



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Susanne Feichtenschlager, Dr. Barbara Postl und Leopold Pichlbauer über die Berufung des BW, vertreten durch Stb, vom 30. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 31. März 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2002 und Einkommensteuer 2000 bis 2005 nach der am 22. November 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung wird betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2002 als unbegründet abgewiesen.
2. Der Berufung wird hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2005 teilweise stattgegeben. Die Einkommensteuerbescheide betreffend 2000 bis 2005 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer 2000 bis 2005 sind den dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw.), der Gesellschafter und Geschäftsführer diverser Unternehmen ist/war, wurde eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführt. Soweit für das gegenständliche Verfahren relevant wurden folgende Feststellungen getroffen:

„Tz. 12 Kredit G

Kreditvertrag vom 31.8.1999

F M hat im August 1999 seinem ungarischen Geschäftspartner G einen Kredit i.H.v. ATS 350.000 gewährt. Das Geld wurde am 31.8.1999 bar übergeben. Als Sicherheit für diesen Privatkredit wurde der uneingeschränkte Eigentumsvorbehalt an sämtlichen Waren u. Maschinen vereinbart, die bis dahin von den Unternehmen D Deckenwerk in Adr und der A T GmbH an die Firmen g & K, H und O geliefert worden sind oder noch geliefert werden. Zahlreiche Abrechnungen bis in das Jahr 2002 zwischen den Vertragsparteien dokumentieren, dass F M für diesen Kredit insgesamt EUR 7.722 Zinsen verrechnet hat. Extrem undurchsichtige Gegenverrechnungen zwischen den o.a. ungarischen Unternehmen im Einflussbereich des G und ihren österreichischen Geschäftspartnern (D Deckenwerk, A T GmbH), die in den Buchhaltungen der betroffenen Unternehmen nicht nachvollziehbar sind, machen es unmöglich zweifelsfrei festzustellen, wann und auf welche Art und Weise der Darlehensbetrag mitsamt den Zinsen an F M zurückgeflossen ist.

Die zur Verfügung stehenden Unterlagen lassen den Schluss zu, dass im Kalenderjahr 2002 alle gegenseitigen Ansprüche zwischen Kreditgeber u. –nehmer aufgerechnet worden sind, weshalb unterstellt wird, dass F M in diesem Jahr die Zinsen zugeflossen sind.

Einwände anlässlich der Schlussbesprechung:

Die übergebene Aufstellung hat nur dazu gedient, die Forderung zu berechnen und gegebenenfalls geltend zu machen. Herr M hat weder den Kapitalbetrag noch die Zinsen für dieses Privatarlehen erhalten. Eine Prozessführung scheint aussichtslos.

Die o.a. extrem undurchsichtigen Gegenverrechnungen zwischen F M als Darlehensgeber und Herrn G als Darlehensnehmer, sowie die in den Rechnungswesen der beteiligten Geschäftspartner im In- und Ausland nicht nachvollziehbaren Geldgeschäfte verhindern eine zweifelsfreie Klärung dieses Sachverhaltes. Der Umstand, dass bis dato von F M gegen G keine rechtlichen Schritte unternommen worden sind, legt den Schluss nahe, dass er, auf welche Weise auch immer, seine Forderungen ihm gegenüber durchgesetzt hat.

Tz 19 M J und F Ges.n.b.R

Einkünfte als Gesellschafter der M J und F Ges.n.b.R

F M ist lt. eigenen Angaben zur Hälfte am Vermögen und Gewinn an der M J und F Ges.n.b.R. beteiligt. Die Einkünfte dieser Gesellschaft werden im Finanzamt Braunau Ried Schärading unter StNr. 00-123/4567 im Sinne des § 188 BAO einheitlich oder gesondert festgestellt. Auf Grund einer abgeschlossenen Betriebsprüfung (AB.Nr. XYZ) entfallen auf F M anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb in folgender Höhe:

<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>	<i>2003</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>
<i>ATS</i>	<i>ATS</i>	<i>EUR</i>	<i>EUR</i>	<i>EUR</i>	<i>EUR</i>
<i>- 24.422,00</i>	<i>113.678,00</i>	<i>12.132,27</i>	<i>2.933,06</i>	<i>5.977,32</i>	<i>6.055,25</i>

Die Abgabenbehörde erster Instanz schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an, erhöhte die Zinseinkünfte entsprechend der Tz. 12 um 7.722,-- € im Jahr 2002 und berücksichtigte die Einkünfte als Gesellschafter der M J und F Ges.n.b.R. laut der obigen

Tabelle. Die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2002 wurden gemäß § 303 Abs. 4 EStG wiederaufgenommen.

Mit Schriftsatz vom 30. April 2009 wurde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2002 und Einkommensteuer 2000 bis 2005 vom 31. März 2009 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. In Erfüllung eines Mängelbehebungsauftrages führte der steuerliche Vertreter des Bw. im Schriftsatz vom 2. Juni 2006 aus, dass hinsichtlich der Jahre 2000 bis 2002 gemäß § 207 Abs. 2 BAO die Festsetzungsverjährung eingetreten sei, zumal das Vorliegen von Hinterziehung nicht behauptet werde.

In Tz. 12 des Berichtes gemäß § 150 BAO vom 28. Jänner 2009 habe der Prüfer behauptet, dass dem Bw. Zinsen aus einem Kreditverhältnis zugeflossen seien. Hinsichtlich des Nominales sei ein Totalverlust eingetreten und der Kreditnehmer habe keine Zinsen bezahlt. Daher verletze der Einkommensteuerbescheid 2002 hinsichtlich dieser Feststellung den Bw. in seinem Recht auf Nichtbesteuerung eines – nur fiktiven – Zinsertrages in Höhe von 7.722,- €. Aus dem Rechtsmittelverfahren betreffend der M J und F Ges.n.b.R. würde sich ergeben, dass keine rechtswirksamen Feststellungsbescheide für die Jahre 2001 bis 2005 vorliegen würden.

In seiner Stellungnahme vom 6. August 2009 führte der Betriebsprüfer aus, dass folgende Abgabenverkürzungen vom Bw. vorsätzlich bewirkt worden und als Abgabenhinterziehung zu qualifizieren seien:

nicht erklärte Mieteinkünfte iHv ATS 7.072 (Tz 13 und 14) – 2001

nicht erklärte Geschäftsführerbezüge iHv ATS 250.964 (Tz 19) - 2000

nicht erklärte Einkünfte aus der M J und F Ges.n.b.R iHv ATS 113.678 (Tz 19) – 2001

nicht erklärte Kapitaleinkünfte von der Citybank Singapore iHv ATS 25.000 im Jahr 2000 und ATS 19.000 im Jahr 2001 (Tz 7 und 20)

nicht erklärte Kapitaleinkünfte von der Banco Bilbao Vizcaya Argentaria iHv ATS 16.691 im Jahr 2000 und ATS 13.496 im Jahr 2001 (Tz 8 und 21)

Es werde darauf hingewiesen, dass die Außenprüfung wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung von Beginn an gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführt worden sei.

Der Bw. habe im Juli 2002 Herrn E P, dem Geschäftsführer einer österreichischen Handelsagentur, eine Generalvollmacht zur Vertretung seiner persönlichen Interessen gegenüber G übergeben. Viele der sichergestellten Abrechnungen würden aus dem Jahr 2002 stammen. Daher sei als Zuflusszeitraum der Zinsen dieses Jahr angenommen worden.

Mit Schriftsatz vom 6. Mai 2010 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Am 3. Juli 2012 richtete der Unabhängige Finanzsenat folgendes Schreiben an die Abgabenbehörde erster Instanz:

„Gemäß § 304 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung grundsätzlich ausgeschlossen. Im gegenständlichen Fall ist daher zu prüfen, ob es sich um hinterzogene Abgaben handelt, für die gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO eine siebenjährige Verjährungsfrist gilt.

Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren – ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen Entscheidung bedarf – festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind. Der Verwaltungsgerichtshof ist allerdings der Auffassung, dass die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraussetzt (vgl. VwGH vom 18.9.1991, 91/13/0064; 18.10.1988, 87/14/0173).

Die Frage, ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO für die Frage, ob die längere Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO anzuwenden ist. Der Tatbestand im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Die Beurteilung der Vorfrage hat in der Bescheidbegründung zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn – in nachprüfbarer Weise – auch der Vorsatz feststeht.

*Aus den gegenständlich relevanten Textziffern des BP-Berichtes (12, 13, 14, 15, 16, 20 und 21) geht eine eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellung über die Abgabenhinterziehung iSd § 33 FinStrG nicht hervor. Um eine diesbezügliche Stellungnahme samt Übermittlung des beiliegenden Veranlagungsaktes bis **13. August 2012** wird höflich ersucht!“*

Mit Schriftsatz vom 28. August 2012 wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz bekannt gegeben, dass die Überprüfung der Verjährungsfristen ergeben habe, dass laufend Verlängerungshandlungen gesetzt worden seien, sodass hinsichtlich sämtlicher Bescheide eine Verjährung nicht eingetreten sei. Unterbrechungshandlungen seien die Vernehmung des Bw. am 14.6.2006, die Besichtigung der privaten Liegenschaft am 10.7.2006, ergänzende Fragen zum Um- und Ausbau des Einfamilienhauses am 26.7.2006, Fragen zur laufenden Betriebsprüfung vom 20.12.2007, zugestellt am 28.12.2007.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 11. September 2012 wurden dem Bw. folgende Punkte vorgehalten:

„1. Verjährung:

Wie aus der Beilage, vor allem aus der vom Finanzamt erstellten Tabelle, ersichtlich ist, wurden regelmäßige Unterbrechungs- bzw. Verlängerungshandlungen gesetzt, sodass entgegen der Ausführungen in der Berufungsschrift Verjährung der Abgabenfestsetzung nicht eingetreten ist. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2002 hat daher keine Erfolgsaussichten. Es wäre im Sinne der Verwaltungsökonomie, wenn diese Berufung zurückgezogen wird.

2. Feststellungsbescheid:

In Zusammenhang mit der Berufung vom 20. März 2009 gegen die „Bescheide“ betreffend J M und F (GesbR) hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO, Umsatzsteuer und Verspätungszuschläge für die Jahre 2000 bis 2005 wurde bereits mit mail vom 28. August 2012 mitgeteilt, dass beabsichtigt ist, die Berufung als unzulässig zurückzuweisen, weil „Nichtbescheide“ vorliegen. Gemäß § 282 Abs. 2 BAO obliegt dem Referenten, wenn für die Entscheidung über eine Berufung der gesamte Berufungssenat zuständig ist, die Erlassung von Mängelbehebungsaufträgen, Gegenstandsloserklärungsbescheiden und von Aufträgen gemäß § 86a Abs. 1 BAO sowie die Verfügung der Aussetzung der Entscheidung gemäß § 281 Abs. 1 BAO, nicht jedoch die Erlassung eines Zurückweisungsbescheides. Da es sich bei einer Zurückweisung um eine Formalentscheidung handelt, kann von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden (§ 283 Abs. 3 BAO). Zuständig bleibt jedoch der gesamte Berufungssenat. In diesem Zusammenhang würde daher die Zurücknahme des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat der Verfahrensökonomie dienen.

3. Zinseinkünfte:

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass im Jahr 2002 die gegenseitigen Ansprüche zwischen Ihnen und Herrn G aufgerechnet worden und Ihnen Zinsen in Höhe von 7.722,- € zugeflossen seien. Sie behaupten, die Zinsen seien nicht zugeflossen.

Im Juli 2002 haben Sie Herrn E P eine Generalvollmacht hinsichtlich Ihrer persönlichen Interessen und jene der Fa. A T GmbH gegenüber Herrn G erteilt. Aus der Beilage geht hervor, dass nach Aufrechnung ein Betrag von 85.814,07 € verbleibt, den die Fa. O schuldet. In diesem Zusammenhang möge dargelegt werden, wie der Betrag von 39.668,68 € (aus Lieferungen & Leistungen der Firma O an die A) auf die Forderungen der A iHv 125.482,75 € aufgeteilt wurden. In der Aufstellung enthalten sind auch die berufsgegenständlichen Zinsen iHv 7.722,00 €. Inwiefern hat Herr E P Ihre Interessen vertreten? Wurde versucht, die Forderungen im Klageweg einzubringen?

Wurden Vergleichsgespräche geführt? Konnte Herr E P die Forderungen bzw. einen Teil davon einbringlich machen? Der gesamte diesbezügliche Schriftverkehr möge zur Einsichtnahme vorgelegt werden!

Ist Ihnen eine Post- oder mail-Adresse bekannt, unter der Herr G erreichbar ist? Wenn ja, möge diese bekannt gegeben werden!

*Einer schriftlichen Beantwortung des gegenständlichen Schreibens unter Anschluss der angesprochenen Unterlagen wird bis **1. Oktober 2012** entgegen gesehen!“*

In Zusammenhang mit den Zinseinkünften wurde im Berufungsverfahren der a GmbH i.L. der Inhalt einer Mail des Herrn P wiedergegeben, woraus hervorgeht, dass dieser sich an G erinnern würde und auch daran, dass er vom Bw. autorisiert worden sei, dessen Geld bei G einzufordern. Er habe bei den ungarischen Gerichten versucht die Schulden einzutreiben. G habe alle Papiere unterschrieben, habe aber später erklärt, dass er bankrott sei. Herr P habe von G kein Geld bekommen. Vor etwa fünf Jahren habe er seine Forderungen schließlich abgeschrieben.

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 7. November 2013 brachte der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter vor, dass der Betriebsprüfer in Tz. 16 zu einem Ergebnis komme, wonach beim Bw. aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer zum Teil Bezüge zu versteuern seien, die ihm nachgewiesenermaßen nicht zugeflossen seien. Es seien daher die

aufgeschlüsselten Gewinne aus sonstiger selbständiger Arbeit zu berücksichtigen:

2000	S 178.851,73
davon Sozialversicherung	S 96.630,73
Betriebsausgabenpauschale 6 %	S 10.731,10
Einkünfte laut Berufung	S 71.489,90
2001	S 433.779,74
davon Sozialversicherung	S 181.788,70
Betriebsausgabenpauschale 6 %	S 26.026,78
Einkünfte laut Berufung	S 225.964,26
2002	€ 24.198,30
davon Sozialversicherung	€ 2.145,24
Betriebsausgabenpauschale 6 %	€ 1.451,90
Einkünfte laut Berufung	€ 20.601,16
2003	€ 20.304,93
davon Sozialversicherung	€ 198,83
Betriebsausgabenpauschale 6 %	€ 1.218,30
Einkünfte laut Berufung	€ 18.887,80
2004	€ 10.389,56
davon Sozialversicherung	€ 5.389,56
Betriebsausgabenpauschale 6 %	€ 623,37
Einkünfte laut Berufung	€ 4.376,63
2005	€ 4.516,16
davon Sozialversicherung	€ 1.694,16
Betriebsausgabenpauschale 6 %	€ 270,97

Einkünfte laut Berufung	€ 2.551,03
-------------------------	-------------------

Bei dieser Gelegenheit werde darauf hingewiesen, dass der Prüfer für das Jahr 2001 die Höhe der Einkünfte völlig richtig berechnet habe, und dass sich seine Fehlberechnungen für die Jahre 2002 und 2003 zumindest noch in gewissen Grenzen halten würden. Für die Jahre 2000, 2004 und 2005 sei es allerdings zu groben Unrichtigkeiten gekommen. Während der Fehler des Jahres 2000 (der Prüfer würde von S 991.527,06 ausgehen, obwohl S 71.489,87 richtig seien) überhaupt nicht mehr nachvollziehbar sei, würden sich die Differenzen für die Jahre 2004 und 2005 wohl damit erklären, dass er für seine Berechnungen die im Jahresabschluss der Gesellschaft geltenden Betriebsausgaben herangezogen habe, obwohl der Bw. in diesem Jahr – anstatt Bezüge zu beziehen – Einlagen getätigt habe. Darüber hinaus habe der Bw. im Jahr 2004 mit der Banküberweisung vom 30.7.2004 iHv € 20.000,-- bloß einen Teil der Einkommensteuergutschrift für das Jahr 2002 iHv € 30.219,26 (inkl. Anspruchszinsen) behoben. Die Einlagen wären insgesamt wohl im Zusammenhang mit der permanenten angespannten Liquidität der Gesellschaft zu sehen, was bekanntlich später zur Insolvenz geführt habe.

In Zusammenhang mit dem Kredit G werde das bisherige Vorbringen wiederholt.

Der Bw. bringe weiters vor, dass ihm aufgrund des Konkurses der o Ox GmbH auch die vom Prüfer für das Jahr 2000 veranschlagten Einkünfte als atypischer stiller Gesellschafter nicht zugeflossen seien. Er nehme an, dass er aus dieser Einkunftsquelle steuerlich relevante Verluste erlitten habe. Im Übrigen gehe er davon aus, dass keine rechtswirksamen Gewinnfeststellungsbescheide ergangen seien und werde der Beweisantrag gestellt, den Feststellungsakt des angeblichen Steuersubjektes o Ox GmbH u. Mitges, StNr. 11/111, beizuschaffen.

In Zusammenhang mit den berücksichtigten Einkünften der M J und F Ges.n.b.R werde auf die Berufungsentscheidungen vom 16.10.2012, GZ RV/0552-L/10, und vom 6.6.2013, GZ RV/1252-L/12, verwiesen.

Am 21. November 2013 wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz bekannt gegeben: Tz. 16 – Geschäftsführerbezüge: Strittig sei der Zufluss der Geschäftsführerbezüge des Bw. Die Neuberechnung des Geldflusses werde unter folgenden Annahmen durchgeführt: Sämtliche Zahlungen der V GmbH an das Finanzamt und die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft für den Bw. würden als Anzahlung der Geschäftsführervergütung gewertet. Gutschriften von Einkommensteuer und Sozialversicherungsbeiträgen würden nicht als Rückzahlung der Geschäftsführervergütung, sondern als Abdeckung des Rückstandes auf dem Verrechnungskonto des Bw. qualifiziert. Ein Überhang von Einlagen in den Kalenderjahren 2003, 2004 und 2005 würden nicht bedeuten, dass diese eine Rückzahlung

der Geschäftsführervergütung darstellen, sondern dass damit Verbindlichkeiten des Bw. gegenüber seinem Unternehmen beglichen worden seien. In der Beilage A sei die Berechnung im Detail dargestellt. Auf der Beilage B sei die Entwicklung des Verrechnungskontos bezogen auf die einzelnen Kalenderjahre dargestellt.

Tz. 12 – Zinseinkünfte von G: Bis heute habe der Bw. verabsäumt, Beweismittel zur Verfügung zu stellen, die seine Behauptung stützen würden, dass weder das Darlehen noch die Zinsen zurückbezahlt worden seien. Der Schriftverkehr zwischen dem Bw. und G würde dokumentieren, dass der Bw. seine persönlichen Forderungen gegen g bzw. dessen Unternehmen mit Lieferungen und Leistungen für die V GmbH aufgerechnet habe. Die Aussagen des g vor Kriminalbeamten am 1. Juni 2005, sowie die beschlagnahmten Aufzeichnungen über die Verrechnung des Privatdarlehens mit Maschinen- und Holzlieferungen seien glaubwürdiger als die Aussagen des Bw, dass von ihm aus Kostengründen auf Klagen gegen den Kreditnehmer verzichtet worden seien. In den Tz. 34.2 und Tz. 72 bis 73.6.1. des Bp-Berichtes der V GmbH werde ausführlich beschrieben, wie Geschäfte zwischen dem Bw. und g abgewickelt worden seien.

Tz. 18 – o Ox GmbH und Mitges: Ob die Bescheide des oa Unternehmens rechtswirksam zugestellt worden seien, könne nicht mehr nachvollzogen werden, weil der Gewinnfeststellungsakt skartiert worden sei. So lange der Bw. nicht nachweise bzw. glaubhaft mache, dass eine Zustellung an ihn nicht rechtswirksam stattgefunden habe, seien seine Vermutungen unbeachtlich.

Verspätungszuschläge: Es würde ein eigener Ordner existieren, in dem alle Herausgaben von beschlagnahmten Unterlagen bzw. Kopien von diesen mit Datum und Unterschrift der Übernehmer dokumentiert seien.

Zu Wahrung des Parteiengehörs wurde die Stellungnahme der Abgabenbehörde erster Instanz am 21. November 2013 per Mail an den Bw. und dessen steuerlichen Vertreter weitergeleitet.

In der am 22. November 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des Bw. ergänzend ausgeführt, dass nicht beurteilt werden könne, ob die Berechnung des Prüfers richtig oder falsch sei. Das Verrechnungskonto der A kenne der steuerliche Vertreter nicht. Jedenfalls müssten von den errechneten Beträgen die Sozialversicherungsbeträge und die pauschalen Betriebsausgaben abgezogen werden. In Zusammenhang mit dem gelöschten Akt der o Ox GmbH und Mitges. wurde auf das VwGH-Erkenntnis vom 19.6.2013, 2011/16/0229, verwiesen. Hinsichtlich der Zinsen aus dem Kreditvertrag mit G wurde im Wesentliche auf das bisherige Vorbringen verwiesen.

Seitens der Abgabenbehörde erster Instanz wurde erläutert, dass eine Schwierigkeit der Ermittlung der Höhe der Geschäftsführerbezüge darin liege, dass der Gewinn bei der A nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt werde. Die Geschäftsführerbezüge seien

regelmäßig im Nachhinein eingebucht worden. Gutschriften an Einkommensteuer und Rückvergütungen von Sozialversicherungsbeiträgen seien nicht als Rückzahlungen der Geschäftsführervergütungen zu werten, sondern als Abdeckung des Rückstandes auf dem Verrechnungskonto des Bw. bei der A.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verjährung:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist nach § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Gemäß § 304 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung grundsätzlich ausgeschlossen.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist – abgesehen von im gegenständlichen Fall nicht in Betracht kommenden Steuern und Gebühren – fünf Jahre. Die grundsätzlich fünf Jahre betragende Verjährungsfrist besteht somit bei der hier in Rede stehenden Abgabe, der Einkommensteuer. Bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist sieben bzw. zehn Jahre. Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenspruches (§ 209 Abs. 3 BAO).

Werden innerhalb der Verjährungsfrist eine oder mehrere nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Wird eine solche Amtshandlung in einem Verlängerungsjahr unternommen, so endet die Verjährungsfrist erst mit Ablauf des folgenden Jahres (§ 209 Abs. 1 BAO).

Die Verjährungsfrist beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit.a BAO).

Einkommensteuer 2000: Der Abgabenspruch entstand mit Ablauf des Jahres 2000. Die Verjährungsfrist wäre mit 31.12.2006 abgelaufen. Am 14. Juni 2006 wurde der Bw. von der Abgabenbehörde erster Instanz als Beschuldigter einvernommen. Gegenstand der Befragung waren diverse Kontobewegungen in den Jahren 1998 bis 2005. Am 26. Juli 2006 wurde der Bw. ergänzend schriftlich befragt. Diese Ermittlungen dienten zur Geltendmachung der

Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 und stellten eine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO dar, sodass die Verjährungsfrist bis 31.12.2007 verlängert wurde. Mit dem Ergänzungsvorhalt vom 20. Dezember 2007 wurde die Verjährungsfrist bis 31. Dezember 2008 verlängert. Neben zahlreichen Prüfungshandlungen im Jahr 2008 wurde mit Schreiben vom 11. Juni 2008 die Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes vom 20. Dezember 2007 urgirt und somit die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bis 31.12.2009 verlängert. Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 und Einkommensteuer 2000 jeweils vom 31. März 2009 wurden daher innerhalb der Verjährungsfrist erlassen.

Einkommensteuer 2001 und 2002: Der Abgabenanspruch entstand mit Ablauf des Jahres 2001 bzw. 2002. Die Verjährungsfrist wäre mit 31.12.2007 bzw. mit 31.12.2008 abgelaufen. Aufgrund der oben beschriebenen Verlängerungshandlungen wurden die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2001 und 2002 sowie Einkommensteuer 2001 und 2002 vom 31. März 2009 innerhalb der Verjährungsfrist erlassen.

Eine Begründung, dass im vorliegenden Fall die Verjährungsfristen für hinterzogene Abgaben anzuwenden ist, ist damit entbehrlich.

2. Zinseinkünfte:

Am 31. August 1999 schloss der Bw. mit G einen Kreditvertrag über 350.000,-- ATS. Der Bw. übergab den Betrag bar. Aus den vorliegenden Unterlagen geht hervor, dass der Bw. für diesen Kredit 7.722,-- € Zinsen verrechnet hat. Der Bw. behauptet, er habe die Zinsen nie bekommen.

Mit Schreiben vom 12. Juli 2002 beauftragte der Bw. Herrn E P seine persönlichen Interessen und jene der Firma A T GmbH gegenüber G zu vertreten. Aus einer beiliegenden Aufstellung geht hervor, dass den Lieferungen und Leistungen der Firma A inkl. Darlehen und Zinsen des Bw. iHv 125.482,75 € Lieferungen und Leistungen der Firma O, deren Geschäftsführer G war, iHv 39.668,68 € gegenüberstehen. Das bedeutet eine Differenz von 85.814,07 €. Mit Schreiben vom 8. August 2002 machte der Bw. G darauf aufmerksam, dass er die Einhaltung des Kreditvertrages inkl. der darin beschriebenen Außenstände verlange. Diesem Schreiben war eine Aufstellung angeschlossen, aus der eine Differenz von 74.329,69 € hervorgeht. 118.343,37 € stehen 44.013,68 € gegenüber, was einer Tilgungsrate von 37 % entspricht. Bei einer Einvernahme bei der Gendarmerie Nickelsdorf am 1. Juni 2005 gab G unter anderem an, dass über das Vermögen der Firma O im ersten Halbjahr 2003 das Insolvenzverfahren eröffnet worden sei.

Es konnten keine Unterlagen über die genaue Verrechnung zwischen dem Bw. und der A einerseits und G und der Firma O andererseits vorgelegt werden. Fest steht, dass am 8. August 2002 insgesamt 37 % der Forderungen befriedigt waren. Es ist daher anzunehmen, dass zu diesem Zeitpunkt dem Bw. bereits 37% der Zinsen zugeflossen waren. Es ist weiters anzunehmen, dass im weiteren Verlauf des Jahres 2002 noch weitere Zahlungen geflossen sind. Der Unabhängige Finanzsenat gelangte allerdings zur Ansicht, dass es der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechen würde, wenn der Bw. im Jahr 2002 die gesamten Zinsen iHv 7.722,-- € von G erhalten hat, wenn man die zeitnahe Eröffnung des Insolvenzverfahrens berücksichtigt. Zwischen 12. Juli 2002 und 8. August 2002 wurde die Tilgungsquote von 31,36 % auf 37% erhöht.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Unter Berücksichtigung der dargestellten Fakten geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass im Jahr 2002 dem Bw. 50 % der Zinsen, also 3.861,-- € zugeflossen sind.

3. Einkünfte aus der Beteiligung an der M_J und F Ges.n.b.R:

Diesbezüglich wird auf das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Linz, Geschäftszahl RV/1252-L/12, verwiesen. Mit Berufungsentscheidung vom 6. Juni 2013 wurde ausgesprochen, dass die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 19. September 2012 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2001 bis 2005 aufgehoben werden. Nach dem durchgeführten Ermittlungsverfahren wurde folgender Sachverhalt festgestellt und rechtlich gewürdigt:

Herr J M bewirtschaftet gemeinsam mit seiner Gattin An M einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in Adr1 8. Im Jahr 1999 kaufte J M zwei Brikettpressen von der Firma A T GmbH. Diesbezüglich wurden gleichlautende Aufzeichnungen bei J M und beim Bw. vorgefunden. Mit diesen Brikettpressen wurden Holzabfälle zu Briketts gepresst. Die Pressen wurden direkt in den Holzverarbeitungsbetrieben aufgestellt. J M holte die Briketts von dort mit seinen Fahrzeugen ab. Zunächst wurden der Traktor und Kipper des landwirtschaftlichen Betriebes verwendet, später kaufte er hierfür eigene LKWs. Die Briketts wurden teilweise vom Produktionsort direkt zu den Heizwerken gebracht, teilweise wurden sie zwischengelagert und erst in der Folge an Unternehmer und Privatpersonen verkauft. Die Zwischenlagerung und Abfüllung erfolgte in einem Lagerraum der Landwirtschaft von J und An M. Ab dem Jahr 2002 wurde eine Lagerfläche von JP in S angemietet. Sämtliche damit verbundenen Aufwendungen (einschließlich Strom und Verwaltungsaufwand) wurden von J M getragen. Ebenso flossen die Einnahmen aus dem Brikettverkauf ihm zu. Bis zum Jahr 2004 sind ausschließlich

Ausgangsrechnungen aktenkundig, die von J M ausgestellt worden sind, teilweise mit der Zusatzbezeichnung „Landwirt“. Die vorliegenden Überweisungsbelege lauten auf J M als Empfänger. Erst ab Juli 2005 folgte der damalige Vertreter den Ausführungen der Betriebsprüfung und beantragte für die F und J M Ges.n.b.R. die Vergabe einer Steuernummer. Ab diesem Zeitpunkt wurden auch die Rechnungen von der „Gesellschaft“ gelegt.

Inwiefern der Bw. an der Einkunftserzielung aus der Herstellung und dem Verkauf von Holzbriketts beteiligt gewesen sein soll, ist nicht nachvollziehbar. In seiner Funktion als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der A T GmbH hat er über Kontakte zu holzverarbeitenden Betrieben verfügt und diese seinem Bruder zur Verfügung gestellt. Damit hat er aber keinesfalls ein Unternehmerrisiko auf sich genommen.

Die A T GmbH hat Herrn J M zwei Brikettpressen verkauft. Außerdem wurden Instandhaltung, Wareneinkauf und Betrieb der Brikettpressen über die Gesellschaft verrechnet. Es konnte nicht festgestellt werden, ob, wann bzw. in welcher Höhe diese Ausgaben weiterverrechnet wurden. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung hat der Bw. die von seiner Gesellschaft getragenen Aufwendungen nicht ersetzt bekommen. Aus diesem Umstand heraus kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedoch keine Mitunternehmerschaft zwischen dem Bw. und J M konstruiert werden.

J M und der Bw. haben keinen Gesellschaftsvertrag geschlossen. Der Bw. hatte keinen nennenswerten Einfluss auf das betriebliche Geschehen bzw. auf die betrieblichen Entscheidungen. J M betreute die Brikettpressen, er wurde verständigt, wenn die Holzbrikett abzuholen waren, er sorgte für Transport- und Lagermöglichkeiten, er nahm die Bestellungen entgegen und erfüllte die Aufträge. Es wurde nicht aufgezeigt, dass er sich diesbezüglich mit seinem Bruder absprach. Der Bw. übernahm keine der anfallenden Kosten und war auch nicht am Betriebsvermögen beteiligt. Die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ist auch nie nach außen in Erscheinung getreten.

Im gegenständlichen Fall ergibt sich weder aus dem Berufungsvorbringen noch aus den Feststellungen der Betriebsprüfung eine Beteiligung des Bw. (oder der A T GmbH) an den stillen Reserven und am Firmenwert im Fall der Auflösung der behaupteten Gesellschaft. Auch hinsichtlich der Unternehmerinitiative wurde von beiden Seiten jegliches Vorbringen unterlassen.

Aus den dargelegten Gründen hat eine Berücksichtigung von Einkünften aus der J M und F Ges.n.b.R. beim Bw. für die Jahre 2001 bis 2005 zu unterbleiben. Es liegen keine

Feststellungsbescheide für die Jahre 2001 bis 2005 vor, an die im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung eine Bindung im Sinne des § 192 BAO bestehen würde.

Für das Jahr 2000 ergibt sich aus verfahrensrechtlichen Gründen ein anderes Bild. Die Berufungsentscheidung vom 6. Juni 2013 umfasst die Jahre 2001 bis 2005, nicht jedoch 2000. Gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 2000 vom 19. September 2012 wurde keine Berufung eingebracht. Das bedeutet, dass der Feststellungsbescheid vom 19. September 2012 für das Jahr 2000 in Rechtskraft erwachsen ist.

§ 192 BAO normiert, dass in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt werden, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Die Verbindlichkeit von Bescheiden als typische Bescheidwirkung besteht nicht nur für die Partei, sondern auch gegenüber Behörden für andere Verfahren. Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, besteht eine Bindung im Einkommensteuerverfahren an die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO. Es besteht daher eine gesetzlich normierte Bindungswirkung an den Feststellungsbescheid vom 19. September 2012, mit dem für den Bw. aus der Beteiligung an der M J und F Ges.n.b.R für das Veranlagungsjahr 2000 ein Verlust iHv 24.422,-- ATS festgestellt wurde.

4. Geschäftsführerbezüge:

Der Bw. war im berufungsgegenständlichen Zeitraum alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der V GmbH. Strittig ist gegenständlich in welcher Form bzw. in welcher Höhe dem Bw. Geschäftsführerbezüge zugeflossen sind. Ein Betrag ist nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener Kapitalgesellschaft, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich mit dem Zeitpunkt anzunehmen, zudem die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist (vgl. dazu ausführlich Raab/Renner, UFSJournal 2013, 391 ff). Zahlungsunfähigkeit der V GmbH wurde nicht behauptet und lag aktenkundig im berufungsgegenständlichen Zeitraum nicht vor. Völlig korrekt ging der Betriebsprüfer in seiner Berechnung vom 21. November 2013 davon aus, dass es eine Form der Geschäftsführervergütung darstellt, wenn die V GmbH bei der Abgabenbehörde Einkommensteuer und bei der Sozialversicherungsanstalt Versicherungsbeiträge für den Bw. übernimmt. Dieser Vorgang ist nämlich gleichsam als Verkürzung des Zahlungsweges so zu beurteilen, wie wenn der Bw. die Verfügungsmacht über das Geld erhalten und damit Steuern und Versicherungsbeiträge bezahlt hätte. Diesbezügliche Gutschriften vermindern den Rückstand des Bw. auf dem Verrechnungskonto.

Sie stellen praktisch eine Einlage iSd § 8 Abs. 1 KStG 1988 dar. Der Bw. hat damit seine Verbindlichkeiten gegenüber der V GmbH vermindert. Dem Bw. bzw. seinem steuerlichen Vertreter ist es nicht gelungen, an der Berechnung der Abgabenbehörde erster Instanz Unrichtigkeiten aufzuzeigen. Wenn der steuerliche Vertreter des Bw. darauf hinweist, das Verrechnungskonto der V GmbH, deren steuerlicher Vertreter er ebenfalls ist, so hat dieser Umstand für das gegenständliche Verfahren keine Bedeutung.

Der Bw. ist an der V GmbH zu mehr als 25 % beteiligt. Es liegen daher Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 vor, bei denen die pauschalierten Betriebsausgaben 6 % betragen. Darüber hinaus waren die Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

5. o_Ox GmbH und Mitges.:

Der steuerliche Vertreter des Bw. stellt nunmehr in den Raum, dass ihm die aus der Beteiligung an der o_Ox GmbH und Mitges. veranschlagten Einkünfte tatsächlich nicht zugeflossen seien und er überhaupt annehme, dass er aus dieser Einkunftsquelle steuerlich relevante Verluste erlitten habe. Darüber hinaus gehe er davon aus, dass im Feststellungsverfahren zur Steuernummer 123/4567 (Finanzamt Gmunden Vöcklabruck) keine rechtskräftigen Gewinnfeststellungsbescheide ergangen seien.

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Aktenkundig ist im vorliegenden Fall die Mitteilung über die gesonderte Feststellung der Einkünfte an der o_Ox GmbH und Mitges. vom 5. November 2001. Am 21. Juni 2002 erfolgte eine geänderte Feststellung der Einkünfte. Der Anteil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bw. an der o_Ox GmbH und Mitges. wurde mit 16.831,39 € festgestellt. In der Folge wurde der Einkommensteuerbescheid des Bw. am 1. Juli 2002 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert und der Betrag von 16.831,39 € entsprechend berücksichtigt. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft. Erst in Folge der berufsgegenständlichen Betriebsprüfung wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2009 mit Bescheid vom 31. März 2009 wiederaufgenommen. Wäre der Feststellungsbescheid vom 21. Juni 2002 der o_Ox GmbH und Mitges. nicht ordnungsgemäß zugestellt worden, würden die darin getroffene Feststellung für den Bw. keine Rechtsfolgen bewirken. Es wäre keine Bindungswirkung gegeben. Eine diesbezügliche konkrete Feststellung ist nicht möglich, da das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck mit Schreiben vom 11. November 2013 mitteilte, dass die Daten der o_Ox GmbH und Mitges. bereits gelöscht seien und der Akt

nicht mehr vorhanden sei. In Zusammenhang mit der o Ox GmbH gab es Zustellprobleme und ein damit in Zusammenhang stehendes Rechtsmittelverfahren (RV/0392-L/05, Berufungsentscheidung vom 11. Juli 2007). Wären die Bescheide auch beim Steuersubjekt o Ox GmbH und Mitges. mangelhaft zugestellt worden, hätte dieser Umstand mit Sicherheit ebenfalls ein Rechtsmittelverfahren nach sich gezogen. Dies war jedoch nicht der Fall, sodass im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon ausgegangen wird, dass eine korrekte Zustellung und daher eine Bindungswirkung an den Feststellungsbescheid gegeben sind. In logischer Folge kommt sodann § 252 Abs. 1 BAO zur Anwendung, wonach ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsverfahren getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Feststellungsverfahren getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Wenn also der Bw. meint, seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Zusammenhang mit der o Ox GmbH und Mitges. seien unrichtig festgestellt worden, so kann dieses Vorbringen im gegenständlichen Verfahren nicht zum Erfolg führen, es hätte allenfalls im Feststellungsverfahren eingewendet werden müssen.

Der steuerliche Vertreter des Bw. verweist in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.6.2013, 2011/16/0229. In diesem Verfahren wurde der angefochtene Bescheid aufgehoben, weil die belangte Behörde hinsichtlich der Zustellung eines Spruchsenatserkenntnisses lediglich Vermutungen äußerte, aber keine Feststellungen über den als gegeben erachteten Sachverhalt traf. Mit Erkenntnis vom 28. Februar 2013, GZ. 2011/16/0230, wies der Verwaltungsgerichtshof eine Beschwerde als unbegründet ab. Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens war wieder die Zustellung eines Spruchsenatserkenntnisses. In diesem Fall war nach den Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde die schriftliche Ausfertigung des Spruchsenatserkenntnisses – allenfalls nach Heilung eines Zustellmangels – wirksam zugestellt worden. Gemeinsam und für den Senat bemerkenswert ist beiden Fällen, dass die fehlerhafte bzw. nicht erfolgte Zustellung erst nach mehreren Jahren moniert wurde (nach Skartierung der Akten) und dass die Beschwerdeführer vom selben Steuerberater und Wirtschaftsprüfer vertreten wurden wie der Bw. Naheliegend ist daher die Vermutung, dass der steuerliche Vertreter einen nach Skartierung der Akten eingetretenen Beweisnotstand der Behörde zugunsten seiner Klienten auszunützen versucht.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 6 Berechnungsblätter

Linz, am 13. Dezember 2013