

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Heinz Häupl als Verlassenschaftskurator, Stockwinkl 18, 4865 Nußdorf/Attersee, über die Beschwerde vom 23. Juni 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. Mai 2021 betreffend Aufhebung § 299 BAO / ESt 01.2010-12.2013 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Als Folge einer durchgeführten Außenprüfung (kurz: AP) der Jahre 2010–2014 (Bericht vom 02.05.2018) wurden am 30.07.2019 die Einkommensteuerbescheide 2010, 2011 und 2013, sowie Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2013 erlassen und damit die Feststellungen der Außenprüfung umgesetzt.

Das Beschwerdeverfahren gegen die zuvor ergangenen Nichtbescheide vom 14.05.2018 (Zustellmangel) wurde vom Bundesfinanzgericht (BFG 03.08.2020, RV/5101670/2019) für gegenstandslos erklärt.

Am 12.09.2019 wurden vom Beschwerdeführer (kurz: Bf) Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO betreffend Ablauf der Beschwerdefrist zu den nach Außenprüfung ergangenen Bescheiden eingebracht und zeitgleich gegen die am 01.08.2019 dem Abgabepflichtigen zugestellten, oben angeführten Bescheide das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht.

Die Wiedereinsetzungsanträge vom 12.09.2019 wurden vom Finanzamt mit Bescheid vom 13.09.2019 und im Rechtsmittelverfahren auch vom Bundesfinanzgericht (BFG 24.11.2020, RV/5101676/2019) abgewiesen.

Die Beschwerden gegen die Bescheide vom 30.07.2019 wurden vom Finanzamt in Folge des abgewiesenen Wiedereinsetzungsantrags mit Beschwerdeverentscheidung vom 13.09.2019 als verspätet eingebracht zurückgewiesen. Die Zurückweisungen wurde vom Bundesfinanzgericht (BFG 01.12.2020, RV/5101646/2019) bestätigt.

Zusätzlich zu den eingebrachten Beschwerden wurde am 28.07.2020, in Wahrung der Frist des § 302 Abs 2 lit b BAO, der Antrag auf Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO beim Finanzamt eingebracht. Die Abgabenbehörde entschied über den Antrag bereits mit Abweisungsbescheid vom 10.08.2020. Dieser Bescheid stellte sich jedoch wegen Unzuständigkeit als Nichtbescheid heraus (BFG 20.04.2021, RV/5101152/2020), womit der Antrag wieder als unerledigt galt. Das Finanzamt kam mit dem nunmehr bekämpften Bescheid seiner Entscheidungspflicht nach und sprach über die Aufhebungsanträge (erneut) ab.

Der Bf begründet die nach § 299 BAO erforderliche Unrichtigkeit im Spruch des Bescheides, und damit seinen Antrag, durch die bei den Bescheiden berücksichtigten Feststellungen der Außenprüfung und darauf aufbauende Schätzung gem. § 184 BAO. Die Schätzung begründet sich im nachfolgend dargestellten Sachverhalt.

Gegen den Abweisungsbescheid vom 20.05.2021, zugestellt am 27.05.2021, wurde von der rechtsfreundlichen Vertretung des Bf die Beschwerde vom 22.06.2021, fristgerecht am 23.06.2021 beim Finanzamt eingebracht.

Im nunmehr fünften Rechtsmittelverfahren vor dem BFG (BFG 03.08.2020, RV/5101670/2019; BFG 24.11.2020, RV/5101676/2019; BFG 01.12.2020, RV/5101646/2019; BFG 20.04.2021, RV/5101152/2020) sind abermals die Feststellungen der Außenprüfung strittig. Nachdem die ordentliche Rechtsmittelfrist versäumt wurde, versucht der Bf nun im BFG-Verfahren gegen die Abweisung der Anträge gem. § 299 BAO eine Abänderung des Bescheides zu erreichen.

In der Beschwerde wird gem. § 262 Abs 2 lit a BAO beantragt, von der Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung (BVE) abzusehen. Das Finanzamt legt nun innerhalb der Frist von drei Monaten gem. § 262 Abs 2 lit b BAO die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz „Bf“) beantragte zudem die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 BAO.

In weiterer Folge wurde die beantragte Akteneinsicht mit Niederschrift vom 29.2.2024 erledigt, wobei dem Antrag weitgehend entsprochen wurde. Das Finanzamt gab in einer Mitteilung vom 11.8.2024 bekannt, dass der Bf am tt.7.2024 verstorben ist. Im Hinblick auf die Höhe der beschwerdegegenständlichen Steuervorschreibungen sprachen sich sowohl die Abgabenbehörde als auch die Gerichtskommissärin ***GK*** (vgl. Mail vom 4.11.2024),

zwecks Abwicklung des Verlassenschaftsverfahrens, für die Fortführung des Beschwerdeverfahrens aus.

In der mündlichen Verhandlung am 23.4.2025 wurde vom Verlassenschaftskurator beantragt, die Eltern und den Bruder des Bf (Beweisthema: Lebenshaltungskosten) sowie ***5*** und ***N3*** (Beweisthema: Darlehensgewährung) als Zeugen zu befragen. Von den Verfahrensparteien wurde dabei einer schriftlichen Zeugeneinvernahme zugestimmt, die eine weitere Verhandlung entbehrlich macht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Dem Erkenntnis wird nachstehender - aus dem Akteninhalt und dem Parteivorbringen ableitbarer - Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die vom Bf nach Beendigung der Prüfung vorgebrachten Argumente und Beweismittel wurden im Hinblick auf das Vorliegen der im § 299 BAO genannten Aufhebungsgründe bereits im bekämpften Abweisungsbescheid von der belangten Behörde ausführlich behandelt.

Vom Betriebsprüfer wurden in den Jahren 2010, 2011 und 2013 Vermögenszuwächse beim Bf festgestellt, welche in den bis zur Prüfung erklärten Einkünften nicht Deckung fanden. Der Vermögenszuwachs in den Jahren 2010 und 2013 wurde in Tz 1 (Geldflussrechnung) und der Vermögenszuwachs im Jahr 2011 in Tz 2 (Darlehen BBU) des Berichtes über die Außenprüfung vom 02.05.2018 dargestellt.

Strittig ist, ob es sich dabei um unaufgeklärte Vermögenszuwächse handelt. Vom steuerlichen Vertreter wird dies sowie das Vorliegen daraus resultierender selbständiger Einkünfte zum wiederholten Mal in seiner Stellungnahme vom 7.3.2025 unter Hinweis auf die sparsame Lebensweise des Bf sowie die Existenz diverser Sparbücher bestritten.

In Tz. 1 wurde dem, in Folge einer vom BFG mit Beschluss vom 27.2.2017 genehmigten Kontenöffnung (vgl. KE/2100003/2017) bekannt gewordenen Kapitalzuwachs auf den Bankkonten, der mögliche Kapitalzuwachs aus den erklärten Einkünften abzüglich Lebenserhaltungskosten und Veränderungen durch Zins- und Depotschwankungen gegenübergestellt. Der nicht nachvollziehbare Kapitalanstieg auf den Konten wurde von der Abgabenbehörde als *unaufgeklärter Vermögenszuwachs* hinzugerechnet.

Die Konteneinschau lieferte folgende Ergebnisse:

- *Barabhebung von € 70.000 am 21.01.2013*

*Vom Sparbuch Kto.Nr. ***Kto1*** wurde ein Betrag in der Höhe von € 70.000 abgehoben. Wie der Kapitalstand des Sparbuches von € 22.887,30 im Dezember 2010 auf € 70.398,79 im Jänner 2013 anwachsen konnte, wurde vom Bf nicht offengelegt. Eine Sparsumme von rund € 48.000 in etwas mehr als zwei Jahren ist mit einem monatlichen Bruttoeinkommen von rund € 3.000 nicht erklärbar. Mit dieser Barabhebung wurde nach Angaben des Bf der ***U5*** ein Darlehen gewährt, das im Jahr 2013 wieder zurückbezahlt wurde. Belegmäßig nachgewiesen wurden die Rückzahlungen von € 35.000 am 06.06.2013 und die Rückzahlungen von € 14.500 und € 5.500 am 19.07.2013;*

*Nicht belegt wurde die samt einem weiteren Barbetrag von € 3.000 für einen Eigenerlag bei der ***U1*** von € 18.000 verwendete Rückzahlung von € 15.000 am 25.07.2013.*

*Ob es sich bei diesem Betrag daher um eine "Darlehensrückzahlung" der ***U5*** oder um eine weitere Barabhebung (von anderen Konten) handelt, kann nicht festgestellt werden.*

Das Finanzamt nach geht nach einer Kontenöffnung weiterhin davon aus, dass nicht nachvollziehbare Vermögenszuwächse - und zwar selbständige Einkünfte aus der Tätigkeit als Strohmann für ***N1*** - vorliegen, die in den Jahren 2010 und 2013 aufgrund einer Geldflussrechnung (Tz 1, AP-Bericht) mit € 29.052,50 bzw. € 82.260,10 sichtbar geworden sind. Im Jahr 2011 wurde in Zusammenhang mit einem der ***U5*** (BBU) gewährten Darlehen iHv € 205.000 (Tz 2, AP-Bericht) ein nicht aufgeklärter Kapitalzufluss mit einem Betrag von € 175.326,27 zugeschätzt.

Die von der Abgabenbehörde behaupteten ungeklärten Vermögenszuwächse werden vom Verlassenschaftskurator in seiner Stellungnahme vom 7.3.2025 bestritten. Es gäbe keine Beweise für das Vorliegen selbständiger Einkünfte. Er weist konkret auf die sparsame Lebensweise des Bf hin sowie auf den Umstand, dass er selbst Geld in Unternehmen (***U1***, Die ***U2***, die ***U3*** sowie die ***U4***) gesteckt habe, um ein Überleben der Unternehmen sicherzustellen. Es wäre daher geradezu widersinnig gewesen, sich aus diesen Unternehmen wiederum Gehälter auszuzahlen. Die gegenständlichen Vermögenszuwächse würden vielmehr aus diversen Sparbüchern stammen, die nicht mehr lückenlos aufgeklärt werden können.

Die Lebenserhaltungskosten des Bf wurden im Schätzungswege ermittelt. Die Schätzung bezieht sich auf eine Aufstellung die im Zuge einer Hausdurchsuchung am 09.05.2017 in ***Bf1-Adr*** (Sitz der ***U1***) im Büro ***1*** sichergestellt wurde.

In der Vernehmung am 13.07.2017 (siehe Niederschrift, Pkt.15) wurde der Bf gefragt, wer diese Aufstellung gemacht hat. Herr ***1*** sagte, „dass diese Aufstellung nicht von ihm ist, wer diese Aufstellung gemacht hat kann er

nicht beantworten“.

In einer Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 16.08.2017 werden die Lebenserhaltungskosten als sehr niedrig beschrieben, wobei aber keine Beträge angegeben wurden.

Zum Komplex Lebensführung von Herrn ***1***, insb. dessen Ausgaben für das laufende Leben wurden vom Vertreter in der mündlichen Verhandlung die Eltern sowie der Bruder des Bf als Zeugen beantragt.

Nach diesen Zeugenaussagen steht fest, dass die - nicht bezifferten - Lebenshaltungskosten des Bf gering waren, weil er im Elternhaus wohnte und dort auch verköstigt wurde.

Hinsichtlich der Ersparnisse gibt es nur eine Aussage des Bruders, „wonach der Bf am liebsten bar bezahlte und deshalb immer eine größere Summe an Bargeld zu Hause hatte. Ich würde sagen so mindestens 10.000,- Euro aufwärts. Als Sparformen wählte er meines Wissens Sparbücher und Anleihen“.

Diese Aussage steht aber im Widerspruch

- zur niederschriftlichen Aussage des Bf am 13.07.2017, wonach an diesem Tag keine größeren persönlichen Geldmittel zu Hause aufbewahrt wurden,
- dass bei der Hausdurchsuchung keine größeren Bargeldbeträge des Bf vorgefunden wurden und
- im Finanzprofil des Bf am 12.10.2015, welches von diesem selbst erstellt und auch unterschrieben wurde (siehe Stellungnahme des Prüfers vom 28.06.2018) ebenso kein Bargeld angeführt wurde.

Nach den Ermittlungsergebnissen, den Aussagen des Bf sowie der Zeugenaussage des Bruders steht fest, dass von ihm zu Hause keine größeren Bargeldbeträge aufbewahrt wurden. Zudem kann nach der Konteneinschau gesichert davon ausgegangen werden, dass es unaufgeklärte Vermögenszuwächse gegeben hat.

In Tz. 2 wurde ein - vom Bf nicht aufgeklärter - Kapitalzufluss zugeschätzt, da hier von der Abgabenbehörde ein Zusammenhang mit einem der ***U5*** (BBU) - woran der Bf im Ausmaß von 15% beteiligt und gleichzeitig Geschäftsführer war - als Privatarlehen bezeichneten Betrag iHv € 205.000 gesehen wurde. Zudem war der Darlehensgeber ***5*** an dieser GmbH treuhändig mit 35% beteiligt. Von der Abgabenbehörde wurde aufgrund der offengelegten Zahlungsflüsse sowie der niederschriftlich getätigten Aussagen bestritten, dass dieser Betrag von ***5*** stammt.

Lt. vorliegendem Darlehensvertrag vom 3.3.2011 wurde der Kreditbetrag in bar übergeben. Fest steht, dass vom Bf auf das der BBU gehörige Konto ***Kto2*** am 3.3.2011 ein als Privatarlehen

deklarerter Betrag von € 100.000 eingezahlt wurde, der wiederum am 4.3.2011 in dieser Höhe - ohne Verrechnungsweisung - auf das Abgabenkonto der BBU überwiesen wurde.

Zudem wurde ebenfalls zeitnah der restliche „Darlehensbetrag“ iHv € 105.000 in Teilbeträgen (Teilbeträge 50.000 Euro vom 11.03.2011; 25.000,00 Euro am 01.04.2011; 20.000,00 Euro am 13.04.2011; 10.000,00 Euro am 02.05.2011) auf das Bankkonto ****Kto3**** der BBU bar eingelegt. Diese Teilzahlungen konnten von der Abgabenbehörde im Zuge der Außenprüfung nicht direkt zugeordnet werden, weil Abbuchungen nicht in derselben Höhe vom Konto der BBU vorgenommen wurden. Es handelt sich dabei um folgende Bareinzahlungen:

- *Zur Einlage vom 11.03.2011 (50.000 Euro) ist am selben Tag eine Überweisung auf das Finanzamtskonto der BBU mit 60.000,00 Euro (Buchung auf Saldo),*
- *zur Einlage am 01.04.2011 (25.000 Euro) ist am selben Tag eine Überweisung auf das Finanzamtskonto der BBU mit 36.660,38 Euro (zur Abdeckung des offenen Saldos) und*
- *zur Einlage am 02.05.2011 (10.000 Euro) ist am 03.05.2011 eine Überweisung auf das Finanzamtskonto der BBU mit 15.675,98 Euro (Buchung auf Saldo, Betrag stimmt mit L/DB/DZ 11/10 überein) ergangen.*

Von der Abgabenbehörde konnte nicht zweifelsfrei bestätigt werden, dass die angeführten Beträge explizit für die Finanzamtzahlungen eingelegt wurden.

Die nach der mündlichen Verhandlung durchgeführten (schriftlichen) Zeugenaussagen haben Folgendes ergeben:

➤ ****2***:*

****1****

*hat immer zu Hause in *****Wohnadresse***** gewohnt. Es handelte sich um keine abgeschlossene Wohneinheit. Er hatte ein Schlafzimmer, die restlichen Räume wie Küche, Stube, WC und Bad wurden gemeinsam benutzt.*

Gelegentliche Lebensmitteleinkäufe wurden von ihm übernommen. Er kam jeden Tag zum Mittagessen nach Hause und beteiligte sich an der Hausarbeit (z.B.: Kehren der Räume).

Es sind ihm keine Kosten fürs Wohnen und die Garage entstanden.

Die einzigen fixen Kosten pro Monat, soweit ich das einschätzen kann, belaufen sich auf Versicherungen und Betriebskosten fürs Auto und gelegentliche Lebensmitteleinkäufe für den gemeinsamen Haushalt. Den Wert der Lebensmitteleinkäufe würde ich monatlich durchschnittlich auf ca. 100 Euro schätzen. Somit sollte ihm der größte Teil seines Gehaltes übriggeblieben sein.

*Da *****1***** am liebsten bar bezahlte, hatte er immer eine größere Summe an Bargeld*

zu Hause. Ich würde sagen so mindestens 10.000,- Euro aufwärts. Als Sparformen wählte er meines Wissens Sparbücher und Anleihen. Details entziehen sich allerdings meiner Kenntnis.

Wir leben auf einem Bauernhof mit Nutztierhaltung, Grünland, Acker und Forst. Da helfen alle verfügbaren Personen zusammen, besonders in der Erntezeit, die anfallende Arbeit zu erledigen. Das ist auch der Grund, warum keine Kosten fürs Wohnen verlangt wurden, da er immer, soweit es ihm zeitlich möglich war, bei der Arbeit auf dem Hof und im Wald geholfen hat.

Gemeinsame Urlaube haben wir nicht unternommen, da es gar nicht möglich gewesen wäre, unsere Eltern (Vater geb. 1935 und Mutter, geb. 1940) länger mit dem Hof alleine zu lassen.

➤ *****3***:** Vom Vater wurde bestätigt, dass der Sohn durchgängig im Elternhaus gewohnt hat, das 2008 samt Hof an ihn übergeben wurde. Sein Privatbereich beschränkte sich auf sein Schlafzimmer (4,20m x 4,80m). Der Rest vom Haus wurde gemeinsam benutzt.

Da er immer, wenn es ihm möglich war, bei den Arbeiten auf dem Hof mitgeholfen hat, wurde kein finanzieller Beitrag für Wohnen und Verpflegung verlangt. Gelegentlich übernahm er die Einkäufe für den Haushalt.

Da er keine Frau oder Freundin hatte, verfügte er auch über keine andere Wohnmöglichkeit.

Da er im Nachbarort *****Ort1***** arbeitete, konnte er auch jeden Tag zum Mittagessen nach Hause kommen.

Er war in *****Ort2***** sehr engagiert als Gemeinderat und Obmann des Bauausschusses, Pfarrgemeinderatsobmann, Mitglied bei den Vereinen Musik, Kameradschaftsbund, Sportunion und *****Verein*****.

Er war Teilnehmer einer Pilgergruppe, die jedes Jahr eine Pilgerreise unternahm. Alleine fuhr er nie auf Urlaub.

➤ *****4***:**

Er war Mitglied der Familie und des Haushaltes und wurde somit auch gratis verpflegt.

Es wurde auch das Waschen und Bügeln seiner Wäsche unentgeltlich übernommen. Als Gegenleistung wurde die Mithilfe bei den Arbeiten auf dem Hof erwartet.

➤ *****N3***:**

*Ich habe weder vor dem 3.3.2011, noch danach jemals ein Darlehen gewährt. Zur Klarstellung darf ich darauf hinweisen, dass das Darlehen nicht von mir, sondern von Herrn ***5***an die BBU gewährt wurde.*

Den genauen Zeitpunkt der Darlehensgewährung kann ich nicht mehr nennen. Es war wohl einige Wochen vor dem 3.3.2011.

*Der GF ***1***, welcher für die kaufmännischen Agenden der BBU zuständig war hat mich darüber informiert, dass die BBU einen Kapitalbedarf hat, und dass Herr ***5***der BBU ein Darlehen in der Höhe von € 205.000 gewährt.*

Er bestätigte, bei der Vertragsunterfertigung dabei gewesen zu sein.

*Die kaufmännischen Agenden lagen bei Geschäftsführer ***1***. Er war für die Finanzdisposition - und somit auch die Verwendung des Darlehensbetrages - zuständig.*

*Ich habe die Verwendung des Betrages nicht überprüft, da Herr ***1*** der kaufmännische Geschäftsführer war.*

➤ ****5***:*

Das Unternehmen sollte die Investition aus eigener Kraft bewältigen. Ob mir das genaue Ausmaß der Kontostände im Jahr 2008 bekannt war, kann ich heute nicht mehr sagen.

Da ich von der Leistungsfähigkeit der BBU überzeugt war, wurden keine Sicherheiten verlangt. (Auch bei der Unternehmensgründung 1997 hatten wir keine Sicherheiten.)

Es war Endfälligkeit vereinbart, um den Betrag bis 31.12.2018 zur Verfügung zu stellen.

Gründe, die gegen die Gewährung eines Gesellschafterdarlehens gesprochen hätten, wurden nicht erörtert.

*Über die Verwendung des übergebenen Betrages (€ 205.000) habe ich mich bei Herrn ***1*** nicht informiert. Er war für die Finanzdispositionen verantwortlich und hatte mein volles Vertrauen.*

Der Zeuge wusste nicht Bescheid, welche Finanzamtzahlungen der BBU mit diesem Geld beglichen werden sollten.

Nach der mündlichen Verhandlung steht fest, dass die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde gem. § 184 Abs 2 BAO gegeben war und der Bf die Prüfungsfeststellungen nicht entkräften konnte. Auch brachte die Befragung der angeführten Zeugen keine grundlegend neuen Erkenntnisse mehr.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörden unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der angeführte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung die nach umfangreichen abgabenbehördlichen Ermittlungen vorgelegten Unterlagen sowie das im schriftlichen Wege erstattete Vorbringen der Verfahrensparteien zugrunde. Wegen der bis zu seinem Tod mangelhaften Mitwirkung des Bf kommt für die Beweiswürdigung den durch den Konteneinschau-Beschluss vom 27.02.2016, GZ. KE/2100003/2017 sichtbar gewordenen Zahlungsflüssen besondere Bedeutung zu.

Auch in der *mündlichen Verhandlung* beruft sich der Verlassenschaftskurator darauf, dass er den vom Bf gemachten Angaben - wonach er zu den alten Sparbüchern sowie dem vorhandenen Bargeld keine Belege mehr liefern könne - Glauben schenkte.

Die vom Verlassenschaftskurator geschilderte Rechtfertigung für die Vorgangsweise des Bf - bspw. die Abwicklung der Darlehensgewährung an die BBU (vgl. Tz 2) sowie der Hinweis auf seine sparsame Lebensweise - ist für das Bundesfinanzgericht nicht plausibel.

Daran konnten auch die aus den schriftlich eingeholten Zeugenaussagen gewonnenen Erkenntnisse nichts ändern.

Zu den schriftlichen Zeugenaussagen von ***3***, ***4***, ***2***, ***N3*** sowie ***5*** wurde vom Verlassenschaftskurator - ohne nähere Begründung - lediglich angemerkt, dass diese allesamt die Beschwerdedarstellungen bestätigen und die Argumentation des Bf stützen würden.

Die Abgabenhörde ist in ihren Stellungnahmen vom 2.7.2025 sowie vom 7.8.2025 (***5***) demgegenüber auf die Zeugenaussagen auch inhaltlich eingegangen und hat dabei ihr bisheriges Vorbringen nochmals bekräftigt.

Bezüglich weiterer Erwägungen zur Beweiswürdigung wird auf die Ausführungen unter Punkt 3.1.2. dieses Erkenntnisses, die verständnis halber im Kontext mit der rechtlichen Beurteilung behandelt wird, verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

§ 299 BAO lautet:

(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;*
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.*

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

§ 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.

Für eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO ist ex lege eine Unrichtigkeit im Spruch des Bescheides Voraussetzung. Diese Unrichtigkeit setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit dazu reicht nicht aus (Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrage-Wolf, Abgabenverfahren⁴ § 299 Rz 13; BFG 22.03.2021, RV/2101070/2020).

Nach der Judikatur (vgl. BFG 22.03.2021, RV/2101070/2020) ist bei einer Schätzung in Folge von unaufgeklärten Vermögenszuwächsen im Rahmen einer Außenprüfung erforderlich, dass im Falle eines Aufhebungsantrages der Antragsteller einwandfrei und unter Ausschluss von Zweifeln darlegen muss, dass sich der Spruch des Bescheides,

dessen Aufhebung beantragt wird, als nicht richtig erweist und dass diese Unrichtigkeit nicht bloß möglich, sondern auch gewiss ist.

Bei einer beantragten Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO wurde nach einer Schätzung im Rahmen einer Außenprüfung festgestellt, dass die notwendige Gewissheit der Rechtswidrigkeit nicht vorliegt, wenn diese nicht vom Bf durch konkrete Nachweise belegt wird (BFG 14.11.2023, RV/7103516/2023).

Das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst 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.

Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als ungeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (vgl. VwGH 24.9.1996, 95/13/0214).

Die Qualifikation eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolgs unter eine bestimmte Einkunftsart ist kein Bestandteil des Spruches des Einkommensteuerbescheides, sondern gehört zur Bescheidbegründung (vgl. VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0072).

3.1.2. Erwägungen:

Strittig sind im vorliegenden Fall nicht nachvollziehbare Vermögenszuwächse, die in den Jahren 2010 und 2013 aufgrund einer Geldflussrechnung (Tz 1, AP-Bericht) mit € 29.052,50 bzw. € 82.260,10 ermittelt wurden sowie eine 2011 erfolgte Darlehensgewährung iHv € 205.000 (Tz 2, AP-Bericht) an die ***U5*** (BBU), wobei ein nicht aufgeklärter Kapitalzufluss mit einem Betrag von € 175.326,27 zugeschätzt wurde.

- *Vermögenszuwachs in den Jahren 2010 und 2013 (Tz 1)*

Nach der mündlichen Verhandlung ist als erwiesen anzusehen, dass - mangels Vorlage tauglicher Nachweise - die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde gegeben war und der Vertreter des Bf die Prüfungsfeststellungen nicht entkräften konnte.

Dessen Vorgehensweise konnte vom Verlassenschaftskurator nicht plausibel erklärt werden, da er lt. eigenen Angaben den häufig nicht überprüfbaren Angaben des Bf Glauben schenkte und schlüssige Beweise bis dato nicht vorgelegt wurden. Zudem sind bereits im Kontenöffnungs-Beschluss zahlreiche widersprüchliche Angaben des Bf festgehalten.

Es ist unter diesem Aspekt daher naheliegend, dass in der mündlichen Verhandlung vom Verlassenschaftskurator die Eltern sowie der Bruder des Bf als Zeugen

(Beweisthema: Lebensführung von Herrn ***1***, insb. dessen Ausgaben für das laufende Leben) beantragt wurden.

Der Bruder sagte als Zeuge u.a. aus, dass der Bf am liebsten bar bezahlte und immer eine größere Summe an Bargeld zu Hause hatte. Das wären mindestens € 10.000 aufwärts gewesen.

Diese Aussage steht lt. Abgabenbehörde im klaren Widerspruch

- *zur niederschriftlichen Aussage des Bf am 13.07.2017, wonach an diesem Tag keine größeren persönlichen Geldmittel zu Hause aufbewahrt wurden,*
- *dass bei der Hausdurchsuchung keine größeren Bargeldbeträge des Bf vorgefunden wurden und*
- *im Finanzprofil des Bf am 12.10.2015, welches von diesem selbst erstellt und auch unterschrieben wurde (siehe Stellungnahme des Prüfers vom 28.06.2018) ebenso kein Bargeld angeführt wurde.*

Nach den Zeugenaussagen der Eltern sowie des Bruders steht fest, dass die - betraglich nicht fixierten - Lebenshaltungskosten des Bf gering waren, weil er im Elternhaus wohnte und dort auch verköstigt wurde.

Mangels Angabe exakter Beträge, können aber nur die - auf Basis der bei der Hausdurchsuchung sichergestellten Aufstellung betr. Lebenshaltungskosten - im Schätzungsweg ermittelten Ausgaben herangezogen werden.

Wenn im Zuge einer Hausdurchsuchung Unterlagen aufgefunden werden, in welchen die Lebenshaltungskosten des Abgabepflichtigen angeführt sind und diese vom Bf stammenden Unterlagen dann für die Schätzung herangezogen werden, so kann darin nach Ansicht der belangten Behörde keine Unrichtigkeit festgestellt werden, da die Behörde bei Unterlagen und Aufzeichnungen des Bf davon ausgehen muss, dass diese grundsätzlich den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen, solange nichts Gegenteiliges festgestellt wird. Dieser Ansicht der Abgabenbehörde (vgl. Stellungnahme vom 2.7.2025) kann seitens des Bundesfinanzgerichtes zugestimmt werden.

Wenn bei der Befragung am 13.07.2017 (vgl. Niederschrift Pkt.15) vom Bf verneint wird, dass er diese Aufstellung erstellt hat und auch nicht weiß, von wem sie stammt, kann diese Aussage nach Ansicht des erkennenden Richters nur als Schutzbehauptung qualifiziert werden.

Nach den Ermittlungsergebnissen sowie den Aussagen des Bf ist erwiesen, dass von ihm zu Hause keine größeren Bargeldbeträge aufbewahrt wurden, was bei teilweise negativen Bankkonten auch widersinnig wäre. Die Zeugenaussage des Bruders, wonach er immer eine größere Summe an Bargeld („mindestens € 10.000 aufwärts“) zu Hause

aufbewahrte, ist ohne entsprechende Nachweise viel zu vage, um die Ermittlungsergebnisse entkräften zu können, zumal diese Zeugenaussage auch im Widerspruch zu den Angaben des Bf steht.

Zudem kann nach der Konteneinschau gesichert davon ausgegangen werden, dass es unaufgeklärte Vermögenszuwächse gegeben hat, die von der Abgabenbehörde in nachvollziehbarer Weise ermittelt wurden.

Hinsichtlich der Einkunftsart „selbständige Einkünfte“ ist es nach der Judikatur (vgl. VwGH 19.10.2022, Ra 2022/13/0079) zulässig, dass Einkünfte jener Einkunftsart zugerechnet werden, in denen die Mittel am wahrscheinlichsten erwirtschaftet worden sind.

Lt. Abgabenbehörde (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 10.2.2025) war dies im vorliegenden Fall die Tätigkeit als „Strohmann“ für ***N1***. Dies deshalb, weil es für die Abgabenbehörde am wahrscheinlichsten war, dass die nicht aufklärbaren Vermögenszuwächse zumindest ab 2012 aus der Geschäftsführertätigkeit bei

- der ***U1***, - der ***U2***, - der ***U3***, - der ***U4*** stammen und in diesem unaufgeklärten Vermögenszuwachs die Vergütungen für die Tätigkeit als „Strohmann“ für ***N1*** enthalten sind. Diese Sichtweise der Abgabenbehörde ist auch für den erkennenden Richter plausibel.

Die Verantwortung des Verlassenschaftskurators, wonach der Umstand, dass der Bf selbst Geld in die o.a. Unternehmen eingelegt habe und er deshalb keine Vergütungen für die Geschäftsführertätigkeit erhalten habe, um ein Überleben der Unternehmen sicherzustellen, ist demgegenüber nicht überzeugend. Es ist aufgrund der mit einer Geschäftsführertätigkeit verbundenen Haftung und Verantwortung nicht nachvollziehbar und widerspricht dies auch jeglicher Lebenserfahrung, dafür überhaupt keine Vergütungen zu erhalten.

In der Literatur werden Vergütungen für die Tätigkeit als „Strohmann“ als Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 22 Z 2 erster Teilstrich EStG („vermögensverwaltende Tätigkeit“) qualifiziert (vgl. Hallas, Der Strohmann im Steuerrecht, ecolex 1992, 262). Dieser Ansicht hat sich die Abgabenbehörde angeschlossen und ging daher davon aus, dass die nicht aufgeklärten Vermögenszuwächse aus der Tätigkeit als „Strohmann“ stammen und behandelte deshalb diese Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit. Diese Einschätzung steht für den erkennenden Richter im Einklang mit der einschlägigen Judikatur (vgl. etwa VwGH vom 24.09.1996, 95/13/0214 sowie vom 19.10.2022, Ra 2022/13/0079).

Hinsichtlich der Qualifikation der Tätigkeit des Bf als „Strohmann“ wird dabei von der belangten Behörde auf den Beschluss des LG ***Gericht*** vom 30.07.2019, Gz 1 Cg 32/19d-16 (vgl. Beweismittel 111 / Vorlagebericht) verwiesen.

Darlehensgewährung (Tz 2):

Die Aussage des Zeugen ***5***, wonach er sich als Darlehensgeber über die Verwendung des übergebenen Betrages (€ 205.000) beim Bf nicht informiert habe, ist nicht glaubwürdig. Gestützt wird diese Einschätzung auf dessen Aussage, dass „sich die Höhe des Darlehensbetrages an den bevorstehenden Finanzamtzahlungen und sonstiger offener Posten orientierte. Der Betrag wurde gemeinsam festgelegt“ (vgl. Niederschrift vom 09.11.2017; S.3).

Ebenso wenig schlüssig ist die Aussage, dass angeblich Gründe, die gegen eine eigentlich naheliegende Gewährung eines Gesellschafterdarlehens gesprochen hätten, nicht erörtert wurden.

Zur Zeugenaussage von ***N3*** ist anzumerken, dass lt. Aussage des Verlassenschaftskurators in der mündlichen Verhandlung - unter Bezugnahme auf seine im Strafverfahren getätigten Aussagen - von ihm sehr wohl immer wieder Darlehen gewährt wurden, wenn gleich in einem geringerem Umfang als dies beim Bf der Fall war.

Hinsichtlich der Darlehensgewährung (Tz 2, AP-Bericht) halten die Vorgangsweisen des Bf sowie des Darlehensgebers einem Fremdvergleich nicht stand. Folgende Punkte entsprechen nicht der Angehörigenjudikatur (vgl. Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 2 Rz 160; VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025) und sind demnach als nicht fremdüblich einzustufen:

- *Übergabe des Geldbetrages in bar, anstelle einer Überweisung.*
- *Das Geld wurde nicht direkt der Darlehensnehmerin zugezahlt, sondern zunächst dem Bf ausbezahlt, der in weiterer Folge die angeführten Überweisungen tätigte.*
- *In dem vorgelegten Darlehensvertrag wurde der Verwendungszweck weder ausführlich, noch nachvollziehbar beschrieben.*
- *Es wurden weder Rückzahlungsraten vereinbart, noch gab es entsprechende Sicherheiten.*

Der von der Abgabenbehörde vertretenen Ansicht, wonach es sich beim gegenständlichen „Darlehen“ um einen unaufgeklärten Vermögenszuwachs handelt, kann vom erkennenden Richter aufgrund der intransparenten Abwicklung - bspw. die behauptete Anreise des Darlehensgebers nur zwecks Übergabe eines Geldbetrages von € 100.000 in bar (insgesamt waren es 5 Teilbeträge im Zeitraum 03.03.2011 bis spätestens 02.05.2011) am Tag der Unterzeichnung des Darlehensvertrags - nicht widersprochen werden. Es gibt keine vernünftige Erklärung dafür, das Geld zunächst

dem Bf auszusahlen, der dann in weiterer Folge selbst die angeführten Überweisungen tätigte.

Fest steht auch, dass die Zeugenaussagen von ***N3*** und ***5*** keine neuen Erkenntnisse dahingehend lieferten, warum der Geldbetrag von € 205.000 als Privatdarlehen – ohne Sicherheiten usw. – und in bar zugewendet wurde.

Sehr ungewöhnlich ist ferner, wenn lt. Zeugenaussage von ***5*** wegen seiner Überzeugung von der Leistungsfähigkeit der BBU keine Sicherheiten verlangt wurden. Eine solche Vorgangsweise durch einen via Treuhandschaft mittelbar Beteiligten (35%) widerspricht jeglicher kaufmännischen Vorsicht und lässt nur den Schluss zu, dass gar nicht ernsthaft beabsichtigt war, ein Darlehen zu gewähren.

Herr ***5*** konnte bislang nicht schlüssig erklären, warum er den Betrag von € 205.000 nicht selbst überwiesen oder bei einer beliebigen Bank auf das Bankkonto der BBU einbezahlt hat. Weiters konnte von ihm auch die Mittelherkunft nicht nachvollziehbar dokumentiert werden.

Die in der Niederschrift vom 09.11.2017 von ***5*** gemachten Angaben zur Mittelherkunft, „wonach diese von zwei Barabhebungen (16.000,- und 25.000,-) von einem Girokonto, das meiner Gattin und mir gehört, aus dem Jahr 2010 sowie in den Jahren 2006 und 2008 zusätzlich ca. 120.000 aus Abhebungen von 8 Sparbüchern und ca. 14.000,- aus Abhebungen von 3 Sparbüchern stammen“, wurden im Zuge der Außenprüfung für den erkennenden Richter in nachvollziehbarer Weise widerlegt und kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass die Geldmittel von ***5*** stammen.

Dafür spricht nach den durchgeführten Ermittlungen insbesondere auch der Umstand, dass ein Teil der Barmittel (€ 100.000) vom Bf selbst auf sein Privatkonto als „Eigenerlag“ einbezahlt und in der Folge als „Privatdarlehen“ an die BBU überwiesen wurde und der Restbetrag von € 105.000 - der anders als der Betrag von € 100.000 nicht direkt einer Abbuchung auf dem Abgabenkonto zugeordnet werden konnte - ebenfalls vom Bf auf das Bankkonto der BBU einbezahlt wurde (siehe Tz. 2 im AP-Bericht vom 02.05.2018).

Nach Ansicht des erkennenden Richters wurde der Darlehensvertrag in der vorliegenden Form nur deshalb abgeschlossen, um eine betriebliche Veranlassung dieser Geldzahlung dokumentieren zu können.

Nach der Judikatur (vgl. BFG 22.03.2021, RV/2101070/2020) ist bei einer Schätzung in Folge von unaufgeklärten Vermögenszuwächsen im Rahmen einer Außenprüfung erforderlich, dass im Falle eines Aufhebungsantrages der Antragsteller einwandfrei und

unter Ausschluss von Zweifeln darlegen muss, dass sich der Spruch des Bescheides, dessen Aufhebung beantragt wird, als nicht richtig erweist und dass diese Unrichtigkeit nicht bloß möglich, sondern auch gewiss ist.

Im vorliegenden Fall konnten vom Vertreter des Bf keine stichhaltigen Gründe für eine Bescheidaufhebung vorgebracht werden und kann demnach von einer Gewissheit der Rechtswidrigkeit keine Rede sein. Es ist nach Abwägung aller Argumente als erwiesen anzusehen, dass die gem. § 184 Abs 2 BAO im Schätzungsweg getroffenen Feststellungen betr. unaufgeklärte Vermögenszuwächse (vgl. VwGH 19.10.2022, Ra 2022/13/0079) - unter Berücksichtigung der mit jeder Schätzung verbundenen Ungenauigkeit (vgl. VwGH 23.4.2014, Ro 2014/13/0022; VwGH 17.4.2024, Ra 2023/15/0009) - zutreffend sind. Die Schätzung war schon deshalb geboten, weil konkrete Nachweise (vgl. BFG 14.11.2023, RV/7103516/2023) im gegenständlichen Beschwerdeverfahren vom Bf nicht vorgelegt wurden.

Nach Ansicht des erkennenden Richters kann - im Hinblick auf die erwiesenermaßen fehlende Fremdüblichkeit bei der Abwicklung der Zahlung - nur der Schluss gezogen werden, dass durch den gegenständlichen „Darlehensvertrag“ lediglich verschleiert werden sollte, dass es sich dabei in Wirklichkeit um Eigenmittel des Bf handelte, die er mithilfe dieses Darlehens ins Unternehmen transferierte. Für diese Ansicht spricht insbesondere der Umstand, dass es für den „Darlehensbetrag“ keine Übergabebestätigung gibt. Folgerichtig konnte daher die Abgabenbehörde in vertretbarer Weise von einem unaufgeklärten Vermögenszuwachs (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) ausgehen.

Für das Bundesfinanzgericht gibt es nach dem umfangreichen Ermittlungsverfahren, der Zeugenbefragung und den in der mündlichen Verhandlung gewonnenen Erkenntnissen keinen Grund, die Einkünfteermittlung der belangten Behörde in Frage zu stellen und wurden demnach von der Abgabenbehörde zu Recht für 2011 selbständige Einkünfte iHv € 175.326,27 berücksichtigt. Auch bei der Einschätzung bzgl. der Qualifikation der Tätigkeit des Bf als „Strohmann“ wird die Ansicht der Abgabenbehörde geteilt, die demnach rechtskonform für 2010 selbständige Einkünfte iHv € 29.052,50 sowie für 2013 iHv € 82.260,10 angesetzt hat. Die Höhe dieser Einkünfte wurde im AP-Bericht (vgl. Bericht, S.17 und S.34) zudem nachvollziehbar dargestellt.

Es war daher 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 21. August 2025