

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch MMag. Daniel Pinzger, Kapuzinergasse 8/4, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 12. Jänner 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 14. Dezember 2023 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2017 bis 2019 sowie betreffend Einkommensteuer 2017 bis 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***,

I. zu Recht erkannt:

- a. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2017 bis 2019 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- b. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2017 wird als unbegründet abgewiesen.
- c. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2018 und 2019 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Aufgrund einer Geldwäscheverdachtsmeldung und Kontoöffnung wurde beim Beschwerdeführer eine **Außenprüfung** gemäß § 147 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführt, in der folgende Feststellungen getroffen wurden:

1. Bezüglich Eigentum- bzw. Beteiligungsverhältnissen des Beschwerdeführers:

- ***1*** OG - >unbeschränkt haftender Gesellschafter
- ***2*** OG- > unbeschränkt haftender Gesellschafter
- ***Bf1*** KG- > unbeschränkt haftender Gesellschafter
- ***Bf1*** GmbH - > Gesellschafter und Geschäftsführer
- ***3*** GmbH- > Gesellschafter
- ***4*** GmbH - > Gesellschafter

Im Jahr 2017 habe es Zahlungen der ***4*** GmbH (kurz: ***4***) sowie der ***5*** GmbH, an der die ***4*** alleinige Gesellschafterin gewesen sei und mit der sie eine steuerrechtliche Gruppe gebildet hätte, an den Beschwerdeführer gegeben, die als „Darlehensrückzahlungen“ deklariert worden seien. In unmittelbarer zeitlichen Nähe seien Einzahlungen in ähnlicher Höhe auf die Firmenkonten durch Herrn ***6*** ***7*** getätigt worden, der danach als Gesellschafter-Geschäftsführer bis zum Konkursverfahren tätig gewesen sei.

Es liege der begründete Verdacht nahe, dass diese Zahlungen Einkünfte darstellten, welche nicht im Zusammenhang mit Darlehensrückzahlungen stünden, bzw. diese Betragsbenennung als „Rückführung Darlehen“ bewusst zur Verschleierung der tatsächlichen Verhältnisse durch den Beschwerdeführer konstruiert worden seien, und diese unter Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht in dessen Einkommensteuererklärung erfasst worden seien.

In Fall der Steuerfahndung ***X*** um den Fall „***8***“ sei im Zuge der Ermittlungen um den Beschuldigten ***A*** ***B*** auch der Name des Beschwerdeführers aufgetaucht. Auffällig sei in diesem Zusammenhang gewesen, dass beim Beschwerdeführer und bei Firmen in seinem Wirkungsbereich hohe Einlagen getätigt worden seien, die anschließend ausbezahlt worden seien, wobei die Mittelherkunft der Einlagen ebenso in Frage gestellt werden müsse, wie auch die Rückzahlungen.

Diese Auffälligkeiten in Zusammenhang mit Auszahlungen auf die beiden auf den Beschwerdeführer lautenden Konten

- ***Konto1***, vormals ***Konto1***
- ***Konto2***

hätten insbesondere bei den Firmen ***4*** GmbH (kurz: ***4***) sowie ***5*** GmbH (kurz: ***5***) festgestellt werden können.

Die ***4*** GmbH habe als Gruppenträgerin im Gruppenverband mit ihrer 100%igen Tochter ***5*** GmbH als Gruppenmitglied fungiert. Aufgabe der ***4*** GmbH sei die Servicierung von Spielautomaten für ihr Gruppenmitglied gewesen.

Der Beschwerdeführer sei neben seiner Gesellschafter-Tätigkeit beim Gruppenträger, der ***4*** GmbH, zeitgleich auch Angestellter des Gruppenmitglieds ***5*** GmbH gewesen.

Ab dem Veranlagungsjahr 2017 seien von diesen beiden Firmen weder Bilanzen erstellt noch Erklärungen abgegeben worden. Über die Firma ***5*** GmbH sei mit Beschluss des Handelsgerichts ***X*** vom ***Datum1*** (Aktenzahl: ***AZ1***) das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft infolge des Konkursverfahrens aufgelöst worden. Bei der ***4*** GmbH sei es mit Beschluss des Handelsgerichts ***X*** vom ***Datum2*** (Aktenzahl: ***AZ2***) zur Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens gekommen, weshalb die Gesellschaft infolge des Nichteröffnens bzw. der Zahlungsunfähigkeit aufgelöst worden sei.

Am ***Datum3*** sei es zum Wechsel der Eigentümerverhältnisse gekommen. Herr ***6*** ***7***, der in Österreich weder wohnhaft noch steuerlich erfasst gewesen sei, habe ab diesem Zeitpunkt laut österreichischem Firmenbuch als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der ***4*** GmbH agiert.

Ab ***Datum4***, also nach erfolgtem Gesellschafter-Geschäftsführer-Wechsel, seien bis Jahresende 2017 nachweislich mehrere Zahlungen vom Firmenkonto ***Konto3*** lautend auf ***4*** GmbH von in Summe 105.000,00 Euro sowie mehrere Zahlungen vom Firmenkonto ***Konto4*** lautend auf ***5*** GmbH von in Summe 30.000,00 Euro auf das ***Konto1*** und das ***Konto2***, beide lautend auf den Beschwerdeführer überwiesen worden. Diese Zahlungen seien mit dem Buchungstext „*Rückführung Darlehen*“ durchgeführt worden. Allein die Vergabe von Darlehen wäre diesbezüglich bereits zu hinterfragen. Laut den Anlagenverzeichnissen habe es lediglich in den in den ersten beiden Bilanzjahren 2011 und 2012 größere Anschaffungen gegeben. Ab dem Jahr 2013 habe die Höhe der Zugänge rasant abgenommen, hingegen sei es zu massiven Abgängen gekommen. In den Jahren 2014 bzw. 2015 seien 16.123,04 € bzw. 12.670,99 €, also in Summe 28.794,03 Euro, an Zugängen sowie 204.825,93 € an Abgängen im Anlagenverzeichnis angeführt. Dem stünden jedoch positive Darlehensveränderungen von 96.500,00 € gegenüber.

Informationen über den späteren Gesellschafter-Geschäftsführer, der die Bareinzahlung angeblich geleistet habe, hätten ergeben, dass dieser offenbar unter einer falschen Identität aufgetreten sei.

Im Jahr 2018 seien auf das ***Konto2*** lautend auf den Beschwerdeführer 57.968,37 € im Laufe des Jahres bar eingegangen. Weiters sei auf das Konto ***Konto1*** € 55.122,61 als Gehaltszahlungen von der ***3*** GmbH deklariert überwiesen worden. Die Einzahlungen in bar und die Überweisungen seien monatlich zeitfolgend erfolgt.

Der Beschwerdeführer sei Gesellschafter der ***3*** GmbH gewesen. Es habe nie ein Angestelltenverhältnis gegeben. Im Einkommensteuerbescheid 2018 vom 2.10.2019 sei der Gesamtbetrag der Einkünfte von 4.668 € vermerkt.

Mangels aufrechten Dienstverhältnisses mit der ***3*** GmbH betrachte die Abgabenbehörde die Bareinlagen in Höhe von 57.968,37 € als Provisionszahlungen. Die Bareinlagen seien nicht der Abgabenbehörde gemeldet worden.

Im Jahr 2019 sei ebenfalls auf das ***Konto2*** des Beschwerdeführers die Summe von 25.800 € bar gutgeschrieben worden. Wieder seien Gelder vom ***Konto2*** auf das ***Bank1*** Bank Girokonto als Gehaltszahlungen deklariert überwiesen worden.

Der Abgabenbehörde sei laut Aktenlage kein Arbeitgeber bekannt. Der Beschwerdeführer habe lediglich AMS Bezüge gehabt. Somit gehe die Abgabenbehörde von Provisionseinkünften von 25.800 € aus.

Im Einkommensteuerbescheid 2019 vom 30. November 2020 sei der Gesamtbetrag der Einkünfte in Summe von 407,89 € erfasst.

Die Außenprüfung resultierte in den gegenständlich bekämpften Bescheiden betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für die Jahre 2017 bis 2019 und in neuen den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung tragenden Einkommensteuerbescheiden.

In der rechtzeitig eingebrachten **Beschwerde** widersprach der Beschwerdeführer den Feststellungen der Außenprüfung und hielt dazu Folgendes fest:

Die Darlehen seien aufgrund immer wieder erforderlicher Reparaturen erforderlich gewesen. Im Rahmen des Konkurses der ***5*** GmbH habe der Beschwerdeführer auf Aufforderung der Masseverwalterin 20.000,00 € zurückzahlen müssen. Dies sei jedenfalls zu berücksichtigen.

Die Gehaltszahlungen seien lediglich bis Oktober 2017 erfolgt, danach habe es keine weiteren Gehaltszahlungen gegeben.

Es habe keine Gehaltszahlungen der ***3*** GmbH gegeben.

Die Eigenüberträge (vom Konto bei der ***Bank2*** auf das Konto bei der ***Bank1***) seien keine Gehaltszahlungen gewesen. Der Beschwerdeführer habe bereits bei seiner Einvernahme als Beschuldigter dargelegt, wie und weshalb es zu diesen Eigenüberträgen mit dem angeführten Verwendungszweck gekommen sei.

So sei lediglich im Verwendungszweck die Versicherungsnummer ***VNR*** und der Monat der jeweiligen Überweisung angegeben worden. Schon eine lebensnahe Betrachtungsweise zeige, dass - würde es sich tatsächlich um Gehalts- bzw. Provisionszahlungen der ***3*** GmbH handeln - die verdeckt getätigt worden wären, ja wohl offensichtlich nicht die vorliegenden Auftraggeber-Referenzen angegeben worden wären. Wie vom Beschwerdeführer bereits in der Einvernahme als Beschuldigter dargelegt, habe er die Eigenübertragungen lediglich deshalb getätigt, um

- (i) die monatlichen Zahlungen (Abbuchungen) abzudecken und
- (ii) eine gute Bonität bei der ***Bank1*** zu haben.

Hätte er Geld bar bei der ***Bank1*** Bank auf sein dortiges Konto einbezahlt, so hätte er keinen Kontorahmen erhalten.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 15.05.2024 wurde die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO als unbegründet abgewiesen.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 10.06.2024 wurde die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2017 bis 2019 als unbegründet abgewiesen. In der gesondert ergangenen Begründung wurde die vorgenommene Schätzung mit dem unaufgeklärt gebliebenen Vermögenszuwachs untermauert.

Die Behörde zweifle die Liquidität des Beschwerdeführers für die Bestreitung der als Darlehen bezeichneten Einlagen in die ***4*** GmbH an, wobei zweifelsfrei feststehe, dass die Geldmittel nicht aus dem erklärten Einkommen stammen könnten. Auch die vorgelegten Unterlagen bzw. Aussagen im Zuge der Einvernahme des Beschwerdeführers am 08.08.2023, aus denen hervorgehen solle, dass der Beschwerdeführer Gelder für die Einlagen zur Verfügung gehabt hätte, erschienen der Behörde aus den in der Folge angeführten Gründen nicht glaubwürdig. Es liege hier vielmehr der Verdacht nahe, mit dieser Vorgehensweise un versteuerte Erlöse aus Glückspielveranstaltungen in den wirtschaftlichen Kreislauf zu integrieren.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** betreffend die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide erläuterte und ergänzte der Beschwerdeführer sein Beschwerdevorbringen dahingehend, dass keine Wiederaufnahmegründe vorlägen, weil im Rahmen der Außenprüfung keine Zuflüsse von Einnahmen hervorgekommen seien, die zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hätten.

Seinen rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2017 bis 2019 begründete der Beschwerdeführer unter Hinweis auf die Begründung seiner Beschwerde damit, dass er bereits viele Jahre zuvor ein Vermögen an Goldmünzen angehäuft habe, die er in den streitverfangenen Jahren verkauft habe. Die Höhe der Darlehen ergebe sich aus den Bilanzen der Firmen.

In der vor dem Bundesfinanzgericht antragsgemäß abgehaltenen mündlichen Verhandlung legte der rechtsfreundlicher Vertreter des Beschwerdeführers folgende Unterlagen vor, in die dem Vertreter der belangten Behörde Einsicht gewährt wurde und die anschließend zu den Akten genommen wurden:

- Anmeldung einer Forderung im Insolvenzverfahren“ (***5*** GmbH) mit der ON ***g***
- eine Aufstellung über die Barabhebungen ***Konto1*** ***Kontonummer1***
- Darlehensverträge (***4*** GmbH), abgeschlossen jeweils in den Jahren 2013 bis 2017 und Bestätigungen über Darlehenszahlungen in den Jahren 2011 bis 2015
- Bilanzen der ***4*** GmbH der Jahre 2011 bis 2016 sowie
- Saldenlisten betreffend die Jahre 2017 und 2018

Der Beschwerdeführer erklärte, im Jahr 2017 resultierten die Bankeinzahlungen aus den Darlehensrückzahlungen der ***5*** und ***4***. Im Jahr 2018 sei von ihm Bargeld auf das ***Konto2*** in Höhe von 57.968,37 € einbezahlt worden. Dieses Geld habe er zuvor im Jahr 2017 bei der ***Bank1*** abgehoben. Im Jahr 2019 stammten die Einzahlungen auf dem ***Konto2*** einerseits aus seinem noch vorhandenem Barguthaben sowie aus Darlehen seiner Schwägerin ***Sch*** (Prokuristin bei der Fima ***10***).

Der Finanzamtsvertreter gab an, für ihn seien die Erklärungen nicht schlüssig und durch die vorgelegten Unterlagen auch nicht bewiesen.

Dem entgegnete der Beschwerdeführer, sein Bankberater bei der ***Bank1*** habe ihm erklärt, dass Bareinzahlungen für die Bonität nicht wirksam seien. Daher habe er das Geld bei der ***Bank2*** eingezahlt und sich dann das Geld auf ***Bank1***-Kontot überwiesen, wobei er den Auftraggeber geändert habe.

Der rechtsfreundliche Vertreter des Beschwerdeführers stellte nach Erörterung der Sachlage fest, dass - sollte tatsächlich die Vermutung bestehen, dass es sich bei den Darlehensauszahlungen um in den Vorjahren erwirtschaftete Erlöse handle - diese in den Vorjahren hätten versteuert werden müssen.

Der Beschwerdeführer gab an, die Darlehen seien im Jahr 2012 notwendig gewesen, um Geräte anzuschaffen.

Der rechtsfreundliche Vertreter des Beschwerdeführers beantragte die Einvernahme von Herrn ***Gf.***, ***Adr.Gf.***, zum Beweis dafür, dass der Beschwerdeführer den beiden Gesellschaften tatsächlich Darlehen in der Höhe der in den vorgelegten Darlehensverträgen aufscheinenden Darlehen gegeben habe.

Dazu gab der Beschwerdeführer an, es könne sein, dass es unterjährig zu Zurückzahlungen gekommen sei, weshalb nicht in jedem Jahr die Summe der einzelnen Vorgänge der Summe des jährlichen Darlehensvertrages entspreche.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war im maßgeblichen Zeitraum 2011 bis 2019 an folgenden Gesellschaften mit beschränkter Haftung beteiligt:

1. ***4***:

Gesellschaftsvertrag vom	14.01.2011
Geschäftszweig	Vornahme von Investitionen an neuen und die Beteiligung an bestehenden Tankstellen
Stammeinlage des Beschwerdeführers	10.000,00 €
Funktion gelöscht	tt.03.2017
Übernommen von	***6*** ***7***
Geschäftsführer	***Gf.***

Funktion gelöscht	tt.03.2017
Übernommen von	***6*** **7***
Beschluss: Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens	tt.05.2019
Amtswegige Löschung gemäß § 40 FBG	tt.06.2024

2. ***5*** GmbH:

Gesellschaftsvertrag vom	13.09.2011
Geschäftszweig	1. Der Betrieb eines Wettvermittlers, insbesondere die Vermittlung von Sportwetten 2. der Handel mit Waren aller Art
Stammeinlage der ***4***	35.000,00
Stammeinlage des Beschwerdeführers	0,00 €
Geschäftsführer	***Gf.***
Funktion gelöscht	tt.03.2017
Übernommen von	***6*** **7***
Beschluss: Konkurs eröffnet	***Datum1***
Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben	tt.10.2023
Amtswegige Löschung gemäß § 40 FBG	tt.06.2024

3. ***3*** GmbH:

Gesellschaftsvertrag vom	24.09.2015
Geschäftszweig	die Erbringung elektronischer Dienstleistungen im Bereich der Sicherheitsüberwachung, sowie Errichtung aller dafür notwendigen Systeme, im privaten und gewerblichen Bereich sowie die Planung und Errichtung von Videoüberwachungsanlagen mit Fernschalt-systemen von privaten und gewerblichen Objekten
Stammeinlage des Beschwerdeführers	13.330,00 €
Geschäftsführer	***A*** ***B***
Funktion gelöscht	tt.02.2017
Übernommen von	***11***
Beschluss: Konkurs eröffnet am	tt.10.2020
Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben	tt.08.2022
Amtswegige Löschung gemäß § 40 FBG	tt.12.2022

Laut den vorgelegten Darlehensverträgen waren bei der ***4*** GmbH jeweils zum Jahresende gegenüber dem Beschwerdeführer Darlehen in folgender Höhe offen:

31.12.2012	80.500,00 €
31.12.2013	72.100,00 €
31.12.2014	104.100,00 €

31.12.2015	135.100,00 €
31.12.2016	115.100,00 €

Laut den vorgelegten Darlehensbestätigungen hat der Beschwerdeführer am 05.05.2011 20.000,00 € und am 09.12.2011 10.000,00 € als Darlehen in die Kassa der ***4*** GmbH einbezahlt. Laut Bilanz zum 31.12.2011 haftet jedoch nur ein Darlehen von 15.000,00 € aus.

Über vom Beschwerdeführer an die ***5*** GmbH gegebene Darlehen liegen keine Informationen vor.

In den Jahren 2011 bis 2016 verfügte der Beschwerdeführer laut den jeweiligen Einkommensteuerbescheiden über ein steuerpflichtiges Einkommen in folgender Höhe:

2011	4.535,03 €
2012	26.805,07 €
2013	29.260,34 €
2014	21.779,7 €8
2015	38.354,42 €
2016	38.463,24 €

Betreffend 2017:

Ab ***Datum4***, also nachdem Herr ***7*** als Gesellschafter der ***4*** und sowohl bei dieser als auch bei der ***5*** GmbH als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen worden war, wurden im Zeitraum bis Jahresende 2017 nachweislich mehrere Zahlungen vom Firmenkonto ***Konto3*** lautend auf ***4*** von in Summe 105.000,00 Euro sowie mehrere Zahlungen vom Firmenkonto ***Konto4*** lautend auf ***5*** GmbH von in Summe 30.000,00 Euro auf das ***Konto1*** als auch auf das ***Konto2*** lautend auf ***Bf1*** überwiesen. Diese Zahlungen wurden mit dem Buchungstext „Rückführung Darlehen“ durchgeführt.

Im Rahmen des Konkurses der ***5*** GmbH musste der Beschwerdeführer 20.000,00 € im Jahr 2021 an diese zurückzahlen, was Frau ***Sch*** für ihn übernahm.

Es wird davon ausgegangen, dass es sich bei Herrn ***7*** um eine Person handelt, die lediglich als Anteils Käufer und Darlehensgeber vorgeschoben wurde, und von diesem daher auch keine Einzahlungen geleistet wurden. Vielmehr wurde ein Weg gesucht, Einnahmen als Darlehensrückzahlungen der ***4*** und der ***5*** GmbH unter Umgehung der Abgabepflicht zu beziehen. Aus diesem Grund erfolgten vom Beschwerdeführer Bareinzahlungen in die beiden Gesellschaften, die in der Folge wiederum unter dem Titel „Rückzahlungen Darlehen“ an ihn überwiesen wurden. Die vom Beschwerdeführer bezogenen Darlehensrückzahlungen bilden daher einen ungeklärten Vermögenszuwachs. Diesbezüglich ist davon auszugehen, dass sich dieser Vermögenszuwachs aus nicht versteuerten Einnahmen aus dem weiterhin bestehenden Geschäft mit Sportwetten ergibt.

Der Beschwerdeführer bezog von der ***5*** GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe der laut Lohnzettel ausgewiesenen Beträge.

Betreffend 2018:

Der Beschwerdeführer zahlte 2018 insgesamt 57.968,37 € bar auf sein ***Konto2*** ein und überwies sich davon € 55.122,61 deklariert als Gehaltszahlungen von der ***3*** GmbH auf sein ***Konto1***. Die Einzahlungen in bar und die Überweisungen erfolgten monatlich zeitfolgend.

Unter der Annahme, dass sich bei den Einzahlungen auch um private Zahlungen gehandelt hat (z.B. Taschengeld der Stieftochter) und unter Abzug des Kaufpreises für den PKW wird von einem ungeklärten Vermögenszuwachs von rund 45.000,00 € ausgegangen, der aus Einnahmen des Beschwerdeführers aus einer weiterhin im Zusammenhang mit dem von ihm und den weiteren Gesellschaftern der einzelnen Gesellschaften betriebenen Sportwettengeschäft handelt und daher Einnahmen im Rahmen seines Gewerbebetriebes darstellen.

Der Beschwerdeführer bezog in diesem Jahr auch Arbeitslosengeld sowie Krankengeld während der Arbeitslosigkeit.

Betreffend 2019:

In diesem Jahr sind auf das ***Konto2*** des Beschwerdeführers in Summe 25.800 € bar gutgeschrieben worden. Diese Gelder sind wiederum vom ***Konto2*** auf das ***Bank1*** Bank Girokonto als Gehaltszahlungen deklariert überwiesen worden.

Unter der Annahme, dass 13.352,00 € der Bareinzahlung aus dem Verkauf von Goldmünzen stammen, verbleibt ein ungeklärter Vermögenzuwachs von 12.547,00 €, der ebenfalls Einnahmen aus Gewerbebetrieb darstellt.

Der Beschwerdeführer bezog im gesamten Jahr auch Arbeitslosengeld sowie Krankengeld während der Arbeitslosigkeit.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere aus den Feststellungen der Außenprüfung, den Parteivorbringen, den Firmenbuchauszügen der angesprochenen Gesellschaften und folgender Beweiswürdigung:

Betreffend 2017:

Die Identität des angeblichen Erwerbers der Anteile an der ***4*** konnte nicht geklärt werden, da es für diesen keinerlei gültigen Identitätsnachweis gibt. Auch die belangte Behörde geht davon aus, dass dieser nur vorgeschoben wurde. Der Beschwerdeführer konnte und wollte dazu keine zweckdienlichen Hinweise machen. Seine Erklärungen, es handle sich dabei um einen Unternehmer in Bulgarien, der dort das Wettgeschäft betrieben habe, konnten von den bulgarischen Behörden nicht bestätigt werden. Im Übrigen ist es auch nicht nachvollziehbar, warum ein bulgarischer Geschäftsmann 2017 in ein – angesichts der sich ab 2016 abzeichnenden landesgesetzlichen Beschränkungen - nicht mehr erfolgversprechend zu führendes Unternehmen hätte investieren und Darlehen gewähren sollen, die letztlich verloren gewesen wären.

Es ist daher vielmehr davon auszugehen, dass sich die Gesellschafter Einnahmen aus nicht autorisierten Sportwetten (da sie die erforderliche Konzession nicht besaßen) nach angeblichen Bareinzahlungen des Herrn ***7*** als Darlehensrückzahlungen überweisen ließen. In diesem Zusammenhang ist es daher vollkommen unerheblich, ob diese Darlehen tatsächlich bestanden, da eine Rückzahlung nur nach vorheriger Einzahlung der in der Folge überwiesenen Beträge erfolgen konnte.

Aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer die später an ihn überwiesenen Beträge vorher bar auf das Konto der beiden Gesellschaften einzahlte. Da nicht erwiesen ist, woher diese Beträge stammen, ist die Annahme berechtigt, dass diese aus weiterhin betriebenen Sportwetten stammen und daher Einnahmen eines Gewerbebetriebes darstellen.

Die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe von der ***5*** GmbH nicht den ihm Lohnzettel aufscheinenden Betrag erhalten, kann nicht verifiziert werden, da er sein Gehalt ja in bar bekommen hat und daher auch kein Nachweis für die tatsächlich erhaltenen Beträge existiert. Wenn sich der Beschwerdeführer diesbezüglich auf die von ihm angemeldeten Forderungen im Insolvenzverfahren bzw. beim IEF beruft, muss darauf verwiesen werden, dass in beiden Verfahren diese Forderungen nicht anerkannt wurden. Es bleibt daher als einziges Beweismittel der für die ***5*** GmbH ausgestellte Lohnzettel für 2017, der auch anlässlich der Veranlagung zur Einkommensteuer 2017 am 19.06.2018 nicht beeinsprucht wurde. In welcher Höhe Zahlungen an den Beschwerdeführer 2017 geleistet wurden, kann mangels anderer Beweismittel daher nur anhand des übermittelten Lohnzettels beurteilt werden. Eine Begründung dafür, warum in diesem Lohnzettel falsche Zahlen aufscheinen sollen, bleibt der Beschwerdeführer schuldig. Die von ihm übermittelte Aufstellung, die keinerlei Aufschluss über die erhaltenen Beträge enthält, ist daher nicht geeignet, die Lohnzetteldaten zu widerlegen.

Betreffend 2018 und 2019

Auch für diese beiden Jahre konnte der Beschwerdeführer nicht in vollem Ausmaß nachweisen, woher die Bareinzahlungen stammen. Da er aber sowohl einen Vertrag über den Verkauf des genannten PKWs 2018 als auch Belege über Münzverkäufe 2019 vorweisen konnte, ist es nicht von der Hand zu weisen, dass auch aus diesen Geschäften Bareinzahlungen resultieren. Es ist daher davon auszugehen, dass die übrigen Bareinzahlungen im Zusammenhang mit dem weiterhin bestehenden Sportwettenbetrieb stehen.

Den Beteuerungen des Beschwerdeführers, seine Abhebungen im Jahr 2017 hätten ausgereicht, auch die Bareinzahlungen 2018 zu finanzieren, stehen seine Aussagen anlässlich der Beschuldigtenvernehmung entgegen, in denen er erklärte, mit den ausgezahlten Beträgen seine Lebenshaltungskosten gedeckt und Schulden zurückgezahlt zu haben. Dass er die abgehobenen Beträge zuhause aufbewahrt hätte, behauptete er damals jedenfalls nicht. Im Übrigen erscheint es auch nicht nachvollziehbar, dass man Abhebungen tätigt, um diese ein Jahr später wieder einzuzahlen, um sie neuerlich zu beheben.

Auch wenn der Beschwerdeführer anführt, er habe zwecks besserer Bonität bei der ***Bank1*** regelmäßige Überweisungen von seinem Konto bei der ***Bank2*** veranlasst, um der ***Bank1*** ein fixes Einkommen vorzuspielen, erklärt das die vom Beschwerdeführer

beschriebene Vorgangsweise, nämlich eine Summe von 57.000,00 € über ein Jahr zu Hause zu lagern, um sie dann wieder einzuzahlen, nicht. Es ist daher vielmehr davon auszugehen, dass es sich auch bei diesen Einzahlungen um Einnahmen im Zusammenhang mit Sportwetten handelt. Dies wird auch aus dem vorliegenden E-Mail-Verkehr und den Protokollen der überwachten Telefongespräche ersichtlich, da daraus eindeutig hervorgeht, dass der Beschwerdeführer auch in den Jahren 2018 und 2019 durchaus in den Sportwetten-Betrieb eingebunden war.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.a. (Abweisung)

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (vgl. VwGH 26.01.1999, 98/14/0038; 26.07.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.07.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.02.2013, 2010/15/0064; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; 24.05.2023, Ra 2021/15/0066; BFG 5.7.2023, RV/7101938/2023; 26.8.2024, RV/6100169/2024).

Solche Tatsachen sind auch der Zufluss von Einnahmen, die Betriebseinnahmen sind (vgl. VwGH 27.05.2003, 98/14/0072; *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 303 BAO Rz 21-22).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. VwGH 23.02.2010, 2006/15/0314; 29.07.2010, 2006/15/0006; 31.05.2011, 2009/15/0135; 19.09.2013, 2011/15/0157; 27.02.2019, Ra 2017/15/0015; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; 13.10.2021, Ra 2021/13/0127; 20.05.2022, Ra 2022/15/0034; 22.02.2024, Ro 2022/13/0009; BFG 29.12.2023, RV/3100488/2023; 07. 8.2023, RV/7100262/2023; *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 303 BAO Rz 24).

Im gegenständlichen Fall sind der belangten Behörde erst im Rahmen der Außenprüfung die Überweisungen auf das ***Konto2*** und das Konto bei der ***Bank1*** Bank und die Bareinzahlungen auf das ***Konto2*** zur Kenntnis gelangt.

Da sich – wie oben dargestellt – diese Eingänge auf den Bankkonten des Beschwerdeführers als ungeklärter Vermögenszuwachs darstellen, und daher die Kenntnis dieser Vorgänge – wie nachfolgend dargestellt – zu anders lautenden Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2017 bis 2019 geführt hätte, war die belangte Behörde berechtigt, die Wiederaufnahme zu verfügen.

Die daran anknüpfende Ermessensentscheidung war im Rahmen von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsüberlegungen für die Jahre 2017 bis 2018 für die Verfügung der Wiederaufnahme zu treffen, da sich die aus den neu hervorgekommenen Tatsachen ergebenden Abgaben weder absolut noch relativ als geringfügig erweisen und auch keine Umstände hervorgekommen sind, die eine geänderte Abgabenfestsetzung als unbillig erscheinen lassen.

Auch wenn sich aus der Veranlagung 2019 letztendlich keine Abgabenschuld ergibt, so ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30.05.1994, 93/16/0096; 28.05.1997, 94/13/0032; 30.01.2001, 99/14/0067; BFG 15.10.2024, RV/2100488/2024; *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 303 BAO Rz 67). Ziel der Wiederaufnahme ist das insgesamt rechtmäßige Ergebnis (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 303 BAO Rz 70).

Im gegenständlichen Fall erscheint es daher sachgerecht, eine Wiederaufnahme, auch wenn sie sich steuerlich nicht auswirkt, wegen ihrer möglichen Auswirkungen in anderen Bereichen - wie insbesondere für den Begriff der Arbeitslosigkeit (§ 12 AIVG) oder für die Beurteilung der sozialen Bedürftigkeit - zu verfügen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 303 BAO Rz 78).

3.2. Zu Spruchpunkt I. b. und c. (Abweisung, teilweise Stattgabe)

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist nach dem zweiten Absatz dieses Paragraphen insbesondere auch 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 wesentlich sind.

Die Abgabenbehörde hat die Grundlagen der Abgabenerhebung auch dann zu schätzen, wenn sich aus den Umständen des Einzelfalles ergibt, dass ein beim Abgabepflichtigen eingetretener Vermögenszuwachs weder aus seinem erklärten Einkommen noch aus sonstigen Einnahmen, die der Einkommensteuer nicht unterliegen, herrühren kann (vgl. VwGH 03.06.1992, 90/13/0139). Bei der Schätzung an Hand des Vermögenszuwachses oder des Geldverkehrs handelt es sich um Schätzungsmethoden, die als solche durchaus zur Feststellung der den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden Besteuerungsgrundlagen geeignet sind (vgl. VwGH 27.02.2014, 2009/15/0212).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt; das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (vgl. VwGH 24.09.1996, 95/13/0214, ÖStZB 1997, 419, mit weiteren Nachweisen). Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als ungeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (vgl. abermals VwGH 24.09.1996, 95/13/0214; sowie VwGH 19.09.2007, 2004/13/0050).

Der Beschwerdeführer konnte – wie oben dargestellt – die auf dem ***Konto1*** und dem ***Konto2*** festgestellten Vermögenszuwächse 2017 gar nicht und in den Jahren 2018 und 2019 nur zum Teil aufklären.

Da der Beschwerdeführer nachweislich auch nach Übertragung der Anteile an der ***4*** im Sportwettenbereich tätig war, ist davon auszugehen, dass es sich bei jenen Beträgen, deren Herkunft der Beschwerdeführer nicht erklären konnte, um Einnahmen aus dem weiterhin bestehenden Gewerbebetrieb handelt.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind daher 2017 in Höhe der sich aus den Feststellungen der Außenprüfung ergebenden Beträge festzusetzen. Für 2018 und 2019 sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung des ungeklärten Vermögenszuwachses laut obiger Sachverhaltsfeststellung folgendermaßen zu berechnen:

Jahr	2018	2019
Ungeklärter Vermögenszuwachs	45.000,00 €	12.547,00 €

Abzüglich Gewinnfreibetrag	- 3.900,00 €	- 1.631,11 €
Gewinn aus Gewerbebetrieb	41.100,00 €	10.915,89 €

Zu dem Umstand, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2018 und 2019 auch Arbeitslosengeld und Krankengeld während der Arbeitslosigkeit bezog ist folgende gesetzliche Regelung zu beachten:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit a EStG 1988 sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit.

Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.

Ein im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer anzuwendender Durchschnittssteuersatz ist gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988 in der für die Jahre 2018 und 2019 geltenden Fassung u.a. nach Berücksichtigung der Abzüge gemäß § 33 Abs. 5 EStG 1988 zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Soweit die belangte Behörde in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2018 und 2019 eine Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 vornimmt, ist sie darauf hinzuweisen, dass nur die nicht ganzjährig bezogenen Einkünfte – und damit nur die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – für eine Hochrechnung heranzuziehen sind, da davon ausgegangen wird, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im gesamten Kalenderjahr erwirtschaftet wurden.

Da der Beschwerdeführer während des gesamten Jahres 2019 Arbeitslosengeld und Krankengeld während der Arbeitslosigkeit bezogen hat, ist in diesem Jahr von einer Hochrechnung Abstand zu nehmen.

3.3. 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.

In der gegenständlichen Entscheidung war bloß einzelfallbezogen im Rahmen der Beweiswürdigung die Beurteilung zu treffen, ob der von der belangten Behörde festgestellte Vermögenszuwachs als aufgeklärt anzusehen ist. Dass ein unaufgeklärt gebliebener Vermögenszuwachs zur Schätzung berechtigt, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 22. Juli 2025