

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R1, R2 und R3 im Beisein der Schriftführerin XY in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch stV, über die Beschwerden vom 19.12.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt je vom 20.11.2013 betreffend **1) Wiederaufnahme** der Verfahren hinsichtlich **Umsatzsteuer 2005 bis 2007**, **2) Wiederaufnahme** der Verfahren hinsichtlich **Einkommensteuer 2006 und 2007** sowie **3) Umsatzsteuer und Einkommensteuer je 2005 bis 2007** in der Sitzung am 2.7.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

I. zu Recht erkannt:

I.1. Die Beschwerden gegen die **Wiederaufnahme** der Verfahren betreffend **Umsatzsteuer 2005 und 2006** sowie gegen die **Wiederaufnahme** des Verfahrens betreffend **Einkommensteuer 2006** werden als unbegründet *abgewiesen*.

I.2. Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend **Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 und 2006** wird *teilweise Folge* gegeben.

I.3. Die Abgaben werden wie folgt festgesetzt:

**Umsatzsteuer 2005: € 5.567,92** (*bisher laut Finanzamt: € 9.990,44*);

**Umsatzsteuer 2006: € 3.880,33** (*bisher: € 5.200,22*);

**Einkommensteuer 2005: € 45.309,43** (*bisher: € 68.865,72*);

**Einkommensteuer 2006: € 2.341,40** (*bisher: € 7.348,51*).

I.4. Den Beschwerden gegen die **Wiederaufnahme** der Verfahren betreffend **Umsatzsteuer und Einkommensteuer je 2007** wird *Folge* gegeben und die Wiederaufnahmbescheide werden aufgehoben.

II. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2007 werden gemäß § 261 Abs. 2 BAO als *gegenstandslos* (geworden) erklärt.

III. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der festgesetzten Abgaben sind den als *Beilagen* angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen; diese bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte in den Streitjahren als Maler und Anstreicher ua. Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie aus diesem Betrieb resultierende Umsätze.

2009/10 fand beim ihm eine (erste) Außenprüfung hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2007 statt (in der Folge als „*Erstprüfung*“ bezeichnet). Im Bericht vom 7.1.2010 führt der Prüfer unter Tz 16 aus: „*Im Zuge der Prüfung wurde festgestellt, dass die als geringfügig besch. angemeldeten Dienstnehmer grundsätzlich voll beschäftigt waren. Die Gelder zur Bezahlung dieses zusätzlichen Arbeitsaufwandes wurden buchhalterisch mit nicht eindeutig zuordenbaren Betriebsausgaben kompensiert. Unter anderem wurde festgestellt, dass Rechnungen der Fa. K Bau in Wien zum Teil fingierte Leistungen enthalten.*

*Diesbezüglich wird auf die Niederschrift vom 29.10.2009 verwiesen. Die gleichzeitig durchgeführte Prüfung der Lohn-Nebenabgaben ergibt, dass die Bemessungsgrundlagen für die Sozialversicherung und im Gefolge für die Lohnsteuer auf Basis der vorhandenen Anzeigen und deren Auswertung eine Aufwandsverkürzung an Bruttolöhnen stattgefunden hat. Dieser Aufwand ist durch die oa. Rechnungen abgedeckt bzw. führen diesfalls zu keiner Erhöhung der Betriebsausgaben.*“

Weiters wird unter den Tz 17 und 20 festgehalten, dass für die sich infolge der gleichzeitig durchgeführten GPLA-Prüfung ergebenden Nachforderungen entsprechende Rückstellungen (für „Lohnnebenkosten“) ertragsmindernd in Ansatz gebracht werden.

In den Tz 18 bzw. 21 werden für 2005 und 2006 Sicherheitszuschläge von netto € 15.000,-- bzw. € 5.000,-- sowie brutto € 18.000,-- bzw. € 6.000,-- hinzugerechnet.

Den Prüfungsfeststellungen folgend erließ das Finanzamt (zum Teil neue) Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide.

Im Jahr 2013 erfolgte eine die Jahre 2005 bis 2011 umfassende **Außenprüfung**.

Hinsichtlich der Jahre 2005 bis 2007 stützte sich die Prüfung auf § 99 Abs. 2 FinStrG, die „*Verdachtslage*“ wurde im Prüfungsauftrag vom 21.5.2013 wie folgt dargelegt:

*„Auf Wunsch des Rechnungsempfängers wurden von einer nicht mehr operativen Gesellschaft Scheinrechnungen gelegt. Die Rechnungsbeträge wurden bezahlt. Abzüglich einer Provision für den Rechnungsaussteller erfolgten teilweise Rückflüsse. Es besteht somit der dringende Verdacht, dass im Rahmen der Geschäftsverbindung mit der K GmbH durch Anweisungen zum Ausstellen von Schein- bzw. Deckungsrechnungen Verkürzungen von Einkommensteuer gegebenenfalls auch von Umsatzsteuer in Form zu Unrecht geltend gemachter Vorsteuer bewirkt wurde.“*

Bezüglich der Gründe für die Wiederholungsprüfung wurde auf die oa. „*Verdachtslage*“ verwiesen.

In ihrem Bericht vom 4.10.2013 stellte die Prüferin den festgestellten Sachverhalt wie folgt dar: „*Auf Grund einer Mitteilung des LKA Wien und der Steuerfahndung aus dem Jahr 2012, aus welcher eindeutig hervorgeht, dass es sich bei den in der Buchhaltung des Abgpfl. vorgefundene Eingangsrechnungen der Fa. K GmbH um Scheinrechnungen handelt. Aus den vorliegenden Unterlagen geht eindeutig hervor, dass die Fa. K GmbH ab Mai 2005 nicht mehr operativ tätig war. Demzufolge ist der Aufwand im Jahr 2005 um € 84.861,-- zu kürzen.*

*Im Zuge der Außenprüfung wurden zahlreiche formelle und materielle Mängel festgestellt. Es ist daher für die Jahre 2005 bis 2007 ein 20%-iger Sicherheitszuschlag netto 20% Umsatzsteuer festzusetzen.*

*Darstellung der Mängel:*

- *Für das Jahr 2007 sind keine Ausgangsrechnungen vorhanden, für die Jahre 2005 und 2006 sind nur wenige Ausgangsrechnungen vorgelegt worden*
- *Es liegen Belege vor, welche nicht nummeriert sind. Bei den Kassa-Eingängen wurde „Ausgang“ durchgestrichen und händisch verbessert. Dies entspricht nicht den formellen steuerrechtlichen Vorschriften*
- *Ungeklärte Bankeingänge (...)*

Den Feststellungen der Prüferin folgend verfügte das Finanzamt die **Wiederaufnahme** der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer je für 2005 bis 2007 und erließ für den genannten Zeitraum **neue Sachbescheide**.

In seinen **Beschwerdeschriften** hält der Bf. dem Finanzamt im Wesentlichen Folgendes entgegen:

Im Prüfungsauftrag werde als „Wiederaufnahmegrund“ das Vorliegen von Scheinrechnungen angeführt. Die Prüfung habe sich somit auf diese Scheinrechnungen und deren steuerliche Auswirkungen zu beschränken. Im Jahr 2005 seien Scheinrechnungen festgestellt worden, die jedoch umsatzsteuerlich keine Auswirkungen hätten. In den Jahren 2006 und 2007 seien keine Scheinrechnungen festgestellt worden. Etwaige weitere Feststellungen seien nicht relevant, da die Wiederaufnahmegründe bei einer Wiederholungsprüfung bereits im Prüfungsauftrag anzuführen seien (§ 148 Abs. 3 lit. b BAO). § 303 BAO verlange außerdem das Hervorkommen neuer Tatsachen. Die erste Außenprüfung im Jahr 2009 sei zum Zwecke der Ermittlung etwaiger unversteuerter Einnahmen durchgeführt worden. Dem damaligen Finanzbeamten seien die Unterlagen, insbesondere alle Ausgangsrechnungen, übergeben worden. In seinem Prüfungsbericht seien die im nunmehrigen Bericht vom 4.10.2013 genannten Mängel nicht festgestellt worden. Eine Wiederaufnahme sei daher nicht zulässig. Es sei überdies nicht dargelegt, wie die Höhe des Sicherheitszuschlages ermittelt wurde. Für die Einkommensteuer sei ein Zuschlag in derselben Höhe wie für die Umsatzsteuer verhängt worden. Der Sicherheitszuschlag für die Einkommensteuer solle aber nicht jenem der Umsatzsteuer entsprechen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 21.3.2014 wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab. Als Beweismittel komme alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und zweckdienlich ist. Es bestehet kein Verbot der Verwertung von Prüfungsergebnissen, die in Überschreitung des Auftrages zur Durchführung der Wiederholungsprüfung gewonnen wurden. Auch wenn die Belegaufbewahrungspflicht für die Jahre 2005 und 2006 bereits abgelaufen sei, sei es unglaublich, dass nur Teile von Unterlagen für bereits verjährende Zeiträume aufbewahrt bzw. vernichtet würden. Ebenso erscheine der Einwand unglaublich, der Erst- bzw. Vorprüfer habe dem Bf. nicht (mehr) alle Unterlagen retourniert. Die festgestellten Mängel seien derart schwerwiegend, dass die Festsetzung von Sicherheitszuschlägen notwendig sei. Bei der Wahl der Höhe des Sicherheitszuschlages habe die Behörde einen außerbetrieblichen Vergleich herangezogen. Der Einwand, der Zuschlag hinsichtlich der Einkommensteuer könne der Höhe nach nicht jenem der Umsatzsteuer entsprechen, sei nicht nachvollziehbar. Das hiezu zitierte Judikat betreffe einen Einnahmen-Ausgaben-Rechner „mit Bruttoermittlung“. Beim Bf. handle es sich jedoch um einen Bilanzierer nach § 4 Abs. 1 EStG.

Im **Vorlageantrag** wird kein weiteres Vorbringen erstattet.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Graz-Stadt vom 28.11.2014 wurde der Bf. der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG und der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG schuldig gesprochen. Laut diesem Erkenntnis hat der Bf. ua. „vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, indem er zu Unrecht Betriebsausgaben auf Grund von Scheinrechnungen der K GmbH im Jahr 2005 geltend gemacht sowie im Jahr 2006 Umsätze nicht in voller Höhe erklärt hat und in der Folge durch Abgabe der darauf basierenden unrichtigen Steuererklärungen für 2005 bis 2006 eine Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben, und zwar Einkommensteuer für 2005 iHv. € 41.397,84 und Umsatzsteuer für 2006 iHv. € 576,67 (gesamt € 41.974,51) bewirkt. Bei der Strafzumessung wertete der Spruchsenat das umfassende Geständnis des Bf. als mildernd.

In einer ergänzenden E-Mail-Korrespondenz zwischen dem BFG und dem stV führt der Bf. in seinem E-Mail vom 28.6.2019 aus, an Lohnnebenkosten habe das Finanzamt für das Jahr 2005 € 1.677,90 bzw. für 2006 € 1.954,63 nachverrechnet. An GKK-Beiträgen seien für 2005 € 9.912,16 und für 2006 € 2.543,76 nachverrechnet worden. An Verzugszinsen sei ein Betrag von € 3.490,14 verrechnet worden.

In der mündlichen Senatsverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht ergänzte bzw. konkretisierte der Bf. sein Vorbringen unter Hinweis auf den Prüfungsbericht der GKK (vom 29.1.2010) dahingehend, dass an „Schwarzlöhnen“ die Beträge von € 25.000,-- (2005) sowie € 5.500,-- (2006) als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien.

**Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Vorweg sei festgehalten, dass die Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes - ebenso wie der Vorlagebericht an das BFG - auch eine „*Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005*“ anführt. Tatsächlich hat der Bf. aber die Verfügung der Wiederaufnahme hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 nicht angefochten. Es liegt auch kein bezüglicher Vorlageantrag vor (s. dazu insbes. die entsprechende Äußerung des steuerlichen Vertreters des Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 4.7.2019).

*Zur Wiederholungsprüfung:*

Für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf ein neuerlicher Prüfungsauftrag („Wiederholungsprüfung“) ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur unter den in § 148 Abs. 3 lit. a bis c BAO genannten Voraussetzungen bzw. Einschränkungen erteilt werden. Diese Einschränkungen gelten nach § 99 Abs. 2 zweiter Satz FinStrG **nicht** für finanzstrafbehördlich angeordnete Prüfungen.

Der Bf. bringt vor, die Wiederholungsprüfung habe sich auf die im zugrunde liegenden Prüfungsauftrag genannten „Wiederaufnahmegründe“ (hier das Vorliegen von Scheinrechnungen) zu beschränken; etwaige weitere Feststellungen seien nicht von Relevanz.

Im hier zur Beurteilung stehenden Fall erfolgte unstrittig eine auf § 99 Abs. 2 FinStrG gestützte Prüfung. Im Prüfungsauftrag vom 21.5.2013 wird die der Anordnung der finanzstrafrechtlichen Prüfung zugrunde liegende „Verdachtslage“ wie folgt dargelegt:

*„Auf Wunsch des Rechnungsempfängers wurden von einer nicht mehr operativen Gesellschaft Scheinrechnungen gelegt. Die Rechnungsbeträge wurden bezahlt. Abzüglich einer Provision für den Rechnungsaussteller erfolgten teilweise Rückflüsse. Es besteht somit der dringende Verdacht, dass im Rahmen der Geschäftsverbindung mit der K GmbH durch Anweisungen zum Ausstellen von Schein- bzw. Deckungsrechnungen Verkürzungen von Einkommensteuer gegebenenfalls auch von Umsatzsteuer in Form zu Unrecht geltend gemachter Vorsteuer bewirkt wurde.“*

Der Verweis des Bf. auf § 148 Abs. 3 BAO sowie eine Beschränkung auf allfällig im Prüfungsauftrag angeführte Wiederaufnahmegründe geht daher fehl, liegt doch eine Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG vor, für welche die Einschränkungen des § 148 Abs. 3 BAO nicht gelten.

Wohl aber ist eine Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG inhaltlich grundsätzlich durch ihre strafrechtliche Zielsetzung beschränkt. Diese Beschränkung ist tatbezogen (s. *Ritz*, BAO 6. Auflage, § 148 Tz 11).

Bei Überschreitung eines gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG iVm. § 147 BAO erteilten Prüfungsauftrages sind jedoch die auf den Ergebnissen der überschießenden Prüfungshandlungen basierenden Abgabenbescheide nicht rechtswidrig, weil gemäß § 166 BAO als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur

Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet ist (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0200). Nur bei der Ermessensübung, ob eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommen werden soll, ist die (an sich sanktionslose) Überschreitung des Prüfungsauftrages zu berücksichtigen (vgl. VwGH 26.11.1996, 92/14/0212; so auch zB UFSG vom 18.11.2008, RV/0018-G/06).

Im Beschwerdefall hat nun die Wiederholungsprüfung nicht nur die vom Bf. im Finanzstrafverfahren zugestandenen Scheinrechnungen zutage gefördert, sondern auch die Tatsache, dass auf dem Bankkonto des Bf. Gelder eingegangen sind, deren Herkunft vom Bf. nicht aufgeklärt werden konnte. Wenn diese Feststellung auch nicht von der im Prüfungsauftrag angeführten „Verdachtslage“ umfasst sein mag, so kann diese (bzw. deren steuerliche Auswirkung) auf Grund der oa. Rechtsprechung bei Erlassung der neuen Sachbescheide dennoch berücksichtigt werden. Einzig für die Ermessensübung (s. dazu unten), ob eine Wiederaufnahme verfügt werden soll, ist auf die Überschreitung des Prüfungsauftrages Bedacht zu nehmen (s. auch zB VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165).

#### *Zu den Wiederaufnahmen:*

Gemäß § 303 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Finanzamt verweist in seiner Begründung der angefochtenen Bescheide auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2.10.2013 sowie den Prüfungsbericht vom 4.10.2013. Darin führt die Prüferin aus, dass auf Grund der nunmehr vorliegenden Unterlagen hervorgehe, dass die Fa. K GmbH ab Mai 2005 nicht mehr operativ tätig gewesen und daher der Aufwand im Jahr 2005 um € 84.861,-- zu kürzen sei. Vor dem BFG gestand der Bf. zu, dass die gegenständlichen Scheinrechnungen der Fa. K im Zuge der „Erstprüfung“ noch nicht vorgelegen seien. Des Weiteren verweist die Prüferin ua. auf ungeklärte Bankeingänge iHv. € 20.450,-- bzw. € 8.600,-- (in den Jahren 2005 und 2006).

Der Bf. gibt selbst an, dass die Scheinrechnungen im Rahmen der „Erstprüfung“ nicht vorgelegen sind; auch das Bekanntwerden der „ungeklärten Bankeingänge“ erst im Zuge der Wiederholungsprüfung wird nicht in Streit gestellt. Damit liegen aber für die Jahre 2005 und 2006 jedenfalls Tatsachen und Beweismittel iSd. § 303 Abs. 1 lit. b BAO vor, die der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Erstprüfung bzw. der Erlassung der darauf beruhenden Bescheide vom 20.1.2010 noch nicht bekannt waren.

Bei der Ermessensübung war zugunsten der Wiederaufnahme neben dem vorherrschenden Prinzip der Rechtsrichtigkeit (zB *Ritz*, BAO 6. Auflage, § 303 Tz 67ff.) auch maßgeblich der Umstand zu berücksichtigen, dass der Bf. laut Erkenntnis des

Spruchsenates II beim Finanzamt Graz-Stadt vom 28.11.2014 wissentlich und willentlich zu Unrecht Betriebsausgaben auf Grund von Scheinrechnungen der K GmbH im Jahr 2005 geltend gemacht sowie im Jahr 2006 Umsätze nicht in voller Höhe erklärt hat und durch Abgabe der darauf basierenden unrichtigen Steuererklärungen für 2005 bis 2006 eine Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben bewirkt hat (s. oben). Die steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe sind zudem weder absolut (Gesamtauswirkung laut ua. Tabelle rund € 2.620,--) noch relativ als bloß geringfügig zu qualifizieren:

	Festsetzung FA 20.1.2010	Festsetzung BFG
Umsatzsteuer 2005 in €	4.478,--	5.568,--
Umsatzsteuer 2006 in €	3.160,--	3.880,--
Einkommensteuer 2006 in €	1.536,--	2.341,--

(vgl. dazu zB die bei *Ritz*, aaO, § 303 Tz 73f. angeführten Beispiele).

Dass dabei teilweise – nämlich hinsichtlich der Umsatzsteuer 2005 und der Einkommensteuer 2006 – der Prüfungsauftrag der Wiederholungsprüfung überschritten wurde (die ungeklärten Bankzuflüsse waren streng genommen nicht Gegenstand der „Verdachtslage“) kann angesichts der oa. – doch recht gravierenden - Umstände vernachlässigt werden. Die Kenntnis über die oa. Tatsachen bzw. die neuen Beweismittel wurden auch nicht rechtswidrig erlangt.

Aus den dargestellten Gründen waren die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2005 und 2006 sowie betreffend Einkommensteuer 2006 als unbegründet abzuweisen.

Anders verhält es sich jedoch mit den Wiederaufnahmebescheiden für das Jahr 2007: Für dieses Jahr konnten weder das Vorliegen von Scheinrechnungen noch ungeklärte Geldzuflüsse auf das Bankkonto festgestellt werden. Die Wiederaufnahme stützte sich für 2007 im Wesentlichen auf den behaupteten Formalmangel der nicht (bzw. mangelhaft) vorhandenen Ausgangsrechnungen.

Darin ist jedoch kein geeigneter Wiederaufnahmsgrund zu erblicken. Dem Finanzamt ist zwar darin beizupflichten, dass es wenig nachvollziehbar erscheint, aus welchem Grund der Bf. Unterlagen für bereits verjährte Zeiträume lediglich teilweise aufbewahrt bzw. vernichtet haben will. Der Bf. wies vor dem Bundesfinanzgericht jedoch zu Recht darauf hin, dass dem Erstprüfer im Jahr 2009 nachweislich die Ausgangsrechnungen der Jahre 2005 bis 2007 ausgehändigt worden sind (s. Übernahmebestätigung des Prüfers vom 18.8.2009). Eine (allfällige) Unvollständigkeit bzw. Mängelhaftigkeit der Ausgangsrechnungen musste der Abgabenbehörde daher bereits bei Erlassung der Bescheide vom 20.1.2010 bekannt gewesen sein, zumal im nunmehrigen Bericht der Wiederholungsprüfung festgehalten wird, dass für 2007 sogar überhaupt keine (!) Ausgangsrechnungen vorhanden seien. Abgesehen davon, dass der Erstprüfer auch die Übernahme von Rechnungen für das Jahr 2007 bestätigt hat, hätte der Behörde das

Nichtvorhandensein jeglicher Ausgangsrechnung jedenfalls auffallen und sohin bekannt sein müssen.

Dazu kommt, dass Gegenstand der Wiederholungsprüfung die als Betriebsausgaben geltend gemachten Scheinrechnungen waren, nicht aber eine (nochmalige) Überprüfung der Ausgangsrechnungen.

Da das für 2007 behauptete komplette Fehlen von Ausgangsrechnungen aus Sicht des Finanzamtes bereits bei Erlassung der im Zuge der nunmehr angefochtenen Wiederaufnahme behobenen Bescheide erkennbar gewesen sein musste (und das gänzliche Fehlen der Rechnungen für 2007 zudem in Widerspruch mit der vorgelegten Übernahmebestätigung des Erstprüfers vom 18.8.2009 steht), liegen für das Jahr 2007 keine neuen Tatsachen oder Beweismittel vor, die eine Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO rechtfertigen würden.

Die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer je für 2007 waren daher (ersatzlos) aufzuheben.

#### *Zu den Sachbescheiden:*

Das Finanzamt stützt seine **Schätzung** auf „zahlreiche formale und materielle Mängel“ und verhängte in den Streitjahren jeweils einen Sicherheitszuschlag iHv. 20% der Gesamtumsätze des Bf.

Wie bereits oben dargestellt, verbleibt als relevanter Mangel allein der Zufluss ungeklärter Zahlungen auf das Bankkonto des Bf. Dass die Ausgangsrechnungen des Bf. nur unvollständig bzw. für das Jahr 2007 überhaupt nicht vorhanden gewesen wären, wurde vom Erstprüfer, dem die Rechnungen nachweislich ausgehändigt wurden, nicht festgestellt.

Dass eine Schätzungsberichtigung der Behörde besteht, bedarf angesichts der festgestellten Bankzuflüsse, deren Herkunft nicht geklärt werden konnte und die steuerlich bislang nicht erfasst wurden, keiner weiteren Erörterung.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere steuerlich relevante Geschäftsfälle nicht erfasst wurden (Ritz, BAO 6. Auflage, § 184 Tz 18, mwN).

Der Erstprüfer nahm in seinem Bericht vom 7.1.2010 (unter Tz 18 und 21) für die Jahre 2005 und 2006 bereits eine Verhängung von Sicherheitszuschlägen iHv. netto € 15.000,-- bzw. € 5.000,-- (brutto € 18.000,-- sowie € 6.000,--) vor. Dies wurde wie folgt begründet: „*Hinsichtlich der nicht vollständig zuordenbaren Betriebsausgaben an Fremdleistungen, ua. als Kompensation der Nachforderungen an Lohnnebenkosten*“. Wovon sich diese Zuschläge bemessen bzw. wie sie ermittelt wurden, geht aus dem Bericht nicht hervor.

Davon ausgehend, dass für die Jahre 2005 und 2006 bereits im Zuge der Erstprüfung Sicherheitszuschläge verhängt wurden, erachtet es das Bundesfinanzgericht als unangemessen, die nunmehrigen Sicherheitszuschläge

wiederum von den (bisher angesetzten) Gesamtumsätzen – sohin auch von den im Zuge der Erstprüfung ohnehin schon hinzugerechneten Zuschlägen von € 15.000,-- (bzw. € 18.000,--) sowie € 5.000,-- (€ 6.000,--) - zu bemessen. Sachgerecht erscheint es im Beschwerdefall vielmehr, die Zuschläge von den erwiesenermaßen nicht erfassten Zuflüssen zu berechnen. Der Bf. hat die vorangeführten Zuflüsse, deren Herkunft er nicht näher konkretisieren konnte, nachweislich nicht verbucht. Es ist daher wahrscheinlich, dass auch weitere Geschäftsfälle steuerlich nicht erfasst wurden. Da die Ausgangsrechnungen dem Erstprüfer im Jahr 2009 nachweislich ausgehändigt wurden und diese (bzw. deren Vollständigkeit) daher bereits Gegenstand der Erstprüfung gewesen sein mussten, damals jedoch in diesem Zusammenhang keine Formalfehler beanstandet wurden, erscheint es sachgerechter, die Zuschläge nunmehr von den Einnahmenkürzungen zu bemessen.

Die festgestellten Bankeingänge von € 20.450,-- bzw. € 8.600,-- waren daher beim Bf. als Bruttoeinnahmen zu erfassen, davon ein Sicherheitszuschlag von je 20% zu bemessen und vom sich daraus jeweils ergebenden Betrag der Nettogewinn sowie die darauf entfallende Umsatzsteuer herauszurechnen (s. Beilage 1).

Das Bundesfinanzgericht hat den Parteien seine Ermittlung der maßgeblichen Bemessungsgrundlagen – und sohin auch seinen Schätzungsansatz - (noch vor der mündlichen Verhandlung) via E-Mail zur Kenntnis gebracht. Dem wurde seitens des Bf. nichts entgegen gehalten.

Der Bf. machte vor dem Bundesfinanzgericht weiters geltend, dass (auch) die im Zuge der GPLA-Prüfung festgestellten **Schwarzlöhne** als Betriebsausgaben in Ansatz zu bringen sind:

Laut Steuerfahndung bzw. Bericht der GKK (mit „Faxdatum“ 29.1.2010) hat der Bf. teilweise Schwarzlöhne ausbezahlt. Offiziell teilzeitentlohnte Dienstnehmer wurden tatsächlich 40 Stunden pro Woche beschäftigt und entlohnt, jedoch unrichtig abgerechnet (s. auch Prüfungsbericht des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 11.1.2010, S. 2ff.). Dafür wurden ihm Nachforderungen für Sozialversicherungsbeiträge, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben (s. nochmals die vorangeführten Berichte).

Ungeachtet der Tatsache, dass der Bf. offenbar bewusst und gewollt die oa. Falschmeldung vorgenommen hat, geht es nicht an, dass die Behörde für Zwecke der Bemessung der Sozialversicherungsbeiträge bzw. der Lohnnebenabgaben die Auszahlung von „Schwarzlöhnen“ feststellt, deren Abfluss aber auf der anderen Seite im Betrieb des Bf. – für Zwecke dessen Ertragsbesteuerung - als nicht erwiesen ansieht. Im Bericht des Finanzamtes vom 11.1.2010 werden auch die Arbeitnehmer, an die Lohnzahlungen erfolgt sind, jeweils namentlich genannt. Die Aufwendungen für „Schwarzarbeiter“ waren daher in der begehrten Höhe von € 25.000,-- (2005) bzw. € 5.500,-- (2006) zu berücksichtigen (s. auch zB Jakom/Lenneis EStG, 2019, § 4 Rz 280f. sowie 330).

Wenn überdies die Berücksichtigung von Lohnnebenkosten begeht wird (s. Mail des steuerlichen Vertreters vom 28.6.2019), so ist darauf zu verweisen, dass der Erstprüfer dafür bereits entsprechende Rückstellungen gebildet hat.

Ebenso wenig können die von der GKK im Jahr 2010 zur Vorschreibung gelangten Verzugszinsen in Abzug gebracht werden: Diese können allenfalls im Jahr der Festsetzung bzw. Vorschreibung angesetzt werden. In den Streitjahren konnte jedoch noch nicht davon ausgegangen werden, dass - und allenfalls in welcher Höhe – überhaupt Zinsen für nicht abgeführte Sozialversicherungsbeiträge zur Vorschreibung gelangen würden.

Hinsichtlich der Ermittlung der maßgeblichen Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2005 und 2006 wird nochmals auf Beilage 1 verwiesen.

*Zur Gegenstandsloserklärung (Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007):*

§ 261 Abs. 2 BAO normiert: „Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den aufgehobenen Bescheid ersetzen den Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.“

Da den Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer je für 2007 stattgegeben wurde, waren die Beschwerden gegen die bezüglichen Sachbescheide gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos zu erklären.

*Zur 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.

Bei der vorliegenden Entscheidung konnte sich das BFG auf die zitierten Gesetzesbestimmungen sowie die angeführte Judikatur stützen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG liegt daher nicht vor.

*4 Beilagen (Berechnungsblätter)*

Graz, am 2. Juli 2019

