



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Gde X, X xx, vertreten durch Mag. XY, Rechtsanwalt, Gd Y, S-Straße yy, vom 6. Juni 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 9. Mai 2012 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2006 und 2007, Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) war von 6. Juli 2005 bis 31. März 2006 als Geschäftsführer der Fa. L GmbH, Gd Y, K-Gasse yx, tätig (vgl. auch diesbezügliches Berufungsvorbringen). Außerdem war er bis 28. März 2006 (vgl. entsprechende Demissionserklärung) VR der Fa. P AG mit Sitz in G XZ, I-Straße zz, welche vom 3. Dezember 2005 bis 16. Mai 2006 als Alleingesellschafterin der L GmbH im Firmenbuch eingetragen war. Laut Firmenbuch war der Bw. vom 16. Mai 2006 bis zum 19. Mai 2006 gemeinsam mit seinem rechtlichen Vertreter als Gesellschafter der L GmbH eingetragen [aktuell (mit Eintragung vom 19. Mai 2006) sind Frau W (gleichzeitig Geschäftsführerin) und der rechtliche Vertreter des Bw. als Gesellschafter eingetragen; vgl. entsprechenden Firmenbuchauszug].

Mit 1. Februar 2008 bzw. 16. September 2008 übermittelte der Bw. elektronisch seine Ein-

kommensteuererklärungen 2006 und 2007. Dabei gab er für das Jahr 2006 eine bezugsauszahlende Stelle an; entsprechend dem diesbezüglichen von der L GmbH (als Arbeitgeberin und bezugsauszahlende Stelle) gemäß § 84 EStG 1988 übermitteltem Lohnzettel für den Zeitraum vom 1. Jänner 2006 bis 30. November 2006 war der Bw. vollbeschäftigt angestellt und erhielt Bruttobezüge iHv 10.850,13 € (im Zuge einer Lohnsteuerprüfung wurde in der Folge der Lohnzettel hinsichtlich der Höhe der Bezüge korrigiert).

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 14. Oktober 2008 wurde der Bw. ersucht, Unterlagen über die Verpachtung des Objektes "M" (Pachtvertrag, etc) einzureichen und bekanntzugeben, was von 2006 bis dato mit diesem Objekt passiert sei, wieso keine Einnahmen bekanntgegeben worden seien, ob dieses Objekt leer stehe, ob ein Verkauf beabsichtigt sei und ob es Interessenten gebe. Außerdem wurde er aufgefordert, die Bestreitung der Lebenserhaltungskosten für 2007 nachzuweisen (Sparguthaben, ausländische Einkünfte, Finanzierung eines Fahrzeuges, Höhe der Wohnkosten, etc), und darauf aufmerksam gemacht, dass bei Nichtbeantwortung dieses Vorhalts die Einkünfte geschätzt würden.

Dieses Ergänzungsersuchen blieb in weiterer Folge unbeantwortet.

Mit Bescheiden vom 31. Juli 2008 bzw. vom 15. Dezember 2008 wurde der Bw. für die Jahre 2006 und 2007 zur Einkommensteuer veranlagt.

Im Rahmen einer im Jahre 2010 bei der L GmbH in Konkurs gemäß § 147 Abs. 1 BAO durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 stellte die Prüferin ua. Folgendes fest (vgl. Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 4. August 2010, Tz 1 Erlösverkürzung):

"Bei der Prüfung bei der L GmbH wurden die Ausführungen des LKA, des Masseverwalters, des Buchhaltungssachverständigen, die Berichte der VGKK und der Lohnsteuerprüfung, die Protokolle und Einvernahmen gewürdigt.

Diese Unterlagen beweisen eindeutig, dass im Geschäftsjahr 2006 Umsätze und Zahlungseingänge nicht in die Erfolgsrechnung der L GmbH eingegangen sind. Die nachgewiesene Erlösverkürzung von brutto 222.576,55 € betrifft Zahlungseingänge von Juni 2006 bis Jänner 2007 auf das Konto bei der XYZ abcd.

Die Umsatzsteuer für die nicht erklärten Umsätze (iHv 37.096,09 €) und die lohnabhängigen Abgaben werden aufgrund der bereits durchgeführten Prüfungen der GKK (iHv 95.509,26 €) und des Finanzamtes (L, DB, DZ iHv 16.970,00 €) passiviert.

Die Ergebnisse des Jahres 2006 wurden seitens des Finanzamtes festgesetzt. Die nicht berücksichtigten Erlösverkürzungen werden dieser Basis zugerechnet.

Erlöse	222.576,55
Ust	- 37.096,09
Nettoerlöse	185.480,46
GKK	- 95.509,26

<u>L, DB, DZ</u>	<u>- 16.970,00</u>
Bemessungsgrundlage	73.001,20
 Erlösverkürzung	 <u>2006</u>
Bisheriges Ergebnis	0,00
Differenz Erlöse - Aufwand	73.001,20
Gewinn lt. PB	73.001,20
 Umsatzsteuernachforderung	 <u>2006</u>
GB	0,00
PB	37.096,09
Gewinnauswirkung	37.096,09

Gewinne aus Schwarzgeschäften sind grundsätzlich als verdeckte Ausschüttung anzusehen.

Die verdeckte Ausschüttung wird seitens der Betriebsprüfung dem faktischen Machthaber zugerechnet. Es gilt als erwiesen, dass im entsprechenden Zeitraum Hr. Bw. als handelsrechtlicher Geschäftsführer bzw. als faktischer Geschäftsführer der L GmbH etabliert, und Kontoinhaber mit Alleinzeichnungsrecht des Kontos bei der XYZ abcd war. Die Direktvorschreibung liegt im Ermessen der Behörde und erfolgte iSd § 20 BAO unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen. Die Kapitalertragsteuer iHv von 25% ist gemäß § 95 Abs. 5 (EStG 1988) dem Empfänger der Kapitalerträge mit Abgabenbescheid direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat."

Das Finanzamt Feldkirch schloss sich diesen Feststellungen der Betriebsprüferin an und schrieb in der Folge ua. dem Bw. mit Bescheiden vom 24. August 2010 über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 06/2006 bis 12/2006 sowie für 2007 gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 direkt Kapitalertragsteuer iHv 25% vor (2006: steuerpflichtige Kapitalerträge iHv 199.737,32 €, KEST: 49.934,33 €; 2007: steuerpflichtige Kapitalerträge iHv 22.839,23 €, KEST: 5.709,81 €); auf die diesbezüglichen Bescheidbegründungen wird an dieser Stelle verwiesen.

Nach einem dagegen durchgeführten Berufungsverfahren, welches durch zweite (stattgebende) Berufungsvorentscheidungen vom 7. Mai 2012 (Festsetzung von Kapitalertragsteuer für 06/2006 bis 12/2006 sowie für 2007 jeweils mit 0,00 €) seinen Abschluss fand (auf die diesbezüglichen Schriftsätze der rechtlichen Vertretung des Bw. wie auch auf die in diesem Berufungsverfahren ergangenen Bescheide wird verwiesen), nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 wieder auf und erließ neue Sachentscheidungen für diese Jahre (Wiederaufnahme- und Sachbescheide jeweils datiert mit 9. Mai 2012). Dabei führte es im Wesentlichen begründend aus, dass dem Finanzamt bekanntgeworden sei, dass der Bw. bisher nicht erklärte Einkünfte im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für die L GmbH bzw. der damals in Gründung befindlichen neuen GmbH erzielt habe, verwies dazu auf die Feststellungen der Betriebsprüfung zum Zufluss der Gelder auf dem Bankkonto des Bw. und erfasste diese lt. Betriebsprüfung zugeflossenen Einnahmen (2006: 199.737,32 €; 2007: 22.839,23 €) nach Abzug eines Ausgabenpauschales iHv 12% als Ein-

künfte aus unselbständiger Tätigkeit.

Auf Grund der aus den (neuen) Einkommensteuerbescheiden vom 9. Mai 2012 resultierenden Nachforderungen in Höhe von 80.137,00 € (2006) sowie 3.557,10 € (2007) wurden dem Bw. mit Bescheiden vom 9. Mai 2012 außerdem Anspruchszinsen für die Jahre 2006 und 2007 in Höhe von 10.782,99 € (2006) sowie 344,60 € (2007) vorgeschrieben.

In den gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Einkommensteuer, die Einkommensteuerbescheide sowie die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen jeweils für die Jahre 2006 und 2007 vom 9. Mai 2012 erhobenen Berufungen vom 6. Juni 2012 beantragte die rechtliche Vertretung des Bw., sämtliche bekämpften Bescheide ersatzlos aufzuheben und führte dazu Nachstehendes aus (die einzelnen in getrennten Schriftsätzen dargestellten Berufungsvorbringen werden in der Folge zusammengefasst zitiert):

ad 1. Wiederaufnahme:

"Die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 (Bescheide vom 31.7.2008 bzw. vom 15.12.2008) wurden gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Begründend führte die erste Instanz aus, dass dem Finanzamt bekannt geworden sei, dass der Berufungswerber bisher nicht erklärte Einkünfte im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für die L GmbH bzw. der damals in Gründung befindlichen D GmbH erzielt habe. Wegen der erheblichen steuerlichen Auswirkung dieser anlässlich der Betriebsprüfung festgestellten neuen Tatsachen und dabei hervorgekommenen Beweismitteln wurden Wiederaufnahmen der Verfahren verfügt.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in den 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 9. Mai 2012 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2006 und 2007 enthalten lediglich pauschale Begründungen, dass neue Tatsachen hervorgekommen seien, ohne diese Tatsachen darzulegen oder auf einen bestimmten Prüfbericht zu verweisen, in welchem diese detailliert dargelegt wären.

Außerdem stellt der Zufluss von Geldern auf das Bankkonto des Berufungsführers keine neue Tatsache dar. Die ursprünglichen Bescheide betreffend die Einkommensteuer 2006 und 2007 stammen vom 31. Juli 2008 bzw. vom 15. Dezember 2008, sohin zu Zeitpunkten, als dem Finanzamt derartige Zahlungen bereits bekannt sein konnten und mussten. Das Konkursverfahren über Vermögen der L GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch vom 17. Jänner 2007 eröffnet. Bereits am 30. Jänner 2008 wurde der Berufungswerber vor dem Finanzamt Feldkirch zu diesem Thema niederschriftlich einvernommen und war daher der Zufluss von Geldern auf das Bankkonto des Berufungswerbers bereits bei Erlassung der Einkommensteuerbescheide für die Jahr 2006 und 2007 vom 31. Juli 2008 bzw. vom 15. Dezember 2008 bekannt. Dieser Geldzufluss stellt daher in diesen Verfahren keine neu hervorgekommene Tatsache dar. Die angefochtenen Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 sind daher als rechtswidrig aufzuheben.

Zudem ist die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2006 verjährt. Die fünfjährige Verjährungsfrist für die Einhebung der Einkommensteuer für das Jahr 2006 ist bereits mit 1. Jänner 2012 abgelaufen.

Die als Wiederaufnahmegründe der Verfahren herangezogenen Tatsachen waren der Finanzbehörde bereits bei Erlassung der Erstbescheide am 31. Juli 2008 bzw. am 15. Dezember 2008 bekannt, weshalb der Berufungswerber durch die unrichtige Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO verletzt ist."

ad 2. Einkommensteuer:

"Mit Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 vom 9. Mai 2012 wurden die Verfahren hinsichtlich Einkommenssteuer für die Jahre 2006 und 2007 (Bescheide vom 31.7.2008 bzw. vom 15.12.2008) gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Bisher war eine Einkommensteuer in Höhe von minus 45,36 € (2006) bzw. von 0,00 € (2007) vorgeschrieben. Mit den nunmehr bekämpften Bescheiden wurde Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 mit 80.091,64 € bzw. mit 3.557,10 € festgesetzt, sodass die Abgabennachforderung 80.137,00 € bzw. 3.557,10 € beträgt. Begründend hat das Finanzamt ausgeführt, dass dem Berufungswerber im Zusammenhang mit der Tätigkeit für die L GmbH bzw. der damals in Gründung befindlichen D GmbH Einnahmen zugeflossen seien (laut Betriebsprüfung 199.737,32 € bzw. 22.839,23 €) und nach Abzug eines Ausgabenpauschales in Höhe von 12% diese als Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit zu erfassen seien. Die bekämpften Bescheide vom 9. Mai 2012 sind aus mehreren Gründen unrichtig:

a) Mangelhafte Bescheidbegründung:

Bereits das AVG enthält die Begründungspflicht für behördliche Bescheide. Die Begründung von behördlichen Entscheidungen dient in erster Linie dem Rechtsschutzinteresse der Parteien und ist eine unabdingbare Voraussetzung für eine effektive Überprüfungsmöglichkeit erstinstanzlicher Entscheidungen. Den gegenständlich bekämpften Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2006 und 2007 mangelt es an entsprechenden Begründungen. Das Finanzamt hat in keinsten Weise ausgeführt, wie sie die vorgeschriebene Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 festgesetzt hat. Die Erstbehörde hat lediglich pauschal auf eine nicht näher bezeichnete Betriebsprüfung verwiesen, ohne näher zu erläutern, wie sich die dort entnommenen Beträge ergeben, woraus sich diese Beträge zusammensetzen und wie aus diesen Beträgen letztlich die Einkommensteuer berechnet wurde. Die gegenständlichen Bescheide sind sohin für den Berufungswerber der Höhe nach in keinsten Weise überprüfbar. Es liegt daher ein wesentlicher Verfahrensfehler vor.

Es ist dem Berufungswerber nicht möglich, nachzuvollziehen, welchen Sachverhalt das Finanzamt warum als erwiesen bzw. als entscheidungserheblich angenommen hat und warum dieser Sachverhalt einen bestimmten Tatbestand bzw. bestimmte Tatbestandsmerkmale erfüllen soll. Es mangelt den gegenständlichen Bescheiden an der erforderlichen Klarheit und Übersichtlichkeit. Bestimmte Einnahmen sollen der L GmbH bzw. einer anderen damals in Gründung befindlichen neuen GmbH zugeflossen sein. Das Finanzamt begründet weiters nicht, weshalb dann die Einkommensteuer beim Berufungswerber eingehoben wird, wenn doch die Einnahmen einer nicht näher definierten GmbH zugeflossen sind. Die Behörde wird daher auszuführen haben, welche Einnahmen tatsächlich wem zugeflossen sind und wird auch zu erklären haben, wie sich die Höhe dieser Einnahmen errechnet.

b) Unrichtige Höhe:

Die in den bekämpften Bescheiden festgesetzte Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 mit 80.091,64 € bzw. mit 3.557,10 € ist jedenfalls überhöht und ist die jeweilige Höhe mangels entsprechender Begründung der Bescheide für den Berufungswerber auch nicht nachzuvollziehen. Das Finanzamt verweist lediglich pauschal auf eine Betriebsprüfung und auf Einnahmen, welche der L GmbH oder aber einer anderen GmbH zugeflossen sein sollen. Weshalb dann diese Einnahmen dem Berufungswerber als Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit zuzurechnen sind, bleibt unbegründet.

Mangels eines Zuflusses der L GmbH an den Berufungswerber sind jedenfalls entsprechende Einkommensteuervorschreibungen an den Berufungswerber nicht gerechtfertigt. Im Übrigen wären jedenfalls die vom Berufungswerber getätigten Aufwendungen zur Erzielung dieser Einkünfte in Abzug zu bringen. Ein Abzug von pauschal 12% ist jedenfalls unzureichend.

Auch die Erhebung der angeblich zugeflossenen Beträge ist unrichtig. Die bekämpften Bescheide enthalten keinerlei Angaben darüber, wie und nach welcher Berechnungsmethode die Auszahlungsbeträge überhaupt zustande gekommen sein sollen.

c) Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit:

In den bekämpften Bescheiden hat das Finanzamt angeführt, dass dem Berufungswerber im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für die L GmbH bzw. der damals in Gründung befindlichen neuen GmbH Einnahmen zugeflossen sein sollen, welche als Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit zu erfassen seien.

Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit sind jedoch solche, die jemand aufgrund einer entgeltlichen Arbeit als Nichtselbständiger bezieht. Ein Nichtselbständiger schuldet seine Arbeitskraft, ist in den geschäftlichen Organismus seines Arbeitgebers eingebunden, ist vor allem weisungsgebunden und unterliegt der Leitung des Arbeitgebers. Der Berufungswerber war weder bei der L GmbH noch bei einer in Gründung befindlichen GmbH unselbständig beschäftigt. Der Berufungswerber war lediglich im Zeitraum vom 6. Juli 2005 bis zum 31. März 2006 als Geschäftsführer der L GmbH tätig. Er hat jedoch zu keinem Zeitpunkt Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit von der L GmbH oder einer in Gründung befindlichen neuen GmbH bezogen.

Eventuell vorliegende Umsätze wären der in Gründung befindlichen Gesellschaft mit beschränkter Haftung zuzuordnen, deren endgültige Gründung letztendlich unterblieb."

ad 3. Festsetzung von Anspruchszinsen:

"Die Voraussetzungen für die Festsetzung von Anspruchszinsen liegen nicht vor.

Die Höhe der Anspruchszinsen ergibt sich aus einem angenommenen Differenzbetrag von 80.137,00 € (2006) bzw. von 3.557,10 € (2007). Diese Beträge sind unrichtig und wurden die Abgabennachforderungen, welche sich durch die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 vom 9. Mai 2012 ergeben, bekämpft. Über die Berufungen gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 und gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 wurde noch nicht entschieden. Zudem ist die Höhe der berechneten Anspruchszinsen unrichtig."

Im Rahmen eines entsprechenden Vorhalteverfahrens [vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 5. Juli 2012, wonach der Bw. ersucht wurde, mitzuteilen, ob er im Berufszeitraum 2006 und 2007 eine Beteiligung (Gesellschaftsanteile) an der P AG, G XZ, I-Straße zz, gehalten habe und gegebenenfalls anhand geeigneter Unterlagen bekannt zu geben, in welcher Höhe er beteiligt gewesen sei; gleichzeitig wurde ihm die Möglichkeit eingeräumt, seine Rechte bzw. rechtlichen Interessen darzulegen, um damit bei der Klärung der Frage der Abgabepflicht mitzuwirken, um so sein rechtliches Gehör zu wahren und seiner Mitwirkungspflicht im Verfahren nachzukommen; überdies wurde er über seine gesetzlich verankerte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht gemäß § 115 BAO und über das Vorliegen eines Auslands-sachverhaltes mit entsprechend gesteigerter Mitwirkungspflicht aufmerksam gemacht] legte die rechtliche Vertretung des Bw. mit Schriftsatz vom 25. Juli 2012 eine Demissionserklärung des Bw. vor, wonach dieser seinen Rücktritt vom Amt des Verwaltungsrates der P AG per 28. März 2006 erklärte.

Ein (weiteres) Ergänzungsersuchen vom 31. Juli 2012, wonach der Bw. nochmals ersucht wurde, die mit Vorhalt vom 5. Juli 2012 abverlangten Unterlagen vorzulegen, weiters darüber informiert wurde, dass für die Erledigung der Berufung entscheidend sei, ob er in den Jahren 2006 und 2007 eine Beteiligung in Form von Gesellschaftsanteilen, Aktien oder anderen Anteilsscheinen an der P AG, G XZ, I-Straße zz, gehalten habe, und die von seiner rechtlichen Vertretung übermittelte Demissionserklärung vom 28. März 2006 keinen Beweis darüber liefere, ob er im fraglichen Zeitraum an dem genannten Unternehmen beteiligt gewesen sei, bzw. die von ihm ausgeübte Tätigkeit als VR nichts über sein Beteiligungsverhältnis am Unternehmen aussage, und außerdem nochmals unter Verweis auf seine erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht aufgefordert wurde, anhand geeigneter Unterlagen (Gesellschaftsvertrag, Handelsregistrauszug, etc) zur Klärung der offenen Fragen beizutragen, blieb in der Folge unbeantwortet.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung (Verf40) vom 21. August 2012 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2006 und 2007, Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für 2006 und 2007, auf deren ausführliche Überlegungen hier verwiesen wird, stellte die rechtliche Vertretung des Bw. mit Schriftsatz vom 13. September 2012 einen Antrag auf Vorlage der Berufungen vom 6. Juni 2012 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat), womit die Berufungen wiederum als unerledigt galten. Im Vorlageantrag wiederholte die rechtliche Vertretung des Bw. im Wesentlichen das oben dargestellte Berufungsvorbringen.

Mit Vorlagebericht vom 19. September 2012 legte das Finanzamt in der Folge die im Spruch genannten Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängigen Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen erwogen:

1) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2006 und 2007:

§ 307 Abs. 1 BAO normiert, dass mit dem die Wiederaufnahme bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Eine Entscheidung über diese verbundenen Bescheide setzt zwingend voraus, dass diese beiden Bescheide auch ausdrücklich mit Berufung angefochten werden, zumal es sich ungeachtet der gebotenen Verbindung um zwei verschiedene Bescheide handelt, von denen jeder für sich einerseits einer Berufung zugänglich ist und andererseits - wenn er unangefochten bleibt - der Rechtskraft teilhaftig werden kann (keine "verfahrensrechtliche Einheit"; vgl. VwGH 3.12.1986, 85/13/0162; VwGH 15.3.1988, 87/14/0073).

Im konkreten Fall ist unstrittig, dass sich die gegenständlichen Berufungen auch gegen die die obgenannten Wiederaufnahmen verfügenden Bescheide richten.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur auf Grund der gesetzlich vorgegebenen Wiederaufnahmegründe zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a (Erschleichungstatbestand) und lit. c (Vorfragentatbestand) 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 (lit. b; Neuerungsstatbestand). Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen.

"Tatsachen" im Sinne der obigen Gesetzesstelle sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 303 Tzen 7 ff).

Das "Hervorkommen" neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen, dh. die Beurteilung hat verfahrens-, perioden- und personenbezogen zu erfolgen. Es ist somit nicht maßgeblich, ob der Abgabenbehörde als Gesamtorganisation die relevanten Tatsachen oder Beweismittel bekannt gegeben wurden, sondern ob sie dem jeweiligen Bescheid erlassenden Organ im jeweiligen Verfahren laut Aktenlage bekannt waren, denn nur dann hat dieses die Möglichkeit, einen rechtsrichtigen Bescheid zu erlassen. Daher können zB Kenntnisse der Bewertungsstelle oder des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 14 und die dort zitierte VwGH-Judikatur; siehe zB auch UFS 16.10.2013, RV/0358-F/10).

Für die amtswegige Wiederaufnahme ist es unmaßgeblich, ob die neuen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind, dh. dass auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt (vgl. Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 16). Dem Verschulden der Behörde kommt Bedeutung im Rahmen der Ermessensübung zu, somit im Bereich der Abwägung zwischen Zweckmäßigkeit und Billigkeit bzw. zwischen dem öffentlichen Anliegen an der Einbringung der Abgaben sowie den berechtigten Interessen der Partei.

Eine Wiederaufnahme kann nur auf Tatsachen gestützt werden, die neu hervorgekommen sind, von denen die Abgabenbehörde also bisher noch keine Kenntnis hatte. Es sind dann keine Tatsachen neu hervorgekommen, wenn der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 20.11.1996,

96/15/0015, 0016; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; VwGH 6.7.2006, 2003/15/0016). Eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt - wie bereits oben dargelegt - den behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (vgl. Ritz, BAO⁴, § 303 Tzen 9 f).

Ob die Kenntnis einer Tatsache der Behörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung zuzurechnen ist, ist an Hand des Bescheidinhaltes unter besonderer Berücksichtigung der Bescheidbegründung und der dazugehörigen Steuerakten zu ermitteln. Es geht also nicht primär um den individuellen, subjektiven Wissensstand einer konkreten Person, sondern vielmehr um die Zurechnung einer solchen Kenntnis auf Grund der objektiven Umstände. Bloß zu vermutende Tatsachen stellen - gerade bei fehlenden Angaben des Abgabepflichtigen in der Steuererklärung - keine der Abgabenbehörde bekannte Tatsachen dar. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt erst nachträglich Tatumsstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte (vgl. dazu zB VwGH 5.4.1989, 88/13/0052; VwGH 23.11.1992, 92/15/0095).

Als Begründung für eine Wiederaufnahme ist auch ein bloßer Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides bzw. auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht ausreichend, sofern dessen Inhalt dem Bescheidadressaten bzw. dem betroffenen Abgabepflichtigen bekannt ist und wenn aus diesem die Wiederaufnahmegründe tatsächlich hervorgehen (vgl. VwGH 26.5.1998, 93/14/0233; VwGH 25.9.2002, 97/13/0123; VwGH 17.12.2002, 97/14/0023; VwGH 18.9.2003, 99/15/0262; VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075; VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108; siehe auch Ritz, BAO⁴, § 93 Rz 15; Stoll, BAO, Kommentar, Seite 2943; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 93 E 127 ff).

Ferner sind auch die Gründe anzuführen, die für die Ermessensübung bedeutsam sind (vgl. zB VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Im konkreten Fall begründete das Finanzamt die strittigen Wiederaufnahmebescheide wie folgt:

"Dem Finanzamt ist bekanntgeworden, dass Sie bisher nicht erklärte Einkünfte im Zusammenhang mit Ihrer Tätigkeit für die Fa. L GmbH bzw. der damals in Gründung befindlichen neuen GmbH erzielt haben. Auf die Feststellungen der Betriebsprüfung zum Zufluss der Gelder auf Ihrem Bankkonto wird verwiesen.

Wegen der erheblichen steuerlichen Auswirkung dieser anlässlich der Betriebsprüfung festgestellten neuen Tatsachen und den dabei hervorgekommenen Beweismitteln wird eine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt."

Das Finanzamt stützte die strittigen Wiederaufnahmen sehr wohl auf konkrete Tatsachen bzw. Sachverhaltselemente, nämlich darauf, dass der Bw. bisher nicht erklärte Einkünfte im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für die L GmbH bzw. der damals in Gründung befindlichen neuen GmbH erzielt habe.

Das Finanzamt verwies im Hinblick auf den Zufluss der Gelder auf dem Bankkonto des Bw. gleichzeitig auf entsprechende Prüfungsfeststellungen. Wie bereits oben dargelegt, ist ein bloßer Verweis auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht zwecks Begründung einer Wiederaufnahme als zulässig zu erachten, wenn derartige im Prüfbericht bzw. einer Niederschrift getroffenen Feststellungen dem betroffenen Abgabepflichtigen auch bekannt gegeben wurden; es ist der Abgabenbehörde sohin nicht verwehrt, sich in der Begründung eines Bescheides auf die einer anderen behördlichen Erledigung zu berufen, wenn sie der Partei bekannt ist.

Im konkreten Fall handelt es sich zweifelsohne um jene oben dargelegten, von Seite der zuständigen Veranlagungsabteilung mit *"zum Zufluss der Gelder auf Ihrem Bankkonto"* näher beschriebenen Prüfungsfeststellungen der Großbetriebsprüfung im Bericht vom 4. August 2010 über das Ergebnis der bei der L GmbH in Konkurs durchgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfung, welcher dem Bw. zwar wohl nicht zugestellt oder ausgefolgt wurde, allerdings gelangten ihm die ihn betreffenden Prüfungsfeststellungen zweifelsohne mit Zustellung der oben erwähnten (auf Grund der Feststellungen der Großbetriebsprüfung erlassenen) Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer vom 24. August 2010 (sohin mittelbar) zur Kenntnis (vgl. die diesbezüglichen Bescheidebegründungen).

Mit dem Vorbringen des Vertreters des Bw., wonach diese konkreten, hier maßgeblichen Sachverhaltselemente bereits am 30. Jänner 2008 im Rahmen einer niederschriftlichen Einvernahme des Bw. offen gelegt worden seien, ist für den Bw. nichts gewinnen, zumal sich weder aus der Aktenlage entnehmen lässt noch von Seiten des Bw. konkret behauptet wurde, dass diese jedenfalls bereits im Zeitpunkt der Erlassung der in Rede stehenden Erstbescheide (31. Juli 2008 bzw. vom 15. Dezember 2008) existenten Tatsachen - aus der Sicht der im konkreten Fall betreffenden Verfahren bzw. Veranlagungsjahre (Einkommensteuer 2006 und 2007) - auch der zuständigen Veranlagungsabteilung des Finanzamtes bereits bei Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 tatsächlich bekannt waren. Aktenmäßig erkennbar ist gegenständlich vielmehr, dass der zuständigen Veranlagungsabteilung des Finanzamtes die maßgeblichen Tatsachen erst nachträglich im Zuge der bei der L GmbH durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung (vgl. entsprechenden BP-Bericht der Großbetriebsprüfung vom 4. August 2010) zugänglich wurden. Tatsachen sind der Abgabenbehörde im Übrigen - wie oben bereits aufgezeigt - nicht schon deshalb im abgeschlossenen

Verfahren bekannt, weil sie der "Gesamtorganisation Abgabenbehörde" zur Kenntnis gelangt sind (siehe dazu auch Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 303 E 165 ff).

Entgegen der Auffassung der rechtlichen Vertretung des Bw. war eine Wiederaufnahme auch nicht ausgeschlossen, selbst wenn dem Finanzamt im Jahr 2008 die in Rede stehenden Zahlungen bekannt hätten sein können bzw. müssen, zumal eben auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren einer Wiederaufnahme von Amts wegen nicht entgegen steht und es eben nicht darauf ankommt, ob die Behörde bei entsprechender Aufmerksamkeit die in Rede stehenden Umstände hätte feststellen können.

Nachdem nun - wie bereits oben dargelegt - für die Beurteilung des Hervorkommens von Tatsachen allein der Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle bzw. der zuständigen Veranlagungsabteilung über die Verhältnisse der betroffenen Besteuerungsperiode (verfahrens-, perioden- und personenbezogen) maßgebend ist und auch ein Verschulden der Behörde, die Tatsachen vor Bescheiderlassung nicht ausreichend ermittelt zu haben, einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO nicht hinderlich ist, ist daher zusammenfassend zu sagen, dass die obgenannten im Zuge der in Rede stehenden Großbetriebsprüfung im Jahr 2010 hervorgekommenen Sachverhaltselemente eindeutig einen Fall des Neuhervorkommens von Tatsachen, welche zum Zeitpunkt der jeweiligen Bescheiderlassung bereits existent waren und als entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente seinerzeit zu anders lautenden Bescheiden geführt hätten bzw. den Spruch neuer Sachbescheide zu beeinflussen geeignet gewesen wären (siehe dazu Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 24; Stoll, BAO, Kommentar, Seite 2917), darstellen. Dem Finanzamt war in den wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt keineswegs so vollständig bekannt, dass es schon in diesen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu den im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen gelangen hätte können.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hat das Finanzamt bei der Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens auch das ihr eingeräumte Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Ziel der amtswegigen Wiederaufnahme ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen. Im konkreten Fall hätte es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in grober Weise widerstrebt, wären keine Wiederaufnahmen der Verfahren verfügt worden. Die Ermessens-

maßnahme liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates innerhalb des gesetzlichen Ermessensspielraumes und rechtfertigt - gerade auch in Anbetracht der keineswegs bloß geringfügigen steuerlichen Folgen - die Beseitigung der Rechtskraft.

Zur im Hinblick Einkommensteuer 2006 eingewendeten Verjährung ist noch Folgendes zu sagen:

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 57/2004 unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre (bzw. nach der neuerlichen Änderung durch das BetrugsbekämpfungsgG 2010 zehn Jahre; nach § 323 Abs. 27 BAO erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabensanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist).

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Unter nach außen erkennbaren Amtshandlungen sind ua. auch erstinstanzliche Bescheide oder abgabenbehördliche Prüfungen zu verstehen, was bedeutet, dass bei veranlagten Abgaben als Folge des § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist mindestens sechs Jahre beträgt (Ritz, BAO⁴, § 209 Tzen 1 ff). Die Verlängerung um ein Jahr (dem ersten Satz des § 209 Abs. 1 zufolge) erfolgt unabhängig davon, ob eine oder mehrere Amtshandlungen in der Verjährungsfrist unternommen werden sowie in welchem Jahr der Verjährungsfrist die Amtshandlung erfolgt. Die Verlängerung gemäß § 209 Abs. 1 zweiter Satz jeweils um ein weiteres Jahr setzt voraus, dass in jenem Jahr, in dem die nach dem ersten Satz um ein Jahr verlängerte Verjährungsfrist endet, eine Amtshandlung (iSd § 209 Abs. 1) erfolgt.

Nachdem die Verjährung grundsätzlich mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, beginnt, hat die fünfjährige Verjährungsfrist für das Jahr 2006 mit 31. Dezember 2006 zu laufen begonnen und durch die automatische Verlängerung bei veranlagten Abgaben um ein Jahr (vgl. diesbezüglich den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 31. Juli 2008) mit dem 31. Dezember 2012 geendet. Da im Jahr 2012 (also in jenem Jahr, in dem die um ein Jahr verlängerte Verjährungsfrist endet) von der Abgabenbehörde nach au-

ßen erkennbare Amtshandlungen (Wiederaufnahme- bzw. Sachbescheide) gesetzt wurden, erfolgte nach § 209 Abs. 1 2. Satz BAO eine weitere einjährige Verlängerung der Verjährungsfrist.

Im Zeitpunkt der Erlassung des Wiederaufnahmebescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 bzw. des Einkommensteuerbescheides 2006 (jeweils 9. Mai 2012) war damit in jedem Falle noch keine Verjährung eingetreten.

Gesamthaft war somit nicht zu beanstanden, wenn das Finanzamt die hier in Rede stehenden Verfahren wieder aufnahm und damit im Rahmen der Ermessensübung der Zweckmäßigkeit Vorrang gegenüber der Billigkeit einräumte.

2) Einkommensteuer 2006 und 2007:

a) Mangelhafte Bescheidbegründung:

Der Bw. machte geltend, dass die angefochtenen (in den wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen) Einkommensteuerbescheide mangelhaft begründet worden seien.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat der Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

In der Begründung sind die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens (Sachverhaltsfeststellungen), die Beweiswürdigung und die hierfür maßgeblichen Erwägungen, die Beurteilung von Vorfragen, die für die Lösung der Hauptfrage, über die in dem durch den Bescheid abgeschlossenen Verfahren abzusprechen war, maßgeblichen rechtlichen Erwägungen, deretwegen der angesprochene Tatbestand als erfüllt erachtet wurde, und bei Ermessensentscheidungen die für die Ermessensübung maßgeblichen Umstände und Erwägungen zusammenzufassen (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 93 Anm 15).

Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (vgl. Beiser, in: Ritz, BAO⁴, § 93 Tz 10).

Eine fehlende oder mangelhafte Begründung ist zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, führt aber nicht zum Verlust der Bescheideigenschaft (vgl. Ritz, BAO⁴, § 93 Tz 27).

Ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht und auf Äußerungen der Prüfungsorgane im Verwaltungsverfahren ist als Begründung eines Bescheides durchaus zulässig (vgl. Ritz, BAO⁴, § 93 Tz 15).

Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert

werden (vgl. Ritz, BAO⁴, § 93 Tz 16, und die dort zit. VwGH-Judikatur; Stoll, BAO, Kommentar, Seite 973).

Den Einkommensteuerbescheiden 2006 und 2007 vom 9. Mai 2012 ist jeweils nachstehende Begründung zu entnehmen:

"Die Ihnen im Zusammenhang mit der Tätigkeit für die L GmbH bzw. der damals in Gründung befindlichen neuen GmbH zugeflossenen Einnahmen (lt. Betriebsprüfung: 2006: 199.737,32 €, 2007: 22.839,23 €) werden nach Abzug eines Ausgabenpauschales iHv 12% als Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit erfasst".

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates lassen die Begründungen - gerade auch durch den Verweis auf die Betriebsprüfung (diesbezüglich wird auf die entsprechenden Überlegungen unter Punkt 1 verwiesen) - zweifelsfrei erkennen, von welcher Sachverhaltsannahme das Finanzamt ausgegangen ist und unter welchen Erwägungen es die Verwirklichung welches abgabenrechtlichen Tatbestandes durch den aufgezeigten Sachverhalt für gegeben erachtete. Die in Rede stehenden Begründungen haben durchaus Klarheit über die zu den angefochtenen Bescheiden führenden tatsächlichen Annahmen des Finanzamtes und seine rechtlichen Erwägungen geschaffen. Der Bw. war nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates durch die vorliegende Begründung in den genannten Sachbescheiden nicht in der Verfolgung seiner Rechte beeinträchtigt.

Abgesehen davon, dass ein Abgabepflichtiger grundsätzlich auch einen Antrag auf Mitteilung einer etwaigen ganz oder teilweise fehlenden Begründung stellen könnte (vgl. dazu § 245 Abs. 2 BAO), war im konkreten Fall auch zu berücksichtigen, dass allfällige Begründungsmängel in einem Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz grundsätzlich auch durch die Begründung einer Berufungsvorentscheidung und außerdem im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Nachholung der Begründung saniert werden können; tritt die Rechtsmittelentscheidung doch an die Stelle des erstinstanzlichen Bescheides.

b) Qualifikation als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit / Höhe der Einkünfte:

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist als Träger der Erwerbstätigkeit bzw. als Zurechnungssubjekt der Einkünfte derjenige anzusehen, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, also Leistungen zu erbringen oder deren Erbringung zu verweigern (zB VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0013, 0014; VwGH 2.2.2010, 2007/15/0194). Weiters kommt es für die Zurechnung der Einkünfte entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann

(vgl. VwGH 2.2.2010, 2007/15/0194). Die rechtliche Gestaltung ist in solchen Fällen nur dann maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.

Bei der Einkünftezurechnung kommt es also auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern, aber auch nicht wie etwa im Bereich des § 22 BAO auf das Vorliegen eventueller "außersteuerlicher" Gründe für eine vorgenommene Gestaltung an.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit alle Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung, sondern vielmehr auf die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen und das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit an (vgl. VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071).

Gemäß § 25 Abs. 2 EStG 1988 ist es bei den Einkünften im Sinne des Abs. 1 unmaßgeblich, ob es sich um laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht oder ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

Zur Herstellung des Veranlassungszusammenhangs mit nichtselbständigen Einkünften genügt es, wenn die Einnahmen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben. Dementsprechend gehört auch ein so genanntes Entgelt von dritter Seite, das auch ohne Wissen und Willen des Arbeitgebers vereinnahmt werden kann, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. zB Doralt, EStG¹², § 25 Tzen 12 und 14).

Zu den Vorteilen aus einem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gehören nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere auch solche, auf die kein Rechtsanspruch besteht und die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers - etwa durch Veruntreuung oder Untreue - verschafft. Wenn der Dienstnehmer eine ihm durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit nutzt, um sich zu bereichern, und solcherart Vorteile erzielt, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor (vgl. dazu VwGH 26.11.2002, 99/15/0154; VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136; VwGH 31.7.2013, 2009/13/0194).

Die zeitliche Zuordnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfolgt nach § 19 EStG 1988. Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 8; VwGH 17.10.1984, 82/13/0266;

VwGH 22.2.1993, 92/15/0048). Der VwGH setzt zwar grundsätzlich die rechtliche Verfügungsmacht voraus, doch begründen auch widerrechtlich bezogene geldwerte Vorteile Einnahmen (VwGH 17.1.1989, 88/14/0010). Die Einnahmen sind daher zugeflossen, sobald der Steuerpflichtige die volle Verfügungsmacht über sie erhält, wobei die objektive Verfügungsmacht entscheidend ist.

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann. In solchen Fällen besteht die Pflicht der Behörde darin, bei indizierter Aufklärungsbedürftigkeit den Steuerpflichtigen zu aufklärendem Vorbringen und allfälliger Beweisführung aufzufordern. Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. § 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde, oder auch Sachverhaltselemente, deren Wurzeln im Ausland liegen. Es liegt vornehmlich am Abgabepflichtigen, Beweise für die Aufhellung derartiger Tatsachen bzw. Sachverhaltselemente beizuschaffen. Er hat durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bietet; es besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht.

Im konkreten Fall wurde dem Bw. wiederholt die Möglichkeit zur Darstellung des gegenständlichen Sachverhaltes bzw. zur Vorlage sein Berufungsbegehren stützender Unterlagen eingeräumt. Es wäre Aufgabe des Bw. gewesen, entsprechend den konkret gestellten Fragen - wie etwa auch betreffend eine etwaige Beteiligung an der P AG und damit einer mittelbaren Beteiligung an der L GmbH - Unterlagen vorzulegen bzw. den Sachverhalt nachvollziehbar glaubhaft darzulegen.

Nach § 167 Abs. 2 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, wobei es genügt, hiebei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen 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. Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Be-

stand dieser Tatsache nicht "im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. dazu Ritz, BAO⁴, § 167 Rz 8, und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Das Finanzamt hat in der ausführlich gehaltenen Berufungsvorentscheidung vom 21. August 2012 den Sachverhalt umfassend dargelegt und daraus die für den gegenständlichen Berufungsfall richtigen rechtlichen Schlüsse gezogen. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich diesen (unwidersprochen gebliebenen) Ausführungen vollinhaltlich an.

In diesem Zusammenhang erlaubt sich der Unabhängige Finanzsenat noch darauf hinzuweisen, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung - wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, so dass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können (vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 19.9.1995, 91/14/0208); es wäre Aufgabe des Bw. gewesen, diese Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung zu entkräften.

Gegenständlich steht sachverhaltsbezogen fest, dass der Bw. im Zeitraum vom 6. Juli 2005 bis zum 31. März 2006 als Geschäftsführer der L GmbH tätig war. Außerdem war er bis 28. März 2006 VR der P AG, G XZ, I-Straße zz, welche vom 3. Dezember 2005 bis 16. Mai 2006 als Alleingesellschafterin der L GmbH im Firmenbuch eingetragen war. Vom 16. Mai 2006 bis zum 19. Mai 2006 war der Bw. gemeinsam mit seinem rechtlichen Vertreter als Gesellschafter der L GmbH im Firmenbuch eingetragen.

Der Bw. gab im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2006 eine bezugsauszahlende Stelle an; entsprechend dem diesbezüglichen von der L GmbH (als Arbeitgeberin und bezugsauszahlende Stelle) gemäß § 84 EStG 1988 übermittelten Lohnzettel für den Zeitraum vom 1. Jänner 2006 bis 30. November 2006 war der Bw. vollbeschäftigt angestellt und erhielt Brutto-bezüge iHv 10.850,13 € (im Zuge einer Lohnsteuerprüfung wurde in der Folge der Lohnzettel hinsichtlich der Höhe der Bezüge korrigiert).

Lt. Schreiben des Masseverwalters vom 16. Juli 2007 im Konkurs über das Vermögen der L GmbH hatte der Bw. im Rahmen der konkursgerichtlichen Forderungsanmeldungen seine Forderungen als *Dienstnehmer* zur Anmeldung eingebracht.

Auf Anweisung des Bw. sind auf Ausgangsrechnungen der L GmbH nicht die übliche Bankverbindung (offizielles Geschäftskonto), sondern sein eigenes XYZ-Konto, Nr. abc, auf welchem er allein zeichnungsberechtigt war, (als Zahlstelle) angegeben worden, worauf Kunden der L GmbH vom 1. Juni 2006 bis zum 16. Jänner 2007 mit schuldbefreiender Wirkung auch tatsächlich insgesamt 222.576,56 € einbezahlt haben. Letztendlich betrug der Kontostand betreffend das oben erwähnte XYZ-Konto des Bw. Null. Ein entsprechendes Ergänzungsersuchen der Großbetriebsprüfung Feldkirch vom 24. Juni 2010, einen Nachweis darüber zu erbringen,

dass diese Gelder vom Bw. behoben wurden und in die L GmbH eingeflossen sind, blieb unbeantwortet.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich - wie bereits ausgeführt - den Erwägungen des Finanzamtes an, die es letztlich im Rahmen der freien Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangen ließen, dass die in Rede stehenden, auf seinem XYZ-Konto eingegangenen Kundengelder (2006: 199.737,32 €; 2007: 22.839,23 €; gesamt 222.576,55 €) abzüglich mit 12% geschätzten Werbungskosten dem Bw. als nichtselbständige Einkünfte zuzurechnen sind. Angesichts des oben festgestellten Sachverhaltes kann es nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keinen Zweifel daran geben, dass der Bw. als Dienstnehmer der L GmbH unter Nutzung seiner (machthabenden) Stellung als deren Geschäftsführer eine sich ihm durch dieses Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit bzw. die sich daraus ergebenden Einflussmöglichkeiten genutzt hat (nämlich durch Anweisung auf den Ausgangsrechnungen der L GmbH sein Privatkonto als Zahlstelle anzuführen), um sich entsprechende Vorteile zukommen zu lassen (vgl. dazu auch die diesbezüglichen Ausführungen im Schreiben des Masseverwalters vom 16. Juli 2007 im Konkurs über das Vermögen der L GmbH, jene der Betriebsprüferin im Bericht vom 4. August 2010 über das Ergebnis der Außenprüfung bei der L GmbH sowie jene des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 21. August 2012). Vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses war gegenständlich aus folgenden Überlegungen auszugehen:

Der Bw. war entsprechend den Eintragungen im Firmenbuch nur kurzfristig an der L GmbH beteiligt; entsprechende Auskunftersuchen betreffend eine etwaige Beteiligung an der P AG und damit auch im Hinblick auf eine mittelbare Beteiligung an der L GmbH blieben unbeantwortet.

Der Bw. hat im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2006 selbst eine bezugsauszahlende Stelle angegeben; dementsprechend hat die L GmbH (als Arbeitgeberin und bezugsauszahlende Stelle) gemäß § 84 EStG 1988 für den Bw. einen Lohnzettel für den Zeitraum vom 1. Jänner 2006 bis 30. November 2006 übermittelt; diesem Lohnzettel ist zu entnehmen, dass der Bw. vollbeschäftigt angestellt war und dafür entsprechende Bezüge erhalten hat. Der Bw. hat zudem - wie oben ausgeführt - im Konkurs über das Vermögen der L GmbH im Rahmen der konkursgerichtlichen Forderungsanmeldungen seine Forderungen als *Dienstnehmer* zur Anmeldung eingebracht.

Wenn der Bw. nun im gegenständlichen Berufungsverfahren (nachträglich) vermeint, es handle sich gegenständlich nicht um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, so ist ihm zu entgegen, dass er - trotz entsprechender Vorhaltungen - den strittigen Sachverhalt, wie etwa auch dazu, wie sich die vom Bw. bei der L GmbH entfaltete Geschäftsführertätigkeit konkret darstellte, nicht annähernd überzeugend und belegt durch entsprechende Unterlagen aufzuklären

vermochte, sondern lediglich allgemein gehaltene (Zweck- bzw. Schutz-)Behauptungen aufstellte.

Angesichts des kausalen Zusammenhanges zwischen der nichtselbständigen Tätigkeit des Bw. und den ihm auf seinem (mit Alleinzeichnungsrecht ausgestatteten) Privatkonto nachweislich zugeflossenen Kundengeldern [der Bw. erhielt jedenfalls die volle (rechtliche und tatsächliche/wirtschaftliche) Verfügungsmacht über diese strittigen Gelder (ein auf das Bankkonto des Zahlungsempfängers eingezahlter Betrag ist mit dem Zeitpunkt der Gutschrift durch die Bank zugeflossen; vgl. dazu auch Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 19 Rz 26 "Bankgutschriften"); ein Weiterleiten dieser Gelder an die L GmbH hat der Bw. weder behauptet noch entsprechend nachgewiesen; in diesem Zusammenhang wird auch auf den unbeantwortet gebliebenen Vorhalt der Großbetriebsprüfung Feldkirch vom 24. Juni 2010 verwiesen] war im konkreten Fall jedenfalls der Tatbestand des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 erfüllt. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen im Übrigen - wie bereits oben aufgezeigt - nicht nur im Dienstvertrag vereinbarte Entgelte, sondern auch alle anderen Vorteile, zu denen auch solche gehören, auf die kein Rechtsanspruch besteht und die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft.

Zusammenfassend gesehen war es somit nicht rechtswidrig, wenn das Finanzamt in freier Beweiswürdigung die in Rede stehenden Kundengelder als dem Bw. zugeflossen gewertet und als Vorteil aus seinem Dienstverhältnis zur L GmbH als nichtselbständige Einkünfte der Besteuerung unterzogen hat.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (§ 184 Abs. 2 BAO).

Es ist sohin dann zu schätzen, wenn sich die Grundlagen für eine Abgabenerhebung nicht durch einwandfreie Unterlagen, Aufzeichnungen und sonstige Beweise zuverlässig ermitteln und berechnen lassen (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (VwGH 22.4.1998, 95/13/0191; VwGH 10.9.1998, 96/15/0183; VwGH 28.5.2002, 99/14/0021; VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997, 96/15/0144; VwGH 23.4.1998, 97/15/0076; VwGH 26.11.1998, 95/16/0222; VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der

Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; VwGH 19.3.2002, 98/14/0026; VwGH 27.8.2002, 96/14/0111).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (VwGH 15.7.1998, 95/13/0286; VwGH 18.7.2001, 98/13/0061; VwGH 18.11.2003, 2000/14/0187). Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (VwGH 22.2.1995, 95/13/0016; VwGH 25.6.1998, 97/15/0218; VwGH 18.7.2001, 98/13/0061; VwGH 24.9.2003, 99/13/0094). In der Folge sind die (allenfalls ermittelten einschließlich der teilweise) geschätzten Bemessungsgrundlagen der Abgabenbemessung zugrunde zu legen (VwGH 30.11.1999, 94/14/0173). Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgebrachten, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (vgl. VwGH 19.3.1998, 96/15/0005; VwGH 24.2.1998, 95/13/0083).

Da im Berufungsfall keine geeigneten Unterlagen über entsprechende im Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit entstandene Ausgaben dem Grunde und der Höhe nach vorliegen und auch der Bw. keine konkrete Auskunft darüber zu erteilen vermochte, wurde von Seiten des Finanzamtes im Schätzungswege ein Werbungskostenabzug in Höhe von 12% (der vom Bw. auf seinem XYZ-Konto vereinnahmten Gelder) vorgenommen. Dieser Vorgehensweise wird zugestimmt und kann sich der Bw. damit nicht als beschwert erachten, beträgt doch auch der für wesentlich beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer anzuwendende Durchschnittssatz iSd § 17 EStG 1988 (Basispauschalierung) nur 6% der vereinnahmten Entgelte (das 6%ige bzw. 12%ige Betriebsausgabenpauschale nach § 17 EStG 1988 ist im Übrigen seit 2004 auch mit einem jährlichem Höchstbetrag gedeckelt).

3) Festsetzung von Anspruchszinsen für 2006 und 2007:

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

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden (Ritz,

SWK 2001, Seiten 27 ff). Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid (es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides).

Zinsenbescheide sind nicht mit der Begründung anfechtbar, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig (vgl. dazu Ritz, BAO⁴, § 205 Tzen 32 ff; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150; VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316).

Die Festsetzung der gegenständlichen Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO erfolgte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu Recht, da die neuen (in den wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen) Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 (mit Ausfertigungsdatum 9. Mai 2012) gegenüber den erstmaligen Abgabefestsetzungen in den Einkommensteuerbescheiden vom 31. Juli 2008 (2006) bzw. vom 15. Dezember 2008 (2007) jeweils eine zinsenrelevante Nachforderung zur Folge hatten. Die den angefochtenen Anspruchszinsenbescheiden zu Grunde gelegten Nachforderungsbeträge in der Höhe von 80.091,64 € (2006) sowie von 3.557,10 € (2007) wurden jeweils im Spruch der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 (mit Ausfertigungsdatum 9. Mai 2012) festgesetzt. An diese Beträge war das Finanzamt bei der nicht in Streit gestellten Berechnung (der Berechnungsmodus als auch die Dauer der Verzinsung blieb gegenständlich jeweils unangefochten) der Anspruchszinsen gebunden, weshalb Einwendungen gegen die Höhe der Nachforderungsbeträge nicht mit Berufung gegen die Anspruchszinsenbescheide, sondern nur mit einem Rechtsmittel gegen die zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide Berücksichtigung finden können. Diesem Rechtsmittel war jedoch unter Verweis auf obige Ausführungen kein Erfolg beschieden, weshalb die Nachforderungsbeträge keiner Änderung unterliegen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. Dezember 2013