

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 19. Juni 2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 17. Mai 2018 (St.Nr.: xxx), hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013, Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013 sowie Anspruchszinsen 2011, 2012 und 2013 (§ 205 BAO) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde hinsichtlich **Wiederaufnahme** der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde hinsichtlich **Einkommensteuer** 2011, 2012 und 2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Beschwerde hinsichtlich **Anspruchszinsen** 2011, 2012 und 2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin war Geschäftsführerin und Gesellschafterin der Firma A B GmbH. Im Zuge einer Außenprüfung dieser Gesellschaft wurden Feststellungen getroffen, welche auch Auswirkungen auf die Steuerbemessungsgrundlagen der Beschwerdeführerin hatten.

In einer **Kontrollmitteilung vom 30. März 2017** wurden die festgestellten Sachverhalte dem Wohnsitzfinanzamt der Beschwerdeführerin zur Kenntnisnahme übermittelt. Bei der Beschwerdeführerin seien im Zeitraum 2011 bis 2013 Honorarzahlungen festgestellt worden. Bis 6. August 2012 seien die Zahlungen als nicht selbständige Einkünfte und ab 6. August 2012 als selbständige Einkünfte qualifiziert worden.

*Anmerkung Richter: Mit Abtretungsvertrag vom 7. August 2012 hat die Beschwerdeführerin Anteile an der Firma A B GmbH übernommen und hatte somit 100% der Anteile.*

**Tz. 2)** Verrechnungskonto Beschwerdeführerin:

„Für die Tätigkeit wurde der Beschwerdeführerin eine Geschäftsführerentlohnung ausbezahlt.

Auf dem Verrechnungskonto 34001 wurden diverse Buchungen mit dem Buchungstext "Honorar C D" ( Anmerkung Richter: Beschwerdeführerin ) verbucht. Die als "Honorar" bezeichneten Zahlungen werden der Beschwerdeführerin als Geschäftsführerbezug und somit als Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit (§ 22 EStG 1988/sonstige selbständige Einkünfte) zugerechnet. Die bislang erklärten Einkünfte werden entsprechend berichtigt. Die Vereinbarung bezüglich des Geschäftsführervertrags wurde sowohl anlässlich der Besprechung vom 14.1.2016 mit der Beschwerdeführerin als auch bei der Besprechung mit Dr. E D ( Anmerkung Richter: Gatte der Beschwerdeführerin und nachfolgender Geschäftsführer) am 24.6.2016 angesprochen (um Vorlage der vertraglichen Vereinbarung wurde ersucht).

Erstmalig wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. Juli 2016 eine Geschäftsführervereinbarung vorgelegt. Die Höhe des Geschäftsführerentgelts ist in der Vereinbarung nicht konkret angeführt.

Unter "§ 7 - Entgelt" wurde festgehalten, dass für die Geschäftsführertätigkeit "Geringfügigkeit pro Monat" vereinbart wurde.

Nachstehende Bezüge wurden im Prüfungszeitraum verbucht:

|                     | 2010      | 2011     | 2012     | 2013     |
|---------------------|-----------|----------|----------|----------|
| Einkünfte nsA       | 18.584,77 | 4.399,08 | 3.188,88 |          |
| GF-Vergütung lt. BH |           |          | 1.122,00 | 4.246,00 |

Dem Geschäftsführer gebührt für seine Geschäftsführertätigkeit eine angemessene Entlohnung.

Verrechnungskontomäßig wurden ab diesem Zeitpunkt diverse als "Honorar D-F" oder "Zahlung D-F" oder "Gehalt D-F" oder "Akonto D-F" bezeichneten Beträge überwiesen bzw. dem Konto von Mag. C D-F gutgeschrieben ( Anmerkung Richter: gemeint ist hier jeweils die Beschwerdeführerin ).

Diese Zahlungen werden als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit bzw. als Einkünfte aus selbständiger Arbeit auf Ebene der Beschwerdeführerin qualifiziert:

Minderung der Verrechnungsforderung:

Bis 6.8.2012 nicht selbständige Einkünfte. Ab 7.8.2012 selbständige Einkünfte.

|                    | 2011      | 2012      | 2013      |
|--------------------|-----------|-----------|-----------|
| Eink. nsA (KZ 210) | 15.000,00 | 16.000,00 |           |
| Ein. sA            |           | 8.000,00  | 17.500,00 |

Diese Beträge waren den Konten 3721 und 34001 zu entnehmen.

Im **Geschäftsführungsvertrag-Werkvertrag** vom 1. Oktober 2012, abgeschlossen zwischen der Firma A B GmbH und der Beschwerdeführerin, wurde unter anderem

vereinbart, dass die Beschwerdeführerin zum vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt werde (§ 1).

Gemäß § 7 dieses Vertrages bekommt die Beschwerdeführerin für ihre Geschäftsführungstätigkeiten „die Geringfügigkeit pro Monat“.

Sämtliche mit dem Entgelt anfallenden Steuern und Abgaben hat die Geschäftsführerin selbst zu tragen (§ 8).

Mit **Ergänzungsvorhalt** seitens der belangten Behörde vom 5. Februar 2018 wurde die Beschwerdeführerin auf die Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Firma A B GmbH hingewiesen. In den Jahren 2011 – 2013 seien folgende Bezüge bisher nicht erklärt worden:

|                         | 2011   | 2012   | 2013   |
|-------------------------|--------|--------|--------|
| Nicht selbst. Einkünfte | 15.000 | 16.000 |        |
| Selbständige Einkünfte  |        | 8.000  | 17.500 |

Um Stellungnahme bzw. Einreichung berichtigter Erklärungen werde ersucht.

Mit **Bescheiden vom 17. Mai 2018** wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung bzw. der Kontrollmitteilung gefolgt und entsprechende Bescheide erlassen.

Mit Eingabe vom 19. Juni 2018 wurde **Beschwerde** gegen folgenden Bescheide eingebracht:

1. Wiederaufnahmebescheid vom 17. Mai 2018 betreffend Einkommenssteuerbescheid 2011
2. Einkommenssteuerbescheid für 2011 vom 17. Mai 2018
3. Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2011 vom 17. Mai 2018
4. Wiederaufnahmebescheid vom 17. Mai 2018 betreffend Einkommenssteuerbescheid 2012
5. Einkommenssteuerbescheid für 2012 vom 17. Mai 2018
6. Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2012 vom 17. Mai 2018
7. Wiederaufnahmebescheid vom 17. Mai 2018 betreffend Einkommenssteuerbescheid 2013
8. Einkommenssteuerbescheid für 2013 vom 17. Mai 2018
9. Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2013 vom 17. Mai 2018

*Anmerkung Richter: Der Einkommensteuerbescheid 2011 vom 17. Mai 2018 wurde nicht wiederaufgenommen, sondern ist ein Erstbescheid.*

Aus der Sicht der Beschwerdeführerin bringt eine nachträgliche Prüfung ihrer Erklärungsangaben keine neuen Tatsachen und/oder Beweismittel hervor, die eine Wiederaufnahme der Verfahren betreffend ihrer Einkommenssteuer 2011, 2012 und 2013 rechtfertigen würden.

Der Beschwerdeführerin seien die Fragenvorhalte vom 7. Februar 2018 nicht zugegangen, wodurch sie diese nicht beantworten hätte können. Daher seien die Einkommensbescheide 2011, 2012 und 2013 vom 17. Mai 2018 sowie die Bescheide

über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2011, 2012 und 2013 vom 17. Mai 2018 aufzuheben.

Die Beschwerdeführerin hätte in den Jahren 2011, 2012 und 2013 keine Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug erzielt. Diese Einkünfte seien in den Einkommenssteuerbescheiden 2011, 2012 und 2013 vom 17. Mai 2018 mit 0,00 € anzusetzen. Daher seien die Einkommensbescheide 2011, 2012 und 2013 vom 17. Mai 2018 entsprechend zu korrigieren sowie die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2011, 2012 und 2013 vom 17. Mai 2018 aufzuheben.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 4. Juli 2018 (Wiederaufnahme Einkommensteuer 2012), vom 5. Juli 2018 (Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013), vom 7. Juli 2018 (Wiederaufnahme Einkommensteuer 2013) sowie vom 12. Juli 2018 (Anspruchszinsen 2011, 2012 und 2013) wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde auf die Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Fa. A B GmbH verwiesen. Dort seien im Jahr 2012 Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit in Höhe von 16.000,00 € und Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 8.000,00 € erzielt worden. Von 17.2.2010 bis 7.3.2015 sei die Beschwerdeführerin als Geschäftsführerin der Firma A B GmbH tätig gewesen. Für diese Tätigkeit sei eine Geschäftsführerentlohnung ausbezahlt worden. Diese Zahlungen seien mit Buchungstext "Honorar C D-F" oder "Zahlung D-F" oder "Gehalt D-F" überwiesen bzw. dem Konto gutgeschrieben worden. Mit Vorhalt vom 5. Februar 2018 sei um Stellungnahme zu den oben angeführten Einkünften ersucht worden. Die Zustellung des Vorhaltes sei elektronisch in die Databox erfolgt. Eine Stellungnahme sei nicht abgegeben worden.

Mit Beschwerde vom 19. Juni 2018 sei vorgebracht worden, dass in den Jahren 2011, 2012 und 2013 keine Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug erzielt worden seien. Entsprechende Unterlagen, dass in den Jahren 2011 bis 2013 keine Zahlungen für die Geschäftsführertätigkeit der Firma A B erhalten und somit keine Einkünfte erzielt worden seien, seien nicht vorgelegt worden.

Gemäß § 303 (1) BAO könne ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder 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.

Durch die Feststellung neuer Tatsachen - erhaltene Honorarzahlungen in den Jahren 2012 und 2013 der Firma A B GmbH - sei eine Wiederaufnahme der

Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 (2012 vom 25.3.2013 und 2013 vom 3.10.2014) gerechtfertigt gewesen.

Die angeführten Ausführungen seien Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel könne nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen werde auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.

Mit **Eingabe vom 8. August 2018** wurde beantragt, dass über die Beschwerden betreffend folgender Bescheide das Bundesfinanzgericht absprechen sollte (**Vorlageantrag**):

1. Einkommenssteuerbescheid für 2011 vom 17. Mai 2018
2. Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2011 vom 17. Mai 2018
3. Wiederaufnahmebescheid vom 17. Mai 2018 betreffend Einkommenssteuerbescheid 2012
4. Einkommenssteuerbescheid für 2012 vom 17. Mai 2018
5. Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2012 vom 17. Mai 2018
6. Wiederaufnahmebescheid vom 17. Mai 2018 betreffend Einkommenssteuerbescheid 2013
7. Einkommenssteuerbescheid für 2013 vom 17. Mai 2018
8. Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2013 vom 17. Mai 2018

Zur Begründung der Beschwerdeentscheidungen Wiederaufnahme der Verfahrens betreffend Einkommenssteuerbescheid 2013 und Einkommenssteuerbescheid 2013 werde festgehalten:

1. Der Beschwerdeführerin sei unbekannt, dass sie über eine „Databox“ verfügen würde. Sie hätte weder selbst einen entsprechenden Antrag gestellt, noch verfüge sie über etwaige dazugehörige Zugangsdaten. Die elektronische Zustellung des Vorhaltes an diese Databox sei somit unzulässig, seine Beantwortung daher unmöglich.
2. Sämtliche Unterlagen zu der Einkommenssituation würden dem Finanzamt vorliegen bzw. seien im Rahmen der Betriebsprüfung der A B GmbH an dieses übermittelt worden.
3. Die A B GmbH hätte sämtlichen Feststellungen der Betriebsprüfung nicht zugestimmt und würde Beschwerde zu allen dazu ergangenen Bescheiden führen. Die A B GmbH werde gegebenenfalls auch Anträge zur Entscheidung über diese Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht stellen.

Mit **Vorlagebericht vom 3. Mai 2019** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung übermittelt und beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit **Schreiben vom 26. September 2019** seitens des nunmehr zuständigen Richters wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, weitere Angaben nachzureichen:

*„Vorerst möchte ich zu ihrem Vorbringen betreffend Fragenvorhalt des Finanzamtes vom 5. Februar 2018 darstellen, dass dies **kein Grundist**, die maßgeblichen Bescheide*

aufzuheben. Sollte dies einen Begründungsmangel darstellen (welchen ich nicht erkennen kann), so haben sie im nunmehrigen Beschwerdeverfahren ausreichend Gelegenheit ihre Darstellungen und Ansichten zu übermitteln. Durch eine allfällige nicht Kenntnisnahme des Vorhaltes sind sie demnach keinesfalls beschwert. Auch aus der Beschwerdevorentscheidung geht die Vorgehensweise der belangten Behörde klar hervor. ( Anmerkung Richter: eine Beschwerdevorentscheidung hat auch Vorhaltecharakter ).

1.) Niederschrift vom 14.1.2016 (siehe Anhang):

"es existiert ein Geschäftsführungsvertrag".

Handelt es sich hier um den Vertrag vom 1.10.2012 ("Geschäftsführungsvertrag-Werkvertrag")? Oder gibt es einen anderen?

Falls ja, ersuche ich um **Vorlage des anderen Vertrages**.

"es gibt eine Vereinbarung über das Verrechnungskonto aus dem Jahr 2012"

Ersuche um **Vorlage dieser Vereinbarung**.

2.) Allgemein möchte ich zur Feststellung der Betriebsprüfung noch anmerken, dass die tatsächlich verbuchte Entlohnung in den Jahren 2011 bis 2013 keinem Fremdvergleich standhält.

2011: 4.399,08 €

2012: 3.188,88 € (+1.122,00 €)

2013: 4.256,00 €

Die getätigten Entnahmen in Höhe von meist 2.000,00 € scheinen eher den Vereinbarungen gerecht zu werden. Lt. oben genanntem Vertrag wurde eine 10 Stundenwoche vereinbart; als Ersatz für nicht konsumierte Urlaube wurde ein durchschnittlicher Stundensatz von bis zu (max.) 60,00/Stunde festgehalten.

Die tatsächlich verbuchten Beträge können den festgehalten Vereinbarungen demnach nicht entsprechen.

Auch die tatsächliche Bezeichnung als "Honorar" ("Honorar D-F"; "Zahlung D-F"; "Gehalt D-F") bestärkt ebenfalls die Vorgehensweise der Betriebsprüfung; ein "Versehen" kann hier nicht unterstellt werden.

Zur Wiederaufnahme der Verfahren ist anzumerken, dass die Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Fa. A für das Steuerverfahren der Beschwerdeführerin jedenfalls neue Tatsachen und Beweismittel darstellen.

Aus den Erklärungen der Beschwerdeführerin waren die Entnahmen und Kontobewegungen keinesfalls ersichtlich.“

Mit **Eingabe vom 16. Oktober 2019** wurden hierzu folgende Angaben übermittelt:

Die Beschwerdeführerin sei damals bei der A früher G H I GmbH als geschäftsführende Gesellschafterin beschäftigt gewesen. Grundsätzlich sei zu sagen, dass das Unternehmen nur einen geringen Betriebsumfang gehabt hätte. Das Unternehmen sei ein Tochterunternehmen der G Liechtenstein gewesen. Für die G Liechtenstein sei aus der beiliegenden Bilanz 2010 ersichtlich, dass auch hier kaum Umfang bestehen würde. Es hätte sich um eine reine Sitzgesellschaft gehandelt, die soweit keine operativen Einkünfte gehabt hätte.

Die Kunden der A Österreich seien grundsätzlich drei Hauptkunden gewesen. Einerseits ein Auskunftsbüro yyy und andererseits Firma A sowie ein weiterer später noch neu dazukommender Kunde. Es würde sich um Aufträge handeln, die dieses Unternehmen an die A im Bereich Call- und Service Center vergeben hätte. Die A hätte ihrerseits zwei Sachbearbeiter beschäftigt, welche wiederum für Serviceleistungen weitervermittelt worden seien.

Die Beschwerdeführerin sei hier als Geschäftsführerin geringfügig beschäftigt gewesen, der Monatsumsatz sei bei rund 3.000 bis 5.000 Euro gelegen. Die notwendigen Tätigkeiten hätten sich daher auf wöchentlich 1 bis 2 Stunden beschränkt, in denen gegebenenfalls notwendige Anrufe und Schriftverkehr beantwortet werden hätten müssen. Im März 2015 sei es zu einer Gebietskrankenkassenprüfung gekommen, die in Summe festgestellt hätte, dass durch die Privatnutzung des PKW eine Hinzurechnung des Sachbezugs notwendig gewesen sei. Es sei der Sachbezug mit dem halben Sachbezugswert angesetzt worden, da es gleichzeitig auch einen Privat-PKW gegeben hätte. Hier sei daher ein Gesamteinkommen 2012 von 1.632,48 € und 2013 von 3.264,96 € nachversteuert worden. Dies sei der Beschwerdeführerin angelastet worden. Zu weiteren Differenzen und Feststellungen sei es nicht gekommen.

Das Finanzamt hätte sich bei der Ertragskraft der A insbesondere auf die Rechnung 2010047 vom 6. Oktober 2010 gestützt, die in den gesamten Unterlagen der G H I enthalten gewesen sei. Wie es eindeutig ersichtlich sei, sei in den Büchern der G Liechtenstein diese Rechnung nicht enthalten. Diese Rechnung sei letztendlich storniert worden. Dazu werde festgehalten, dass grundsätzlich die Auftragsvergabe der yyy an die G Liechtenstein erfolgt wäre. Nachdem es sich in Liechtenstein allerdings um eine Sitzgesellschaft handeln würde, sei hier eine operative Tätigkeit nicht erlaubt. Somit hätte der Auftrag von der G Liechtenstein auch nicht ausgeführt werden können und es sei so zur Auftragsweitergabe an die G Österreich gekommen und diese Rechnung sei storniert worden. Das Finanzamt hätte diese Rechnung trotzdem als gegeben hingenommen und das Storno trotz Aussagen des damaligen Steuerberaters nicht anerkannt.

Hinsichtlich der Entnahmen sei dem Finanzamt bereits der Darlehensvertrag vorgelegt worden. Dieser sei grundsätzlich nicht zur Gänze ausformuliert. Dies müsse im Nachhinein so festgehalten werden. Insbesondere würde eine genaue Verzinsungsangabe fehlen. Es sei lediglich festgehalten worden, dass fremdüblich verzinst worden sei. Diese Auskunft sei vom damaligen Steuerberater erfolgt, der gemeint hätte, es wäre jedes Jahr so zu verzinsen, wie der Kontokorrentzins allgemein anfallen würde. Aus Sicht der Beschwerdeführerin sei hier kein Problem zu erkennen gewesen. Gelder die man leiht, egal ob bei einer Bank oder bei einem Unternehmen, seien entsprechend gleich zu verzinsen.

Im Rahmen der Prüfung sei jedenfalls nicht darauf Rücksicht genommen worden, dass die G Österreich als später firmierte A keine große Geschäftstätigkeit gehabt hätte und mit einem Jahresumsatz von 30.000 bis 60.000,00 € sich auch solche zugerechneten Geschäftsführerkosten gar nicht leisten hätte können.

Es werde um eine erneute Prüfung ersucht und die Zurechnungen zu streichen.  
Hinzuzurechnen seien die Sachbezüge, festgestellt bei der GKK Prüfung.

**Darlehensvertrag:**

*„1.) Der Darlehensgeber stellt dem Darlehensnehmer ab sofort einen Kontokorrentkredit in Höhe von maximal EUR 200,000 zu Verfügung.*

*2.) Der Darlehensnehmer kann laufend über den Darlehensvertrag verfügen.*

*3.) Die Rückführung des Kontokorrentkredites hat bis zum 31. Dezember 2021 zu erfolgen und ist bis zum 31.1.2015 tilgungsfrei. Ab dem 1. Jänner 2016 können laufend Rückzahlungen getätigt werden.*

*4.) Der Kontokorrentkredit wird fremdüblich verzinst.*

*5.) Sollte eine Bestimmung unwirksam sein oder werden bzw. sollte dieser Vertrag eine Lücke aufweisen, so bleibt die Rechtswirksamkeit der übrigen Bestimmungen unberührt. Anstelle der unwirksamen Bestimmung gilt eine wirksame Bestimmung als vereinbart, die dem von den Parteien gewollten wirtschaftlich am nächsten kommt. Das Gleiche gilt für den Fall, dass der Vertrag eine Lücke aufweist. Änderungen oder Ergänzungen bedürfen der Schriftform.*

*Wien, am 20. September 2012“*

## **ENTSCHEIDUNG**

### **A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

#### **1.) Wiederaufnahme der Verfahren:**

Im Zuge der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 wurden Sachverhalte berücksichtigt, die erst im Zuge der Außenprüfung der Firma A GmbH zu Tage getreten sind. Aus den ursprünglich eingereichten Erklärungen bzw. Bescheiden der Beschwerdeführerin waren diese Sachverhalte nicht ersichtlich.

#### **2.) Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013:**

Nach einer Außenprüfung bei der Firma A B GmbH wurden Feststellungen getroffen, welche auch Auswirkungen auf das steuerliche Einkommen der Beschwerdeführerin hatten.

Die Beschwerdeführerin war im Zeitraum 17.2.2010 bis 6.3.2015 Geschäftsführerin dieser Firma. Seit 7.8.2012 ist sie an dieser Gesellschaft auch zu 100% beteiligt.

Aufgrund des Beteiligungsverhältnisses wurden die Einkünfte im Jahr 2011 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit behandelt, anschließend als Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Strittig ist gegenständlich ausschließlich, ob die Entnahmen der Beschwerdeführerin (Geschäftsführerin und Gesellschafterin) vom Verrechnungskonto „verdeckte

Geschäftsführerbezüge“ darstellen und somit bei der Beschwerdeführerin als Einnahmen und bei der Gesellschaft als Betriebsausgaben zu erfassen sind.

Eine allenfalls mögliche verdeckte Ausschüttung wurde auch von der belangten Behörde nicht dargestellt bzw. behauptet.

Die im Zuge der Außenprüfung festgestellten Honorarzahlungen wurden der Beschwerdeführerin als Zuwendungen für ihre Geschäftsführertätigkeit zugerechnet und dementsprechend bei der geprüften Firma als Betriebsausgaben.

Der tatsächliche Kapitalfluss wurde nicht grundsätzlich in Frage gestellt, sondern es wurde angegeben, dass es sich hierbei um Privatentnahmen gehandelt hätte – den Geldflüssen also keine Leistungsbeziehung zugrunde gelegen sei.

Die Zahlungsflüsse sind allerdings als Zahlungen für getätigte Leistungen zu bewerten. Schon der Buchungstext lässt auf diese Beurteilung schließen: „Honorar Beschwerdeführerin“; „Zahlung Beschwerdeführerin“; „Gehalt Beschwerdeführerin“.

Die entsprechenden Zahlungen sind also zuerst (im Jahr 2011) als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und ab 2012 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (nach Übernahme von Geschäftsanteilen) zu versteuern.

### **3.) Anspruchszinsen:**

Nach Festsetzung der Einkommensteuern der Jahre 2011, 2012 und 2013 sind die entsprechenden Rückstände mit Anspruchszinsen zu belasten.

## **B) Beweiswürdigung:**

### **1.) Wiederaufnahme der Verfahren:**

Aus den Daten der Einkommensteuererklärung für die Jahre 2012 und 2013 sind die als „Honorar“ u.ä. gebuchten Beträge nicht ersichtlich. Erst durch die Vorlage der entsprechenden Konten (Verrechnungskonto) war dies ersichtlich.

Dies stellt jedenfalls eine neue Tatsache im Verfahren der Beschwerdeführerin dar.

Falls diese Tatsache allenfalls im Verfahren der A GmbH bekannt gewesen sein sollte, so gilt dies nicht für das Verfahren bei der Beschwerdeführerin.

### **2.) Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013:**

Die oben genannten Zahlungsflüsse sind unstrittig aus dem aktenkundigen Konto ersichtlich.

Auf dem Verrechnungskonto 34001 und Konto 3721 wurden diverse Buchungen mit verschiedenen Buchungstexten verbucht:

- D C Akonto
- Mag. C D-F Honorar
- Honorar D-F C
- Zlg (an) C D-F

Auf diesen Konten wurden in Summe folgende Beträge unter diesen Buchungstexten verbucht:

- 2011: 15.000,00 €
- 2012: 16.000,00 € (bis 6.8.2012) und 8.000,00 € (ab 7.8.2012)
- 2013: 17.500,00 €

Diese Zahlungen sind der Beschwerdeführerin als Geschäftsführerbezug zuzurechnen.

Die Funktion als Geschäftsführerin bzw. als Gesellschafterin ist aus dem Firmenbuchauszug der Firma A ersichtlich.

Aus dem Geschäftsführungsvertrag – Werkvertrag ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin für ihre Geschäftsführungstätigkeit „die Geringfügigkeit pro Monat“ bekommt.

Unentgeltlichkeit wurde demnach nicht vereinbart - ebenso wenig wie eine genaue Höhe. Weiters wurde in diesem Vertrag vereinbart, dass die Beschwerdeführerin eine 10 Stunden Woche hat. Nicht konsumierte Urlaube und geleistete Überstunden sind mit einem durchschnittlichen Stundensatz abzugelten (max. jedoch 60,00 €/Stunde).

Die tatsächlich gebuchten Beträge erreichen diese Werte nicht einmal ansatzweise.

Diese Daten wurden der Beschwerdeführerin auch seitens des Richters zu Kenntnis gebracht. Im Antwortschreiben wurde jedoch lediglich darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin nur geringfügig beschäftigt war - allenfalls 1 bis 2 Stunden wöchentlich. Dies widerspricht allerdings oben genannter Vereinbarung im Geschäftsführungsvertrag. Auch die in diesem Schreiben angeführten Umsätze der A GmbH lassen sich nicht nachvollziehen.

Den Bescheiden dieser Firma sind erheblich höhere Umsatzzahlen zu entnehmen (2011: ca. 180.000,00 €; 2012: ca. 170.000,00 €). Auch die erzielten Gewinne (Einkünfte aus Gw) lassen nicht zwingend auf eine derart untergeordnete Tätigkeit schließen.

Zu beachten ist allerdings auch, dass die Entlohnung eines Geschäftsführers nicht nur im Zusammenhang mit seiner unmittelbaren Tätigkeit zu sehen ist. Der Geschäftsführer trägt auch eine gewisse Verantwortung für die Gesellschaft sowie ein gewisses Haftungsrisiko, welches auch abzugelten ist.

Aus Wikipedia:

*„Während ein Gesellschafter einer GmbH sich aus der Geschäftsführung der GmbH weitestgehend heraushalten kann, ist der Geschäftsführer das Organ der Gesellschaft, dem die Führung der Geschäfte obliegt. Bei der Erfüllung dieser Pflicht hat der Geschäftsführer die „Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden“, § 43 Abs. 1 GmbHG. Der Geschäftsführer haftet bei Verletzung dieser Pflichten grundsätzlich nur der Gesellschaft gegenüber, § 43 Abs. 2 GmbHG.*

*Darüber hinaus haftet der Geschäftsführer auch nach § 64 GmbHG für sämtliche Zahlungen, welche nach Eintritt eines Insolvenzgrundes (Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung) geleistet werden. Dies gilt nur dann nicht, wenn es sich hierbei um Zahlungen handelt, die auch nach diesem Zeitpunkt „mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns vereinbar“ sind.*

...“

Demnach scheinen die ursprünglich gebuchten Entschädigungen keinesfalls der Realität zu entsprechen und sind als nicht fremdüblich einzustufen.

Nachstehende Bezüge wurden im Prüfungszeitraum verbucht:

| Prüfungszeitraum    | 2010      | 2011     | 2012     | 2013     |
|---------------------|-----------|----------|----------|----------|
| Eink. nsA           | 18.584,77 | 4.399,08 | 3.188,88 |          |
| Gf-Vergütung lt. BH |           |          | 1.122,00 | 4.246,00 |

*Anmerkung Richter: die Beschwerdeführerin war bereits im Jahr 2010 Geschäftsführerin (seit 17.2.2010).*

Dem Geschäftsführer gebührt für seine Geschäftsführertätigkeit eine angemessene Entlohnung. Dem Geschäftsführer einer GmbH würde für seine Geschäftsführertätigkeit auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung, also schon kraft Gesetzes, eine angemessene Entlohnung gebühren (vgl. VwGH 20.11.1989, 89/14/0141). Ein angemessenes Entgelt gilt als bedungen (§ 1152 ABGB; vgl. VwGH 21.10.1999, 97/15/0198).

Die Geldentnahmen über das Verrechnungskonto (bzw. die Buchungen) sind in wirtschaftlicher Betrachtungsweise also als „verdeckte Gehaltszahlungen“ zu beurteilen. Verrechnungskontomäßig wurden ab diesem Zeitpunkt diverse als "Honorar Beschwerdeführerin" oder "Zahlung Beschwerdeführerin" oder "Gehalt Beschwerdeführerin" oder "Konto Beschwerdeführerin" bezeichneten Beträge überwiesen bzw. dem Konto der Beschwerdeführerin gutgeschrieben.

Warum diese klare Darstellung der Buchungen als nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechend beurteilt werden sollte, kann gegenständlich nicht erkannt werden; vor allem auch vor dem Hintergrund, dass die von der Beschwerdeführerin als Geschäftsführerbezüge behandelten Beträge sicherlich nicht üblichen Geschäftsführerbezügen entsprechen. Auch wenn es gegenständlich keine fixen Anhaltspunkte für einen üblichen Geschäftsführerbezug gibt, so sind die tatsächlich als Geschäftsführerbezüge bezeichneten Beträge doch eher unrealistisch niedrig. Auch unter Zurechnung der oben genannten Buchungen lt. Verrechnungskonten ist die Gesamtausstattung des Geschäftsführerbezuges noch keinesfalls als zu hoch einzustufen.

Auch der Vergleich mit der Entlohnung im Jahr 2010 (Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit von der G H GmbH für den Zeitraum 16.3.-31.10.2010 in Höhe von 15.443,48 €) lässt darauf schließen, dass die Entlohnung (die verbuchte Entlohnung) in den Folgejahren nicht derart gekürzt worden sei. Es wurde nicht dargelegt, dass sich der Tätigkeitsumfang der Beschwerdeführerin als Geschäftsführerin derart verringert hätte, um die tatsächlich verbuchte Geschäftsführentlohnung zu rechtfertigen bzw. zu erklären.

Gemäß § 167 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Wie aus dem Wortlaut des § 167 Abs. 2 BAO hervorgeht, genügt es für eine schlüssige Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen

Ereignissen 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. VwGH 27.10.1988, 87/16/0161; VwGH 18.12.1990, 87/14/0155).

Die Art des Vorganges muss die mögliche Schlussfolgerung zulassen, dass es sich den Denkgesetzen folgend so ereignet hat (vgl. VwGH 6.12.1990, 90/16/0031; VwGH 14.5.1991, 89/14/0195).

Ob die auf dem Verrechnungskonto erfassten, der Geschäftsführerin zugeflossenen Beträge eine Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit darstellen, ist eine auf der Tatsachenebene zu lösende Sachverhaltsfrage (vgl. VwGH 29.1.2002, 2001/14/0074), die auf Grund entsprechender Erhebungen und Einschätzungen in freier Beweiswürdigung zu lösen ist.

Nicht unwesentlich ist auch die tatsächliche Bezeichnung der Buchungszeilen. Aus dieser Bezeichnung lässt sich ableiten, dass auch die Beschwerdeführerin von „Honoraren“ und nicht von Entnahmen oder Darlehen ausgegangen ist.

Im Schreiben vom 16. Oktober 2019 wurde noch dargestellt, dass dem Finanzamt ein Darlehensvertrag vorgelegt wurde. Dieser Vertrag wurde auch in diesem Schreiben übermittelt und der Inhalt bereits oben wiedergegeben.

In diesem Schreiben wurde selbst dargestellt, dass dieser Vertrag nicht zur Gänze ausformuliert ist.

Um gerade bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern wegen des häufig vorzufindenden Umstandes des Selbstkontrahierens notwendigen Objektivierungserfordernisse Rechnung zu tragen, ist der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung eine wesentliche Bedeutung beizumessen (vgl. VwGH 29.1.2002, 2001/14/0067).

Im Allgemeinen liegen bei nahen Angehörigen übliche bestehende Interessensgegensätze wie zwischen fremden Geschäftspartnern nicht vor. Als nahe Angehörige gelten neben den in § 25 BAO aufgezählten Personen auch die einer Gesellschaft nahe stehenden Personen, wie z. B. die Geschäftsführerin und auch die beteiligte Gesellschafterin. Es werden hier allenfalls rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten vereinbart. Für steuerliche Beurteilungen sind allerdings die **wirtschaftlichen Gegebenheiten** maßgeblich.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden für den Bereich des Steuerrechts, selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen, nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutig, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die in der Rechtsprechung des VwGH für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien liegen der im § 21 BAO statuierten

wirtschaftlichen Betrachtungsweise begründet und haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 29.11.2000, 95/13/0004). Der Mangel einer dieser drei Voraussetzungen hat die steuerliche Unwirksamkeit der Vereinbarung zur Folge.

Die Anerkennung von Verrechnungsforderungen als Darlehen setzen eindeutige Vereinbarungen voraus (vgl. VwGH 31.3.1998, 96/13/0121).

Trotz des Vorliegens der doch langen Rückzahlungsmöglichkeit (bis 2021) wurden keine Sicherheiten vereinbart – dies stellt jedenfalls einen fremdunüblichen Inhalt dar.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang auch, dass der vorgelegte Darlehensvertrag vom 20. September 2012 datiert. Die hier strittigen „Honorare“ wurden allerdings bereits im Jahr 2011 verbucht.

Den laufenden Zahlungen der Gesellschaft stehen aber doch Leistungen der Geschäftsführerin an die Gesellschaft gegenüber. Diese Zahlungen „nachträglich“ als Darlehen zu qualifizieren, scheint in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keinesfalls der Realität zu entsprechen.

Die Entnahmen können auf keinen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund zurückgeführt werden und sind also als Bezüge für die Geschäftsführertätigkeit zu beurteilen. Da nicht ausdrücklich Unentgeltlichkeit der Geschäftsführertätigkeit vereinbart wurde und daher ein angemessenes Entgelt als bedungen gilt, sind die getätigten Einnahmen nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt als zusätzliche Vergütung für die Geschäftsführungstätigkeit zu beurteilen.

Als Beweismittel sind also einerseits die unstrittige Geschäftsführertätigkeit, die damit verbundene angemessene Entlohnung und die Bewegungen am Verrechnungskonto anzusehen und zu berücksichtigen.

### **C) Rechtliche Würdigung:**

#### **1.) Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013:**

*Gemäß § 303 Abs. BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag der Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn*

*...*

*b) Tatsachen oder Beweismittel im abgelaufenen 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.*

Wie bereits oben angeführt, war die Tatsache der Entnahmen aus dem Verrechnungskonto aus den vorliegenden Unterlagen bei der Beschwerdeführerin ursprünglich nicht bekannt (bei der Veranlagung der erklärten Daten).

Die Tatsachen oder Beweismittel müssen im abgeschlossenen Verfahren bereits existiert haben, sind aber erst danach (im Zuge der Außenprüfung) neu hervorgekommen (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Ob diese Tatsachen oder Beweismittel „neu hervorgekommen“ sind, ist aus der Sicht der jeweiligen Verfahrenspartei zu beurteilen – also aus der Sicht der Beschwerdeführerin und nicht aus der Sicht der Firma A GmbH.

Die Wiederaufnahme der Verfahren dient grundsätzlich dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

## 2.) Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013:

*Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.*

*Gemäß § 22 EStG 1988 sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital mehr als 25% beträgt.*

*Gemäß § 25 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Bezüge aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.*

Unter Beachtung dieser gesetzlichen Bestimmungen war die Beschwerdeführerin erst ab der Übernahme der Anteile von der Firma „G“ zu mehr als 25% beteiligt. Die Einkünfte waren demnach ab dem Jahr 2012 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit einzustufen; vorher als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit.

Gemäß § 1152 ABGB steht einem/r Geschäftsführer/in eine entsprechende fremdübliche Entlohnung zu (vgl. VwGH 20.11.1989, 89/14/0141).

Die bisher verbuchten Zahlungen sind keinesfalls als fremdübliche Entlohnung einzustufen. Durch die Berücksichtigung der Zahlungsflüsse aus den Verrechnungskonten erscheint eine fremdübliche Entlohnung jedenfalls besser gerecht zu werden.

Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist noch folgende Anmerkung zu beachten:

Ob tatsächlich Einsicht in die databox genommen wurde, ist für die gegenständliche Entscheidung nicht von Relevanz – angeführte Rechtsmittelfristen wurden nicht verpasst. Allfällige Vorhaltemängel können im Zuge des nunmehrigen Rechtsmittels saniert werden. In den ergangenen Beschwerdevorentscheidungen wurden die entsprechenden Sachverhalte ausführlich dargestellt – derartige Beschwerdevorentscheidungen besitzen Vorhaltecharakter. In den weiteren Eingaben (z.B. Vorlageantrag) hatte die Beschwerdeführerin ausreichend Gelegenheit, den Darstellungen in den strittigen Bescheiden zu widersprechen bzw. richtig zu stellen. Eine weitere Untersuchung dahingehend, ob die Beschwerdeführerin die „databox – Zustellung“ tatsächlich begehrt hat, ist demnach entbehrlich.

Wie aus den genannten gesetzlichen Bestimmungen zu entnehmen ist, sind also die als Geschäftsführerentlohnung zuzurechnenden Beträge zuerst (2011) als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren und erst nach Übernahme der Gesellschaftsanteile als Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

### 3.) Anspruchszinsen 2011, 2012 und 2013:

*Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgaben ergeben, für den Zeitraum ab „1. Oktober“ des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheid zu verzinsen (Anspruchszinsen).*

Anspruchszinsen im Sinne des § 205 BAO (BGBl. I Nr. 142/2000) sind eine objektive Rechtsfolge, um (mögliche) Zinsvorteile oder Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben (vgl. VwGH 24.09.2008, 2007/15/0175).

Anspruchszinsenbescheide sind an die Stammabgabenbescheide gebunden. Wenn sich diese nachträglich als rechtswidrig erweisen und abgeändert oder aufgehoben werden, sind neue, an die geänderten Stammabgabenbescheide gebundene Anspruchszinsenbescheide zu erlassen (vgl. VwGH 05.09.2012, 2012/15/0062).

Wegen der genannten Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuer- (Körperschaftsteuer-)Bescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 205 Tz 34).

Im Beschwerdeverfahren wurden von Seiten der Beschwerdeführerin keine Gründe vorgebracht, die gegen die objektive Anspruchsfolge nach § 205 Abs. 1 BAO bzw. für eine Aufhebung der Anspruchszinsenbescheide sprechen würden.

Auch vom Bundesfinanzgericht kann keine Rechtswidrigkeit erkannt werden.

Die Beschwerden gegen die Anspruchszinsenbescheide waren daher als unbegründet abzuweisen.

### D) Revision:

*Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.*

*Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.*

Dem im Rahmen der Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt stehen keine dieser gesetzlichen Bestimmungen entgegen, sodass einer ordentlichen Revision nicht zuzustimmen ist.

Linz, am 8. Jänner 2020