

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Y***, ***Adresse Y***, und ***Z***, ***Adresse Z***, als Erben nach ***X***, vertreten durch ***stV***, ***Adresse stV***, über die Beschwerde vom 13.10.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 14.8.2015 betreffend

- Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2011,
- Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2012,
- Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2011, und
- Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2012

zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde vom 13.10.2015 gegen die Bescheide vom 14.8.2015 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2011 und 2012 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde vom 13.10.2015 gegen die Bescheide vom 14.8.2015 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 und 2012 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die Bescheide vom 14.8.2015 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 und 2012 werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Beim mittlerweile verstorbenen ***X*** fand eine ua die Jahre 2011 und 2012 umfassende Außenprüfung statt, im Zuge derer die Prüfer folgende Feststellung trafen (siehe Tz 1 [Beilage 1] des Außenprüfungsberichtes vom 5.8.2015 [OZ 26]):

*„Im Jahr 2013 ist die Finanzverwaltung im Zuge von diversen Prüfungshandlungen auf die ***A GmbH*** gestoßen. Unter deren Gesellschafter-Geschäftsführer ***GF*** wurden seit dem Jahr 2011 in dieser Gesellschaft 16 bis 18 Betriebe geführt, zum einen Bordellbetriebe, zum anderen sonstige Gastbetriebe. Im Zuge diverser Erhebungen stellte sich heraus, dass die ***A GmbH*** niemals operativ tätig wurde und die Umsätze bzw Gewinne den einzelnen „Filialleitern“ zuzurechnen sind.*

*Sämtliche „Filialleiter“ verloren aus verschiedensten Gründen ihre Gewerbeberechtigung und kamen dann auf das Angebot von ***GF*** zurück, den Betrieb unter der ***A GmbH*** fortzuführen. Nach außen hin traten die „Filialleiter“ nach wie vor als Chefin bzw Chef auf. Aufgrund von Befragungen ergab sich, dass ***GF*** den Mitarbeitern großteils unbekannt war.*

*Es liegen der Finanzverwaltung Aussagen von „Filialleitern“ und von ***GF*** vor, welche belegen, dass die Gewinne aus den Lokalen bei den einzelnen „Filialleitern“ verblieben sind. ***GF*** verrechnete an die „Filialleiter“ monatlich erhebliche Kosten für die Pacht der Gewerbeberechtigung, für die Erledigung diverser steuerlicher Angelegenheiten, für die Abwicklung von An- und Abmeldungen der Mitarbeiter, für die Buchhaltung, für die Lohnverrechnung, usw. Für diese verrechneten Kosten existieren seitens ***GF*** großteils monatlich erstellte Listen. Zwischen einigen „Filialleitern“ und ***GF*** bestehen auch schriftliche Vereinbarungen über die Kosten für die Pacht der Gewerbeberechtigung. Aus diesen Vereinbarungen geht auch hervor, dass die Gewinne bei den „Filialleitern“ bleiben.*

*Einige Liegenschaften, in welchen sich die Betriebe befinden, stehen im Eigentum der „Filialleiter“. Schriftliche Mietverträge zwischen den Eigentümern und der ***A GmbH*** existieren nicht. Teilweise wurden diese Mieteinnahmen jedoch steuerlich erfasst. Die übrigen „Filialleiter“ mieteten die Lokale auf eigenen Namen und zahlten auch die Miete eigenständig ein. Auch hier gibt es zwischen der ***A GmbH*** und den „Filialleitern“ keine schriftlichen Vereinbarungen darüber, dass die Miete von der ***A GmbH*** übernommen wurde.*

Wird gefragt, wer die Mitarbeiter einstellt, kommt von den „Filialleitern“ meist die Antwort „das bin ich“. Ebenso verhält es sich mit Einkauf, Festlegen der Öffnungszeiten, usw. Die meisten „Filialleiter“ sind zudem entweder geringfügig oder mit einem sehr niedrigen Monatslohn angestellt. Dienstverträge existieren keine. Ein Zahlungsfluss über die erhaltenen

Löhne kann nicht nachgewiesen werden, ebenso nicht für die Löhne an die Mitarbeiter. Es wurden lediglich die monatlichen Lohnzettel unterzeichnet.

*Für einige „Filialen“ existierten Bankkonten. ***GF*** war zwar offiziell bei diesen Bankkonten zeichnungsberechtigt, einen tatsächlichen Zugriff auf diese Bankkonten hatte ***GF*** jedoch nicht. Dieser Umstand wurde auch von der Buchhalterin der ***A GmbH*** bestätigt.*

*Generell ist zu sagen, dass die Aufzeichnungen, welche in der ***A GmbH*** für die einzelnen „Filialen“ vorhanden sind, formell und materiell grobe Mängel aufweisen. Zum einen wird die Barbewegungsverordnung nicht eingehalten. In allen Betrieben werden die Tageslosungen mittels Klopfstreifen von Rechenmaschinen aufgezeichnet. Die meisten der erfassten Eingangsrechnungen lauten auf die „Filialleiter“. Oder auf den Namen der „Filiale“. Bis Ende 2012 wurden die Ausgaben nicht „filialbezogen“ gebucht. Diese Tatsachen berechtigen jedenfalls zu einer Schätzung gem § 184 BAO.*

Mittlerweile haben die „Filialleiter“ eine eigene Gewerbeberechtigung beantragt oder sind andere Vereinbarungen eingegangen, wenige der „Filialen“ haben geschlossen.

*Es ist festzuhalten, dass das Konstrukt der ***A GmbH*** bereits unter der ***B GmbH*** geführt wurde.*

*Für Herrn ***X*** ist festzuhalten:*

*Das Geschäftsverhältnis zwischen dem Abgpfl. und ***GF*** besteht seit 2006. Dieses Geschäftsverhältnis wurde mit Oktober 2014 beendet.*

*Herr ***X*** ist Eigentümer folgender Liegenschaften:*

- ***Adresse Bar 1*** (***Bar 1***)
- ***Adresse Bar 2*** (***Bar 2***)
- ***Adresse Wohnhaus*** (Wohnhaus für beschäftigte Mitarbeiterinnen)
- ***Adresse Wohnung X*** (Wohnung des Abgpfl.)

*Als Grundlage zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden zum einen die bereits erklärten Umsätze und zum anderen die in der Buchhaltung der ***A GmbH*** bis dato nicht erfassten Kreditkartenumsätze laut vorliegenden Kreditkartenabrechnungen herangezogen.*

Betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wird auf die Tz 2 des Prüfberichtes verwiesen.

*Die Lohnzettel der ***B GmbH*** und der ***A GmbH*** werden ab 2011 storniert.“*

Gestützt auf diese Prüfungsfeststellung nahm das Finanzamt mit den im Spruch dieses Erkenntnisses genannten Bescheiden vom 14.8.2015 die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerverfahren der Jahre 2011 und 2012 wieder auf (OZ 11 - 14).

Mit Bescheiden vom selben Tag setzte es die Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2011 und 2012 neu fest. Die Ermittlung der Einkünfte (aus Gewerbebetrieb) und Umsätze erfolgte auf der Grundlage einer Schätzung ausgehend von den in den Abgabenerklärungen der ***A GmbH*** ausgewiesenen Beträgen sowie den die „***Bar 1***“ und die „***Bar 2***“ betreffenden Kreditkartenumsätzen (siehe Tz 3 [Beilage 2] des Außenprüfungsberichtes vom 5.8.2015).

Mit Schreiben vom 13.10.2015 (OZ 1) erhob ***X*** durch seinen (damaligen) rechtsanwaltlichen Vertreter sowohl gegen die im Spruch dieses Erkenntnisses genannten Bescheide vom 14.8.2015 als auch gegen die am selben Tag ergangenen Sachbescheide (Einkommensteuer 2011 und 2012, Umsatzsteuer 2011 und 2012) das Rechtsmittel der Beschwerde (da ein Ansuchen um Verlängerung der Beschwerdefrist nur hinsichtlich der im Spruch dieses Erkenntnisses genannten Bescheide vom 14.8.2015, nicht jedoch hinsichtlich der am selben Tag ergangenen Sachbescheide [Einkommensteuer 2011 und 2012, Umsatzsteuer 2011 und 2012] eingebracht wurde, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen die letztgenannten Bescheide mit dem in Rechtskraft erwachsenen Beschluss vom 14.8.2025, RV/2100697/2018 als nicht rechtzeitig eingebracht zurück). Begründend wurde in der Beschwerde im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

- Sachverhalt:
 X sei Eigentümer der Liegenschaften mit den Adressen ***Adresse Bar 1*** („***Bar 1***“), ***Adresse Bar 2*** („***Bar 2***“), ***Adresse Wohnhaus*** und ***Adresse Wohnung X***.

Die ***A GmbH*** habe die Betriebe „***Bar 1***“ und „***Bar 2***“ von ***X*** gepachtet. Diese Betriebe seien als „Filialen“ der ***A GmbH*** geführt worden.

X sei bei der ***A GmbH*** angestellt gewesen.

Die Bankkontoauszüge des Kontos der ***A GmbH*** befänden sich bei der ***A GmbH***. Auch die übrigen Abrechnungsunterlagen seien regelmäßig der ***A GmbH*** übergeben worden.

- Wiederaufnahme der Verfahren:
 Das Finanzamt habe die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerverfahren der Jahre 2011 und 2012 mit Bescheiden vom 14.8.2015 wiederaufgenommen. Zur Begründung werde lediglich auf die Niederschrift vom 15.7.2015 und den Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 verwiesen.

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente seien keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung ließen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (Hinweis auf VwGH 23.4.1998, 95/15/0108). Eine Wiederaufnahme sei daher dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (Hinweis auf VwGH 6.7.2006, 2003/15/0016).

Die Gründe für eine Wiederaufnahme seien gegenständlich nicht gegeben.

- Mangelhaftigkeit des Verfahrens:

Gemäß § 37 AVG sei es Aufgabe eines behördlichen Ermittlungsverfahrens, den für die Erledigung der Angelegenheit maßgebenden Sachverhalt festzustellen und den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Gemäß § 45 Abs 3 AVG habe die Behörde den Parteien Gelegenheit zu geben, vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und dazu Stellung zu beziehen. § 60 AVG sehe darüber hinaus vor, dass die Bescheidbegründung die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, die bei der Beweiswürdigung maßgebenden Erwägungen und die darauf gestützte Beurteilung der Rechtsfrage klar und übersichtlich zusammenzufassen habe. Der maßgebende Sachverhalt sei somit die Grundlage für die Anordnung von Rechtsfolgen.

Das Finanzamt habe diesen Vorschriften nicht entsprochen und die angefochtenen Bescheide nicht bzw mangelhaft begründet. So seien in den Bescheiden weder Feststellungen getroffen noch eine Beweiswürdigung und rechtliche Beurteilung vorgenommen worden. Dies stelle keine ausreichende Begründung im Sinne der Vorschriften des AVG dar.

Die angefochtenen Bescheide seien rechtswidrig, da einerseits eine den Verfahrensvorschriften entsprechende Begründung nicht vorliege und andererseits das Parteiengehör nicht gewahrt worden sei.

Das Finanzamt stütze seine Bemessungsgrundlage auf die bereits erklärten Umsätze der ***A GmbH*** und zusätzlich auf die Kreditkartenumsätze.

X sei nicht die Möglichkeit eingeräumt worden, diese Daten zu überprüfen. Für ihn sei eine Überprüfbarkeit und Nachvollziehbarkeit nicht gegeben. Die Unterlagen seien an die ***A GmbH*** übergeben worden.

X habe keine Einsicht in die Unterlagen und kenne demnach die von der ***A GmbH*** erklärten Umsätze nicht. Insbesondere sei davon auszugehen, dass Positionen wie Getränke etc bereits in den erklärten Umsätzen enthalten seien und diese Umsätze durch Heranziehung der Kreditkartenabrechnungen nochmals hinzugerechnet worden seien.

Erst nach einer detaillierten Darlegung der von der ***A GmbH*** erklärten Umsätze und Kreditkartenabrechnungen könne ***X*** dazu eine Stellungnahme abgeben.

Das Recht auf Akteneinsicht stelle keinen Selbstzweck dar, sondern gebe dem Abgabepflichtigen ein Hilfsmittel zur Hand, seine abgabenrechtlichen Interessen zu verfolgen. Während eines laufenden Verfahrens werde es dem Abgabepflichtigen durch die Akteneinsicht ermöglicht, kontrollierend und vorbeugend Fehlannahmen und unzutreffenden Vermutungen der Behörden entgegenzutreten.

Das Finanzamt wäre bei einem ordnungsgemäß durchgeführten Ermittlungsverfahren zum Ergebnis gelangt, dass ***X*** im Zeitraum von zumindest 2011 bis 2014 Dienstnehmer der ***A GmbH*** gewesen sei und die Umsätze der ***A GmbH*** zuzurechnen seien.

- Zurechnung zur ***A GmbH***:
 Subjekt der Umsatzsteuer könne nur eine im Wirtschaftsleben nach außen hin auftretende Gesellschaft sein. Maßgebend sei das Auftreten nach außen. Im vorliegenden Fall könne nur die ***A GmbH*** Subjekt der Umsatzsteuer sein (Hinweis auf ua VwGH 30.1.2014, 2013/15/0157). ***X*** hingegen habe die Betriebe „***Bar 1***“ und „***Bar 2***“ an die ***A GmbH*** verpachtet und sei bei der ***A GmbH*** angestellt gewesen. Allein aus der Tatsache, dass ***X*** in den Betrieben tätig gewesen sei, sei nicht ableitbar, dass er vom umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff umfasst sei. Sein Gehalt sei von der ***A GmbH*** ausbezahlt worden. Die (Buchhaltungs)unterlagen samt Abrechnungen seien an den Geschäftsführer der ***A GmbH***, ***GF***, regelmäßig übergeben worden. Die Abgaben seien von der ***A GmbH*** ermittelt und abgeführt worden. Die einzelnen Dienstnehmer seien ***GF*** bekannt gewesen. Er war etwa einmal in der Woche bei den einzelnen Betrieben. Der Rechtsprechung des VwGH folgend seien die von der ***A GmbH*** erzielten Umsätze ***X*** nicht zuzurechnen.

Bei Durchführung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens wäre das Finanzamt zum Sachverhalt gelangt, dass ***X*** im Zeitraum von zumindest 2011 bis 2014 Dienstnehmer der ***A GmbH*** gewesen sei und die Umsätze der ***A GmbH*** zuzurechnen seien.

- Schätzung nach § 184 BAO:

Das Finanzamt nehme die Bemessungsgrundlage pauschal wie folgt an:

- Erklärte Umsätze der ***A GmbH***
- Kreditkartenumsätze der ***A GmbH***

Durch die Zusammenrechnung der erklärten Umsätze und Kreditkartenumsätze sowie die aliquote Aufrechnung für nicht erfasste Monate bei den Kreditkartenumsätzen könne es zu einer Doppel- bzw Mehrfachbesteuerung kommen.

Die Berechnungen seien weder schlüssig noch folgerichtig.

Die Begründung einer Schätzung habe ua die der Schätzung zugrundeliegenden Sachverhaltsannahmen und die Ableitung des Schätzungsergebnisses darzulegen und sich mit den erhobenen Einwendungen auseinanderzusetzen. Dies habe das Finanzamt unterlassen.

Am 13.4.2016 erließ das Finanzamt eine als „Beschwerdevorentscheidung“ intendierte händische Erledigung, der es an der Unterschrift eines Organwalters mangelte (OZ 66).

Mit Schreiben vom 10.5.2016 (OZ 94 Seite 5) beantragte ***X*** durch seinen rechtsanwaltlichen Vertreter die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, woraufhin das Finanzamt den Beschwerdeakt mit Vorlagebericht vom 12.3.2018 (OZ 94 Seite 39) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorlegte.

Mit als „Parteienmitteilung“ bezeichnetem Schreiben vom 15.3.2018 (OZ 94 Seite 47) teilte das Bundesfinanzgericht den Verfahrensparteien mit, dass es an einer wirksamen Beschwerdevorentscheidung mangle und sich das Bundesfinanzgericht daher nicht als zuständig erachte.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14.5.2018 (OZ 15) wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die im Spruch dieses Erkenntnisses genannten Bescheide ab.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, das Finanzamt habe in der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15.7.2015 und den Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 verwiesen.

Im Außenprüfungsbericht finde sich unter der Überschrift „Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 Abs 1 BAO“ bezüglich der Abgabenarten „Umsatzsteuer 2011 - 2012“ und „Einkommensteuer 2011 - 2012“ der schlüssige Bezug zu den Feststellungen, die unter „Tz 01 - 03“ des Außenprüfungsberichtes dargestellt seien.

In der Beilage 2 zur Tz 3 werde die für Zwecke der Schätzung der Umsätze und Gewinne angestellte Berechnung detailliert und schlüssig dargestellt. Die diesen Beträgen zugrundeliegenden, dem Finanzamt bis zur Außenprüfung unbekannt gewesenen Sachverhaltsumstände, die die Zurechnung der Umsätze und Gewinne an ***X*** geböten, seien in der Beilage 1 zur Tz 1 (Sachverhaltsdarstellung) ausführlich dargestellt. Somit erweise sich die Wiederaufnahme der Verfahren aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen und Beweismittel jedenfalls als gerechtfertigt. Umstände, die die Ermessensübung als rechtswidrig erscheinen ließen, seien nicht erkennbar.

Die Beschwerdeausführungen beschränkten sich auf die bloße Wiedergabe von Kommentaren und Judikatur und kämen zur Schlussfolgerung, dass Gründe für eine Wiederaufnahme nicht gegeben seien. Dass die Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 sowie Einkommensteuer 2011 und 2012 aufgrund von Schätzungsaufträgen erlassen worden seien, da es ***X*** verabsäumt habe, Abgabenerklärungen einzureichen, dürfte dessen rechtsanwaltlichem Vertreter im Beschwerdeverfahren bislang nicht bekannt gewesen sein. Vor der Schätzung der Bemessungsgrundlagen der Jahre 2011 und 2012 sei ***X*** im Rahmen eines Vorhalteverfahrens aufgefordert worden, Unterlagen beizubringen und Steuererklärungen einzureichen, was er jedoch nicht gemacht habe. Allein die Tatsache, dass sämtliche Besteuerungsgrundlagen in den genannten Erstbescheiden auf Schätzungen beruhten, weil ***X*** zuvor die Mitwirkungspflicht missachtet habe, indem er keine Unterlagen zur Verfügung gestellt habe, rechtfertige das Argument neu hervorgekommener Tatsachen im Rahmen des Prüfungsverfahrens. Sämtliche Unterlagen, auf die sich die Wiederaufnahme gründe, seien im Zuge des Außenprüfungsverfahrens über Aufforderung des Finanzamtes neu vorgelegt worden. Die steuerlichen Feststellungen seien auf Basis dieser neuen Unterlagen getroffen worden.

Mit Schreiben vom 11.6.2018 (OZ 18) beantragte ***X*** durch seinen rechtsanwaltlichen Vertreter ohne weiteres Vorbringen die Vorlage der Beschwerde gegen die im Spruch dieses Erkenntnisses genannten Bescheide an das Bundesfinanzgericht.

Daraufhin legte das Finanzamt den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 28.6.2018 (OZ 38) beantragte es die Abweisung der Beschwerde. Es wies ua darauf hin, dass es im Falle des Unterbleibens einer Zurechnung an ***X*** zu einer „finalen Nichtbesteuerung“ käme, weil bei der ***A GmbH*** seitens des Finanzamtes eine vollständige „Entsteuerung“ betreffend die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer vorgenommen worden sei.

Am ***tt.mm.2018*** verstarb ***X***. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes ***Stadt*** vom ***tt.mm.2019*** (OZ 45) wurde die Verlassenschaft seinen beiden Brüdern, ***Y***, geboren am ***Geburtsdatum Y***, und ***Z***, geboren am ***Geburtsdatum Z***, rechtskräftig eingewantwortet.

Am 4.3.2024 wurde dem steuerlichen Vertreter der beiden Erben in den Räumlichkeiten des Bundesfinanzgerichtes Akteneinsicht gewährt.

Mit Schreiben vom 28.3.2024 (OZ 53) ließ das Bundesfinanzgericht dem steuerlichen Vertreter der beiden Erben die im Rahmen der Akteneinsicht vom 4.3.2024 zur Einsicht vorgelegten Unterlagen auf dessen Wunsch in digitalisierter Form zukommen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 28.3.2025 (OZ 59) wandte sich das Bundesfinanzgericht wie folgt an das Finanzamt:

„1) Im Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 heißt es, dass die „Filialleiter“ nach außen hin nach wie vor als Chefin bzw. Chef aufgetreten seien. Worin manifestiert sich dies im Hinblick auf den (mittlerweile verstorbenen) Beschwerdeführer? Bringen Sie bitte, sofern vorhanden, die bezughabenden Unterlagen bei.

*2) Im Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 heißt es weiters, es lägen der Finanzverwaltung Aussagen ua von ***GF*** vor, die belegen würden, dass die Gewinne aus den Lokalen bei den einzelnen „Filialleitern“ verblieben seien. Bringen Sie bitte die bezughabenden Vernehmungsprotokolle bei.*

*3) Im Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 heißt es weiters, zwischen einigen „Filialleitern“ und ***GF*** bestünden schriftliche Vereinbarungen über die Kosten für die Pacht der Gewerbeberechtigung. Aus diesen Vereinbarungen gehe hervor, dass die Gewinne bei den „Filialleitern“ verblieben seien. Bestand eine solche schriftliche Vereinbarung auch betreffend den Beschwerdeführer? Bejahendenfalls werden Sie ersucht, die bezughabenden Unterlagen beizubringen.*

4) Im Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 heißt es weiters, die meisten der erfassten Eingangsrechnungen lauteten auf die „Filialleiter“ oder auf den Namen der Filiale. Bringen Sie bitte – betreffend den Beschwerdeführer – die bezughabenden Unterlagen bei.“

Mit Antwortschreiben vom 17.4.2025 (OZ 67) bezog das Finanzamt dazu wie folgt Stellung:

Ad 1) ***X*** habe die „***Bar 1***“ geführt und die Liegenschaft der „***Bar 2***“ besessen. Dieses Lokal sei von ***S*** und ***T*** geführt worden. Ein dort beschäftigter Kellner habe als Chef der Bar nicht ***GF***, sondern das Ehepaar ***ST*** genannt. Auch dort beschäftigte Prostituierte hätten bestätigt, dass ***S*** ihr Chef gewesen sei. ***B***

(Buchhalterin) habe ausgesagt, seit sie ***GF*** kenne, habe dieser nie selbst ein Lokal betrieben.

Ad 2) Betreffend ***GF*** seien folgende Befragungen dokumentiert und nunmehr hochgeladen: Niederschriften vom 16.5.2013, 11.4.2014, 29.10.2014 (Frage 5), 5.2.2015 (Fragen 7 und 9) und 20.4.2015 (Frage 13). In den Klammern seien jene Fragen angeführt, die sich auf den Verbleib der Gewinne bezögen.

Ad 3) Aus Frage 3 der Niederschrift mit ***GF*** vom 5.2.2015 gehe hervor, dass schriftliche Vereinbarungen nur fallweise abgeschlossen worden seien. Zum konkreten Betrieb von ***X*** lägen dem Finanzamt keine Verträge vor. Dass ***GF*** monatlich Kosten für die Pacht der Gewerbeberechtigung verrechnet habe, habe er in den Vernehmungen vom 29.10.2014, 5.2.2015 und 20.4.2015 bestätigt.

Ad 4) Rechnungskopien befänden sich in den Beilagen zum hochgeladenen Wiederaufnahmeantrag vom 10.12.2019 in der beim Bundesfinanzgericht zur GZ RV/2100884/2020 anhängigen Beschwerdesache.

Mit Ersuchsschreiben gemäß § 158 BAO vom 2.6.2025 (OZ 83) ersuchte das Bundesfinanzgericht die Stadtgemeinde ***Stadt*** um Übermittlung einer Übersicht über die Inhaber der Bordellberechtigung für die „***Bar 1***“ im Zeitraum 2000 bis 2018.

In Beantwortung dieses Ersuchsschreibens erteilte die Stadtgemeinde ***Stadt*** dem Bundesfinanzgericht mit E-Mail vom 3.6.2025 (OZ 84) folgende Auskunft:

Am ***tt.mm.19jj*** sei ***X*** die Genehmigung zur Führung des Nachtlokals „***Bar 1***“ erteilt worden. Mit seinem Tod am ***tt.mm.2018*** sei diese Genehmigung erloschen. Im Jahr 2018 sei keine neue Erlaubnis für den Betrieb eines Bordells erteilt worden. Erst am ***tt.mm.2019*** habe das Etablissement einen neuen Genehmigungsinhaber erhalten.

Am 5.6.2025 wurde am Bundesfinanzgericht ein Erörterungstermin abgehalten. Das darüber aufgenommene Protokoll (OZ 85) lautet auszugsweise wie folgt:

*„Der Richter händigt Herrn ***stV*** und Herrn ***Finanzamtsvertreter*** eine seitens des BFG von der Stadtgemeinde ***Stadt*** eingeholte Auskunft betreffend die Bordellberechtigung für die streitgegenständliche „***Bar 1***“, ***Adresse Bar 1***, aus (Auskunftersuchen des BFG vom 2.6.2025 [OZ 83], Antwort Stadtgemeinde ***Stadt*** vom 3.6.2025 [OZ 84]).*

****stV***: Ich möchte darauf hinweisen, dass der Inhaber einer Bordellberechtigung nach dem ***Bundesland*** Prostitutionsgesetz zwingend eine natürliche Person sein muss.*

Herr ***Finanzamtsvertreter***: Wenn schon zwingend eine natürliche Person als Inhaber der Bordellberechtigung erforderlich ist, dann hätte das im vorliegenden Fall auch Herr ***GF*** sein können.

Richter an Herrn ***Finanzamtsvertreter***: In Ihrem Schreiben vom 17.4.2025 (OZ 67) beantworten Sie die Frage des Gerichtes, worin es im Hinblick auf den (mittlerweile verstorbenen) Bf zum Ausdruck komme, dass die „Filialleiter“ – wie im Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 beschrieben – nach außen hin als „Chefin“ bzw „Chef“ aufgetreten seien, mit einem Verweis auf die Beilagen 4 - 10 des Wiederaufnahmsantrages (OZ 65) zur GZ RV/2100884/2020 und die Ausführungen des Finanzamtes in den diesbezüglichen Abweisungsbescheiden. Bitte um nähere Erläuterung.

Herr ***Finanzamtsvertreter*** führt dazu aus: Ich wollte damit nur auf den ohnehin schon bekannten Standpunkt der Behörde verweisen.

Herr ***stV***: Auf der einen Seite zu sagen, die Rechnungen seien ordnungsgemäß auf die ***A GmbH*** ausgestellt worden, auf der anderen Seite aber zu argumentieren, dass die betreffenden Rechnungen Scheinrechnungen seien, ist unschlüssig, weil das Indiz zu Scheinrechnungen fehlt.

Herr ***Finanzamtsvertreter***: Ich habe nicht gesagt, dass die Rechnungen „ordnungsgemäß“ an die ***A GmbH*** fakturiert wurden. Wenn das Konstrukt so war, dass die betroffenen Personen ihre Gewerbeberechtigung verloren haben und in der Folge die ***A GmbH*** gegründet wurde, dann ist auch nachvollziehbar, dass die Rechnungsaussteller instruiert wurden, die ***A GmbH*** als Rechnungsadressaten anzugeben. Aus den besagten Rechnungen geht überdies hervor, dass die Leistungen für den Standort ***Adresse Bar 1*** erbracht wurden.

Auf Nachfrage von ***stV***, wer welche Instruktionen von wem erhalten hat, und wo sich diese im Akt befinden, gibt Herr ***Finanzamtsvertreter*** an: Es wird im Akt kein diesbezügliches Schriftstück geben. Allerdings steht auf den Rechnungen der Filialstandort. Wenn jemand die Leistung vor Ort erbracht hat, wird es wohl so gewesen sein, dass sich diese Person darüber informiert hat, an wen die jeweilige Rechnung auszustellen ist. Aus dem Umstand, dass auf den Rechnungen die ***A GmbH*** mit dem Filialstandort ***Adresse Bar 1*** genannt ist, schloss die Sachbearbeiterin im Bescheid vom 22.4.2020 über die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages (RV/2100884/2020), dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise diese Eingangsumsätze Herrn ***X*** zuzurechnen seien.

Richter an Herrn ***Finanzamtsvertreter***: Im Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 heißt es ua, dass die „***A GmbH*** niemals operativ tätig wurde“. Bitte um nähere Erläuterung.

Herr ***Finanzamtsvertreter***: Im Prinzip ist es die gleiche Argumentation wie vorhin. Die Aufgabe der ***A GmbH*** bestand darin, die Gewerbeberechtigung zur Verfügung zu stellen. Das operative Geschäft erfolgte allerdings in den einzelnen Filialen, im gegenständlichen Fall in der Filiale ***Adresse Bar 1***. Ich verweise auf die Niederschrift betreffend die Befragung von Herrn ***GF*** vom 29.10.2014, OZ 62, Fragen 4, 7, 8, 15 und 16. Darin geht es ua um die Zurverfügungstellung der Gewerbeberechtigung gegen ein Entgelt von 370,00 Euro monatlich.

stV stellt hierzu die Frage, ob der Abgabenbehörde die Anzahl der Dienstnehmer der ***A GmbH*** bekannt ist. Er verweist dazu auf die entsprechende Beilage 3 des Wiederaufnahmeantrages (RV/2100884/2020). Weiters fragt ***stV*** nach, ob diese Dienstverhältnisse anerkannt oder im Nachhinein storniert worden seien bzw was es bedeuten würde, wenn diese Dienstverhältnisse nicht storniert worden seien.

Herr ***Finanzamtsvertreter*** wird diese Information nachreichen und Stellung beziehen.

Richter an Herrn ***Finanzamtsvertreter***: Im Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 (OZ 26) heißt es ua, dass das Geschäftsverhältnis zwischen dem (mittlerweile verstorbenen) Bf und ***GF*** seit 2006 bestand. Können Sie das näher erläutern?

Herr ***Finanzamtsvertreter***: Der Bf war ab Dezember 2006 bei der ***B GmbH*** angestellt (Lohnzettel ab 2006). Daraus schlossen die Prüfer, dass der Bf Herrn ***GF*** seit dieser Zeit kannte. Eine steuerliche Relevanz hat dieser Punkt jedoch nicht.

stV führt wie folgt aus: Die Abgabenbehörde führt in der OZ 3/86 ff (Sachverhaltsdarstellung zum BP-Bericht) an, dass die Barbewegungsverordnung nicht eingehalten wurde. Ich zitiere: „In allen Betrieben werden die Tageslosungen mittels Klopfstreifen von Rechenmaschinen aufgezeichnet [...]. Diese Tatsachen berechtigen jedenfalls zu einer Schätzung nach § 184 BAO.“ Hierzu möchte ich mich wie folgt äußern: Im Zeitraum 1.1.2007 bis 31.12.2015 galt die Barbewegungsverordnung BGBl II 2006/441 zur vereinfachten Losungsermittlung bei Bareingängen und Barausgängen. Die konkrete Form der Einzelaufzeichnungen blieb laut Verordnung dem Unternehmer überlassen und sind Rechenstreifen als geeignete Aufzeichnungen anzusehen (siehe Durchführungserlass zur Barbewegungsverordnung vom 27.12.2006, BMF-010102/0004-IV/2/2006, Punkt 1.2.1, 5. Absatz). Die Berechtigung zur vereinfachten Losungsermittlung erlosch, wenn in einem Wirtschaftsjahr die Umsatzgrenze von 150.000,00 Euro überstiegen wurde. Die einmalige Überschreitung der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von 3 Wirtschaftsjahren ist unbeachtlich. Die Umsatzgrenze galt für jeden einzelnen Betrieb (§ 1 Abs 1 iVm Abs 4 Barbewegungsverordnung). Die Bareinnahmen im gegenständlichen Betrieb überstiegen in den gegenständlichen Zeiträumen nicht die vorgeschriebenen Umsatzgrenzen. Daher war die Abgabenbehörde zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend ESt und USt 2011 und 2012 nicht berechtigt.

*Herr ***Finanzamtsvertreter***: Das Finanzamt wird sich hierzu in der bereits oben avisierten Stellungnahme äußern.“*

Mit Schreiben vom 24.6.2025 (OZ 86) erstattete das Finanzamt in Ergänzung zu den im Erörterungstermin vom 5.6.2025 diskutierten Punkten weiteres Vorbringen. Es zitierte ua zahlreiche von ***GF*** im Rahmen von finanzpolizeilichen und abgabenbehördlichen Befragungen getätigte Aussagen zum Geschäftszweck der ***A GmbH***, zum Ablauf in den Betrieben, zur „Pacht“ der Gewerbeberechtigung der ***A GmbH*** durch die Betriebe sowie zur Frage, wo die in den Betrieben (Filialen) erwirtschafteten Gewinne verblieben sind.

In Reaktion darauf ersuchte der steuerliche Vertreter der beiden Erben das Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 28.7.2025 (OZ 100) um Beischaffung ua des „Steuer-/Veranlagungsaktes“ und des „Hand- und Prüfungsaktes“, jeweils betreffend die ***A GmbH***, vom Finanzamt. Die Aufnahme dieser Beweismittel sei von Relevanz, weil sich daraus ergebe, dass ***X*** nicht der Betreiber der Lokale gewesen sei und die Einkünfte bzw Umsätze ausschließlich der ***A GmbH*** zuzurechnen seien. Darüber hinaus führte der steuerliche Vertreter der beiden Erben wie folgt aus: *„Dem Bundesfinanzgericht wird zur Findung der materiellen Wahrheit das bereits telefonisch avisierte Beweisanbot unterbreitet, die von der Abgabenbehörde zurückerhaltenen Unterlagen zum Rechnungswesen nochmals zur Einsicht vorzulegen. Die Aufnahme auch dieser Beweismittel ist von Relevanz, da sich nach Durchführung der beantragten Beweismittel ergibt, dass die Einkünfte bzw die Umsätze ausschließlich der ***A GmbH*** zuzurechnen sind. Aufgrund des Umfanges der Ordner (ca zwei Schachteln) wird um telefonische Abstimmung ersucht, in welcher Form die Belege vorgelegt werden sollen.“*

Mit Schreiben vom 30.10.2025 (OZ 118) ließ das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht die Akten betreffend die ***A GmbH*** (Außenprüfungsunterlagen, Veranlagungsakt, AJ-WEB Dienstnehmerauskunft) zukommen.

Diese Unterlagen brachte das Bundesfinanzgericht dem steuerlichen Vertreter der beiden Erben mit Schreiben vom 2.2.2026 (OZ 119) zur Kenntnis.

Die vom steuerlichen Vertreter der beiden Erben im Schreiben vom 28.7.2025 angesprochenen Unterlagen zum Rechnungswesen wurden dem Bundesfinanzgericht nicht vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Erstveranlagungen Einkommen- und Umsatzsteuer 2011 und 2012:

Mit Bescheiden vom 29.3.2013, die unangefochten blieben, wurde ***X*** für das Jahr 2011 zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer veranlagt. Die Veranlagungen erfolgten auf der Grundlage einer Schätzung gemäß § 184 BAO, weil für das betreffende Jahr weder eine Einkommen- noch eine Umsatzsteuererklärung eingereicht worden war. Im genannten Einkommensteuerbescheid sind an Einkünften zum einen solche aus nichtselbständiger Arbeit (basierend auf einem seitens der ***B GmbH*** übermittelten Lohnzettel) und zum anderen solche aus Vermietung und Verpachtung (Schätzung) ausgewiesen.

Mit Bescheiden vom 1.4.2014, die unangefochten blieben, wurde ***X*** für das Jahr 2012 zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer veranlagt. Die Veranlagungen erfolgten auf der Grundlage einer Schätzung gemäß § 184 BAO, weil für das betreffende Jahr weder eine Einkommen- noch eine Umsatzsteuererklärung eingereicht worden war. Im genannten Einkommensteuerbescheid sind an Einkünften zum einen solche aus nichtselbständiger Arbeit (basierend auf einem seitens der ***A GmbH*** übermittelten Lohnzettel) und zum anderen solche aus Vermietung und Verpachtung (Schätzung) ausgewiesen.

Neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel:

Im Anschluss an eine bei ***X*** durchgeführte, ua die Jahre 2011 und 2012 umfassende Außenprüfung (Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 9.1.2015 [OZ 92 Seite 23]) nahm das Finanzamt mit den im Spruch dieses Erkenntnisses genannten Bescheiden vom 14.8.2015 die Einkommen- und Umsatzsteuerverfahren der Jahre 2011 und 2012 wieder auf.

Das Finanzamt verwies in den Begründungen der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15.7.2015 und den Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015.

Im verwiesenen Außenprüfungsbericht findet sich unter der Überschrift „Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 Abs 1 BAO“ bezüglich der Abgabenart „Einkommensteuer 2011 - 2014“ und bezüglich der Abgabenart „Umsatzsteuer 2011 - 2014“ jeweils der Hinweis auf die Feststellungen unter „Tz 01 - Tz 03“.

Die mit „Sachverhaltsdarstellung“ titulierte Tz 1 des verwiesenen Außenprüfungsberichtes, zu welcher die Beilage 1 zählt, wurde bereits oben auf den Seiten 2 bis 4 dieses Erkenntnisses (Punkt I. Verfahrensgang) wörtlich wiedergegeben, sodass zur Vermeidung von Wiederholungen darauf verwiesen wird.

In der mit „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ titulierten Tz 3 des verwiesenen Außenprüfungsberichtes, zu welcher die Beilage 2 zählt, ist die Berechnung der Einkünfte und Umsätze dargestellt. Die Berechnung erfolgte demnach auf der Grundlage einer Schätzung ausgehend von den in den Abgabenerklärungen der ***A GmbH*** ausgewiesenen Beträgen sowie den die „***Bar 1***“ und die „***Bar 2***“ betreffenden Kreditkartenumsätzen.

In der mit „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ titulierten Tz 2 des verwiesenen Außenprüfungsberichtes heißt es wörtlich wie folgt: „Für die Liegenschaft in ***Ort 1*** wie auch für jene in ***Ort 2*** werden keine Einkünfte aus VuV festgesetzt, da keine Unterlagen für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen vorhanden sind und eine Schätzung deshalb nicht seriös durchführbar ist. Zudem kann nicht zwingend davon ausgegangen werden, dass diese Einkünfte nicht bereits als Bareinnahmen in den erklärten Erlösen enthalten sind.“

In Konkretisierung und Ergänzung dieses vom Finanzamt zur Wiederaufnahme der gegenständlichen Verfahren herangezogenen Tatsachenkomplexes (insbesondere Tz 1 [Beilage 1] des Außenprüfungsberichtes), der dem Finanzamt erst im Zuge der Außenprüfung (und somit nach der Erlassung der Erstbescheide vom 29.3.2013 und 1.4.2014) bekannt geworden ist, führt das Bundesfinanzgericht wie folgt aus:

Am ***tt.mm.19jj*** wurde ***X*** seitens der Stadtgemeinde ***Stadt*** die Genehmigung zum Betrieb des Nachtlokals „***Bar 1***“ an der Adresse ***Adresse Bar 1*** erteilt (Bordellberechtigung im Sinne des ***Bundesland*** Prostitutionsgesetzes). Er hatte die Bordellberechtigung durchgehend bis zu seinem Tod am ***tt.mm.2018*** – somit auch während des hier gegenständlichen Streitzeitraumes – inne.

X war im Zeitraum 2004 bis zu seinem Tod am ***tt.mm.2018*** – somit auch während des hier gegenständlichen Streitzeitraumes – Alleineigentümer der an der Adresse ***Adresse Bar 1*** gelegenen Immobilie, in welcher die „***Bar 1***“ betrieben wurde (***EZ...KG...***).

X war im Zeitraum 2001 bis zu seinem Tod am ***tt.mm.2018*** – somit auch während des hier gegenständlichen Streitzeitraumes – Alleineigentümer des an der Adresse ***Adresse Wohnhaus*** gelegenen Wohnhauses (***EZ...KG...***), das als Unterkunft für in der „***Bar 1***“ beschäftigte Mitarbeiterinnen diente.

X hatte ursprünglich auch die in Zusammenhang mit dem Betrieb der „***Bar 1***“ erforderliche Gewerbeberechtigung im Sinne der Gewerbeordnung inne und die „***Bar 1***“ selbst jahrelang betrieben. Infolge eines (Finanz-)Strafverfahrens wurde ihm die Gewerbeberechtigung entzogen, weshalb er im Jahr 2006 mit ***GF*** in Kontakt trat und die „***Bar 1***“ in der Folge zunächst unter dem Deckmantel der ***B GmbH*** und sodann ab der Errichtung der ***A GmbH*** im Jahr 2011 unter deren Deckmantel führte.

Die ***A GmbH*** (FB-Nummer: ***FN***) wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom ***tt.mm.2011*** errichtet und am ***tt.mm.2011*** im Firmenbuch eingetragen. Alleingesellschafterin war ab dem Zeitpunkt der Gesellschaftsgründung ***G***. Mit der (alleinigen) Geschäftsführung war ab dem Zeitpunkt der Gesellschaftsgründung ***GF*** befasst. Mit Abtretungsvertrag vom ***tt.mm.2014*** trat ***G*** ihren Geschäftsanteil an ***GF*** ab. Mit Beschluss des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen

Stadt vom ***tt.mm.2015*** (***GZ***) wurde die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens ausgesprochen. Am ***tt.mm.2016*** wurde die ***A GmbH*** gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht.

Die ***A GmbH*** hatte im Zeitraum ***tt.mm.2011*** bis ***tt.mm.2014*** die Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe „Gastgewerbe in der Betriebsart "Bar" gemäß § 94 Z 26 GewO 1994 mit der Berechtigung gemäß § 111 Abs 1 Z 2 GewO 1994“ inne. Gewerbeberechtigter Geschäftsführer war im genannten Zeitraum ***GF***. Als Betriebsstätte im gewerberechtlichen Sinn war im Gewerbeinformationssystem Austria (GISA) im Zeitraum ***tt.mm.2011*** bis ***tt.mm.2014*** ua die Adresse ***Adresse Bar 1*** („***Bar 1***“) ausgewiesen.

Der Zweck der ***A GmbH*** bestand ua darin, Gaststätten- und Bordellbetreibern, denen – aus unterschiedlichen Gründen (zB als Folge einer strafgerichtlichen Verurteilung) – die Gewerbeberechtigung zum Betrieb der Gaststätte bzw des Bordells entzogen wurde, die Möglichkeit zu eröffnen, den jeweiligen Betrieb unter ihrem Deckmantel fortzuführen, indem sie – als Gewerbeinhaberin – ihnen die Gewerbeberechtigung gegen Entgelt „zur Verfügung stellte“.

Die betreffenden Personen (bisherige Gaststätten- und Bordellbetreiber), darunter ***X***, wurden im Konstrukt der ***A GmbH*** stets als „Filialleiter“ bezeichnet.

Die ***A GmbH*** stellte einen Katalog an „Auflagen“ auf, deren Erfüllung Voraussetzung für die „Zurverfügungstellung“ der Gewerbeberechtigung bzw für die Teilnahme einer Gaststätte oder eines Bordells an ihrem Konstrukt war. Diese „Auflagen“ lauteten wie folgt:

„1) Einhaltung der Aufzeichnungspflicht für das Finanzamt (Tageslosungen).

2) Einhaltung der Zahlungsverpflichtungen (Sozialabgaben monatlich und Finanzabgaben eineinhalbmonatlich). Alle anderen Abgaben sind nach Aufforderung fällig.

3) Beschäftigungsverbot für Illegale.

4) Die Aufnahme von Personal ist nur mit Zustimmung der Firma erlaubt.

5) Große Investitionen sind ebenfalls nur mit Zustimmung der Firma erlaubt.“

Für die „Zurverfügungstellung“ der Gewerbeberechtigung war von den „Filialleitern“, darunter ***X***, ein monatliches Entgelt von 370,00 Euro an die ***A GmbH*** und darüber hinaus ein monatlicher Betrag von meist 50,00 Euro bis 70,00 Euro unmittelbar an ***GF*** zu leisten.

GF übernahm in seiner Funktion als Geschäftsführer der ***A GmbH*** verschiedene Verwaltungsagenden für die am Konstrukt der ***A GmbH*** teilnehmenden Gaststätten und Bordelle, wie zB die sozialversicherungsrechtliche An- und Abmeldung von Dienstnehmern (die in den Gaststätten und Bordellen tätigen Dienstnehmer wurden als Dienstnehmer der ***A GmbH*** zur Sozialversicherung an- und abgemeldet), die Buchhaltung, die Lohnverrechnung sowie steuerliche Angelegenheiten. Für die Übernahme dieser Verwaltungsagenden hatten die „Filialleiter“ – zusätzlich zu dem oben angesprochenen Entgelt für die „Zurverfügungstellung“ der Gewerbeberechtigung – einen monatlichen Betrag an die ***A GmbH*** zu leisten. Der ***A GmbH*** kam damit im Ergebnis die Funktion einer Verwaltungsdienstleisterin für die an ihrem Konstrukt teilnehmenden Gaststätten und Bordelle zu.

Die diesbezüglichen Beträge wurden von ***GF*** für jede Gaststätte bzw jedes Bordell in monatlichen Aufstellungen – unter Verwendung eines stets gleich aufgebauten Vordruckes – händisch aufgeschlüsselt. Im Fall der „***Bar 1***“ stellt sich der für den Monat August 2012 händisch ausgefüllte Vordruck (beispielhaft) wie folgt dar (OZ 96 Seite 21):

A GmbH		Firmenfiliale: ***Bar 1***		Monat: 8/12
Art der Zahlung:	Datum:	Betrag:	Akonto:	Bemerkungen:
Übertrag vom Vormonat				
Losung		370,00 Euro		
Vorsteuer		2.403,54 Euro		
Lohn				
Nebenkosten		2.261,08 Euro		
Lohnverrechnung		56,00 Euro		
An- und Abmeldung				
AKM				
Kammerumlage		22,00 Euro		
Tourismusabgabe				
Kost (Anm BFG: gemeint ist KÖSt)				
Buchhaltung		80,00 Euro		
Bilanz		20,00 Euro		
Magistratsabgabe				

Drucksorten				
Miete				
Betriebskosten				
Strom				
Heizung				
Versicherung				
Grundsteuer				
KFZ				
Firmenbuch				
Schanigarten				
Leihinventar				
Konzession		75,00 Euro		
Kommunalabgabe		202,88 Euro		
Lustbarkeit		44,00 Euro		
Sonstiges	FA	1.239,42 Euro		
Summe:		6.773,92 Euro		

Dieser tabellarischen Aufstellung ist ua zu entnehmen, dass ***X*** für die „***Bar 1***“ für den Monat August 2012 56,00 Euro für „Lohnverrechnung“ und 100,00 Euro für „Buchhaltung/Bilanz“ an die ***A GmbH*** zu entrichten hatte (zu den Positionen „Losung“ und „Konzession“ siehe unten unter Punkt II.2. [Beweiswürdigung]).

Es bestand keine separate Buchhaltung je Gaststätte bzw Bordell. Die Gaststätten und Bordelle wurden in der Buchhaltung der ***A GmbH*** erfasst.

Auch die Abgaben (Ertragsteuer, Umsatzsteuer etc) wurden nicht gesondert je Gaststätte bzw Bordell erklärt und abgeführt, sondern flossen die Ergebnisse (Umsätze, Gewinne etc) in die Abgabenerklärungen (Körperschaftsteuererklärungen, Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen) der ***A GmbH*** ein.

X war in den Zeiträumen 1.1.2012 bis 24.4.2013 und 22.1.2014 bis 30.8.2014 als Dienstnehmer („Arbeiter“) der ***A GmbH*** mit einem monatlichen Lohn von rund 1.000,00 Euro bei der ***Bundesland*** Gebietskrankenkasse zur Sozialversicherung angemeldet. Für die besagten Zeiträume wurden auch Lohnzettel an das Finanzamt übermittelt. Diese Schritte

wurden nur zum Schein gesetzt. Tatsächlich agierte ***X*** ab der Errichtung der ***A GmbH*** im Jahr 2011 (und auch in den darauffolgenden Jahren) nicht als weisungsgebundener, in die Organisation eingegliedeter Dienstnehmer der ***A GmbH***. Vielmehr führte er die „***Bar 1***“ unter dem Deckmantel der ***A GmbH*** nach eigenem Gutdünken ohne jegliche persönliche Weisungsbindung. Er konnte über die in der „***Bar 1***“ erwirtschafteten Gelder frei verfügen und trug das Unternehmerrisiko. Die in der „***Bar 1***“ erwirtschafteten Gewinne (im Sinne von Einnahmen abzüglich Ausgaben) verblieben ihm.

GF hatte mit dem betrieblichen Ablauf in den Gaststätten und Bordellen nichts zu tun.

Es existierte weder ein nach außen hin dokumentierter Vertrag über die Verpachtung der „***Bar 1***“ durch ***X*** an die ***A GmbH***, dem die Modalitäten der Überlassung der „***Bar 1***“ zu entnehmen wären, noch ein nach außen hin dokumentierter Dienstvertrag, dem der Tätigkeitsbereich von ***X*** im Rahmen der ***A GmbH*** zu entnehmen wäre.

Nach außen hin trat in Zusammenhang mit der „***Bar 1***“ (sowohl im Hinblick auf die Ausgangs- als auch im Hinblick auf die Eingangsumsätze) nicht ***X***, sondern die ***A GmbH*** auf.

Auch in Zusammenhang mit der „***Bar 2***“ trat ***X*** nach außen hin nicht in Erscheinung.

Sämtliche in den Gaststätten und Bordellen beschäftigten Dienstnehmer waren als Dienstnehmer der ***A GmbH*** zur Sozialversicherung angemeldet.

Vor der Errichtung der ***A GmbH*** hatte ***X*** die „***Bar 1***“ unter dem Deckmantel der ***B GmbH*** (FB-Nummer: ***FN***) geführt. Das Konstrukt der ***B GmbH***, die im Jahr 2001 errichtet und Anfang 2013 gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht wurde (zum Gesellschafterkreis zählte ab dem Jahr 2004 ua ***GF***), folgte demselben Muster wie jenes der ***A GmbH***.

2. Beweiswürdigung:

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde (bzw beim Bundesfinanzgericht) offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde (bzw das Bundesfinanzgericht) im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen

anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH genügt es, 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 (vgl zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; siehe auch *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 167 Rz 8, mwN).

Die Feststellungen zu den Erstveranlagungen von ***X*** für die Jahre 2011 und 2012 beruhen auf den diesbezüglichen im Akt einliegenden Bescheiden und Auszügen aus dem Abgabensinformationssystem (AIS) (OZ 88 Seite 125 ff) sowie den seitens der beschwerdeführenden Partei unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung vom 14.5.2018 (OZ 15).

Die Feststellungen zu der für die Wiederaufnahme der Verfahren relevanten Verweiskette (in den Begründungen der Wiederaufnahmebescheide vom 14.8.2015 enthaltener Hinweis auf ua den Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015; im Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 unter dem Punkt „Wiederaufnahme“ enthaltener Hinweis auf die Feststellungen unter „Tz 01 - Tz 03“) beruhen auf den aktenkundigen Wiederaufnahmebescheiden vom 14.8.2015 (OZ 11 - 14) und dem ebenfalls aktenkundigen Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 (OZ 26).

Hinweise darauf, dass der in den genannten Textziffern des Außenprüfungsberichtes vom 5.8.2015 angeführte Tatsachenkomplex dem Finanzamt schon zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide bekannt gewesen wäre, sind den vorliegenden Akten nicht zu entnehmen. Sowohl in der Beschwerdeentscheidung vom 14.5.2018 (OZ 15) als auch im Schreiben vom 24.6.2025 (OZ 86) wies das Finanzamt ausdrücklich darauf hin, dass es sich bei den in den genannten Textziffern des Außenprüfungsberichtes vom 5.8.2015 beschriebenen Tatsachen und Beweismitteln um solche handle, die im Zuge der Prüfungshandlungen neu hervorgekommen seien. Die beschwerdeführende Partei ist dem nicht entgegengetreten.

Die Feststellungen zur Bordellberechtigung betreffend die „***Bar 1***“ beruhen auf der von der Stadtgemeinde ***Stadt*** dem Bundesfinanzgericht erteilten Auskunft vom 3.6.2025 (OZ 84). Damit konfrontiert wurde von den Verfahrensparteien im Zuge des am 5.6.2025 abgehaltenen Erörterungstermines nichts Anderslautendes vorgebracht (OZ 85).

Die Feststellung, dass ***X*** im Zeitraum 2004 bis zu seinem Tod am ***tt.mm.2018*** durchgehend Alleineigentümer jener Immobilie war, in welcher die „***Bar 1***“ betrieben wurde, gründet sich – neben den Ausführungen des Finanzamtes im Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 (OZ 26 Seite 4) – auf den diesbezüglichen Grundbuchsauszug (OZ 88 Seite 97), den Kaufvertrag vom ***tt.mm.2004***, mit dem ***X*** die Immobilie erworben hatte (OZ 89 Seite 14), und den Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes ***Stadt*** vom ***tt.mm.2019*** (OZ 45).

Die Feststellung, dass ***X*** im Zeitraum 2001 bis zu seinem Tod am ***tt.mm.2018*** durchgehend Alleineigentümer des an der Adresse ***Adresse Wohnhaus*** gelegenen Wohnhauses war, das als Unterkunft für die in der „***Bar 1***“ beschäftigten Mitarbeiterinnen diente, stützt sich – neben den Ausführungen des Finanzamtes im Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 (OZ 26 Seite 4) – auf den diesbezüglichen Grundbuchsauszug (OZ 88 Seite 105), den Kaufvertrag vom ***tt.mm.2001***, mit dem ***X*** die Immobilie erworben hatte (OZ 89 Seite 8), und den Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes ***Stadt*** vom ***tt.mm.2019*** (OZ 45).

Dass ***X*** die „***Bar 1***“ ursprünglich selbst betrieben hatte, er zunächst auch Inhaber der diesbezüglichen Gewerbeberechtigung im Sinne der Gewerbeordnung war, und ihm diese Gewerbeberechtigung infolge eines (Finanz-)Strafverfahrens entzogen wurde, ergibt sich aus den niederschriftlich festgehaltenen Aussagen von ***X*** im Zuge der abgabenbehördlichen Befragung vom 20.2.2015 (Niederschrift vom 20.2.2015, Frage 4, OZ 24 Seite 2).

Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen der ***A GmbH*** (Errichtung, Beendigung, Kreis der Gesellschafter und Geschäftsführer) beruhen auf einer Abfrage des Firmenbuches samt den dort hinterlegten Urkunden (OZ 134). Anderslautendes wurde von den Verfahrensparteien nicht vorgebracht.

Die Feststellungen zur Gewerbeberechtigung der ***A GmbH*** (Art der Gewerbeberechtigung, gewerberechtlicher Geschäftsführer, Betriebsstätte im gewerberechtlichen Sinn ua an der Adresse ***Adresse Bar 1*** [„***Bar 1***“]) gründen sich auf eine Abfrage des Gewerbeinformationssystems Austria (GISA) (OZ 135). Anderslautendes wurde von den Verfahrensparteien nicht vorgebracht.

Die Feststellungen zu dem mit der ***A GmbH*** verfolgten Zweck beruhen auf Folgendem: ***GF*** gab im Zuge zweier finanzpolizeilicher Befragungen vom 11.4.2014 zu Protokoll, dass der Geschäftszweck der ***A GmbH*** „*das zur Verfügung stellen der Konzession*“ an Gaststätten und Betriebe aus anderen Branchen gewesen sei (Niederschrift vom 11.4.2014, OZ 61 Seite 2, [weitere] Niederschrift vom 11.4.2014, OZ 61 Seite 7). Im Zuge der abgabenbehördlichen Befragung vom 29.10.2014 führte ***GF*** überdies wie folgt aus: „*Die Betriebe hatten keine eigene Konzession, teilweise durch Vorstrafen und deshalb wurde dieses System gewählt.*“ (Niederschrift vom 29.10.2014, Frage 7, OZ 62 Seite 2). Dies bestätigend sagte er im Zuge der abgabenbehördlichen Befragung vom 5.2.2015 aus, die „Filialleiter“ seien zu ihm gekommen. Er habe diese Personen in deren eigenen Betrieben kennengelernt. Mangels eigener Konzession hätten sie ihn gebeten, die Konzession zur Verfügung zu stellen (Niederschrift vom 5.2.2015, Frage 2, OZ 63 Seite 2). Mit diesen Ausführungen steht auch die Aussage von ***X*** im Zuge der abgabenbehördlichen Befragung vom 20.2.2015 im Einklang, er sei zunächst selbst Betreiber der „***Bar 1***“ gewesen, habe jedoch aufgrund eines Finanzstrafverfahrens die Gewerbeberechtigung verloren (Niederschrift vom 20.2.2015,

Frage 4, OZ 24 Seite 2). Auch das Finanzamt führte diesbezüglich im Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 aus, die „Filialleiter“ hätten aus verschiedenen Gründen ihre Gewerbeberechtigung verloren und seien in der Folge auf das Angebot von ***GF*** zurückgekommen, den jeweiligen Betrieb unter der ***A GmbH*** zu führen (OZ 26 Seite 3). Die beschwerdeführende Partei ist alldem nicht substantiiert entgegengetreten. Das Bundesfinanzgericht nimmt es vor diesem Hintergrund als erwiesen an, dass der Zweck der ***A GmbH*** ua darin bestand, Gaststätten- und Bordellbetreibern, denen – aus unterschiedlichen Gründen (zB als Folge einer strafgerichtlichen Verurteilung) – die Gewerbeberechtigung zum Betrieb der Gaststätte oder des Bordells entzogen wurde, die Möglichkeit zu eröffnen, den jeweiligen Betrieb unter ihrem Deckmantel fortzuführen, indem sie – als Gewerbeinhaberin – ihnen die Gewerbeberechtigung „zur Verfügung stellte“.

Dass seitens der ***A GmbH*** ein Katalog an „Auflagen“ bestand, deren Erfüllung Voraussetzung für die „Zurverfügungstellung“ der Gewerbeberechtigung bzw für die Teilnahme einer Gaststätte oder eines Bordells an ihrem Konstrukt war, ist den Aussagen von ***GF*** im Zuge der finanzpolizeilichen Befragung vom 11.4.2014 zu entnehmen. Er gab diesbezüglich Folgendes zu Protokoll: *„Ich lege eine Kopie vor, unter welchen Auflagen die Fa. ***A GmbH*** ihr Gewerbe zur Verfügung stellt. Insbesondere verweise ich auf den Punkt 3 „Beschäftigungsverbot für Illegale“.“* (Niederschrift vom 11.4.2014, OZ 61 Seite 2). Der wörtlich wiedergegebene Inhalt des Auflagen-Kataloges entstammt der im Akt einliegenden Kopie dieses Kataloges (OZ 60 Seite 5).

Dass ***X*** im Konstrukt der ***A GmbH*** als „Filialleiter“ bezeichnet wurde, ergibt sich ua aus den Ausführungen von ***GF*** im Zuge der abgabenbehördlichen Befragung vom 5.2.2015 (Niederschrift vom 5.2.2015, Frage 5, OZ 63 Seite 3).

Dass die „Filialleiter“, darunter ***X***, für die „Zurverfügungstellung“ der Gewerbeberechtigung ein monatliches Entgelt von 370,00 Euro an die ***A GmbH*** und darüber hinaus einen monatlichen Betrag von meist 50,00 Euro bis 70,00 Euro unmittelbar an ***GF*** zu leisten hatten, nimmt das Bundesfinanzgericht aus folgenden Gründen als erwiesen an: ***GF*** gab im Zuge der finanzpolizeilichen Befragung vom 11.4.2014 zu Protokoll, die ***A GmbH*** habe für die Zurverfügungstellung der Konzession monatlich 370,00 Euro in bar erhalten (Niederschrift vom 11.4.2014, OZ 61 Seite 7). Dies bestätigend beantwortete er im Zuge der abgabenbehördlichen Befragung vom 29.10.2014 die Frage, wie hoch die „Pacht“ für die Gewerbeberechtigung gewesen sei, dahingehend, dass die ***A GmbH*** von jedem Betrieb monatlich 370,00 Euro und er persönlich zusätzlich 50,00 Euro bis 70,00 Euro bekommen habe (Niederschrift vom 29.10.2014, Frage 4, OZ 62 Seite 2). Die Bilanzbuchhalterin ***B*** gab im Zuge der abgabenbehördlichen Befragung vom 4.3.2015 zur Frage, welche Beträge ***GF*** als „Pacht“ für die Gewerbeberechtigung erhalten habe, zu Protokoll, ***GF*** habe ihr einmal eine Aufstellung gezeigt und den Betrag als Verwaltungskostenzuschuss bezeichnet, wobei sie davon ausgehe, dass dies in der

Buchhaltung nicht erfasst sei (Niederschrift vom 4.3.2015, Frage 19, OZ 25 Seite 4). Dementsprechend führte auch das Finanzamt im Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 aus, ***GF*** habe den „Filialleitern“ monatlich erhebliche Kosten für die „Pacht“ der Gewerbeberechtigung verrechnet (OZ 26 Seite 3). In den im Akt des Bundesfinanzgerichtes einliegenden monatlichen Aufstellungen je Gasthaus bzw Bordell (händisch ausgefüllte, stets gleich aufgebaute Vordrucke) ist zur Position „Losung“ nahezu durchgehend der Betrag von 370,00 Euro und zur Position „Konzession“ meist der Betrag von 70,00 Euro angeführt (OZ 114 Seiten 12 - 70, OZ 96 Seiten 3 - 46). Befragt nach dem Bedeutungsgehalt dieser Positionen gab ***GF*** in der finanzstrafbehördlichen Befragung vom 20.4.2015 an, der Betrag von 370,00 Euro sei das Geld für die ***A GmbH***, den Betrag „Konzession“ kassiere er selbst (Niederschrift vom 20.4.2015, Frage 1, OZ 64 Seite 2). Die beschwerdeführende Partei ist alldem nicht substantiiert entgegengetreten. Für das Bundesfinanzgericht steht vor diesem Hintergrund fest, dass die „Filialleiter“, darunter ***X***, für die „Zurverfügungstellung“ der Gewerbeberechtigung ein monatliches Entgelt sowohl an die ***A GmbH*** als auch unmittelbar an ***GF*** zu leisten hatten.

Dass der ***A GmbH*** darüber hinaus die Funktion einer Verwaltungsdienstleisterin für die an ihrem Konstrukt teilnehmenden Gaststätten und Bordelle zukam, indem sie durch ihren Geschäftsführer ***GF*** die sozialversicherungsrechtliche An- und Abmeldung von Dienstnehmern, die Buchhaltung, die Lohnverrechnung sowie steuerrechtliche Angelegenheiten für die Gaststätten und Bordelle gegen Entgelt abwickelte, ist zunächst den seitens der beschwerdeführenden Partei unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes im Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 zu entnehmen (OZ 26 Seite 3). Bestätigung findet dies in den monatlichen Aufstellungen je Gaststätte bzw Bordell, in denen sich ua die Positionen „Lohnverrechnung“, „Buchhaltung“ und „Bilanz“ finden (für die „***Bar 1***“ OZ 96 Seiten 3 - 46; für weitere Gaststätten und Bordelle OZ 114 Seiten 12 - 70; siehe dazu auch die unter Punkt II.1. [Festgestellter Sachverhalt] beispielhaft wiedergegebene Aufstellung betreffend die „***Bar 1***“ für den Monat August 2012). ***GF*** gab in der finanzstrafbehördlichen Befragung vom 20.4.2015 zu einer solchen Aufstellung erläuternd zu Protokoll, für die Lohnverrechnung werde 70,00 Euro verlangt, die Beträge für Buchhaltung und Bilanz gingen an ***B*** (Bilanzbuchhalterin) (Niederschrift vom 20.4.2015, Frage 1, OZ 64 Seite 2). Vor diesem Hintergrund nimmt es das Bundesfinanzgericht als erwiesen an, dass der ***A GmbH*** die oben beschriebene Funktion einer Verwaltungsdienstleisterin für die an ihrem Konstrukt teilnehmenden Gaststätten und Bordelle zukam.

Die Feststellungen zur sozialversicherungsrechtlichen Anmeldung von ***X*** als Dienstnehmer („Arbeiter“) der ***A GmbH*** beruhen auf dem aktenkundigen Versicherungsdatenauszug (OZ 88 Seite 26).

Die Feststellung, dass die sozialversicherungsrechtliche Anmeldung von ***X*** als Dienstnehmer („Arbeiter“) der ***A GmbH*** nur zum Schein erfolgte, um die tatsächlichen

Verhältnisse zu verschleiern, und ***X*** in den Streitjahren tatsächlich nicht als weisungsgebundener, in die Organisation eingegliedelter Dienstnehmer der ***A GmbH*** agierte, sondern die „***Bar 1***“ unter dem Deckmantel der ***A GmbH*** – ohne jegliche persönliche Weisungsbindung – nach eigenem Gutdünken führte, über die in der „***Bar 1***“ erwirtschafteten Gelder frei verfügen konnte, und auch der in der „***Bar 1***“ erwirtschaftete Gewinn (im Sinne von Einnahmen abzüglich Ausgaben) bei ***X*** verblieb, beruht auf Folgendem:

Die von ***X*** im Zuge der abgabenbehördlichen Befragung vom 20.2.2015 getätigten Aussagen betreffend sein (vermeintliches) Dienstverhältnis zur ***A GmbH*** sind widersprüchlich. Gab er in der besagten Befragung zunächst an, er erledige nur Hausmeistertätigkeiten vorwiegend im Außenbereich, so führte er in derselben Befragung kurze Zeit später aus, er tätige auch den Einkauf, wobei es keinen „Biervertrag“ und auch sonst keine Lieferantenverträge gebe. Zudem stelle er die Dienstnehmer ein. Er erledige dies telefonisch im Auftrag von ***GF***. Was die für die Mitarbeiter bestimmten Löhne anbelange, so habe er das Geld in bar gemeinsam mit den Lohnzetteln von ***GF*** bekommen und es dann an die Mitarbeiter weitergegeben (Niederschrift vom 20.2.2015, Fragen 2 und 3, OZ 24 Seite 2).

Diese Aussagen sind nicht nur in sich widersprüchlich (und folglich nicht glaubwürdig), sondern widersprechen auch den glaubhaften Ausführungen von ***GF*** im Zuge seiner zahlreichen behördlichen Vernehmungen. So gab ***GF*** im Zuge der finanzpolizeilichen Befragung vom 11.4.2014 zu Protokoll, dass er (***GF***) mit dem eigentlichen Ablauf in den Betrieben nichts zu tun habe. Er (***GF***) nehme die Meldungen über neue Mitarbeiter in den Lokalen entgegen, veranlasse die sozialversicherungsrechtliche Anmeldung und prüfe im Hinblick auf das Ausländerbeschäftigungsgesetz (Niederschrift vom 11.4.2014, OZ 61 Seite 2). Auch im Zuge der abgabenbehördlichen Befragung vom 29.10.2014 wies ***GF*** darauf hin, dass er (***GF***) die Dienstnehmer nur angemeldet habe (Niederschrift vom 29.10.2014, Frage 15, OZ 62 Seite 3). Darüber hinaus sagte ***GF*** im Zuge der abgabenbehördlichen Befragung vom 5.2.2015 aus, die Gehälter der Mitarbeiter hätten die „Filialleiter“ von der Losung ausbezahlt (Niederschrift vom 5.2.2015, Frage 5, OZ 63 Seite 3). Zu den in den einzelnen Gaststätten und Bordellen erwirtschafteten Gewinnen äußerte sich ***GF*** im Zuge der abgabenbehördlichen Befragung vom 29.10.2014 dahingehend, dass die Gewinne bei den „Filialen“ verblieben seien. Die „Filialen“ hätten eigene Bankkonten, auf die er (***GF***) keinen Zugriff habe (Niederschrift vom 29.10.2014, Frage 5, OZ 62 Seite 2). Dies bestätigend gab er im Zuge der abgabenbehördlichen Befragung vom 5.2.2015 an, das Geld, das bedeute Einnahmen weniger Ausgaben, sei jedenfalls bei den „Filialleitern“ verblieben. Versteuert worden seien die Gewinne in der ***A GmbH*** (Niederschrift vom 5.2.2015, Frage 7, OZ 63 Seite 3). In der letztgenannten Befragung führte ***GF*** überdies wörtlich wie folgt aus: *„Wenn mir vorgehalten wird, dass die Filialen eigentlich nicht für eine Nichtabfuhr der Steuern verantwortlich gemacht werden können, da die Gewinne bei der ***A GmbH*** versteuert*

wurden, gebe ich an, dass die Filialleiter die Abgaben einfach nicht bezahlt haben. Auf die Reaktion der Prüfer, dass dies ein Beweis dafür ist, dass die Gewinne den einzelnen Filialleitern zuzurechnen sind, sage ich ja, das ist richtig.“ (Niederschrift vom 5.2.2015, Frage 9, OZ 63 Seite 4).

Auf diese von ***GF*** getätigten Aussagen wies das Finanzamt in seinem Schreiben vom 24.6.2025 ausdrücklich hin (OZ 86 Seiten 1 - 2). Die beschwerdeführende Partei ist alldem nicht substantiiert entgegengetreten.

Dass die Glaubwürdigkeit der Aussagen von ***X*** in Zweifel zu ziehen ist, wird auch durch folgenden Umstand deutlich:

X gab im Zuge einer anlässlich einer Fahrzeugkontrolle erfolgten finanzpolizeilichen Befragung vom 3.3.2012 auszugsweise zu Protokoll, er habe das den Gegenstand der Befragung bildende Fahrzeug im Mai 2011 geleast. In Österreich sei er zu Weihnachten sowie im Jänner 2012 gewesen. Er sei bei der Firma ***A GmbH*** angemeldet und arbeite für diese Firma in Deutschland, wo er Gastro-Einrichtungen auf- und abbaue. Er sei die meiste Zeit in Deutschland (Niederschrift vom 3.3.2012, OZ 88 Seite 47).

Dazu im Widerspruch stehend heißt es im finanzpolizeilichen Aktenvermerk vom 3.3.2012 wie folgt: ***X*** sei im Besitz der „Prostitutionsberechtigung“ für die „***Bar 1***“. Laut Auskunft der Polizei ***Stadt*** (Prostitutions-Streife) sei er dort im Zuge von Kontrollen im Oktober 2011 und November 2011 jedes Mal angetroffen worden (6 Mal im Oktober 2011 und 6 Mal im November 2011) (OZ 88 Seite 39).

Ungeachtet dessen ist es im Hinblick auf die beiden Streitjahre unglaublich, dass eine Person, die ein Bordell jahrelang selbst betrieben hat und (weiterhin) Inhaber der Bordellberechtigung sowie (weiterhin) Alleineigentümer sowohl der Betriebsliegenschaft als auch des den im Bordell beschäftigten Mitarbeiterinnen als Unterkunft dienenden Wohnhauses ist, das Bordell an eine GmbH verpachtet und dort als persönlich weisungsgebundener Arbeitnehmer mit einem monatlichen Lohn von (nur) rund 1.000,00 Euro beschäftigt ist.

Die beschwerdeführende Partei stützt sich damit auf einen der Lebenserfahrung widersprechenden, atypischen Geschehensablauf, den sie nicht zu untermauern vermochte. Es existiert weder ein nach außen hin dokumentierter Dienstvertrag, dem der Tätigkeitsbereich von ***X*** zu entnehmen wäre, noch ein nach außen hin dokumentierter Unternehmenspachtvertrag (das Bestehen eines solchen wurde im Beschwerdeschreiben vom 13.10.2015 ohne nähere Erläuterung behauptet), dem die Modalitäten der Überlassung der „***Bar 1***“ an die ***A GmbH*** zu entnehmen wären. Wie bereits oben aufgezeigt wurde, hat sich ***X*** im Zuge der abgabenbehördlichen Befragung vom 20.2.2015 zudem in Widersprüche verstrickt, indem er zunächst angab, in der „***Bar 1***“ lediglich als

Hausmeister vorwiegend im Außenbereich tätig zu sein, kurz darauf jedoch einräumte, dass er in der „***Bar 1***“ auch für die Bereiche Einkauf und Personal zuständig sei (Niederschrift vom 20.2.2015, Fragen 2 und 3, OZ 24 Seite 2).

Auch der Umstand, dass seitens der „Filialleiter“, darunter ***X***, ein monatliches Entgelt an die ***A GmbH*** für die „Zurverfügungstellung“ der Gewerbeberechtigung zu entrichten war (siehe oben), verdeutlicht, dass es im „Geschäftsmodell“ der ***A GmbH*** gerade nicht darum ging, die „Filialleiter“ als Dienstnehmer in die ***A GmbH*** einzugliedern. Es widerspräche jeglichen arbeitsrechtlichen Grundsätzen, wenn ein Dienstnehmer an seinen Dienstgeber ein Entgelt für die „Zurverfügungstellung“ der Gewerbeberechtigung bezahlen müsste, sind gewerberechtliche Belange doch ausschließlich Sache des Dienstgebers (in diesem Sinne auch BFG 31.10.2017, RV/2101148/2016). Die beschwerdeführende Partei blieb diesbezüglich jede schlüssige Erklärung schuldig.

Keinen Glauben schenkt das Bundesfinanzgericht vor diesem Hintergrund den im Akt einliegenden, den Zeitraum August 2011 bis Dezember 2011 und sodann jeweils Zeiträume von sechs Monaten umfassenden, von ***X*** unter dem Firmenstempel der ***A GmbH*** unterzeichneten „Bestätigungsschreiben“, die wörtlich allesamt wie folgt lauten: *„Ich, ***X***, bestätige hiermit, dass ich von ***GF*** sämtliche Mieten, Betriebskosten, Löhne und Gehälter für die ***Bar 1*** für den Zeitraum 08.2011 bis 12.2011 [01.2012 bis 06.2012] [07.2012 bis 12.2012] erhalten habe. Ich bestätige, dass die Löhne und Gehälter zeitgerecht an die Beschäftigten ausbezahlt wurden.“* (OZ 94 Seiten 19 - 21). Ebenso wenig Glauben schenkt das Bundesfinanzgericht den im Akt einliegenden, die gleichen Zeiträume (wie die Bestätigungsschreiben von ***X***) betreffenden und das gleiche Schriftbild (wie die Bestätigungsschreiben von ***X***) aufweisenden, von ***GF*** unter dem Firmenstempel der ***A GmbH*** unterzeichneten „Bestätigungsschreiben“, die wörtlich allesamt wie folgt lauten: *„Ich, ***GF***, bestätige hiermit, dass ich sämtliche betrieblichen Unterlagen, Abrechnungen, Rechnungen udgl sowie sämtliches Geld laut der täglichen Abrechnungstreifen für den Zeitraum 08.2011 bis 12.2011 [01.2012 bis 06.2012] [07.2012 bis 12.2012] jeweils monatlich zur Verbuchung und Einzahlung auf das Geschäftskonto der ***A GmbH*** erhalten habe.“* (OZ 94 Seiten 23 - 25). Das Bundesfinanzgericht geht vor dem Hintergrund aller oben angeführten Umstände davon aus, dass diese erstmals im Laufe des Beschwerdeverfahrens im Jahr 2016 vorgelegten, undatierten „Bestätigungsschreiben“ nachträglich verfasst wurden, um ein Dienstverhältnis von ***X*** zur ***A GmbH*** glaubhaft zu machen. Dafür spricht auch, dass ***GF*** im Zuge der abgabenbehördlichen Befragung vom 5.2.2015 angab, die „Filialleiter“ hätten die Zahlungen nicht bestätigt (Niederschrift vom 5.2.2015, Frage 5, OZ 63, Seite 3).

Im Beschwerdeschreiben vom 13.10.2015 (OZ 1) wird wiederholt ins Treffen geführt, dass ***X*** „von zumindest 2011 bis 2014“ Dienstnehmer der ***A GmbH*** gewesen sei. Weshalb unter diesen (behaupteten) Umständen die sozialversicherungsrechtliche Anmeldung

von ***X*** als Dienstnehmer („Arbeiter“) der ***A GmbH*** erst im Jahr 2012 erfolgte (OZ 88 Seite 28), wurde jedoch nicht dargelegt.

Unter Berücksichtigung all dieser Umstände, insbesondere der oben zitierten Aussagen von ***GF***, denen seitens der beschwerdeführenden Partei nicht substantiiert entgegengetreten wurde, nimmt es das Bundesfinanzgericht als erwiesen an, dass die sozialversicherungsrechtliche Anmeldung von ***X*** als Dienstnehmer („Arbeiter“) der ***A GmbH*** nur zum Schein erfolgte, um die tatsächlichen Verhältnisse zu verschleiern. Das Bundesfinanzgericht geht in Würdigung aller aufgezeigten Umstände davon aus, dass ***X*** in den Streitjahren tatsächlich nicht als weisungsgebundener, in die Organisation eingegliedeter Dienstnehmer der ***A GmbH*** agierte, sondern die „***Bar 1***“ – ohne jegliche persönliche Weisungsbindung – nach eigenem Gutdünken führte, über die in der „***Bar 1***“ erwirtschafteten Gelder frei verfügen konnte, und auch der in der „***Bar 1***“ erwirtschaftete Gewinn (im Sinne von Einnahmen abzüglich Ausgaben) bei ***X*** verblieb.

Die Feststellung, dass die ***A GmbH*** – und nicht ***X*** – nach außen hin auftrat, beruht auf Folgendem:

Im Außenprüfungsbericht des Finanzamtes vom 5.8.2015 (OZ 26) findet sich folgender – nicht näher erläuterter – Passus: „*Nach außen hin traten die „Filialleiter“ nach wie vor als Chefin bzw Chef auf.*“ Weiters führte das Finanzamt im Außenprüfungsbericht wie folgt aus: „*Die meisten der erfassten Eingangsrechnungen lauten auf die „Filialleiter“ oder auf den Namen der „Filiale“.*“ Mit Schreiben vom 28.3.2025 (OZ 59) forderte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt auf, diese allgemein gehaltenen Ausführungen, die die Frage des Außenauftrittes betreffen, im Hinblick auf ***X*** zu konkretisieren. In Reaktion darauf führte das Finanzamt in seinem Schreiben vom 17.4.2025 (OZ 67) (nur) aus, ***X*** habe die „***Bar 1***“ geführt. Betreffend die im Außenprüfungsbericht angesprochenen Eingangsrechnungen verwies es auf dem Antrag der beiden Erben von ***X*** vom 10.12.2019 auf Wiederaufnahme der Einkommen- und Umsatzsteuerverfahren 2013 und 2014 beiliegende Rechnungen (OZ 65 Seiten 30 bis 38). Weiters verwies es auf die diesbezüglichen Ausführungen im Bescheid des Finanzamtes vom 22.4.2020, mit welchem der genannte Wiederaufnahmeantrag abgewiesen wurde (OZ 137).

Dazu ist zu bemerken, dass dem vom Finanzamt ins Treffen geführten Wiederaufnahmeantrag folgende Rechnungen beiliegen (OZ 65 Seiten 30 bis 38):

Rechnungsaussteller	Rechnungsdatum	Leistungsgegenstand	Rechnungsadressat
Lieferant 1	8.5.2013	Getränkeliieferung	***A GmbH***
Lieferant 1	20.6.2013	Getränkeliieferung	***A GmbH***

Lieferant 2	1.4.2012	Wartungsgebühr GPRS und SIM (Abrechnungszeitraum 1.4.2012 bis 31.3.2013)	***A GmbH***
Lieferant 3	29.5.2013	Flächenschaltung Erotikbeilage	***A GmbH***
Lieferant 3	7.8.2014	Flächenschaltung Erotikbeilage	***A GmbH***
Lieferant 4	13.5.2013	Werbeschaltungen Nacht	***A GmbH***
Lieferant 6	1.12.2012	Gebühren Musiknutzung	***A GmbH***
Lieferant 7	30.9.2012	Stromlieferung (Abrechnungszeitraum 15.12.2011 bis 30.9.2012)	***A GmbH***
Stadt ***Stadt***	14.8.2014	Lustbarkeitsabgabe August 2014	***A GmbH***

In sämtlichen aufgelisteten Rechnungen, die dem vom Finanzamt ins Treffen geführten Wiederaufnahmeantrag vom 10.12.2019 als Beilagen angeschlossen sind, ist als Rechnungsadressat die ***A GmbH*** – meist mit dem Zusatzvermerk „Filiale ***Stadt***“ oder „***Bar 1***“ – angeführt. Dies bestätigend räumte das Finanzamt im Bescheid vom 22.4.2020 betreffend Abweisung des Wiederaufnahmeantrages (OZ 137) selbst ein, dass die Eingangsrechnungen – und überdies die Kreditkartenabrechnungen – auf die ***A GmbH*** lauteten.

Im Zuge des am 5.6.2025 abgehaltenen Erörterungstermines gab der Finanzamtsvertreter diesbezüglich ua zu Protokoll, die Finanzamtssachbearbeiterin habe im Bescheid vom 22.4.2020 betreffend Abweisung des Wiederaufnahmeantrages aus dem Umstand, dass auf den Rechnungen die ***A GmbH*** mit dem Filialstandort ***Adresse Bar 1*** genannt sei, geschlossen, dass die Eingangsumsätze ***X*** zuzurechnen seien (OZ 85).

Dem ist zu entgegnen, dass der Umstand, dass die oben aufgelisteten Eingangsrechnungen (betreffend Getränkelieferungen, Werbeschaltungen, elektronisches Zahlungssystem, Musiknutzung und Stromlieferung) allesamt auf die ***A GmbH*** lauten, als (eindeutiges) Indiz dafür zu werten ist, dass nach außen hin nicht ***X***, sondern die ***A GmbH*** auftrat.

Bestätigung findet dies in den übrigen Beilagen zu dem vom Finanzamt ins Treffen geführten Wiederaufnahmeantrag. So ist dem Wiederaufnahmeantrag überdies ein aus einem Kartenterminal stammender Ausdruck eines „Händlerbeleges“ (30.6.2013, 01:54:51 Uhr) über

die bargeldlose Zahlung durch einen Kunden in der „***Bar 1***“ angeschlossen (OZ 65 Seite 41). In der Kopfzeile dieses „Händlerbeleges“ sind die ***A GmbH*** und darunter die Adresse ***Adresse Bar 1*** angeführt. Dasselbe gilt für den dem Wiederaufnahmeantrag weiters angeschlossen Ausdruck eines „Kassenschnittes“ (30.6.2013, 09:12:00 Uhr) (OZ 65 Seite 42). Auch diese Belege bringen somit zum Ausdruck, dass nicht ***X***, sondern die ***A GmbH*** nach außen hin auftrat. Hinweise darauf, dass dies in den hier gegenständlichen Streitjahren 2011 und 2012 anders gewesen wäre, finden sich in den aktenkundigen Unterlagen nicht. Auch vom Finanzamt wurde diesbezüglich nichts Anderslautendes vorgebracht.

Der Außenauftritt der ***A GmbH*** entspricht auch dem mit ihr verfolgten Zweck, der – wie bereits oben dargestellt wurde – darin bestand, Gaststätten- und Bordellbetreibern, denen – aus unterschiedlichen Gründen (zB als Folge einer strafgerichtlichen Verurteilung) – die Gewerbeberechtigung zum Betrieb der Gaststätte bzw des Bordells entzogen wurde, die Möglichkeit zu eröffnen, den jeweiligen Betrieb unter ihrem Deckmantel fortzuführen, indem sie – als Gewerbeinhaberin – ihnen die Gewerbeberechtigung gegen Entgelt „zur Verfügung stellte“. Den „Filialleitern“, darunter ***X***, ging es vor diesem Hintergrund gerade darum, nach außen hin nicht in Erscheinung zu treten, sondern unter dem Deckmantel der nach außen hin auftretenden ***A GmbH*** tätig zu werden. Bestätigung findet dies überdies darin, dass sämtliche in den Gaststätten und Bordellen beschäftigten Dienstnehmer als Dienstnehmer der ***A GmbH*** zur Sozialversicherung angemeldet waren (AJ WEB Dienstnehmerauskunft, OZ 116).

Das Bundesfinanzgericht nimmt es daher als erwiesen an, dass in Zusammenhang mit der „***Bar 1***“ nach außen hin nicht ***X***, sondern die ***A GmbH*** auftrat.

Hinweise darauf, dass ***X*** in Zusammenhang mit der im Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 weiters angeführten „***Bar 2***“ nach außen hin aufgetreten wäre, sind den aktenkundigen Unterlagen ebenfalls nicht zu entnehmen. Vielmehr räumte das Finanzamt in seinem Schreiben vom 17.4.2025 (OZ 67) ein, dass die „***Bar 2***“ von ***S*** und ***T*** geführt worden sei. Vor diesem Hintergrund steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass ***X*** in Zusammenhang mit der „***Bar 2***“ nicht nach außen hin auftrat.

Die Feststellung, dass ***X*** die „***Bar 1***“ vor der Errichtung der ***A GmbH*** (August 2011) unter dem Deckmantel der ***B GmbH*** führte, gründet sich – neben den diesbezüglichen seitens der beschwerdeführenden Partei unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes im Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 (OZ 26) – insbesondere auf die im Akt einliegenden, mit „***B GmbH*** – Firmenfiliale ***Bar 1*** – Monat“ titulierten Aufstellungen für die Monate Jänner 2011 bis August 2011 (mit ua den Positionen „Losung“, „Buchhaltung“, „Bilanz“ und „Konzession“) (OZ 96 Seiten 3 -10), die unter Verwendung jenes Vordruckes erstellt wurden, der auch für die monatlichen Aufstellungen der

A GmbH herangezogen wurde (zu den monatlichen Aufstellungen der ***A GmbH*** vgl bereits oben). Der einzige Unterschied zu den monatlichen Aufstellungen der ***A GmbH*** besteht darin, dass in der Kopfzeile der monatlichen Aufstellungen der ***B GmbH*** anstelle der Bezeichnung „***A GmbH***“ die Bezeichnung „***B GmbH***“ verwendet wurde. In Zusammenschau mit dem Umstand, dass ***X*** im Zeitraum 2006 bis 2011 als Dienstnehmer („Arbeiter“) der ***B GmbH*** mit einem monatlichen Lohn von (nur) rund 1.000,00 Euro bei der ***Bundesland*** Gebietskrankenkasse zur Sozialversicherung angemeldet war (OZ 88 Seite 28), zeigt sich, dass das Konstrukt der ***B GmbH*** demselben Muster wie jenes der ***A GmbH*** folgte.

Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen der ***B GmbH*** beruhen auf einer Abfrage des Firmenbuches (OZ 139). Anderslautendes wurde von den Verfahrensparteien nicht vorgebracht.

Ergänzender Hinweis:

In Beweisanträgen sind das Beweismittel, das Beweisthema, dh die Tatsachen, die durch das Beweismittel geklärt werden sollen, und im Falle von Zeugen auch deren Adresse anzugeben (vgl etwa VwGH 23.1.2020, Ra 2019/15/0099; siehe auch *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 183 Rz 2).

Im Beschwerdeschreiben vom 13.10.2015 (OZ 1) sind an mehreren Stellen unter dem Punkt „Bescheinigungsmittel“ Namen von Personen (samt Adressangaben) mit dem Vermerk „als Zeuge“ angeführt. In sämtlichen Fällen mangelt es an der Angabe eines Beweisthemas, sodass ordnungsgemäße Beweisanträge nicht vorliegen.

Das Bundesfinanzgericht sah sich daher nicht dazu veranlasst, diesen – nicht ordnungsgemäßen – Beweisanträgen Folge zu leisten.

Im Schreiben des steuerlichen Vertreters der beiden Erben vom 28.7.2025 (OZ 100) heißt es überdies wie folgt:

„Dem Bundesfinanzgericht wird zur Findung der materiellen Wahrheit das bereits telefonisch avisierte Beweisanbot unterbreitet, die von der Abgabenbehörde zurückerhaltenen Unterlagen zum Rechnungswesen nochmals zur Einsicht vorzulegen.“

*Die Aufnahme auch dieser Beweismittel ist von Relevanz, da sich nach Durchführung der beantragten Beweismittel ergibt, dass die Einkünfte bzw die Umsätze ausschließlich der ***A GmbH*** zuzurechnen sind.*

Aufgrund des Umfanges der Ordner (ca zwei Schachteln) wird um telefonische Abstimmung ersucht, in welcher Form die Belege vorgelegt werden sollen.“

Hiezu ist zu bemerken, dass das Bundesfinanzgericht mit dem steuerlichen Vertreter der beiden Erben – seinem Ersuchen entsprechend – am 15.10.2025 zwecks Vereinbarung eines Termines zur Übergabe der Unterlagen an der Außenstelle Graz des Bundesfinanzgerichtes telefonisch Rücksprache hielt (Aktenvermerk vom 15.10.2025, OZ 106) und das im Rahmen dieses Telefonates zwecks Terminfindung Besprochene in einem an den steuerlichen Vertreter der beiden Erben gerichteten E-Mail festhielt (E-Mail vom 16.10.2025, OZ 107). Die Unterlagen wurden in der Folge jedoch nicht vorgelegt.

Ungeachtet dessen ist in den oben wiedergegebenen Ausführungen des steuerlichen Vertreters der beiden Erben kein ordnungsgemäßer Beweisantrag zu erblicken. Denn der Passus *„Die Aufnahme auch dieser Beweismittel ist von Relevanz, da sich nach Durchführung der beantragten Beweismittel ergibt, dass die Einkünfte bzw die Umsätze ausschließlich der ***A GmbH*** zuzurechnen sind“*, ist nicht als Angabe eines Beweisthemas zu werten, weil es sich bei der Frage, wem Einkünfte und Umsätze zuzurechnen sind, um eine Rechtsfrage – und nicht um eine Sachverhaltsfrage – handelt.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Wiederaufnahme – Neuerungstatbestand:

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

Zweck der Wiederaufnahme nach § 303 Abs 1 lit b BAO ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl etwa VwGH 8.9.2025, Ra 2024/15/0064; VwGH 13.11.2025, Ra 2025/15/0107).

Das Bundesfinanzgericht hat gemäß § 279 Abs 1 BAO – außer in hier nicht interessierenden Fällen des § 278 BAO – immer in der Sache selbst zu entscheiden. Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs 1 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat (vgl etwa VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030; VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063; VwGH 13.11.2025, Ra 2025/15/0107).

Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (vgl VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063).

Das Bundesfinanzgericht hat, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von einem vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen. Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (vgl VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012; VwGH 13.11.2025, Ra 2025/15/0107).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0102; VwGH 15.3.2024, Ra 2023/15/0079; VwGH 3.9.2024, Ra 2023/13/0118).

Im Anschluss an eine bei ***X*** durchgeführte, ua die Jahre 2011 und 2012 umfassende Außenprüfung nahm das Finanzamt mit den im Spruch dieses Erkenntnisses genannten Bescheiden vom 14.8.2015 die Einkommen- und Umsatzsteuerverfahren der Jahre 2011 und 2012 wieder auf.

Das Finanzamt verwies in den Begründungen der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15.7.2015 und den Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015. Dass ein derartiger Verweis zulässig ist, entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl etwa VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030, mwN).

Im verwiesenen Außenprüfungsbericht findet sich unter der Überschrift „Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 Abs 1 BAO“ bezüglich der Abgabenart „Einkommensteuer 2011 - 2014“ und bezüglich der Abgabenart „Umsatzsteuer 2011 - 2014“ jeweils der Hinweis auf die Feststellungen unter „Tz 01 - Tz 03“.

Die Tz 1 des verwiesenen Außenprüfungsberichtes, zu welcher die Beilage 1 zählt, wurde bereits oben auf den Seiten 2 bis 4 dieses Erkenntnisses (Punkt I. Verfahrensgang) wörtlich wiedergegeben, sodass zur Vermeidung von Wiederholungen darauf verwiesen wird.

Dieser Tatsachenkomplex war dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung der ursprünglichen Bescheide (Einkommensteuerbescheid 2011 vom 29.3.2013, Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 29.3.2013, Einkommensteuerbescheid 2012 vom 1.4.2014, Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 1.4.2014) nicht bekannt. Das Finanzamt erlangte davon erst im Zuge der in der Folge durchgeführten Außenprüfung Kenntnis. Seiner sich aus der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung ergebenden Verpflichtung zur Prüfung, Würdigung und Ergänzung des vom Finanzamt aufgegriffenen Tatsachenkomplexes entsprechend traf das Bundesfinanzgericht ebendiesen Tatsachenkomplex konkretisierende und ergänzende Feststellungen (siehe die Ausführungen unter Punkt II.1. [Festgestellter Sachverhalt] und Punkt II.2. [Beweiswürdigung]).

Nicht schon das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes, sondern erst der Zusammenhang mit einem anderslautenden Bescheid rechtfertigt die Wiederaufnahme. Schon im Wiederaufnahmeverfahren ist daher die materiell-rechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid zu berücksichtigen (vgl etwa VwGH 2.3.2006, 2002/15/0017).

3.2. Zu Spruchpunkt I. (Wiederaufnahme Einkommensteuer – Abweisung):

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der tatsächlich die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt tatsächlich über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann (vgl etwa VwGH 21.10.2025, Ro 2024/15/0013; VwGH 26.11.2015, 2012/15/0152). Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an den für die Einkunftserzielung eingesetzten Gegenständen decken (vgl etwa VwGH 21.10.2025, Ro 2024/15/0013; VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH werden Einkünfte einer Person zugerechnet, wenn sie die Einkunftserzielung nach eigenem Dafürhalten gestaltet und die anfallenden Aufwendungen trägt (vgl VwGH 21.10.2025, Ro 2024/15/0013; VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0052). Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Betätigung

das „Unternehmerrisiko“ trägt (vgl VwGH 21.10.2025, Ro 2024/15/0013; VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0012).

Wie den unter Punkt II.1. dieses Erkenntnisses getroffenen Sachverhaltsfeststellungen zu entnehmen ist, agierte ***X*** in den Streitjahren nicht als weisungsgebundener, in die Organisation eingegliedeter Dienstnehmer der ***A GmbH***. Vielmehr führte er die „***Bar 1***“ unter dem Deckmantel der ***A GmbH*** nach eigenem Gutdünken ohne jegliche persönliche Weisungsbindung. Er konnte über die in der „***Bar 1***“ erwirtschafteten Gelder frei verfügen und trug das Unternehmerrisiko. Die in der „***Bar 1***“ erwirtschafteten Gewinne (im Sinne von Einnahmen abzüglich Ausgaben) verblieben ihm.

Damit war es ***X***, der im Sinne der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung tatsächlich über die Einkunftsquelle („***Bar 1***“) verfügte, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen konnte.

Es kann dem Finanzamt vor diesem Hintergrund nicht entgegengetreten werden, wenn es die Einkünfte (in Form von Einkünften aus Gewerbebetrieb) ***X*** zurechnete.

Wäre daher der vom Finanzamt zur Begründung der Wiederaufnahme herangezogene – und vom Bundesfinanzgericht konkretisierte und ergänzte – Tatsachenkomplex dem Finanzamt bereits zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide bekannt gewesen, wären aufgrund der persönlichen Einkünftezurechnung schon damals im Spruch anderslautende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2011 und 2012 ergangen.

Der Wiederaufnahmetatbestand des § 303 Abs 1 lit b BAO ist demnach im Hinblick auf die Einkommensteuer erfüllt (da sich die Erfüllung des Wiederaufnahmetatbestandes bereits aufgrund der „***Bar 1***“ betreffenden Tatsachenkomplexes ergibt, erübrigen sich Ausführungen zu der im Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015 ebenfalls angesprochenen „***Bar 2***“).

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl etwa VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159, mwN).

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff „Billigkeit“ die Bedeutung

von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl etwa VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257, mwN).

Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (vgl etwa VfGH 6.12.1990, B 783/89; siehe auch VwGH 2.4.1990, 89/15/0005; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (vgl VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032; VwGH 30.1.2001, 99/14/0067).

Das Bundesfinanzgericht hat das Ermessen eigenverantwortlich zu üben (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 20 Rz 11; siehe etwa auch BFG 4.2.2022, RV/7102983/2021).

Die Ermessensübung ist entsprechend zu begründen. Bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme ist in der Begründung der positiven Ermessensentscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessenabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde (vgl VwGH 21.3.1996, 94/15/0085, mwN).

Eine derartige Interessenabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen – insbesondere auch in Bezug auf das Ergebnis der neuen Sachentscheidung – in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen (vgl VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159).

Im vorliegenden Fall sind die ertragsteuerlichen Auswirkungen im Hinblick auf den neu hervorgekommenen Tatsachenkomplex, der eine persönliche Einkünftezurechnung (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) an ***X*** zur Folge hat, nicht bloß geringfügig, sondern – im Gegenteil – stark ins Gewicht fallend.

Zu den von der beschwerdeführenden Partei im Beschwerdeschreiben vom 13.10.2015 (OZ 1) und im Zuge des Erörterungstermines vom 5.6.2025 (OZ 85) vorgebrachten Einwendungen gegen die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung der zuzurechnenden Einkünfte ist Folgendes zu bemerken: Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens ist nur die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren, nicht hingegen die in den wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide (die Beschwerde gegen die

Sachbescheide wurde mit dem in Rechtskraft erwachsenen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 14.8.2025, RV/2100697/2018 als nicht rechtzeitig eingebracht zurückgewiesen). Wie bereits oben ausgeführt wurde, besteht die Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt (nur) darin, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, was nach dem oben Gesagten zu bejahen ist. Die exakte Höhe der zuzurechnenden Einkünfte (aus Gewerbebetrieb) wäre in einem Beschwerdeverfahren betreffend die in den wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide zu klären gewesen.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (Wiederaufnahme Umsatzsteuer – Stattgabe):

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer (ua) die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Für die Unternehmereigenschaft kommt es weder auf die Rechtsform noch auf die zivilrechtliche Rechts- oder Geschäftsfähigkeit an, entscheidend ist die nach außen hin gerichtete Tätigkeit (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses) (siehe etwa *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG³ § 2 Rz 2).

Eine Gesellschaft ist Subjekt der Umsatzsteuer, wenn sie im Wirtschaftsleben nach außen auftritt. Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff setzt somit ein in Erscheinung Treten der Gesellschaft als solche im rechtsgeschäftlichen Verkehr voraus. Maßgebend ist das Auftreten nach außen (vgl etwa VwGH 30.1.2014, 2013/15/0157).

Die Tatsache, dass im Hintergrund einer als Unternehmer am Markt auftretenden Kapitalgesellschaft andere Personen als der Geschäftsführer „die Fäden zogen“, berechtigt nach der Rechtsprechung des VwGH nicht, vom Vorliegen einer umsatzsteuerpflichtigen Gesellschaft bürgerlichen Rechts auszugehen (vgl VwGH 30.1.2014, 2013/15/0157; siehe auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ § 2 Tz 22/1).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist auf dem Gebiet der Umsatzsteuer Leistender hinsichtlich der Lieferungen und sonstigen Leistungen im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994,

wer die Leistungen im eigenen Namen erbringt (vgl etwa VwGH 27.3.2024, Ra 2021/13/0093; VwGH 22.2.2022, 2020/15/0053; VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151).

Entscheidend ist im Allgemeinen, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist. Darauf, ob es sich beim Leistenden um eine „Domizilgesellschaft“ handelt oder ob dem Leistenden die aus der betreffenden Tätigkeit erzielten Einnahmen aus ertragsteuerlicher Sicht (als Einkünfte) zuzurechnen sind, kommt es daher nicht an (vgl etwa VwGH 27.3.2024, Ra 2021/13/0093).

Auch nach der Rechtsprechung des EuGH sind für die Feststellung, wer Erbringer und wer Begünstigter einer (Dienst-)Leistung ist, die einschlägigen Vertragsbestimmungen zu berücksichtigen. Die Vertragsbestimmungen sind jedoch dann nicht maßgebend, wenn sie nicht die wirtschaftliche und geschäftliche Realität widerspiegeln, sondern eine rein künstliche, mit der wirtschaftlichen Realität nicht übereinstimmende Gestaltung darstellen, die allein zu dem Zweck erfolgt, einen Steuervorteil zu erlangen (vgl EuGH 20.6.2013, C-653/11, *Paul Newey*).

Die Zuordnung einer Leistung folgt somit grundsätzlich dem Primat der zivilrechtlichen Vereinbarung, die sich im Auftreten nach außen manifestiert (vgl *Plank* in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, MwSt § 1 Abs 1 Z 1 Rz 123 [60. Lfg 2019]).

Wer im Außenverhältnis Leistungen angeboten und ausgeführt hat, ist durch Würdigung der vorhandenen Beweisanzeichen zu ermitteln, zB Namensschild an einem Verkaufslokal (vgl *Plank* in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, MwSt § 1 Abs 1 Z 1 Rz 124 [60. Lfg 2019]).

Wie den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes unter Punkt II.1. (Festgestellter Sachverhalt) und Punkt II.2. (Beweiswürdigung) zu entnehmen ist, trat nach außen hin (sowohl hinsichtlich der Ausgangs- als auch hinsichtlich der Eingangsumsätze) nicht ***X***, sondern die ***A GmbH*** auf. Die diesbezüglichen – bloß allgemein gehaltenen, nicht konkret auf ***X*** bezugnehmenden – Ausführungen des Finanzamtes in dem die Begründung der Wiederaufnahme bildenden Außenprüfungsbericht vom 5.8.2015, wonach nach außen hin nach wie vor die „Filialleiter“ aufgetreten seien und die überwiegende Zahl der Eingangsrechnungen auf die „Filialleiter“ gelautet hätten, haben sich nach Prüfung durch das Bundesfinanzgericht im Hinblick auf ***X*** nicht bestätigt.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist eine Zurechnung der Umsätze an ***X*** aufgrund der Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses ausgeschlossen.

Eine Zurechnung der Umsätze an ***X*** kommt auch nicht unter Zugrundelegung der vom EuGH im oben zitierten Urteil vom 20.6.2013, C-653/11, *Paul Newey* entwickelten Grundsätze in Betracht, zumal die „Einschaltung“ der ***A GmbH*** nicht zum Zweck der Erlangung eines Steuervorteils, sondern – worauf auch seitens des Finanzamtes im Außenprüfungsbericht vom

5.8.2015 hingewiesen wurde – primär aus Gründen der (fehlenden) Gewerbeberechtigung erfolgte (siehe die diesbezüglichen Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes unter Punkt II.1. [Festgestellter Sachverhalt]).

Dass damit im Ergebnis die umsatzsteuerliche Zurechnung der Umsätze abweichend von der ertragsteuerlichen Zurechnung der Einkünfte erfolgt, stößt auf keine Bedenken, betont doch auch der VwGH, dass es für die Frage der Zurechnung aus Sicht der Umsatzsteuer nicht darauf ankommt, ob dem Leistenden die aus der betreffenden Tätigkeit erzielten Einnahmen aus ertragsteuerlicher Sicht (als Einkünfte) zuzurechnen sind (vgl etwa VwGH 27.3.2024, Ra 2021/13/0093).

Die Bescheide vom 14.8.2015 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 und 2012 waren daher aufzuheben.

Der Klarstellung halber wird abschließend auf Folgendes verwiesen:

Gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung BGBl I 13/2014 hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es beantragt wird in der Beschwerde, im Vorlageantrag (§ 264 BAO), in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs 1 BAO) oder wenn ein Bescheid gemäß § 253 BAO an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) des späteren Bescheides.

Zwar wurde im vorliegenden Fall ein Antrag auf mündliche Verhandlung in dem als „Vorlageantrag“ bezeichneten Schreiben vom 10.5.2016 (OZ 94 Seite 5) gestellt. Diesem Schreiben ging jedoch keine wirksame Beschwerdevorentscheidung voraus, zumal es der als „Beschwerdevorentscheidung“ intendierten händischen behördlichen Erledigung vom 13.4.2016 (OZ 66), worauf auch das Finanzamt im Schreiben vom 17.4.2025 (OZ 67) sowie im Zuge des am 5.6.2025 abgehaltenen Erörterungstermines (OZ 85) hinwies, an der Unterschrift eines Organwalters mangelte und sie daher keine Bescheidqualität erlangte. Da die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung unabdingbare Voraussetzung eines Vorlageantrages ist (vgl etwa VwGH 8.2.2007, 2006/15/0373; VwGH 28.10.1997, 93/14/0146; siehe auch *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 264 Rz 6), die als „Beschwerdevorentscheidung“ intendierte behördliche Erledigung vom 13.4.2016 jedoch nicht wirksam als Bescheid ergangen ist, vermittelte der in dem als „Vorlageantrag“ bezeichneten Schreiben vom 10.5.2016 gestellte Antrag auf mündliche Verhandlung keinen Anspruch auf Durchführung einer solchen.

Im Vorlageantrag vom 11.6.2018 (OZ 18), der in Reaktion auf die (wirksame) Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 14.5.2018 (OZ 15) eingebracht wurde, wurde ein Antrag auf mündliche Verhandlung nicht gestellt. Auch in der Beschwerde vom 13.10.2015 (OZ 1) wurde eine mündliche Verhandlung nicht beantragt.

Das Bundesfinanzgericht sah sich unter diesen Umständen nicht dazu veranlasst, eine mündliche Verhandlung abzuhalten.

3.4. Zu Spruchpunkt III. (Revision):

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

Im vorliegenden Fall waren die in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich (vgl zB VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006). Die aufgetretenen Rechtsfragen wurden im Einklang mit der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gelöst. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 24. Februar 2026