

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden R1, die Richterin R2 sowie die fachkundigen Laienrichter R3 und R4 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hallas & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Praterstraße 38, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 28. März 2012 bzw. 10. April 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 28. Februar 2012 bzw. 14. März 2013 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005 sowie Bescheid über die Zurückweisung eines Antrages gem. § 299 BAO auf Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005, zur Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. Juli 2025, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerdevorentscheidung vom 20. März 2019 betreffend Antrag gem. § 299 BAO wird ersatzlos aufgehoben.
- II. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist selbständiger Bilanzbuchhalter. Im streitgegenständlichen Jahr erzielte der Bf. neben Einkünften aus selbständiger Arbeit noch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

I. Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005

Mit Bescheiden jeweils datiert vom 25. Juni 2007 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005 erfolgte zunächst eine erklärungskonforme Veranlagung.

- **Steuerfahndung:**

Dem **Bericht der Steuerfahndung vom 16.06.2010** ist zu entnehmen:

Bezug: StA-ZI: *ZI GZ*****

„... Auf Grund einer Anzeige gg. den Steuerberater ***Bf1*** und 8 weiteren Personen wegen des Verdachtes nach § 153d StGB sowie § 33 FinstrG durch die Wirtschaftspolizei erfolgten ursprünglich Zwangsmaßnahmen die von der Staatsanwaltschaft Wien an die (damals) PAST delegiert wurden (Beilage I und II). Der Verdacht gründete sich auf eine Anzeige einer ehemaligen Angestellten des Steuerberaters, und umfasste im Wesentlichen den Vorwurf, dass ***Bf1*** seine Funktion als steuerlicher Vertreter insoweit missbrauchen würde, als er im Rahmen mehrerer von ihm vertretenen Firmen Scheinrechnungen im Baugewerbe veranlasst haben soll.

Bei einer dieser Firmen handelt es sich um die A GmbH. Als Geschäftsführer fungiere hier zum Schein X A, der tatsächlich nichts mit der Firma zu tun habe und nur seinen Namen für die Firmengründung bzw. Eröffnung von Bankkonten zur Verfügung gestellt haben soll.

Im Zuge der nach den Zwangsmaßnahmen folgenden Ermittlungstätigkeiten wurde hierzu festgestellt, dass die Fa A GmbH im Wege von Subunternehmertätigkeit tatsächlich als „Rechnungslieferant“ fungiert hat. Die ggst Firma ist dzt im FA Korneuburg/Tulln/Hollabrunn unter der Str Nr. St.Nr.1 erfasst, war aber ursprünglich neben mehreren Adressen in Wien auch an der Adresse des Steuerberaters ***Bf1*** in 1200 Wien Adr.1 etabliert. Dabei handelt es sich um eine Wohnung im selben Stock des Buchhaltungsbüros ***Bf1*** (1200 Wien Adr.2)

An dieser Adresse wurden im Zuge der Durchsuchungshandlungen jedenfalls keine bezug habenden Unterlagen zur Firma gefunden, zumal auch dort schon andere Personen als Mieter logierten. Allerdings konnten Buchhaltungsunterlagen und eine vom Steuerberater fertig erstellte Bilanz in den Kanzleiräumen der Top 35 und 36 sichergestellt werden.

Ein weiterer Durchsuchungsort war an der (selben) Adresse 1200 Wien adr.6. Dabei handelte es sich um eine Wohnung die von ***Bf1*** (vom Hauptmieter ***14***, Zahnarzt im selben Haus) zusätzlich angemietet wurde, und (so auch die Anzeige) als „schwarzes Büro“ verwendet wurde (tatsächlich leugnete ***Bf1*** sogar noch bei der Hausdurchsuchung dieses Büro). Hier wurden weitere fragmentarische Aufzeichnungen von der Fa A GmbH, sowie Scheckkarten zu mehreren Bankkonten der Fa A bzw. von X A (Easybank, Volksbank) vorgefunden.

In der Folge wurden u.a. Kontoöffnungsbeschlüsse beantragt:

Erste Bank Kto Nr.: ***4*** (A GmbH)

Erste Bank Kto Nr.: ***5*** (A GmbH)

Volksbank Wien Kto Nr.: ***6*** (A GmbH)

Volksbank Kto Nr.: ***7*** (X A)

Easybank Kto Nr.: ***8*** (A GmbH)

Easybank Kto Nr.: ***9*** (X A)

Bei Betrachtung der Kontenbewegungen ergab sich bei allen Konten der A GmbH das einheitliche Bild, dass einerseits von dritten Firmen (für die Bereitstellung von Personal) Beträge als Gutschrift überwiesen werden, die in Folge entweder mittels Scheckkarte (z.B. à 400 Euro) oder mittels Scheck behoben werden.

In den meisten Fällen kann die Behebung nicht mehr exakt zugerechnet werden. Lediglich am Bankkonto der Erste Bank Kto Nr.: ***4*** wurden 2005 € 293.720,- von ***Bf1*** mit Scheck bar behoben (Beilage IV/ Beilagen zur Niederschrift 4.1- 4.9). Dieses Bankkonto ist auch nicht in der Bilanz/Buchhaltung der Fa A GmbH, welche zweifelsfrei vom Steuerberater ***Bf1*** erstellt bzw. geführt wurde, erfasst.

Bf1 wurde in der Beschuldigteneinvernahme vom 14.2.2008 (Beilage III) und 20.2.2008 (Beilage IV) mit diesen Fakten konfrontiert.

Dabei verwickelte sich ***Bf1*** in den og. Niederschriften in Widersprüche. So gab er zuerst am 14.2.2008 an, für die A GmbH nur für Buchhaltungsarbeiten bevollmächtigt gewesen zu sein, aber jedenfalls niemals weitere Agenden (Baustellenbetreuung bzw. Bankwege) übernommen zu haben. Weiters bestätigte er die materielle Richtigkeit der von ihm erstellten A GmbH- Bilanz, und den Umstand, dass diese Firma nur geringfügige Umsätze erzielt hätte.

In Folge wurde ihm am 20.2.2008 vorgehalten, dass bei der Durchsuchung in seinem „schwarzen Büro“ u.a. auch fragmentarisch Ausgangsfakturen der A GmbH vorgefunden wurden, die sich mit Banktransaktionen am Erste Bank Kto Nr.: ***4*** spiegeln und dass weder diese Ausgangsfakturen noch das Bankkonto in der von ihm geführten Buchhaltung der Fa A GmbH enthalten sind.

Bf1 konnte im Zuge der Niederschrift diese Ungereimtheiten nicht aufklären. Auch die behauptete Weitergabe der von ihm behobenen Gelder an X A konnte und kann er durch entsprechende Belege bzw. Unterlagen nicht beweisen.

Da er den Verbleib bzw. die Verwendung dieser Gelder nicht aufzuklären vermag, sind nach ho dafürhalten diese Bankbehebungen ihm als steuerliche Einnahme zuzurechnen.

Der Vollständigkeit halber wird noch mitgeteilt, dass über das Bankkonto Erste Bank Konto Nr.: ***4*** insgesamt rd. € 763.000,- (Scheck- und Barbehebungen) bei der Erste Bank Kto Nr.: ***5*** insgesamt rd. € 672.000,- (Scheck- u. Barbehebungen), sowie bei der Easybank Konto Nr.: ***8*** insgesamt rd. € 400.000,- sowie am Konto Nr.: ***9*** insgesamt rd. € 180.000,- (mittels Scheckkarte) behoben wurden.

Eine Zurechnung dieser Behebungen generell zu ***Bf1*** erscheint aber, da in diesen Fällen keine eindeutige Indizierung vorliegt, nicht möglich.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung bei der Fa A GmbH wurden jedenfalls diese Behebungen als Bemessung für die Lohnsteuer herangezogen. Daraus resultieren die Abgabenverbindlichkeiten dort, die jedoch ausgesetzt (Stand laut DB2 € -325.088,58 AEB) wurden.

Zusammenfassung:

Aus ho Sicht sind daher die Scheckbehebungen durch ***Bf1*** vom Bankkonto der Erste Bank Kto Nr.: ***4*** im Jahr 2005 in Höhe von € 293.720,- als Einnahme umsatz- und gewinnmässig hinzuzurechnen.

Sämtliche Bankunterlagen sowie die nach wie vor beschlagnahmten Unterlagen stehen der do Abgaben- bzw. Finanzstrafbehörde jederzeit zur Einsichtnahme zur Verfügung.“

- **Außenprüfung:**

Im Jahr 2011 (Prüfungsauftrag vom 02.12.2011) fand beim Bf. eine Außenprüfung gem. § 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG für Jahre 2005 bis 2010, aufgrund der Verdachtslage der Abgabenhinterziehung (2005 bis 2011), statt.

Im **Bericht über die Außenprüfung** (ABNr.124115/11) vom **24.02.2012** wurden nachstehende Feststellungen getroffen:

„Tz 1 Prüfungsveranlassung

Prüfungsveranlassung gem. § 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs.2 FinStrG ist der Zufluss von € 293.720,50 im Zeitraum 6 bis 8/2005.

Es handelt sich hierbei um die Behebung von 9 Schecks durch den Bf..

Im Zuge von Erhebungen und Einvernahmen durch die Steuerfahndung und auch in der Folge durch die Betriebsprüfung konnte vom Bf. nicht nachgewiesen werden (mit Hinweis auf § 162 BAO), für wen diese Gelder vereinnahmt, bzw. wie sie weitergegeben (Geldfluss) wurden.

Für die Betriebsprüfung ist somit der Zufluss an Herrn ***Bf1*** (bisher nicht als Erlös in der Buchhaltung erfasst) gegeben und umsatz- und gewinnerhöhend im Jahr 2005 zu berücksichtigen.

Tz 2 Rechnerische Darstellung

Erklärter Gewinn im Jahr 2005	€ 656,51
zus. Erlöse lt. BP	€ 293.720,50
Gewinn lt. BP	€ 294.377,01
Erklärter Umsatz im Jahr 2005	€ 56.076,49
Zus. Nettoerlöse lt. BP	€ 244.767,10
Umsatz lt. BP	€ 293.720,52

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart Umsatzsteuer, Einkommensteuer 2005

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Die Schlussbesprechung hat am 07.02.2012 stattgefunden.“

In der **Niederschrift vom 07.02.2014** wurde festgehalten:

„Dem Bf. wurde in Besprechungen vorgehalten, dass er im Jahr 2005 insgesamt € 293.700,50 vereinnahmt hat, die nicht versteuert wurden.

Aufgrund obigen Sachverhaltes, der in Protokollen der Strafbehörde ausführlich dargestellt wurde, wird dieser Betrag dem Umsatz und Gewinn hinzugerechnet.“

Schreiben des Bf. an den Prüfer betreffend Tätigkeit als Unternehmensberater und Bilanzbuchhalter im Zeitraum 2005 -2011 datiert **vom 09.01.2011:**

„... Die noch offene Frage aus der o.e. Protokoll ist die Zweite Frage auf der Seite drei und daraus folgende Antwort auf der Seite fünf. Diese spricht über die Barbehebungen und Abgeltung. Die „Abgeltung“ wurde von Privatkonto auf das Privatkonto im Jänner oder Februar 2006 überwiesen und deswegen nicht auf dem UVA in meiner Buchhaltung. Ich habe, anders als im Protokoll steht und ich erklärt habe, das Geld geborgt. Bei der Befragung konnte ich, wegen meines gebrechlichen und sehr schwachen körperlichen Zustandes, nicht mehr aushalten und habe gedacht, die werden mich dann loslassen. Kurz danach ist die Befragung beendet worden (siehe dazu der letzte Satz auf Seite 6 des ggst. Protokolls).

Falls Sie aber doch auf der Meinung beharren, dass es sich bei diesen Transaktionen doch um Abgeltung gehandelt hat, erkläre ich mich bereit diese zu akzeptieren, falls diese zu Berichtigung des Jahres 2006 führen bzw. einer Verbuchung im Dezember 2011 sollte.

Die Antwort auf Andere eventuell offene Fragen werden wahrscheinlich in den Akten des Masseverwalters finden.

Über meine Buchhaltung ist nicht viel zu berichten und müsste eigentlich alles ordnungsgemäß verbucht sein...”

Verfahren vor der belangten Behörde:

Das Finanzamt schloss sich den oa Feststellungen der Außenprüfung an und nahm mit **Bescheiden jeweils datiert vom 28. Februar 2012 die Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005** wieder auf und erließ mit gleichem Datum neue Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005.

Festzuhalten ist, dass die Bescheide datiert vom 28.02.2012 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005 keine Begründung enthalten.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer wurden jeweils wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Beschwerde vom 28.03.2012 gegen Umsatz- und Einkommensteuer 2005

Mit Eingabe vom 28.03.2012 erhob der Bf. zunächst gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005 „Berufung“ (nunmehr Beschwerde). Begründend führte der Bf. aus:

„...da ich während der Bp. noch nicht nachweisen konnte, für wen die Gelder in Verbindung zur Behebung vom Schecks vereinnahmt wurden, lege ich Ihnen jetzt in der Beilage eine übersetzte Erklärung über die Übergabe der oben erwähnten Gelder als auch Belege über die Verwendung dieser Gelder (Ausgangsrechnungen), da diese von mir im Zuge der Bp. verlangt wurden. Die Echtheit der Unterschriften sind notariell beglaubigt.

Da somit der Geldfluss an mich ausgeschlossen ist, beantrage ich die ersatzlose Aufhebung der oa Bescheide und Erlassung der Neuen.“

Der Beschwerde beigelegt wurde eine übersetzte und notariell beglaubigte Erklärung von X A datiert vom 14. März 2012. Diese lautet:

*„Ich X A, geboren am ***1***, Adr.3, bestätige und erkläre hiermit, dass Herr MBA ***Bf1***, geboren am ***2***, Adr.1, 1200 Wien, das Geld, welches er von der Bank mittels Schecks für die Firma A GmbH, abgehoben und mir persönlich überreicht hat.*

Weiters erkläre ich und bestätige mit meiner Unterschrift, dass ich dieses Geld unter anderem, für Eingangsrechnungen der Firma B, Adr.4, verwendet habe.

Als Bestätigung lege ich Eingangsrechnungen samt Kassabestätigungen aus diesem Zeitraum bei.

*Das Geld habe ich Herrn B D geb. am ***3***, Adr.5, persönlich überreicht.“*

Der Bf. legte der Beschwerde etliche Kopien von Eingangsrechnungen (plus Kassaeingangsbelege) der Firma B an die A GmbH als Beilagen bei. Zudem legte er einen Auszug aus dem Gewerberegister der B vom 14.06.2005 mit einer Gewerbeanmeldung vom 24.05.2005. Ebenso vorgelegt wurde der Bescheid betreffend Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID - ***ATU2***) vom 07. Juli 2005 für die Fa. B.

Weiters wurden diverse Bestätigungen für den Dienstgeber Fa. B von der Sozialversicherung WGKK für einige Arbeiter vorgelegt, die aber alle das Anmeldedatum im Jahr 2006 aufweisen, sowie Passkopien vom Bf. und von X A.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 11. Juli 2012** wurde die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend **Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005** als unbegründet abgewiesen:

Begründend wurde ausgeführt:

„Der Berufungswerber legt Rechnungen der B vor, die an die Firma A GmbH gerichtet sind. Zu diesen Rechnungen gibt es Kassaeingangsbelege der B auf denen B D den Zahlungseingang bestätigt.

Im Zuge der BP wurde für den Zeitraum 06-08/2005 der Betrag von € 293.720,50 dem Berufungswerber als Einnahme hinzugerechnet. Dieser Betrag resultiert aus der Einlösung von neun Schecks, die A als Bezogenen ausweisen und Herrn ***Bf1*** als Scheckeinlöser ausweisen.

Die zwei oben dargelegten Vorgänge stehen in keinem Zusammenhang.

Weiters ist festzustellen, dass die vorgelegten Rechnungen und Kassaeingangsbelege eine Summe von € 480.500,-- ergeben, die von Herrn ***Bf1*** eingelösten Schecks jedoch nur € 293.720,50. Auch bestehen zwischen einzelnen Rechnungen bzw. Kassaeingängen und den einzelnen Scheckeinlösungen keine Zusammenhänge.

Weiteres zum Sachverhalt:

Auch besteht kein zeitlicher und betragsmäßiger Zusammenhang zwischen den:

- a) gelegten Rechnungen der B
- b) Kassaeingangsbestätigungen durch B D
- c) Scheckeinlösung durch Hr. ***Bf1*** (angeblich für Rechnungsbezahlung; keine Bestätigung von Hr. A, das Geld von Hr. ***Bf1*** erhalten!)

Es wurden

Im Juni von Hr. ***Bf1*** Schecks eingelöst i.d.H.v. € 138.720,50

Kassabestätigungen im Juni von B i.d.H.v € 30.500,00

Im Juli von Hr. ***Bf1*** Schecks eingelöst i.d.H.v. € 110.000

Kassabestätigungen im Juli von B i.d.H v. € 195.500

Gesamte Scheckeinlösung (von BP beanstandet) € 293.720,50!

Gesamte Kassabestätigung (in der Berufung vorgelegt) € 333.500,00!

Ob der vorgelegten Kassabestätigung ergibt sich ein noch größerer Betrag von ungeklärten Zahlungen!

	Scheckeinlösung durch Hr. ***Bf1***	Kassaeingangsbestätigung	Geldüberhang für Hr. ***Bf1***
2005 06 06	26.000,00		26.000,00
2005 06 10		7.000,00	19.000,00
2005 06 15	12.720,50		31.720,50
2005 06 16	20.000,00		51.720,50
2005 06 17	40.000,00		91.720,50
2005 06 24		5.500,00	86.220,50
2005 06 27	40.000,00		126.220,50
2005 06 30		2.500,00	123.720,50
2005 06 30		15.500,00	108.220,50
2005 07 01	40.000,00		148.220,50
2005 07 04		20.500,00	127.720,50
2005 07 06		19.000,00	108.720,50
2005 07 11		18.000,00	90.720,50
2005 07 13		22.000,00	68.720,50
2005 07 13	40.000,00		108.720,50
2005 07 15		15.500,00	93.220,50
2005 07 19		20.000,00	73.220,50
2005 07 22		19.000,00	54.220,50
2005 07 25		19.500,00	34.720,50
2005 07 25	30.000,00		64.720,50
2005 07 27		21.000,00	43.720,50
2005 07 29		21.000,00	22.720,50

2005 08 02		21.000,00	1.720,50
2005 08 05		17.500,00	-15.779,50
2005 08 09	45.000,00		29.220,50
2005 08 12		15.000,00	14.220,50
2005 08 19		12.000,00	2.220,50
2005 08 23		12.000,00	-9.779,50
2005 08 26		13.000,00	-22.779,50
2005 08 31		17.000,00	-39.779,50
	293.720,50	333.500,00	

Mit Eingabe vom **17.08.2012** stellte der steuerliche Vertreter des Bf. einen **Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005** und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat und hielt zudem fest, dass das „Berufungsbegehren“ mit einem gesonderten Schriftsatz bis zum 30. Oktober 2012 ergänzt werde.

Im ergänzenden Schriftsatz vom 30.10.2012 wurde Nachstehendes vorgebracht:

1. Fehlende Begründung der Sachbescheide:

„Gem. § 93 Abs 3 lit a BAO hat ein Bescheid, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird, eine Begründung zu enthalten.“

Schließlich macht erst eine gesetzmäßige Begründung den Bescheid für den Abgabepflichtigen und die Berufungsinstanzen nachvollziehbar und kontrollierbar. Der Abgabepflichtige soll auch nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (Ritz, BAO⁴, § 93 Rz 10 mit Verweis auf Beiser, Steuern⁸, 390).

Ein zentrales Begründungselement ist hierbei die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde (als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung) als erwiesen annimmt (Ritz, BAO⁴, § 93 Rz 11 mit beispielhaftem Verweis auf VwGH 28.10.2009, 2008/15/0070; 16.12.2009, 2009/15/0021; 29.7.2010, 2007/15/0229; 27.1.2011, 2007/15/0226) und der auch nicht durch den bloßen Hinweis auf irgendwelches dem Abgabepflichtigen bekanntes Aktenmaterial ersetzt werden kann (zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0200; 26.11.1997, 95/13/0061; 24.4.2002, 95/13/0277).

Im konkreten Fall weisen jedoch weder der Einkommensteuerbescheid noch der Umsatzsteuerbescheid 2005 irgendeine Begründung aus.

Selbst der Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 2. Februar 2012 enthält keinerlei gesetzeskonforme zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung, Der Punkt „Steuerliche Feststellungen“ besteht vielmehr nur aus 2 Textziffern, von denen eine (Tz 2) nur eine ziffernmäßige „Rechnerische Darstellung“ enthält. Die verbleibende Tz 1 lautet nur auf „Prüfungsveranlassungen“ und beschränkt sich (ohne näherer Erläuterungen) auf die Angabe, dass unser Mandant „9 Schecks“ im Zeitraum von Juni bis August 2005 mit einem Gesamtbetrag von € 293.720,50 behoben haben soll. Es sei von unserem Mandanten „im Zuge von Erhebungen und Einvernahmen ...(mit Hinweis auf § 162 BAO)“ nicht nachgewiesen worden, „für wen diese Gelder vereinnahmt bzw wie sie weitergegeben (Geldfluss) wurden“. Daher sollen diese Beträge „umsatz- und gewinnerhöhend im Jahr 2005“ bei unserem Mandanten „zu berücksichtigen“ sein.

Derartige eingeschränkte Darlegungen sind ganz unzweifelhaft nicht ausreichend, um Hinzurechnungen in der gegebenen Größenordnung zu den Einkünften und den Umsätzen eines Einzelunternehmers zu begründen.

2. Zu Unrecht erfolgte Ermessensanwendung des § 162 BAO

Im Hinblick auf den im Prüfbericht enthaltenen Verweis auf § 162 BAO ist festzuhalten, dass es sich bei dieser Bestimmung um eine Ermessensnorm handelt (Stoll, BAO, 1725, VwGH 3.6.1987, 86/13/0001). Folglich hätten die bekämpften Bescheide auch eine Begründung der Ermessensentscheidung enthalten müssen, die die maßgebenden Umstände und Erwägungen aufzeigen (vgl VwGH 23.10.1987, 84/17/0220). Ermessensentscheidungen sind nämlich insoweit zu begründen, als dies die Nachprüfbarkeit des Ermessensakt in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erfordert (Ritz, BAO⁴, § 93 Rz 13 mit Judikaturnachweisen).

Nun kann eine Ermessensanwendung zweifelsfrei dann nicht im Gesetz ihre Deckung finden, wenn der betroffene Sachverhalt gar nicht in den hierfür vorgesehenen gesetzlichen Anwendungsbereich fällt. Im konkreten Fall ist der im Prüfbericht enthaltene Verweis auf § 162 BAO aber verfehlt, da sich diese Bestimmung ausschließlich auf den Betriebsausgabenabzug von Aufwendungen und Schulden (bzw anderen Lasten) bezieht. Diese Bestimmung kann daher nicht auf Beträge Anwendung finden, die nach Ansicht der Behörde dem Normalsteuersatz unterliegende Umsätze und somit gar keine Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG darstellen.

3. Zur unterlassenen Empfängerernennung iSd § 162 BAO

Im Hinblick auf die im Prüfbericht unterstellte nicht erfolgte Empfängernennung ist festzuhalten, dass § 162 BAO schon nach dem Gesetzeswortlaut nur eine „genaue Bezeichnung“ der Empfänger erfordert. Hingegen erfordert diese Bestimmung entgegen der Annahme der Betriebsprüfung nicht, auch Nachweise für die Zahlungsflüsse vorzulegen.

Nun hat unser Mandant aber vor Abschluss des Prüfungsverfahrens dargelegt, an wem er die behobenen Gelder übergab. Diese Darlegung erfolgte bereits in der Beschuldigtenvernehmung vom 20. Februar 2008. Als Empfänger wurde X A als Geschäftsführer der A GmbH genannt (Seite 3 der Beschuldigten Vernehmung vom 20. Februar 2008). Da dem Auftrag zur Empfängernennung somit insoweit entsprochen wurde, erweisen sich die soweit erkennbar nur auf § 162 BAO gestützten bekämpften Bescheide auch aus diesem Grund als rechtswidrig. Dies gilt umso mehr, als die Richtigkeit dieser Angabe zwischenzeitlich von A mit einer notariell beurkundeten Erklärung bestätigt wurde. Dies wurde bereits mit der Berufung vorgelegt und ist daher aktenkundig.

4. Zur Qualifizierung der Scheckbehebungen als Umsätze und Einkünfte

Im Hinblick auf die gesetzeswidrigerweise nicht erfolgte Darstellung des angenommenen Sachverhaltes in den nach Abschluss der Betriebsprüfung erlassenen Bescheiden bzw im Prüfbericht ist derzeit unklar, aus welchem Grund die Scheckbehebungen nach Ansicht des Finanzamts überhaupt als Umsätze und Einkünfte unseres Mandanten zu qualifizieren sein sollen.

Folgt man den gegenüber unserem Mandanten geäußerten Vorwürfen in der Beschuldigtenvernehmung vom 31. Jänner 2008, Seite 5, so besteht (zumindest für das Jahr-2006) die Annahme, dass die A GmbH 301 Arbeitnehmer bei zwei Gebietskrankenkassen anmeldete und diese dann an verschiedene andere Gesellschaften vermittelte, wobei unser Mandant Gesellschafter und faktischer Geschäftsführer dieser GmbH sein soll.

Bei einem derartigen Sachverhalt sind die aus dieser Tätigkeit resultierenden Umsätze jedoch zweifelsfrei selbst dann nur auf Ebene der Gesellschaft zu erfassen, wenn - was aber ausdrücklich bestritten wird - unser Mandant tatsächlich deren Gesellschafter-Geschäftsführer gewesen wäre. Schließlich kann für Fragen der Einkünftezurechnung die Existenz einer zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft grundsätzlich nicht beiseitegeschoben werden. Es gilt vielmehr das Trennungsprinzip zwischen der Sphäre der Gesellschaft und der des Gesellschafters (vgl hierzu ausführlich Fuchs in Hofstätter/Reichel, § 2 EStG 1988 Rz 106 ff).

Ebenso wären - sofern die Sachverhaltsannahme der Gesellschafterstellung unseres Mandanten zutreffend wäre - die gegenständlichen Scheckbehebungen allenfalls als verdeckte Gewinnausschüttungen (und keinesfalls als Umsatz) zu qualifizieren. Verdeckte Gewinnausschüttungen unterliegen aber grundsätzlich der Endbesteuerung und sind daher nicht im Rahmen einer Veranlagung der Einkommensteuer zu erfassen (§ 97 Abs 3 EStG).

5. Zu den Darlegungen in der Berufungsvorentscheidung

Auch in der Berufungsvorentscheidung vom 11. Juli 2012 ist keine Darstellung des vom Finanzamt angenommenen Sachverhaltes enthalten. In dieser wird vielmehr nur zu den von unserem Mandanten vorgelegten Rechnungen und Kassabelegen Stellung genommen.

Im Hinblick auf die nun in der Berufungsvorentscheidung enthaltene Darlegung („Beilage zur Berufungsvorentscheidung vom 11.07.2012“) ist festzuhalten, dass diese Betrachtung nur einen begrenzten Zeitraum von drei Monaten und nicht sämtliche involvierte Gesellschaften umfasst und daher zu einer abschließenden Beurteilung nicht ausreichend ist.

Unser Mandant hat in der Zwischenzeit - ausgehend von der Aufstellung in der Berufungsvorentscheidung - die Zahlungsflüsse soweit es ihm möglich war recherchiert und deren Entwicklung anhand der Originalbelege in einem notariell beurkundeten Schriftstück dokumentiert.

Anhand dieser Unterlage lässt sich - wie die folgenden Beispiele nachweisen - die Mittelverwendung im Detail nachvollziehen:

Scheckbehebung vom 30. Mai 2005 über € 26.000,00 am 6. Juni 2005 („Zusammenhang 1 laut notariell beurkundeter Aufstellung“)

Die Behebung vom 30. Mai 2005 über € 26.000,00 erfolgte nach einer am gleichen Tage gutgeschriebenen Überweisung von der FL an die A GmbH über € 30.888,00. Mit dieser Überweisung wurden die folgenden an die FL gerichteten Ausgangsrechnungen der A beglichen:

AR A	€
01/FL/05	11.646,00
02/FL/05	13.938,00
03/FL/05	5.304,00
	30.888,00

Die A hat die verrechneten Leistungen ihrerseits von der C bezogen und mit den erhaltenen Beträgen die bezug habenden Eingangsrechnungen beglichen:

AR C	€	Kassabeleg über Zahlung
------	---	-------------------------

01/GM/2005	4.912,00	4.912,00 am 14.03.05
02/GM/2005	10.810,00	10.810,00 am 21.03.05
03/GM/2005	12.947,00	12.947,00 am 28.03.05
	28.669,00	

Scheckbehebung vom 17. Juni 2005 über € 40.000,00 („Zusammenhang 2 laut notariell beurkundeter Aufstellung“)

Der Scheckbehebung vom 17. Juni 2005 ging eine am 16. Juni 2005 erfolgte Überweisung der FL an die A über € 44.173,20 voraus. Diese Überweisung diente der Begleichung der folgenden Rechnungen:

AR A	€
04/FL/05	9.892,20
05/FL/05	15.900,00
06/FL/05	18.381,00
	44.173,20

Die A hat die verrechneten Leistungen ihrerseits von der C als Subunternehmer bezogen und mit den erhaltenen Beträgen deren nachstehend aufgelistete Eingangsrechnungen bar beglichen:

AR C	€	Kassabeleg über Zahlung
04/GM/2005	9.198,30	9.198,30 am 04.04.2005
05/GM/2005	14.815,00	7.000,00 am 11.04.05, Rest 7.815,00 am 15.05.05
06/GM/2005	17.129,50	9.000,00 am 18.04.05 sowie 8.129,50 am 21.04.05
	41.142,80	

Scheckbehebung vom 27. Juni 2005 über €40.000,00 („Zusammenhang 3 laut notariell beurkundeter Aufstellung“)

Der Scheckbehebung vom 27. Juni 2005 ging eine am 16. Juni 2005 erfolgte Überweisung der FL an die A über € 41.817,90 voraus. Diese Überweisung diente der Begleichung der folgenden Rechnungen:

AR A	€
07/FL/05	18.840,00
08/FL/05	18.048,00
09/FL/05	2.790,90
10/FL/05	2.139,00
	41.817,90

Die behobenen Beträge wurden von der A zur Bezahlung der nachstehenden Eingangsrechnungen der C sowie der B verwendet:

AR C bzw. B	€	Kassabeleg über Zahlung
08/GM/2005	17.556,00	8.500,00 am 25.04.05 sowie 9.056,00 am 28.04.05
09/GM/2005	16.819,00	9.000,00 am 02.05.05 sowie 7.819,00 am 05.05.05
09/05/2005	2.500,00	2.500,00 am 13.05.05
10/05/2005	2.000,00	2.000,00 am 20.05.05
	38.875,00	

Scheckbehebung über € 40.000.00 am 13.07.2005 („Zusammenhang 4 laut notariell beurkundeter Aufstellung“)

Der Scheckbehebung vom 13. Juli 2005 ging eine an diesem Tage erfolgte Überweisung der FL an die A über € 54.966,75 voraus. Diese Überweisung diente der Begleichung der folgenden Rechnungen:

AR A	€
11/FL/05	15.780,45
12/FL/05	21.474,75
13/FL/05	17.711,55
	54.966,75

Die erbrachten Leistungen wurden ihrerseits von der B bezogen und von der A wie folgt beglichen:

AR B	€	Kassabeleg über Zahlung
11/05/2005	15.000,00	20.05.2005
12/05/2005	20.500,00	20.05.2005
13/05/2005	17.000,00	24.05.2005
	52.500,00	

Scheckbehebung über € 30.000,00 am 25. Juli 2005 („Zusammenhang 5 lauf notariell beurkundeter Aufstellung“)

Der Scheckbehebung über € 30.000,00 am 25. Juli 2005 ging eine am 22. Juli 2005 erfolgte Überweisung der FL an die A über € 40.564,65 voraus. Diese Überweisung diente der Begleichung der folgenden Ausgangsrechnungen der A:

AR A	€
14/FL/05	19.421,25
18/FL/05	21.143,40
	40.564,65

Die erbrachten Leistungen wurden ihrerseits von der B bezogen und von der A wie folgt bar beglichen:

AR B	€	Kassabeleg über Zahlung
14/05/2005	18.500,00	18.500,00 am 31.05.2005
19/06/2005	19.000,00	19.000,00 am 06.07.2005
	37.500,00	

Die der vorstehenden Auflistung zugrunde liegende notariell beurkundete Dokumentation umfasst in Summe 121 Seiten. Sie beinhaltet zu jedem Geschäftsfall eine zusammenfassende Darstellung, die jeweiligen Eingangs- und Ausgangsrechnungen, die Überweisungsbelege sowie eine Kopie der vom Empfänger der Gelder unterfertigten Kassabelege. Anhand der Daten von Ein- und Ausgangsrechnungen ist auch der Zusammenhang zu den jeweiligen Bauvorhaben

nachvollziehbar. Diese Unterlage liegt im Original in den Räumlichkeiten unserer Kanzlei zur Einsichtnahme auf.“

Abschließend wurde neuerlich die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide beantragt.“

- **Vorhalt vom 13. März 2013 betreffend Vorlageantrag vom 16.08.2012**

„Sie werden ersucht, die Gründe für die im Rahmen der Bp beanstandete Vorgehensweise (Übernahme von Geldern) näher zu erläutern und zu begründen.“

Mit Schreiben vom 08.04.2013 wurde um Fristverlängerung bis 16.04.2013 ersucht.

Mit Schreiben vom 16.04.2013 gab der steuerliche Vertreter des Bf. bekannt, dass es eine notorische Tatsache sei, dass die Löhne im Baugewerbe an die Arbeiter in bar ausbezahlt werden. Die Notwendigkeit der Lohnauszahlungen habe zu der von der Außenprüfung beanstandeten Vorgangsweise der „Übernahme von Geldern“ geführt.

Derartige notorische Tatsachen seien jedem Finanzamt aus seiner amtlichen Tätigkeit bekannt und müssten daher wegen ihrer Offenkundigkeit gem. § 167 Abs. 1 BAO nicht bewiesen werden (vgl. hierzu ausführlich Kotschnigg, Beweisrecht BAO, § 167 Rz 6 ff mit ausführlichen Nachweisen).

- **Vorhalt vom 18. Juni 2013 betreffend Vorlageantrag vom 16. August 2013:**

Warum war es für die Zahlungen der „Löhne“ notwendig, den Bf. zwischenzuschalten? In der Beantwortung des Vorhaltes vom 16.04.2013 wurde diese Frage nicht beantwortet.

Im Prüfverfahren wurden keine Bestätigungen über den Empfang der „Löhne“ der Arbeitnehmer vorgelegt-umso mehr es sich um Barauszahlungen handelt.

Bitte um Stellungnahme!

Beantwortung vom 20. August 2013:

„Unser Mandant war im Jahr 2005 für die A GmbH als Bilanzbuchhalter tätig und hat im Zuge dieser Tätigkeit im Jahr 2005 aus Gefälligkeit in einigen Fällen, in denen Herr A ortsabwesend war, die Gelder übernommen. Zum damaligen Zeitpunkt war diese Gesellschaft für unseren Mandanten durch seine Tätigkeit erkennbar aktiv und nach außen hin tätig.

Zur Frage nach den Lohnempfangsbestätigungen der Dienstnehmer der A GmbH stellen wir zum Nachweis für den Umstand, dass diese tatsächlich Löhne für von ihnen geleisteten Arbeiten vereinnahmt haben, die nachstehenden Beweisanträge:

- Beischaffung der Forderungsanmeldungen der Dienstnehmer aus dem Konkursakt der A GmbH, GZ ***GZ LG*** des LG St Pölten.
- Beischaffung der Forderungsanmeldungen der Dienstnehmer der A GmbH bei der Insolvenz-Entgelt-Fonds Service GmbH, FN 21344H des Handelsgerichts Wien (www.insolvenzentgelt.at).
- Befragung der bei der Gebietskrankenkasse angemeldeten Dienstnehmer der A GmbH über die erhaltenen Lohnzahlungen und den Umfang der von ihnen ausgeführten Arbeiten.

II. Antrag auf Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide 2005

Mit Eingabe vom 27.02.2013 stellte der steuerliche Vertreter des Bf. einen Antrag, die Bescheide jeweils datiert vom 28.02.2012 mit dem das Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen wurde, gem. § 299 BAO aufzuheben, da sich ihre Sprüche als nicht richtig erweisen würden.

Begründend wurde ausgeführt:

„Im Falle eines Wiederaufnahmebescheids ist der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand in den Spruch aufzunehmen (Ritz, BAO4, § 307 Tz 2 mit Verweis auf VwGH 20.6.1990, 90/16/0003; 12.6.1991, 90/13/0027; 21.6.1994, 91/14/0162; 28.9.1998, 96/13/0135; Ellinger ua, BAO3, § 307 Anm 2). Die Gründe für die Heranziehung des betreffenden Tatbestands sind in der Bescheidbegründung darzulegen (Stoll, BAO 2957 f mit Verweis auf VwGH 25.2.1993, 91/16/31).

Im konkreten Fall bestehen die Sprüche der Bescheide jedoch nur aus der Aussage, dass das Verfahren gem. § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommen wird. Welcher der drei in Betracht kommenden Tatbestände des § 303 Abs 4 BAO jeweils zur Anwendung gekommen ist, kann den bekämpften Bescheiden hingegen nicht entnommen werden.

Die Sprüche dieser Bescheide erweisen sich daher jedenfalls als nicht richtig iSd § 299 BAO.

Schließlich hat die Partei, in deren Rechte bei einem bereits rechtskräftig beendeten Verfahren nicht unwesentlich eingegriffen wird, einen Anspruch darauf, den Wiederaufnahmsgrund zu erfahren; denn nur dann kann sie ihre Rechte sachgemäß verteidigen und der Verwaltungsgerichtshof seine ihm vom Verfassungsgesetzgeber auferlegte nachprüfende Kontrolle der Verwaltung erfüllen (VwGH 20.06.1990, 90/16/0003).

Die Beurteilung bezüglich der Unrichtigkeit der Sprüche gilt selbst unter Berücksichtigung des Umstands, dass die Begründung eines Bescheids als Auslegungsbehelf mitheranzuziehen ist, wenn und soweit der Spruch Zweifel an seinem Inhalt aufkommen lässt (so zB VwGH 12.6.1991, 90/13/0027; ebenso VwGH 25.02.1993, 91/16/0031: Spruch und Begründung bilden

insofern eine Einheit, dass wenn Zweifel entstünden, aus dem Zusammenhalt beider der nähere Sinn und Inhalt der Entscheidung entschlossen werden müsste).

Auch aus den Bescheidebegründungen der Wiederaufnahmsbescheide kann nämlich nicht nachvollzogen werden, worauf sich die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren tatsächlich stützt. So wird in den Begründungen jeweils nur auf den Betriebsprüfungsbericht bzw die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. Diese Schriftstücke enthalten aber ihrerseits keine ausreichenden Darlegungen zur Wiederaufnahme:

So lauten die Feststellungen in der Niederschrift nur dahingehend, dass „Herr[n] ***Bf1*** in Besprechungen vorgehalten ... wurde ..., dass er in den Jahren 2005 insgesamt € 293.720,50 vereinnahmt hat, die nicht versteuert wurden. Aufgrund obigen Sachverhaltes, der in Protokollen der Strafbehörde ausführlich dargestellt wurde, wird dieser Betrag dem Umsatz und Gewinn hinzugerechnet“.

Ebenso enthalten auch die Darlegungen im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24. Februar 2012 keine gesetzeskonforme zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung. Der Punkt „Steuerliche Feststellungen“ besteht vielmehr nur aus zwei Textziffern, von denen eine (Tz 2) nur eine ziffernmäßige „Rechnerische Darstellung“ enthält. Die verbleibende Tz 1 lautet nur auf „Prüfungsveranlassungen“ und beschränkt sich (ohne nähere Erläuterungen) auf die Angabe, dass unser Mandant „9 Schecks“ im Zeitraum von Juni bis August 2005 mit einem Gesamtbetrag von € 293.720,50 behoben haben soll. Es sei von unserem Mandanten „im Zuge von Erhebungen und Einvernahmen ... (mit Hinweis auf § 162 BAO)“ nicht nachgewiesen worden, „für wen diese Gelder vereinnahmt bzw wie sie weitergegeben (Geldfluss) wurden“. Daher sollen diese Beträge „Umsatz- und gewinnerhöhend im Jahr 2005“ bei unseren Mandaten „zu berücksichtigen“ sein.

Aus dem zitierten Verweis im Prüfbericht auf § 162 BAO kann ebenfalls nichts für Zwecke der Wiederaufnahme gewonnen werden. Schließlich bezieht sich diese Bestimmung ausschließlich auf den Betriebsausgabenabzug von Aufwendungen und Schulden (bzw anderen Lasten) und kann somit nicht auf Beträge Anwendung finden, die nach Ansicht der Behörde dem Normalsteuersatz unterliegende Umsätze und somit gar keine Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG darstellen.

Zudem führt eine unterlassene bzw verweigte Empfängernennung iSd § 162 BAO erst zum Zeitpunkt der Nichtbenennung zur Aberkennung der Betriebsausgaben.

Wiederaufnahmsgründe sind aber nur jene im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existente Tatsachen oder Beweismittel, die erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wurden. Später entstandene Umstände stellen hingegen keine Wiederaufnahmsgründe dar (Ellinger ua, § 303 Anm 11; Ritz, BAO⁴ § 303 Rz 13 mit exemplarischem Verweis auf VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; 20.11.1997, 96/15/0221; Stoll, 2937 mit Verweis auf VwGH 23.11.1977, 1395/77).

Die Anwendung der formellen Beweislastregel des § 162 BAO (Ritz, BAO⁴, § 162 Rz 12) im Rahmen einer Ermessensausübung nach Bescheiderlassung kann daher schon aufgrund dieser zeitlichen Dimension für sich keinen zulässigen Wiederaufnahmsgrund bilden.

Im Hinblick auf die in Niederschrift und Prüfbericht erfolgten Darlegungen ist grundsätzlich daraufhinzuweisen, dass diesen Schriftstücken mit keiner Silbe entnommen werden kann, aus welchem Grund „Scheckbehebungen“ von einem nicht bezeichneten Bankkonto überhaupt Hinzurechnungen zu den Einkünften und den Umsätzen eines Einzelunternehmers begründen könnten?

Folgt man diesbezüglich den gegenüber unserem Mandanten geäußerten Vorwürfen in der Beschuldigtenvernehmung vom 31. Jänner 2008, Seite 5, so besteht (zumindest für das Jahr 2006) die Annahme, dass die A GmbH 301 Arbeitnehmer bei zwei Gebietskrankenkassen anmeldete und diese dann an verschiedene andere Gesellschaften vermittelte, wobei unser Mandant Gesellschafter und faktischer Geschäftsführer dieser GmbH sein soll.

Bei einem derartigen Sachverhalt sind die aus dieser Tätigkeit resultierenden Umsätze jedoch zweifelsfrei selbst dann nur auf Ebene der Gesellschaft zu erfassen, wenn - was aber aus drücklich bestritten wird - unser Mandant tatsächlich deren Gesellschafter-Geschäftsführer gewesen wäre. Schließlich kann für Fragen der Einkünftezurechnung die Existenz einer zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft grundsätzlich nicht beiseitegeschoben werden. Es gilt vielmehr das Trennungsprinzip zwischen der Sphäre der Gesellschaft und der des Gesellschafters (vgl hierzu ausführlich Fuchs in Hofstätter/Reichel, § 2 EStG 1988 Rz 106 ff).

Ebenso könnten - sofern die Sachverhaltsannahme des Finanzamts bezüglich der Gesellschafterstellung unseres Mandanten zutreffend wäre - die gegenständlichen Scheckbehebungen allenfalls als verdeckte Gewinnausschüttungen (und nicht als Umsatz) qualifiziert werden.

Verdeckte Ausschüttungen unterliegen aber der Endbesteuerung und sind daher nicht im Rahmen einer Veranlagung der Einkommensteuer zu erfassen (§ 97 Abs 3 EStG). Ebenso wenig können die Entnahmen von liquiden Mitteln umsatzsteuerliche Konsequenzen auf Ebene des Empfängers zeitigen.

Zudem ist darauf zu verweisen, dass weder die Bescheide noch die Niederschrift oder der Prüfbericht explizite Ausführungen zu der Frage enthalten, wann welche Beweismittel neu hervorgekommen sein sollen. Es ist aber nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Behörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006).

Dementsprechend hat die Begründung von Wiederaufnahmen nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen (Ritz, BAO³, § 307 Tz 3 mit Verweis auf VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).

Schließlich muss, sofern eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens iSd § 303 Abs 4 BAO aufgrund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein soll, aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014 mwN).

Diesen Grundsätzen kommt im konkreten Fall aufgrund der folgenden Umstände ganz besondere Bedeutung zu:

Das gegen unseren Mandanten gerichtete Strafverfahren war bereits seit dem Jahr 2005 anhängig. Bereits am 22. Februar 2006 fanden Hausdurchsuchungen statt, in deren Zuge „alle relevanten Informationen dem Beschuldigten im Beiseins eines Kammervertreters mündlich zur Kenntnis gebracht“ wurden (so ausdrücklich das Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung der Steuerfahndung vom 14. Februar 2008).

Auch im Beschluss der Ratskammer des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 29. März 2006 über die Durchsuchung der „beschlagnahmten Firmenunterlagen“ wurde der sich gegen unseren Mandanten richtende Tatverdacht (Ausstellung von Scheinrechnungen, Abgabenhinterziehungen und Scheinanmeldungen von Dienstnehmern zum Zwecke des Sozialbetrugs) bereits ausführlich umschrieben.

Trotz der Kenntnis dieser Umstände hat das Finanzamt aber am 25. Juni 2007 - somit mehr als ein Jahr (!) nach der Sichtung der beschlagnahmten Unterlagen - die Erstveranlagungen der Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2005 vorgenommen.

Im Nachhinein erfolgende neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rsp oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden konnten, stellen jedoch jedenfalls keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) dar (Ritz, BAO⁴, § 303 Rz 9 mit Judikaturnachweisen).

Diesbezüglich ist abschließend noch darauf zu verweisen, dass für eine derartige Beurteilung die Kenntnisse der Betriebsprüfer und ähnlicher Organträger, die als Hilfsorgane der Veranlagungsstellen tätig sind, für Fragen der Wiederaufnahme den Stellen zugerechnet werden, für die sie tätig sind. Bringen die Hilfsorgane diesen Stellen die Tatsachenfeststellungen nicht zur Kenntnis, so trifft diese Versäumnis die Dienststelle, die sodann nicht berechtigt ist, die sich daraus ergebenden Folgen, nämlich das spätere

Hervorkommen von Tatsachen oder Beweis mitteln, nachträglich als Wiederaufnahmsgrund geltend zu machen (Stoll, BAO 2936 f mit Verweis auf Schimetschek, FJ 1988, 153, 155, unter Hinweis auf VwGH 23.12.1964, 9/64 und 29.3.1965, 1335/64).“

Mit **Bescheid vom 14.03.2013 wurde der Antrag vom 27.02.2013 betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO der Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2005 (jeweils vom 28.02.2012) zurückgewiesen.** Begründend wurde ausgeführt, dass der Antrag zurückzuweisen sei, da die aufzuhebenden Bescheide noch nicht rechtskräftig seien.

Mit **Eingabe von 09.04.2013** erhob der steuerliche Vertreter des Bf. gegen den Bescheid über Zurückweisung des Antrages gem. § 299 BAO betreffend Wiederaufnahmebescheide Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005 „Berufung“ (nunmehr **Beschwerde**). Begründend wurde ausgeführt, dass entgegen der Annahme im Abweisungsbescheid die aufzuhebenden Bescheide bereits rechtskräftig seien, da gegen sie seinerzeit keine Berufung erhoben worden sei. Abschließend wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat gestellt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 23.05.2013** wurde der Berufung stattgegeben und der Bescheid vom 14.03.2013 wurde aufgehoben. Diese wurde dem BFG von der belangten Behörde erst im Zuge eines Säumnisbeschwerdeverfahrens im Jahr 2025 nachgereicht.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 20.03.2019** wurde die Beschwerde gegen den Bescheid über die Zurückweisung des Antrages gem. § 299 BAO betreffend Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2005 **abgewiesen**.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Antrag aus folgenden Gründen abzuweisen und nicht zurückzuweisen ist.

„Es ist richtig, dass die Bescheide, gegen die sich der Antrag auf Aufhebung richtet, wie in der Beschwerde ausgeführt, bereits rechtskräftig sind und somit die Zurückweisung aus diesem Grund zu Unrecht erfolgt war.

Voraussetzung für eine Aufhebung gem. § 299 BAO ist jedoch, dass die Rechtswidrigkeit des Spruchs mit Gewissheit feststeht, die bloße Möglichkeit genügt nicht (siehe Ritz, BAO ⁶, § 299 Tz. 13). Aus den Ausführungen ergibt sich nicht, dass die Sprüche der Wiederaufnahmebescheide mit Gewissheit rechtswidrig sind.

Zum Vorbringen, der Wiederaufnahmetatbestand sei in den Spruch aufzunehmen: Dem VwGH erschien es ausreichend, dass der Wiederaufnahmestatbestand dem Betriebsprüfungsbericht entnehmbar war (Ritz, § 307 Tz. 2 mit Judikaturnachweis). Der Wiederaufnahmegrund ergibt sich eindeutig aus den steuerlichen Feststellungen zur Prüfungsveranlassung (s. S 2 des Prüfberichts vom 24.02.2012). Ein Verweis auf eine konkrete Textziffer des BP-Berichts

erübrigte sich, da außer der rechnerischen Darstellung der BP-Bericht nur eine Textziffer (Tz. 1) enthält.

Festgehalten wird an dieser Stelle auch, dass das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist (siehe Ritz, BAO, § 303 Tz. 31 mit Nachweisen aus der Judikatur) und der VwGH regelmäßig auf den Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle abstellt (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 303 Tz. 16 (Stand 1.1.2017, rdb.at)). Es entspricht jedenfalls nicht den Tatsachen, dass die abgabenfestsetzende Stelle bereits bei Erlassung der Erstbescheide am 25.06.2006 Kenntnis über die Behebung der Schecks durch Herrn ***Bf1*** hatte.“

Mit **Eingabe vom 25. April 2019** stellte der steuerliche Vertreter des Bf. einen **Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde vom 09. April 2013 durch das Verwaltungsgericht**. Begründend wurde ausgeführt, dass grundsätzlich auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen werde. Ergänzend sei darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung eingesteht, dass die Zurückweisung des Antrages aus dem im Zurückweisungsbescheid genannten Grund „zu Unrecht erfolgt war.“

Dieser Grund sei aber die Sache des Verfahrens über die gegenständliche Beschwerde. Im Rechtsmittelverfahren darf kein anderer Grund herangezogen werden (Ritz, BAO 6, § 299 Rz 43a mit Verweis auf VwGH 28.10.2014, 2012/13/0116).

Weitere Unterlagen:

- **Beschuldigtenvernehmung 31.01.2008:**

Befragung des Bf. zur Fa. A GmbH (auszugsweise)

„Frage: Wann und unter welchen Umständen kamen Sie mit der Fa. A GmbH in Kontakt?

Antwort: In der zweiten Hälfte des Jahres 2005 kam X A in Begleitung von EF, welchen ich bereits aus meiner Tätigkeit her kannte, zu mir in die Kanzlei. A sprach weder Deutsch noch Serbokroatisch. Ich konnte mich mit A nur schwer verständigen. Auch EF sprach nicht die slowakische Sprache und hatte A noch eine Person bei sich, welche als Dolmetscher fungierte. Den Namen der Person kenne ich nicht mehr. Hr. A suchte eine Kanzlei, welche für seine Baufirma die Buchhaltung erledigt.

Wenn ich befragt werde, ob ich auch die Lohnbuchhaltung führen sollte so gebe ich an, dass ich mir sicher bin, dass die Fa. A, in der Zeit wo ich die Buchhaltung für die Firma machte, keine Angestellten hatte.

Zu Hr. A möchte ich weiters ausführen, dass dieser auch einen Wohnsitz benötigte und habe ich in an der Anschrift 1200 Wien, Adr.1 angemeldet. Diese Wohnung hatte ich damals angemietet und wollte ich ursprünglich mein Büro vergrößern.

Der Mietvertrag für diese Wohnung wurde in der Zwischenzeit von mir wieder gekündigt. Hr. A hat mir in der Zeit wo er an dieser Anschrift gemeldet war pünktlich die Miete von 150,- Euro auf mein Konto überwiesen. Ob es sich dabei um mein privates Konto oder um mein Geschäftskonto handelte, kann ich nicht sagen.

Frage: War X A tatsächlich in Wien wohnhaft bzw. wie oft und zu welchem Zweck hielt er sich hier auf?

Antwort: A hat nur ab und zu hier gewohnt. Zumeist war er in der Slowakei. Meiner Meinung nach versuchte sich Hr. A in der Baubranche zu etablieren und Aufträge zu erlangen.

Frage: Hatte die Firma Aufträge zu verzeichnen?

Antwort: Ich habe die Bilanz für das Jahr 2005 erstellt und auch beim Finanzamt eingereicht. Der Umsatz eher gering. Ob die Fa. A die Aufträge an Subfirmen weiter gegeben hatte, kann ich nicht mehr sagen. Wie ich bereits sagte, waren die Aufträge eher gering. Wie diese durch die Firma ausgeführt wurden kann ich nicht sagen.

Frage: Ist Ihnen bekannt mit welchen Unternehmen die Fa. A geschäftlichen Kontakt hatte?

Antwort: Ich kann mich daran nicht erinnern.

Frage: Mit welchen Aufgaben waren Sie bzw. Ihr Buchhaltungsunternehmen für die Fa. A betraut? Gibt es darüber schriftliche Vereinbarungen bzw. Vollmachten?

Antwort: Ich habe jene Belege verbucht, welche mir Hr. A zur Verfügung gestellt hatte. Ich habe von Hr. A für meine Tätigkeiten gegenüber dem Finanzamt und der Gebietskrankenkasse eine Vollmacht erhalten. Die Vollmacht für die Gebietskrankenkasse habe ich nicht ausgenützt da es keine An- und Abmeldungen gab. Die Vollmacht für das Finanzamt habe ich im Februar 2006, nachdem die Hausdurchsuchung durchgeführt wurde, zurückgelegt.

Dazu möchte ich ein Schreiben des Finanzamtes 8/16/17 vom 08.09.2006 vorlegen, wonach für X A Mitte des Jahres 2006 eine Einkommensteuererklärung vorgelegt wurde. Ich habe dem Finanzamt dazu geantwortet, dass ich seit Ende 2005 mit A keinen Kontakt mehr habe und diese Erklärung mit Sicherheit nicht von mir vorgelegt wurde.

Weiters wurden offensichtlich im Jahre 2006 auf die Fa. A Arbeiter angemeldet. Ich habe dazu auch von der WGKK eine Benachrichtigung erhalten. Dazu habe ich der WGKK ebenfalls mitgeteilt, dass ich mit Hr. A seit Ende 2005 keinen Kontakt mehr habe und habe die Vollmacht zurückgelegt.

[...]

Frage: Kannten Sie die Baustellen mit welchen die Fa. A GmbH betraut worden war und waren Sie jemals dort?

Antwort: Nein ich kannte die Baustellen der Fa. A nicht. Sollte es etwas mit dem Firmeninhaber zu besprechen geben, so treffe ich mich mit diesem entweder in meinem Büro oder in einem Lokal.

Frage: Im Jahr 2006 waren bei der Wr. Gebietskrankenkassa 185 Arbeitnehmer und bei der NÖ Gebietskrankenkassa weitere 116 Arbeitnehmer angemeldet. Für welche Aufträge war eine so große Anzahl an Arbeitnehmer erforderlich?

Antwort: Ich vermute, dass es sich dabei um Scheinanmeldungen handelte.

[...]

Frage: Warum befanden sich noch anlässlich der von der PAST am 22.02.2006 durchgeführten Hausdurchsuchung noch sämtliche Buchhaltungsunterlagen der Fa. A GmbH in ihrem Besitz?

Antwort: Da es keine Kündigung von Seiten X A gab, hatte ich die Buchhaltungsunterlagen noch in meinem Besitz.

Frage: Warum wurde von Ihnen im Zuge der Hausdurchsuchung bis zuletzt bestritten, dass Sie Zugang zu den Räumlichkeiten 1200 Wien, Adr.6 (durch Sie von Dr. G angemietete Räumlichkeiten) hatten in welchen unter anderem auch die Buchhaltungsunterlagen der Fa. A GmbH vorgefunden werden konnten?

Antwort: Es war dies ein Fehler, ich wusste, dass ich keinen Schlüssel für den Raum habe diesen habe ich an A weiter gegeben - und war ich der Annahme, dass auch keine andere Person davon Kenntnis hatte, dass ich den Raum angemietet habe.

[...]

Frage: Haben Sie mit Ausnahme Ihres Honorars jemals von der Fa. A GmbH Geld erhalten, wenn ja in welcher Form (bar, Überweisung, Scheck etc.)?

Antwort: Mit Ausnahme meines Honorars im Jänner 2006 ich keine Zahlungen erhalten.

Frage: Es wird Ihnen bekanntgegeben, dass lt. Auskunft des Masseverwalters Dr. GH gegenüber der Fa. A GmbH Forderungen in der angemeldeten Höhe von 1.067.442,46 Euro bestehen. Da auf Grund der vorliegenden Aussagen und Ermittlungsergebnisse der Verdacht besteht, dass Sie der eigentliche Machthaber der Fa. A GmbH waren, werden Sie aufgefordert dazu Angaben zu machen.

Antwort: Ich habe damit nichts zu tun.

[...]

Frage: Lt. Auskunft der Wiener Gebietskrankenkassa vom 04.05.2007 wurden Sozialversicherungsbeiträge in der Höhe von 396.420,40 Euro und lt. Auskunft der NÖ Gebietskrankenkassa vom 17.04.2007 wurden Sozialversicherungsbeiträge in der Höhe von 224.207,89 Euro nicht abgeführt?

Was können Sie dazu angeben?

Antwort: Ich hatte damit nichts zu tun.

[...]

Frage: Sind Ihnen nunmehr Fotos von 4 Personen zur Ansicht vorgelegt und werden Sie befragt, wen Sie davon kennen?

Antwort: Keine der Personen ist mir bekannt. Vielleicht habe ich die Person mit der lfd. Nr. 4 schon einmal gesehen.

Vorhalt:

Dazu wird Ihnen vorgehalten, dass es sich dabei um folgende Personen handelt:

KL lfd.Nr. 1

HJ lfd.Nr. 2

MN lfd. Nr. 3 und

X A lfd.Nr. 4

Zumindest X A sollten Sie kennen.

Antwort: Ich habe gesagt, dass mir diese Person bekannt vorkommt. Die anderen kenne ich auch nicht nach dem Namen nach.

Vorhalt: Wenn Sie mit A laufend geschäftlichen Kontakt hatten so sollten Sie diesen jederzeit auch wieder erkennen. Nehmen Sie dazu Stellung.

Antwort: Das Foto ist nicht sehr gut.

[...]

[...]

- **Beschuldigtenvernehmung 14.02.2008**

[...]

Frage: Seit wann vertraten Sie die Fa A GMBH bzw. X A? Welchen Umfang hatte ihr Vertretungsauftrag bezgl der Fa A GMBH bzw. für X A.

Antwort: Mit Sicherheit kann ich es nicht genau sagen. Es müsste ca. Mitte bzw. Anfang 2005 gewesen sein. Details sollten im Vollmachtsordner ersichtlich sein. Leistungsumfang war lediglich Buchhaltungs - und Lohnverrechnungsarbeiten. Ich war jedenfalls nie auf Baustellen, Banken oder verrichtete Botendienste und unterfertigte nie Leistungsvereinbarungen für die Fa. A GmbH. Noch führte Anwerbungsgespräche mit potentiellen Arbeitssuchenden durch.

Frage: Haben Sie für die Fa A GmbH auch Geschäfte angebahnt, abgeschlossen, oder in deren Namen Gelder kassiert? Wenn ja welche und mit wem?

Antwort: Nein, das habe ich nie gemacht.

Frage: Laut Niederschrift bei der WIPO haben Sie ihren Auftraggeber X A auf einem Foto nicht mehr erkannt. Wieso?

Antwort: Ich war mir nicht ganz sicher. Erst als mir mitgeteilt wurde, dass es sich um Herrn A X handelt, erkannte ich ihn wieder. Ich hatte relativ wenig persönlichen Kontakt zu Herrn A.

Frage: Waren Sie auch verpflichtet, Banktransaktionen und Bargeldbewegungen durchzuführen?

Antwort: Nein, solche Aktionen waren nie meine Aufgabe.

Frage: Vorgelegt wird eine Bilanz sowie Steuererklärungen der Fa A GmbH die im Zuge der HD 8Eo4/Pos. 315) sichergestellt wurde; Haben Sie diese erstellt?

Antwort: Ja.

Frage: Ist diese Bilanz aus Ihrer Sicht vollständig?

Antwort: Die Bilanz wurde auf Basis der mir vorgelegten bzw. übergebenen Unterlagen erstellt.

Frage: Laut Aussage vor der WIPO hatte die Fa A GmbH nur geringe Umsätze und wenige Aufträge. Halten Sie diese Aussage aufrecht?

Antwort: Ja. Wie aus der Bilanz ersichtlich ist, stimmt das.

Frage: Erklärt sich aus dieser Bilanz und den wirt. Gegebenheiten, dass Sie die Gebietskrankenkassenvollmacht, die Ihnen erteilt worden war, nicht „ausüben“ mussten?

Antwort: Im Grundsatz ist diese Aussage richtig, jedoch musste ich jetzt feststellen, dass 3 Arbeitnehmer tatsächlich in der Firma angestellt waren. Ich jedoch bei der WIPO unbeabsichtigtweise unrichtige Angaben gemacht habe.

Frage: Gibt es im Zeitraum 2005 über die von Ihnen bilanzierten Kassen- u. Bankguthaben weitere Bankkonten u.Ä. über die die Fa A GmbH oder Dritte verfügen konnten?

Antwort: Nein, es gibt keine weiteren (mir bekannten) Bankkonten oder andere Vermögenswerte der Fa. A GmbH, welche nicht in der Bilanz enthalten wären.

Frage: In der Top 17 wurde bezgl. der Fa A GmbH und dem GF X A Scheckkarten, dazugehörige Codes sowie Unterlagen zu Internetbanking (Zugangsdaten und Passwörter sowie Tan Codes) sichergestellt (z.b: Volksbank:Kto: ***7***; und ***6***; easybank: Kto ***9*** und ***8***; Erste Bank Kto ***4*** Bezug: Pos. Eo4/308). Es ist daher erwiesen, dass Sie damit Transaktionen und Behebungen auf diesen Konten durchführen konnten. Wieso konnte die Firma A Ihrer Ansicht in Folge ab Feber 2006 ohne Zugang zu diesen geschäftsnotwendigen Unterlagen und Gegenständen weiterexistieren?

Antwort: Wenn diese Unterlagen dort gefunden wurden, dann wird es den Tatsachen entsprechen. Wieso die Fa. A in der Folge kein Interesse an diesen Gegenständen und Unterlagen, welche für einen reibungslosen Geschäftsbetrieb notwendig erscheinen, zeigte, weiss ich nicht. Ich wäre theoretisch tatsächlich in der Lage gewesen, vor der Amtshandlung in die Bankgeschäfte der Fa. A GmbH einzugreifen.

Frage: Es wird nunmehr das Kto Erste Bank Kto Nr. ***4*** lautend auf A GmbH vorgelegt. Unterlagen zu diesem Konto wurden bei der Hausdurchsuchung sowohl in Ihren Steuerberatungsräumen, als auch in den Räumen adr.6 (verheimlichten Büroräume) vorgefunden. Ist Ihnen diese Kontenverbindung in Bezug auf die Fa A GmbH bekannt?

Antwort: Ich glaube dass es sich dabei um das Gründungskonto handelt.

Frage: Ist diese Konto in der Buchhaltung der A GmbH erfasst?

Antwort: Das weiss ich nicht.

Frage: Haben Sie jemals Gelder von dem og. Konto behoben und wenn ja in welcher Funktion?

Antwort: Nein.

Antwort: Ich ersuche um Abbruch der Einvernahme aus gesundheitlichen Gründen. Ich werde am Mittwoch, den 20.2.2008 um 13:00 Uhr in der ho. Dienststelle zur Fortführung der Einvernahme erscheinen.“

- **Beschuldigtenvernehmung 20.02.2008**

Frage: Aus Sicht der Behörde ist es ungewöhnlich, dass Sie die Fa. A GmbH vertreten, trotz ursprünglichen Leugnens auf Bankkonten der Firma Zugriff hatten, in diesem Zusammenhang auch Schecks von Ihnen unterfertigt werden und Sie darüber hinaus auch die Fa. F vertreten haben und nunmehr angeben, dass Ihnen der Zusammenhang zur Scheckbehebung nicht bekannt wäre. Die Vermutung der Behörde liegt nahe, dass Sie sich eines Strohmannes bedient haben. Nehmen Sie dazu Stellung.

Antwort: Ich bleibe bei meiner Aussage. Ich kenne diese Unterschriften nicht. Ich habe niemals Strohmänner auf Banken geschickt.

Frage: Vorgelegt werden 9 Schecks auf denen Sie als Beheber aufscheinen. Der Gesamtwert der Behebung im Zeitraum 6/2005-8/2005 betrug Euro:293.720,50 (Beilage 4.1-4.9). Können sie Angaben zum Verbleib dieser Gelder machen?

Antwort: Die Gelder habe ich an die Fa. A GmbH und zwar dem Geschäftsführer Herrn X A übergeben. Entsprechende Übernahmsbestätigungen liegen mir nicht vor.

Frage: Diesen Behebungen gehen immer Einzahlungen der Firmen W, U, Fa V, Fa P etc. voran. Welche Geschäftsverbindung besteht zu den Firmen?

Antwort: Möglicherweise habe ich früher zu den Geschäftsbeziehungen etwas gewusst. Heute kann ich dazu keine Angaben mehr machen. Ich wurde von X A ersucht konkrete Beträge zu beheben. Das habe ich dann getan. Herr A versprach mir, dass er entsprechende Rechnungen nachbringen wird.

Frage: Aufgrund der Bilanz und der eingereichten Lohnzettel haben zu diesem Zeitpunkt für die Firma A insgesamt drei Dienstnehmer gearbeitet. Ihnen als Buchhalter musste daher klar sein, dass bei einem Behebungsvolumen von ca. € 300.000,-- entsprechende Arbeitsverhältnisse in der Fa. A GmbH existieren hätten müssen. Nehmen Sie dazu Stellung.

Antwort: X A erklärte mir gegenüber, dass er die Aufträge an Subunternehmen weitergeben wird. In Folge wären dann die bezug habenden Eingangsrechnungen der Subunternehmen nachgereicht worden. Heute kann ich mich an Namen dieser Unternehmen nicht erinnern.

Frage: Ist das nicht ein ungewöhnlicher Weg, dass Sie als steuerlicher Vertreter, aus, von Einzahlungen stammenden Gelder beheben und ihm diese bar aushändigen, obwohl Ihnen zu diesem Zeitpunkt klar gewesen sein muss, dass diese Beträge zur Deckung der, von Ihnen argumentierten Eingangsrechnungen der in Folge beauftragten Subunternehmen herangezogen werden sollen, bzw. dass niemals solche Eingangsrechnungen aufgetaucht sind.

Antwort: Möglicherweise ist es tatsächlich ungewöhnlich, aber es gibt viele Möglichkeiten, wie dann solche Eingangsrechnungen bezahlt werden.

Frage: Da Sie bisher angegeben haben, dass die Fa A GmbH drei Dienstnehmer beschäftigt hat, wird um Darstellung der Tätigkeiten im Volumen von Euro 571.000,- die im Zeitraum 4-10/2005 für diese Firmen nur über diese Konto Erste Bank Kto Nr. ****4**** abgerechnet wurden gebeten.

Antwort: Ich bleibe bei meiner Aussage, dass vermutlich Herr A die Aufträge weitergegeben hat.

Frage: Beschlagnahmt wurden in der Top 17 (Eo4/Pos 315 u. 263) Rechnungen der Fa A GmbH die zu den og. Scheckbehebungen Bezug haben und nicht in der Buchhaltung erfasst sind. In der Position 263 wird Ihnen konkret ein Quittungszettel über einen Kassaeingang i.H.v. Euro 2.460,50 vom 17.9.2005 bezüglich der Rechnung der Fa A GmbH an die Fa SD SD GmbH vorgelegt. Auf diesem ist, als nichtgewollter Durchdruck, Ihre Unterschrift ersichtlich. Dieser Beleg muss daher zumindest bei ihnen gewesen sein. Daraus folgt aber auch, dass die Unterlagen der Pos 263 und somit alle Geschäftsvorfälle die in der Buchhaltung nicht erfasst wurden, Ihnen bekannt gewesen sein müssen. Ist diese Annahme richtig?

Antwort: Die Unterlagen in der Position 263 erkenne ich wieder. Es handelt sich dabei um die Ausgangsfakturen und Bankkonten der Fa.A GmbH mit welchen ich gearbeitet habe, ich möchte präzisieren, ich sollte zwar den Ordner heute erkannt haben, sagte jedoch nicht, dass ich den Inhalt des Ordners erkenne. Zumindest waren mir die Ausgangsrechnungen zum Zeitpunkt der Geldbehebungen nicht bekannt.

Frage: Sind Ihnen die Belege zu den Ausgangsfakturen der Fa. A später durch Herrn A vorgelegt worden?

Antwort: Nein. Ich habe diese niemals zu Gesicht bekommen.

Frage: Vorgehalten wird Ihnen ein Kassa-Eingangsbeleg (Beilage 5) vom 17.9.2005 in Höhe von € 2.460,50 bezug habend zur Ausgangsrechnung der Fa. A vom 17.9.2005 an die Fa. SD GmbH. Dieser Beleg weist einen Durchdruck Ihrer Unterschrift auf. Da dieser Beleg in der Position 263 abgelegt war, wird von der Behörde vermutet, dass Ihnen die Unterlagen tatsächlich bekannt gewesen sein mussten.

Antwort: Aufgrund des Durchdruckes ist es offensichtlich, dass dieser Beleg aus meinem Büro stammt. Ich kann es mir nur so erklären, dass er mich ersuchte den Beleg für ihn auszufertigen. Ob er mir dann auch die entsprechende Rechnung vorgelegt hat ist mir nicht mehr Erinnerung.

Frage: In dem genannten Ordner werden Trennblätter verwendet, welche auf der Rückseite Aufdrucke von Ihnen als Buchhalter vertretenen Firmen aufweisen. Wie kommen diese in diesen Ordner?

Antwort: Herr A ersuchte mich um solche bzw. hat sich selbst dieser bedient.

Frage: Dieses Konto bei der Erste Bank Kto Nr. ***4*** war Ihnen somit durch Ihre Behebungen bekannt. Sie fungier(t)en auch als steuerlicher Vertreter der Fa A GmbH bzw. X A. Wieso haben Sie in dieser Funktion dann eine unvollständige Buchhaltung für ihren Mandaten geführt und eine falsche Bilanz in der dieses Konto nicht enthalten ist gelegt und beim Finanzamt eingereicht?

Antwort: Herr A gab an, dass dieses Konto gelöscht wurde und es müsste so sein, dass ich ihn gefragt habe, was mit meinen Behebungen und Ausgangsrechnungen passiert ist. Ich präzisiere mein Aussage dahin gehend, dass ich bei der Bilanzerstellung ihn zum Verbleib der Ausgangsfakturen und der eventuell zu erwartenden Eingangsrechnungen, sowie zum Verbleib der von mir behobenen Gelder befragt habe. Herr A gab mir die Auskunft, dass das Konto gelöscht wurde und sämtliche Buchungen storniert wurden.

Frage: Da Ihre Behebungen im laufenden Kalenderjahr 2005 erfolgt sind, wäre es Ihre Verpflichtung als Buchhalter gewesen, für Zwecke einer ordnungsgemäßen Buchführung ein entsprechendes Buchhaltungskonto zu eröffnen, darauf sämtliche Ein- und Ausgänge zu erfassen. Aufgrund der vorliegenden Bilanz ist ersichtlich, dass dies nicht geschehen ist.

Antwort: Bezüglich etwaiger Verbuchungen bzw. eventueller Stornierungen kann ich mich heute nicht mehr erinnern.

Frage: In diesem Ordner sind weitere Bankauszüge der Fa. A GmbH bzw. des Herrn X A abgelegt. Es handelt sich dabei um das Konto bei der Volksbank Wien Kontonummer ***6*** lautend auf A GmbH, Volksbank Wien Kontonummer ***7*** lautend auf X A, weiters Easybank Kontonummer ***8*** lautend auf A GmbH, Easybank Kontonummer ***9*** lautend auf X A. Sind Ihnen diese Kontoverbindungen als der steuerliche Vertreter bekannt?

Antwort: Nein sind mir nicht bekannt. An Abhebungen durch mich kann ich mich nicht erinnern. Eine Überweisung ist in Höhe von ca. € 26.000,-- glaublich im Jänner 2006 auf mein Privatkonto bei der Easybank erfolgt. Diese Überweisung stellte die Abgeltung für meine Tätigkeiten dar.

Frage: Vorgelegt wird Ihnen ein Scheck der easybank Kto Nr.: ***8*** per 12.12.2005 über Euro 29.600,-(Beilage 6). Dieser ist vom GF X A und von Ihnen unterschrieben, aber durchgestrichen und als Storno gekennzeichnet. Laut vorliegenden Kontoauszügen wurde am selben Tag dennoch dieser Geldbetrag mit Scheck behoben. Erklären Sie warum der erste Scheck nicht verwendet wurde.

Antwort: Dazu kann ich heute nichts mehr sagen.

Frage: Beschlagnahmt wurden auch von X A als GF der A GMBH blanko unterschriebene Überweisungsaufträge der BAWAG (Beilage 7), ohne Kontonummer (E04/Pos 308). Hatte Herr A bzw. die A GmbH auch Kontakte zur BAWAG ?

Antwort: Sollte es tatsächlich Kontakte zur BAWAG gegeben haben, so ist mir das nicht bekannt.

[...]“

Mit **Vorlagebericht vom 08. Mai 2019** legte die belangte Behörde die oa Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerden.

Im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht wurde mit Ersuchsschreiben vom 27. Mai 2025 beim Landesgericht für Strafsachen der Akt mit der Geschäftszahl ***10*** angefordert.

Am 5. Juni 2025 langte dieser beim Bundesfinanzgericht ein.

Mit Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Zl. ***10*** vom 11. Dezember 2019 wurde der Bf. mangels Schuldbeweis freigesprochen.

Mit Eingabe vom 16. Juli 2025 übermittelte der steuerliche Vertreter des Bf. nachstehende Äußerung im Beschwerdeverfahren:

„1. Zum Sachverhalt:

Die unserem Mandanten vom Finanzamt als Betriebseinnahmen und Leistungserlöse zugerechneten Zahlungsflüsse stammen von einem Bankkonto der A GmbH (FN Zahl). Diese Gesellschaft war im Baugewerbe tätig. Sie erzielte aus dieser Tätigkeit laut ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2005 Erlöse aus Bauleistungen in Höhe von € 12.439,50. Weiters erzielte sie laut diesem Jahresabschluss im Jahr 2005 zum Normalsteuersatz von 20 % pflichtige Umsatzerlöse in Höhe von € 2.256,50 (Beilage 1). Sie hatte im Jahr 2005 drei Dienstnehmer, verfügte über vier Bankverbindungen und trug ua Mietaufwendungen für ein Bestandsverhältnis.

Die im Jahr 2005 zudem gegebenen wirtschaftlichen Verhältnisse und die damalige Gebarung dieser Gesellschaft wurden von den Behörden bereits ausführlichst überprüft. In diese Prüfungen waren das (ehemalige) Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg und die Steuerfahndung, die Staatsanwaltschaft Wien und Landesgericht für Strafsachen Wien samt zweier von der Staatsanwaltschaft bestellter unabhängiger Sachverständiger eingebunden.

Als Ergebnis dieser Ermittlungen kann zusammenfassend festgehalten werden, dass die A GmbH im Jahr 2005 neben ihrer oben erwähnten Leistungen in die Ausstellung von sogenannten Deckungsrechnungen für Personalgestellungen an andere im Baugewerbe tätige Gesellschaften eingebunden war. Sie stellte demnach im Jahr 2005 Deckungsrechnungen aus, die bereits nach der Vermutung des Finanzamts offenkundig dazu dienen sollten, bei den Rechnungsempfängern von nicht angemeldeten Arbeitern bzw Schwarzarbeitern erbrachte Arbeitsleistungen zu verdecken.

Die im Zuge dieser Tätigkeit von der A GmbH an andere ebenfalls im Baugewerbe tätigen Unternehmen gelegten Ausgangsrechnungen erreichten im Jahr 2005 ein Volumen von brutto € 1.433.801,16. Diese Deckungsrechnungen wurden von den Rechnungsempfängern an die A GmbH bezahlt.

Die der A GmbH in Folge dieser Gebarung zugeflossenen Gelder wurden jeweils unmittelbar nach dem Eingang wieder behoben. Ein Teilbetrag dieser Entnahmen in Höhe von € 293.720,50 erfolgte hierbei durch Scheckbehebungen unseres Mandanten im Zeitraum von Juni bis August 2005.

Die behobenen Beträge wurden von ihm danach an den Geschäftsführer und Anteilsinhaber der A GmbH, X A ausgefolgt (vgl hierzu Beilage 2, Erklärung X A vom 14. März 2012, mit der dieser den Erhalt der von unserem Mandanten behobenen Gelder bestätigte).

Der weitere Geldfluss ist nach der Aktenlage nicht dokumentiert. Im Hinblick auf die übliche Abwicklung von Geschäften im Zusammenhang mit Deckungsrechnungen im Baugewerbe kommen hierfür aber letztlich wohl nur zwei Konstellationen in Frage:

- Von X A wurden die von den Bankkonten behobenen Gelder wieder direkt an die Empfänger der Deckungsrechnungen zurückgegeben, damit diese mit den zurückerhalten, (vorgeblich aber für bezogene Subleistungen ausgegebenen) Beträgen ihre beschäftigten Schwarzarbeiter bezahlen konnten.
- Von X A wurden die behobenen Gelder an dritte Gesellschaften weitergeleitet, die als Subunternehmer der A GmbH jene Leistungen erbracht haben sollen, die diese laut ihren Ausgangsrechnungen fakturierte.

Für die erste Variante spricht, dass es im Falle einer Weitergabe an Subunternehmer der A GmbH unverständlich wäre, warum die Subhonorare nicht ebenfalls mittels Überweisungen beglichen worden wären. Zudem wurden bei der in den Räumlichkeiten der A GmbH durchgeführten Hausdurchsuchung keine Rechnungen für Subleistungen aufgefunden.

Für die zweite Variante spricht die Erklärung von X A vom 14. März 2012, der angab, dass er die erhalten Gelder „unter anderem ... für Eingangsrechnungen der Firma BAdr.8, verwendet habe" und diese Beträge „persönlich" an „Herrn B D geb ***3***, Adr.5,... überreichte" (Beilage 2). Zudem wurden unserem Mandanten von X A nach der Außenprüfung Eingangsrechnungen über entsprechende Subhonorare auch in Papierform übergeben.

Zum Verhältnis zwischen der A GmbH und unserem Mandanten ist aktenkundig, dass

- nicht dieser, sondern X A deren Gesellschafter und zudem auch deren unternehmensrechtlicher Geschäftsführer war (Beilage 3);

- unser Mandant **im Jahr 2005** infolge eines Auftrags des gesetzlichen Vertreters der A GmbH (X A) als Bilanzbuchhalter für die A GmbH tätig und aufgrund dessen deren gewillkürter Parteienvertreter iSd § 83 BAO war (so auch ausdrücklich die Expertise II des von der Staatsanwaltschaft Wien im Strafverfahren beigezogenen Fachexperten Mag Rainer Y vom 20. Dezember 2018, Seite 5);
- Scheckkarten, Codes und Unterlagen wie die Zugangsdaten und Passwörter sowie Tan Codes zum Internetbanking der A GmbH in Räumlichkeiten aufgefunden wurden, die unser Mandant der Gesellschaft vermietete;
- unser Mandant seine Leistungen als Bilanzbuchhalter der A GmbH gesondert mit einem fremdüblichen Entgelt in Rechnung stellte und von dieser auch bezahlt bekam (vgl den bilanzierten Buchführungsaufwand laut Konto 7750 Beilage 1).

Aktenkundig ist weiters, dass X A die GmbH auch noch im Jahr 2007 während deren Insolvenzverfahren als vorheriger Geschäftsführer vertreten hat (Beilage 4).

Seitens des Finanzamts wurden in Folge der obigen Feststellungen auf Ebene der A GmbH die „Lohnabgaben auf Basis des doppelten Umsatzes geschätzt“ und die Lohnsteuer hierbei „griffweise mit 15 % der Lohnsumme angesetzt“. Angenommen wurde vom Finanzamt hierbei für das Jahr 2005 ein Umsatz der A GmbH in Höhe von € 2.271.760,19 und von dieser verkürzte Lohnabgaben (Lohnsteuer, DB, DZ und KommSt) von in Summe € 189.456,51 (Niederschrift über die Schlussbesprechung bei der A GmbH vom 1. Dezember 2006).

Im Zusammenhang mit dem oben zusammenfassend dargestellten behördlichen Sachverhalt wurde unser Mandant von der Staatsanwaltschaft Wien am 13. Februar 2019 (***ZI GZ***) angeklagt, ua

- das Verbrechen der betrügerischen Krida nach § 156 Abs 1 StGB in Folge der genannten Scheckbehebungen in Höhe von zumindest € 124.793,17 und
- das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG im Zusammenhang mit der Hinterziehung der KEST 2005 in Höhe von € 31.198,29 begangen zu haben.

Die angeklagten Beträge wurden hierbei von der Staatsanwaltschaft ausgehend von den Ausgangsrechnungen der A GmbH wie folgt berechnet:

	€
AR an FL, die zum VSt-Abzug berechtigten netto	295.017,35
Zuzügl.20% USt	59.003,47
Zwischensumme AR mit Berechtigung zum VSt-Abzug brutto	354.020,82

AR an FL u. sonst.Kunden, die nicht zum VSt-Abzug berechtigten brutto	1.079.780,35
Bruttofakturen gesamt	1.433.801,17
Angenommene Provisionen A GmbH für die Ausstellung der Deckungsrechnung:	
Provisionen für Ausgangsrechnungen mit VSt-Abzugsberechtigung	70.804,16
Provisionen für Ausgangsrechnungen ohne VSt-Abzugsberechtigung	53.989,02
Nettoausschüttung A GmbH an Anteilsinhaber (geschätzte Provision)	124.793,18
Hiervon 25% KESt	31.198,30

Von den angeklagten Vorwürfen wurde unser Mandant mit Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 11. Dezember 2019 (***10***) **freigesprochen**.

Zur ertragsteuerlichen Würdigung

Zur ertragsteuerlichen Würdigung des obigen Sachverhalts ist auf die folgenden Punkte zu verweisen:

2.1. Zum ertragsteuerliches Trennungsprinzip zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

Die subjektive Steuerpflicht nach dem EStG betrifft lediglich natürliche Personen. Das Einkommen von Kapitalgesellschaften wird mit der Körperschaftsteuer einer eigenen Steuer unterworfen, da juristische Personen bei der Gewinnbesteuerung als eigene Steuersubjekte völlig unabhängig neben den Gesellschaftern anerkannt werden. Sie bestehen unabhängig neben den Gesellschaftern (vgl hierzu grundlegend *Mayr/Bodis/Lachmayr* in *Doralt/Ruppe* I¹², Rz 902 mit Verweis auf RFH, RStBl 1931, 741; *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG2 Rz 96; *Wiesner/Schneider/Spandauer/Köhler*, KStG, § 8 Anm 14).

Für die Steuerrechtssubjektivität von Körperschaften ist das Prinzip der zivilrechtlich gewählten Rechtsform und nicht der wirtschaftliche Gehalt maßgebend (*Mayr/Bodis/Lachmayr* in *Doralt/Ruppe* I¹², Rz 903). Aus diesem Grundsatz ergibt sich ua, dass auch eine Einmann-Kapitalgesellschaft als Kapitalgesellschaft zu besteuern ist (*Mayr/Bodis/Lachmayr*, aaO).

Die Einkünfte einer nach außen hin am Markt auftretenden Kapitalgesellschaft sind daher aufgrund des Trennungsprinzips dieser und nicht den Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen zuzurechnen (vgl für viele *Jakom*, EStG 2025, § 2 Rz 35 mit ausführlichen Nachweisen).

Dieser elementare ertragsteuerliche Grundsatz kann auch im gegenständlichen Fall nicht verworfen werden, da die A GmbH aufgrund ihrer eigenen (nicht aus Deckungsrechnungen stammenden) Umsätze, der von ihr beschäftigten drei Dienstnehmer, ihrer aktenkundigen Bankverbindungen und ihrer angemieteten Räumlichkeiten jedenfalls über einen eigenen Betrieb bzw eigenes Leistungspotential verfügte. Sie hatte die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die von ihr erbrachten Leistungen und trat selbst am Markt auf. Sie hatte daher ein Unternehmerrisiko in der Form, dass sie die ihr bietenden Marktchancen ausnutzen konnte. Ihre Tätigkeit im Baugewerbe stellt einen eigenständigen Betrieb dar, der zudem klar vom Betrieb unseres Mandanten als Bilanzbuchhalter abgrenzbar ist.

Diese Beurteilung entspricht auch der vom Verwaltungsgerichtshof gedeckten Rsp des Bundesfinanzgerichts für Fälle von Deckungsrechnungen. Nach dieser ist jener Teil der Subrechnungen („Mehrgewinn“), der nicht als Aufwendungen für Schwarzarbeiter anzusprechen ist, als **„den Gesellschaftern verdeckt zugeflossene Ausschüttungen anzusehen“** (BFG vom 4. April 2022, RV/7102110/2001, zitiert im diese Rechtsansicht bestätigenden Beschlusses des VwGH vom 2. September 2022, Ra 2022/13/0057).

Erläuternd zu dieser Rechtsansicht darf an dieser Stelle festgehalten werden, dass der Geldfluss bei Fällen von Deckungsrechnungen im damaligen Zeitraum im Regelfall immer in der gleichen Form abgewickelt wurde: Nämlich derart, dass der Rechnungsempfänger die mittels Überweisung bezahlten Beträge (abzüglich einer Provision) wieder zurückerhält, damit er mit diesem Geld jene Schwarzarbeiter bezahlt, die die tatsächlichen Bauleistungen für ihn erbringen. Die Deckungsrechnungen werden vom Rechnungsempfänger zwecks Vortäuschung eingekauft, dass er seine Mittel nicht an die von ihm beschäftigten Schwarzarbeiter, sondern an ein anderes Unternehmen bezahlte, das vorgeblich an ihn Subleistungen erbracht haben soll.

Die anderslautende Beurteilung des Finanzamt in Form einer direkten Zurechnung von betrieblichen Einkünften an unserem Mandanten steht im Widerspruch zur herrschenden Rechtsprechung. Das Finanzamt übersieht, dass es aufgrund der oben dargestellten ertragsteuerlichen Grundsätze nicht möglich ist, das Vermögen oder das Einkommen einer Kapitalgesellschaft einfach ihrem Gesellschafter, ihm nahestehenden Personen oder Dritten als betriebliche Einkünfte zuzurechnen.

2.2. **Zu verdeckten Ausschüttungen an Anteilsinhaber**

Nach der Judikatur des VwGH sind verdeckte Ausschüttungen Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen wurde (vgl zB VwGH 29.3.1989, 85/13/0074; *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG2 Rz 100 mwN).

Das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung stellt darauf ab, dass eine Körperschaft einen Vermögensvorteil aus gesellschaftsrechtlichen Gründen zuwendet. Das Beteiligungsausmaß spielt hierbei grundsätzlich keine Rolle, weshalb vA auch bei geringen Beteiligungsquoten möglich sind (*Kirchmayr in Leitner*, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung², 159 mit Verweis auf VwGH 9.3.1971, 1920/70; KStR 2013 Rz 590; *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 237).

Verdeckte Ausschüttungen an Anteilsinhaber führen jedenfalls zu keinen Einkünften aus Gewerbebetrieb, sondern stellen als sonstige Bezüge iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen dar (*Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe* I¹², Rz 93 mit Verweis auf VwGH 28.5.1998, 96/15/0114; *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG², § 8 Rz 153 mit Verweis auf VwGH 14.12.1993, 90/14/0264; 16.5.2007, 2005/14/0005). Deren Besteuerung erfolgt nicht im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer, sondern durch die endbesteuerte Einhebung der Kapitalertragsteuer (siehe zur diesbezüglichen Steuerabgeltung § 97 EStG).

Nun war unser Mandant nicht der Gesellschafter der A GmbH oder Gesellschafter der Rechnungsempfängerinnen (siehe die bereits oben zitierte Beurteilung durch den Fachexperten der Staatsanwaltschaft bezüglich der Stellung als gewillkürter Parteienvertreter). Daher können diesem auch nicht die von der Judikatur angesprochenen „Mehrgewinne“ der A GmbH als Anteilsinhaber direkt zugerechnet werden.

2.3. Zu verdeckten Ausschüttungen an Nahestehende

Im Hinblick auf den Umstand, dass bei unserem Mandanten im Zuge der Hausdurchsuchung auch Scheckkarten, Codes und Unterlagen zum Internetbanking der A GmbH aufgefunden wurden und somit insoweit Indizien für eine faktische Geschäftsführung vorliegen, sind weiters Überlegungen zu verdeckten Ausschüttungen an nahestehende Personen anzustellen.

Verdeckte Ausschüttungen können nämlich auch an dem Gesellschafter nahestehende Personen verwirklicht werden. Voraussetzung ist, dass die (subjektiv beabsichtigte) Vorteilsgewährung gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die Gesellschaft nicht ein eigenständiges betriebliches Interesse an einer Leistung der nahestehenden Person hat (*Kirchmayr in Leitner*, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung², 161 mit Verweis auf BFH 18.12.1996, I R 139/94, BStBl II 1997 und weiteren Nachweisen).

Hierbei muss der Empfänger der Ausschüttung dem Gesellschafter nahestehen; auf das Verhältnis zur Gesellschaft kommt es hingegen nicht an (*Kirchmayr in Leitner*, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung², 161 mit Verweis auf BFH 25.10.1963, 1325/61 S, BStBl III 1964, 17; *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 251). Das „Nahestehen“ zu einem Anteilsinhaber kann durch familienrechtliche, gesellschaftsrechtliche, schuldrechtliche oder rein tatsächliche Umstände begründet werden kann (*Kirchmayr in Leitner*, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung², 161 mit ausführlichen Nachweisen).

Aus steuerlicher Sicht bleibt in einer derartigen Konstellation aber dennoch der Gesellschafter (und nicht die ihm nahestehende Person) Empfänger der verdeckten Ausschüttung (*Kirchmayr in Leitner*, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung², 161; *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 251 und 257; *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG², § 8 Rz 155 mit exemplarischem Verweis auf VwGH 16.9.1986, 85/14/0163; 28.5.1998, 96/15/0114; 8.2.2007, 2004/15/0149).

Die Weiterleitung der als verdeckten Ausschüttung erfassten Kapitalerträge ist aus der Sicht des Anteilsinhabers eine steuerneutrale Einkommensverwendung (*Kirchmayr in Leitner*, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung², 161; *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG², § 8 Rz 155 mit Verweis auf VwGH 16.9.1986, 85/14/0163; 28.5.1998, 96/15/0114; 14.12.2005, 2002/13/0022). Bei der nahestehenden Person liegen sodann keine zu versteuernden Einkünfte vor (*Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG², § 8 Rz 155 mit Verweis auf *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stoger/Vock*, KStG²⁵ § 8 Tz 227).

Sollte daher der Sachverhalt in der Form zu lösen sein, dass unser Mandant für Zwecke einer allfälligen verdeckten Ausschüttung als „Nahestehender“ einzustufen ist, wäre diese Ausschüttung nach herrschender Ansicht dennoch dem das Naheverhältnis vermittelnden Gesellschafter X A als Beteiligungserträge ertragsteuerlich zuzurechnen.

Auch in diesem Fall kann es daher keine Auswirkung für die Veranlagung unseres Mandanten geben.

2.4.Zur Unschlüssigkeit der vom Finanzamt vorgenommenen Sachverhaltswürdigung

Sachverhalte, die die Annahme einer direkten betrieblich veranlassten Leistungsbeziehung zwischen unserem Mandanten und der A GmbH und somit einen anderen Sachverhalt erlauben könnten, sind nicht aktenkundig (vgl nur Seite 5 des Vorlageberichts).

Das Finanzamt hat letztlich in seinen an unseren Mandanten erlassenen Bescheiden eine Auseinandersetzung mit den entscheidungsrelevanten Fragen unterlassen,

- aus welchen Gründen der A GmbH die behobenen Beträge von fremden Dritten zugeflossen waren,
- in welchem Verhältnis X A und unser Mandant jeweils zur Gama GmbH im Jahr 2005 standen und
- welche Geldflüsse bei Sachverhalten im Zusammenhang mit Deckungsrechnungen im Baugewerbe üblicherweise erfolgen.

Nun kann aber im Hinblick auf das Vorliegen von Deckungsrechnungen wohl nicht ernsthaft angenommen werden, dass die von den Rechnungsempfängern (wie die FL) zum Schein überwiesenen Beträge tatsächlich in das Vermögen der A GmbH übergehen sollten. Damit

bleibt aber auch kein Raum, diese Beträge direkt unserem Mandanten als dessen Betriebseinnahmen zuzurechnen.

Eine andere Beurteilung kann auch nicht durch die vom Finanzamt bemühte Bestimmung der Empfängernennung gem § 162 BAO gerechtfertigt werden. Schließlich hat unser Mandant entsprechend der gegebenen Konstellation überhaupt keine Betriebsausgaben im Zusammenhang mit den Scheckbehebungen geltend gemacht. Die Frage nach einer Empfängernennung konnte sich nur auf Gewinnermittlungsebene der die Schwarzarbeiter beschäftigten Kapitalgesellschaften stellen.

Diese Beurteilung wurde vom Finanzamt derart dahingehend vorgenommen, dass auf Ebene der A GmbH Lohnabgaben für Schwarzarbeiter in Höhe von € 189.456,51 vorgeschrieben wurden.

Im Hinblick auf diesen Betrag zeigt sich aber auch an einem weiteren Punkt die Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung auf Ebene unseres Mandanten. Warum sollten fremde Dritte (rechnungsempfangende Gesellschaften) unserem Mandanten effektiv € 293.720,50 zuwenden, damit sie sich im Ergebnis Lohnabgaben in bedeutend geringer Höhe (nämlich nur in Höhe von € 189.456,51) ersparen?

Schließlich ist der einzige Zweck des Beziehens von Deckungsrechnungen darin zu sehen, dass der Rechnungsempfänger versucht, die Entrichtung von Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnabgaben zu verhindern.

Dieses Faktum stellt wohl eine notorische und amtsbekannten Tatsache dar, da sie im Jahr 2016 sogar zu einer einschlägigen Novellierung des EStG durch das StRefG 2015/2016 führte. Mit dieser Novellierung wurde ein Barzahlungsverbot von Arbeitslohn im Baugewerbe (§ 48 EStG) normiert, das bezwecken soll, die Möglichkeit von fiktiver Lohnzahlungen bzw von Schwarzlohnzahlungen zu verhindern (EB zu BGB11 118/2015, zitiert von *Lenneis in Jakom* 2021, EStG § 48 Rz 1).

Folglich ist das bisherige Ergebnis der Beweisaufnahme nicht als schlüssig einzustufen. Es steht weder mit dem menschlichen Erfahrungsgut noch mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang und ist daher als rechtswidrig zu qualifizieren (vgl hierzu VwGH 15.7.1998, 93/13/0297 sowie grundsätzlich *Ritz*, BAO⁷, § 168 Tz 10 mit ausführlichen Judikaturnachweisen).

3. Zur umsatzsteuerlichen Würdigung

Das Vorliegen eines umsatzsteuerlich relevanten Tatbestands setzt voraus, dass es zu einem Leistungsaustausch kommt (siehe VwGH 25.11.2015, 2012/13/0017 mwN). Eine Leistung muss erbracht werden, um eine Gegenleistung zu erhalten. Zugleich muss die Gegenleistung aufgewendet werden, um die Leistung zu erhalten (vgl hierzu grundsätzlich *Ruppe/Achatz*, UStG⁶, § 1 Rz 59 f und Rz 63).

Ein derartiger Tatbestand kann für die gegenständlichen Scheckbehebungen nicht angenommen werden.

Schließlich würde selbst die Tatsache, dass im Hintergrund einer als Unternehmer am Markt auftretenden GmbH andere Personen als deren Geschäftsführer „die Fäden ziehen“, nicht erlauben, diesen statt der Kapitalgesellschaft die Umsätze zuzurechnen (VwGH 30.1.2014, 2013/15/0157).

Unser Mandant ist im Zusammenhang mit den Deckungsrechnungen mit niemanden in einem umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch getreten. Die aktenkundigen Deckungsrechnungen hat nicht unser Mandant als Einzelunternehmer, sondern die am Markt auftretende A GmbH ausgestellt. Diese stellt aber für sich ein eigenes Umsatzsteuersubjekt dar.

Im Übrigen erfüllen verdeckte Ausschüttungen in Form von Geldzuwendungen nicht den Tatbestand des Aufwandseigenverbrauch. Ausschüttungen von Geldbeträgen sind ustl a UstG analog zu offenen Gewinnausschüttungen zu behandeln (vgl. hierzu *Ruppe/Achatz*, UstG⁶, § 1 Rz 399) und stellen daher keine steuerpflichtigen Umsätze dar.

4. Zur Sache des Verfahrens

Im Hinblick auf den vom Finanzamt nach unserem Wissensstand bislang auf Gesellschaftsebene nicht erlassenen KEST-Haftungsbescheid dürfen wir noch auf die folgenden Punkte verweisen:

Die Änderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichts ist durch die Sache des Verfahrens begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (*Ritz/Koran*, BAO⁸, § 279 Rz 10 mit ausführlichen Judikaturnachweisen).

Daher darf ein Erkenntnis bspw nicht eine Abgabe erstmals vorschreiben, eine Person erstmals in einer Schuldnerposition verweisen, eine andere Abgabe als jene des angefochtenen Bescheids vorschreiben oder einen Steuerbescheid in einen Haftungsbescheid umwandeln (siehe hierzu ausführlich die jeweiligen Judikaturnachweise zu den einzelnen Tatbeständen bei *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 279 Rz 11; *Rzeszut/Tanzer/Unger*, Stoll-BAO², § 279 Rz 16 mwN).

Folglich wäre es im Rahmen des Erkenntnisses unzulässig, unserem Mandanten nun für die ertragsteuerlich von der A GmbH im Zusammenhang mit dem Ausstellen von Deckungsrechnungen erzielten Provisionserträge oder als nahestehende Person als Empfänger einer verdeckten Ausschüttung in die Haftung zu nehmen.

Wir dürfen diesbezüglich nochmals darauf hinweisen, dass selbst im Falle einer Annahme einer Ausschüttung an eine dem Gesellschafter nahestehenden Person der Steuerschuldner der KEST der Gesellschafter X A - und somit nicht unser Mandant - wäre (siehe oben Pkt.2.3.).“

Dieser Äußerung wurde nachstehende Beilagen beigelegt:

Anlagen:

- 1: Auszug aus dem Jahresabschluss der A GmbH zum 31. Dezember 2005
- 2: Erklärung X A vom 14. März 2012
- 3: Firmenbuchauszug A GmbH, FN Zahl vom 9. Juli 2025
- 4: Tagsatzungsprotokoll im Konkursverfahren A GmbH vom 18. Dezember 2007
- 5: Auszug aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung bei der A GmbH vom 1. Dezember 2006“

Dieses Schreiben wurde der belangten Behörde zur Kenntnisnahme übermittelt.

In der am **24. Juli 2025 stattgefundenen mündlichen Senatsverhandlung** wurde ergänzend vorgebracht:

1. Zurückweisungsbescheid hinsichtlich Antrag nach § 299 BAO vom 14. März 2013:

Auf die Frage des Vorsitzenden, ob seitens des Finanzamtes, die in der Beschwerdevorentscheidung vom 20. März 2019 vertretene Meinung, in welcher ein Zurückweisungsbescheid in einen Abweisungsbescheid geändert wurde, aufrechterhalten werde, vertrat der Vertreter des Finanzamtes die Meinung, dass das geht.

Demgegenüber führte der steuerliche Vertreter aus, dass er der Meinung sei, dass der Antrag unerledigt sei, weil er auch inhaltlich entschieden werden müsse.

2. Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2005

Auf die Frage des Vorsitzenden, ob es sich bei den in der Beschwerde beschriebenen Rechnungen um die „Ausgangsrechnungen“ der Fa. B handelt?

Antwort des steuerlichen Vertreters: Ja, das sind die beschriebenen „Ausgangsrechnungen“. Der Bf. wollte mit den Unterlagen nachweisen, dass die Fa. B eine aktiv am Markt tätige Gesellschaft ist.

Vorsitzender: Die Rechnung ist vom Mai 2005, die UID-Nummer ist erst im Juni 2005 vergeben worden.

Steuerlicher Vertreter: Das ist ein klassischer Fall von Deckungsrechnungen. Solche Fälle sind bereits zahlreich vom BFG entschieden worden. Das Geld wurde dazu verwendet, um Arbeitnehmer, die nicht angemeldet waren, zu bezahlen. Wo die Arbeitnehmer nicht

angemeldet waren, ist eine Frage, die dieses Verfahren nicht betrifft, sondern die A GmbH. Laut SV-Gutachten Anlage 1.1 (ON 117) ist ersichtlich, dass Geldzahlungen, die eingegangen sind, am gleichen Tag (15.06.2005 oder am 31.05.2005) behoben worden sind. Das beweist das Vorliegen von Deckungsrechnungen. Die Provision, die vielleicht übrig bleibt, sind Einkünfte der A GmbH.

Der Vertreter des Finanzamtes führt aus, dass er beim bisherigen Vorbringen bleibt.

Auf die Frage des Vorsitzenden, ob das so noch richtig sei, dass der Bf. die Bilanz für das Jahr 2005 der A GmbH erstellt und eingereicht hat, wobei die Umsätze eher gering gewesen seien?

Steuerlicher Vertreter: Das ist eine finanzstrafrechtliche Frage, die bereits gewürdigt worden ist. Das Geld muss an die nicht angemeldeten Dienstnehmer weitergegeben werden. Der Herr A, war derjenige, der sich um die Baustellen gekümmert hat. Er war nicht in Wien wohnhaft.

Auf die Frage des Vorsitzenden wie der Bf. zu den der Beschwerde vom 28.03.2012 beigelegten Rechnungen der Fa. B aus dem Jahr 2005 gekommen ist als die Firma bereits im Firmenbuch gelöscht war?

Steuerlicher Vertreter: Aus der Bestätigung des Herrn A vom 14.03.2012 ergibt sich, dass der Bf. die Unterlagen von Herrn A erhalten hat.

Richterin: Aus der Beschuldigteneinvernahme geht hervor, dass es kaum bis keinen Kontakt zwischen dem Bf und dem Herrn A gegeben hat. Der Bf hat den Herrn A nicht gleich wiedererkannt. Aufgrund des Vorbringens müsste ein intensiver Kontakt bestanden haben.

Steuerlicher Vertreter: Unser Mandant war im Strafverfahren Beschuldigter und hat sich dort so verteidigt, wie er geglaubt hat, dass es für ihn am besten ist. Wenn es tatsächlich so ist, dass sich die Herrn kaum gekannt hätten, so spricht dies dafür, dass allenfalls verdeckte Ausschüttungen der A GmbH vorliegen würden.

Zum Vorbringen, dass die A GmbH eine am Markt tätige Gesellschaft war, legte der steuerliche Vertreter das Buchhaltungskonto 7.400 (Miet- und Pachtaufwand) vor. Daraus ist ersichtlich, dass im Zeitraum ab September 2005 Mietzahlungen geleistet worden sind. Aus dem Firmenbuch ist ersichtlich, dass die A GmbH am 13.09.2005 eine Sitzverlegung beantragt hat.

Zum Akt genommen wird ein Auszug aus der Buchhaltung (Beilage 1).

Richterin: Von Mai bis September 2005 wurde offensichtlich keine Miete bezahlt?

Steuerlicher Vertreter: Ja, das ist so richtig. Auch das spricht für ein Naheverhältnis zur A GmbH.

Es gab zwei Zahlungsflüsse: Der erste Zahlungsfluss erging am 13.12.2005 von Herrn A persönlich an Herrn ***Bf1*** in Höhe von € 1.200,-. Der Zweite ist vom 15.12.2005 in Höhe von € 27.530,-. Beide sind im Strafverfahren aktenkundig. Es ist mit der Widmung „Darlehen“ am Bankkonto des Bf eingegangen. Das spricht dafür, dass Herr A selbst Geschäftsführer und Gesellschafter – wie im Firmenbuch ersichtlich – der A GmbH war. Andernfalls müsste der Zahlungsfluss genau umgekehrt sein.

Vorgelegt wurde ein Kontoauszug der Easybank des Bf vom 30.12.2005. (Beilage 2)

Auch der damalige Betriebsprüfer ist davon ausgegangen, dass dem Bf allenfalls die € 27.500,- und nicht die vorgeschriebenen € 293.000,- zugeflossen sind.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf den Betriebsprüfungsbericht.

Auf die Frage des steuerlichen Vertreters, von welchem Sachverhalt das Finanzamt ausgeht, insbesondere von welchem Verhältnis zwischen der A GmbH und des Bf. Führte der Vertreter des Finanzamtes aus, dass davon ausgegangen wird, dass Leistungen erbracht worden sind, die mit diesen € 293.000,- abgegolten wurden.

Steuerlicher Vertreter: Geht das Finanzamt davon aus, dass der Bf ein fremder Dritter zur A GmbH ist?

Vertreter des Finanzamtes: Das wissen wir nicht.

Steuerlicher Vertreter führt aus, dass der Bf auf seine persönliche Teilnahme an der Verhandlung verzichtet hat, er ihm aber heute in der Nacht einen 17-seitigen Schriftsatz übermittelt hat, in dem er Stellung nimmt. Diesen Schriftsatz legte der Bf. vor (s. Beilage 3) und verwies auf Seite 3, erster Satz und auf den vierten Absatz.

Er halte es für eine denkunmögliche Annahme, dass der Bf., ein Bilanzbuchhalter, bei der gegebenen Deckungsrechnungsproblematik € 293.000,00 bekommen haben sollte.

Richterin: In der ursprünglichen Anzeige aus dem Jahr 2005 sind Provision in Höhe von 20 % der Rechnungssumme angesprochen.

Steuerlicher Vertreter: Zu diesem Sachverhalt nimmt der Bf in dem vorgelegten Schriftsatz (Beilage 3) umfangreich Stellung. Entgegen dem Vorbringen in dieser Anzeige wurde keine der darin genannten Deckungsrechnungen einzelner Firmen aufgefunden.

Auch der Sachverständige hat Einzelnen der in der Anzeige genannten Firmen keine Mängel am Rechnungswesen festgestellt, insbesondere keine Deckungsrechnungen. Wenn es einen Provisionsanspruch geben würde, hätte der Bf nur den Teil behoben, der seiner Provision entspricht.

Die zuvor angesprochenen € 1.200,-, die der Bf von der A GmbH erhalten hat, steht im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss 2005.

Es werden keine weiteren Fragen gestellt und Beweisanträge gestellt.

Beilage 1: Kto 7400 Miet- und Pachtaufwand (Miete Mai: € 41,67; September 672,00; € Oktober -Dezember je € 168,00,

Beilage 2: Konto Easybank; 15.12. Darlehen X A € 27.530,00

Beilage 3: umfasst 17 Seiten

Dieser Beilage 3 kann auszugsweise entnommen werden:

[...]

„Zusammenfassung der Stellungnahme (S 6 des Schreibens vom 23. Juli 2025) zur ON 87

1. Hintergrund der Stellungnahme:

Die Stellungnahme bezieht sich auf die Berichte ON 87 vom 16.06.2010 und 12.07.2010 sowie auf vorhergehende Dokumente.

Die gegen mich erhobenen Vorwürfe basieren auf widersprüchlichen, unbelegten und zum Teil nachweislich falschen Aussagen. Die Anzeige ist mangels Beweislage und wegen der unglaublichen Quelle nicht tragfähig. Der Versuch, im Nachhinein andere Firmen oder Konstruktionen als belastend darzustellen, wirkt unbegründet und konstruierend.

Mein Ziel ist die Richtigstellung von Falschdarstellungen und widersprüchlichen Aussagen, die sich aus den Ermittlungen und Berichten ergeben haben.

2. Zugang zu Räumlichkeiten:

Bereits am Tag der Hausdurchsuchung (23.02.2005 *[Anmerkung BFG: gemeint wohl 23.2.2006, zumal die A GmbH erst am 3.2.2005 ins Firmenbuch eingetragen wurde.]*) wurde festgestellt, dass ich keinen Schlüssel und somit keinen Zugang zu den betroffenen Geschäftsräumen hatte, was auch durch meine Aussage bestätigt wurde.

Da die Ermittler mit einem Kampfhund „bewaffnet“ waren, hätten sie meine Taschen durchsuchen können, mich festnehmen oder die angeblich vorhandenen Schlüssel finden können.

Sie haben jedoch weder das eine noch das andere getan und keine Schlüssel zu dem inkriminierten Raum 17 bei mir vorgefunden.

Die Wahrheit lautet daher wie folgt: Ich hatte ab dem Zeitpunkt, an dem ich Herrn A den Raum 17 zur Miete überlassen habe, keinen Zutritt mehr zu diesem Raum.

Die Buchhaltungsunterlagen, die dort vorgefunden wurden, stammen von alten Klienten bzw. sind Unterlagen, die ich nicht mehr benötigt habe und bei denen die siebenjährige Aufbewahrungsfrist abgelaufen war.

Spätere Aussagen, ich hätte Zugriff auf Konten oder interne Unterlagen gehabt, widersprechen dieser Feststellung. Es ist irrelevant, wer auch immer versucht mir zu unterstellen, dass ich Zugang zu Raum 17 gehabt habe, diese Aussage bleibt eine unbelegte Behauptung.

Das Faktum ist: Ich hatte keinen Zugang zu Raum 17. Mehr gibt es dazu nicht zu sagen.

Herr Q berichtet in ON 21 (vom 23.02.2005), dass ich keinen Zutritt zu den Räumen der A GmbH hatte. Dennoch wird später behauptet, ich hätte Zugriff auf Bankdaten, PINs und TANs der A GmbH gehabt - ein Widerspruch ohne Beweise, eine unbewiesene Behauptung, eine Vermutung, weil den Ermittler nichts mehr übrig geblieben ist.

Dieser Widerspruch ist besonders bemerkenswert, weil Herr Q bei der Hausdurchsuchung die Möglichkeit gehabt hätte, seine Überzeugung oder Meinung zu beweisen - auf jede erdenkliche Art und Weise.

3. Widersprüchliche Aussagen über Einnahmen:

Unbelegte Vorwürfe: In den Berichten wird mir unterstellt, Scheinrechnungen erstellt und dafür Provisionen erhalten zu haben. Diese Behauptungen basieren jedoch ausschließlich auf der Anzeige vom 27.07.2005 durch eine alkoholisierte Zeugin, deren Aussagen stehen in klarem Widerspruch mit der Aktenlage und nicht durch Belege gestützt wurden. Ermittlungen gegen betroffene Firmen blieben folgenlos und sind ein Beweis der Widersprüchlichkeit der Anzeigerin. Widersprüchliche Darstellungen: Während im Bericht vom 16.06.2010 von Umsatz- und gewinnerhöhenden Einnahmen die Rede ist, wird im Schreiben vom 12.07.2010 plötzlich von Provisionseinnahmen gesprochen - ein logischer Widerspruch, da dieselben Beträge nicht gleichzeitig als Umsatz und Provision gewertet werden sollen. Die gleichzeitige Zurechnung von Umsätzen und Provisionen für denselben Betrag ist logisch und sachlich nicht haltbar. Keine strafrechtlichen Erkenntnisse: Gegen die ursprünglich genannten Firmen wurden keine belastenden „Beweismaterialien“ gefunden (gemeint sind Scheinrechnungen etwa bei der zB. O Bau GmbH die Frau Anzeiger-In kannten müsste, weil Sie diese Belege gebucht habe). Die Ermittlungen verliefen ohne Ergebnis, ein Strafverfahren gegen diese Firmen wurde eingestellt.

4. Unglaubliche Anzeige und Aussagen der Anzeiger-In:

Die Anzeige vom 27.07.2005 stützt sich auf Aussagen einer alkoholisierten Anzeiger-In, deren Aussagen widersprüchlich und unbelegt blieben. Kein belastendes Material wurde gegen die in

der Anzeige genannten Firmen gefunden, sodass das Verfahren gegen diese Firmen eingestellt wurde.

5. Behauptetes Geständnis über einen „Erstattungsbetrag“:

Es wird behauptet, ich habe zugegeben, einen nicht versteuerten Betrag von der A GmbH erhalten zu haben. Die ist Falsch und ist eine Lüge.

Tatsächlich handelte es sich um ein privates Darlehen in Höhe von €27.530,00, das vollständig zurückgezahlt wurde. Ein Geständnis wurde nie abgelegt; die angebliche Aussage entstand unter Druck in einem ergebnisorientierten Gespräch mit Herrn Q.

6. Abschlussbericht und rechtliche Bewertung

Der Schlussbericht wurde nicht von den ursprünglichen Ermittlern, sondern von Mag. ***11*** verfasst. Dieser verweist darauf, dass die Darstellung der Geldflüsse nicht ausreichend geklärt wurde, erkennt aber gleichzeitig an, dass wesentliche Aussagen und Erklärungen erst im Beschwerdeverfahren vollständig eingebracht wurden. Die Forderungen gegen die A GmbH wurden später gelöscht.

7. Rechtliche Bewertung durch Experten:

Laut juristischer Analyse (u. a. durch Mag. Y) war ***Bf1*** nicht als faktischer Geschäftsführer, sondern als gewillkürter Parteienvertreter im Sinne der Bundesabgabenordnung (§ 83 Abs. 1 BAO) tätig- nicht jedoch faktischer Machthaber. Die steuerrechtliche Verantwortung lag daher bei der A GmbH, nicht bei mir persönlich. Somit trifft mich keine persönliche Steuerpflicht im Sinne der unterstellten Handlungen.

Fazit:

Die gegen mich erhobenen Vorwürfe basieren auf widersprüchlichen (wie oben beschrieben), unbelegten und nachweislich falschen Aussagen (gemeint sind verkaufte Scheinrechnungen). Die Anzeige ist mangels Beweislage und wegen der unglaublichen Quelle nicht tragfähig. Der Versuch, im Nachhinein andere Firmen oder Konstruktionen als belastend darzustellen, wirkt unbegründet und konstruierend.

[...]

Zusammenfassung zur Stellungnahme über das Verhältnis zur A GmbH (s. S 9 des Schreibens vom 23. Juli 2025)

„Ich habe dargelegt, dass mein Kontakt zur A GmbH spätestens nach der letzten Scheckabhebung im August 2005 endete. Die Übersiedlung der Firma im September 2005 in neue Räumlichkeiten unterstreicht zusätzlich die Beendigung der Zusammenarbeit. An

welchem Datum genau ich die Vollmacht bei der FA zurückgelegt habe, kann das Finanzamt leicht feststellen.

Der Hauptgrund für die Trennung war, dass Herr X A trotz wiederholter Aufforderungen keine erforderlichen Buchhaltungsunterlagen vorlegte, wodurch eine ordnungsgemäße Buchführung und Bilanzierung nicht mehr möglich war. Daher wurde der Kontakt faktisch vollständig abgebrochen. Das formale Zurücklegen der Vollmacht war lediglich eine Folge dieser tatsächlichen Beendigung.

Die Bilanz wurde unter erheblichem Druck und auf ausdrücklichen Wunsch von Herrn A noch Ende 2005, nach meiner Erinnerung erstellt und gemeinsam mit einem Formular zur Abmeldung der Tätigkeit persönlich übergeben. Was anschließend mit den Unterlagen geschah, ist mir nicht bekannt.

Ergänzend wird erwähnt, dass die räumliche Nähe der früheren Kanzlei zur damaligen Geschäftsadresse der A GmbH (zwei Stockwerke darunter) organisatorisch vorteilhaft war - insbesondere bei der Übergabe von Scheckgeldern, wenn Herr A aus seinem Heimatort zurückkehrte..."

Mit **Eingabe vom 24. Juli 2025** (eingelangt beim BFG am 29. Juli 2025) brachte der steuerliche Vertreter des Bf. eine **Anregung auf Aussetzung des Verfahrens gem. § 271 BAO** ein. Begründend wurde ausgeführt:

„Wird unserem auf § 299 BAO gestützten Antrag auf Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide stattgegeben, verschwinden die bekämpften Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand. Der Ausgang dieses Verfahrens ist somit von wesentlicher Bedeutung iSd § 271 BAO für die Entscheidung über die Beschwerde gegen die Sachbescheide.

Unsere Anträge auf Bescheidaufhebung wurden ursprünglich mit Bescheid vom 14. März 2013 vom Finanzamt zurückgewiesen. Dieser Zurückweisungsbescheid wurde vom Finanzamt nach einer von uns eingebrachten Beschwerde mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Mai 2013 aufgehoben. Somit ist über unseren Antrag auf Bescheidaufhebung vom 27. Februar 2013 bis dato noch nicht entschieden worden.

Wir haben daher mit heutiger Post beim Bundesfinanzgericht eine Säumnisbeschwerde gem. § 284 BAO im Verfahren über unsere Anträge auf Bescheidaufhebung eingebracht.

Zur Wiederaufnahmsproblematik ist für das weitere Verfahren anzumerken, dass das Finanzamt bis zum heutigen Tage noch keinen Entschluss darüber gefasst hat, ob unser Mandant nach seiner Ansicht nach als fremder Dritter oder als der A GmbH nahestehende Person einzustufen ist oder nicht (siehe hierzu die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 24. Juli 2025, GZ RV/702609/2019, „das wissen wir nicht").

Wenn sich das Finanzamt bis dato noch nicht über dieses Verhältnis klar geworden ist und sich bis dato weder für die eine noch die andere Variante entschieden hat, hätte es auch keine Wiederaufnahme der ESt- und Umsatzsteuerbescheide verfügen dürfen.

Sollte unser Mandant nämlich in einem Naheverhältnis zur A GmbH stehen, dann würde die verfahrensgegenständlichen Scheckbehebungen eine verdeckte Ausschüttung implizieren, die als endbesteuerter Einkünfte aus Kapitalvermögen weder im Rahmen einer Veranlagung zur ESt noch zur USt zu erfassen sind (siehe hierzu unsere Eingabe vom 16. Juli 2025).

Eine Wiederaufnahme kann aber nur dann verfügt werden, wenn die Kenntnis der Wiederaufnahmsgründe zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid führen würden (§ 303 Abs 1 BAO).

Es wäre daher für die zwingend vorzunehmende Ermessenentscheidung über die Verfügung einer Wiederaufnahme unabdingbar gewesen, dass das Finanzamt zuvor sein Ermittlungsverfahren abschließt und sich hierbei über die von ihm angenommenen entscheidungsrelevanten Sachverhaltselemente in schlüssiger Beweiswürdigung Klarheit schafft.

Daher ist unseren Antrag auf Bescheidaufhebung der Wiederaufnahmsbescheide mangels zuvor abgeschlossenen Ermittlungsverfahrens stattzugeben.“

Mit gleicher Eingabe erhob der steuerliche Vertreter **Säumnisbeschwerde gem. § 284 BAO**, weil das Finanzamt nicht innerhalb von sechs Monaten über den am 27. Februar 2013 gem § 299 BAO eingebrachten Antrag auf Aufhebung der folgenden Bescheide entschieden hat:

- Bescheid vom 28. Februar 2012, mit dem das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 (Bescheid vom 25. Juni 2007) gem. § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommen wurde.
- Bescheid vom 28. Februar 2012, mit dem das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2005 (Bescheid vom 25. Juni 2007) gem. § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommen wurde.

Die Säumnisbeschwerde wird unter der GZ RS/7100115/2025 erledigt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

A. Antrag gem. § 299 BAO auf Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005:

1. Sachverhalt:

Nach Durchführung einer Außenprüfung folgte das Finanzamt dem Prüfer und setzte nach Wiederaufnahme der Verfahren die Umsatz- und Einkommensteuer 2005 entsprechend fest. Die Bescheide ergingen jeweils am 28.02.2012.

Zunächst erhob der Beschwerdeführer nur gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005 Beschwerde (vom 28. März 2012).

Am 27.02.2013 stellte der steuerliche Vertreter des Bf. einen Antrag gem. § 299 BAO auf Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005.

Mit Bescheid vom 14.03.2013 wurde dieser Antrag zurückgewiesen.

Am 09.04.2013 erhob der steuerliche Vertreter des Bf. gegen den oa Bescheid „Berufung“ (nunmehr Beschwerde).

Am 23.05.2013 erging eine stattgebende Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerde vorentscheidung) und der Bescheid vom 14.03.2013 wurde aufgehoben.

Am 20.03.2019 erging eine Beschwerde vorentscheidung und die Beschwerde vom 09.04.2013 wurde abgewiesen.

Am 25.04.2019 stellte der steuerliche Vertreter des Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Mit Bericht vom 8. Mai 2019 legte die belangte Behörde die oa Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor.

2. Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Inhalt des elektronisch vorgelegten Aktes des Finanzamtes und ist unstrittig. Der Bescheid vom 23.5.2013, mit dem der Zurückweisungsbescheid vom 14.3.2013 aufgehoben wurde, wurde dem Bundesfinanzgericht erst im August 2025 vorgelegt, zumal diese Erledigung bis zur Einbringung einer Säumnisbeschwerde durch den Beschwerdeführer vom Finanzamt übersehen wurde.

3. Rechtliche Grundlagen und Würdigung

Gemäß § 97 Abs 1 BAO werden Erledigungen (der Abgabenbehörden) dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (VwGH 19.10.2011, 2008/08/0210). Voraussetzung für eine Wirksamkeit der Erledigung ist neben der gesetzmäßigen Bezeichnung des Bescheidadressaten auch die Zustellung an den Adressaten (VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0023). Die Frage, ob eine als Bescheid intendierte Erledigung wirksam geworden ist, ist nach der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestandes der Zustellung erfüllenden Sachverhaltes zu beurteilen (VwGH 19.10.2017, Ra

2016/16/0112).

Beschwerdevorentscheidungen sind Bescheide über Bescheidbeschwerden, die als Beschwerdevorentscheidung zu bezeichnen sind (Ritz/Koran, BAO⁷, § 262 Rz 2; VwGH 19.12.2019, Ra 2019/16/0186). Gemäß § 263 Abs 3 BAO wirkt eine Beschwerdevorentscheidung wie ein Beschluss (§ 278 BAO) bzw ein Erkenntnis (§ 279 BAO) über die Beschwerde. Gegen eine Beschwerdevorentscheidung kann gemäß § 264 Abs. 1 BAO innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht, so gilt ungeachtet des Umstandes, dass die Wirksamkeit der Beschwerdevorentscheidung dadurch nicht berührt wird, gemäß § 264 Abs. 3 BAO die Beschwerde von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt. Das Verwaltungsgericht hat auf Grund eines eingebrachten Vorlageantrages über die Bescheidbeschwerde zu entscheiden und ist gemäß § 279 Abs. 1 BAO berechtigt, den mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Aus dem Gesetz ergibt sich demnach, dass vom Verwaltungsgericht nicht über die Beschwerdevorentscheidung, sondern über die Beschwerde gegen den bekämpften Erstbescheid abzusprechen ist.

Eine ersatzlose Aufhebung (meritorische Entscheidung) darf nur dann erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt (zB VwGH 29.4.2019, Ra 2018/16/0055). Die ersatzlose Behebung eines Bescheides entfaltet nämlich im Rahmen seiner bisherigen Sache Bindungswirkung, sodass der Abgabenbehörde ein neuerlicher Abspruch verwehrt ist (VwGH 19.5.2021, Ra 2020/15/0065). Die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung, obwohl keine Beschwerde vorlag, bewirkt eine Rechtswidrigkeit dieses Bescheides infolge Unzuständigkeit der Abgabenbehörde (VwGH 4.4.1990, 89/13/0190). Eine rechtswidrig ergangene Beschwerdevorentscheidung ist, wenn durch das Verwaltungsgericht mangels Beschwerde keine Entscheidung über die ihr vermeintlich zugrunde liegende Beschwerde zu treffen ist, auf Grund eines dem Verwaltungsgericht vorgelegten Vorlageantrags ersatzlos durch das Verwaltungsgericht aufzuheben (vgl BFG 18.1.2017, RV/7104666/2015; BFG 9.4.2019, RV/7102296/2015; BFG 30.12.2020, RV/3100363/2015; BFG 2.3.2021, RV/7102466/2019; *Petrag-Wolf* in *Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf*, Abgabenverfahren⁴ § 262 Anm 6).

Der Vorlageantrag war aber grundsätzlich zulässig, da zwar eine rechtswidrige, aber im Rechtsbestand befindliche Beschwerdevorentscheidung vorliegt (vgl. zB BFG 25.8.2017, RV/7100192/2017, BFG 19.7.2016, RV/7103328/2016). Durch die Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung scheidet gemäß § 264 Abs. 7 BAO der Vorlageantrag vom 21.12.2021 aus dem Rechtsbestand aus. Die Entscheidungsbefugnis des Bundesfinanzgerichts ist durch die Sache des Beschwerdeverfahrens begrenzt. Über diese Sache hinaus besteht keine Entscheidungsbefugnis des Bundesfinanzgerichts (VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035).

Wie dem Sachverhalt zu entnehmen ist, wurde mit Beschwerdeentscheidung vom 23.05.2013 der Bescheid vom 14.03.2013 aufgehoben.

Damit ist der Antrag gem. § 299 BAO auf Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren wieder unerledigt und der Antrag somit offen. Diese Ansicht wird nunmehr auch vom Finanzamt vertreten, zumal im Zuge des Säumnisbeschwerdeverfahrens eine abweisende Erledigung erlassen wurde.

Das BFG kommt daher zur Ansicht, dass gegenständlich kein Beschwerdeverfahren offen ist: Der Bescheid, mit welchem das Anbringen zurückgewiesen wurde, wurde bereits aufgehoben. Ein offenes Beschwerdeverfahren, über welches das BFG zu entscheiden hätte, liegt daher nicht (mehr) vor.

Die Beschwerdeentscheidung vom 20.03.2019, die in derselben Sache (nämlich hinsichtlich der Zurückweisung) ergangen ist, ist daher aufzuheben.

B. Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005:

B.1. Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bf. war im Jahr 2005 Bilanzbuchhalter. In der Beilage E1a zur Einkommensteuererklärung 2005 gab der Beschwerdeführer seine Betriebsanschrift mit „Adr.1a“ an. Im beigelegten Jahresabschluss findet sich die Anschrift „Adr.1b“. Er mietete in demselben Gebäude auch die Wohnungen 37 sowie 17 und 18.

Zunächst wurde der Beschwerdeführer mit Bescheiden jeweils datiert vom 25. Juni 2007 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005 erklärungsgemäß veranlagt. Es wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 656,51 und ein Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch in Höhe von € 56.076,49 festgesetzt.

Die A GmbH wurde am 11.01.2005 gegründet und am 3.2.2005 ins Firmenbuch eingetragen. Der Sitz der Gesellschaft befand sich zunächst in 1090 Wien und wurde im März 2005 nach 1200 Wien, Adr.1 verlegt. Von Oktober 2005 bis Mai 2006 war die GmbH in 1230 Wien gemeldet. Als Geschäftszweig der Gesellschaft war im Firmenbuch das Handelsgewerbe eingetragen. Als Geschäftsführer war durchgehend X A im Firmenbuch eingetragen. Mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom tt.10.2006 wurde über das Vermögen der A GmbH der Konkurs eröffnet. Der Konkurs wurde mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom tt.04.2013 mangels Kostendeckung aufgehoben. Am 02.07.2013 wurde die Gesellschaft aus dem Firmenbuch gelöscht.

Am 21.3.2005 wurde dem Beschwerdeführer von der A GmbH eine allgemeine Vollmacht für Bilanzbuchhalter erteilt. Am 27.5.2005 hat das Finanzamt der A GmbH die UID-Nummer

ATU1 bescheidmäßig zugeteilt. Diese UID-Nummer findet sich bereits auf Ausgangsrechnungen der A GmbH, die im April 2005 ausgestellt wurden – also zu einem Zeitpunkt, als die UID-Nummer noch gar nicht vergeben war.

Die A GmbH hat im Jahr 2005 Deckungsrechnungen zum Zwecke der Steuerhinterziehung verkauft. Diese Deckungsrechnungen erreichten im Jahr 2005 ein Volumen von brutto € 1.433.801,16. Die A GmbH verfügte über Bankkonten bei der Bank Austria, Erste Bank (Konto Nr. ***4*** und Nr. ***5***), der Easybank und der Volksbank, auf denen Zuflüsse in erheblichem Umfang feststellbar sind.

Der Bf. erstellte für die A GmbH den Jahresabschluss zum 31.12.2005. Laut diesem hat die A GmbH nur ein Bankkonto bei der Bank Austria (Kto. ***13***) unterhalten und Umsatzerlöse von € 14.696,00 erzielt, denen Aufwendungen von insgesamt € 12.528,98 gegenüberstehen. Im Jahr 2005 wurden auf die A GmbH drei Arbeitnehmer angemeldet. Die Angaben im Jahresabschluss und auch in den Steuererklärungen der A GmbH, die ebenfalls der Beschwerdeführer erstellte, sind falsch. Der Beschwerdeführer wusste, dass der Jahresabschluss und die Steuererklärungen nicht den Tatsachen entsprechen. Der Beschwerdeführer übte die faktische Kontrolle über die A GmbH aus. X A wurde als im Firmenbuch eingetragener Gesellschafter bzw Geschäftsführer nur vorgeschoben.

Im Zeitraum vom 6.6.2005 bis 9.8.2005 hat der Beschwerdeführer mittels neun Schecks insgesamt € 293.720,50 vom Konto der A GmbH bei der Erste Bank mit der Kontonummer ***4*** abgehoben. Alle Schecks tragen eine Unterschrift von X A als Aussteller der Schecks und des Beschwerdeführers. Der Beschwerdeführer hat die behobenen Gelder nicht weitergegeben. Bei den behobenen Geldbeträgen handelt es sich um die Vergütung des Beschwerdeführers für das Erstellen der Deckungsrechnungen.

Am 27. Juli 2005 erstattete eine ehemalige Angestellte und Buchhalterin eine Anzeige, in welcher gegenüber dem Beschwerdeführer der Vorwurf erhoben wurde, dass dieser seine Funktion als steuerlicher Vertreter insoweit missbrauchen würde, als er im Rahmen mehrerer von ihm vertretenen Firmen Scheinrechnungen im Baugewerbe veranlasst habe. Bei einer dieser Firmen handelt es sich um die A GmbH. Als Geschäftsführer fungiere hier zum Schein ein X A, der tatsächlich nichts mit der Firma zu tun habe und nur seinen Namen für die Firmengründung bzw. Eröffnung von Bankkonten zur Verfügung gestellt habe. Der eigentliche Machthaber der A GmbH sei der Beschwerdeführer.

Weiters sagte die Anzeigerin aus, dass der Bf. der Bilanzbuchhalter der A GmbH war und auch die Bilanz für das Jahr 2005 erstellt habe. Er fälsche Rechnungen und dem Bf. verblieben vom ausgewiesenen Rechnungsbetrag 20%. Dieses Geld wird auf das Konto bei der Erste Bank überwiesen, welches auf die A GmbH laute. Vom Bf. werde das Geld abgehoben. Den abgehobenen Betrag minus 20% übergebe er dann beispielsweise an die FL.

Am 22.2.2006 fand beim Beschwerdeführer eine Hausdurchsuchung statt. Dabei wurde in den Räumlichkeiten 1200 Wien, adr.6 „schwarzes Büro“, das vom Beschwerdeführer von einem im Gebäude tätigen Arzt angemietet wurde, Aufzeichnungen und Buchhaltungsunterlagen, Scheckkarten und dazugehörige Codes sowie Unterlagen zu Internetbanking für mehreren Bankkonten der Fa. A GmbH bzw. von X A sowie Bankunterlagen mit einer Blankounterschrift von X A gefunden. Zu diesen aufgefundenen Unterlagen gehörten auch Bankunterlagen für das Bankkonto Erste Bank Kto ***4*** mit dazugehörige Codes sowie Zugangsdaten, Passwörter und TAN-Codes für Internetbanking. Im Zuge der Hausdurchsuchung wurden keine Subunternehmerrechnungen beschlagnahmt. Der Beschwerdeführer hatte Zutritt zu diesen Räumlichkeiten.

In der Beschuldigteneinvernahme vom 31.01.2008 erkannte der Beschwerdeführer den X A auf einem ihm vorgelegten Foto nicht. Dazu sagte er aus, dass er *„vielleicht die Person mit der lfd. Nummer 4 (X A) schon einmal gesehen hat“*. In der Beschuldigteneinvernahme vom 14.02.2008 sagte er *„... erst als mir mitgeteilt wurde, dass es sich um X A handelt, erkannte ich ihn wieder. Ich hatte relativ wenig persönlichen Kontakt zu Herrn A“*.

In der Beschuldigteneinvernahme vom 14.02.2008 wurden dem Beschwerdeführer neun Schecks vorgelegt, auf denen er als Beheber der Geldbeträge aufscheint. Dazu sagte er aus: *„Die Gelder habe ich an die A GmbH und zwar dem Geschäftsführer X A übergeben. Entsprechende Übernahmebestätigungen liegen mir nicht vor.“*

Mit der Beschwerde vom 28. März 2012 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005 legte der Bf. erstmals eine Erklärung von X A vor, wonach dieser die vom Bf. behobenen Gelder erhalten und zur Bezahlung von Subunternehmern der A GmbH verwendet habe. Dieser Erklärung lagen Eingangsrechnungen und Kassabelege von Subunternehmern der A GmbH bei.

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 20.08.2013 gab der Bf. bekannt, dass er der Bilanzbuchhalter der A GmbH war und in einigen Fällen, in denen X A ortsabwesend war, aus Gefälligkeit Gelder übernommen habe.

Die Beschwerde betreffend Umsatz- und Einkommensteuer wurde mit Beschwerdevereinscheidung vom 11. Juli 2012 als unbegründet abgewiesen.

Am 17. August 2012 stellte der steuerliche Vertreter des Bf. einen Vorlageantrag. In diesem führte der steuerliche Vertreter aus, dass den Scheckbehebungen durch den Bf. jeweils Überweisungen der FL für im Schriftsatz vom 30.10.2012 konkret angeführten Ausgangsrechnungen der A GmbH vorausgegangen und die vom Bf. behobenen Beträge seien für im Schriftsatz vom 30.10.2012 wiederum konkret angeführte Eingangsrechnungen von Subunternehmen verwendet worden.

Datum	Überweisung FL an A GmbH	Datum	Behebung Bf.	Zahlungen an Subunternehmer
30.05.2005	30.888,00	06.06.2006	26.000,00	28.669,00
16.06.2005	44.173,20	17.06.2005	40.000,00	41.142,80
16.06.2005	41.817,90	27.06.2005	40.000,00	38.875,00
13.07.2005	54.966,75	13.07.2005	40.000,00	52.500,00
25.07.2005	40.564,65	25.07.2005	37.000,00	7.500,00
Summe	212.410,50		183.500,00	168.686,80

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die oa Ausgangsrechnungen weder vom Beschwerdeführer noch von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurden. Sie sind aber im Gerichtsakt im Sachverständigengutachten Mag. ***12*** unter Beilage 15 vorhanden (Ausgangsrechnung A GmbH an FL). Einige dieser Rechnungen (in Kopie) wurden exemplarisch zum BFG-Akt genommen.

Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens wurden Subunternehmerrechnungen, die eine B als Rechnungsausstellerin und die A GmbH als Rechnungsempfängerin ausweisen, vorgelegt. Eine Übereinstimmung zwischen den Behebungen vom Bankkonto der A GmbH und den Barzahlungen an die B ist nicht herstellbar. Die Rechnungen sollen durchgehend bar bezahlt worden sein, wobei eine Übereinstimmung zwischen den Behebungen vom Bankkonto der A GmbH und den Barzahlungen an die B nicht herstellbar ist. Vielmehr handelt es sich bei den vorgelegten Rechnungen der B ebenfalls um Schein- bzw Deckungsrechnungen.

B2. Beweiswürdigung:

Festzuhalten ist, dass das Bundesfinanzgericht nicht an das Strafurteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 11. Dezember 2019, GZ ***10*** gebunden ist, da der Bf. mangels Schuldnachweis freigesprochen wurde. Die Frage, ob die Scheckbehebungen durch den Bf. vom Bankkonto der Fa. A GmbH (Erste Bank Kto. Nr. ***4***) im Jahr 2005 in Höhe von € 293.720,50 als Einnahme beim Bf. umsatz- und gewinnmäßig hinzuzurechnen sind, ist nach Maßgabe des Abgabenrechts zu beurteilen.

Ob eine Tatsache (hier die Frage, ob dem Bf. die mit 9 Schecks vom Bankkonto der Fa. A GmbH behoben € 293.720,50 zugeflossen sind) als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, unterliegt der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO). Dabei genügt es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende

Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO, Kommentar 7. Auflage, Tz 8 zu § 167 und die dort angeführte Rechtsprechung). Der Bestand einer Tatsache muss dabei nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachgewiesen werden.

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass den Aussagen des Bf. in den Beschuldigtenvernehmungen vom 31.01.2008, 14.02.2008 und 20.02.2008 und in den Ausführungen in der Beschwerde vom 28. März 2012 erhöhte Beweiskraft zukommt. Die im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegte Äußerung im Beschwerdeverfahren (Beilage 3 bestehend aus 17 Seiten) vom 23. Juli 2025, wurde erst 17 Jahre danach erstellt, vom Zeitpunkt der Anzeige weg sogar 20 Jahre. Aufgrund des weit zurückliegenden Zeitraumes kommt dieser geringere Aussagekraft zu. Abgesehen davon ist aus dieser vorgelegten Äußerung nicht ersichtlich, ob sie tatsächlich vom Beschwerdeführer stammt.

Die Feststellungen zu den Steuererklärungen des Beschwerdeführers sowie den darauf aufgedruckten Adressen gründet sich auf die Einsichtnahme in diese Unterlagen, die sich im Akt des Finanzamtes in Papierform befinden.

Die Feststellungen zu Gründung, Sitzverlegung und zur Löschung der A GmbH gründen sich auf die Angaben im Firmenbuch, in das Einsicht genommen wurde.

Die Feststellung, dass sich die UID-Nummer der A GmbH bereits auf Rechnungen wiederfindet, die vor der Vergabe der UID-Nummer (laut dem auf diesen Rechnungen aufgedruckten Datum) erstellt wurden, gründet sich auf die Einsichtnahme in die Beilagen des Aktes des Landesgerichts Wien, insbesondere in die Beilage 2 des Sachverständigengutachtens, auf die auch der steuerliche Vertreter im Zuge der mündlichen Verhandlung hingewiesen hatte. In dieser Beilage 2 finden sich beispielsweise Ausgangsrechnungen an die FL vom 12. April 2005, 17. April 2005 oder 27. April 2005. Die UID-Nummer der A GmbH wurde erst mit Vergabebescheid vom 27.5.2005 vom Finanzamt zugeteilt. Diese Tatsache ist aus den Daten des Finanzamtes ersichtlich.

Die Feststellung, dass die A GmbH Deckungsrechnungen ausgestellt hatte, ist grundsätzlich unstrittig. So schildert der Beschwerdeführer in seiner „Äußerung im Beschwerdeverfahren“ vom 16.7.2025 selbst, dass die von der A GmbH gelegten Ausgangsrechnungen im Jahr 2005 ein Volumen von € 1.433.801,16 brutto erreichten.

Die Feststellung, dass der Beschwerdeführer den Jahresabschluss der A GmbH 2005 erstellte, gründet sich auf die Aussage des Beschwerdeführers in der Beschuldigtenvernehmung vom 31.1.2008, in der er ausdrücklich aussagte, dass er die Bilanz für das Jahr 2005 erstellt und auch beim Finanzamt eingereicht hatte.

Aus dem Firmenbuch ist dazu ersichtlich, dass der beim Firmenbuch eingereichte

Jahresabschluss am 28.1.2006 unterschrieben wurde, wobei als einziger Aktivposten ein Guthaben bei Kreditinstituten in Höhe von € 34.960,39 aufscheint. Aus den Anhangangaben ist zu entnehmen, dass es ein Konto bei der Bank Austria (Kontonummer ***13***) gab und die durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer während des Geschäftsjahres 2005 mit „1“ angegeben wurde.

Auch in der Beschuldigtenvernehmung am 14.2.2008 wurde der Beschwerdeführer – nachdem ihm die Bilanz der A GmbH für 2005, die im Zuge der Hausdurchsuchung bei ihm sichergestellt wurde – gefragt, ob er diese Bilanz sowie die Steuererklärungen erstellt hatte. Darauf antwortete der Beschwerdeführer, dass er die Bilanz auf Grund der ihm vorgelegten bzw. übergebenen Unterlagen erstellt hatte. Auf die Frage, ob es weitere Bankkonten gab, antwortete der Beschwerdeführer, dass ihm keine weiteren Bankkonten bekannt wären.

Daraufhin wurde dem Beschwerdeführer Bankunterlagen zum Erste Bank Konto ***4***, die in seinem verheimlichten Büro im Zuge der Hausdurchsuchung aufgefunden wurden und von dem er die Abhebungen mittels Scheck durchführte, vorgelegt. Dazu gab der Beschwerdeführer an, dass er nicht wisse, ob dieses Konto in der Buchhaltung erfasst sei.

Nachdem die Beschuldigtenvernehmung am 14.2.2008 unmittelbar nach der Frage über den Verbleib der vom Beschwerdeführer vom Erste Bank Konto abgehobenen € 293.720,50 auf Ersuchen des Beschwerdeführers abgebrochen werden musste und am 20.2.2008 fortgesetzt wurde, gab der Beschwerdeführer an, dass er die abgehobenen Gelder dem Geschäftsführer, X A, übergeben hätte, jedoch keine Übernahmebestätigungen vorliegen.

Alleine diese, in den Beschuldigtenvernehmungen im Jahr 2008 gemachten, widersprüchlichen Aussagen zeigen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts deutlich, dass der Beschwerdeführer keine wahrheitsgemäßen Angaben zum Sachverhalt macht; anders ist es nicht erklärlich, dass er sich als Bilanzbuchhalter, der die Buchhaltung für eine GmbH führt und von einem von mehreren Geschäftskonten der GmbH knapp € 300.000,-- abhebt, nicht erklären bzw. erinnern kann, dass er erhebliche Geldsummen persönlich abgehoben hatte. Diese Ansicht des Bundesfinanzgerichts wird auch dadurch gestützt, dass der Beschwerdeführer in der dritten Beschuldigtenvernehmung am 20.2.2008 ausdrücklich gefragt wurde, warum er das Konto nicht in die Bilanz aufgenommen hatte und er lapidar antwortete, dass X A ihm gegenüber angab, dass das Konto gelöscht worden wäre „und sämtliche Buchungen storniert wurde“. Selbst wenn dieses Konto bei der Erste Bank im November 2005 geschlossen wurde, lassen sich die Abhebungen im Sommer 2005 nicht stornieren. Dies muss insbesondere einem Bilanzbuchhalter bewusst sein.

Das BFG bzw. der Senat geht davon aus, dass dem Bf. die vom ihm persönlich mit insgesamt 9 Schecks vom Bankkonto der Fa. A GmbH behobenen € 293.720,50 zugeflossen sind.

Dies aus nachstehenden Gründen:

Dem Bf. wurde in der Anzeige vom 27. Juli 2005 von einer ehemaligen Angestellten vorgeworfen, dass er seine Funktion als steuerlicher Vertreter insoweit missbrauchen würde,

als er im Rahmen mehrerer von ihm vertretenen Firmen Scheinrechnungen im Baugewerbe veranlasst haben soll. Bei einer dieser Firmen würde es sich um die Fa. A GmbH handeln. Als Geschäftsführer fungiere hier zum Schein X A, der tatsächlich nichts mit der Firma zu tun hat und nur seinen Namen für die Firmengründung bzw. Eröffnung von Bankkonten zur Verfügung gestellt hat. Laut der Anzeige, war der Bf. jedoch faktischer Geschäftsführer und wirtschaftlicher Eigentümer der A GmbH. Weiters zeigte sie an, dass von der Fa. A Rechnungen zum Zwecke der Steuerhinterziehung verkauft wurden und Käufer dieser Rechnungen ua die Fa. FL war. Der Bf. soll dafür 20% der Rechnungssumme als Provision erhalten haben.

Wenn der Bf. nun in der Eingabe 23. Juli 2005 behauptet, dass sich die Anzeigerin in einem alkoholisierten Zustand befunden hätte als sie die Anzeige erstattet hat, dann ist dem entgegenzuhalten, dass die Niederschrift vom 27. Juli 2005 von 09:45 Uhr bis 13:00 Uhr aufgenommen wurde und es den Beamten der Kriminaldirektion 1 aufgefallen wäre, wenn die Bf. im alkoholisierten Zustand gewesen wäre. Ein diesbezüglicher Hinweis findet sich jedoch in der Niederschrift nicht. Auch in der Anzeige vom 7.11.2005 der Bundespolizeidirektion Wien an die Staatsanwaltschaft wird die Anzeigerin als glaubwürdig beschrieben.

Das BFG schließt sich den glaubwürdigen Angaben der Anzeigerin an. Dies – unter anderem – deswegen, weil sie in der Kanzlei des Bf. tätig gewesen ist und dadurch Kenntnis von seinen „Machenschaften“ gehabt hat. Sie hat ausdrücklich angegeben, dass X A nichts mit der Firmenführung der A GmbH zu tun hat. Die A GmbH verkaufte Rechnungen zum Zweck der Steuerhinterziehung gegen eine Provision von 20% des jeweiligen Betrags. Die restlichen 80% übergebe der Bf. nach Einlangen der Rechnungssumme in bar an den jeweiligen Käufer der Scheinrechnungen, wie es beispielweise die FL ist.

Der Anzeige vom 27. Juli 2005 ist weiters zu entnehmen:

„Die Fa. FL befasst sich ebenfalls mit dem Personalleasing, jedoch nicht für Baustellen, sondern Fabriken. Weiters kauft ein gewisser M von der Fa. A Rechnungen. Diese Vorgehensweise betreibt ***Bf1*** seit Gründung der Fa. A im Jänner 2005 und zwar wöchentlich. Durch ***Bf1*** weiß ich, dass er für diese beiden vorgenannten Abnehmer Rechnungen fälscht. ***Bf1*** verbleiben vom ausgewiesenen Rechnungsbetrag 20%. Das Geld wird auf ein Konto bei der Erste Bank überwiesen, welches auf die Fa. A lautet. Von ***Bf1*** wird das Geld abgehoben und fälscht er zu diesem Zweck die Unterschrift von A. Ich weiß mit Bestimmtheit, dass er zum Zwecke der Behebung keine Vollmacht von A hat. Den abgehobenen Betrag, minus der 20% übergibt er dann an die Fa. FL, wobei dies immer von einer Frau abgeholt wurde. Dies habe ich auch einigemale selbst beobachtet....“

Auch die Angaben der Anzeigerin zur W GmbH sind glaubhaft. Zutreffend ist, dass der Beschwerdeführer für diese Gesellschaft tätig war; dies ergibt sich einerseits aus der im Jahr 2005 eingereichten Überschussrechnung des Beschwerdeführers, in welcher (geringe) Einnahmen der W GmbH enthalten sind. Andererseits ist aus Unterlagen der Finanzverwaltung

ersichtlich, dass im März 2005 der Körperschaftsteuerbescheid sowie der Umsatzsteuerbescheid (mit Umsätzen über € 400.000) an den Beschwerdeführer als Zustellbevollmächtigten erging. Insofern erscheint auch die Aussage der Anzeigerin, dass es sich bei der W GmbH zum damaligen Zeitpunkt um ein reelles Unternehmen im Baugewerbe gehandelt hatte, als glaubhaft. Auch wurde im Jahr 2005 ein Wechsel der Gesellschafter/Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen. Als neuer Gesellschafter/Geschäftsführer wurde ein GF_W – wie aus dem Firmenbuch ersichtlich – eingesetzt, der (laut ZMR) an derselben Adresse seinen Hauptwohnsitz begründete wie die W GmbH.

Auf die Frage, wo der Beschwerdeführer die Unterlagen aufbewahren könnte, gab die Anzeigerin an, dass sich diese in den Wohnungen Adr.1 Top 35, 36, 37 oder „in dem Raum der Ordination des Arztes“ befinden könnten. Weiters gab die Anzeigerin an, dass im Top „zwei Firmen angemeldet“ wurden. Auch dies ist zutreffend, zumal sowohl die A GmbH als auch die „O“ Bau GmbH ihren Sitz (laut Firmenbuch) an dieser Anschrift hatten. Geschäftsführer und Gesellschafter der "O" Bau GmbH war Z, der – wie die Bundespolizeidirektion Wien in ihrer Anzeige an die Staatsanwaltschaft hinwies – in der Wohnung Top 37 von Dezember 2004 bis Dezember 2006 gemeldet war. X A war von September 2005 bis März 2006 in der Wohnung 37 gemeldet. Letztlich erwiesen sich diese Angaben der Anzeigerin als zutreffend.

Zur Tätigkeit der Anzeigerin gab auch der Beschwerdeführer – mit den Angaben der Anzeigerin übereinstimmend – an, dass sie mit allen Aufgaben einer Buchhaltungskanzlei betraut war und auch noch im Jahr 2005 in seiner Kanzlei (zumindest) ausgeholfen hatte.

In der Beschuldigteneinvernahme vom 31.1.2008 sagte der Beschwerdeführer hingegen gleich zur ersten Frage aus, dass X A erst in der zweiten Jahreshälfte 2005 zu ihm gekommen wäre und er sich mit X A nur schwer verständigen konnte. Allerdings wurde die A GmbH bereits zu Jahresbeginn 2005 gegründet, hatte seit März 2005 ihren Sitz in einer der Wohnungen des Beschwerdeführers und hat dem Beschwerdeführer bereits am 21.3.2005 eine Vollmacht in deutscher Sprache erteilt. Insofern sind bereits die Angaben des Beschwerdeführers zum angeblichen Beginn der Geschäftsbeziehung falsch.

Die Feststellung, dass der Beschwerdeführer im Gebäude Adr.1 die Wohnungen 35, 36, 37, 17 und 18 mietete und zu diesen Räumlichkeiten auch Zugang hatte, ergibt sich einerseits daraus, dass er in diesen Räumlichkeiten sein Buchhaltungsbüro betrieb oder in Beschuldigteneinvernahmen selbst zugegeben hatte, dass er diese Räumlichkeiten anmietete bzw dazu Zugang hatte (siehe insb Beschuldigteneinvernahme vom 31.1.2008 Seite 2, 4 und 6; Beschuldigteneinvernahme 14.2.2008 Seite 3). Daran ändert für das Bundesfinanzgericht auch die im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegte „Stellungnahme“, die 17 Jahre nach den Einvernahmen verfasst wurde, nichts.

Im Zuge von Ermittlungstätigkeiten wurde festgestellt, dass die Fa. A im Wege von Subunternehmertätigkeit tatsächlich als „Rechnungslieferant“ fungiert hat. Die Firma war ursprünglich neben mehreren Adressen in Wien auch an der Adresse des Bf. in 1200 Wien Adr.1 etabliert. Dabei handelt es sich um eine Wohnung im selben Stock des Buchhaltungsbüros des Bf. (1200 Wien Adr.2). In dieser Wohnung wurden Buchhaltungsunterlagen und eine vom Steuerberater fertig gestellte Bilanz in den Kanzleiräumen der Top 35 und 36 sichergestellt.

Ein weiterer Durchsuchungsort war an derselben Adresse 1200 Wien adr.6. Dabei handelt es sich um eine Wohnung, die vom Bf. zusätzlich angemietet wurde. Es wurden hier weitere fragmentarische Aufzeichnungen von der Fa. A GmbH und dem Geschäftsführer X A Scheckkarten zu mehreren Bankkonten der Fa. A bzw. von X A (Easybank, Volksbank) vorgefunden.

Wenn der Bf. nun behauptet, dass er ab dem Zeitpunkt, an dem er Herrn A den Raum 17 zur Miete überlassen hat, keinen Zutritt mehr zu diesem Raum hatte bzw. der Zugang nur gemeinsam mit Herrn A möglich war, dann muss dem entgegengehalten werden, dass der Bf. in der Einvernahme vom 14.02.2008 ausgesagt hat, dass *„wenn diese Unterlagen dort gefunden wurden, dann wird es den Tatsachen entsprechen.“*

Die Feststellung, dass der Beschwerdeführer Zutritt zu jenen Räumlichkeiten hatte, in denen im Zuge der Hausdurchsuchung die Buchhaltungs- und Bankunterlagen der A GmbH aufgefunden wurden gründen sich unter anderem auf die Angaben des Beschwerdeführers in der Beschuldigteneinvernahme durch die Steuerfahndung am 14.2.2008. Im Zuge dieser Einvernahme gab der Beschwerdeführer an: *„Richtig ist auch, dass ich nur für ca. 10 Tage keinen Zutritt zu besagter Wohnung hatte.“* Aus der Beschuldigteneinvernahme ist auch zu entnehmen, dass die eigenen Buchhaltungsunterlagen des Beschwerdeführers sowie Datensicherungen in dieser Wohnung gelagert wurden. Damit ist für das Bundesfinanzgericht erwiesen, dass der Beschwerdeführer – abgesehen von einem sehr kurzen und zu vernachlässigbaren Zeitraum – Zugang zu den Buchhaltungsunterlagen und Bankunterlagen der A GmbH hatte.

Anhand der Kontobewegungen der Fa. A GmbH ergab sich ein einheitliches Bild, dass einerseits von dritten Firmen (für die Bereitstellung von Personal) Beträge als Gutschrift überwiesen wurden, die in Folge entweder mittels Scheckkarte (zB à 400 €) oder mittels Scheck behoben worden sind.

In den meisten Fällen kann die Behebung nicht mehr exakt zugerechnet werden. Lediglich am Bankkonto der Erste Bank Kto. Nr. ***4*** wurden 2005 nachweislich € 293.720,50 vom Bf. mit Scheck bar behoben. Dieses Bankkonto ist auch nicht in der Bilanz/Buchhaltung der Fa. A GmbH, welche zweifelsfrei vom Bf. erstellt bzw. geführt wurde, erfasst.

In der Beschuldigteneinvernahme vom 14.02.2008 wurde der Bf. betreffend Vertretungsvertrag hinsichtlich der Fa. A GmbH befragt. Zuerst gab der Bf. an, für die Fa. A GmbH nur für Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten bevollmächtigt gewesen zu sein, aber jedenfalls niemals weitere Agenden (Baustellen bzw. Bankwege) übernommen zu haben. Weiters bestätigte er die materielle Richtigkeit der von ihm erstellten Bilanz der A GmbH und den Umstand, dass diese Firma nur geringfügige Umsätze erzielt hätte.

Als der Bf. später mit dem Fakt konfrontiert wurde, dass im Zuge der Hausdurchsuchung in Top 17 Unterlagen, Scheckkarten, dazugehörige Codes sowie Unterlagen zu Internetbanking (Zugangsdaten und Passwörter sowie Tan Codes) sichergestellt wurden, gab er in der Niederschrift vom 14.02.2008 zu, theoretisch tatsächlich in der Lage gewesen zu sein in die Bankgeschäfte der Fa. A GmbH einzugreifen.

In der Niederschrift vom 20.02.2008 wurde dem Bf. vorgehalten, dass bei der Durchsuchung in seinem „schwarzen Büro“ u.a. auch fragmentarisch Ausgangsfakturen der A GmbH vorgefunden wurden, die sich mit Banktransaktionen am Erste Bank Kto Nr.: ***4*** spiegeln und dass weder diese Ausgangsfakturen noch das Bankkonto in der von ihm geführten Buchhaltung der Fa. A GmbH enthalten sind.

Der Bf. gab zur Antwort, dass ihm die Ausgangsrechnungen zum Zeitpunkt der Geldbehebungen nicht bekannt waren. Er habe diese niemals zu Gesicht bekommen. Der Bf. konnte somit die behauptete Weitergabe der von ihm behobenen Gelder an X A nicht durch entsprechende Belege bzw. Unterlagen beweisen. Eine Übernahmebestätigung seitens X A gibt es nicht.

Zudem bestritt der Bf. zunächst für das Firmenkonto der A GmbH zeichnungsberechtigt gewesen zu sein, erst über Vorhalt diverser sichergestellter Bankunterlagen samt zugehöriger Passwörter gab er zu, dass er in der Lage gewesen sei, in Bankgeschäfte der A GmbH einzugreifen. Nachdem dem Bf. neun Schecks mit einem Gesamtbetrag von € 293.720,50 vorgehalten wurden, zu denen er im Zeitraum Juni bis August 2005 als Beheber aufschien, ersuchte der Bf. um Abbruch der Vernehmung aus gesundheitlichen Gründen.

Im Schreiben vom 23. Juli 2025 bringt der Bf. dagegen vor, dass ihm nun vor diesem Hintergrund unterstellt werde, er hätte die Einvernahme vom 14.02.2008 aus taktischen Gründen oder wegen Beweismittel abgebrochen, dies sei unverständlich, menschlich inakzeptabel und faktisch falsch, da er zu diesem Zeitpunkt noch schwer von zwei Operationen (26.11.2007, 07.01.2008) gezeichnet war.

Nach Ansicht des BFG handelt es sich dabei um ein Detail am Rande des Verfahrens, denn der Grund für den Abbruch der Vernehmung war nicht ausschlaggebend für die Zurechnung der Scheckbehebungen in Höhe von € 293.720,50 beim Bf. Es ist allerdings auffällig, dass die „gesundheitlichen Gründe“ für den Abbruch der Vernehmung gerade zu diesem Zeitpunkt

auftraten. Insgesamt zeigen diese wechselnden Angaben des Beschwerdeführers, dass seine Aussagen nicht der Wahrheit entsprechen und er stets eine neue Version seiner Geschichte präsentiert. Schließlich gab der Beschwerdeführer in der Beschuldigtenvernehmung am 20.02.2008 an, er habe diese Gelder über Auftrag von X A behoben und ihm danach übergeben. X A hätte mit seiner Unterschrift bestätigt, dass er dieses Geld unter anderem für Eingangsrechnungen der Fa. B verwendet habe. Auch in der Eingabe vom 23. Juli 2005 gab der Bf. an, die Gelder aus den Scheckbehebungen Herrn A vollständig übergeben zu haben. Die Übernahme sei von diesem notariell beglaubigt worden.

Diesem Vorbringen muss entgegengehalten werden, dass ein Nachweis, dass der Bf. die Geldbehebungen tatsächlich an X A weitergegeben hat, nicht vorliegt.

Aktenkundig ist zwar eine vom Bf. erst im Zuge der Beschwerde vorgelegte, in deutscher Sprache verfasste, „Erklärung“ aus dem Jahr 2012 (sieben Jahre nach der tatsächlichen Behebung und angeblichen Weitergabe der Gelder), in welcher X A zu erklären scheint, dass ihm der Beschwerdeführer das Geld, welches er mittels Schecks abgehoben hatte, persönlich überreicht hätte und er (X A) dieses Geld verwendet hätte, Eingangsrechnungen der Firma B, zu bezahlen.

Diese Bestätigung wird jedoch vom Senat als „Gefälligkeitsbestätigung“ gewertet – aus folgenden Gründen:

-) Aus den Beschuldigteneinvernahmen des Beschwerdeführers ist bereits bekannt, dass er sich mit X A kaum verständigen konnte, weil A weder Deutsch noch Serbokroatisch sprach (Beschuldigteneinvernahme 31.1.2008); dies erscheint dem Senat glaubhaft, zumal X A slowakischer Staatsbürger ist. Darüber hinaus hatte der Beschwerdeführer den X A auf einem Foto im Zuge der polizeilichen Beschuldigtenvernehmung nicht wieder erkannt.
-) Die „Erklärung“ ist in deutscher Sprache verfasst. Auffallend ist, dass Erklärung von X A und dem Bf. eigenhändig unterschrieben ist, die Erklärung in slowakischer Sprache jedoch nicht. Eine Person (X A), welche der deutschen Sprache gar nicht mächtig ist, soll eine solche Erklärung abgegeben haben; dies alleine ist schon unglaublich. Dazu kommt noch, dass die (in deutscher Sprache verfasste) Erklärung nur für X A in die slowakische Sprache übersetzt wurde. Wenn jemand eine Erklärung abgibt, entspricht es eher den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass er diese Erklärung in einer Sprache abgibt, die ihm vertraut ist und lässt die Erklärung sodann in eine andere Sprache übersetzen.
-) Die ersten fünf der – zusammen mit dieser Erklärung – vorgelegten Rechnungen stammen aus dem Zeitraum 13.5.2005 bis 20.5.2005. Wie bereits dargelegt, verfügte die A GmbH in diesem Zeitraum noch gar nicht über eine UID-Nummer. Dennoch ist die UID-Nummer der A GmbH auf diesen Eingangsrechnungen bereits angeführt.
-) Darüber hinaus findet sich auf sämtlichen vorgelegten Rechnungen die eigene UID-Nummer der B. Zusätzlich findet sich in dem vorgelegten Unterlagenkonvolut auch der Bescheid über die Vergabe der UID-Nummer, der an die B gerichtet ist. Aus dem gut lesbaren Datum ist ersichtlich, dass die UID-Nummer der B dieser erst im Juli 2005 – also zwei Monate nach der

angebliche Rechnungserstellung - erteilt wurde. Somit ist erwiesen, dass auch diese vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen falsch sind.

-) Auf sämtlichen vorgelegten Rechnungen der B ist folgender Satz vermerkt: „Skonto 7 Tage 2%“. Dies kann nur dahingehend verstanden werden, dass sich die A GmbH 2 % Skonto abziehen durfte, wenn die entsprechende Rechnung innerhalb von sieben Tagen bezahlt wird. Tatsächlich wurden Kassa-Eingangsbestätigungen (ohne Nummer) der B vorgelegt, aus denen ersichtlich ist, dass die meisten Rechnungen noch am Tag der Rechnungsausstellung – somit innerhalb der Skontofrist – in bar bezahlt wurden. Bei keiner einzigen dieser Barzahlungen wurde ein Skonto abgezogen. Es entspricht nicht der Lebenserfahrung, dass auf einige Tausend Euro Ertrag verzichtet wird. Schließlich bestätigte der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung, dass es sich dabei um Deckungsrechnungen handelt.

Außer dieser Erklärung sind keine anderen Nachweise aktenkundig, dass X A die vom Bf. behobenen Gelder vollständig von diesem erhalten hätte. Es widerspricht auch den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass sich der Bf. nicht die Übergabe der Gelder an X A bestätigen hätte lassen, wenn er diese tatsächlich vollständig an diesen übergeben hätte.

Nach Ansicht des BFG besteht zwischen den im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegten Rechnungen der B, die an die Fa. A GmbH gerichtet sind, den Kassaeingangsbestätigungen durch B D und den Scheckeinlösungen durch den Bf. weder zeitlich noch betragsmäßig ein Zusammenhang. Dies wird auch dadurch verdeutlicht, dass die gesamten von der Außenprüfung beanstandeten Behebungen € 293.720,50 betragen haben, wobei die gesamten Kassabestätigungen, die in der Beschwerde vorgelegt wurden, jedoch mindestens € 333.500,00. Es ergibt sich aufgrund der Kassabestätigungen ein noch größerer Betrag von ungeklärten Zahlungen.

Anzumerken ist, dass die A GmbH im Jahr 2005 nur drei Dienstnehmer bei der Gebietskrankenkasse angemeldet hatte und diese können daher die Leistungen, die in den bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Ausgangsrechnungen der A GmbH ausgewiesen werden, jedenfalls nicht erbracht haben. Im Zusammenhang mit den Dienstnehmern ist noch auf den Bericht einer Lohnsteuerprüfung bei der A GmbH hinzuweisen, der vom Beschwerdeführer in der Eingabe vom 21.7.2025 vorgelegt wurde: darin wird geschildert, dass zwar bei der Gebietskrankenkasse drei Personen angemeldet wurden, jedoch keine Lohnkonten vorgelegt wurden. Bedenkt man noch, dass im Jahresabschluss gegenüber dem Firmenbuch angeführt wurde, dass die A GmbH nur über einen einzigen Angestellten (und keine Arbeiter) im Jahr 2005 verfügte, ist fraglich, ob die Anmeldung von Personen gegenüber der Gebietskrankenkasse überhaupt den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Insofern geht der Senat davon aus, dass von Arbeitnehmern der A GmbH keine (Bau)Leistungen erbracht wurden.

Da jedoch bei der Hausdurchsuchung keine Subunternehmerrechnungen beschlagnahmt worden sind, können die Leistungen auch nicht von Subunternehmern der A GmbH erbracht

worden sein. Solche Rechnungen wurden erstmalig im „Berufungsverfahren“ des Bf. vorgelegt und lauten auf die B. Die Rechnungen sollen durchgehend bar bezahlt worden sein, wobei eine Übereinstimmung zwischen den Behebungen von Bankkonten der A GmbH und den Barzahlungen an die B nicht herstellbar ist. Vielmehr wurde bereits dargelegt, dass auch diese Rechnungen frei erfunden sind.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts beschränkte sich die Tätigkeit der A GmbH im Jahr 2005 lediglich auf das Ausstellen von Deckungsrechnungen. Es wurden Rechnungen von der A GmbH zum Zwecke der Steuerhinterziehung verkauft. Käufer dieser Rechnungen ist die ua die Fa. FL. Die im Zuge dieser Tätigkeit von der A GmbH an andere ebenfalls im Baugewerbe tätigen Unternehmen gelegten Ausgangsrechnung haben im Jahr 2005 ein Volumen von brutto € 1.433.801,16 erreicht. Wenn man den glaubwürdigen Aussagen der Anzeigerin folgt, und der Bf. vom jeweiligen Rechnungsbetrag (Gesamtsumme € 1.433.801,16) 20% Provision erhalten hat, dann kommt man auf € 286.760,23 und somit ungefähr auf die strittige Summe von € 293.720,50.

Auf Grund des Umstandes, dass der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer X A wegen seiner mangelnden Deutschkenntnisse keine der Ausgangsrechnungen der A GmbH verfasst haben kann und der Beschwerdeführer über sämtliche Bankunterlagen und auf Grund seines Buchhaltungsunternehmens auch über die nötige Infrastruktur und Kenntnisse über Rechnungserfordernisse verfügte, kam der Senat zu dem Ergebnis, dass der Beschwerdeführer der faktische Machthaber der A GmbH war.

Nach Ansicht des BFG stehen die im Beschwerdeverfahren vorgelegten Eingangsrechnungen und Kassabelege der Subunternehmer in keinem Zusammenhang – wie auch von der belangten Behörde in der BVE vom 11. Juli 2012 ausgeführt - mit den im Zeitraum Juni bis August 2005 festgestellten Scheckbehebungen in Höhe von 293.720,50. Diese 9 Schecks weisen die Fa. A GmbH als Bezogenen und den Bf. als Scheckeinlöser aus.

Auffallend ist zudem, dass im Zuge der Beschuldigtenvernehmung vom 31.01.2008, dem Bf. Fotos von 4 Personen zur Ansicht vorgelegt wurden und er dazu antwortete *„Keine der Personen ist mir bekannt. Vielleicht habe ich die Person mit der lfd. Nr. 4 (X A) schon einmal gesehen“*.

Auf die Frage warum er den Auftraggeber X A auf dem Foto nicht erkannt habe, gab er bekannt, dass er relativ wenig persönlichen Kontakt zu Herrn A hatte.

Nach Ansicht des BFG widerspricht dem aber die Tatsache, dass der Bf. eine Wohnung an X A vermietet hat und die Buchhaltung für die A GmbH gemacht hat. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass man seinen Mieter auch auf Fotos wiedererkennt; insbesondere dann, wenn man mit diesem Mieter zusätzlich in einer ständigen Geschäftsbeziehung steht und mit großen Bargeldsummen hantiert.

Zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, dass es zwei Zahlungsflüsse zwischen Herrn A und dem Bf. gab, einmal € 1.200,00 und dann € 27.500,00 auf ein Konto bei der Easybank, ist festzuhalten, dass die € 1.200,00 am 20. Jänner 2006 für die Erstellung von Buchhaltung und Lohnverrechnung 2005 überwiesen wurden und diese Überweisung damit außerhalb des Streitzeitraumes gelegen ist. Betreffend die Überweisung von X A an den Bf. in Höhe von € 27.500,00 ist festzuhalten, dass dieses Darlehen nicht in den dem Bf. zugerechneten Betrag von € 293.720,50 enthalten ist und somit auch nicht streitgegenständlich ist.

Im Schreiben vom 16. Juli 2025 – 17 Jahre später - werden vom steuerlichen Vertreter des Bf. 2 Konstellationen für die Abwicklung von Geschäften im Zusammenhang mit Deckungsrechnungen im Baugewerbe angeboten:

- 1.) Von X A wurden die von den Bankkonten behobenen Gelder wieder direkt an die Empfänger der Deckungsrechnungen zurückgegeben, damit diese mit den zurückerhalten, (vorgeblich aber für bezogene Subleistungen ausgegebenen) Beträgen ihre beschäftigten Schwarzarbeiter bezahlen konnten.
- 2.) Von X A wurden die behobenen Gelder an dritte Gesellschaften weitergeleitet, die als Subunternehmer der A GmbH jene Leistungen erbracht haben sollen, die diese laut ihren Ausgangsrechnungen fakturierte.

Gegen diese beiden Vorgangsweisen spricht, dass es sich für das Gericht nicht erschließt, warum es für die Zahlungen an die Subunternehmer notwendig gewesen wäre, den Bf. als Berater zwischenzuschalten und von diesem die Gelder mittels Scheck beheben zu lassen. Dass er dies nur aus Gefälligkeit getan hat, wenn X A nicht in Österreich war, wird als reine Schutzbehauptung gewertet.

Das Erste Bank Konto Nr. ***5*** der A GmbH wurde am 12.01.2005 eröffnet und am 15.11.2005 geschlossen. In diesem Zeitraum wurden diesem Bankkonto Zahlungen diverser Gesellschaften, darunter auch solche der FL, von insgesamt € 730.887,05 gutgeschrieben. Diese durch Zuflüsse auf den Bankkonten dokumentierten Umsätze wurden im Jahresabschluss der A GmbH 2005 nicht erfasst. Für das Jahr 2005 wurden nur Umsätze in Höhe von € 14.696,00 erklärt.

Die auf das Bankkonto überwiesenen Beträge wurden zeitnah vom Bankkonto behoben. Die Behebungen erfolgten regelmäßig mittels Scheck und in einigen wenigen Fällen auch in bar. Es wurden vom Bf. folgende Schecks persönlich eingelöst:

Datum	Nummer	Betrag
06.06.2005	Scheck 198803220201	26.000,00

15.06.2005	Scheck 198803220202	12.720,50
16.06.2005	Scheck 198803220203	20.000,00
17.06.2006	Scheck 198803220204	40.000,00
27.06.2005	Scheck 198803220205	40.000,00
01.07.2005	Scheck 198803220206	40.000,00
13.07.2005	Scheck 198803220207	40.000,00
25.07.2005	Scheck 198803220209	30.000,00
09.08.2005	Scheck 198807250201	45.000,00
Gesamt		293.720,50

Der steuerliche Vertreter des Bf. versuchte im Ergänzungsschreiben zum Vorlageantrag vom 30.10.2012 darzulegen, dass den Scheckbehebungen des Bf. jeweils Überweisungen der FL an die A GmbH bzw. B an A GmbH vorausgegangen sind und die vom Bf. behobenen Beträge für die Bezahlung konkreter Eingangsrechnungen von Subunternehmen verwendet worden sind.

Der Senat hat jedoch Zweifel an der Echtheit dieser Eingangs- und Ausgangsrechnungen.

Dies aus nachstehenden Gründen:

Eingangsrechnungen der B an A GmbH:

- Es wurde kein Skonto abgezogen.
- Die UID Nummer der B war erst gültig seit 07.07.2005; einige Rechnungen wurden aber davor ausgestellt.
- Diese Rechnungen wurden erst im Beschwerdeverfahren vorgelegt und waren im Zeitpunkt der Außenprüfung nicht vorhanden.

Ausgangsrechnungen der A GmbH an FL.

- Die UID Nummer der A GmbH war erst gültig mit 27.05.2005
- Laut Darstellung des steuerlichen Vertreters des Bf. wurden aber davor Rechnungen ausgestellt.

Die Ausgangsrechnungen wurden weder der belangten Behörde noch dem BFG vorgelegt, sind nur im Gerichtsakt im Gutachten SV vorhanden.

Aufgrund der im Laufe des Verfahrens sich ergebenden Widersprüche und dem nicht erbrachten Nachweis über den tatsächlichen Verbleib der Gelder, kommt der Senat zu dem Ergebnis, dass dem Bf. als Scheckeinlöser die strittigen Gelder vom Firmenkonto der Fa. A GmbH zugeflossen sind, da eine tatsächliche vollständige Weitergabe der Gelder an X A nicht nachgewiesen werden konnte.

Der Senat geht davon aus, dass der Bf. im Zusammenwirken mit der Fa. A GmbH für das Erstellen von Scheinrechnungen Provisionen erhalten hat und zwar in Höhe von 20%. Diese Ansicht wird auch durch die glaubwürdige Aussage der Anzeigerin bestätigt, dass dem Bf. vom ausgewiesenen Rechnungsbetrag 20% verblieben sind.

Die Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Eingabe vom 16. Juli 2025, dass die Einkünfte einer nach außen hin am Markt auftretenden Kapitalgesellschaft aufgrund des Trennungsprinzips dieser und nicht den Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen zuzurechnen sind, mag zwar zutreffend sein. Auf den vorliegenden Fall bezogen aber bedeutet dies, dass es keinen tatsächlichen Nachweis dafür gibt, dass die vom Bf. mittels 9 Schecks behobenen Gelder vom Firmenkonto der A GmbH tatsächlich wieder in die Sphäre der A GmbH gelangt sind. Diese sind daher dem Bf. zuzurechnen. Der Bf. hatte somit Betriebseinnahmen (in Form von Provisionen) im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit, denen keine Betriebsausgaben gegenüberstehen.

Zusammenfassend ergab sich für den Senat das Bild, dass die Angaben der Anzeigerin mit den vorgefundenen und/oder Unterlagen in Einklang zu bringen sind und sich ihre Angaben (etwa zu den Aufbewahrungsorten der Unterlagen) als zutreffend erwiesen. Hingegen stellen sich die Aussagen des Beschwerdeführers durchgehend als unglaubwürdig und auch als nachweislich falsch dar, da er – insbesondere im späteren Lauf des Verfahrens – seinen eigenen Aussagen in Beschuldigteneinvernahmen, die zeitnah zum Jahr 2005 gemacht wurden, widersprach.

Gem § 167 Abs. 2 BAO hat die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082). Der Bestand einer Tatsache muss dabei nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachgewiesen werden.

C3. Rechtliche Beurteilung und Erwägung:

C3 1. Einkommensteuer 2005:

Betriebseinnahmen sind betrieblich veranlasste Wertzugänge in Geld oder geldwerten Vorteilen (VwGH 17. 10. 1991, 89/13/0261; VwGH 22. 3. 2006, 2001/13/0289), die der Steuerpflichtige im Rahmen des Betriebes bzw aus betrieblicher Veranlassung vereinnahmt. Dabei genügt ein mittelbarer Zusammenhang mit den betrieblichen Vorgängen, auch ein widerrechtlicher Bezug hindert die Einnahmenqualität nicht (VwGH 17. 1. 1989, 88/14/0010). Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Bei der Einkünftezurechnung kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern an (Vgl *Reinold/Inzinger/Wiesner in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 2 Anm 35). Nur wenn eine Verpflichtung zur Weitergabe außer Frage steht, liegen - Willen und Möglichkeit der Weitergabe vorausgesetzt - keine Betriebseinnahmen vor (VwGH 31.5.2006, 2002/13/0145). Sachverhaltsmäßig steht jedoch fest, dass es gerade keine Verpflichtung zur Weitergabe gab.

Gem. § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Zugeflossen sind Einnahmen demnach dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält.

Durch die Behebung der Gelder mittels 9 Schecks durch den Bf. gingen diese Gelder in dessen wirtschaftliche Verfügungsmacht über. Wie unter Punkt B2 ausgeführt konnte der Bf. die behauptete Weitergabe der von ihm behobenen Gelder an X A im Jahr 2005 nicht durch entsprechende Belege bzw. Unterlagen nachweisen.

Da der Bf. den Verbleib bzw. die Verwendung dieser Gelder nicht aufklären konnte und folglich keine Betriebsausgaben nachgewiesen werden konnten, sind diese Bankbehebungen in Höhe von € 293.720,50 dem Bf. in seiner Funktion als steuerlicher Berater als steuerliche Einnahme zuzurechnen.

Bei eine "Briefkastenfirma" handelt es sich um ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann (VwGH 31.8.2020, Ra 2020/15/0022). Eine "Briefkastenfirma" erschöpft sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit einer Firmenbezeichnung. Nur ein echtes "Zwischenschalten" eines Unternehmens zur Abwicklung von Geschäften lässt dieses Unternehmen noch nicht zur "Briefkastenfirma" werden (VwGH 19.12.2007, 2005/13/0030). Bei Zwischenschaltung einer Gesellschaft kommt es dann zur unmittelbaren Zurechnung der Vergütungen an die dahinterstehenden natürlichen Personen, wenn die Funktion der zwischengeschalteten (Personen)Gesellschaft nicht über jene einer bloßen "Zahlstelle" hinausgeht (VwGH 10.5.2023, Ra 2022/15/0022).

Die A GmbH hatte keinen eigenständigen geschäftlichen Betrieb; sie konnte mangels eigener

Arbeitnehmer auch keine Leistungen erbringen (weder Bauleistungen noch Personalleasingleistungen). Es wurden auch keine Aufträge an andere Subunternehmer weitergegeben, zumal die Weitergabe eines Auftrages voraussetzt, dass der A GmbH irgendwelche Aufträge erteilt worden wären.

Fließen einer als bloßen "Briefkastenfirma" anzusehenden Gesellschaft für das Zustandekommen von Geschäften "Provisionen" zu, wird eine Beweiswürdigung nicht als unschlüssig zu erkennen sein, die zur Feststellung gelangt, dass nicht die funktionslose Gesellschaft, sondern jene Personen, die durch ihr Tätigwerden bzw. Dulden die Geschäfte tatsächlich ermöglicht haben, die wahren Empfänger der Provisionen waren (VwGH 31.5.2006, 2002/13/0145; VwGH 27.6.2018, Ra 2018/15/0057). Es geht dabei nicht um einen "Durchgriff" durch die juristische Person hindurch (VwGH 20.9.2007, 2007/14/0007).

B3. 2. Umsatzsteuer 2005:

§ 1 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

„Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.“

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch zwischen bestimmten Personen, also eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung (VwGH 24.6.2004, 2000/15/0140). Nur nach dem mit dieser Leistung im Zusammenhang stehenden Entgelt bemisst sich beim leistenden Unternehmer die Umsatzsteuer (vgl. § 4 Abs. 1 UStG 1994). Ob eine bestimmte Leistung gegen Entgelt vorliegt, ist eine Sachfrage (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0010). Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Zu den Leistungen im Rahmen des Unternehmens gehören somit nicht nur die Leistungen, die den eigentlichen Gegenstand der unternehmerischen Tätigkeit ausmachen (Grundgeschäfte), sondern auch Hilfgeschäfte und Nebengeschäfte (VwGH 16.12.2009, 2007/15/0176).

Nach § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Ob es sich um rechtlich zulässiges oder verbotenes, verpöntes oder strafbares Verhalten handelt, ist für die Besteuerung grundsätzlich ohne Belang (vgl. VwGH 18.10.2018, Ra 2017/15/0085, 0086,

mwN).

Ein Umsatz gegen Entgelt setzt voraus, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Erbringung von Dienstleistungen und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung besteht. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang besteht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (VwGH 8.9.2021, Ro 2020/15/0011).

Wie unter Punkt B2 ausgeführt, konnte der Bf. die behauptete Weitergabe der von ihm behobenen Gelder an X A im Jahr 2005 durch entsprechende Belege bzw. Unterlagen nicht nachweisen. Vielmehr hat er eine (Gegen)Leistung für das Erstellen der Deckungsrechnungen erhalten.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bf. vorbringt, dass das Vorliegen eines umsatzsteuerlich relevanten Tatbestands voraussetzt, dass es zu einem Leistungsaustausch kommt und eine Leistung erbracht werden muss, um eine Gegenleistung zu erhalten und ein derartiger Tatbestand für die gegenständlichen Scheckbehebungen nicht angenommen werden könne. Dann ist dem entgegenzuhalten, dass der Bf. - wie unter Punkt B2 ausgeführt - die behauptete Weitergabe der von ihm behobenen Gelder an X A im Jahr 2005 durch entsprechende Belege bzw. Unterlagen nicht nachgewiesen werden konnte. Vielmehr hat er eine (Gegen)Leistung für das Erstellen der Deckungsrechnungen erhalten.

Da der Bf. den Verbleib bzw. die Verwendung dieser Gelder nicht aufklären konnte, sind diese Bankbehebungen in Höhe von € 293.720,50 dem Bf. in seiner Funktion als steuerlicher Berater und somit Unternehmer als steuerlichen Umsatz zuzurechnen.

C. Anregung auf Aussetzung des Verfahrens gem. § 271 BAO vom 24. Juli 2025:

§ 271 BAO lautet:

„(1) Ist wegen einer gleichen oder ähnlichen Rechtsfrage eine Beschwerde anhängig oder schwebt sonst vor einem Gericht oder einer Verwaltungsbehörde ein Verfahren, dessen Ausgang von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Beschwerde ist, so kann die Entscheidung über diese unter Mitteilung der hierfür maßgebenden Gründe ausgesetzt werden, sofern nicht überwiegende Interessen der Partei (§ 78) entgegenstehen. Dies hat zur Vorlage der Beschwerde durch Beschluss des Verwaltungsgerichtes zu erfolgen.

(2) Nach rechtskräftiger Beendigung des Verfahrens, das Anlass zur Aussetzung gemäß Abs. 1 gegeben hat, ist das ausgesetzte Beschwerdeverfahren von Amts wegen fortzusetzen.

(3) Von der Abgabenbehörde erlassenen Aussetzungsbescheide gemäß Abs. 1 verlieren ihre Wirksamkeit, sobald die Partei (§ 78) die Fortsetzung des Beschwerdeverfahrens beantragt.“

Zweck des § 271 Abs. 1 BAO ist es, aus Gründen der Prozessökonomie zu vermeiden, dass die gleiche Rechtsfrage nebeneinander in zwei Verfahren erörtert werden muss (VwGH 18.4.1990, 89/16/0200; 21.12.2011, 2009/13/0159; BFG 23.4.2020, BFG 23.4.2020, RV/3100265/2020). Die Aussetzung ist "eine Maßnahme der Vereinfachung des Verfahrens. Sie soll der Behörde Arbeit ersparen, die sonst allenfalls unnütz aufgewendet worden wäre, und soll andererseits die Parteien vor der Einbringung unnötiger oder aussichtsloser Beschwerden an den Verwaltungsgerichtshof bewahren" (VwGH 11.12.1957, 2623/55, 2624/55, zu § 42 Abs 1 AbgRG).

Die Aussetzung gem. § 271 liegt im Ermessen der Behörde (zB VwGH 23.11.2006, 2006/16/0079; 20.3.2014, 2010/15/0080); die Partei hat somit keinen Rechtsanspruch auf Aussetzung (zB VwGH 22.10.2002, 2000/14/0083; 9.9.2004, 2004/15/0099; 28.4.2011, 2007/15/0031, 0032 und 0105; 24.1.2018, Ra 2017/13/0023; BFG 15.10.2020, RV/4100707/2015), [vgl. *Ritz/Koran*, BAO, 7. Aufl. (2021), § 271, IV. Wirkung der Aussetzung [Rz 22 - 24]].

Alleine auf Grund der Tatsache, dass dem Bf somit kein Rechtsanspruch auf Aussetzung der Entscheidung eingeräumt ist, ergibt sich, dass ein diesbezüglicher Antrag unzulässig ist.

Festzuhalten ist, dass der steuerliche Vertreter des Bf. den Antrag gem. § 271 BAO auf Aussetzung der Entscheidung am 24. Juli 2025 nach der Beschlussfassung durch den Senat gestellt hat.

Der steuerliche Vertreter des Bf. begründete den Antrag damit, dass falls dem auf § 299 BAO gestützten Antrag auf Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide stattgegeben werde, würden die bekämpften Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheiden. Der Ausgang dieses Verfahrens sei somit von wesentlicher Bedeutung iSd § 271 BAO für die Entscheidung über die Beschwerde gegen die Sachbescheide.

Dieser Anregung des steuerlichen Vertreters auf Aussetzung der Entscheidung kommt das BFG nicht nach, da das Verfahren zu dem ausgesetzt werden soll mit dem vorliegenden Erkenntnis entschieden worden ist.

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.

Da hier nur Sachverhaltsfragen strittig waren, sind die Voraussetzungen für eine ordentliche Revision nicht gegeben, weshalb diese als unzulässig zu erklären war.

Wien, am 22. September 2025