

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Mitglieder Richter R2, A und B im Beisein der Schriftführerin C in der Beschwerdesache Bf., vom 3. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 30. Juli 2009, FA 12 123 (nunmehr FA 06 987), betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008, nach der am 28. Oktober 2014 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist der unversteuerte Zufluss von Beträgen aus Deckungsrechnungen i.H.v. 31.280,71 € (2007) und 73.513,35 € (2008) im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des D .

Beim Beschwerdeführer (Bf.) fand im Jahre 2009 für die Veranlagungsjahre 2007 und 2008 eine Außenprüfung gem. §§ 147ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht vom 31. Juli 2009, in der Niederschrift vom 22. Juli 2009 sowie im Schriftsatz vom 24. November 2009 ausführlich dargestellt wurden:

Aufgrund der getroffenen Feststellungen bei der durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung bei der Fa. G ), bei der der Bf. sowie seine Ehefrau H in den Streitjahren nichtselbständig beschäftigt gewesen seien, seien diesen als wahren Machthabern der Gesellschaft folgende Beträge aus Deckungsrechnungen zugeflossen:

Rechnungsaussteller:	2007	2008
L	48.866,44	

K	33.183,60	269.093,40
M	43.072,80	
N		24.960,00
= Summe (brutto)	<b>125.122,84</b>	<b>294.053,40</b>
Davon 50 % Betriebsausgabe bei der Fa. P	62.561,42	147.026,70
50 % der 50 % Zufluss an Bf.	<b>31.280,71</b>	<b>73.513,35</b>

Werden Deckungsrechnungen festgestellt, sei die Tatsache zu berücksichtigen, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge, Dienstgeberzuschläge etc. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmache und Schwarzarbeitern regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich der Nebenkosten ausbezahlt werden würde und somit eine Schätzung von 50 % der in den Rechnungen der Subunternehmer ausgewiesenen Rechnungsbeträge als Betriebsausgabe angemessen sei.

Die restlichen 50 % der Deckungsrechnungsbeträge seien demnach den wahren Machthabern der Gesellschaft, d.s. der Bf. und seine Ehefrau H , zugeflossen.

Bei der Fa. P (Gesellschaftsvertrag vom 19. Jänner 2007) bestehe folgende Beteiligung:

Komplementär: Fa. R(Sitz in London)

Kommanditist: Fa. S(Sitz auf den Seychellen)

Aus den vorgelegten Verträgen gehe hervor, dass zunächst (Stand November 2006) als Direktoren der Fa. S folgende Personen vermerkt gewesen seien:

- a) Frau T (Mutter von Frau H),
- b) Frau H (Ehefrau des Bf.) und
- c) Herr D

Per 22. Jänner 2007 sei per Vollmacht von Frau H und Herrn D die Vollmacht ausschließlich an Frau T übertragen worden.

Bei der Fa. P seien jedoch stets Frau H und Herr D die Kontaktpersonen für sämtliche geschäftliche Angelegenheiten, wie Annahme der Reinigungsaufträge, Einteilung des Personals, Einschulung des Personals an den Betätigungsorten, Ansprechperson für Beschwerden sowie Rechnungslegung und Bezahlung gewesen.

Auf Befragung durch die Betriebsprüfung seien als Auskunftgeber somit stets Frau H und der Bf., nicht jedoch Frau T, aufgetreten.

Auch sei Frau H und der Bf. bereits im Bereich der Reinigung in anderen Firmen tätig und beteiligt gewesen. Die Tätigkeit dieser Firmen sei durch Konkurs eingestellt worden. Im Zuge der Konkursabwicklung sei festgestellt worden, dass das Betätigungsfeld von Frau H und dem Bf. in der anschließend gegründeten Fa. P gelegen sei, und es sich bei ihnen mit höchster Wahrscheinlichkeit um die wahren Machthaber der Gesellschaft handle, weshalb die o.a. Zurechnung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise an diese Personen erfolgte.

Das Finanzamt folgte in den Veranlagungsbescheiden vom 30. Juli 2009 den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Der Bf. erhob gegen die o.a. Bescheide Berufung und begründet diese sowie im Schriftsatz vom 1. Februar 2010 im Wesentlichen folgendermaßen:

Dem Bf. seien die vom Finanzamt zugrunde gelegten Bezüge nie zugeflossen, ihm seien über die abgerechneten Gehaltsbezüge keine Beträge zugeflossen.

Auch habe die Abgabenbehörde keinen Hinweis auf die Beschäftigung von Schwarzarbeitern in ihrem Prüfungsbericht angeführt, weiters sei kein einziger Buchführungsmangel festgestellt worden.

Die Rechnungen der „Fa. L“ würden mit einem Bruttobetrag i.H.v. 19.502,44 € nicht Subleistungen, sondern die Renovierung des Geschäftslokales betreffen.

Schließlich sei auch die Frage der Empfänger der behaupteten Zuflüsse offen geblieben.

Frau T (Mutter von Frau H) sei seit Jänner 2007 die einzige Bevollmächtigte der Gesellschafter.

Es sei nie bestritten worden, dass der Bf. und seine Ehefrau H mit der Leitung der operativen Tätigkeit beauftragt worden seien (Handlungsbevollmächtigte).

Ebenso unbestritten sei, dass der Bf. und Frau H bereits früher in der Reinigungsbranche tätig gewesen seien.

Zur mündlichen Verhandlung am 28. Oktober 2014 ist der Bf. trotz gerichtlicher Ladung nicht erschienen.

Im Zuge der in Abwesenheit des Bf. durchgeföhrten mündlichen Verhandlung verwies der Finanzamtsvertreter nochmals darauf, dass hinsichtlich der Rechnung „L“, welche die Renovierung des Geschäftslokales betroffen hat, dass es zwar unbestritten ist, dass das Geschäftslokal renoviert worden sei, aber nicht vom Rechnungsaussteller.

Mit Beschluss vom 3. Juni 2011 des BG Hernals 258 sei das Schuldenregulierungsverfahren über den Bf. aufgehoben worden. Der Zahlungsplan sei mit Beschluss vom 3. Mai 2011 angenommen worden.

Gem. § 323 Abs. 38 BAO erster und zweiter Satz sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

***Das Bundesfinanzgericht hat nach mündlicher Verhandlung erwogen:***

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und dem Erkenntnis zu Grunde gelegt:

Der Bf. hatte im Jahre 2007 folgende Beschäftigungsverhältnisse:

<b>Firma</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>steuerpflichtige Bezüge (KZ 245)</b>
P	2.11. bis 31.12.2007	948,46
X (Nagelstudio)	1.1. bis 31.12.2007 <small>(lt. Soz.Vers.-Datenauszug)</small>	keine Einkünfte erklärt

Der Bf. hatte im Jahre 2008 folgende Beschäftigungsverhältnisse:

<b>Firma</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>steuerpflichtige Bezüge (KZ 245)</b>
P	1.1. bis 31.12.2008	6.024,71
Wr. Gebietskrankenkasse	8.10 bis 17.10.2008 (Krankengeld)	51,09
ÖVK Vorsorgekasse AG	1.1. bis 31.12.2008	0,00
X (Nagelstudio)	1.1. bis 15.1.2008 <small>(lt. Soz.Vers.-Datenauszug)</small>	keine Einkünfte erklärt

Aufgrund umfangreicher Erhebungen der Betriebsprüfung bei der Fa. P. ist davon auszugehen, dass der Bf. sowie dessen Ehegattin H die wahren Machthaber dieser Firma gewesen sind (siehe Niederschrift vom 15. Juni 2009 über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung bei der Fa. P.).

Die in den o.a. Rechnungen beschriebenen Leistungen sind von nicht angemeldeten Arbeitskräften vorgenommen worden, da die o.a. Rechnungssteller lt. Erhebungen der Betriebsprüfung nicht über das dafür erforderliche Personal verfügten.

Es wird davon ausgegangen, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge, Dienstgeberzuschläge etc. nur die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmacht. Da Schwarzarbeitern regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich der Nebenkosten ausbezahlt werden, erfolgte bei der Fa. P eine Schätzung von 50 % der in den Rechnungen der o.a. Subunternehmer ausgewiesenen Rechnungsbeträge als Betriebsausgabe (siehe Niederschrift vom 15. Juni 2009 über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung bei der Fa. P). Die restlichen 50 % der Deckungsrechnungsbeträge flossen den wahren Machthabern der Gesellschaft zu gleichen Teilen in den Streitjahren zu.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Bei abgabenrechtlicher Würdigung des oben dargestellten Sachverhalts war zu beachten, dass die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, gem. § 184 BAO zu schätzen hat. Gemäß dem 2. Satz des § 184 Abs. 1 BAO sind bei der Schätzung alle Umstände, die für die Schätzung von Bedeutung sind, zu berücksichtigen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Schätzung dem Wesen nach ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird (VwGH 18. Dezember 1997, 96/16/0143) und dessen Ziel es ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. VwGH 27. April 1994, 92/13/0011, 94/13/0094; 10. Oktober 1996, 94/15/0111; 22. April 1998, 95/13/0191; 10. September 1998, 96/15/0183).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (vgl. VwGH 15. Mai 1997, 95/15/0144 (mit Hinweis auf das Erkenntnis vom 8. September 1992, 89/14/0014), 23. April 1998, 97/15/0076; 26. November 1998, 95/16/0222). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. VwGH 28. Mai 1997, 94/13/0032; 22. April 1998, 95/13/0191; 30. September 1998, 97/13/0033).

Da nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Schätzungsverfahren die Mitwirkungspflicht der Partei besteht (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 5. Auflage, Tz 19 zu § 184), wäre es am Bf. gelegen gewesen, begründete Überlegungen,

die gegen die protokollierten Ausführungen des Betriebsprüfers vom 15. Juni 2009 sprechen, vorzubringen.

Obwohl die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, trifft, befreit dies den Bf. nicht von seiner Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht.

In dem Ausmaß, in dem der Bf. zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet seiner Verpflichtung hierzu nicht bereit war, trat die Verpflichtung des Bundesfinanzgerichtes, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihm als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück.

Wären die Rechnungen keine Deckungsrechnungen gewesen, hätte dem Bf. auffallen müssen, dass:

a) Die Leistungen des Rechnungsausstellers L dieser, aufgrund seines schlechten gesundheitlichen Zustandes und mangels nicht vorhandener Mitarbeiter nicht erbracht und die bezughabenden Rechnungen nicht ausgestellt haben konnte (siehe Tz. 1a der Niederschrift vom 15. Juni 2009 über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung bei der Fa. P).

b) Die Leistungen der Firma K Y im beanstandeten Umfang aufgrund der widersprüchlichen Angaben von Frau H betreffend die Beschäftigungsverhältnisse und die vorgefundene Arbeitsaufzeichnungen der Mitarbeiter der Fa. P nicht glaubhaft sind und dadurch die wahren Arbeitsverhältnisse verschleiert wurden (siehe auch Tz. 1b der Niederschrift vom 15. Juni 2009 über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung bei der Fa. P).

c und d) Auch die Leistungen der M und N im beanstandeten Umfang ließen bei den o.a. Subfirmen ab, d.h. dass der Bf. der Abgabenbehörde nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen konnte, welche Arbeitskräfte die behaupteten Leistungen tatsächlich erbracht haben. Auch bestanden diese Subfirmen wirtschaftlich nur ca. 1 Jahr.

Auch kann aufgrund der Erhebungsergebnisse der Betriebsprüfung bei der Fa. P mangels ausreichend zur Verfügung stehender Dienstnehmer nicht davon ausgegangen werden, dass die Reinigungsleistungen von der Fa. P selbst erledigt wurden (siehe Tz. 2 der Niederschrift vom 15. Juni 2009 über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung bei der Fa. P).

Letztlich würden auch die hohen Kassabestände ein Indiz für das Aufscheinen von Deckungsrechnungen sein.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich daher der Ansicht der Abgabenbehörde an, dass ausgehend von den o.a. Unschlüssigkeiten und den Erfahrungen des Wirtschaftslebens widersprechenden, vorliegenden Sachverhalten, die Richtigkeit der vorgelegten Aufzeichnungen in Zweifel gezogen werden müssen. Es wird davon ausgegangen, dass der Bf. zusammen mit seiner Ehegattin H die wahren Machthaber der Gesellschaft in den Streitjahren waren, da diese die einzigen Ansprechpartner und Betriebsorganisatoren für Kunden und Lieferanten waren, und die von den rechnungslegenden Subunternehmen in Rechnung gestellten Leistungen zwar erbracht wurden, jedoch nicht von den Rechnungslegern, sondern von Schwarzarbeitern, die der Fa. P zuzurechnen sind (gem. den Erhebungsergebnissen der Betriebsprüfung lt. Niederschrift vom 15. Juni 2009 über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung bei der Fa. P, wonach die Anzahl der im Reinigungsdienst tätigen Vollbeschäftigte ca. 2 Mitarbeiter und bei den Teilbeschäftigte ca. 2 bis 6 Mitarbeiter umfasste, die keinesfalls alleine die über 25 Reisebürofilialen betreuen konnten). Demzufolge stellen die o.a. Fremdhonorare der behaupteten Subunternehmer Deckungsrechnungen dar.

Wie bereits oben ausgeführt, war der Bf. in den Streitjahren bei der Fa. P nichtselbstständig beschäftigt.

Gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit nicht nur Bezüge sondern auch alle Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Vorteile liegen somit auch dann vor, wenn sich der Arbeitnehmer diese Vorteile ohne Wissen des Arbeitgebers aneignet. Derartige Vorteile unterliegen aber nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn, sondern sind im Wege der Veranlagung zu erfassen. Wenn der Bf. eine ihm durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit nutzt, um sich zu bereichern, und solcherart Vorteile erzielt, liegen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vor, auch wenn die Handlungsweise des gegen den Willen des Arbeitgebers sich aus dem Dienstverhältnis Vorteile verschaffenden Abgabepflichtigen in einem strafgesetzlichen Tun oder Unterlassen besteht.

Aufgrund des bei der Betriebsprüfung der Fa. P gewonnenen Gesamtbildes gelangt das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Bf., gemeinsam mit seiner Ehegattin H, jeweils zu gleichen Teilen die wahren Machthaber bei der Fa. P gewesen sind und demnach diesen Personen die festgestellten Geldflüsse (siehe auch obige Tabelle) zuzurechnen sind.

	2007	2008
= Summe Deckungsrechnungen (brutto)	125.122,84	294.053,40

Davon 50 % Betriebsausgabe bei der Fa. P	62.561,42	147.026,70
50 % der 50 % Zufluss an Bf. (E.a.n.s.A):	<b>31.280,71</b>	<b>73.513,35</b>

Da glaubwürdige Beweise für die Behauptung, die Leistungen wären von den in Rede stehenden Firmen an die Fa. P erbracht worden, dem Bundesfinanzgericht nicht vorgelegen waren und die Beschwerde in ihrer Begründung eine Unschlüssigkeit der Begründung des Schätzungsergebnisses in der Beschwerde nicht offen zu legen vermochte, hatte das Bundesfinanzgericht keine Bedenken, den in der Niederschrift vom 15. Juni 2009 über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung bei der Fa. P getroffenen Feststellungen zu folgen und die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG wird eine Revision gegen dieses Erkenntnis nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 25 EStG 1988 ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. November 2014