



GZ. RV/4122-W/08
GZ. RV/4123-W/08
GZ. RV/2534-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufungen der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2007 nach der am 17. Jänner 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) erklärte im Berufungszeitraum u.a. aus einem mit ihrem Gatten geschlossenen Werkvertrag resultierende Einkünfte aus Gewerbebetrieb (lt. Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 2005 und 2007: Dienstleistungen der EDV).

Als Ergebnis einer bei der Bw durchgeführten, die Jahre 2002 bis 2006 umfassenden Außenprüfung wurde unter Tz. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung die Feststellung getroffen, dass die Bw bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb Finanzierungszinsen als Betriebsausgaben geltend gemacht habe. Die Zinsen stammten aus einem verzinsten Verrechnungskonto der X-AG, in der die Bw u.a. als Vorständin tätig gewesen sei. Im Prüfungszeitraum habe es auf dem Verrechnungskonto bis auf die Verzinsung und diverse Rückzahlungen kaum nennenswerte Bewegungen gegeben. Die auf

dem Verrechnungskonto angelasteten Mittel seien der Bw offensichtlich vor dem Prüfungszeitraum zur Verfügung gestellt worden. Da die Mittelverwendung nicht nachgewiesen worden sei, habe eine betriebliche Veranlassung nicht festgestellt werden können. Aus diesem Grund könnten die Finanzierungszinsen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden. Die erklärten Einkünfte seien daher wie folgt zu ändern:

	2002	2003	2004	2005	2006
Einkünfte lt. Erklärung	-5.496,20	-7.159,57	-5.935,01	-7.243,37	-8.108,92
nicht anerkannte Finanzierungszinsen	8.271,84	8.365,52	6.823,10	6.921,24	7.122,04
Einkünfte lt. Außenprüfung	2.775,64	1.205,95	888,09	-322,13	-986,88

Das Finanzamt erließ mit Datum 31. Juli 2008, hinsichtlich der Jahre 2002 bis 2005 nach Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens, dieser Feststellung Rechnung tragende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2006. In dem mit Datum 14. Mai 2009 ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 wurden die in der Einnahmen-Ausgabenrechnung dieses Jahres geltend gemachten Zinsen von 7.408,32 € in gleicher Weise nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

In ihrer sowohl gegen die Wiederaufnahms- als auch gegen die Sachbescheide erhobenen Berufung weist die Bw zunächst darauf hin, dass die Außenprüfung Zinsen der Jahre 2002 bis 2004 aus dem Kontokorrentkonto bei der Volksbank im Ausmaß von insgesamt 229,30 € ohne Begründung nicht anerkannt habe.

In Bezug auf das bei der X-AG geführte Verrechnungskonto bringt die Bw vor, dass der Aufsichtsrat in seiner Sitzung vom 4. November 1998 beschlossen habe, der Bw als damaliger Vorständin ein mit 6 % verzinstes Darlehen zu gewähren, welches mit deren zukünftigen Einnahmen getilgt werden sollte. Dem Prüfer seien sämtliche Bewegungen auf dem Verrechnungskonto seit 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2006 bekannt gegeben worden. Der Prüfer habe die Bewegungen nicht beanstandet. Im Jahr 1998 sei die X-AG mit der Y-Autovermietung-GmbH (Y-GmbH) verschmolzen worden. Die Bw habe gegenüber der Y-GmbH eine Verbindlichkeit gehabt, welche mit Zustimmung des Aufsichtsrates mit der bestehenden Verbindlichkeit bei der X-AG vereinigt worden sei. Damit seien die entsprechenden Voraussetzungen für die Anerkennung als Betriebsausgabe geschaffen. Insbesondere sei auch den Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entsprochen worden. Die Bw habe in den Jahren 2000 und 2001 ausschließlich Rückzahlungen bzw. Zinszahlungen durchgeführt. Weiters habe die Gesellschaft in den Jahren 1997 bis 2000 die Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung entrichtet, sowie die Betriebskosten für den Firmen-PKW der Bw bezahlt, was dann der Bw auf ihrem Verrechnungskonto angelastet worden sei. Im Jahr 2001 habe die Gesellschaft der Bw das Firmenfahrzeug verkauft, das die Bw dann für ihre betrieblichen und privaten Fahrten verwendet habe. Eine bei der X-AG durchgeführte Prüfung habe nicht beanstandet, dass die Zinsen als Betriebseinnahmen

verbucht wurden, weshalb die Zinsen bei der Bw spiegelbildlich als Betriebsausgaben, Werbungskosten anzuerkennen seien.

Weiters sei die Wiederaufnahme des Verfahrens, so auch im Bereich der Ermessensübung, nicht ausreichend begründet. Im Jahr 2005 wäre eine Wiederaufnahme zumindest deshalb nicht zulässig gewesen, weil sich die festgesetzte Einkommensteuer nicht verändert habe. Die für das Jahr 2003 festgesetzte Nachforderung von 645,10 € sei geringfügig. Wenn die Behörde feststelle, dass die Herkunft der Verbindlichkeiten nicht nachgewiesen worden sei, so werde gerügt, dass der Abgabenbehörde sowohl das Verrechnungskonto als auch die Zinsen jeweils im Rahmen der Jahresabschlüsse offen gelegt worden seien bzw. bekannt gegeben worden sei, worum es sich bei den Betriebsausgaben, Werbungskosten jeweils handle. Die entscheidungswesentlichen Umstände seien der Behörde daher bereits bei der Veranlagung bekannt gewesen, darüber hinaus sei sogar ein Vorhaltsverfahren abgewickelt worden.

In seiner Stellungnahme weist der Prüfer u.a. darauf hin, dass den umfangreichen Berufungsausführungen nicht entnommen werden könne, wofür die Verbindlichkeit ursprünglich tatsächlich verwendet wurde. Die Angaben, es seien Beiträge zur Sozialversicherung und Betriebskosten des Firmen PKW über das Verrechnungskonto gebucht worden, seien kein konkreter Nachweis für den Entstehungsgrund der Verbindlichkeit. Schon im Zuge der Prüfung sei eine genaue Feststellung, ob die Schulden aus dem Verrechnungskonto der Sphäre der Einkünfte erzielung oder der Privatsphäre zuzuordnen seien, nicht möglich gewesen. Der Prüfer verweist dazu auf den im Verlaufe der Außenprüfung geführten Schriftverkehr. Am Tag der Schlussbesprechung am 18. Juli 2008 sei entgegen der vorherigen Zusagen auch kein konkreter Nachweis über die tatsächliche Mittelverwendung erbracht worden. Hinsichtlich der in der Berufung erwähnten Zinsen auf dem bei der Volksbank geführten Kontokorrentkonto könne anhand der vorgelegten Bankauszüge eine tatsächlich betriebliche Bewegung ebenfalls nicht festgestellt werden. Bezüglich des Vorliegens neu hervorgekommener Tatsachen weist der Prüfer darauf hin, dass aus den in den Einnahmen-Ausgabenrechnungen ausgewiesenen Zinsen die betriebliche Veranlassung nicht zu erkennen gewesen sei. Erst im Zuge der Außenprüfung sei festgestellt worden, dass es an einem Nachweis der betrieblichen Veranlassung für die Zinsen fehle.

Die Bw brachte dazu mit Schreiben vom 19. November 2008 vor, dass Sie im Jahr 1998 im Rahmen eines mit der D geschlossenen Werkvertrages natürlich entsprechende Aufwendungen gehabt habe, die über das Verrechnungskonto der X-AG abgewickelt worden seien. Es sei weiters unstrittig, dass auf das Verrechnungskonto die gewerbliche Sozialversicherung, Betriebskosten für den Firmen PKW, diverse Spesen und Honorare verrechnet worden seien. Die Stände des Verrechnungskontos seien dem Prüfer auch bekannt gegeben worden. Der Erhöhung des Verrechnungskontos im Jahr 2001 von 103.701,66 € auf

164.103,65 € sei darauf zurückzuführen, dass die Bw einen BMW von der Gesellschaft um 54.196,93 € angekauft habe. Dieses Fahrzeug habe die Bw für ihre Vorstandstätigkeit bzw. im Rahmen ihres Werkvertrages verwendet. Die Bw habe die Betriebskosten getragen, aber bisher nicht geltend gemacht. Die Abgabenbehörde habe die eindeutige betriebliche Verwendung des Fahrzeuges auch nie bestritten.

Die betrieblichen Zahlungen seien nachgewiesen worden, da Sozialversicherungsbeiträge, Betriebsausgaben wie Werkverträge von dritten Personen, Autokosten sowie die Anschaffung eines betrieblich bedingten PKW dargelegt worden seien.

Weiters seien über das Kontokorrentkonto bei der Volksbank in früheren Jahren sämtliche Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben geführt worden. Daraus sei die betriebliche Veranlassung erkennbar.

Das in der X-AG geführt Verrechnungskonto weist folgende Stände auf:

31.12.1996	39.523,47 €
31.12.1997	17.208,77 €
31.12.1998	104.629,32 €
31.12.1999	95.544,80 €
31.12.2000	103.701,66 €
31.12.2001	164.103,65 €
31.12.2002	170.694,48 €
31.12.2003	174.653,32 €
31.12.2004	172.532,12 €
31.12.2005	180.450,96 €
31.12.2006	185.173,00 €

In der am 17. Jänner 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bw vor, dass das Verrechnungskonto bereits anlässlich einer die Jahre 1995 bis 1997 betreffenden Betriebsprüfung Gegenstand von Besprechungen gewesen und es diesbezüglich zu keinen Beanstandungen gekommen sei, dass hinsichtlich der Wiederaufnahme eine Begründung fehle, dass die Bw nicht nur mit ihm, sondern auch mit weiteren Firmen wie der X-AG Werkverträge abgeschlossen, im Rahmen der Werkverträge Beratungsleistungen, Dienstleistungen der EDV und Übersetzungsarbeiten ausgeführt, sowie im Berufungszeitraum auch nichtselbständige Einkünfte erzielt habe, dass die das Konto bei der Volksbank betreffenden, nicht anerkannten Zinsen in der Niederschrift bzw. im Bericht nicht angeführt seien und die Bescheide bereits aus diesem Grund aufzuheben seien, dass im Rahmen eines Aufsichtsratsbeschlusses aus dem Jahr 1998 eine Vereinbarung bezüglich des Verrechnungskontos getroffen werden sei, und dass sich die betriebliche Bedingtheit des Verrechnungskontos aus den Verschmelzungen der Z-GmbH im Jahr 1996 bzw. der Y-GmbH im Jahr 1998 ergebe, weil diese Gesellschaften jeweils betriebliche Anschaffungen bzw. Ausgaben im Rahmen der Werkverträge bezahlt hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die Frage der Abzugsfähigkeit von Zinsen und Spesen als Betriebsausgaben die Verwendung der Geldmittel maßgeblich, die durch die Schuldaufnahme verfügbar gemacht wurden. Ob nämlich ein Kredit eine betriebliche oder eine private Verbindlichkeit darstellt, hängt davon ab, wozu die damit verfügbar gewordenen finanziellen Mittel dienen. Dienen sie der Finanzierung von Aufwendungen, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, so liegt eine Privatverbindlichkeit vor; dienen sie hingegen betrieblichen Zwecken, so ist die Verbindlichkeit als Betriebsschuld anzusehen. Entscheidend ist demnach der Schuldgrund. Nur dann, wenn die Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die den Betrieb betreffen, stellt sie eine Betriebsschuld dar. Ein Fremdmittelaufwand ist nur dann als betrieblich veranlasst anzusehen, wenn die Fremdmittel tatsächlich dem Betrieb dienen (z.B. VwGH 23.4.2002, 97/14/0127).

Der Steuerpflichtige muss die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (Hofstätter/Zorn, Einkommensteuer Kommentar, § 4 Abs. 4 Tz 13).

Dazu ist festzuhalten, dass das Finanzamt die Bw bereits vor Beginn der Außenprüfung, anlässlich der Abgabe der Einkommensteuererklärungen für das Jahr 2006, mit Vorhalt vom 31. Jänner 2008 aufgefordert hat, den Zusammenhang der Finanzierungszinsen aus dem Verrechnungskonto der X-AG mit den Betriebseinnahmen darzustellen und geeignete Nachweise beizubringen. Die Bw hat dazu im Schreiben vom 5. Feber 2008 (Bl. 18/2006 Einkommensteuerakt) lediglich erklärt, dass es zu Auszahlungen an die Vorständin gekommen sei, welche den laufenden Honorarbezug überstiegen hätten und dass anlässlich der „Gewährung des gegenständlichen Verrechnungskontos“ eine entsprechende Verzinsung vereinbart worden sei.

Mehrere Versuche, von der Bw Informationen über die tatsächliche Verwendung der auf dem Verrechnungskonto verfügbar gemachten Mittel zu erlangen, hat auch die Außenprüfung vergeblich unternommen.

So hat sich die Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 24. April 2008 (Bl. 83 Arbeitsbogen) darauf beschränkt, kommentarlos auf eine in einem anderen Fall ergangene

Berufungsentscheidung zu verweisen, die sich ebenfalls mit der Betriebsausgabeneigenschaft von für ein Verrechnungskonto bezahlten Zinsen befasst habe.

In einer e-mail vom 28. Mai 2008 (Bl. 99 Arbeitsbogen) teilte der Prüfer der steuerlichen Vertretung der Bw mit, dass für die Anerkennung als Betriebsausgaben die tatsächliche Mittelverwendung entscheidend und aus den bisherigen Ausführungen der betriebliche Zweck nicht erkennbar sei. Die Bw werde daher aufgefordert, offenzulegen bzw. nachzuweisen, wozu die verfügbar gemachten Geldmittel verwendet worden seien. Die steuerliche Vertretung der Bw führte dazu in einer e-mail vom 29. Mai 2008 (Bl. 105 Arbeitsbogen) aus, der betriebliche Zweck der Mittelverwendung habe darin gelegen, dass anstelle eines betrieblichen Kontokorrentkontos die Gesellschaft als Bank fungiert habe und diesbezügliche Aufwendungen für die Bw bezahlt worden seien. Zu jenen Perioden, die außerhalb des Prüfungszeitraums liegen, mache die Bw keine Angaben.

Die Außenprüfung wies in einer weiteren e-mail vom 3. Juni 2008 (Bl. 104 Arbeitsbogen) darauf hin, dass auch diesem Vorbringen ein Zahlungszweck nicht zu entnehmen sei, weshalb weiterhin die Offenlegung der tatsächlichen Verwendung der Fremdmittel verlangt werde, auch wenn dies vor dem Jahr 2002 erfolgt sei. Die steuerliche Vertretung der Bw erklärte dazu in einer e-mail vom 5. Juni 2008 (Bl. 108 Arbeitsbogen), die entsprechenden Konten aus der Buchhaltung in O ausheben zu müssen, aus denen dann die Mittelverwendung zu ersehen sein werde. Eine Vorlage dieser Konten erfolgte jedoch nicht.

Mit e-mail vom 13. Juni 2008 (Bl. 111 Arbeitsbogen) ersuchte der Prüfer die steuerliche Vertretung der Bw erneut um Nachweis der Mittelverwendung. Die steuerliche Vertretung der Bw gab dazu mit Schreiben vom 10. Juli 2008 (Bl. 114 Arbeitsbogen) an, es sei aus den Ständen des Verrechnungskontos im Prüfungszeitraum ersichtlich, dass nur geringfügige Mittelverwendungen stattgefunden hätten; der Prüfer möge mitteilen, welches Jahr er wünsche.

Dass angesichts dieser, den eindeutigen und verständlichen Fragen des Prüfers beharrlich ausweichenden Antworten der – steuerlich vertretenen – Bw von einem Nachweis oder auch nur einer Glaubhaftmachung der Verwendung der von der X-AG stammenden und auf einem Verrechnungskonto der Bw angelasteten Geldmittel für Zwecke des von der Bw geführten Gewerbebetriebes keine Rede sein kann, bedarf keiner weiteren Ausführungen.

Auch die Berufung enthält im Wesentlichen nur Vorbringen, das auf die entscheidende Frage, für welche Zwecke die Bw die ihr von der X-AG über das Verrechnungskonto zur Verfügung gestellten Beträge verwendet hat, nicht konkret eingeht. Ob der Aufsichtsrat der X-AG die Entnahmen genehmigt hat bzw. ob die damit erfolgte Darlehensgewährung und die dafür verrechneten Zinsen den Kriterien für die steuerliche Anerkennung von zwischen nahen

Angehörigen geschlossenen Verträgen entsprochen haben, ist im vorliegenden Zusammenhang unerheblich.

Die Behauptungen, die betriebliche Bedingtheit resultiere aus den bei einer Z-GmbH und einer Y-Autovermietung-GmbH geführten Verrechnungskonten, über welche betriebliche Anschaffungen bzw. Ausgaben der Bw bezahlt und die im Zuge von in den Jahren 1996 und 1998 durchgeführten Verschmelzungen auf die X-AG übergegangen bzw. mit dem dort bestehenden Verrechnungskonto vereinigt worden seien, wurden erstmals im Berufungsverfahren und völlig unbelegt in den Raum gestellt. Den Grund für das Entstehen der besagten Verbindlichkeiten hat die Bw in keiner Weise dargetan. Die Bw hat nicht einmal den Versuch unternommen, eine betriebliche Verwendung ihr über diese Verrechnungskonten allenfalls verfügbar gemachter Mittel nachzuweisen oder auch nur glaubhaft zu machen. Dass der Aufsichtsrat der X-AG den Vorgängen zugestimmt hat, sagt darüber, ob eine allenfalls gegenüber der Y-GmbH oder der Z-GmbH begründete Schuld der Bw durch deren betriebliche Tätigkeit veranlasst war, nichts aus. Ein Zusammenhang einer allenfalls gegenüber der Z-GmbH im Jahr 1996 auf einem Verrechnungskonto offenen Verbindlichkeit der Bw mit ihren Einkünften aus den gegenüber ihrem Gatten erbrachten Werkvertragsleistungen ist zudem schon deshalb nicht zu erkennen, weil der Werkvertrag erst am 31. Jänner 1997, beginnend mit 1. Jänner 1997, abgeschlossen wurde (Bl. 119 Arbeitsbogen).

Die ohne belegmäßigen Nachweis und ohne Anführung konkreter Zahlen erhobene Behauptung, dem Verrechnungskonto seien in den Jahren 1997 bis 2000 Beiträge für die gewerbliche Sozialversicherung und Betriebskosten für den Firmen PKW angelastet worden, ist allgemein gehalten. Diese Behauptung ist auch insoweit nicht schlüssig, als die Bw in diesen Jahren bei ihren Einkünften aus Gewerbebetrieb Sozialversicherungsbeiträge überhaupt nicht als Betriebsausgaben verzeichnet hat. Beiträge zur Sozialversicherung weist die Bw zwar im Jahr 1998 bei Ermittlung ihrer Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus Werkverträgen mit der X-AG und der D, für die sie im Übrigen als weitere Betriebsausgaben das 6 %-ige Pauschale abgesetzt hat, aus, bzw. hat sie solche 1999 und 2000 bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als zusätzliche Werbungskosten geltend gemacht. Diese Beiträge stehen aber mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb und damit den im Rahmen dieser Einkünfte geltend gemachten, strittigen Zinsen in keinem Zusammenhang. Weiters ist nicht nachvollziehbar, warum die Kosten für den Firmen PKW der X-AG dem Verrechnungskonto der Bw angelastet worden wären.

Überdies enthalten die betreffend die gewerblichen Einkünfte geführten Einnahmen-Ausgabenrechnungen der Jahre ab 1998 bis 2002 im Wesentlichen die strittigen Zinsen als Betriebsausgaben und ansonsten mit Ausgaben von 4.477,94 €, darunter „gesetzlicher Sozialaufwand“ in Höhe von 4.241,39 € (1998), 203,94 € (1999), 48,91 € (2000), 56,16 €

(2001) und 60,04 € (2002) bloß Beträge in einer Höhe, welche den in diesem Zeitraum eingetretenen Anstieg des Verrechnungskontos von 17.208,77 € (zum 31. Dezember 1997) auf 170.694,48 € (zum 31. Dezember 2002) nicht annähernd zu erklären vermögen. Die erstmals im Schreiben vom 19. November 2008 vorgetragene Behauptung, es seien „Werkverträge von dritten Personen“ bezahlt worden, ist nicht nur ebenfalls unbelegt und unkonkret geblieben, sondern angesichts der aus den Einnahmen- Ausgabenrechnungen ersichtlichen Betriebsausgaben auch nicht nachvollziehbar.

Eine weitere unkonkrete und unbelegte Behauptung stellt das ebenfalls erstmals im Schreiben vom 19. November 2008 enthaltene Vorbringen dar, die Bw habe im Jahr 1998 im Rahmen eines mit der D geschlossenen Werkvertrages entsprechende Aufwendungen gehabt, die über das Verrechnungskonto der X-AG abgewickelt worden seien. Dieses Vorbringen ist im Hinblick darauf, dass die Bw die strittigen Zinsen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb geltend gemacht hat, während sie hinsichtlich des mit der D geschlossenen Werkvertrages selbständige Einkünfte erklärt und gesondert ermittelt, dort zudem im Rahmen des 6 %igen Betriebsausgabenpauschales nur Ausgaben von umgerechnet 1.138,06 € geltend gemacht hat, auch nicht verständlich.

Im Prüfungsverfahren wurden zwar Kopien der Verrechnungskonten der Jahre 2000 bis 2006 vorgelegt (Bl. 136 bis 141 Arbeitsbogen). Die darin enthaltenen Buchungen lassen aber schon ihrer Bezeichnung nach nicht erkennen, dass für den ab dem Jahr 2000 eingetretenen Anstieg der Verbindlichkeit ein betrieblicher Anlass bestanden hätte. Der Umstand, dass der Kaufpreis für den im Jahr 2001 von der Bw erworbenen BMW von 54.196,93 € dem Verrechnungskonto angelastet wurde, sagt über die betriebliche Bedingtheit der damit verbundenen Erhöhung des Saldos auf dem Verrechnungskonto nichts aus. Abgesehen davon, dass die Bw weder dem Grunde noch dem Umfang nach eine Nutzung des angekauften BMW für Fahrten im Rahmen der gegenüber ihrem Gatten erbrachten Werkvertragsleistungen dargetan hat, hat sie, wie sie richtig bemerkt, Kfz-Kosten überhaupt nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht, ein Umstand, der dafür spricht, dass die erstmals in der Berufung und vollkommen unbelegt behauptete betriebliche Verwendung auch nicht stattgefunden hat. Ansonsten betreffen die ab dem Jahr 2000 auf dem Verrechnungskonto angelasteten Beträge im Wesentlichen die jährlichen Zinsen sowie eine Finanzamtszahlung über umgerechnet 2.506,49 € im Jahr 2001, eine Arztüberweisung über 5.720,00 € im Jahr 2003 sowie im Jahr 2004 zwei Zahlungen an eine Privatklinik über insgesamt 2.785,63 € und für eine Reise über 2.296,25 €. Einer Erläuterung, inwieweit diese Ausgaben mit ihren gewerblichen Einkünften in Zusammenhang zu bringen wären, hat sich die Bw ebenfalls enthalten.

Im Übrigen hat es die Bw abgelehnt, zu jenen Perioden, die außerhalb des Prüfungszeitraums liegen, Angaben zu machen (e-mail vom 29. Mai 2008). Die Ursachen für die Entstehung des per 31. Dezember 1999 bestehenden Saldos von 95.544,80 € bleiben somit völlig im Dunkeln.

Der Bw wurde bereits im Zuge der Außenprüfung wiederholt die Möglichkeit eingeräumt, die Verwendung der über das Verrechnungskonto entnommenen Geldmittel darzutun. Es wäre ihre Aufgabe gewesen, entsprechend den vom Prüfer konkret gestellten Fragen nachvollziehbar darzulegen, inwiefern es sich bei der durch die Entnahmen entstandenen Verbindlichkeit gegenüber der X-AG um eine Betriebsschuld handeln könnte. Da sich die Bw statt dessen auch im Berufungsverfahren bloß in unbelegten, allgemein gehaltenen und unschlüssigen Behauptungen ergangen, hinsichtlich der bis zum Beginn des Berufungszeitraums auf rd. 170 T€ angewachsenen Verbindlichkeiten auf dem Verrechnungskonto nicht eine einzige betriebliche Verwendung konkret dargetan und auch für den während des Berufungszeitraums erfolgten Anstieg um weitere rd. 15 T€ keinen Zusammenhang mit ihren gewerblichen Einkünften aufgezeigt hat, ist es ihr nicht gelungen, die betriebliche Veranlassung der in Rede stehenden Zinsenzahlungen für die über das Verrechnungskonto verfügbar gemachten Geldmittel auch nur glaubhaft zu machen, weshalb diese nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden können.

Es trifft zwar zu, dass dem Bericht bzw. der Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung eine Begründung für die Nichtanerkennung der für das Kontokorrentkonto bei der Volksbank in den Jahren 2002 bis 2004 bezahlten Zinsen von insgesamt 229,30 € fehlt.

Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können jedoch im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. Ritz, BAO Kommentar⁴, § 93 Tz 16 und die dort zitierte Judikatur). Der Prüfer weist in seiner Stellungnahme zur Berufung vom 8. Oktober 2008 (Bl. 66 Arbeitsbogen) darauf hin, dass nach Sichtung der von der Bw über Vorhalt des Finanzamtes vorgelegten Kontoauszüge (Bl. 52 bis 64/2006 Einkommensteuerakt) eine betriebliche Verwendung nicht erkennbar sei; es seien neben Gutschriften des AMS nur Barabhebungen erfolgt; tatsächliche betriebliche Bewegungen seien nicht feststellbar. Die Bw hat dem im Schreiben vom 19. November 2008 nur die allgemein gehaltene und ebenfalls unbelegt gebliebene Behauptung entgegengesetzt, über das Konto seien in früheren Jahren sämtliche Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben geführt worden. Dass die auf dem Konto der Volksbank angefallenen Zinsen für Fremdmittel bezahlt worden wären, die tatsächlich dem Betrieb gedient haben, hat die Bw damit ebenfalls nicht dargetan, weshalb auch diese Zinsen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden können.

Der Einwand, das Verrechnungskonto sei bereits im Zuge einer die Jahre 1995 bis 1997 betreffenden Betriebsprüfung Gegenstand von Besprechungen gewesen und es seien keine Beanstandungen erfolgt, ist schon deshalb nicht zielführend, weil der Umstand, dass eine

abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, die Behörde nicht daran hindert, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. die bei Ritz, BAO Kommentar⁴, § 114 Tz 9 zitierte Judikatur). Davon abgesehen ist die Bw auch in diesem Punkt jeden Beweis für ihre Behauptung schuldig geblieben. Unterlagen, welche die behauptete Prüfungshandlung dokumentieren würden und aus denen sich insbesondere die betriebliche Veranlassung der in diesem Zeitraum über das Verrechnungskonto geleisteten Zahlungen nachvollziehen ließe, hat die Bw nicht vorgelegt. Zudem ist es nicht glaubwürdig, dass das Verrechnungskonto bei der die Jahre 1995 bis 1997 umfassenden Prüfung tatsächlich ein Thema gewesen wäre, haben doch, worauf bereits hingewiesen wurde, die Werkvertragsleistungen gegenüber dem Gatten der Bw erst im Jahr 1997 begonnen, weshalb jedenfalls in den Jahren 1995 und 1996 noch keine Einkünfte und damit auch keine Finanzierungszinsen aus der gegenständlichen gewerblichen Betätigung angefallen sein können, und hat doch die Bw weiters selbst betont, dass (erst) der im November 1998 getroffene Aufsichtsratsbeschluss die Darlehensgewährung und die Verzinsung begründet hat.

Die Berufung richtet sich hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 auch gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens. Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 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.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist nur dann zulässig, wenn aktenmäßig erkennbar ist, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon vorher Kenntnis hatte (z.B. VwGH 26.11.2002, 99/15/0176).

Die Bw rügt, die Wiederaufnahme des Verfahrens sei, auch was die Ermessensübung betreffe, nicht ausreichend begründet worden bzw. eine Begründung für die Wiederaufnahme fehle überhaupt.

Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide verweisen zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Dazu ist zu sagen, dass ein bloßer Verweis auf die Ausführungen in einem Betriebsprüfungsbericht dann rechtlich hinreichend ist, wenn aus diesem die Wiederaufnahmsgründe hervorgehen und auch Überlegungen zur Ermessensübung dargestellt sind (z.B. VwGH 19.11.1998, 97/15/0010).

Unter Tz 1 der Niederschrift bzw. unter Tz 1 des über das Ergebnis der Außenprüfung erstellten Berichts, auf welche der Bericht unter „Prüfungsabschluss“ zur Begründung der Wiederaufnahme verweist, wird die Feststellung getroffen, dass die Verwendung der auf dem Verrechnungskonto zur Verfügung gestellten Mittel nicht nachgewiesen, eine betriebliche Veranlassung für die in Rede stehenden Zinsen daher nicht feststellbar gewesen sei.

Durch den Verweis auf diese Feststellung wurde in den angefochtenen Bescheiden zum Ausdruck gebracht, dass die betreffend die als Betriebsausgaben geltend gemachten Zinsen getroffenen Sachverhaltsfeststellungen des Prüfers die neu hervorgekommenen Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO darstellen.

Aus den in den wiederaufzunehmenden Einkommensteuerverfahren eingereichten Abgabenerklärungen inklusive der Einnahmen- Ausgabenrechnungen der Bw waren die Sachverhaltselemente, die zu den erwähnten Feststellungen führten, nicht erkennbar. Aus den Einnahmen- Ausgabenrechnungen geht lediglich hervor, dass die Bw Zinsen als Betriebsausgaben geltend gemacht hat, ob diesen Zinsen tatsächlich eine betriebliche Veranlassung zu Grunde lag, lässt sich daraus nicht ableiten.

Die für diese Beurteilung maßgeblichen Tatumsstände sind erst nach Abschluss der wiederaufzunehmenden Einkommensteuerverfahren 2002 bis 2005, durch die Erhebungen der Außenprüfung hervorgekommen. Wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, sind die neu hervorgekommenen Tatsachen geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Zur Ermessensübung wird in den angefochtenen Wiederaufnahmsbescheiden bzw. im Prüfungsbericht auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor dem der Rechtsbeständigkeit hingewiesen. Diese Ermessensübung, gegen deren Richtigkeit die Bw auch nichts Konkretes vorgebracht hat, ist zutreffend und ausreichend. Die Erhöhungen der steuerlichen Bemessungsgrundlagen in den von der Wiederaufnahme betroffenen Jahren von rund 6.800,00 € bis rund 8.300,00 € sind auch weder absolut noch relativ – die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ändern sich zwischen 87 % und 150 % - als geringfügig zu bezeichnen.

Dem Einwand der Bw, im Jahr 2005 habe die Wiederaufnahme zu keiner Änderung der festgesetzten Einkommensteuer geführt, ist entgegenzuhalten, dass gemäß § 18 Abs. 7 EStG in der Fassung des KMU-FG, BGBl I 2006/101, ab der Veranlagung 2007 durch Einnahmen- Ausgabenrechnung ermittelte Verluste berücksichtigt werden können, wenn diese in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind, die konkrete steuerliche Auswirkung diesfalls daher in Folgejahren, im Wege einer Verminderung des vortragsfähigen Verlustes um -3.115,77 € (Gesamtbetrag der Einkünfte lt. 1. Bescheid) eintritt, ein Betrag, der ebenfalls nicht als geringfügig bezeichnet werden kann.

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung sowohl hinsichtlich der die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide als auch hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2007 als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 19. Jänner 2012