Protokoll vom 26.7.2019 über die Einvernahme des Zeugen Manuel Fa
13. Anlagenverkäufe 2015 und 2016, APO KG an VNBF BF
14. Besprechungsprotokolle VNBF BF 2009 bis 2015
15. Zahlungen für BF und FNSohn sowie Bankabhebungen über Bankkonten der APO
16. Alle zu Punkt 3.8.1. dieses Besprechungsprogrammes von Mag. VN NN vorgelegten Unterlagen (Bankbelege, Barquittungen, etc.)
17. Vorhalte und Stellungnahmen betreffend die Geschäftsfälle Erdbau Fa und IT ***22***
18. Protokoll vom 20.9.2019 über die Einvernahme des Zeugen Manuel Fa
19. Fotodokumentation Objekt Ort, Gasse1 1, vom 2.5.2018

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.10.2019** finden sich folgende Ausführungen: „Es wurden zu den einzelnen Punkten des Besprechungsprogrammes vom 25.9.2019 die folgenden Einwendungen vorgebracht:

Zu Punkt 2.2.: Gründung und Geschäftsgang

Stellungnahme VNBF BF: Diese Darstellung entspricht nicht den Tatsachen und wir verweisen auf unser bisher gemachtes Vorbringen, insbesondere die Beschuldigtenaussage des Herrn BF. Die dargestellte Finanzierungsthematik in der Größenordnung von € 600.000,00 und € 450.000,00 war tatsächlich so, dass Angebote Vorgelegen sind eines Vorprojektbetreibers. Dieser hatte Angebote von rund € 1,2 Millionen ohne Einrichtung vorliegen gehabt. Wir haben gesagt, dass wir das mit einem Volumen von € 600.000,00 bis € 800.000,00 versuchen zu schaffen. Das war die eine Seite, die andere Seite war, dass man versucht hat, für dieses Vorhaben überhaupt eine Finanzierung zu bekommen. Faktum war, dass sich bei diesen Gesprächen herauskristallisiert hat, dass die Banken nicht bereit waren, mehr als € 450.000,00 bis € 500.000,00 zu übernehmen. Es wurde daher neben der Bankenfinanzierung eine Finanzierung über einen Lieferantenkredit durchgeführt. Es hat eigentlich für die Umsetzung dieses Projektes in einer anderen Form als das Projekt ***4*** nicht viele Alternativen gegeben. Frau NN hat mit Herrn ***4*** einen Vertrag unterschrieben, wo sie in Ort nur auf einem Grundstück des Herrn ***4*** bauen dürfte. Es gab daher nur die Variante zu mieten. Ich war daher quasi genötigt, bei diesem Projekt mitzumachen um Frau Mag. NN die Möglichkeit zu geben eine Apotheke zu errichten.

Zu Punkt 2.3.: Bankkonten

Stellungnahme VNBF BF: Ich war nie auf irgendeinem Bankkonto der APO zeichnungsberechtigt. Die Darstellung der ***26*** ist sicherlich nicht korrekt. Selbst wenn eine Zeichnungsberechtigung bestanden hätte, hat Herr BF keine Kontobewegungen in Auftrag gegeben oder veranlasst.

Stellungnahme der Abgabenbehörde: Dass Herr BF selbst Überweisungen vorgenommen hat oder Barabhebungen durchgeführt hat, hat die Abgabenbehörde nicht festgestellt.

Zu Punkt 2.5.: Mitwirkung an der Außenprüfung

Stellungnahme VNBF BF: Ich weise ausdrücklich darauf hin, dass das falsch ist, was da steht. Insbesondere der Vorwurf der Beweismittelfälschung wird zurückgewiesen.

Hinweis Mag. RA: Im dritten Absatz des Punkt 2.5. wurde offensichtlich ein Halbsatz vergessen: „Nachdem Mag. VN NN es nach der Eröffnung des gegen sie laufenden Finanzstrafverfahren geschafft hat, sich vom Einfluss des Herrn BF zu lösen, wirkt sie an der Ermittlung der abgabenrechtlichen Bemessungsgrundlagen sehr intensiv mit.“

Zu Punkt 3.1.: Zusammenschluss gem. Artikel IV UmgrStG

Stellungnahme VNBF BF: Ich stelle erneut den Antrag, dass die Unterlagen, die bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmt wurden, ausgefolgt werden, da es zum Nachweis des Darlehens Name3 notwendig ist. Das Darlehen Name3 über € 100.000,00 war ursprünglich ein Darlehen an VNBF BF. Dieses Darlehen wurde im Juli 2010 auf das Projektkonto Apothekenbau einbezahlt. Wem dieses Konto zuzurechnen war, ob dem VNBF BF oder der Apotheke Ort, kann ich jetzt nicht sagen, da müssen mir zuerst die Unterlagen vom Finanzamt zurückgegeben werden. Aus diesen Unterlagen, die vom Finanzamt noch herausgegeben werden müssen, ist dann auch der Zufluss dieses Betrages an die APO ersichtlich. Dieses Projektkonto hat bei der Raiba ***6*** bestanden, ein weiteres hat es bei der ***26*** ***5*** gegeben. Dieses Darlehen an Frau Mag. NN wurde dann 2012 gegengerechnet mit der bedungenen Kommanditeinlage und mit dem variablen Kommanditkapital in Höhe von insgesamt € 100.000,00.

2010 war dieser Betrag noch kein Darlehen sondern eine Finanzierung. Ich habe damit Baukosten bezahlt, die ich später dann an die Apotheke weiterverrechnet habe. Der Apotheke habe ich also € 100.000,00 weniger weiterverrechnet, als ich gezahlt habe.

Der Umstand, dass der Beteiligungserwerb von 9% bzw. 33% oder 34% nicht stimmt, ist erst am Sonntag vor zwei Wochen aufgetaucht. Die 9% wurden auch im Firmenbuch nicht umgesetzt. Meine Vertreter, Silvia Name2 und ihre Kanzlei, haben das falsch gemacht.

Zu den vorgeworfenen Rechnungswesenspesen im Jahr 2013 in Höhe von € 53.529,00 hat Herr BF Folgendes angegeben: Diese verrechneten Beträge betreffen nicht die Buchhaltung sondern nur die Datenerfassung und auch sonst viele Leistungen, die mein Unternehmen für die APO erbracht. Darunter fallen auch Botengänge wie zum Beispiel Rezepte zur GKK nach A bringen, Medikamente zustellen, Coca Cola holen, Handys updaten in der ***3***, etc. Jede Tätigkeit, die gewünscht wurde, haben wir erledigt. Einwurf der Abgabenbehörde: Herr Mag. Philip ***20*** hat auf Nachfrage angegeben, dass die Buchhaltungstätigkeit für eine Apotheke in der Größenordnung der APO Ort circa € 500,00 netto pro Monat kostet. Das würde bedeuten, dass VNBF BF mit seinem Unternehmen Buchhaltungsleistungen in Höhe von circa € 6.000,00 netto erbracht hat und € 47.000,00 hätten Leistungen wie Rezepte zur GKK nach A bringen, etc. (siehe obigen Absatz) betroffen.

Stellungnahme Herr BF zu Stromkosten: Ich habe auch in meinem Büro in A Stromkosten zu tragen gehabt, die auch durch meine Tätigkeit für die APO entstanden sind. Diese Stromkosten und auch andere Aufwendungen musste ich aliquot auch weiterverrechnen. Das war auch so vereinbart.

Einwurf der Abgabenbehörde: Das würde aber dann bedeuten, dass Sie zusätzlich für Ihre Rechnungswesensleistungen und andere Leistungen wie Controlling etc., für die Sie circa € 60 pro Stunde verrechnen, weitere Gemeinkosten wie Strom, etc. verrechnen.

Stellungnahme Frau Mag. NN: Das höre ich heute zum ersten Mal. Eine Vereinbarung, dass ich Strom eines fremden Büros zu bezahlen gehabt hätte, hat es nicht gegeben. Zur Aussage von Herrn BF, dass Zusatzleistungen von mir gewünscht wurden, gebe ich an: Ich habe derartige Zusatzleistungen nicht gewünscht. Zum Beispiel habe ich gesagt, dass es nicht notwendig ist, dass VN2 FN Sohn täglich nach Ort fährt zum Wechseln des Sicherheitsbandes, das hätte auch ich machen können, ich war sowieso in der APO.

Auf diese Aussage von mir ist Herr BF nicht eingegangen, d.h. das wurde ignoriert.

Stellungnahme Herr Dr. ***7***: Diese Stellungnahme von Frau Mag. NN wird in Abrede gestellt, wir werden entsprechende Unterlagen dazu vorlegen.

Stellungnahme Abgabenbehörde zum Darlehen Name3: Mit dem vermeintlichen Darlehen in Höhe von € 100.000,00 des Herrn BF an Mag. NN wäre dann die Kommanditeinlage sowie das variable Kapital im Wege einer Gegenverrechnung abgedeckt worden. Dieses Darlehen wurde damit verwendet und gibt es daher seit 2012 nicht mehr.

Stellungnahme Herr BF: Das ist korrekt, bemerkt wurde das aber von mir erst vor 14 Tagen, nach Beschäftigung mit dem Besprechungsprogramm zum Punkt 2. Darlehen. Mit dem zweiten Darlehen ist jenes € 189.000,00 Darlehen gemeint, das für den Ankauf von 9% Anteilen an der APO im Jahr 2015 herangezogen worden ist.

Vorhalt der Abgabenbehörde: Sie haben weiter oben angegeben, dass es den Beteiligungserwerb in Höhe von 9 % tatsächlich gar nicht gegeben hat. Warum ist dann in Ihren Bilanzen zum 31.12.2015 bis 2017 eine Beteiligung an der APO Ort KG in Höhe von € 189.000,00 ausgewiesen?

Stellungnahme Herr BF: Weil irgendjemandem beim Buchen ein Fehler unterlaufen ist, dass er es sowohl privat für Frau Mag. NN eingebucht hat als auch für die APO KG.

Offensichtlich als Folge dessen wurde das auch bei meinem Unternehmen eingebucht. Die Bilanzen wurden ja von derselben Firma gemacht, das war die Stb3 Steuerberatung GmbH. Dort ist ja der Fehler passiert. Warum der zuständige Mitarbeiter von der Stb3 den Beteiligungserwerb in meinen Bilanzen aktiviert hat, das weiß ich nicht. Ich habe das nicht beauftragt.

Die Schlussbesprechung wird von 12:20 Uhr bis 12:45 Uhr für eine Pause unterbrochen.

Abgabenbehörde: Zurück zum Darlehen Name3: VNBF BF hat angegeben, dass im Jahr 2010 um € 100.000,00 mehr Bauleistungen für die APO erbracht wurden, als tatsächlich verrechnet wurden. Eine Verrechnung dieser im Jahr 2010 erbrachten Bauleistungen hat nie stattgefunden. An Stelle einer ordnungsgemäßen Verrechnung dieser € 100.000,00 im Jahr 2010 wurde laut Darstellung des Herrn BF dieser Betrag mit der Kommanditeinlage und dem variablen Kommanditkapital im Jahr 2012 anlässlich der Umgründung verrechnet. Dieser Vorgang hätte bereits im Jahr 2010 ordnungsgemäß in den Büchern sowohl des Herrn BF als auch der APO erfasst werden müssen: Als nicht abgerechnete Leistungen erlöswirksam bei Herrn BF (natürlich inkl. USt) und als nicht abgerechneter Aufwand bei der APO (dort noch ohne VSt-Abzug und als Aktivierung). Nehmen Sie dazu bitte Stellung.

Stellungnahme Herr BF: Das ist so, wie es von der Abgabenbehörde protokolliert wurde. Antrag von Herrn Dr. ***7***: Es wird beantragt, die Schlussbesprechung zu vertagen, weil ich um 14:00 Uhr einen wichtigen Termin wahrnehmen muss, der nicht verschoben werden kann. Falls dies nicht möglich ist, ersuche ich uns das Protokoll über die Schlussbesprechung zu senden (per E-Mail) und uns innerhalb einer Frist von 14 Tagen die Möglichkeit einzuräumen, eine Stellungnahme abgeben zu können.

Stellungnahme der Abgabenbehörde: Eine Vertagung der Schlussbesprechung ist verfahrensrechtlich nicht möglich. Es gäbe nur die Möglichkeit, aus der heutigen Schlussbesprechung eine Vorbesprechung zu machen und die Schlussbesprechung neu zu terminisieren. Aus verfahrensökonomischen Gründen wird jedoch die Außenprüfung heute abgeschlossen. Die gegenständlichen Fragen sind im Prüfungsverfahren erstmals schon vor einigen Jahren gestellt worden, es wäre somit ausreichend Gelegenheit gewesen, korrekte Sachverhaltsdarstellungen inklusive Beweismitteln einzubringen. Nach Abschluss des Prüfungsverfahrens mit der heutigen Schlussbesprechung wird die Abgabenbehörde die

Erstellung des Prüfungsberichtes und der Abgabenbescheide in die Wege leiten. Wenn vor Bescheiderlassung eine Stellungnahme eintrifft, wird sie selbstverständlich verarbeitet werden (kein Neuerungsverbot). Sollte die Stellungnahme erst nach Bescheiderstellung eintreffen, wird auf das Rechtsmittelverfahren verwiesen.

Die Abgabenbehörde hat Ende Oktober 2018 auf Grund eines Antrages vom Juli 2018 eine große Anzahl von Unterlagen in mehreren Kartons an Herrn BF zurückgegeben. Es liegt nun ein neuer Antrag auf Ausfolgung von Unterlagen vor, laut Dr. ***7*** vom Oktober 2018. Dieser Antrag wurde von der Staatsanwaltschaft erinnerlich circa im April 2019 an die Abgabenbehörde weitergegeben. Er konnte jedoch mangels Ressourcen bisher noch nicht bearbeitet werden. Anfang nächster Woche werden die noch bei der Abgabenbehörde liegenden Unterlagen gescannt und können dann in derselben Woche noch abgeholt werden. Es wird jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass jederzeit die Akteneinsicht möglich gewesen wäre um konkrete Dokumente einsehen zu können.

Stellungnahme Herr Mag. ***20***: Die Abgabenbescheide werden unverzüglich nach Erhalt an Herrn Dr. ***7*** per E-Mail weitergeleitet. Das Zustelldatum wird ebenfalls mitgeteilt.

Zu Punkt 3.2.: Sonderbetriebsvermögen VNBF BF

Stellungnahme Herr BF: Das gegenständliche Gebäude ist vorweg auf notariellem Wege meinem Sohn VN2 FNSohn übergeben worden. Das Problem des Sonderbetriebsvermögens hat sich daher erledigt.

Stellungnahme Abgabenbehörde: Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist es so, dass bei Liegenschaften das wirtschaftliche Eigentum dem zivilrechtlichen Eigentum folgt, außer es wird nachgewiesen, dass ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die Chancen der Wertsteigerung bzw. das Risiko der Wertminderung innehat.

Zu Punkt 3.3.: Berichtigung Aktivierungen 2010 bis 2013 und Scheinrechnungen VNBF BF

a) Ergänzende Feststellung durch die Abgabenbehörde:

Am 23.10.2019 ist die Selbstanzeige gleichen Datums per Email bei der Abgabenbehörde eingegangen, heute wurde das Original übergeben. Demnach wurden auf dem Konto 360 mit der Inventarnummer 60-00 und dem Datum 13.7.2010 € 25.000,00 exkl. USt. aktiviert, obwohl die zugehörigen Reparaturarbeiten von der Fa. Fa2 in ***25*** tatsächlich beim privaten Einfamilienhaus des Ehepaares Mag. VN und Dieter NN in ***3*** durchgeführt wurden. Dazu hat die Abgabenbehörde festgestellt, abgerechnet wurden diese Leistungen offensichtlich von VNBF BF, der den Auftrag an die Fa. Fa2 erteilt hat, mit der Projektrechnung HSFM10710 vom 13.7.2010 über € 534.000,00. Es ist daher der Vorsteuerabzug 2010 und die AfA von 2010 bis 2017 zu berichtigen. Auf die Beilagen 1 und 2 zu dieser Niederschrift wird hingewiesen.

b) Wiederaufnahme des Umsatz- und Einkommensteuerverfahrens 2010:

Diese Selbstanzeige vom 23.10.2019 beinhaltet eine neue Tatsache und ist auch ein neu hervorgekommenes Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO, das zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides vom 3.5.2012 betreffend das Einzelunternehmen der Fr. Mag. VN NN noch nicht bekannt war. Es ist daher auch für 2010 eine Wiederaufnahme des Umsatzsteuer- und Einkommensteuerverfahrens zu verfügen. Im Übrigen wird auf Punkt 4.2., Wiederaufnahmegründe, im Besprechungsprogramm vom 25.9.2019 hingewiesen.

c) Stellungnahmen der Abgabepflichtigen zum Punkt 3.3. insgesamt:

Herr BF: Die Stellungnahme zu diesem Punkt ergeht schriftlich. Ich bestreite ausdrücklich, dass Scheinrechnungen Vorgelegen sind. Präzise gibt es zu jeder Rechnung eine Leistung, Herr BF hat keine fiktiven Leistungen weiterverrechnet.

Stellungnahme Mag. RA: Inwieweit die Leistungen für den privaten Dachstuhl der Familie NN (Rechnung BF an NN vom 13.7.2010 über Dacharbeiten von € 25.000,00) an die APO fakturiert worden sind, lässt sich nunmehr im Nachhinein zwar vermuten, allerdings nicht verifizieren.

Abgabenbehörde: Die Abgabenbehörde ordnet den Privataufwand von € 25.000,00 der Rechnung HSFM10710 vom 13.7.2010 zu, in der von VNBF BF Dacharbeiten für Apo-Zubau in Höhe von € 25.000,00 exkl. USt verrechnet wurden. Diese Rechnung beläuft sich insgesamt auf € 445.000,00 exkl. USt, sie umfasst nur eine Seite mit 10 Positionen, die Leistungsbeschreibung ist trotz der hohen Entgelte sehr rudimentär gestaltet, sodass es nicht möglich ist, die einzelnen Positionen entsprechend nachzuvollziehen. Herr BF gestikuliert mit Unterlagen, aus denen hervorgehen soll, wie die einzelnen Positionen bei diversen Rechnungen detailliert aufzugliedern sind. Herr BF wird ersucht, diese Unterlagen unverzüglich in Kopie zur Einsichtnahme vorzulegen.

Dr. ***7***: Die entsprechenden Listen werden in der Stellungnahme enthalten sein.

Abgabenbehörde: Warum wird dies nicht jetzt und unverzüglich in Kopie vorgelegt?

Dr. ***7***: Diese Listen habe ich selbst noch nicht gesehen, daher kann ich sie jetzt nicht weitergeben.

Abgabenbehörde: Es wird festgestellt, dass Unterlagen, die die Aufgliederung der Pauschalposten und Pauschalbeträge auf den Rechnungen, die VNBF BF an die APO gestellt hat, vom Prüfer bereits 2016 verlangt wurden. Bei der niederschriftlichen Befragung der Steuerberaterin Silvia Name2 MSc. vom 12.12.2017 wurde ebenfalls nochmals schriftlich urgirt, dass Unterlagen vorgelegt werden mögen, aus denen die Aktivierungen bei der APO nachvollzogen werden können. Drei Jahre nach der erstmaligen Anforderung dieser Unterlagen können diese heute bei der Schlussbesprechung wiederum nicht vorgelegt werden.

VNBF BF: Bis 31. Oktober 2018 war dies unmöglich, weil alle Unterlagen von der Finanz beschlagnahmt wurden und der Finanz Vorgelegen sind. Nach Rückgabe der Projektunterlagen durch die Finanz an mich habe ich begonnen, diese von der Finanz so gewünschte detaillierte Aufstellung zu erstellen. Die Schwierigkeit bei der Erstellung war, dass mir die einzelnen Kontotransaktionen nicht zur Verfügung gestanden sind, weil die Finanz diese Unterlagen nach wie vor hat.

Abgabenbehörde: Herr Prüfer hat bereits im Jahr 2016 vorgehalten, dass mangels Konkretisierung der in Rechnung gestellten Leistungen keine Prüffähigkeit gegeben ist. Herr BF hätte daher von 2016 bis zum 2.5.2018 ausreichend Gelegenheit gehabt, die fehlenden Angaben auf seinen an die APO ausgestellten Rechnungen zu präzisieren. Dem wurde jedoch nicht nachgekommen.

VNBF BF: Nach der Aufforderung des Herrn Prüfer über meine steuerliche Vertretung Frau Name2, habe ich sämtliche Leistungsangebote und Leistungsaufträge an die Frau Name2 übermittelt. Frau Name2 hat diese Unterlagen von mir angefordert und hat gesagt, sie brauche das, für den Prüfer.

VNBF BF und seine rechtliche Vertretung Dr. ***7*** verlassen um 14:00 Uhr die Schlussbesprechung. Auch Herr Dr. Posch ist gegangen. Die Schlussbesprechung wird für eine Pause von 15 Minuten unterbrochen.

Zu Punkt 3.4.: Lieferungen/Leistungen VNBF BF Sonstiger betrieblicher Aufwand

Abgabenbehörde: Herr BF hat zu überteuert in Rechnung gestellten sonstigen Leistungen bereits in Punkt 3.1. dieser Niederschrift Stellung genommen (Rechnungswesenspesen, etc.).

Mag. VN NN: Die Buchhaltung der APO hat erinnerlich bis circa Frühjahr 2011 die Steuerberatungskanzlei ***18*** gemacht. Danach hat VN2 FNSohn die Führung der Bücher übernommen. Im Zuge der Umgründung kam die Stb3 Steuerberatung GmbH ins Spiel. In der Apotheke wurde nichts gebucht, VN2 FNSohn hat die Belege mitgenommen und im „Head Office“ weiterverarbeitet. Ich möchte noch ergänzen, dass auch schon vorher, zu Zeiten des Steuerbüros ***18***, es so war, dass sämtliche Belege von Herrn BF oder Herrn FNSohn vorkontiert wurden (ich glaube eher von Herrn BF) und das Büro ***18*** nur mehr die Einbuchung durchgeführt hat, wobei der Vorkontierung gefolgt werden musste.

Im Übrigen wird den Feststellungen der Abgabenbehörde zugestimmt.

Zu Punkt 3.5.: Scheinrechnungen Erdbau Manuel Fa

Diese Feststellung wird von Frau Mag. NN zustimmend zur Kenntnis genommen.

Zu Punkt 3.6.: Klimagerät HITACHI Type RAK-50 QH8-Wandmodell

Diese Feststellung wird von Frau Mag. NN zustimmend zur Kenntnis genommen.

Zu Punkt 3.7.: Rückkauf Anlagevermögen VNBF BF

Diese Feststellung wird von Frau Mag. NN zustimmend zur Kenntnis genommen.

Zu Punkt 3.8.: „Entnahmen“ VN2 FNSohn zu Lasten des Kapitalkontos Mag. VN NN

Die Feststellung wird von Frau Mag. NN zustimmend zur Kenntnis genommen. Ergänzen möchte ich nochmals, dass ich die von Herrn BF vorgelegten Umbuchungslisten vorher noch nie gesehen habe und ich habe diese auch nicht unterzeichnet.“

Mit **Bescheiden vom 29.11.2019** wurden die Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte wiederaufgenommen und neue Feststellungsbescheide 2011 bis 2016 erlassen, 2017 erfolgte eine Erstveranlagung im Rahmen der BP.

Mit Bescheid vom 3.12.2019 wurde der Feststellungsbescheid 2017 nach § 299 BAO aufgehoben und ein neuer Feststellungsbescheid erlassen.

Es wurden folgende Einkünfte festgestellt und wie folgt aufgeteilt:

	Einkünfte gesamt	Anteil NN	Anteil BF
2012	85.565,43	-233.356,91	318.922,34
2013	130.634,57	-91.173,50	221.808,07
2014	98.973,59	12431,95	86.541,64
2015	155.245,01	55.487,78	99.757,23
2016	134.206,42	47.332,55	86.873,87
2017	131.231,18	51.723,91	79.507,27

Mit **rechtzeitiger Beschwerde vom 30.12.2019** gegen die Wiederaufnahmebescheide 2012 bis 2016 und die Feststellungsbescheide 2012 bis 2017 wurde ausgeführt: „Nach einer dreijährigen Außenprüfung ist das Finanzamt bezüglich der Streitjahre zu der Überzeugung gelangt, dass hinsichtlich des von der Gesellschaft gemieteten Apothekenräumlichkeiten Sonderbetriebsvermögen des Beschwerdeführers vorliege, ihm aus dem Mietzins, aus "Scheinrechnungen Gebäudeinvestitionen", aus der Kürzung sonstiger betrieblicher Aufwendungen und aus "Barabhebungen, Kreditkartenabhebung und sonstigen Zahlungen" Vorwegbezüge bzw. Sonderbetriebseinnahmen zuzurechnen seien und er als bloßer

"Arbeitsgesellschafter" auf den übrigen Gewinn (Verlust) der Gesellschaft keinen Anspruch habe.

Der Beschwerdefall ist im Zusammenhang mit dem noch ausstehenden Ergebnis der Außenprüfung beim Beschwerdeführer zu sehen, der aus dem Fruchtgenuss am von der Gesellschaft gemieteten Gebäude Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt hat. Auch die vom Finanzamt als "Scheinrechnungen Gebäudeinvestitionen" bezeichneten Beträge und den wesentlichsten Teil aus der Kürzung sonstiger betrieblicher Aufwendungen hat der Beschwerdeführer bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in seine Einkommensteuererklärungen aufgenommen. Solange die Behandlung dieser Mittelzuflüsse bei der nicht abgeschlossenen Außenprüfung nicht bekannt ist, kann der Beschwerdeführer die angefochtenen Bescheide nicht hinnehmen; dem Beschwerdeführer ist die drohende Doppelbesteuerung nicht zuzumuten. Die Entscheidung über die Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide sollte daher gern. § 271 (1) BAO ausgesetzt werden. Erst nach Beendigung der Außenprüfung beim Beschwerdeführer kann auch die Tragfähigkeit der vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegründe beurteilt werden, sodass auch die Entscheidung hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide gern. § 271 (1) BAO ausgesetzt werden sollte. Der Beschwerdeführer wird zur gegebenen Zeit die Beschwerde noch ergänzen.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 13.5.2020** wurde die Beschwerde hinsichtlich Feststellungsbescheide abgewiesen. Es wurde unter Punkt 2 zu den Streitpunkten ausgeführt: „Zu Punkt 3.1. Zusammenschluss gem. Artikel IV UmgrStG

VNBF BF MSc. hat bis dato noch keinen Nachweis erbracht, dass er seine bedungene Einlage (Kommanditeinlage) geleistet hat und wie. Der Abgabenbehörde liegen stattdessen unterschiedliche Sachverhaltsdarstellungen vor.

a) Variante 1 - Gegenrechnung mit einer Lieferforderung des VNBF BF MSc.

In der E-Mail vom 20.2.2016 des VNBF BF MSc. an Silvia Name2 MSc. und cc an Mag. VN NN und VN2 FNSohn wird folgendes mitgeteilt:

Die Form der Einbringung der Kommanditisteneinlage wurde abgeändert weil damals mit der Hausbank - ***26*** ***8*** AG ein sehr sehr angespanntes Verhältnis bestand. Die BAREINLAGE von € 50.000,00 hätte die Bank nicht zur Begleichung offener Forderungen von uns frei gegeben. Einlagen auf das Konto der APO Ort - Mag, pharm. VN NN KG wären zur Reduzierung des ***28*** einbehalten worden, Die Situation der ***19*** hätte sich dadurch unvertretbar verschlechtert.

Aus dieser E-Mail ist ersichtlich, dass der Prüfer Michael Prüfer bereits nach dem Prüfungsbeginn (16.2.2016) die richtigen Fragen gestellt hat. Und in dem der E-Mail beiliegenden GESELLSCHAFTERBESCHLUSS „MEETING AM 11-09-12“ ist folgendes festgehalten:

Die Gesellschafter kommen überein, daß die Einlage in anderer Form erfolgt. Seitens Hrn. VNBF BF besteht gegenüber der ***Bf1*** eine offene Forderung aus Ausgangsfaktura-# HSFMAP0050112 über Netto € 50.000.00 Die Gesellschafter beschließen, daß diese offene Forderung zwecks Abwicklungserleichterung gegen das Einlageerfordernis von € 50 000,00 gegengerechnet wird.

Eine Analyse des Kreditorenkontos 300007 lautend auf VNBF BF zeigt jedoch, dass die Rechnung HSFMAP0050112 des VNBF BF MSc. vom 27.1.2012 (laut Buchhaltung der APO Ort ER 32) bereits am 27.1.2012 vom ***27***-Konto der APO Ort bezahlt wurde (Kto.Nr. 2854 laut Buchhaltung). Die Kommanditeinlage des VNBF BF konnte daher gar nicht mehr mit der AR HSFMAP0050112 vom 27.1.2012 gegengerechnet werden, und die Herren VNBF BF MSc. und VN2 FNSohn mussten darüber genau Bescheid gewusst haben. Mag. VN NN, die in Buchhaltungs- und Rechnungswesenangelegenheiten nicht bewandert ist, konnte aber mit dem Gesellschafterbeschluss vom 11.9.2012 getäuscht werden. Weiters wird festgestellt, dass eine Gegenrechnung von Lieferforderungen des VNBF BF MSc. mit seiner bedungenen Kommanditeinlage insgesamt nicht festgestellt werden konnte.

Erschwerend hinzu kommt noch Folgendes: Mit der AR HSFMAP0050112 vom 27.1.2012 stellt VNBF BF MSc. folgende Lieferungen und Leistungen der APO Ort KG in Rechnung:

Geschätzte VN! Wir haben für Dein Unternehmen gemäß Auftrag diverse Umbauarbeiten im 1. STOCK durchgeführt. Dafür stellen wir heute wie folgt in Rechnung:

POSITION	ANZAHL	ARTIKEL		PREIS
POS.-#1	1,0 PAU	UMBAUARBEITEN - Vorbereitung Übersiedlung Batterieraum und Stromunterbrechungstechnik A1 TELEKOM AG. Verlegung u. Ergänzung Lüftungsanlage, Verlegung E- TECHNIK- MATERIAL u. ARBEIT.	€	
ZWISCHENSUMME			€	50.000,--
PLUS 20 % MWSt.			€	10.000,--

GESAMTSUMME			€	60.000.00
-------------	--	--	---	-----------

Diese Rechnung ist eine jener Scheinrechnungen, die in Punkt 3.3. Berichtigung Aktivierungen 2011 bis 2013 und Scheinrechnungen VNBF BF angeführt sind (siehe weiter unten in dieser Beschwerdeentscheidung). Sie hatte nämlich aus folgenden Gründen mit der APO Ort KG gar nichts zu tun:

- „Vorbereitung Übersiedlung Batterieraum und Stromunterbrechungstechnik A1 TELEKOM AG, Verlegung u. Ergänzung Lüftungsanlage, Verlegung E-TECHNIK - MATERIAL u. ARBEIT“ kann nicht das Unternehmen („Dein Unternehmen“) der APO Ort - Mag. pharm. VN NN KG betreffen. Die beiden Technikräume und den Batterieraum hat VNBF BF MSc. seit dem Erwerb der Liegenschaft in der Gasse 1 an die A1 Telekom Austria AG vermietet, und diese gehören nicht zum Betriebsvermögen der APO Ort KG und auch nicht zum Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten VNBF BF MSc.

- Der Batterieraum wurde nicht übersiedelt, der wurde zur Gänze aufgelassen, wodurch die Privatwohnung im 1. OG, die dem VNBF BF MSc. zuzurechnen ist, Nutzfläche gewonnen hat. An Stelle der im alten Batterieraum installierten Flüssigsäurebatterien, die auf Grund ihres Alters nicht mehr übersiedelt werden konnten, wurden im Jahr 2014 neue Gel-Batterien angeschafft, die in einem der beiden Technikräume der A1 Telekom Austria AG installiert werden konnten. Ein eigener Batterieraum für Flüssigsäurebatterien, die ein eigenes Raumklima mit entsprechender Belüftung benötigt haben, war daher obsolet geworden.

- Diese Umgestaltung erfolgte laut den Büchern des VNBF BF MSc. erst im Jahr 2014, in diesem Zeitraum hat VNBF BF MSc. diverse Kosten aktiviert. Wie konnte er da bereits im Jänner 2012 Leistungen an die Apotheke weiterverrechnen, die er tatsächlich erst 2014 von der Fa3 GmbH und von der Holzbau Fa2 GmbH & Co KG zugekauft hat? Außerdem haben diese aktivierbaren Kosten laut den Feststellungen der Abgabenbehörde im Jahr 2014 nicht € 50.000,00 betragen, sondern weniger als € 5.000,00.

Auf die Beilagen 1, 2 und 3 zu dieser Beschwerdeentscheidung wird hingewiesen.

b) Variante 2 - Gegenrechnung mit dem sog. „Darlehen Name3“

Dieser Sachverhalt wurde der Abgabenbehörde von der Steuerberaterin Silvia Name2 MSc. in der Niederschrift vom 12.12.2017 und in mehreren weiteren Eingaben bekannt gegeben. Auch in der Stellungnahme des VNBF BF MSc. vom Frühjahr 2018 zur Punktation vorläufige Feststellungen zu Betriebsprüfung BF VNBF vom 16.2.2018 wird dieser Sachverhalt von VNBF BF MSc. selbst vorgetragen. Silvia Name2 MSc. hat diese 3 Ordner umfassende Stellungnahme am 30.7.2018 zur Einsichtnahme in den Räumen ihrer Steuerberatungskanzlei in Linz zur Verfügung gestellt. Die Kapitalkonten der APO Ort - Mag. pharm. VN NN KG zeigen in der Zusammenschlussbilanz vom 1.1.2012 das folgende Bild:

(siehe Tabelle S 3 dieser Entscheidung)

Die handschriftliche Darstellung des VNBF BF MSc. in der Beilage 16 zur zitierten Stellungnahme des VNBF BF MSc. zeigt die Berechnung des Eigenkapitals der Komplementärin:

Var. Kap		
	5359,20	
+ Konzession	118.000	
- Darlehen	100.000	18.000
	23.359,20	

Darin scheint das von VNBF BF MSc. stets behauptete, tatsächlich aber nicht existierende Darlehen an Mag. VN NN mit € 100.000,00 auf.

Der dazu vorliegende Sachverhalt ist umfassend in Punt 3.1.1. Zusammenschlussvertrag, Zusammenschlussbilanz, Privatdarlehen mb in Punkt 3.1.2. Exkurs Beteiligungsveräußerung 2015 Mag. VN NN an VNBF BF sowie Punkt 3.1.3. Kommanditeinlage VNBF BF Einbuchung der Apothekenkonzession des Besprechungsprogrammes vom 25.9.2019 dargestellt.

Diese Darstellung wird auch durch die Aussagen des Kurt ***2*** bei seiner Vernehmung vom 16.10.2019 als Beschuldigter unterstützt:

Stellungnahme Kurt ***2***:

Ich habe dem VN2 FNSohn am 20.06.2013 eine E-Mail gesendet, wo ich ihn gefragt habe, wo er die Bezahlung der bedungenen Kommanditeinlage verbucht hat. Später hat FNSohn mir dann telefonisch mitgeteilt - da habe ich kein Protokoll darüber gemacht, das war sonnenklar - es wird verrechnet mit dem Darlehen. Die Antwort E-Mail von VNBF BF an VN2 FNSohn habe ich nicht erhalten und auch sonst nicht gekannt. Ich habe erst durch die Beschuldigtenladung davon erfahren.

Die Frage, ob es dazu nicht irgendeinen Beleg gebe, wurde so beantwortet:

Stellungnahme Kurt ***2***: Es gibt keinen Einzahlungsbeleg. Das hat er verrechnet. Ich hatte keinen Beleg, weil wir sonst mit der Erstellung des Jahresabschlusses nicht fertig geworden wären.

Die Stb3 Steuerberatung GmbH verzichtet offensichtlich aus Zeitgründen auf Belege für die Verbuchung von Geschäftsfällen und verstößt somit vorsätzlich gegen die Grundsätze einer ordnungsgemäßen Buchhaltung (Dokumentationserfordernis, keine Buchung ohne Beleg, etc.).

Erschwerend hinzu kommt, dass es sich in diesem Fall nicht um einen x-beliebigen geringfügigen Wareneinkauf handelt, sondern um die Einbuchung der Kommanditeinlage des VNBF BF MSc., wovon der Status des Mitunternehmers, die Gewinnaufteilung und noch viele andere wichtige Dinge abhängen. Kurt ***2*** bezieht sich auch auf den oben angeführten Gesellschafterbeschluss vom 11.9.2012, obwohl ein Blick auf das Kreditorenkonto 300007 unmittelbar aufgezeigt hätte, dass es eine Gegenrechnung mit Lieferforderungen des VNBF BF nicht gegeben hat. Ein Zitat aus der Beilage 4 zum Protokoll vom 16.10.2019:

„Besprechungen mit den "Linzer" Klienten hat ausschließlich SMÜS geführt. In seltenen Fällen wurde ich zur Klärung von einzelnen Punkten dazugelerufen. Mein Arbeitsplatz in Linz war in Luftlinie von 5 Metern angesiedelt. Nach der Besprechung der Zusammenschlussbilanz mit den Gesellschaftern (Ich kenne weder Frau Mag. NN noch Herrn BF persönlich) hat mir SMUS mitgeteilt, dass ich ein "Darlehen des Herrn BF an Frau Mag. NN" in die Zusammenschlussbilanz einbuchten müsse. Der schriftliche Darlehensvertrag wurde für die Besprechung der endgültigen Bilanz zugesagt. Da eine Buchung des Darlehens gegen das“

„SMUS" bedeutet Silvia Name2 MSc. Die Einbuchung der bedungenen Einlage über das sog. „Darlehen Name3", das VNBF BF MSc. an Mag. VN NN weitergegeben haben soll, erfolgte somit über eine Anweisung der Silvia Name2 MSc. an den Steuerberater und Bilanzierer Kurt ***2***.

Die Abgaben- und Finanzstrafbehörde hat bereits nachgewiesen, dass es ein Darlehen über € 100.000,00, das VNBF BF MSc. an Mag. VN NN weitergegeben haben soll, tatsächlich nicht gegeben hat. Dazu soll jedoch noch ein weiteres Detail ergänzt werden:

Das „Darlehen Name3" über € 100.000,00 wurde dem VNBF BF MSc. auf Grundlage der Vereinbarung vom 2.7.2010 durch die Überweisung vom 2.7.2010 auf das Konto des VNBF BF bei der ***26*** A mit der Kto.Nr. Konto-Nr.3 zugezählt:

Der Abgabenbehörde liegen dazu aus der Buchhaltung des VNBF BF betreffend 2010 und 2011 folgende Buchungen vor:

Datum	Konto	KontoBez.	GKonto	BK	Beleg	Soll	Haben	Text
2.7.2010	2821	Spark. 5000-014364	2310	SKK	50	100.000	0	Darlehen Eigentümer
2.7.2010	2310	Darlehen BF VNBF	2821	SKK	50	0	100.000	*Darlehen Eigentümer

31.12.2010	2310	Darlehen BF VNBF	3713	AB	26	100.000	0	*UB Saldo
31.12.2010	3713	Darlehen BF VNBF	2310	AB	26	0	100.000	UB Saldo
31.12.2011	3713	Darlehen VNBF BF	9800	UE	22	0	100.000	EB
31.12.2011	3713	Darlehen VNBF BF	9000	UB	1368	100.000	0	VNBF BF

Am 2.7.2010 wurde der Bankeingang auf dem ***26***konto 2821 in den Büchern des VNBF BF MSc. erfasst. Die Gegenbuchung erfolgte jedoch NICHT auf einem Konto „Darlehen Name3“, sondern auf dem Konto 2310 mit der Bezeichnung „Darlehen VNBF BF“ und dem Buchungstext „Darlehen Eigentnmer“.

Mit 31.12.2010 erfolgte dann die Umbuchung auf das Konto 3713 mit der Bezeichnung „Darlehen VNBF BF“. Dieses Konto wurde dann gegen das Schlussbilanzkonto abgeschlossen, sodass folgende Position in der Bilanz zum 31.12.2010 aufscheint:

3713	Darlehen BF VNBF	100,000.00
------	------------------	------------

Das würde bedeuten, dass der Gewerbetreibende VNBF BF MSc. quasi sich selbst ein Darlehen über € 100.000,00 gewährt hätte - ein Widerspruch in sich. Im Folgejahr wurde dieses „Darlehen VNBF BF“ dann auf das Eigenkapitalkonto des VNBF BF MSc. umgebucht.

Damit ist erstens dokumentiert, dass die Bücher und die Bilanzen des VNBF BF MSc. gefälscht wurden, und zweitens - und das ist entscheidend für die Beurteilung des Sachverhalts betreffend Mag. VN NN - ist damit auch nachgewiesen, dass VNBF BF das ihm zugezählte Darlehen NICHT an Mag. VN NN weitergegeben hat.

Einen weiteren Aspekt zeigt die Analyse des Kontos 2821 mit der Bezeichnung „***26*** 5000-014364“ aus der Buchhaltung des VNBF BF MSc. (Zeitraum 2010):

- Mit Datum 2.7.2010 ist die Zuzählung des „Darlehens Name3“ an VNBF BF MSc. mit dem Betrag von € 100.000,00 verbucht, was den geringfügig negativen Kontostand in ein Guthaben verwandelte.
- In der Zeit vom 2.7.2010 bis zum 13.8.2010 werden in der Folge insgesamt 37 Zahlungen von diesem Bankkonto durchgeführt, wodurch sich das Guthaben verringerte.

- 42 Tage nach Zuzählung des „Darlehens Name3“, nämlich am 13.8.2010, geht dann eine Kundenzahlung über € 100.000,00 von der APO Ort KG ein.

Wenn das „Darlehen Name3“ von VNBF BF MSc. tatsächlich an Mag. VN NN

weitergegeben worden wäre, dann wäre diese Banküberweisung vom 13.8.2010 nicht plausibel. In diesem Fall hätten nämlich die Lieferforderungen des VNBF BF MSc. im Ausmaß von € 100.000,00 mit dem Darlehen an Mag. VN NN verrechnet werden müssen.

c) Variante 3 - Gegenrechnung mit nicht abgerechneten Lieferungen und Leistungen

Bei der Schlussbesprechung wurde von VNBF BF MSc. vorgebracht, seine bedungene Einlage (Kommanditeinlage) und zusätzlich variables Kapital seien durch die Gegenrechnung mit nicht abgerechneten Lieferungen und Leistungen eingezahlt worden. Laut der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.10.2019 hat VNBF BF zu Punkt 3.1. des Besprechungsprogrammes folgendes vorgebracht:

Stellungnahme VNBF BF: Ich stelle erneut den Antrag, dass die Unterlagen, die bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmt wurden, ausgefolgt werden, da es zum Nachweis des Darlehens Name3 notwendig ist.

Das Darlehen Name3 über € 100.000,00 war ursprünglich ein Darlehen an VNBF BF. Dieses Darlehen wurde im Juli 2010 auf das Projektkonto Apothekenbau einbezahlt. Wem dieses Konto zuzurechnen war, ob dem VNBF BF oder der Apotheke Ort, kann ich jetzt nicht sagen, da müssen mir zuerst die Unterlagen vom Finanzamt zurückgegeben werden. Aus diesen Unterlagen, die vom Finanzamt noch herausgegeben werden müssen, ist dann auch der Zufluss dieses Betrages an die APO ersichtlich. Dieses Projektkonto hat bei der Raiba ***6*** bestanden, ein weiteres hat es bei der ***26*** ***5*** gegeben. Dieses Darlehen an Frau Mag. NN wurde dann 2012 gegengerechnet mit der bedungenen Kommanditeinlage und mit dem variablen Kommanditkapital in Höhe von insgesamt € 100.000,00.

2010 war dieser Betrag noch kein Darlehen sondern eine Finanzierung. Ich habe damit Baukosten bezahlt, die ich später dann an die Apotheke weiterverrechnet habe. Der Apotheke habe ich also € 100.000,00 weniger weiterverrechnet, als ich gezahlt habe.

Daraus ist ersichtlich, dass VNBF BF MSc. offensichtlich nicht in der Lage oder nicht willens ist, einen Sachverhalt präzise darzustellen. Die Abgabenbehörde hat daraufhin nach einer Pause um ca. 12:45 Uhr den Sachverhalt und die daran anknüpfenden buchhalterischen und rechtlichen Folgen präzisiert:

„Abgabenbehörde: Zurück zum Darlehen Name3: VNBF BF hat angegeben, dass im Jahr 2010 um € 100.000,00 mehr Bauleistungen für die APO erbracht wurden, als tatsächlich verrechnet wurden. Eine Verrechnung dieser im Jahr 2010 erbrachten Bauleistungen hat nie

stattgefunden. An Stelle einer ordnungsgemäßen Verrechnung dieser € 100.000,00 im Jahr 2010 wurde laut Darstellung des Herrn BF dieser Betrag mit der Kommanditeinlage und dem variablen Kommanditkapital im Jahr 2012 anlässlich der Umgründung verrechnet. Dieser Vorgang hätte bereits im Jahr 2010 ordnungsgemäß in den Büchern sowohl des Herrn BF als auch der APO erfasst werden müssen: Als nicht abgerechnete Leistungen erlöswirksam bei Herrn BF (natürlich inkl. USt) und als nicht abgerechneter Aufwand bei der APO (dort noch ohne VSt-Abzug und als Aktivierung). Nehmen Sie dazu bitte Stellung. „

Wenn die Darstellung des VNBF BF MSc. zuträfe, dann hätte er im Jahr 2010 sowohl seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb als auch die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer um € 100.000,00 verkürzt. Auf den Vorhalt antwortete er wie folgt: „Stellungnahme Herr BF: Das ist so, wie es von der Abgabenbehörde protokolliert wurde.“ Im Jahresabschluss des VNBF BF MSc. zum 31.12.2010 ist zwar folgende Position enthalten:

2. Noch nicht abrechenbare Leistungen

Nicht abgerechnete Leistungen: 50.000,00

Über das Erfordernis der Bilanzierung von nicht abgerechneten Lieferungen und Leistungen waren sich VNBF BF MSc. und sein Buchhalter VN2 FNSohn somit im Klaren. Es wurden 2010 jedoch nicht € 100.000,00 unter dieser Position aktiviert, sondern nur € 50.000,00, und diese € 50.000,00 wurden im Folgejahr fremdüblich abgerechnet, wie ein Auszug aus der G+V-Rechnung zeigt:

Veränderung des Bestands an noch nicht abrechenbaren Leistungen -50.000,00

Zum 31.12.2011 gab es keine Aktivierung von nicht abgerechneten Lieferungen oder Leistungen mehr. Eine Gegenrechnung von nicht abgerechneten Lieferungen und Leistungen mit irgendwelchen anderen Verbindlichkeiten ist außerdem tatsächlich nur dann denk möglich, wenn vorher eine ordnungsgemäße Abrechnung erfolgt und sich die entsprechenden Forderungen und Verbindlichkeiten fällig gegenüberstehen.

d) Zusammenfassung

Die drei von VNBF BF MSc., seiner Steuerberaterin Silvia Name2 MSc. und dem Steuerberater Kurt ***2*** (WT 209508) präsentierten Varianten zum Nachweis der Einzahlung der bedungenen Kommanditeinlage des VNBF BF schließen einander nicht nur sachverhältnismäßig aus, sondern sie sind samt und sonders widerlegt. Dazu kommt, dass der zu Variante 2 von Silvia Name2 MSc. bei der Abgabenbehörde eingereichte Darlehensvertrag vom 31.12.2011 zwischen VNBF BF MSc. und Mag. VN NN über € 100.000,00 von VNBF BF MSc. unter Mitwirkung der Steuerberaterin Silvia Name2 MSc. im Dezember 2016 gefälscht wurde.

Selbstredend liegen zu den Buchungen, die von dem Steuerberater Kurt ***2*** vorgenommen wurden, keinerlei Belege vor, weder Eigen- noch Fremdbelege. Die Abgabenbehörde hält daher an der in Punkt 3.1.6.1. des Besprechungsprogrammes vom 25.9.2019 dargestellten rechtlichen Würdigung und an den daraus resultierenden Feststellungen fest.

Zu Punkt 3.3. Berichtigung Aktivierungen 2011 bis 2013 und Scheinrechnungen

Die Abgabenbehörde hat den Berichtigungen der Aktivierungen die in der Beilage 3 angeführten Scheinrechnungen zugeordnet. Korrespondierend wird auf die oben angeführte „Variante 1“ hingewiesen, wo wiederum das Vorliegen einer von VNBF BF MSc. ausgestellten und von VN2 FNSohn verbuchten Scheinrechnung nachgewiesen werden konnte. Bei der Schlussbesprechung vom 24.10.2019 hat VNBF BF MSc. dazu folgendes vorgebracht:

„Herr BF: Die Stellungnahme zu diesem Punkt ergeht schriftlich. Ich bestreite ausdrücklich, dass Scheinrechnungen vorgelegen sind. Präzise gibt es zu jeder Rechnung eine Leistung, Herr BF hat keine fiktiven Leistungen weiterverrechnet.“

Die Abgabenbehörde hat dagegen eingewendet:

„Abgabenbehörde: Es wird festgestellt, dass Unterlagen, die die Aufgliederung der Pauschalposten und Pauschalbeträge auf den Rechnungen, die VNBF BF an die APO gestellt hat, vom Prüfer bereits 2016 verlangt wurden. Bei der niederschriftlichen Befragung der Steuerberaterin Silvia Name2 MSc. vom 12.12.2017 wurde ebenfalls nochmals schriftlich urgiert, dass Unterlagen vorgelegt werden mögen, aus denen die Aktivierungen bei der APO nachvollzogen werden können. Drei Jahre nach der erstmaligen Anforderung dieser Unterlagen können diese heute bei der Schlussbesprechung wiederum nicht vorgelegt werden.“

Ein Nachweis darüber, dass keine Scheinrechnungen vorliegen, sondern dass diesen Rechnungen tatsächlich Lieferungen und sonstige Leistungen zu Grunde liegen, hat insbesondere folgende Details zu enthalten:

a) Detaillierte Unterlagen darüber, was von VNBF BF MSc. tatsächlich geliefert oder geleistet wurde. Entgegen diesem Erfordernis enthalten die ggstdl. Rechnungen lediglich sehr rudimentäre Angaben und Pauschalbeträge ohne irgendwelche Auflistung.

b) VNBF BF MSc. hat alle im Zusammenhang mit dem Um- und Ausbau bei der APO Ort aktivierten Lieferungen und sonstigen Leistungen nicht selbst hergestellt, sondern seinerseits von den Subunternehmern Holzbau Fa2 GmbH & Co KG, Fa4 Möbelbau GmbH & Co KG, Fa3 GmbH, etc. zugekauft. Zur Verprobung der bei der APO Ort eingebuchten Aktivierungen sind auch detaillierte Unterlagen über den Einkauf durch VNBF BF MSc. vorzulegen.

Demgegenüber hat VNBF BF MSc. seine Ausgangsrechnungen vorsätzlich derart gestaltet, dass eine nachträgliche Überprüfung der Sachverhalte möglichst verhindert wird. Das gleiche gilt für den Einkauf: VNBF BF MSc. hat seine Lieferanten regelmäßig bedrängt, die von ihm vorgegebenen sehr pauschal gehaltenen Rechnungstexte zu verwenden und auf den Rechnungen nur Pauschalbeträge anzuführen. Dadurch wurde ihm ermöglicht, möglichst viele eigene Privatausgaben und auch viele Kosten iZm. der Errichtung des Einfamilienhauses seines Sohnes VN2 FNSohn in den Betriebsausgaben zu verstecken.

Rechnungen, die den Bestimmungen des § 11 Abs. 1 Z 3 UStG entsprechen, müssen die folgenden Angaben enthalten:

- a) den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- b) den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10.000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;
- c) die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
- d) den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (beispielsweise Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
- e) das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
- f) den auf das Entgelt (lit. e) entfallenden Steuerbetrag. Wird die Rechnung in einer anderen Währung als Euro ausgestellt, ist der Steuerbetrag nach Anwendung einer dem § 20 Abs. 6 entsprechenden Umrechnungsmethode zusätzlich in Euro anzugeben. Steht der Betrag in Euro im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung noch nicht fest, hat der Unternehmer nachvollziehbar anzugeben, welche Umrechnungsmethode gemäß § 20 Abs. 6 angewendet wird. Der Vorsteuerabzug (§ 12) bemisst sich nach dem in Euro angegebenen oder jenem Betrag in Euro, der sich nach der ausgewiesenen Umrechnungsmethode ergibt;
- g) das Ausstellungsdatum;

h) eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;

i) soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Lit. c wurde in diesen von VNBF BF MSc. ausgestellten Rechnungen nie entsprochen, und auch die Angaben gemäß lit. a sind vielfach unvollständig.

Trotz wiederholt mündlich und schriftlich ergangener Aufforderungen hat VNBF BF MSc. bis dato nichts zur Aufklärung des maßgeblichen Sachverhalts beigetragen; im Gegenteil, er hat alles darangesetzt, die Ermittlungen der Abgabenbehörde so gut wie möglich zu behindern.

Zu Punkt 3.4. Lieferungen/Leistungen VNBF BF - Sonstiger betrieblicher Aufwand

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.10.2019 wurde zum Sonstigen Aufwand folgendes protokolliert:

Zu den vorgeworfenen Rechnungswesenspesen im Jahr 2013 in Höhe von € 53.529,00 hat Herr BF Folgendes angegeben: Diese verrechneten Beträge betreffen nicht die Buchhaltung sondern nur die Datenerfassung und auch sonst viele Leistungen, die mein Unternehmen für die APO erbracht. Darunter fallen auch Botengänge wie zum Beispiel Rezepte zur GKK nach A bringen, Medikamente zustellen, Coca-Cola holen, Handys updaten in der ***3***, etc. Jede Tätigkeit, die gewünscht wurde, haben wir erledigt.

Einwurf der Abgabenbehörde: Herr Mag. Philip ***20*** hat auf Nachfrage angegeben, dass die Buchhaltungstätigkeit für eine Apotheke in der Größenordnung der APO Ort circa € 500,00 netto pro Monat kostet. Das würde bedeuten, dass VNBF BF mit seinem Unternehmen Buchhaltungsleistungen in Höhe von circa € 6.000,00 netto erbracht hat und € 47.000,00 hätten Leistungen wie Rezepte zur GKK nach A bringen, etc. (siehe obigen Absatz) betroffen.

Stellungnahme Herr BF zu Stromkosten: Ich habe auch in meinem Büro in A Stromkosten zu tragen gehabt, die auch durch meine Tätigkeit für die APO entstanden sind. Diese Stromkosten und auch andere Aufwendungen musste ich aliquot auch weiterverrechnen. Das war auch so vereinbart

Einwurf der Abgabenbehörde: Das würde aber dann bedeuten, "dass Sie zusätzlich für Ihre Rechnungswesensleistungen und andere Leistungen wie Controlling etc., für die Sie circa € 60 pro Stunde verrechnen, weitere Gemeinkosten wie Strom, etc. verrechnen.

Durch seine Aussagen hat VNBF BF MSc. de facto eingestanden, dass er den bei der APO Ort KG verbuchten Sonstigen Aufwand zu weitaus überhöhten Preisen verrechnet hat:

	2013
verrechnete Rechnungswesenspesen (Buchhaltung)	53.529,00
Kosten laut Fremdvergleich	6.000,00
ergibt zu teuer um den Faktor	8.92

Das bestätigt die Feststellungen der Abgabenbehörde betreffend den Sonstigen Aufwand.

Zu den Punkten 3.3. und 3.4. des Besprechungsprogrammes vom 25.9.2019

a) Verrechnungen VNBF BF MSc. - APO Ort KG

VNBF BF MSc. hat im Zeitraum von 2012 bis 2017 die an die APO Ort - Mag. pharm. VN NN KG ausgestellten Scheinrechnungen über tatsächlich nicht gelieferte Investitionen in Mietobjekte (siehe Punkt 3.3. des Besprechungsprogrammes vom 25.9.2019) sowie die Rechnungen über die mit drastisch überhöhten Preisen verrechneten sonstigen Dienstleistungen (Controlling, Rechnungswesen, Office-Management, etc.; siehe Punkt 3.4. des Besprechungsprogrammes vom 25.9.2019) in seinen Büchern erfasst. Insoweit ihm diese Positionen im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung bei der APO als Sondereinnahmen (Vorwegbezüge) zugerechnet wurden, sind die Erlöse bei seinem Einzelunternehmen entsprechend zu korrigieren. Dies hat jedoch keine Auswirkung auf die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer.

Hinsichtlich der Scheinrechnungen über tatsächlich nicht gelieferte Gebäudeinvestitionen besteht gemäß § 12 Abs. 14 UStG Umsatzsteuerpflicht auf Grund der Rechnungslegung. Dass die Erlöse beim Einzelunternehmen des VNBF BF MSc. auf Grund der Zurechnung von Sondereinnahmen (Vorwegbezüge) entsprechend zu berichtigen sind, wurde dem steuerlichen Vertreter Stb. bereits bei der Besprechung vom 18.12.2019 in den Räumlichkeiten seiner Steuerberatungskanzlei in *** mitgeteilt. Bei dieser Besprechung wurden das Abgabefestsetzungsverfahren bei der APO Ort KG und die bisherigen Ermittlungen betreffend VNBF BF MSc. selbst erläutert.

Korrespondierend wird auf Punkt 3.1.1. Verrechnungen mit der APO Ort KG im Besprechungsprogramm vom 14.4.2020 zum Abschluss der Außenprüfungen bei VNBF BF hingewiesen. Die betragliche Darstellung ist in der Beilage 1, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Normverbrauchsabgabe und Lohnabgaben, dieses Besprechungsprogrammes vom 14.4.2020 zu finden.

b) Schreiben Mag. RA vom 12.2.2020

Mag. Christian RA, Verteidiger von Mag. VN NN im Finanzstrafverfahren, hat auf Ersuchen der Abgabenbehörde diese über die Absicht des VNBF BF MSc. informiert, die Liegenschaft in 7894 Ort, Gasse 1, zu verkaufen. Da diese Liegenschaft seinem Sohn VN2 FNSohn zuzurechnen ist, kann er nur in dessen Auftrag gehandelt haben. Mit dem Schreiben vom 12.2.2020 hat Mag. Christian RA dazu folgendes mitgeteilt:

Zur weiteren Frage bezüglich „Verkaufsabsicht“ des VNBF BF Zwischen Dr Michael ***7*** (ehemaliger Rechtsvertreter des VNBF BF) und mir (als Vertreter der APO Ort) gab es zurückliegend unpräjudizielle Sondierungen / Überlegungen, die einerseits Liegenschaft von € 1 Mio bis ein Ausscheiden des VNBF BF aus der Kommanditgesellschaft zum Inhalt hatten, andererseits von mir angesprochene Wiedergutmachungen von Nachteilen, die der Kommanditgesellschaft aufgrund der Ihnen bekannten Umstände widerfahren sind. In diesem Zusammenhang wurde in Telefonaten mit Herrn Dr ***7*** am 8.10.2019 und 5.11.2019 von ihm der folgende Lösungsansatz (unpräjudiziell) angesprochen. Die APO könnte die Liegenschaft (EZ ***EZ*** KG Ort) übernehmen und zwar gegen Übernahme des Pfandrechtes der Bank Austria / Umcredit (laut Dr ***7*** rund € 300.000.00 offen), sowie Übernahme der Sachhaftung des Finanzamtes (€ 367.000.00). Bei einem (damals) von VNBF BF angenommenen Verkehrswert der € 1,2 Mio wäre damit für die APO ein wirtschaftlicher Vorteil (als „Wiedergutmachungsmaßnahme“) im Umfang der Differenz (also rund € 400.000,00) verfügbar, wobei Dr ***7*** auch betonte, dass im Falle, dass die Sachhaftung des Finanzamtes nicht schlagend wird, noch ein Besserungsgeld / Nachzahlung von der APO geleistet werden müsste. Diese Form der „Wiedergutmachung“ wurde damit begründet, dass VNBF BF ansonsten über kein liquides Vermögen verfüge.

Wenn die angeführte „Wiedergutmachungsmaßnahme“ die in den Punkten 3.3, Berichtigung Aktivierungen 2011 bis 2013 und Scheinrechnungen VNBF BF und 3.4. Lieferungen/Leistungen VNBF BF - Sonstiger betrieblicher Aufwand des Besprechungsprogrammes vom 25.9.2019 getroffenen Feststellungen betrifft, dann wurden diese Feststellungen hiermit bestätigt. Auf die Beilage 4 zu diesem Bescheid wird hingewiesen.

Zu Punkt 3.8. „Entnahmen“ VN2 FNSohn zu Lasten des Kapitalkontos Mag. W. NN

a) Verdacht auf Untreue nach § 153 StGB

Der Sachverhalt, die rechtliche Würdigung und die Feststellungen der Abgabenbehörde sind in Punkt 3.8. des Besprechungsprogrammes vom 25.9.2019 umfassend dargestellt, und in den bezugnehmenden Beilagen 15, 16, 17 und 18 sind die zugehörigen Beweismittel beigeschlossen.

Um den Sachverhalt noch genauer darzustellen, werden diese Feststellungen von der Abgabenbehörde weiter präzisiert und durch Beispiele untermauert.

Nachdem Dr. Michael ***7***, Verteidiger des VNBF BF MSc. im anhängigen Finanzstrafverfahren, von Mag. Christian RA, Rechtsanwalt der Mag. VN NN, mit dem inkriminierenden Sachverhalt ***22*** IT konfrontiert wurde (Beilage 15 zum Besprechungsprogramm vom 25.9.2019: Überweisung vom 13.1.2017 mit Text REF.NR. 1701380191817347_x000D_20160305_x000D_Poeizguter 77), wendete er ein, dass bei der Verbuchung dieser Position ein Irrtum Vorgelegen sei, weil der Betrag von € 1.053,00 im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses („am Jahresende“) von der Stb3 Steuerberatung GmbH auf das Verrechnungskonto des VNBF BF umgebucht hätte werden sollen. Zu diesem Zweck soll VNBF BF MSc. für die einzelnen Jahre 2012 bis 2017 jeweils Umbuchungslisten an die Stb3 Steuerberatung GmbH gesendet haben, damit Fehlbuchungen wie jene im Fall ***22*** IT im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses berichtigt werden würden. Dazu ist es aber nie gekommen. Auf Punkt 3.8.1.1. Stellungnahme Dr. Michael ***7*** vom 10.9.2019 laut dem Besprechungsprogramm vom 25.9.2019 wird hingewiesen.

Die Abgabenbehörde stellt dazu folgendes fest:

VNBF BF MSc. hat durch die Stellungnahme seines Verteidigers eingestanden, dass dieser Betrag iHv. € 1.053,00 von VN2 FNSohn zum Nachteil der APO Ort - Mag. VN NN KG von deren Konto bei der ***9*** A bezahlt wurde.

Die Einbuchung erfolgte mit dem Buchungssatz 9600 Privat NN an 2856 ***9*** A (OA 981068588) - ein Buchungssatz, der bei diesem Sachverhalt undenkbar ist. Ein konkreter Beleg über eine solche Buchung liegt nicht vor.

VN2 FNSohn war von vorneherein NICHT befugt, eine Betriebsausgabe des Gewerbebetriebes seines Vaters VNBF BF MSc. vom Bankkonto der APO Ort KG zu bezahlen.

VN2 FNSohn war auch nicht befugt, diesen Betrag als Entnahme dem Kapitalkonto der Mag. VN NN anzulasten.

Eine Rückzahlung des Betrages von € 1.053,00 ist bis dato NICHT erfolgt. Der Nachteil, den die APO Ort - Mag. VN NN KG dadurch erlitten hat, wurde bis dato nicht gutgemacht.

Eine Umbuchung auf das Kapitalkonto des VNBF BF ist bis dato ebenfalls NICHT erfolgt.

Ein weiteres Beispiel, das den Sachverhalt sehr plausibel und greifbar macht, ist folgendes:

VN2 FNSohn oder seine Gattin Melanie haben mit ihrem Sohn Eiih die Ordination der Ärztin und Homöopathin Dr. Susanne Ärztin in Ort2 aufgesucht, um eine Heilbehandlung durchführen zu lassen. Dr. Susanne Ärztin hat dafür ein Honorar von € 130,00 in Rechnung gestellt. Hier liegen ausdrücklich Kosten der privaten Lebensführung der Familie FNSohn vor.

Diese Privatausgabe der Familie FNSohn hat dann VN2 FNSohn am 17.1.2017 zum Nachteil der APO Ort - Mag. VN NN KG von deren Konto bei der ***9*** A bezahlt (Beilage 15 zum Besprechungsprogramm vom 25.9.2019: Überweisung vom 17.1.2017 mit Text REF.NR. 1701780191876590_xOOD_ Versichertenr. 4397_xOOD_Dr. med. Susanne Ärztin).

VN2 FNSohn war jedoch von vorneherein NICHT befugt, eine Privatausgabe der Familie VN2 und Melanie FNSohn vom Bankkonto der APO Ort KG zu bezahlen.

Somit stellt sich die Frage: Vorsatz oder Irrtum? Wurde die Überweisung vom betrieblichen Konto der APO Ort KG von VN2 FNSohn irrtümlich vorgenommen? Hat VN2 FNSohn das Bankkonto der APO mit seinen privaten Bankkonten verwechselt? Zur Beantwortung dieser Frage ist ein Blick auf die weiteren Handlungen des VN2 FNSohn notwendig.

Eine Verwechslung der Bankkonten ist grundsätzlich nur dann möglich, wenn VN2 FNSohn selbst private Bankkonten bei der ***9*** A hatte und darüber hinausgehend er sowohl bei seinen eigenen Konten als auch bei den betrieblichen Konten der APO mit der gleichen Verfügernummer erfasst wurde. Wenn er für seine Privatkonten eine andere Verfügernummer als für die betrieblichen Konten der APO erhalten hat, dann sind Verwechslungen äußerst unwahrscheinlich.

Als Buchhalter musste VN2 FNSohn in weiterer Folge den Bankausgang iHv. € 130,00 vom Bankkonto der APO in den Büchern der APO verbuchen. Spätestens da hätte ihm ein eventuell vorliegender Irrtum bei der Überweisung auffallen müssen: Er hätte zwingend erkennen müssen, dass der an Dr. Susanne Ärztin überwiesene Betrag ihn persönlich betrifft und keine Ausgaben oder Aufwendungen der APO Ort KG Vorlagen. Wenn die Überweisung vom Bankkonto der APO somit irrtümlich erfolgt wäre, dann hätte schon die erstmalige Verbuchung dieses Bankausganges mit folgendem Buchungssatz durchgeführt werden müssen:

Konto-/Gegenkontobezeichnung laut Buchhaltung	Soll	Haben
Sonstige Forderungen an VN2 FNSohn	130	
2856 ***9*** (QA 981068588)		130
	130	130

Das hätte zur Folge gehabt, dass VN2 FNSohn den Fehlbetrag von € 130,00 unverzüglich auf das Konto der APO hätte überweisen müssen, und auf diese Weise wäre der entstandenen

Schaden wiedergutmacht worden. Darüber hinausgehend hätte er selbstverständlich auch die Komplementärin und Geschäftsführerin Mag. VN NN über seinen Fehler informieren müssen.

Demgegenüber wurde die Privatausgabe der Familie FNSohn iHv. € 130,00 von VN2 FNSohn als Entnahme der Komplementärin Mag. VN NN verbucht:

Konto/Gegenkontobezeichnung laut Buchhaltung	Soll	Haben
9600 Privat NN	130,00	
2856 ***g*** (OA 981068588)		130.00
	130	130

Der dadurch bei der APO Ort KG entstandene Schaden iHv. € 130,00 wurde bis dato nicht berichtet.

Die Abgabenbehörde hat den plakativen Fall des Ärztinnenhonorars für die Behandlung des Sohnes Eiih FNSohn sehr detailliert dargestellt. In den Jahren 2012 bis 2017 konnten insgesamt 246 Geschäftsfälle festgestellt werden, bei denen VN2 FNSohn analog zu dem sehr plakativen Beispiel des Ärztinnenhonorars ebenfalls Ausgaben, die diesem oder dessen Vater VNBF BF MSc. zuzurechnen waren, von den Bankkonten der APO Ort KG bezahlt hat:

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Gesamt
Fehlbuchungen	3	16	20	51	88	68	246

Dazu kommen noch einige Zahlungen aus dem Jahr 2018. Dadurch wurde der APO Ort KG ein Schaden von insgesamt mehr als € 90.000,00 zugefügt.

VNBF BF MSc. hat der APO Ort KG in den Jahren 2012 bis 2014 für Controlling-Leistungen iHv. zumindest € 14.700,00 (2012), € 42.000,00 (2013) und € 19.200,00 (2014) in Rechnung gestellt. Diese Beträge wurden durch die Analyse der Rechnungstexte aus dem Lieferantenkonto ermittelt, für die Folgejahre liegen dazu keine Analysen vor. Aus den von VNBF BF MSc. selbst erstellten Protokollen über interne Besprechungen zum Geschäftsgang der APO Ort KG geht hervor, dass sein Hauptthema stets die finanzielle Situation und die Liquidität der APO Ort KG waren.

Von einem, der einem Unternehmen nur im Zeitraum von 2012 bis 2013 Controlling-Leistungen von insgesamt über € 70.000,00 verrechnet und der sich hauptsächlich mit dessen finanzieller Situation auseinandersetzt, wäre zu erwarten gewesen,

- dass er in all den Jahren doch einmal dahinterkommt, in welchem Ausmaß VN2 FNSohn die Liquidität der APO belastet hat, indem er Ausgaben, die nur ihn selbst privat bzw. VNBF BF MSc. privat und betrieblich betrafen, vom Bankkonto der APO bezahlt hat; und
- dass er als betroffener Mitunternehmer dieses Verhalten umgehend abstellt.

Nichts davon ist geschehen. Stattdessen wurde nach Aufdeckung dieser Sachverhalte durch die E c Abgaben- und Finanzstrafbehörde behauptet, dass an die Stb3 Steuerberatung GmbH immer entsprechende Umbuchungslisten für die Jahre 2012 bis 2017 übermittelt worden wären, mit denen diese „Fehlbuchungen“ des VN2 FNSohn korrigiert hätten werden sollen. Dies geschah mit der Stellungnahme vom 10.9.2019 des Dr. Michael ***7*** und den dieser Stellungnahme beigefügten Umbuchungslisten. Die Abgabenbehörde hat diese Listen um weitere gleichartige Überweisungen und Barabhebungen ergänzt. Jedenfalls wurde damit dem Grunde nach eingestanden, dass die dort angeführten Überweisungen und Barabhebungen für die APO Ort KG nachteilig waren. Dass die Umbuchungslisten nie verarbeitet wurden, blieb dem Controlling allerdings bis zuletzt verborgen, und die Liquidität, die jahrelange Sorge des Controllings, fehlte weiterhin.

Diese Gesamtschau lässt nur einen Schluss zu:

VN2 FNSohn hat ohne dazu befugt zu sein vorsätzlich und mit Wissen und Duldung des VNBF BF MSc. in den Jahren 2012 bis 2017 laufend zum Nachteil der APO Ort - Mag. pharm. VN NN KG Banküberweisungen und Bargeldabhebungen von den betrieblichen Bankkonten der Apotheke durchgeführt, die in keinem Zusammenhang mit dem Gewerbebetrieb der APO gestanden sind. Dadurch hat er sich selbst und auch seinem Vater VNBF BF MSc. einen Vorteil von insgesamt mehr als € 90.000,00 verschafft.

Die vermeintlich an die Stb3 Steuerberatung GmbH übermittelten sog. „Umbuchungslisten“ wurden von VNBF BF MSc. wie so viele andere Beweismittel gefälscht. Mit diesem untauglichen Versuch wollte er die Abgabenbehörde gegen Ende des Ermittlungsverfahrens ein weiteres Mal täuschen.

b) Zur Zulässigkeit von Entnahmen durch VNBF BF MSc.

Sachverhalt

Artikel IX „Bilanz, Beteiligung an Gewinn und Verlust, Arbeitsleistung“ des undatierten Gesellschaftsvertrags-Zusammenschlussvertrags, der am 19.9.2012 bei der Abgabenbehörde eingegangen ist, regelt unter anderem folgendes:

Punkt 1: In Punkt 1 ist geregelt, dass Mag. VN NN für die Mitarbeit im Apothekenunternehmen einen Vorwegbezug erhält.

Punkt 2: 2. Der restliche Reingewinn steht den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft zu.

Punkt 4:

4. Jeder Gesellschafter hat Anspruch auf Auszahlung seines Gewinnanteils. Der Anspruch kann jedoch nicht geltend gemacht werden, soweit die Auszahlung zum offenbaren Schaden der Gesellschaft gereicht, die Gesellschafter anderes beschließen oder der Gesellschafter seine Einlage nicht geleistet hat.

Punkt 5:

6. Ergebnisanteile (Gewinn oder Verlust), Einlagen anderer Art als Kapitaleinlagen und Entnahmen werden für jeden Gesellschafter im aliquoten Verhältnis der Beteiligung auf einem variablen Kapitalkonto dargestellt. Entnahmen der Gesellschafter zu Lasten ihres Privatkontos sind bis zur Höhe von Guthabenbeständen jederzeit zulässig.

Rechtliche Würdigung

VNBF BF MSc. hat bis dato seine Kommanditeinlage nicht bezahlt und auch sonst keine Einlagen getätigt. Daraus ist zwingend abzuleiten, dass er am Vermögen und an den stillen Reserven der APO Ort KG nicht beteiligt ist. Er hat somit als sog. Arbeitsgesellschafter lediglich Anspruch auf einen Vorwegbezug für die von ihm für die Apotheke erbrachten Leistungen. Diese von ihm erbrachten Leistungen hat er im Rahmen seines Gewerbebetriebes abgerechnet, jedoch zu weitaus überhöhten Preisen. Diese Verrechnungspreise mussten daher laut BP. entsprechend berichtigt werden (siehe oben Punkt 3.4.). VNBF BF MSc. hat insgesamt folgende Vorwegbezüge/Sondereinnahmen erhalten:

Bezeichnung	Punkt
Vorwegbezug VNBF BF aus Scheinrechnung Gebäudeinvestitionen	3.3
Vorwegbezug VNBF BF und Privatanteil NN aus Verrechnung sonstiger Aufwand	3.4.
Vorwegbezug VNBF BF aus Rechnung Baggerarbeiten Fa	3.5.
Vorwegbezug VNBF BF aus nicht bezahltem Anlagenkauf 2015 (AR vom 7,1,2015)	3.7.

Vorwegbezug VNBF BF Barabhebungen, Kreditkartenabrechnungen, und sonstige Zahlungen	3.8.
---	------

Es wird auf die Beilage 1 „Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Umsatzsteuer“ zum Besprechungsprogramm vom 25.9.2019 hingewiesen. Daraus ergeben sich für die Zeiträume von 2012 bis 2017 insgesamt die folgenden Beträge, die jedoch in den Büchern und Jahresabschlüssen der APO Ort NICHT als Vorwegbezüge/Sondereinnahmen dargestellt wurden:

Vorwegbezüge/Entnahmen	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Vorwegbezüge Punkt 3.3.	160.630,23	6.000,00				
Vorwegbezüge Punkt 3.4.	132.000,00	155.000,00	37.000,00	41.000,00	31.000,00	40.000,00
Vorwegbezüge Punkt 3.5.		15.278,40	6.000,00			
Vorwegbezüge Punkt 3.7.				14.400,00	5.595,73	
Vorwegbezüge Punkt 3.8.	179,00	19.216,56	15.600,61	15.549,64	21.270,55	19.336,94
gesamt	292.809.23	195.494.96	58.600.61	70.949.64	57.866.28	59.336.94

Den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag-Zusammenschlussvertrag vom 19.9.2012 folgend, sind ihm diese Entnahmen nicht zugestanden; er hat sie sich somit ohne Rechtsgrundlage angeeignet. Das trifft natürlich auch auf die ggstdl. Überweisungen und Barabhebungen des VN2 FNSohn laut Punkt. 3.8. zu. Deshalb musste VN2 FNSohn diese Vorwegbezüge/Sondereinnahmen des VNBF BF MSc. durch die Einbuchung als Entnahmen der Komplementärin Mag. VN NN verschleiern.

Zu den übrigen Feststellungen laut dem Besprechungsprogramm

Zu den übrigen Feststellungen laut dem Besprechungsprogramm gibt es keine neuen Tatsachen oder Beweismittel. Die Abgabenbehörde bleibt daher bei den Feststellungen laut dem Besprechungsprogramm.

Aufrechnung Mietforderungen VN2 FNSohn mit Schadenersatzansprüchen

Von Bedeutung für die Abgabenfestsetzungen ist auch der Umstand, dass nunmehr die APO Ort - Mag. pharm. VN NN KG seit 2.10.2019 die Mietforderungen des VN2 FNSohn aus der Vermietung der betrieblich genutzten Gebäudeteile des Gebäudes in 7894 Ort an der Fluss, Gasse 1, mit Schadenersatzforderungen an VN2 FNSohn aufrechnet. Dies ist der Abgabenbehörde mit dem Schreiben des Hrn. Mag. RA vom 7.5.2020 bekannt geworden (Beilage 5 zu dieser Beschwerdevorentscheidung inkl. der dort zugehörigen Beilagen). Laut den Aufrechnungserklärungen vom 2.10.2019 und vom 3.2.2020 sind die folgenden Schadenersatzansprüche betroffen:

Datum	Textziffer	Bezeichnung	Betrag
02.10.2019	3.5.	Scheinrechnungen Erdbau Manuel Fa	21.248,40
03.02.2020	3.8.	„Entnahmen“ VN2 FNSohn zu Lasten des Kapitalkontos Mag. VN NN	65.846,36
		gesamt	87.094.76

Die Textziffern beziehen sich auf das Besprechungsprogramm vom 25.9.2019. Diese Vorgehensweise der APO Ort KG bestätigt die Feststellungen der Abgabenbehörde.

Hinweise zum Verfahren

Im Besprechungsprogramm vom 14.4.2014 ist im Punkt 3.1.1. Verrechnungen mit der APO Ort KG angeführt, dass die Bearbeitung der ggstdl. Beschwerde vom 30.12.2019 im Zusammenhang mit dem Abschluss der Außenprüfungen bei VNBF BF MSc. erfolgt. Dieses Besprechungsprogramm wurde am 14.4.2020 Wochen versendet, wobei das Thema der Verrechnungen der vom steuerlichen Vertreter monierten Lösung zugeführt wurde. Die Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerde vom 30.12.2019 wird daher hiermit erlassen.

3. Beilagen

1. Email VNBF BF an Silvia Name2 vom 20.2.2016, Kommanditeinlage VNBF BF MSc.
2. Analyse Lieferantenkonto 300007 lautend auf VNBF BF MSc. 2012
3. Scheinrechnungen VNBF BF MSc. an die APO Ort 2011 bis 2013 laut der Beilage 1 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.10.2019
4. Schreiben Mag. RA vom 12.2.2020
5. Schreiben (Email) Mag. RA vom 7.5.2020, Aufrechnung Mietforderungen APO Ort KG mit Schadenersatzansprüchen“

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 23.7.2020** wurde die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme als unbegründet abgewiesen.

Im **Vorlageantrag vom 19.5.2020** betreffend Feststellungsbescheide und im Vorlageantrag vom 18.8.2020 erfolgte kein neues Vorbringen, lediglich der Hinweis, man werde die Beschwerde zur gegebenen Zeit noch ergänzen. Hinsichtlich Wiederaufnahme wurde ausgeführt, dem Bescheid fehle der Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO.

Am 12.11.2020 erfolgte der Abschlussbericht nach § 100 StPO an die Staatsanwaltschaft Ort1.

Die Beschwerden wurden dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 20.11.2020 vorgelegt.

Mit Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 30. Jänner 2022 (BFG 30.1.2022, RV/5101308/2020) wurde das Beschwerdeverfahren des Einzelunternehmens BF VNBF abgeschlossen.

In der Folge wurde im Jahr 2024 ein **Gutachten von Prof. Mag. Rudolf Siart** über Beauftragung der RichterIn Mag. Claudia Platter im Strafverfahren vor dem LG Ort1 zu Hv1 erstellt und von der Amtspartei dem Bundesfinanzgericht übermittelt.

Das Gutachten wird aufgrund seines Umfanges nicht vollständig wiedergegeben, beispielhaft werden folgende Punkte herausgegriffen:

Gebäude APO

Seite 349 „Steuerliche Würdigung durch den Sachverständigen: Unabhängig von der Frage, ob die gegenständliche Liegenschaft anteilig dem Sonderbetriebsvermögen oder dem

Privatvermögen des Erstangeklagten VNBF BF zuzuordnen ist, ist bis einschließlich 28.09.2012 jedenfalls dem Ergebnis der Finanzstrafbehörde zu folgen.

Die zu zwei verschiedenen Zeitpunkten erfolgte Übertragung ist aus Sicht des Sachverständigen im Rahmen der abgabenrechtlich relevanten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und den Regeln über Verträge zwischen nahen Familienangehörigen zu verneinen.

Diesfalls ist besagte Liegenschaft auch für den Zeitraum 28.09.2012 bis 02.08.2018 anteilig dem Sonderbetriebsvermögen bzw. Privatvermögen des Erstangeklagten VNBF BF zuzuordnen und dahingehend ebenso dem Ergebnis der Finanzstrafbehörde zu folgen.“

Kommanditeinlage

Seite 362ff: „Steuerliche Würdigung durch den Sachverständigen: Ungeachtet der sowohl in bar als auch mit Aufrechnung für den Sachverständigen nicht nachvollziehbaren Aufbringung der Kommanditeinlage durch den Erstangeklagten VNBF BF, ist die APO Ort KG rechtswirksam gegründet und auch ins Firmenbuch eingetragen worden. Der Erstangeklagte VNBF BF haftet gegenüber Dritten mit der dort ausgewiesenen Haftsumme iHv 50.000,00. Aus Sicht des Sachverständigen ist der Erstangeklagte VNBF BF sohin nicht nur reiner Arbeitsgesellschafter, sondern ein am Gewinn und Verlust beteiligter Gesellschafter. Die Verlustzuweisungen stehen sohin dem Grunde nach zu.

Ob dies auch der Höhe nach der Fall ist, wurde bereits in Kapitel 3.4.1.4 vom Sachverständigen umfassend zu den die Liegenschaft Gasse 1, 7894 Ort (Standort APO Ort KG) betreffenden Investitionen des Erstangeklagten VNBF BF ausgeführt (siehe auch nachfolgendes Gutachtenkapitel „Ad) Scheinrechnungen 2011 bis 2013 – APO Ort“).

Mit **Beschluss vom 28.8.2024** wurde durch die Richterin dem Beschwerdeführer eine Begründungsergänzung aufgetragen.

Mit Mail vom 11. September 2024 langte ein Mail des steuerlichen Vertreters ein, ein Schreiben an die Abgabenbehörde mit einem Widerspruch nach § 81 Abs. 8 BAO war angefügt. Es wurde ein Erörterungstermin angeregt.

In der Folge wurde mit **Beschluss vom 7. Oktober 2024** zu einem Erörterungstermin geladen und wurde dieser am 16.10.2024 durchgeführt.

Im **Protokoll vom 16.10.2024** wird zu den strittigen Punkten insbesondere ausgeführt: „Strittig ist zum einen die Stellung als Arbeitsgesellschafter (es wird die Gewinnverteilung laut Gesellschaftsvertrag beantragt unter Hinweis auf Seite 294 des Gutachtens Siart) und zum anderen die Kürzung Betrieblicher Aufwand. Mit der KG wurde wie unter Fremden abgerechnet und wurde dies bei seinen Einkünften im Einzelunternehmen erfasst.

Strittig ist insbesondere der im Jahr 2012 ausgewiesene Vorwegbezug VNBF BF aus Scheinrechnungen Gebäudeinvestitionen in Höhe von € 160.630,23. Der steuerliche Vertreter des Bf. erklärt, bei einer KG gebe es keine verdeckte Ausschüttung. Die Scheinrechnungen Gebäudeinvestitionen seien nicht im Gewinn enthalten gewesen, sondern nur über die Afa geltend gemacht worden. Dort sei ohnehin eine Kürzung erfolgt.“

Die Frist zur schriftlichen **Begründungsergänzung** wurde bis 4.11.2024 erstreckt.

Diese langte mit **Schreiben vom 23.10.2024** ein und wurde ausgeführt:

„1. Sachverhalt und Verwaltungsgeschehen

Hinsichtlich des von der belangten Behörde angenommenen Sachverhaltsdarf auf die angefochtenen Bescheide und die Beschwerdeentscheidungen verwiesen werden. Diesem wird, soweit nicht vom Beschwerdeführer ausdrücklich bestritten, nicht entgegengetreten, allerdings in der Folge in wesentlichen Punkten rechtlich anders beurteilt.

Dazu stellt der Beschwerdeführer die Daten der eingereichten Steuererklärungen wie folgt dar:

APO Mag. pharm. VN NN KG

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Sonderbetriebseinnahmen NN	63 033,60	60933,6 0	6033,60	62874,0 0	63924,0 0	75222,0 0
Sonderbetriebsausgaben NN	15893,8 7	13770,4 0	15276,9 9	14131,5 8	15902,6 6	2085079
Verlustanteil NN	87737,8 4	82808,9 0	18828,1 4	1109,15	3441,64	6341,87
Gewinn- biw. Verlustanteil NN	- 40597,9 1	- 35645,7 0	26 226,47	49 851,57	44 579,70	48029,3 4
Sonderbetriebseinnahmen BF				10666,6 7	10666,6 7	10666,6 7
Sonderbetriebsausgaben BF	66,52 -	12,42				

Verlustanteil BF	58491,7 6 -	55 205,94	- 18089,7 8	1065,56 -	3 306,68	- 6093,17
Gewinn bzw. Verlustanteil BF	58558,2 8 -	55 218,36 -	18089,7 8	11732,2 3	7 339,99	4573,50
Gesamtgewinn/verlust KG laut Erklärung	99156,1 9 -	90 864,06	8136,69	61583,8 0	51539,6 9	52602,8 4

Dem stehen die Feststellungen des Außenprüfers gegenüber:

Gewinnermittlung lt BP	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Feststellungsbescheid lt. ***	- 99156,19	- 90864,06	5423,55	57683,90	47519,81	73453,62
Fehlerberichtigung lt. Bescheid vom 3.12.2019						- 20850,79
Fehlerberichtigung lt. Bescheid vom 3.12.2019						- 3900,00
investitionsbedingter Gewinnfreibetrag bisher					1072,88	
investitionsbedingter Gewinnfreibetrag neu					- 1072,88	
Grundfreibetrag bisher			2713,14	3900,00	3347,00	3900,00
Grundfreibetragneu			- 1857,65	- 3900,00	- 3 900,00	- 3900,00

Instandhaltung Fa (FNSohn)		15 278,40				
Rückstellung Vorsteuer daraus		- 2546,40	- 1000,00			
Vorwegbezug BF Fa			1000,00			
Miete Sonderbetriebsvermö- gen	43800,00	43800,00	45227,9 2	45894,48	45894,48	47660,22
AfA Sonderbetriebsvermö- gen	- 3686,89	- 3 686,89	- 3686,89	- 3 686,89	- 3686,89	- 3686,89
Zinsen Sonderbetriebsvermö- gen	- 6000,00	- 5 800,00	- 5600,00	- 5400,00	- 5 200,00	- 5000,00
Aufwand Sonderbetriebsvermö- gen	- 3000,00	- 3000,00	- 3000,00	- 3000,00	- 3000,00	- 3000,00
Kürzung Abschreibung EB-Berichtigung	21608,51	22453,52	22753,5 2	22753,52	21929,27	20305,02
Kürzung Restbuchwert					22066,25	6750,00
Kürzung Anlagenverkauf					-2500	
Kürzung Anlagenverkauf					-2325	
Kürzung Anlagenverkauf					-6937,50	

Kürzung Anlagenverkauf					-4500	
Kürzung Anlagenverkauf					-4000	
Kürzung Anlagenverkauf					-1300	
Kürzung Anlagenverkauf					-75	
Kürzung Anlagenverkauf					-126	
Kürzung Anlagenverkauf						-24600
Kürzung Umsatzsteuer aus Anlagenverkauf						4100,00
Rückstellung Vorsteuer aus EB- Berichtigung	- 2126,05	- 1200,00				
Forderung BF aus Vorsteuer	2 126,05	1200,00				
Kürzung betrieblicher Aufwand und PA NN	132000,0 0	155000,0 0	37000,0 0	41000,00	31000,00	40000,00
Gewinn (Einkünfte) aus Gewerbebetrieb	85 565,43	130634,5 7	98973,5 9	155245,0 1	134206,4 2	131231,1 8

Hinsichtlich der Gewinn(Verlust)Verteilung geht die belangte Behörde davon aus, dass der Beschwerdeführer - mangels Leistung der bedungenen Kommanditeinlage - am Betriebsvermögen nicht beteiligt sei und damit als Arbeitsgesellschafter keinen Anspruch auf Gewinn habe.

Aus diesem Grund hat sie dem Beschwerdeführer folgende Einkünfte zugerechnet:

Gewinnanteile als Arbeitsgesellschafter	2012	2013	2014	2015	2016	2017
VorwegScheinrechnung en Gebäude	160630,2 3	6000				
Vorweg betr. Aufw.	127.000	150.000	32.000	36.000	26.000	35.000
Vorweg Baust. FNSohn	15278,40					
Vorweg Bagger Fa			6000			
Vorweg nicht bezahlter Anlagenverkauf				14400,0 0	5595,73	
Stornierung Anlagenverkauf						- 12300,0 0
Umsatzsteuer aus Stornierung						2050,00
Vorweg Barabhebungen	179,00	19216,56	15600,6 1	15549,6 4	21270,5 5	19336,9 4
Grundfreibetrag bisher						- 553,00
Miete Sonderbv	43 800,00	43800,00	45227,9 2	45894,4 8	45894,4 8	47660,2 2
AfA Sonderbv	- 3686,89	- 3686,89	- 3686,89	- 3686,89	- 3686,89	- 3686,89
Zinsen Sonderbv.	- 6000,00	- 5800,00	- 5600,00	- 5400,00	- 5 200,00	- 5000,00
Aufwand Sonderbv.	-3000	-3000	-3000	-3000	-3000	-3000
Einkünfte	318922,3 4	221808,0 7	86541,6 4	99757,2 3	86873,8 7	79507,2 7

Demgegenüber führt der Gutachter Mag. Siart in seinem Gutachten auf Seite 292 aus, dass durch die zwischen den Gesellschaftern vereinbarte Aufrechnung einer offenen Forderung des Beschwerdeführers gegenüber der Kommanditgesellschaft - aus seiner Sicht - der Beschwerdeführer grundsätzlich auch am Vermögen und den stillen Reserven sowie an den Gewinnen und Verlusten der Gesellschaft beteiligt sei.

Dafür spricht nach Ansicht des Beschwerdeführers auch, dass die belangte Behörde selbst hinsichtlich des Betriebsgebäudes vom Vorliegen eines Sonderbetriebsvermögens des Beschwerdeführers ausgeht.

2. Rechtliche Beurteilung

Gem. § 188 (1) b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (der Gewinn) festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind, wobei gem. § 188 (3) BAO Gegenstand der Feststellung auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber ist.

Damit ist klar, dass der auf den Teilhaber gem. § 188 (3) BAO entfallende Gewinnanteil in den gem. § 188 (1) festgestellten Einkünften enthalten sein muss, um ihn danach verteilen zu können; Entnahmen oder ein eventuell anderes gearteter Zahlungsfluss können daher nicht Gegenstand der Feststellung gem. § 188 BAO sein; "verdeckte Gewinnausschüttungen" sind bei einer solchen Feststellung nicht denkbar. Auch das von der belangten Behörde angenommene Sonderbetriebsvermögen des Beschwerdeführers stünde wieder infrage.

Der Gutachter hat in seinem Gutachten für das Landesgericht Ort1 auf Seite 294 dargestellt, dass zwar nicht nachvollziehbar sei, wie die Kommanditeinlage des Beschwerdeführers bei der Kommanditgesellschaft tatsächlich aufgebracht wurde, was aber nichts am grundsätzlichen Zugang ändere, dass die Gesellschaft rechtswirksam gegründet und auch ins Firmenbuch eingetragen sei. Der Beschwerdeführer hafte auch gegenüber Dritten mit der dort ausgewiesenen Haftsumme in Höhe von € 50.000. Aus seiner Sicht sei, was der Gutachter durch Unterstreichung besonders hervorgehoben hat, der Beschwerdeführer sohin nicht nur reiner Arbeitsgesellschafter, sondern ein am Gewinn und Verlust beteiligter Gesellschafter; die Verlustzuweisungen stünden ihm dem Grunde nach zu.

Damit hat der Gerichtsgutachter eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass die von der belangten Behörde behauptete Arbeitsgesellschaftereigenschaft des Beschwerdeführers von ihm nicht nachvollzogen werden könne; dieser Meinung schließt sich der Beschwerdeführer ausdrücklich an.

Im übrigen könnten Vorteile aus einer Arbeitsgesellschaftereigenschaft gar nicht gem. § 188 BAO festgestellt werden, weil sie ja nicht Teil von gemeinschaftlichen Einkünften, sondern entweder Ausfluss einer Arbeitsleistung und damit Bestandteil von möglichen Einkünften aus

nichtselbständiger Arbeit oder - wie unterstellt - leistungslos sind, die nicht gem. § 188 BAO festgestellt werden dürfen; und beim Gebäude bliebe es mangels Betriebsvermögeneigenschaft bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Beschwerdeführers.

Die belangte Behörde behauptet einerseits, der Beschwerdeführer habe in den Jahren 2012 bis 2017 Teile der von ihm im Rahmen seines eigenen Gewerbebetriebes gegenüber der Gesellschaft abgerechneten Leistungen gar nicht erbracht; es handle sich insoweit um Scheinleistungen bzw. Scheinrechnungen und Vorwegbezüge als Arbeitsgesellschafter; andererseits habe er - in der Gesellschaft an sich aktivierungspflichtige - Leistungen nicht erbracht bzw. habe er diese – im Nachhinein betrachtet - mehrfach verrechnet; dabei handle es sich um Vorwegbezüge als Arbeitsgesellschafter.

Folgt man diesen Ansichten, könnten solche Scheinrechnungen in keinem Fall Betriebsausgaben der Gesellschaft bewirken; es käme zu dem Beschwerdeführer zuzurechnenden Privatentnahmen, die auf seinem Verrechnungskonto zu verbuchen wären. Das gleiche gilt für jene Privatentnahmen, die bisher auf dem unklaren Verrechnungskonto verbucht, aber vom Beschwerdeführer bewirkt wurden; auch insoweit kann es zu keinen "verdeckten Gewinnausschüttungen" kommen.

Kommt man zu dem Ergebnis, dass der "betriebliche Aufwand", wie der Beschwerdeführer annimmt, leistungsgerecht und fremdüblich und daher nicht überhöht sei, ergeben sich die folgenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Gesellschaft und deren Verteilung auf die Gesellschafter aufgrund des Gesellschaftsvertrages wie folgt:

(Tabelle)

Zusammenfassend antwortet der Beschwerdeführer dem Bundesfinanzgericht auf den Beschluss vom 28.8.2024 also wie folgt:

3. Vorhaltbeantwortung

1. Die Stellungnahme der belangten Behörde vom 16.11.2020 wurde vom Beschwerdeführer zur Kenntnis genommen und hat nichts Neues hervorgebracht.

2. Der Beschwerdeführer ergänzt seinen Änderungsantrag hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt (vergl. Anlagen.):

Apotheke	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Einkünfte lt. Beschwerde	- 41434,57	- 19365,43	69686,73	123144,91	112 626,30	100131,19

Einkünfte BF	- 18801,77	- 9 831,04	27617,47	56 689,09	51990,30	43 58,79
-----------------	---------------	------------	----------	-----------	----------	----------

3. Zu den Ausführungen im Gutachten des Sachverständigen Mag. Rudolf Siart zu seinem Verhältnis zur Kommanditgesellschaft hat sich der Beschwerdeführer oben geäußert und sich dabei dieser Meinungsvollinhaltlich angeschlossen.

4. Den Antrag auf Senatszuständigkeit beabsichtigt der Beschwerdeführer zur gegebenen Zeit zurückzunehmen, auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung will er aber (vorerst) nicht verzichten. (2 Seiten detaillierte Darstellung Beschwerdeantrag)“

Mit Beschluss vom 22.11.2024 wurde die Beschwerdeergänzung der Amtspartei und der KG zur Stellungnahme zugestellt.

Die Amtspartei gab mit Schreiben vom 7.1.2025 folgende Stellungnahme ab:

„Gemäß § 250 Abs. 1 BAO hat eine Bescheidbeschwerde neben der Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet (lit. a), die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird (lit. b) und welche Änderungen beantragt werden (lit. c) eine Begründung (lit. d) zu enthalten. Im Schriftsatz vom 30.12.2019 richtet sich die Beschwerde ausdrücklich gegen die Bescheide vom 29.11.2019 und 03.12.2019, mit denen die Verfahren für 2012 bis 2016 gem. § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der „APO Ort Mag. NN KG“ für 2012 bis 2017 gem. § 188 BAO festgestellt wurden. Weder der Schriftsatz vom 30.12.2019 noch die Ergänzung vom 23.10.2024 enthalten jedoch eine Begründung bezüglich der Wiederaufnahme der Verfahren. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide ist daher unsubstantiiert und aus den in der Beschwerdevorentscheidung vom 23.07.2020 genannten Gründen abzuweisen.

Betreffend Feststellungsbescheide enthält das Schreiben vom 30.12.2019 zwar eine Überschrift „Begründung“; allerdings wird darunter nicht ausgeführt, in welchen Punkten und aus welchen Gründen der Beschwerdeführer die angefochtenen Bescheide für rechtswidrig erachtet. Genau genommen ist auch aus dem Schreiben vom 23.10.2024 nicht klar zu erkennen, aus welchen Gründen der Beschwerdeführer die Beschwerde für gerechtfertigt hält. Nach der Rechtsprechung des VwGH (2002/13/0005, 0006; 2007/15/0247; 2008/15/0331) soll jedoch die im § 250 Abs. 1 lit. d BAO geforderte Angabe die Berufungsbehörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, aus welchen Gründen der Beschwerdeführer die Beschwerde für erfolgversprechend hält.

Der Beschwerdeführer ergänzt auf Seite 6 des Schreibens vom 23.10.2024 lediglich die Beträge der beantragten Einkünfte der APO und von Herrn BF. Aus der Aufstellung auf Seite 5 geht schließlich hervor, dass die beantragte Änderung die Position „Kürzung betrieblicher Aufwand“ betrifft: 2012: -127.000; 2013: -150.000; 2014: -32.000; 2015: -36.000; 2016: -26.000; 2017: -

35.000. In den beschwerdegegenständlichen Feststellungsbescheiden wurden diese Beträge zu den erklärten Einkünften der APO hinzugerechnet, da es sich dabei nicht um Betriebsausgaben der APO handelt. Im Besprechungsprogramm vom 25.09.2019 wurden unter 3.3. und 3.4. ausführlich die Gründe dargestellt, weshalb diese Beträge bei der Gewinnermittlung der APO unbeachtlich sind. Demgegenüber verbleibt das unsubstantiierte Vorbringen des Beschwerdeführers, dass der „betriebliche Aufwand leistungsgerecht und fremdüblich und daher nicht überhöht sei“ (2. Absatz auf Seite 5) auf der bloßen Behauptungsebene.

Bezüglich Verhältnis des Beschwerdeführers zur APO Ort KG ist zunächst auf die Definition eines Arbeitsgesellschafters in § 109 Abs. 2 UGB hinzuweisen. Demnach kann sich der Beitrag eines Gesellschafters auch auf die Leistung von Diensten beschränken. Gemäß § 109 Abs. 2 iVm § 161 Abs. 2 UGB kann auch ein Kommanditist Arbeitsgesellschafter sein. In Punkt 4 des undatierten (am 19.09.2012 bei der Abgabenbehörde eingegangenen) Gesellschaftsvertrags-Zusammenschlussvertrages ist geregelt, dass der Anspruch auf Auszahlung des Gewinnanteiles nicht geltend gemacht werden kann, soweit der Gesellschafter seine Einlage nicht geleistet hat. Diesbezüglich hält Prof. Siart auf Seite 294 seines Gutachtens ausdrücklich fest, dass nicht nachvollziehbar ist, wie die Kommanditeinlage des Beschwerdeführers geleistet wurde.

Weiters führt der Gutachter aus, dass die nicht geleistete Einlage nichts daran ändere, dass die APO Ort KG rechtswirksam gegründet wurde und der Beschwerdeführer gegenüber Dritten mit der im Firmenbuch eingetragenen Haftsumme von 50.000 Euro haftet. Diese Feststellungen des Gutachters werden von der Abgabenbehörde nicht in Abrede gestellt. Die Abgabenbehörde kann jedoch die daraus gezogene Schlussfolgerung, dass der Beschwerdeführer „sohin nicht nur reiner Arbeitsgesellschafter, sondern ein am Gewinn und Verlust beteiligter Gesellschafter“ sei, nicht nachvollziehen. Denn die im Firmenbuch eingetragene Haftsumme ist von der Pflichteinlage zu unterscheiden. Die Haftsumme bezeichnet jenen Betrag, in dessen Höhe die Kommanditisten den Gläubigern der Gesellschaft unmittelbar haften. Sie betrifft daher das Verhältnis der Gesellschaft zu ihren Gläubigern (Außenverhältnis), während die Pflichteinlage dem Innenverhältnis zuzuordnen ist (vgl. dazu Schörghofer in Kalss/Nowotny/Schauer, Österreichisches Gesellschaftsrecht² Rz 2/929 ff). Die Frage der Gewinn- und Verlustbeteiligung betrifft somit das Innenverhältnis der Gesellschaft und ist daher unabhängig von der im Außenverhältnis maßgeblichen Haftsumme.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer – entgegen dem Vorbringen auf Seite 2 der Beschwerde vom 30.12.2019 – aus dem Fruchtgenuss am von der Gesellschaft gemieteten Gebäude keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt hatte (siehe Einkommensteuererklärung für 2012 vom 11.07.2013, für 2013 vom 24.11.2014, für 2014 vom 23.09.2015, für 2015 vom 06.10.2016, für 2016 vom 05.04.2017).“

Die KG beantragte eine Fristverlängerung bis 31.1.2025. Mit **Schreiben vom 30.1.2025** wurde sodann ausgeführt: „I. Stellungnahme zur Frage, ob Herr VNBF BF an der APO Ort - Mag. pharm. VN NN KG substanz- und erfolgsbeteiligt war

In seinem Gutachten in der Strafsache VNBF BF ua, Landesgericht Ort1, GZ: Hv1, Punkt 3.4.1.10.4.1.1., Seite 294 kommt der Sachverständige Mag. Siart zu dem Ergebnis, dass es sich bei Herrn BF nicht nur um einen bloßen Arbeitsgesellschafter, sondern um einen „am Gewinn und Verlust beteiligten Gesellschafter“ handelt. Der Sachverständige stützt diese Schlussfolgerung einerseits auf 1. die rechtswirksame Gründung der APO Ort KG und deren Eintragung ins Firmenbuch und andererseits auf 2. die Haftung des VNBF BF gegenüber Dritten mit der im Firmenbuch ausgewiesenen Haftsumme von € 50.000,00.

Eine nähere Begründung, warum es sich bei Herrn BF entgegen der Annahme sowohl der Abgabenbehörde im Rahmen der Betriebsprüfung als auch der Finanzstrafbehörde nicht bloß um einen reinen Arbeitsgesellschafter handelt, bleibt der Sachverständige schuldig. Die steuerliche Vertretung des Herrn BF schließt sich dieser Auffassung in ihrem ergänzenden Vorbringen vom 23.10.2024 an und begründet die Stellung von Herrn BF als an der Substanz der APO Ort KG beteiligter Gesellschafter zusätzlich zusammengefasst damit, dass 3. die Einkünfte eines reinen Arbeitsgesellschafters nicht in einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO aufgenommen werden können, sodass allein das Vorhandensein von entsprechenden Feststellungsbescheiden dazu führen müsse, dass Herr BF kein reiner Arbeitsgesellschafter sein könne.

Ad 1.: Wenn der bloße Verweis auf die rechtswirksame Gründung der Gesellschaft sowie deren Eintragung ins Firmenbuch automatisch zur Annahme einer Gesellschafterstellung mit Beteiligung an Vermögen, Gewinn und Verlust führen würde, hieße das im Umkehrschluss, dass eine Stellung als reiner Arbeitsgesellschafter gesetzlich per se ausgeschlossen wäre. Das dies nicht zutrifft, ergibt bereits ein Blick auf § 109 Abs 2 Satz 2 iVm § 161 Abs 2 UGB, der den reinen Arbeitsgesellschafter explizit zulässt:

„Der Beitrag eines Gesellschafters kann sich auch auf die Leistung von Diensten beschränken (Arbeitsgesellschafter).“

Zu verweisen ist ferner auf jede GmbH & Co KG im klassischen Sinn, bei der die Komplementär-GmbH als reine Arbeitsgesellschafterin ebenfalls weder am Gesellschaftsvermögen noch an Gewinn und Verlust partizipiert. Aus dem Umstand, dass eine Gesellschaft rechtswirksam gegründet und ins Firmenbuch eingetragen wurde kann daher nicht geschlossen werden, dass sämtliche Gesellschafter sowohl substanz- als auch erfolgsbeteiligt sind.

Nach der hM können auch Kommanditisten reine Arbeitsgesellschafter sein.

Ad 2.: Dieses Argument vermischt Pflichteinlage und Haftsumme. Gemäß § 121 Abs 1 Satz 1 iVm § 161 Abs 2 UGB wird der Gewinn und Verlust eines Geschäftsjahres den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Kapitalanteile zugewiesen. Durch den Verweis in § 121 Abs 1 Satz 1 UGB auf § 109 Abs 1 UGB wird klargestellt, dass die jeweiligen Kapitalanteile dem Verhältnis der (Pflicht-)Einlagen entsprechen. Die (Pflicht-)Einlagen der Gesellschafter beziehen sich somit rein auf das Innenverhältnis zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft. Demgegenüber bezeichnet die im Firmenbuch einzutragende Haftsumme jenen Betrag, mit dem Kommanditisten gegenüber Gesellschaftsgläubigern haften. Diese betrifft sohin ausschließlich das Außenverhältnis. Pflichteinlage und Haftsumme können (wie im vorliegenden Fall) voneinander abweichen. Somit kann von der Eintragung einer Haftsumme im Firmenbuch nicht darauf geschlossen werden, dass vom jeweiligen Gesellschafter auch eine Einlage geleistet wurde und folglich eine Beteiligung am Gesellschaftsvermögen und -erfolg besteht. Dies entspricht auch der Rechtsansicht des Amtes für Betrugsbekämpfung in seiner Stellungnahme zum Gutachten des Buchsachverständigen vom 22.07.2024 (Seite 10). Bei einem Kommanditisten ohne Beteiligung an Vermögen, Gewinn und Verlust wie im vorliegenden Fall müssen beide Beträge sogar voneinander abweichen: Aufgrund der Stellung als reiner Arbeitsgesellschafter ist die Pflichteinlage zwingend 0, während umgekehrt die Haftsumme nicht 0 sein darf.

Ad 3.: Der steuerliche Vertreter von Herrn BF führt in seinem ergänzenden Vorbringen vom 23.10.2024 zusammengefasst aus, dass Einkünfte aus einer reinen Arbeitsgesellschafterstellung nicht gem. § 188 BAO festgestellt werden können. Dies trifft unter Verweis auf die Entscheidung des VwGH vom 18.03.1975, GZ 1301/74 sowie auf RZ 5808 EStR 2000 ebenso wenig zu wie die Aussage, dass Herr BF als reiner Arbeitsgesellschafter diesfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hätte. Letzteres würde voraussetzen, dass Herr BF als in die betriebliche Organisation der APO Ort KG eingebundener, weisungs- und kontrollunterworfener Dienstnehmer zu qualifizieren wäre, was unter Verweis auf die bisher im Verfahren getroffenen Feststellungen völlig absurd erscheint.

Dem ergänzenden Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass eine Berücksichtigung von Einkünften eines reinen Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten (selbst wenn dieser – anders als im gegenständlichen Fall – Dienstnehmer wäre!) im Rahmen eines Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO nicht nur möglich ist, sondern vielmehr zwingend zu erfolgen hat. Dies ergibt sich daraus, dass es sich bei derartigen Einkünften um Sonderbetriebseinnahmen iSv § 23 Z 2 EStG handelt, welche ausschließlich auf Ebene der Mitunternehmerschaft im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO zu berücksichtigen sind. Dass ein Kommanditist auch aus gesellschaftsrechtlicher Sicht reiner Arbeitsgesellschafter sein kann, wurde bereits oben ad 2. erläutert.

Dass es sich – entgegen der Rechtsansicht des Sachverständigen sowie des steuerlichen Vertreters des Herrn BF, und entsprechend der Rechtsansicht der Abgabenbehörde sowie des

Amtes für Betrugsbekämpfung – bei Herrn BF um einen reinen Arbeitsgesellschafter ohne Vermögensbeteiligung handelt, ergibt sich abschließend auch mit Blick auf den Gesellschafts- und Zusammenschlussvertrag, dessen Punkt V. „Gesellschafter und Einlagen und Gegenleistung“ auszugsweise wie folgt lautet:

„Die Gesellschafter leisten nachstehende Bareinlagen bzw. bringen nachfolgende Betriebsvermögenswerte ein. ... VNBF BF € 50.000,00 BAREINLAGE (Euro fünfzigtausend) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.“

Diese Formulierung verdeutlicht den von § 23 Abs 1 UmgrStG für einen Zusammenschluss geforderten Zug-um-Zug-Charakter zwischen Einlageleistung des Gesellschafters einerseits und der Gewährung von Gesellschaftsrechten an den Gesellschafter als Gegenleistung dafür andererseits. Ohne Einlageleistung kann es daher auch keine Gegenleistung in Form einer Beteiligung an Vermögen, Gewinn und Verlust geben. Für diese Auslegung spricht auch, dass laut Punkt V. des Gesellschaftsvertrages die Bareinlage des Herrn BF sofort fällig gewesen wäre. Dass Herr BF seine Einlage nicht geleistet hat, ergibt sich sowohl aus den Feststellungen der Betriebsprüfung als auch aus dem Sachverständigengutachten (Seite 294) und entspricht dies auch der Rechtsansicht des Amtes für Betrugsbekämpfung (Stellungnahme zum Gutachten des Buchsachverständigen vom 22.07.2024, Seite 10). Nicht einmal das ergänzende Vorbringen vom 23.10.2024 des eigenen steuerlichen Vertreters von Herrn BF widerspricht der nicht erfolgten Einlagenleistung.

II. Die Beteiligten bringen die oben angesprochene Stellungnahme des Amtes für Betrugsbekämpfung vom 22.07.2024 zur Vorlage und erheben den Inhalt dieser Stellungnahme – um Längen zu vermeiden – und zwar konkret den Punkt 3.4.1.10 dieser Stellungnahme zum eigenen Vorbringen.

Beweis/Bescheinigungsmittel: Einvernahme Mag. VN NN

III. Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass Herr BF mangels Leistung der gesellschaftsvertraglich vorgesehen Einlage zu keinem Zeitpunkt an Vermögen, Gewinn und Verlust der APO Ort KG beteiligt war und somit bis zu seinem Ausscheiden durchgehend die Stellung eines reinen Arbeitsgesellschafters hatte.“

Mit **Schreiben vom 27. März 2025** wurde durch den Bf. der Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurückgenommen und folgendes ausgeführt:

„1. Gewinn (Verlust) Verteilung: Der Beschwerdeführer stellt folgende Beweisanträge:

Ladung zur mündlichen Beschwerdeverhandlung und Einvernahme von

- a) Frau Mag. pharm. VN NN, ***3*** 216/2, 6987 ***33***, als Zeugin zum Beweis, dass ihr vor Gründung der Kommanditgesellschaft vom Beschwerdeführer ein Darlehen in Höhe von € 100.000,- gewährt wurde und
- b) Frau KR Silvia Name2, Steuerberaterin, STra, Ort64, zum Beweis, dass von der von ihr geleiteten Steuerberatungsgesellschaft, der Stb3 Steuerberatung GmbH, FN FBNR, im Jahresabschluss der Kommanditgesellschaft zum 31.12.2012 die ausstehende Kommanditeinlage des Beschwerdeführers in Höhe von € 50.000,-- mit dem gegenüber der späteren Komplementärin bereits vor Gründung der Kommanditgesellschaft zugezählten Darlehen des Beschwerdeführers in Höhe von € 100.000, — zur Gänze gegengebucht wurde.

Die Vorbringen der belangten Behörde vom 7.1.2025 und der "sonstigen Beteiligten" vom 30.1.2025 gleichen sich inhaltlich im Wesentlichen.

Sie vertreten die Rechtsmeinung, dass dem Beschwerdeführer wegen Nichtleistung der Kommanditeinlage in den Streitjahren 2012 bis 2017 kein Gewinn(Verlust)Anteil zugestanden sei. Dabei verweisen sie auf die §§ 109, 121 und 161 UGB.

Gem. § 121 (1) UGB wird der Gewinn und Verlust eines Geschäftsjahres, sofern alle Gesellschafter in gleichem Ausmaß zur Mitwirkung verpflichtet sind, den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Kapitalanteile zugewiesen; enthält der Gesellschaftsvertrag eine abweichende Bestimmung nur über den Anteil am Gewinn oder über den Anteil am Verlust, so gilt sie im Zweifel für Gewinn und Verlust; § 109 (2) UGB bestimmt, dass die Gesellschafter im gleichen Ausmaß zur Mitwirkung an der Förderung des Gesellschaftszwecks verpflichtet sind und dass sich dieser Beitrag auch auf die Leistung von Diensten beschränken kann (Arbeitsgesellschafter); gem. § 161 (2) UGB finden, soweit nichts anderes bestimmt ist, auf die Kommanditgesellschaft die für die offene Gesellschaft geltenden Vorschriften Anwendung.

Festzuhalten ist, dass in Punkt IX. Z. 2. des Gesellschaftsvertrages ("Zusammenschlussvertrag") vom 10.9.2012 geregelt ist, dass den Gesellschaftern der restliche Reingewinn im Verhältnis ihrer Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft zusteht. Deshalb hat die Generalklausel des § 121 UGB - bis auf die Bestimmung, dass eine Regelung im Zweifel für Gewinn und Verlust gilt - hier keine Bedeutung. Dass § 109 (2) UGB bestimmt, dass die Gesellschafter im gleichen Ausmaß zur Mitwirkung an der Förderung des Gesellschaftszwecks verpflichtet sind und dass sich dieser Beitrag auch auf die Leistung von Diensten beschränken kann, spielt hier keine Rolle, weil es sich um keine Gewinn(Verlust)Verteilungsbestimmung, sondern um eine Vorschrift handelt, die sich auf die Mitwirkungspflicht an der Förderung des Gesellschaftszwecks bezieht.

Im Beweisverfahren wird sich ergeben, dass der Beschwerdeführer seine Kommanditeinlage in Höhe von € 50.000, — am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages durch

Aufrechnung mit einem der Komplementärin vor Gründung der Kommanditgesellschaft gewährten Darlehen in Höhe von € 100-000, — mehr als geleistet hat; somit erübrigen sich alle weiteren Überlegungen zu den vorgebrachten Einwendungen der "Gegenseite".

Der Beschwerdeführer sieht daher keinen Grund, sein Vorbringen vom 23.10.2023 abzuändern.

2. Zurücknahme eines Antrages

Der Beschwerdeführer nimmt seinen in der Beschwerde vom 30.12.2019 gestellten und im Vorlageantrag vom 19.5.2020 wiederholten Antrag zurück, gem. § 272 (2) 1 BAO den gesamten Senat mit der Entscheidung über die Bescheidbeschwerde zu befassen; einer Entscheidung durch die Vorsitzende als Berichterstatteerin steht daher nichts mehr entgegen.“

Mit **Ladungen vom 17. April 2025** wurde sodann durch die Richterin eine mündliche Verhandlung für 8. Mai 2025 ausgeschrieben.

Aufgrund eines Verzuges der Postzustellung bei Mag. NN wurde über Ersuchen von Mag. RA die Verhandlung abberaumt.

Mit Schreiben vom 9.5.2025 wurden vom Bf. die Feststellungserklärungen der APO 2012 bis 2017 vorgelegt.

Mit **Schreiben vom 15.5.2025** wurden der Antrag auf mündliche Verhandlung und die beiden Beweisanträge (Zeugeneinvernahme Silvia Name2 und Mag. VN NN) zurückgezogen.

Ebenso wurde die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide 2012 bis 2016 zurückgenommen, diese wird demnach gesondert mit Beschluss erledigt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Allgemeines:

Frau VN NN, Komplementärin der APO Ort, wollte sich nach einer Phase von nichtselbständiger Tätigkeit als Apothekerin selbständig machen und hat von der Apothekerkammer ca. 2006 oder 2007 die Konzession zum Betrieb einer Apotheke in Ort als öffentliche Apotheke erhalten. Die Konzession verfällt nach den Regeln der Apothekerkammer, wenn nicht innerhalb von fünf Jahren eine Apotheke eröffnet wird.

Die Planungsphase gestaltete sich für Frau NN schwierig (Darstellung im Besprechungsprogramm) und lernte sie ca. 2009 VNBF BF, den verfahrensgegenständlichen Beschwerdeführer und vormaligen Kommanditisten der APO Ort kennen.

VNBF BF erwarb mit Kaufvertrag vom 28.12.2009 den nunmehrigen Apothekenstandort „Postgebäude“. Es erfolgte ein Umbau für die Apotheke. In weiterer Folge erfolgte mit Mietvertrag vom 7.4.2010 eine Vermietung von Räumlichkeiten an Frau NN. Das Mietverhältnis begann am 1.7.2010 und wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Der monatliche Mietzins betrug 3500 Euro zuzüglich 20 % Umsatzsteuer. Am 9.8.2010 erfolgte die Eröffnung der APO Ort als Einzelunternehmen von Frau Mag. NN. Zu diesem Zeitpunkt war der Um- und Ausbau sowie die Einrichtung abgeschlossen

Ab 2009 kümmerte sich VNBF BF bereits um die Belange der Apotheke in Gründung, ab Eröffnung der Apotheke kümmerte er sich um das gesamte Rechnungswesen.

Es wurde vereinbart, dass von der Apotheke ausschließlich die geplante Apothekenausstattung und Adaptierung der gemieteten Räumlichkeiten für die Apotheke finanziert wird. Ausdrücklich vereinbart wurde auch, dass von der Apotheke somit keine baulichen Erweiterungsinvestitionen in „fremde Objekte“ erfolgen.

Bis Ende 2011 liegen demnach Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei VNBF BF vor. (vgl auch die diesbezügliche Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes, BFG 30.1.2022, RV/5101308/2020, Seite 226 und 227).

Mit dem Stichtag 31.12.2011 wurde der Gewerbebetrieb des Einzelunternehmens der Fr. Mag. VN NN in die APO Ort Mag. pharm. VN NN KG umgegründet (Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG). Dieser Vertrag ist nicht datiert, er wurde jedoch am 12.9.2012 im Postweg beim Finanzamt A B Ort1 eingebracht. Komplementärin ist seitdem Mag. VN NN, Kommanditist war im Beschwerdezeitraum VNBF BF. Die KG wurde am 9.10.2012 unter FN Nummer ins Firmenbuch eingetragen. Beim Kommanditisten scheint eine Haftsumme von € 50.000 auf.

Als Zusammenschlussstichtag wird der 1.1.2012 angeführt, für diesen Tag wurde auch die Zusammenschlussbilanz aufgestellt.

Am 1.9.2012 wurde ein mit dem vorigen Mietvertrag im wesentlichen gleichlautender neuer Mietvertrag zwischen VNBF BF und der neugegründeten KG abgeschlossen.

Buchführung und Vertretung im Beschwerdezeitraum:

Die Bücher der APO wurden bis zum März 2011 von der Stb1 GmbH geführt, wobei sich die Geschäftsführerin Name1 dahingehend geäußert hat, dass die Vorkontierung von VNBF BF bzw. dessen Sohn VN2 FNSohn vorgenommen wurde. Und an diese Vorkontierung musste sich die Steuerberatungskanzlei halten. Ab April 2011 wurden dann die Bücher vom

Einzelunternehmen des VNBF BF geführt, der seinen Sohn als Buchhalter beschäftigte. Im Mai 2012 wurde die Vollmacht der Stb1 gekündigt, die neue steuerliche Vertretung war daraufhin die Stb2 Steuerberatung GmbH bzw. später die Stb3 Steuerberatung GmbH der Geschäftsführerin Silvia Name2 MSc.

Nicht zuletzt auf Grund der Ermittlungsergebnisse der Finanzstrafbehörde kam es im Herbst 2018 zum Bruch von Mag. VN NN mit VNBF BF und VN2 FNSohn. Der Kontakt zum Kommanditisten VNBF BF wurde abgebrochen, ihm und VN2 FNSohn wurde der Zutritt in die APO verwehrt.

Seit 6.11.2018 werden die APO Ort KG und Mag. VN NN selbst von der SK ***20*** + ***29***, steuerlich vertreten. Die Verteidigung im Finanzstrafverfahren hat Hr. Mag. Christian RA von der ***30*** Rechtsanwälte GmbH übernommen.

VNBF BF betrieb im Beschwerdezeitraum ein nicht im Firmenbuch protokolliertes Einzelunternehmen namens ***19***. Facility Management. Weder VNBF BF noch VN2 FNSohn waren befugt, Leistungen im Bereich des Rechnungswesens und des Steuerrechts als selbständig tätige Unternehmer zu erbringen (keine gewerberechtliche Befugnis, keine Befugnis nach der WTBO).

VN2 FNSohn war von 16.2.2010 bis 31.12.2017 bei seinem Vater VNBF BF bzw. seinem Einzelunternehmen ***19***. Facility Management vollzeitbeschäftigt. (Vgl. BFG vom 29.3.2022, RV/5101362/2020 zu Haftung für Lohnsteuer 2011)

Für die Jahre 2012 bis 2016 wurden von der APO Feststellungserklärungen abgegeben und von der Komplementärin unterfertigt. In Ihnen wurde dem Kommanditisten ein Gewinn- bzw. Verlustanteil zugewiesen. Ebenso ergingen die Feststellungsbescheide des Beschwerdezeitraums an die Komplementärin.

Die Ermittlung des Sachverhaltes war sehr aufwändig (insbesondere für die Betriebsprüfung, aber auch für den Sachverständigen), da die Belege regelmäßig so gestaltet waren, dass auf den Rechnungen nur Pauschalbeträge dargestellt wurden.

Wie bereits im Verfahren seines Einzelunternehmens unter RV/5101308/2020 dargestellt, hat der Kommanditist in einem gar nicht zur Gänze erforschbaren Ausmaß andere Unternehmer veranlasst, jenen Rechnungstext und Adressierung in die Rechnung aufzunehmen, die für ihn gerade passend war.

Rechtswirksame Gründung der Kommanditgesellschaft APO

Zunächst ist zu klären, ob eine rechtswirksame Gründung der Kommanditgesellschaft erfolgte, zumal die Abgabenbehörde diesen Vertrag als Scheinvertrag (vgl. Punkt 3.1.6.1. Punkt 8 des Besprechungsprogramms – Seite 7 dieses Erkenntnisses) beurteilt.

Die Zusammenschlussbilanz wurde nicht richtig erstellt. (vgl. S 3 dieses Erkenntnisses ff)

Der Zusammenschlussvertrag ist von der Komplementärin unterschrieben. Aufgrund des Umstandes der Eintragung ins Firmenbuch und des Fortbestandes der KG bis heute geht die Richterin von einer rechtswirksamen Gründung aus. (siehe rechtliche Beurteilung)

Beteiligung des Bf. an den Ergebnissen der APO:

In weiterer Folge ist zu klären, welche Stellung dem Bf. in der KG zukommt.

Im Zusammenschlussvertrag ist dazu unter Punkt 5 folgendes geregelt:

„Die Gesellschafter leisten nachstehende Bareinlagen bzw. bringen nachfolgende Betriebsvermögenswerte ein. Übertragen wird der Betrieb der APO als begünstigtes Vermögen nach UMGsStG § 23 Abs 2 durch die Komplementärin.“ „Mag. pharm. VN NN € 75.000 Betriebsvermögenswert lt. vorliegender Schlussbilanz vom 31.12.2011 des Einzelunternehmens VN NN“ „VNBF BF € 50.000 Bareinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten“

Im Gesellschafterbeschluss „MEETING AM 11-09-12“ ist folgendes festgehalten:

„Die Gesellschafter kommen überein, daß die Einlage in anderer Form erfolgt. Seitens Hrn. VNBF BF besteht gegenüber der ***Bf1*** eine offene Forderung aus Ausgangsfaktura-# HSFMAP0050112 über Netto € 50.000.00 Die Gesellschafter beschließen, daß diese offene Forderung zwecks Abwicklungserleichterung gegen das Einlageerfordernis von € 50 000,00 gegengerechnet wird.“

Die Amtspartei geht von einer Stellung als Arbeitsgesellschafter mit Vorwegbezügen aus.

Die Aufbringung der Kommanditeinlage ist nach Ansicht der Richterin erfolgt. (siehe Beweiswürdigung) Dies durch Gegenrechnung mit einer offenen Forderung des Kommanditisten.

Die KG wurde am 9.10.2012 unter FN Nummer ins Firmenbuch eingetragen. Beim Kommanditisten scheint eine Haftsumme von € 50.000 auf.

Höhe der Beteiligung

Am 30.4.2015 wurde eine Rechnung ausgestellt, in der die APO Ort KG 9 % der ***20*** der APO KG an VNBF BF um € 189.000 veräußert. Diese Veräußerung wurde auch der Apothekerkammer angezeigt.

Auf die Darstellungen zur Finanzierung und weitere Versuche der Anteilsänderung wird auf die Darstellung im Besprechungsprogramm vom 25.9.2019 ab Seite 9 verwiesen.

In den Steuererklärungen ab 2015 wurde diese Änderung berücksichtigt, und die Einkünfte ab diesem Zeitpunkt 51% (Frau Mag. NN) und 49 % (Hr. BF) aufgeteilt. Ein Geldfluss des Verkaufserlöses zu Frau NN erfolgte nicht.

Diese Kaufverträge sind nicht rechtswirksam zustandegekommen und daher unbeachtlich.

Die Beteiligung des VNBF BF im Beschwerdezeitraum beträgt 40 %. (siehe rechtliche Beurteilung)

Sonderbetriebsvermögen VNBF BF

VNBF BF hat mit Kaufvertrag vom 28.12.2009 die Liegenschaft in Ort an der Fluss, Gasse1 1 erworben.

Am 7.4.2010 wurde über die von der APO genutzten Gebäudeteile ein Mietvertrag errichtet zwischen dem Vermieter VNBF BF und Mag. VN NN als Betreiberin der APO Ort. Das Mietverhältnis begann am 1.7.2010 und wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Der monatliche Mietzins hat € 3.500,00 zuzüglich 20% USt. betragen.

Am 1.9.2012 wurde nach Gründung der APO Ort Mag. pharm. VN NN KG ein im Wesentlichen gleichlautender Mietvertrag zwischen VNBF BF und der neu gegründeten KG abgeschlossen.

Mit Übergabevertrag vom 28.12.2012 und Ergänzung vom 31.12.2013 wurden zwischen VNBF BF und seinem Sohn Verträge geschlossen, die Gebäudeteile an den Sohn übergeben sollten. Allerdings erfolgte keine Grundbucheintragung. Eine tatsächliche Übertragung erfolgte erst mit Notariatsakt vom 2.8.2018. Ein Grundbuchsatz vom 21.11.2017 weist VNBF BF als Alleineigentümer der Liegenschaft aus.

Ab dem Zeitpunkt des Zusammenschlusses liegt nach Ansicht der Richterinnen Sonderbetriebsvermögen von VNBF BF vor. Diese Rechtsfolge wurde durch Übergabe an Sohn mit Rückbehaltung Fruchtgenuss (siehe Seite 31 ff Besprechungsprogramm) versucht zu vermeiden.

Am 1.9.2012 wurde jedoch ein Mietvertrag von VNBF BF mit der KG geschlossen.

Ab 2012 sind die Mieteinnahmen somit Sonderbetriebseinnahmen des VNBF BF im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung, die Abschreibung des Gebäudes, die Zinsen und sonstiger Aufwand sind Sonderbetriebsausgaben. (Seite 30 Besprechungsprogramm)

Es werden folgende Einkünfte aus dem Sonderbetriebsvermögen festgestellt:

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Miete	43800	43800	45227,92	45894,48	45894,48	47660,22
Abschreibung	-3686,89	-3686,89	-3686,89	-3686,89	-3686,89	-3686,89
Zinsen	-6000	-5800	-5600	-5400	-5200	-5000
Sonst Aufw.	-3000	-3000	-3000	-3000	-3000	-3000
	31.113	31.313	32.941	33.808	34.008	35.973

Die Schätzungen der Zinsen und des sonstigen Aufwandes erscheinen der RichterIn schlüssig und nachvollziehbar.

Scheinrechnungen VNBF BF/Gebäude

VNBF BF hat hinsichtlich des Betriebsgebäudes Rechnungen gebucht und aktiviert, die nicht das Betriebsgebäude betreffen bzw. denen keine Lieferung oder Leistung zugrundeliegt.

Folgenden Aktivierungen liegen tatsächlich keine Lieferungen bzw. Leistungen zugrunde:

Konto	Inv.Nr.	Bezeichnung	Datum	ND	AK/HK
360	90-00	Planungs- und Montagekosten	05.03.2011	20	20.000
360	120-00	Barauslagenersatz Umbau 2010	11.04.2011	20	20.000
360	140-00	Kostenpauschale Planung/Adapt.	20.8.2011	20	10.000
360	150-00	Eingang, Heizung, Türen, Nassber.	20.8.2011	20	50.000
360	160-00	Vorplatz, Parkpl., Entsorgung	13.9.2011	20	30.000
360	170-00	Umbau Trennung E-Zentr.	13.9.2011	20	20.000
360	180-00	Umbau Lager	13.9.2011	20	30.000
360	190-00	Sanitärbereichverlegung, Brandsch.	31.10.2011	20	20.500
360	200-00	Bodenmat. Obergeschoß	24.12.2012	10	4.600

360	210-00	Umbau Obergeschoß	1.5.2012	20	100.000
360	210-01	Umbau 1. Stock	27.1.2012	20	50.000
600	130-00	Garderobe	31.7.2011	20	3.000
600	150-00	Medikamentenlagereinrichtung	24.2.2011	20	9.250
600	160-00	Ausbau Schulungsraum	5.5.2011	20	6.000
600	171-00	2 Leuchten	30.10.2012	10	2.000
600	172-00	Born 2B	30.10.2012	4	600
600	175-00	Accessoire Säule	17.12.2012	10	1.000
600	176-00	Leuchte Muster	17.12.2012	10	800,33
600	177-00	30 Stk Teebehälter	17.12.2012	10	999,90
600	190-00	2 Stk Plakatständer	26.1.2012	5	630
600	223-00	Umbau Offizin	13.9.2013	10	6.000
			netto		385.380,23

Diese Kosten wurden aktiviert und im Wege der Abschreibung bei der KG geltend gemacht.

Die Abschreibung wurde bei der KG durch die Betriebsprüfung korrigiert.

Die Amtspartei rechnete daher in den streitgegenständlichen Jahren 2012 und 2013 die entsprechenden Beträge als „Vorwegbezug Gebäudeinvestitionen“ dem Kommanditisten zu:

2012	160.630,23
2013	6000

Zur steuerlichen Behandlung wird auf die Ausführungen unter rechtliche Beurteilung verwiesen.

Sonstiger betrieblicher Aufwand, Lieferungen /Leistungen VNBF BF

VNBF BF verrechnete der APO in den Jahren 2011 bis 2017 Dienstleistungen ohne tatsächliche Leistung. Hinsichtlich der zahlenmäßigen Darstellung wird auf Seite 40 ff des Besprechungsprogramms vom 25.9.2019 verwiesen. (Seite 18 dieser Entscheidung)

Beispielsweise seien Ausgaben für Officemanagement, Marketing, Controlling, Rechnungswesen, Lohnverrechnung, Reinigung der Apotheke, Zinsen genannt. Zu den Aufwandsposititionen wurden keine detaillierten Rechnungen ausgestellt, aus der sich die Leistung ableiten ließe.

Auch Lieferungen wurden weiterverrechnet, zB Treibstoff, Kleidung Schanda, A1-Festnetzkosten, und ähnliches.

Da VNBF BF und Mag. VN NN mit Gründung der APO Ort Mag. pharm. VN NN KG zu Mitunternehmern geworden sind, waren die Geschäftsbeziehungen des VNBF BF mit der APO Ort KG hinsichtlich deren Fremdüblichkeit zu überprüfen. Sie können einem Fremdvergleich nicht standhalten.

Die Höhe des sonstigen betrieblichen Aufwands war daher im Schätzungswege zu ermitteln, es kommt in den Beschwerde Jahren zu folgenden Kürzungen des sonstigen betrieblichen Aufwandes:

2012	132.000,00
2013	155.000,00
2014	37.000,00
2015	41.000,00
2016	31.000,00
2017	40.000,00

Zur weiteren Behandlung dieser Beträge wird auf die rechtliche Beurteilung verwiesen.

Rechnung Baggerarbeiten Fa

Die Leistungen, die auf diesen vier Rechnungen angeführt sind, wurden an der Baustelle des Einfamilienhauses des VN2 FNSohn in Ort2, Str.1, erbracht. Sie stehen in keinem Zusammenhang mit der APO.

Hinsichtlich 2013 wurden zwei Rechnungen mit einem Gesamtbetrag von € 15.278,40 inklusive USt aufwandswirksam verbucht und von VN2 FNSohn von Konten der APO bezahlt.

2014 wurden ebenfalls zwei Rechnungen in Höhe von 6000 € inkl Ust aufwandswirksam verbucht und bezahlt. Am 31.12.2014 wurde der Bruttoaufwand auf das Privatkonto NN umbucht.

Sie wurden seitens der Abgabenbehörde als Bruttobetrag als Vorwegbezug des VNBF BF des Jahres 2013 und 2014 beurteilt. Bezüglich der zahlenmäßigen Darstellung wird auf die Seiten 27 bis 29 dieser Entscheidung verwiesen.

Nicht bezahlter Anlagenkauf 2015 (AR vom 7.1.2015)

Mit Rechnung vom 7.1.2015 verkaufte die APO dem VNBF BF EDV-Ausrüstung, Innentüren und dergleichen um 12000,-- zuzüglich Ust., brutto sohin 14.400,--. Herr BF hat diese Ausgangsrechnung nicht bezahlt, sondern auf das Privatkonto von Frau NN als Entnahme umbucht.

Dieser Betrag wurde im Jahr 2015 durch die BP als Vorwegbezug des VNBF BF beurteilt.

Nicht bezahlter Anlagenkauf 2015 (AR vom 19.1.2016)

Mit den Rechnungen vom 19.1.2016 und vom 16.2.2016 verkaufte die APO Ort KG dem VNBF BF diverse Anlagegüter um € 15.263,50 und um € 17.690,00 jeweils zuzüglich 20% USt. Nachdem die Gesamtforderung an VNBF BF iHv. € 39.544,20 mit Lieferverbindlichkeiten an VNBF BF ausgeglichen wurde, betrug die verbleibende Restforderung an VNBF BF € 16.595,73. Dann fingierte der Buchhalter VN2 FNSohn eine Barzahlung, tatsächlich wurde jedoch nichts bezahlt von VNBF BF.

Dieser Betrag wurde im Jahr 2016 durch die BP als Vorwegbezug des VNBF BF beurteilt (siehe rechtliche Beurteilung)

Klimagerät

Das Klimagerät Hitachi Typ RAK-50 QH8-Wandmodell wurde in der Wohnung des VNBF BF montiert. Das Klimagerät wurde in der Folge als Reparaturaufwand an die APO weiterverrechnet. Dieser Aufwand wird wieder zugerechnet.

Entnahmen VN2 FNSohn zu Lasten des Kapitalkontos Mag. NN

Auf dem Kontokorrentkonto Konto-Nr.1 bei der ***26*** A war neben Mag. VN NN vom 5.7.2011 bis ***21*** 2018 auch VN2 FNSohn zeichnungsberechtigt. Auf dem Kontokorrentkonto Konto-Nr.2 bei der ***9*** A war neben Mag. VN NN vom 18.2.2014 bis zum 11.6.2018 auch VN2 FNSohn zeichnungsberechtigt. Es wurden 2 Bankomatkarten ausgestellt, eine für Mag. VN NN und eine für VN2 FNSohn, zuletzt war das die Bankomatkarte mit der Folgenummer 004. VN2 FNSohn sind somit die Bankomatkarten mit den Folgenummern 002, 003 und 004 zuzuordnen.

Die Bücher der APO Ort wurden von April 2011 bis Mitte 2018 von VN2 FNSohn geführt, und die Jahresabschlüsse 2011 bis 2017 wurden von der Stb2 Steuerberatung und der Stb3 Steuerberatung GmbH erstellt. VN2 FNSohn hat als Buchhalter der APO Ort alle anfallenden Rechnungen und Belege verbucht, und er hat auch sämtliche Betriebsausgaben (Rechnungen, sonstige Ausgaben, etc.) von den betrieblichen Bankkonten der APO Ort KG bezahlt. Daneben hat VN2 FNSohn aber auch ohne Wissen und ohne Duldung der Komplementärin Mag. VN NN Ausgaben bezahlt, die mit der APO Ort KG nicht das Geringste zu tun hatten. Bei diesen Ausgaben handelte es sich um solche, die den Gewerbebetrieb des VNBF BF oder Privatausgaben des VNBF BF oder Privatausgaben der Familie VN2 FNSohn oder die Errichtung des Einfamilienhaus der Familie VN2 FNSohn betroffen haben. Weiters hat VN2 FNSohn auch Barabhebungen von den betrieblichen Bankkonten der APO Ort KG vorgenommen, entweder am Schalter der Banken oder mit der Bankomatkarte.

Bei den Überweisungen an diverse Lieferanten für Privatausgaben, etc. handelt es sich demonstrativ um folgende: Firstclass Holiday VN2 FNSohn, Handelsagentur Nsports, Posch Rechtsanwälte, Festivus Media BV_x000D_Internet Service, Nicole Schramm (Kinderspielzeug), Domino (Haarkosmetik – für Friseurbetrieb der Gattin?), Lorenzi (Haarkosmetik – für den Friseurbetrieb der Gattin?), Ikea, Jako-o, Emphas UG, Leo Hillinger GmbH (Winzer Burgenland), Online-Dienste, Burg & Baumhotel, TC SV GW Ort2, Spatt GmbH, Miele, Siratec GmbH, Scheffler GbR, Julia ***10*** (Reinigungskraft Privathaushalt Fam. FNSohn), Weiermair Reisen, Dr. Susanne Ärztin (Arztkosten Sohn FNSohn), ***24*** in der ***16*** (Gasthaus neben Wohnhaus FNSohn), BH A an der Fluss, Melanie FNSohn (Gattin), Beats Herbst.

Diese Zahlungen und Barabhebungen, zu denen VN2 FNSohn keinesfalls befugt war, wurden jeweils dem Privatkonto der Mag. VN NN angelastet.

In den Jahren 2012 bis 2017 wurden folgende Beträge festgestellt (Detaildaten siehe Beilage 15 bis 17 zum Besprechungsprogramm)

2012	179
2013	19.216,56
2014	15.600,61
2015	15.549,64
2016	21.270,55
2017	19.366,94

Durch Vorlage von Umbuchungslisten (siehe Ausführungen im Gutachten Siart, Seite 303) wurden durch VN2 FNSohn und VNBF BF im betragslichen Ausmaß vom € 55.477,45 die private Veranlassung der genannten Entnahmen zugestanden. Die Umbuchungslisten fanden aber keinen Eingang in die Buchhaltung.

2. Beweiswürdigung

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die RichterIn unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. (freie Beweiswürdigung)

Der Sachverhalt gründet sich auf die umfangreiche, mehrjährige Betriebsprüfung bei der APO, aber auch beim Beschwerdeführer selbst und den dazu erstellten umfangreichen Unterlagen.

Es darf zu den Schwierigkeiten der Sachverhaltsermittlung im gegenständlichen Fall auch der Gutachter des Strafverfahrens zitiert werden: „Die Zusammenstellung der Grundinformationen aus den vorliegenden physischen Akten gestaltete sich als vielschichtig und mühsam, da der Akt sehr viele Detailinformationen enthält. Insbesondere die Nachvollziehbarkeit des zusammenfassenden Berichts der Abgabenbehörde hat sich sehr zeitaufwendig gestaltet, zumal hier zahlreiche Verweise auf diverse Schriftsätze, Zwischenberechnungen und Beilagen erfolgten.“ (Gutachten Siart, Seite 7)

Der unter Allgemeines dargestellte Sachverhalt ist weitgehend unstrittig. Auch von Bf. wurde in Stellungnahme vom 23.10.2024 ausgeführt, der Sachverhalt sei im Wesentlichen laut BVE richtig wiedergegeben, lediglich die rechtliche Beurteilung weiche ab.

Sachverhaltsmäßig strittig ist im Wesentlichen die Leistung der Kommanditeinlage und damit einhergehend die Stellung des Kommanditisten in der Gesellschaft, die zugerechneten Vorwegbezüge und die Stellung des Gebäudes als Sonderbetriebsvermögen. Ebenso strittig ist die Frage, ob die Leistungen zwischen VNBF BF und der APO fremdüblich abgerechnet wurden.

Die Beweiswürdigung folgt auch den Feststellungen des Gutachters Dr. Siart, dass von der StrafrichterIn im Strafverfahren in Auftrag gegeben wurde.

Gründung der KG

Die Ausführungen zur Gründung der KG basieren auf dem Zusammenschlussvertrag vom 12.9.2012 und dem Firmenbuchauszug zu FN Nummer.

Leistung der Kommanditeinlage:

Folgende Varianten wurden vom Bf. und Kommanditisten dargestellt:

- Variante 1: „Die Gesellschafter kommen überein, dass die Einlage in anderer Form erfolgt. Seitens Hrn. VNBF BF besteht gegenüber der ***Bf1*** eine offene Forderung aus Ausgangsfaktura-# HSFMAP0050112 über Netto € 50.000,00 Die Gesellschafter beschließen, dass diese offene Forderung zwecks Abwicklungserleichterung gegen das Einlageerfordernis von € 50 000,00 gegengerechnet wird.“ Eine Analyse des Kreditorenkontos 300007 lautend auf VNBF BF zeigt jedoch, dass die Rechnung HSFMAP0050112 des VNBF BF MSc. vom 27.1.2012 (laut Buchhaltung der APO Ort ER 32) bereits am 27.1.2012 vom ***27***-Konto der APO Ort bezahlt wurde (Kto.Nr. 2854 laut Buchhaltung). Die Kommanditeinlage des VNBF BF konnte daher gar nicht mehr mit der AR HSFMAP0050112 vom 27.1.2012 gegengerechnet werden. Diese Variante ist daher unglaublich.

- Variante 2: Gegenverrechnung Darlehen Name3

- Variante 3: Bei der Schlussbesprechung wurde von VNBF BF MSc. vorgebracht, seine bedungene Einlage (Kommanditeinlage) und zusätzlich variables Kapital seien durch die Gegenrechnung mit nicht abgerechneten Lieferungen und Leistungen eingezahlt worden.

Der Sachverständige kommt auf Seite 363 zum Ergebnis, dass die Aufbringung der Kommanditeinlage weder in bar noch durch Aufrechnung nachvollziehbar ist.

Allerdings ist nach Ansicht des Sachverständigen der Erstangeklagte VNBF BF nicht nur reiner Arbeitsgesellschafter, sondern ein am Gewinn und Verlust beteiligter Gesellschafter.

Die Verlustzuweisungen würden dem Grunde nach, aber nicht der Höhe nach, zustehen. (Seite 363 Gutachten)

Nicht zutreffend sind die Ausführungen der Abgabenbehörde in ihrem Schreiben vom 7.1.2025, wonach der Gutachter festgestellt hätte, die Einlage sei nicht geleistet worden. Er hat festgestellt, die Aufbringung der Kommanditeinlage sei nicht nachvollziehbar.

Nach Ansicht der Richterin wurde die Einlage geleistet, wenn auch nicht durch schriftliche Unterlagen nachweisbar. Dies ist nach Ansicht der Richterin dem im Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft bestehenden Vertrauensverhältnis geschuldet. Der Kommanditist hat Darlehen für den Baufortschritt aufgenommen, ob und wie dann eine Rückzahlung und Verrechnung erfolgt ist, ist nicht mehr nachvollziehbar. Dies aufgrund mangelnder schriftlicher Dokumentation der Vorgänge. Dies ist aber beiden Gesellschaftern anzulasten, dass im Hinblick auf das bestehende Vertrauensverhältnis auf Dokumentation auf der einen Seite und Kontrolle auf der anderen Seite verzichtet wurde.

Die Gesellschafter gingen in der Folge aber beide davon aus, dass die Einlage geleistet worden ist, da sowohl entsprechende Feststellungserklärungen von der Komplementärin unterfertigt wurden, als auch die entsprechenden Bescheide mit der Gewinn- bzw. Verlustzuweisung

akzeptiert wurden. Dies erscheint der RichterIn ohne Einlagenleistung realitätsfremd bzw. müsste dieser Widerspruch auch ohne wirtschaftliche Ausbildung auffallen.

Im Rahmen der freien Überzeugung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und die alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Der RichterIn erscheint daher die Einzahlung der Einlage glaubwürdig.

Höhe der Beteiligung

Die RichterIn geht von einer Ungültigkeit der Übertragung weiterer Anteile aus, da eine Kommanditgesellschaft keine Anteile übertragen kann. Es kann demnach hier trotz (durch Täuschung hinsichtlich der Liquidität der Apotheke) Parteienübereinkommen kein wirksamer Kaufvertrag zustande gekommen sein. Auch eine Darstellung dieser Änderung im Firmenbuch fehlt.

Die Beteiligung des Kommanditisten beträgt im gesamten Beschwerdezeitraum demnach 40 %.

Eigentumsverhältnisse Postgebäude/Sonderbetriebsvermögen

Da der Bf. mit der Gründung der KG gleichzeitig Kommanditist und Vermieter geworden ist, hat er zum 1.1.2012 Sonderbetriebsvermögen begründet. Dies ergibt sich aus den vorliegenden Verträgen.

Die Übertragung an VN2 FNSohn erfolgte erst mit Notariatsakt vom 2.8.2018.

Die zuvor geschlossenen Übergabeverträge, die nicht ins Grundbuch eingetragen wurden und nicht publik wurden, dienten nur dem Zweck, das Gebäude nicht zu Sonderbetriebsvermögen werden zu lassen und können steuerlich nicht anerkannt werden. Dem folgt auch der Sachverständige, wonach für den Zeitraum bis 2.8.2018 anteilig Privatvermögen und Sonderbetriebsvermögen des VNBF BF vorliegt. (Seite 349 Gutachten)

Die von der Abgabenbehörde dargestellte Gewinnermittlung der Sonderbetriebseinnahmen auf Seite 10/11 ist schlüssig und nachvollziehbar, ebenso der Ansatz bzw. die Schätzung der Sonderbetriebsausgaben.

Scheinrechnungen Gebäude

Sachverhaltsmäßig im gegenständlichen Verfahren unstrittig. Strittig ist die rechtliche Beurteilung als Sonderbetriebseinnahmen bzw. Vorwegbezug. (siehe rechtliche Beurteilung)

Sonstiger betrieblicher Aufwand, Lieferungen /Leistungen VNBF BF

Die umfangreichen Ermittlungen der Betriebsprüfung zu diesem Punkt wurden durch den Sachverständigen auf den Seiten 297 ff sowohl inhaltlich als auch der Höhe nach bestätigt.

Die RichterIn schließt sich diesen Ausführungen an.

Zur Fremdüblichkeit dieser Leistungsbeziehung wird auf die rechtliche Beurteilung verwiesen.

Rechnung Baggerarbeiten Fa

Sachverhaltsmäßig im gegenständlichen Verfahren unstrittig,

Nicht bezahlte Anlagenkäufe

Sachverhaltsmäßig im gegenständlichen Verfahren unstrittig

Klimagerät

Sachverhaltsmäßig im gegenständlichen Verfahren unstrittig

Entnahmen FNSohn zu Lasten Kapitalkonto Mag. NN

Sachverhaltsmäßig im gegenständlichen Verfahren unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung betreffend Wiederaufnahme/Abänderung betreffend Feststellungsbescheide)

Verfahrensrechtliches

1)

Nach § 188 Abs 1 lit. b BAO werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Partei des Feststellungsverfahrens ist die APO Ort KG. Sie ist demnach auch in „ihrem“ Rechtsmittelverfahren Partei und war das Parteiengehör im Verfahren zu wahren.

Eine Vernehmung der Komplementärin als Zeugin wie beantragt war nicht möglich, da sie Vertreterin der APO ist.

Beschwerde hat der vormalige Kommanditist VNBF BF erhoben, weshalb auch er Partei ist.

Er hat auch eine mündliche Verhandlung in seiner Beschwerde beantragt, weshalb auch er bzw. sein Vertreter diesen Antrag zurückziehen kann. Dies ist mit Schreiben vom 15.5.2025 erfolgt.

Ebenso wurden in diesem Schreiben die Beweisanträge betreffend die beantragten Zeugen Name2 und Mag. NN zurückgenommen, ebenso die Beschwerde hinsichtlich der Bescheide zur Wiederaufnahme der Verfahren.

Es wird darauf hingewiesen, dass im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht der Unmittelbarkeitsgrundsatz nicht gilt. Sowohl Frau Name2 als auch Frau Mag. NN wurden im Verfahren vernommen und wurden diese Niederschriften zum Akt genommen. Die Richterin sieht nach Zurückziehung der Beweisanträge keinen Bedarf an zusätzlichen Fragen an die ursprünglich beantragten Zeugen.

Daher ist nach Ansicht der Richterin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung im gegenständlichen Fall nicht notwendig.

Es kann daher eine Entscheidung ohne mündliche Verhandlung erfolgen.

2) **Feststellungsbescheide**

§ 188 BAO lautet: „(1) Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten)

a) aus Land- und Forstwirtschaft,

b) aus Gewerbebetrieb,

c) aus selbständiger Arbeit,

d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,

wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

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

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

§ 184 BAO lautet: „(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.

(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.“

§ 109 UGB lautet: „Beteiligungsverhältnisse und Beiträge der Gesellschafter, Nachschüsse

(1) Soweit die Gesellschafter nichts anderes vereinbart haben, bestimmt sich ihre Beteiligung an der Gesellschaft nach dem Verhältnis des Wertes der vereinbarten Einlagen (Kapitalanteil). Im Zweifel sind die Gesellschafter zu gleichen Teilen beteiligt.

(2) Soweit nichts anderes vereinbart ist, sind die Gesellschafter im gleichen Ausmaß zur Mitwirkung an der Förderung des Gesellschaftszwecks verpflichtet. Der Beitrag eines Gesellschafters kann sich auch auf die Leistung von Diensten beschränken (Arbeitsgesellschafter).

(3) Die Gesellschafter sind nicht verpflichtet, Nachschüsse zur vertraglich zugesagten Einlage zu leisten.

(4) Auch ohne Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag können die Gesellschafter mit Stimmenmehrheit die Leistung von Nachschüssen im Verhältnis ihrer Kapitalanteile beschließen, wenn die Fortführung der Gesellschaft sonst nicht möglich wäre. Ein Gesellschafter, der dem Beschluss nicht zugestimmt hat und den Nachschuss nicht leistet, kann innerhalb angemessener Frist aus der Gesellschaft austreten oder aufgrund einer Klage der übrigen Gesellschafter vom Gericht ausgeschlossen werden. Auf das Austrittsrecht kann im Vorhinein nicht verzichtet werden. Für die Auseinandersetzung mit dem ausgetretenen oder ausgeschlossenen Gesellschafter und für die Ermittlung seiner Beteiligung an schwebenden Geschäften ist der Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Nachschusspflicht maßgeblich.“

§ 121 UGB lautet: „Verteilung von Gewinn und Verlust

(1) Sofern alle Gesellschafter in gleichem Ausmaß zur Mitwirkung verpflichtet sind, wird der Gewinn und Verlust eines Geschäftsjahres den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Kapitalanteile zugewiesen (§ 109 Abs. 1). Enthält der Gesellschaftsvertrag eine abweichende Bestimmung nur über den Anteil am Gewinn oder über den Anteil am Verlust, so gilt sie im Zweifel für Gewinn und Verlust.

(2) Sind die Gesellschafter nicht in gleichem Ausmaß zur Mitwirkung verpflichtet, so ist dies bei der Zuweisung des Gewinns angemessen zu berücksichtigen.

(3) Arbeitsgesellschaftern ohne Kapitalanteil ist ein den Umständen nach angemessener Betrag des Jahresgewinns zuzuweisen. Der diesen Betrag übersteigende Teil des Jahresgewinns wird sodann den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung zugewiesen.

(4) Die Gesellschafterstellung steht der Vereinbarung eines Entgelts für der Gesellschaft geleistete Dienste nicht entgegen.“

§ 164 UGB lautet: „Die Kommanditisten sind von der Führung der Geschäfte der Gesellschaft ausgeschlossen; sie können einer Handlung der unbeschränkt haftenden Gesellschafter nicht widersprechen, es sei denn, daß die Handlung über den gewöhnlichen Betrieb des Unternehmens der Gesellschaft hinausgeht. Die Vorschriften des § 116 Abs. 3 bleiben unberührt.“

Lt. steuerlichem Vertreter ist hier insbesondere strittig (1) die Stellung als Arbeitsgesellschafter (2) Kürzung betrieblicher Aufwand (3) Vorwegbezug VNBF BF im Jahr 2012 (4) fremdübliche Leistungsverrechnung VNBF BF und APO.

a) Gründung der KG

Gemäß § 123 Abs 1 UGB entsteht die OG mit der Eintragung in das Firmenbuch. Gemäß § 161 Abs. 2 UGB gilt diese Bestimmung auch für die KG.

Mit dem Stichtag 31.12.2011 wurde der Gewerbebetrieb des Einzelunternehmens der Fr. Mag. VN NN in die APO Ort Mag. pharm. VN NN KG umgegründet (Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG). Dieser Vertrag ist nicht datiert, er wurde jedoch am 12.9.2012 im Postweg beim Finanzamt A B Ort1 eingebracht. Komplementärin ist seitdem Mag. VN NN, Kommanditist war im Beschwerdezeitraum VNBF BF. Die KG wurde am 9.10.2012 unter FN Nummer ins Firmenbuch eingetragen. Beim Kommanditisten scheint eine Haftsumme von € 50.000 auf.

Als Zusammenschlussstichtag wird der 1.1.2012 angeführt, für diesen Tag wurde auch die Zusammenschlussbilanz aufgestellt.

Die RichterIn geht davon aus, dass die Errichtung einer KG mit allen sich daraus ergebenden Konsequenzen von beiden Seiten gewollt waren. Dies aufgrund der von beiden Seiten unterschriebenen diesbezüglichen Verträge, der Abgabe von von der Komplementärin unterschriebenen Feststellungserklärungen und der dazu ergangenen Feststellungsbescheide, aus denen die Gewinn- bzw. Verlustverteilung ersichtlich ist.

b) Stellung des Beschwerdeführers in der KG

Allgemeines:

Der Gewinn/Verlust der Mitunternehmerschaft wird nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften (§§ 4 bis 14 EStG 1988, § 17 EStG 1988) ermittelt und unter Beachtung der besonderen Leistungsbeziehungen (§ 21 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, § 22 Z 3 EStG 1988, § 23 Z 2 EStG 1988) auf die einzelnen Mitunternehmer verteilt und zur Einkommensbesteuerung erfasst.

Das Personengesellschaftsrecht kennt kaum Formvorschriften. Entsprechend ordnet § 108 UGB an, dass sich die Rechtsverhältnisse der Gesellschafter untereinander nach dem Gesellschaftsvertrag richten, während die Vorschriften der §§ 109 bis 122 UGB über das Innenverhältnis nur subsidiär gelten.

Ein Arbeitsgesellschafter ist ein Gesellschafter, der seine Einlage durch das „Leisten von Diensten“ erbringt (§ 109 Abs. 2 UGB). Hauptmerkmal eines solchen Arbeitsgesellschafters ist, dass er keine Geld- oder Sacheinlagen leistet. Er führt in der Regel die Geschäfte und vertritt die Gesellschaft nach außen; das ist aber nicht erforderlich.

Auch ein Kommanditist kann Arbeitsgesellschafter sein (§ 109 Abs 2 iVm § 161 Abs 2 UGB). Als solchem fallen ihm aber (ausgenommen von seinen Mitwirkungsbefugnissen bei außergewöhnlichen Geschäften) keine Geschäftsführungsgenden und Vertretungsbefugnisse zu. Die diesbezüglichen theoretischen Ausführungen der Amtspartei und des Vertreters der Komplementärin bleiben daher unwidersprochen.

Die Amtspartei geht davon aus, dass VNBF BF ein Arbeitsgesellschafter ist und nicht am Gewinn und Verlust der KG beteiligt ist. Sie bringt dazu vor, dass zunächst auf die Definition eines Arbeitsgesellschafters in § 109 Abs. 2 UGB hinzuweisen ist. Demnach könne sich der Beitrag eines Gesellschafters auch auf die Leistung von Diensten beschränken. Gemäß § 109 Abs. 2 iVm § 161 Abs. 2 UGB könne auch ein Kommanditist Arbeitsgesellschafter sein. In Punkt 4 des undatierten (am 19.09.2012 bei der Abgabenbehörde eingegangenen) Gesellschaftsvertrags-Zusammenschlussvertrages ist geregelt, dass der Anspruch auf Auszahlung des Gewinnanteiles nicht geltend gemacht werden kann, soweit der Gesellschafter seine Einlage nicht geleistet hat. Diesbezüglich hält Prof. Siart auf Seite 294 seines Gutachtens ausdrücklich fest, dass nicht nachvollziehbar ist, wie die Kommanditeinlage des Beschwerdeführers geleistet wurde.

Die Abgabenbehörde bringt weiters vor, dass zu berücksichtigen sei, dass der Zusammenschlussvertrag Komponenten beinhaltet, die erwiesenermaßen nicht eingehalten wurden, weil sie nicht gewollt waren, oder solche, die wohl verdeckt durchgeführt wurden, aber ebenfalls nicht gewollt waren.

„Es sei nur herausgegriffen, dass Frau Mag. NN dem Erstangeklagten gewiss nicht die bedungene Kommanditeinlage bezahlen und auf diese Weise Vermögen an ihn übertragen

wollte. Umgekehrt wollte dieser die Kommanditeinlage nicht leisten, was aber nur möglich war, wenn Vermögen von Mag. NN zu ihm wanderte.

Dass das tatsächlich geschehen ist, wurde anhand der Analyse der mit diesen Vorgängen im Zusammenhang stehenden dubiosen und im Besprechungsprogramm vom 25.9.2019 umfassend dargestellten Buchungen nachgewiesen. Diese sind sämtlich als Scheinhandlungen im Sinne des § 23 Abs. 1 BAO zu qualifizieren. Dem tritt der Sachverständige auch nicht entgegen.

Dementsprechend ist abgabenrechtlich so vorzugehen, als hätte es sie nie gegeben. Die Konsequenz daraus ist ein Zusammenschluss des Einzelunternehmens von Mag. VN NN zur KG mit dem Erstangeklagten, der diesem die Rolle als Arbeitsgesellschafter ohne Kapitaleinlage zuweist. § 23 BAO nur halb anzuwenden ist aus der Sicht der Finanzstrafbehörde nicht möglich. Zum selben Ergebnis gelangt man durch Vertragsanpassung nach §§ 872, 878 ABGB, die jene Teile eines Vertrages bestehen lässt, über die Übereinstimmung erzielt wurde. Und Übereinstimmung liegt nur in Bezug auf die Etablierung einer KG vor, und nicht in Bezug auf die Übertragung/den Erwerb von Anteilen.

Dem widerspricht die im Firmenbuch eingetragene Haftsumme des Kommanditisten nicht. Sie ist nämlich von der Pflichteinlage zu unterscheiden und bezeichnet jenen Betrag, in dessen Höhe die Kommanditisten den Gläubigern der Gesellschaft unmittelbar haften. Sie betrifft daher das Verhältnis der Gesellschaft zu ihren Gläubigern (Außenverhältnis), während die Pflichteinlage dem Innenverhältnis zuzuordnen ist (vgl. dazu Schörghofer in Kalss/Nowotny/Schauer, Österreichisches Gesellschaftsrecht² Rz 2/929 ff). In den konkreten steuerlichen Fragen dieses Falls geht es nur um das Innenverhältnis.“

Unstrittig wurde die KG am gegründet und ins Firmenbuch eingetragen. Die Haftsumme des Kommanditisten ist mit € 50.000 ausgewiesen.

Die Parteien und auch die Komplementärin gingen nach Ansicht der Richterin davon aus, dass die Einlage geleistet wurde, sonst hätte nach dem Gesellschaftsvertrag die Komplementärin keiner Gewinnzuteilung an den Kommanditisten zugestimmt und die diesbezüglichen Abgabenerklärungen nicht unterzeichnet.

Zudem war zwischen den Gesellschaftern jedenfalls unstrittig keine Stellung als Arbeitsgesellschafter ohne Beteiligung an Gewinn und Verlust vereinbart. Es ist auch offensichtlich, dass der Kommanditist einer solchen Vereinbarung nicht zugestimmt hätte, trägt er nach außen doch ein Haftungsrisiko. Zudem gibt es diesbezüglich keinerlei Unterlagen.

Der Betriebsprüfung ist beizupflichten, dass die Komplementärin über ihre finanzielle Situation und die Liquidität der APO getäuscht wurde. Es wurden mit ihr aber vom Kommanditisten monatliche Besprechungen und jährliche Bilanzbesprechungen abgehalten. Sie hat alle

Verträge unterzeichnet. Eine gänzliches Nichtverstehen der wirtschaftlichen Vorgänge kann und will die Richterin der Komplementärin nicht unterstellen. Eine Übereinkunft über die Gesellschaft und die Gewinn- und Verlustbeteiligung ist demnach jeden falls erfolgt.

Die Richterin geht demnach davon aus, dass der Bf. am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt ist.

Zusätzliche Ausführungen: Folgt man der Argumentation der Amtspartei, wonach der Bf. nur Arbeitsgesellschafter ohne Anteil an Gewinn und Verlust ist, da er seine Einlage nicht geleistet hat wird ausgeführt:

Es ist in der Literatur strittig, ob dem Kommanditisten zumindest ein seiner Haftsumme entsprechender Kapitalanteil zuzurechnen ist.

Krejci in Krejci, RK-UGB § 167 Rz 11, führt beispielsweise aus: „Für die Frage der Gewinnzuteilung ist der Umstand, dass der Kommanditist Dienste einbringt, um auf diese Weise seine Einlage zu erbringen, insoweit ohne Belang, als ihm zumindest ein seiner Haftsumme entsprechender Kapitalanteil zuzurechnen ist.“

Anders sieht dies Mag. Sebastian Bergmann in RdW 2008/341: „Mangels abweichender Vereinbarung erhält daher auch der Kommanditist als Arbeitsgesellschafter für seine Dienstleistungen keinen Kapitalanteil.“

Die Richterin schließt sich der Rechtsansicht von Krejci an.

Zudem bestimmt § 109 Abs. 1 UGB, dass, wenn die Gesellschafter nichts anderes vereinbart haben, die Beteiligung sich am Wert der vereinbarten Einlage orientiert.

Dispositiv ist demnach nach dieser Bestimmung der Wert der vereinbarten, nicht der tatsächlich geleisteten Einlage maßgeblich. (vgl Torggler, UGB-Kommentar, RZ 10 zu § 109 UGB)

Auch nach dieser Bestimmung wäre der Bf. am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt.

c) **Anteilshöhe - Beteiligungsveräußerung 2015 APO/Mag. VN NN an VNBF BF**

Da eine Personengesellschaft keine Anteile halten kann, kann sie auch keine Anteile veräußern. Die diesbezügliche Rechnung ist auch insofern unrichtig, da sie zwar von Mag. NN unterschrieben ist, aber trotz des Vermerkes „bar“ keinesfalls eine Barauszahlung erfolgt ist. Auch die Darstellung des VNBF BF, er habe in der Höhe des Rechnungsbetrages ein Darlehen eingeräumt, ist nicht nachvollziehbar. (vgl. auch die diesbezüglichen Ausführungen im Besprechungsprogramm der Außenprüfung). Nach Ansicht der Richterin wollte der

Kommanditist nur deshalb einen höheren Anteil erwirken, um noch mehr Einfluss auf die Tätigkeit der Apotheke zu haben.

Es bleibt demnach im Beschwerdezeitraum von einem Beteiligungsverhältnis von VNBF BF von 40%.

d) Liegt hinsichtlich des Gebäudes Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten vor?

Wirtschaftsgüter, die nicht zum Gesellschaftsvermögen gehören, sondern im Allein- oder Miteigentum eines Gesellschafters stehen und von diesem der Mitunternehmerschaft entgeltlich, unentgeltlich oder auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage zur betrieblichen zur Verfügung gestellt werden, gehören zum notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft. Sie bilden Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters. Sie werden steuerlich zur Gänze jenem Gesellschafter zugerechnet, der sie der Gesellschaft zur Verfügung stellt.

Wie bereits oben festgestellt, stand das Gebäude, in welchem sich die Betriebsräumlichkeiten der Apotheke befinden, im Beschwerdezeitraum im Eigentum des Kommanditisten.

Es stellt daher Sonderbetriebsvermögen dar. Diese Rechtsansicht wird auch vom Gutachter Siart auf Seiten 141 ff geteilt.

Gegen die Höhe der Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben erfolgten keine Einwendungen.

e) Vorwegbezüge VNBF BF aus Gebäudeinvestitionen

Die auf Seite Dieser Entscheidung genannten Beträge wurden VNBF BF als Vorwegbezüge aus Gebäudeinvestitionen zugerechnet in folgender Höhe:

2012: 160.630,23

2013: 6000

Diese Beträge wurden bei der Gewinnermittlung der KG nur in Form der geltend gemachten Afa berücksichtigt. Diese wurde bei der Gewinnermittlung durch die BP gekürzt. Eine Zurechnung des gesamten Betrages als Vorwegbezug des VNBF BF kommt nach Ansicht der Richterinnen nicht in Betracht, zumal es im Bereich der Personengesellschaften kein der verdeckten Ausschüttung vergleichbares Institut gibt.

f) Sonstiger betrieblicher Aufwand, Lieferungen und Leistungen VNBF BF

Da VNBF BF Kommanditist der KG ist und dieser Leistungen aus unterschiedlichen Bereichen, zum Teil überhöht, zum Teil ohne tatsächliche Leistungserbringung verrechnete, sind diese einem Fremdvergleich zu unterziehen.

Dabei werden Verträge zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Hier ist anzumerken, dass zu den Aufwandspositionen keine detaillierten Rechnungen ausgestellt wurden, aus der sich die konkrete Leistung ableiten ließe. Die abgerechneten Leistungen waren demnach nicht nachvollziehbar, die Leistungsbeziehungen halten einem Fremdvergleich nicht stand.

Zurecht hat die Abgabenbehörde den betrieblichen Aufwand daher im Schätzungswege ermittelt und in den beschwerdegegenständlichen Jahren die sonstigen betrieblichen Aufwendungen gekürzt.

Die Erträge wurden jedoch bei VNBF BF im Einzelunternehmen als Erträge erfasst und können demnach bei der Gewinnverteilung nicht nochmals als Vorwegbezüge zugerechnet werden.

g) Baustelle FNSohn

Die für die Baustelle FNSohn aufgewendeten Beträge werden aus den Aufwendungen der APO ausgeschieden. Anders als der sonstige betriebliche Aufwand unter Punkt f) wurden diese Aufwendungen nicht beim Einzelunternehmen erfasst. Sie werden daher im Ausmaß von 15.278,40 (2013) und 6000,00 (2024) als Sonderbetriebseinnahmen des VNBF BF erfasst.

h) Nicht bezahlte Anlagenkäufe/Klimagerät

Die entsprechenden Buchungen wurden im Zuge der Betriebsprüfung korrigiert. Eine weitere Zurechnung als Vorwegbezug ist nach Ansicht der Richterinnen nicht zulässig.

i) Entnahmen VN2 FNSohn zu Lasten des Kapitalkontos NN

Die ungerechtfertigten Entnahmen zu Lasten des Kapitalkontos NN wie im Sachverhalt festgestellt, können mangels Gewinnauswirkung bei der APO nicht als Vorwegbezug zugerechnet werden. Es wäre richtig gewesen, diese Entnahmen zu Lasten des Kapitalkontos BF zu verbuchen. Eine Zurechnung als Vorwegbezug ist aber nicht möglich.

Zusammenfassung:

Gesamthaft wird festgestellt, dass sich nach den sachverhaltsmäßigen Feststellungen, den rechtlichen Erwägungen und der rechtlichen Beurteilung **keine Änderungen zu der durch die Betriebsprüfung festgestellten Einkünfte der KG** für die streitgegenständlichen Jahre ergeben.

Es ergeben sich lediglich Änderungen in Bezug auf die Gewinnaufteilung zwischen den Gesellschaftern:

Die Einkünfte des Mitunternehmers setzen sich zusammen aus

- dem Gewinnanteil auf Grund seiner Beteiligung zuzüglich
- den aus der Sonderbilanz (Ergänzungsbilanz) abgeleiteten Sonderbetriebseinnahmen, das sind Vergütungen, die er von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat (§§ 21 Abs. 2 Z 2, 22 Z 3, 23 Z 2 EStG 1988), abzüglich der damit in Zusammenhang stehenden Sonderbetriebsausgaben.

Mag. NN werden neben dem Gewinnanteil in Höhe von 60 % auch die in den Feststellungserklärungen enthaltenen Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zugerechnet.

Dem Kommanditisten wird neben dem Gewinnanteil in Höhe von 40 % das Sonderbetriebsvermögen wie im Sachverhalt dargestellt zugerechnet. Als Sonderbetriebseinnahmen werden auch die der APO verrechneten Aufwendungen für die Baustelle FNSohn zugerechnet. Ebenso zwei kleinere Beträge an Sonderbetriebsausgaben, die sich ebenfalls aus den Abgabenerklärungen ergeben.

Die konkrete Berechnung ergibt sich aus der Beilage.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

nicht vor. Im Wesentlichen waren im gegenständlichen Verfahren Fragen der Beweiswürdigung, insbesondere mit der Frage der Einlagenleistung des Kommanditisten, zu klären.

Linz, am 19. Mai 2025