



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Leonhard Ogris, Rechtsanwalt, 8530 Deutschlandsberg, Grazer Straße 21, vom 22. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 22. März 2010 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2006 und 2007 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

I.

Laut Außenprüfungsbericht vom 4. März 2010 seien anlässlich einer Hausdurchsuchung auf dem Computer des Bw. („Hochbau“) Tabellen mit Erlösaufzeichnungen sichergestellt worden.

Auf Grund dieser Tabellen habe man nachstehende Umsätze ermittelt: 368.363 Euro (2006) und 317.353 Euro (2007).

Die Vorsteuern habe man ebenfalls auf Grund der sichergestellten Computertabellen errechnet: 38.001 Euro (2006) und 23.779 Euro (2007).

Der Gewinn werde mit 10% der Nettoerlöse geschätzt: 37.000 Euro (2006) und 32.000 Euro (2007).

II.

In diesem Sinne ergingen dann auch die hier angefochtenen Bescheide.

III.

In der Berufung wurde beantragt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2006 und 2007 mit 0,00 Euro festzusetzen und die Umsatzsteuerbescheide für 2006 und 2007 ersatzlos aufzuheben: Im Jahr 2006 habe es die Fa. Y noch nicht gegeben; die Aufzeichnungen seien der Fa. X zuzurechnen. Im Jahr 2007 würden die Aufzeichnungen die Fa. Y betreffen.

IV.

Laut den abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 30. November 2010 könne der Auslegung des Bw. nicht nähergetreten werden: Zwar habe die Vereinbarung zwischen dem Bw. und der Fa. Y KEG (KEG) im Jahr 2006 noch nicht bestanden. Der Bw. habe aber in seiner Vernehmung vom 25. Juli 2008 zu Protokoll gegeben, dass die Aufzeichnungen auf dem PC Baustellen betreffen, die von ihm betreut wurden, und die darauf befindlichen Daten den Gegebenheiten entsprechen sollen. Die im Zuge des Prüfungsverfahrens ermittelten Umsätze für 2006 und 2007 ergäben sich auf Grund der auf dem PC des Bw. befindlichen Daten. Den Ausführungen des Bw. stünden schriftliche Vereinbarungen vom 5. März 2007 und vom 12. Juni 2007 entgegen, wonach zwischen dem Bw. und Herrn Y vereinbart worden sei, dass sämtliche wirtschaftlichen Vor- und Nachteile der vom Bw. geführten Filiale in Z verbleiben. Der Bw. sei bevollmächtigt worden, sämtliche geschäftlichen Aktivitäten auszuführen. Der Bw. habe die volle Verantwortung für sämtliche handelsrechtlichen Tätigkeiten übernommen, und es sei vereinbart worden, dass die KEG schad- und klaglos zu halten sei. Die Würdigung der vorliegenden Dokumente habe im Prüfungsverfahren letztlich zu einer wirtschaftlichen Zurechnung der Erlöse zur Person des Bw. als Steuersubjekt geführt.

V.

Dagegen richten sich die Vorlageanträge vom 28. Dezember 2010.

VI.

Mit Vorlagebericht vom 3. Februar 2011 legte das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat die o.a. Berufung zur Entscheidung vor.

VII.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Februar 2012 wurde das Berufungsvorbringen präzisiert: Im Jahr 2006 habe es die KEG noch nicht gegeben. Es könnten daher für diesen

Zeitraum auch keine Erlöse dem Bw. zugeordnet werden. Auch die weiteren vorgeschriebenen Beträge seien dem Bw. nicht zuordenbar, weil er über diese Gelder niemals habe frei verfügen können bzw. er sie auch nicht vereinnahmt habe. Der Bw. sei Dienstnehmer sowohl der KEG als auch der Fa. X GmbH (GmbH) gewesen, und er habe in dieser Funktion für seine Dienstgeber gewisse Bauprojekte abgewickelt. Man habe gegenüber der Abgabenbehörde bereits dokumentiert, dass der Bw. ab 18. April 2006 bei der GmbH mit einem Monatslohn von 1.000 Euro beschäftigt gewesen sei – in weiterer Folge ab 8. März 2007 dann bei der KEG. Wesentlich sei, dass auch für den Fall, dass die Filiale Z vom Bw. selbständig und eigenverantwortlich geführt worden sei, der Bw. seinen Dienstgeber schad- und klaglos gehalten habe, sämtliche wirtschaftlichen Ergebnisse der KEG steuerlich zuordenbar seien und die aus den Erlösen resultierende Umsatzsteuer daher zu ATU ATU zur Vorschreibung zu bringen sei. Nachdrücklich bestritten werde auch die Annahme der Abgabenbehörde, dass die anlässlich der Hausdurchsuchung auf dem Computer festgestellten Daten „Erlösaufzeichnungen“ seien. Dabei handle es sich vielmehr um Kalkulationsgrundlagen. Die vom Finanzamt für die Jahre 2006 und 2007 angenommenen Nettoerlöse seien also in keiner Weise richtig. Die Abgabenbehörde habe auch nicht berücksichtigt, dass der Großteil der angenommenen Erlöse nicht in bar in die Filiale Z eingeflossen, sondern zum großen Teil auf die Konten der KEG einbezahlt worden sei. Daher habe Herr Y über diese Erlöse verfügt und im direkten Weg eben für die Filiale Baumaterialrechnungen etc. bezahlt. Das Finanzamt habe auch nicht berücksichtigt, dass durch Beschluss des BG BG vom Datum nach vorangehender Konkurseröffnung (Bw.) das Abschöpfungsverfahren eingeleitet worden sei. Die Abgabenbehörde wäre daher in der Lage gewesen, Abgabenschulden im Konkursverfahren anzumelden. Hervorgehoben werde auch noch, dass der Bw. durch Urteil des LG vom Datum2, GZ., betreffend seine Tätigkeit für die GmbH bereits strafrechtlich verurteilt worden sei und diese Geschäftsfälle, welche der GmbH zuzurechnen seien, in diesem Strafverfahren genau aufgelistet worden seien, wobei es sich um idente Fälle handle, welche auch Gegenstand dieses Verfahrens seien.

VIII.

Mit Vorhalt vom 5. März 2012 wurde das Finanzamt ua. um konkrete Darlegung des festgestellten Sachverhalts ersucht, auf Grund dessen das Finanzamt zur Ansicht gelangt sei, dass die verfahrensgegenständlichen Umsätze (Vorsteuern) bzw. Einkünfte dem Bw. – als Einzelunternehmer – zuzurechnen seien.

IX.

In der Stellungnahme des Finanzamtes vom 10. Mai 2012 wurde ua. ausgeführt, dass der Bw. zu Protokoll gegeben habe, dass die auf seinem privaten Computer vorgefundenen Daten,

Aufzeichnungen seine sämtlichen Einnahmen und Ausgaben seien. Laut Bw. handle es sich hierbei zwar um Aufzeichnungen über die Monate Februar 2007 bis März 2008, dies habe aber „aufgrund fehlender, weiterer Bezug habender Unterlagen nicht nachvollzogen werden“ können. Laut Bw. habe die KEG im Jahr 2006 noch nicht bestanden. Da seitens des Finanzamtes auf Grund fehlender Unterlagen keine genaue zeitliche Zuordnung habe vorgenommen werden können, seien trotzdem sämtliche Einnahmen und Ausgaben dem Bw. zugerechnet worden, weil er ja selbst zu Protokoll gegeben habe, dass es sich um *seine* Einnahmen und Ausgaben handle. Man habe davon ausgehen können, dass, wenn es sich nicht um Einnahmen und Ausgaben in Verbindung mit der KEG handle, es sich um Einnahmen und Ausgaben von selbständig betreuten Baustellen des Bw. in der Übergangszeit von GmbH und KEG handle. Betreffend die Ausführungen des Bw., dass er nur unselbständiger Dienstnehmer der KEG gewesen sei, werde auf diverse Niederschriften inklusive Vereinbarungen verwiesen. Der Bw. habe außerdem selbst angegeben, dass die Arbeiter der KEG von ihm eingestellt und auch von ihm schwarz entlohnt worden seien. Dies lasse ebenfalls den Schluss zu, dass es sich beim Bw. um den Hauptverantwortlichen bzw. tatsächlichen Machthaber der KEG im steirischen Raum gehandelt habe. Auch habe der Bw. selbst zu Protokoll gegeben, dass Baustellen aus dem Konkurs der GmbH von ihm mittels der KEG weiter betreut worden seien. Diese Baustellen seien von ihm selbständig betreut worden, wobei bei den Kunden ebenfalls ohne Rechnungslegung kassiert worden sei, ohne dass der offizielle Geschäftsführer der KEG davon Kenntnis gehabt hätte.

X.

Im Zuge eines Erörterungsgesprächs (vgl. Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 1. Oktober 2012) wurde ua. bekanntgegeben, dass der Bw. seit 1. September 2012 in Pension sei, das Insolvenzverfahren nicht durch einen Sanierungsplan habe beendet werden können und von Gesetzes wegen das Abschöpfungsverfahren eingeleitet worden sei. Der Bw. habe derzeit Schulden in Höhe von ca. 360.000 Euro.

Laut steuerlichem Vertreter des Bw. würden sich die im gerichtlichen Strafverfahren (betreffend ua. den Bw.) abgehandelten Geschäftsfälle mit den Geschäftsfällen des gegenständlichen Abgabenverfahrens „überschneiden“.

Laut Referent sei noch klärungsbedürftig, ob der Bw. über die verfahrensgegenständlichen Gelder tatsächlich niemals habe frei verfügen können. Auch fehle der Nachweis, dass die „Erlösaufzeichnungen“ des Bw. in Wahrheit tatsächlich nur „Kalkulationsgrundlagen“ seien. Weiters wären noch folgende Fragen zu klären:

„(...) In welchem Ausmaß liegen den verfahrensgegenständlichen Einnahmen Barzahlungen zu Grunde? Wer hat diese in welcher Höhe in Empfang genommen?

In welchem Ausmaß liegen den verfahrensgegenständlichen Einnahmen Banküberweisungen zu Grunde? Auf welche Bankkonten erfolgten diese Überweisungen? Wer war bezüglich dieser Bankkonten zugriffsberechtigt? Wer hat über diese Gelder in welcher Höhe verfügt?

In welchem Ausmaß liegen den verfahrensgegenständlichen Ausgaben Barzahlungen zu Grunde? Wer hat diese in welcher Höhe getätigt?

In welchem Ausmaß liegen den verfahrensgegenständlichen Ausgaben Banküberweisungen zu Grunde? Wer hat diese in welcher Höhe getätigt? (...)"

Laut steuerlichem Vertreter sei man im vorliegenden Fall grundsätzlich (kompromiss)bereit, für jene Beträge geradezustehen, über die der Bw. verfügt habe. Er gebe allerdings zu bedenken, dass eine Einbringlichkeit der Abgabenschulden beim Bw. nur im Rahmen des Abschöpfungsverfahrens gegeben sei. Vom Bw. würden jährlich – unter Bedachtnahme auf das Existenzminimum - vermutlich ca. 4.000 Euro abschöpfbar sein. Diese 4.000 Euro gingen in den nächsten 7 Jahren ausschließlich an das Finanzamt, die Gebietskrankenkasse und die Bauarbeiter-Urlaubskasse.

Laut Referent werde von Seiten des Finanzamtes letztendlich auch noch darzulegen sein, wie die zeitraummäßige Zuordnung der berufsgegenständlichen Einnahmen- und Ausgabenbeträge laut Schätzung erfolgt sei.

Der Bw. sagte die Nachreichung einer Aufstellung zu, welche sämtliche Einnahmen und Ausgaben betreffend die Baustellen beinhalte, bei denen er Bauleiter gewesen sei. Da er in der nächsten Zeit eine schwere Operation (inklusive Nachbehandlung) vor sich habe, ersuche er um eine Frist bis Ende Jänner 2013.

XI.

Laut Stellungnahme des Prüfers vom 21. November 2012 sei zwar richtig, dass die Daten auf dem PC des Bw. betreffend Umsätze für das Jahr 2006 mit dem Vermerk „X GmbH“ versehen seien. Diese Umsätze seien dem Bw. aber deshalb zugerechnet worden, weil die Sachlage gleich gelagert gewesen sei wie bei den Umsätzen aus dem Jahr 2007 (diese Umsätze seien mit dem Vermerk „Fa. Y KEG“ versehen, aber eindeutig dem Bw. zuzuordnen). Sollten die Erlöse auf dem Datenträger des Bw. für 2006 („X GmbH“) tatsächlich in einem eigenen Strafverfahren abgehandelt worden sein, so wäre dies zu berücksichtigen. Zu den Fragen betreffend Zahlungsmodalitäten, Bankgeschäfte, Zeichnungsberechtigungen etc. werde ausgeführt, dass der Bw. immer nur darüber gesprochen habe, dass seine von ihm betreuten Baustellen immer „schwarz“ abgerechnet worden seien. Es solle auch zu Bankbehebungen gekommen sein. Aufgrund fehlender Buchhaltungsunterlagen (und weil keine

Kontenverdichtungen angefordert worden seien) könne darüber nicht genauer abgesprochen werden. Da die Würdigung der vorliegenden Daten bzw. Dokumente im Prüfungsverfahren letztlich auch zu einer wirtschaftlichen Zurechnung der Erlöse zur Person des Bw. als Steuersubjekt geführt habe, sei auf eine Bankerhebung verzichtet worden. Die zeitraummäßige Zuordnung der berufungsgegenständlichen Einnahmen- und Ausgabenbeträge sei den in der Anlage beiliegenden Daten des Bw. in Verbindung mit dem Außenprüfungsbericht zu entnehmen.

XII.

Die vom Bw. im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 1. Oktober 2012 „bis Ende Jänner 2013“ zugesagten Unterlagen wurden nicht nachgereicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Laut Vorbringen des Bw. habe dieser über die verfahrensgegenständlichen Beträge niemals frei verfügen können bzw. diese auch nicht vereinnahmt. Die vom Finanzamt angenommenen Erlöse seien „zum großen Teil“ auf Bankkonten der KEG einbezahlt worden, wobei über die diesbezüglichen Beträge Herr Y verfügt habe (Bezahlung von Baumaterialrechnungen etc.). Außerdem würden sich die verfahrensgegenständlichen Geschäftsfälle mit den im gerichtlichen Strafverfahren betreffend ua. den Bw. abgehandelten Geschäftsfällen überschneiden, wobei laut (rechtskräftigem) Urteil des Strafgerichtes diese Geschäftsfälle jedoch nicht dem Bw. als Einzelunternehmer, sondern der GmbH zuzurechnen seien. Im Übrigen enthielten die beschlagnahmten Unterlagen keine Erlösaufzeichnungen, sondern lediglich Kalkulationsgrundlagen.

Im Verlaufe des Erörterungsgesprächs vom 1. Oktober 2012 wurden die wesentlichen noch offenen Fragen herausgearbeitet. Klärungsbedürftig ist demnach ua., ob der Bw. über die verfahrensgegenständlichen Gelder hat frei verfügen können; in welchem Ausmaß den verfahrensgegenständlichen Einnahmen Barzahlungen zu Grunde liegen und wer diese in welcher Höhe in Empfang genommen hat; in welchem Ausmaß den verfahrensgegenständlichen Einnahmen Banküberweisungen zu Grunde liegen, auf welche Bankkonten diese Überweisungen erfolgt sind, wer bezüglich dieser Bankkonten zugriffsberechtigt war und wer über diese Gelder in welcher Höhe verfügt hat; in welchem Ausmaß den verfahrensgegenständlichen Ausgaben Barzahlungen zu Grunde liegen und wer diese in welcher Höhe getätigt hat; in welchem Ausmaß den verfahrensgegenständlichen Ausgaben Banküberweisungen zu Grunde liegen und wer diese in welcher Höhe getätigt hat; ob die „Erlösaufzeichnungen“ des Bw. in Wahrheit tatsächlich nur „Kalkulationsgrundlagen“

sind; und inwiefern sich die verfahrensgegenständlichen Geschäftsfälle mit den dem o.a. gerichtlichen Strafverfahren zu Grunde liegenden Geschäftsfällen „überschneiden“ [Anm.: dort keine Zurechnung an den Bw. („faktischer Geschäftsführer“), sondern Zurechnung an die GmbH].

Die offenen Fragen sind bis zuletzt aber im Wesentlichen unbeantwortet geblieben (vgl. die Punkte XI. und XII.).

Insbesondere ist weiterhin völlig ungeklärt, in welchem Ausmaß in den verfahrensgegenständlichen Beträgen (Teil-)Beträge enthalten sind, welche laut den strafgerichtlichen Feststellungen der GmbH zuzurechnen sind (vgl. zur Frage der bindenden Wirkung eines rechtskräftigen Strafurteils im Abgabenverfahren zB Stoll, BAO-Kommentar, 1331, mwN; Ritz, BAO⁴, § 116 Tz 14, mwN; Tannert in Tannert, Finanzstrafrecht § 123 FinStrG [E 14], mwN; Fellner, FinStrG, 9. Lfg, § 123 Rz 5a, mwN).

Außerdem erhebt sich auf Grund der in der Stellungnahme des Prüfers vom 21. November 2012 hervorgehobenen „Gleichlagerung“ der Sachlage: „KEG“ einerseits und „GmbH“ andererseits die Frage, ob den o.a. strafgerichtlichen Feststellungen zum Problemkreis: „GmbH“ (Bw. als „faktischer Geschäftsführer“) nicht auch Bedeutung für die Betrachtungsweise zum Problemkreis: „KEG“ zukommt.

Im Übrigen betreffen diese offenen Fragen den gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraum (vgl. nochmals: Stellungnahme des Prüfers vom 21. November 2012 mit dem Hinweis auf die „Gleichlagerung“ der Sachlage: „KEG“ einerseits und „GmbH“ andererseits; weiters: das o.a. strafgerichtliche Urteil zum Verhältnis: Bw. – GmbH betreffend die Jahre 2006 und 2007; „Rechnungsbuch X“ betreffend die Jahre 2006 und 2007; „Rechnungsbuch Y“ betreffend die Jahre 2007 und 2008).

Die Sache ist also noch keineswegs entscheidungsreif. Der Unabhängige Finanzsenat sieht sich beim derzeitigen Ermittlungsstand somit nicht in der Lage, im Rahmen der freien Beweiswürdigung eine endgültige Entscheidung darüber zu treffen, in welchem Ausmaß die verfahrensgegenständlichen Umsätze bzw. Einkünfte dem Bw. – als Einzelunternehmer – zuzurechnen sind (vgl. Rechnungslegungen / GmbH bzw. KEG im verfahrensgegenständlichen Zeitraum laut Strafgerichtsakt; weiters: Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 5. März 2012).

Gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders

lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabefestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; [§ 209a BAO](#) gilt sinngemäß.

Die Aufhebung gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) ist eine Ermessensentscheidung. Entsprechend dem Zweck dieser Norm setzt eine aufhebende und zurückverweisende Berufungserledigung voraus, dass die Unterlassung der Ermittlungen "wesentlich" ist (vgl. Ritz, BAO⁴, § 289 Tz 11, mwN). - Davon ist aber im vorliegenden Fall entsprechend dem oben Gesagten (in erheblichem Ausmaß ungeklärte Sachverhaltsfragen; erheblicher Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen) jedenfalls auszugehen.

Für die Ermessensübung ([§ 20 BAO](#)) zu Gunsten einer Bescheidaufhebung sprechen im vorliegenden Fall neben dem Grundsatz der Verfahrensökonomie (Wahrung des Parteiengehörs im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens) und dem Gesichtspunkt, dass dem Bw. der volle Instanzenzug erhalten bleiben soll, aber nicht zuletzt auch die Überlegung, dass es nicht im Sinne des Gesetzes wäre, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassenden) Kontrollbefugnisse wahrzunehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO⁴, § 289 Tz 5, mwN). Es widerspräche auch der durch die BAO vorgegebenen Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz, wollte man die diesbezügliche Verantwortlichkeit verwaltungsbehördlichen Handelns auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz übertragen.

Das Finanzamt wird daher im erstinstanzlichen Verfahren unter voller Mitwirkungsverpflichtung des Bw. die bislang unterbliebenen o.a. Ermittlungen erst nachzuholen haben.

Im Ergebnis waren die angefochtenen Bescheide gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz deshalb aufzuheben, weil die noch durchzuführenden Ermittlungen anders lautende Bescheide nach sich ziehen können. Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen (nicht bloß ergänzende Ermittlungen zur Klärung des Sachverhaltes) war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben.

Graz, am 14. März 2013