

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache F.K. (vormals F.M.), Anschr., gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 07. April 2014, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2005 bis 2009, Einkommensteuer 2005 bis 2009, Festsetzung von Anspruchszinsen 2005 bis 2008 sowie den vermeintlichen Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2009,

### I. zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerde gegen die Bescheide, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2005 bis 2009, wird als unbegründet abgewiesen.
- 2) Der Beschwerde gegen die Bescheide, betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2009, wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- 3) Die Beschwerde gegen die Bescheide, betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2005 bis 2008, wird als unbegründet abgewiesen.

### II. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen den vermeintlichen Bescheid, betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2009, wird als unzulässig zurückgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin steht in einem Dienstverhältnis zur Stadt-O. Im Rahmen dieses Dienstverhältnisses übt sie die Funktion einer Sekretärin des Leiters des StadtamtesX-O aus. Leiter des StadtamtesX-O ist Dr. D.F..

Die Beschwerdeführerin beantragte für die Jahre 2005 bis 2009 die Durchführung von Arbeitnehmerveranlagungen. Diese erfolgten erklärungsgemäß. Die diesbezüglichen Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Im Rahmen eines beim Bundesfinanzgericht anhängigen Beschwerdeverfahrens betreffend Dr. D.F. im Zusammenhang mit dessen Geschäftsführerfunktion bei der "X-GmbH" gab dieser bekannt, die Beschwerdeführerin habe für ihn in den Jahren 2005 bis 2009 Sekretariatsarbeiten durchgeführt und dafür monatlich pauschal einen Betrag von € 150,-- erhalten. Dazu legte Dr. F. fünf Zahlungsbelege vor.

Mit Beschluss vom 23.01.2014 trug das Bundesfinanzgericht der Abgabenbehörde auf, die Beschwerdeführerin als Zeugin zu den Sekretariatsarbeiten zu befragen. Dazu wurden der Abgabenbehörde ein Fragenkatalog sowie die fünf Zahlungsbelege übermittelt.

Im Fragenkatalog sind folgende Fragen aufgelistet:

1. *Welche Beträge erhielt Frau M. in den Jahren 2005 bis 2010 von Dr. F. exakt?  
Bitte um genaue Aufstellung mit der Angabe, wann und wie der Zufluss erfolgte (bar, Überweisung ...).*

2. *In welcher Beziehung stand und steht Frau M. zu Dr. F.?*

3. *Welche Funktionen hatte und hat sie im Magistrat-O?*

*Wer war und ist ihr Vorgesetzter?*

4. *Gab es zu diesen Zahlungen vertragliche Vereinbarungen?*

5. *Welche Leistungen erbrachte Frau M. dafür genau?*

*Bitte um genaue Beschreibung der Arbeiten und Beischaffung allfälliger Stundenaufzeichnungen.*

6. *Erbrachte sie diese Leistungen in ihrer Dienstzeit?*

7. *Wo erbrachte Frau M. diese Arbeiten? Bitte exakte Beschreibung.*

8. *Welche Infrastruktur nutzte Frau M. dazu genau? Bitte exakte Beschreibung.*

9. *Wo wurden die Schreibarbeiten von Frau M. abgespeichert, ausgedruckt etc.?*

10. Welche Wahrnehmungen machte Frau M. dazu, wann, wo und wie Dr. F. seine mit ihren Arbeiten zusammenhängenden Leistungen durchführte?

Was waren dies für Arbeiten?

11. Führte Frau M. vor 2005 oder nach 2010 weitere Arbeiten für Dr. F. durch?

Falls ja, bitte um sinngemäße Beantwortung der obigen Fragen auch für diese Bereiche.

Am 26.02.2014 fand vor der Abgabenbehörde die Vernehmung der Beschwerdeführerin als Zeugin statt, wobei sie an die Wahrheitspflicht erinnert wurde. Auf die strafrechtlichen Folgen einer falschen Zeugenaussage wurde aufmerksam gemacht (§ 289 StGB).

Die Beschwerdeführerin beantwortete die Fragen wie folgt (siehe dazu die verfasste Niederschrift):

*“1. Ich erhielt von Dr. F. von Mai 2005 bis August 2009 monatlich Euro 150,00.*

*Die Zahlungen erfolgten bar mit jeweiligem Rechnungsdatum.*

*2. Hr. Dr. F. war und ist mein Vorgesetzter beim Magistrat-O.*

*3. Ich bin beim Magistrat-O als Sekretärin der Amtsleitung tätig - mein direkter Vorgesetzter ist und war Dr. F..*

*4. Zu den geleisteten Zahlungen von Dr. F. gab es nur mündliche Vereinbarungen.*

*5. Ich leistete je nach Bedarf Sekretariatsarbeiten für die-X-GmbH und machte dabei u.M. Ablage, Terminvereinbarungen, Schriftverkehr. Aufzeichnungen habe ich keine geführt. Es waren keine fixen Stunden vereinbart, Hr. Dr. F. fragte mich im Büro oder rief mich an, wenn Arbeit anfiel.*

*6. Die Leistungen wurden außerhalb der Dienstzeit ausgeführt. Ich habe meistens am Samstag oder Sonntag gearbeitet.*

*7. Die Arbeit wurde Großteils in meinem Büro im Magistrat-O durchgeführt. Manchmal erledigte ich auch Ablagen bei Dr. F. zu Hause.*

*8. Es wurde die EDV im Büro (Magistrat) genutzt. Zum Telefonieren nutzte ich mein persönliches Handy bzw. Hr. Dr. F. stellte mir seines zur Verfügung.*

*9. Die Schreibarbeiten wurden nur ausgedruckt und in Ordnern abgelegt. Es wurde keine elektronische Ablage gemacht. Die Ausdrucke wurden über die EDV des Magistrates gemacht. Das Briefpapier wurde meistens von Dr. F. zur Verfügung gestellt.*

*10. Das Verhältnis war wie eine Sekretärin mit einem Vorgesetzten.*

*11. Ich führe seit 2009 keine weitere selbständige Tätigkeit für Dr. F. durch.“*

In der Folge wurden die Zahlungen für die Sekretariatsarbeiten in der Abgabensache des Dr. F. für den Zeitraum Mai 2005 bis August 2009 als Betriebsausgaben anerkannt.

Im Hinblick auf die von der Beschwerdeführerin am 26.02.2014 getätigten Angaben trat die Abgabenbehörde mit Schreiben vom 07.03.2014 an die Beschwerdeführerin heran. Darin wies sie darauf hin, sie habe am 26.02.2014 niederschriftlich zu Protokoll gegeben, sie habe in den Jahren 2005 bis 2009 selbständige Einkünfte aus Sekretariatsarbeiten

erzielt. Da sie diese Einkünfte bisher nicht erklärt habe, werde sie aufgefordert eine entsprechende Einkommensermittlung und Abgabenerklärungen für die Jahre 2005 bis 2009 vorzulegen. Da die Einkünfte bisher nicht erklärt worden seien, läge Abgabenhinterziehung vor, weshalb die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO zehn Jahre betrage.

Auf dieses Schreiben erfolgte seitens der Beschwerdeführerin keine Reaktion.

Mit Bescheiden jeweils vom 07.04.2014 nahm die Abgabenbehörde die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2009 wieder auf und erließ gleichzeitig neue Sachbescheide. Weiters setzte sie mit gleichen Datum bescheidmäßig Anspruchszinsen für die Jahre 2005 bis 2008 fest.

In der Begründung der Wiederaufnahmebescheide nahm die Abgabenbehörde auf § 303 Abs. 1 lit. b BAO Bezug und wies darauf hin, in den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden seien die Einkünfte laut Niederschrift über die Zeugeneinvernahme am 26.02.2014 nicht enthalten.

In den neuen Sachbescheiden führte die Abgabenbehörde aus, da das Schreiben der Abgabenbehörde vom 07.03.2014 unbeantwortet geblieben sei, erfolge eine Schätzung gemäß § 184 BAO. Als Basis der Schätzung würden dabei die erzielten Einkünfte laut Aussage anlässlich der Zeugenvernehmung am 26.02.2014 herangezogen. In den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden setzte die Abgabenbehörde Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 1.350,-- für das Jahr 2005, jeweils € 1.800,-- für die Jahre 2006, 2007, 2008 und € 1.200,-- für das Jahr 2009 an.

Mit Eingabe vom 17.04.2014 brachte die Beschwerdeführerin gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2009, Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 und Anspruchszinsenbescheide "2005-2009" Bescheidbeschwerde ein.

Darin führt sie Folgendes aus:

Zunächst stütze sie ihre Beschwerde auf die Tatsache, dass die Einkommensteuer der Jahre 2005 bis 2008 verjährt sei. Aber nicht nur das, sie schulde auch für 2009 keine Einkommensteuer, da sie in keinem Jahr auch nur annähernd den Veranlagungsfreibetrag gem. § 41 (3) EStG 1988 erreicht habe. Aus diesem Grund habe sie auch keine Erklärungspflicht betroffen.

Zur Verlängerung der Verjährungsfrist:

Der lapidare Vorwurf, die Einkommensteuer sei hinterzogen worden, weise sie deshalb aufs Entschiedenste zurück, weil die Voraussetzungen des § 33 FinStrG keinesfalls erfüllt seien. § 33 Abs. 1 setze einen auf die Abgabenverkürzung gerichteten Vorsatz voraus (subjektiver Tatbestand), auch der objektive Tatbestand der Abgabenverkürzung sei nicht erfüllt.

Sie sei seit Beginn ihrer selbständigen Sekretariatstätigkeit um eine absolut korrekte steuerliche Behandlung ihrer Einkünfte bemüht gewesen und zwar sowohl was § 42

EStG als auch § 120 BAO betreffe. Zu diesem Zweck habe sie bereits mit Aufnahme ihrer Tätigkeit unter Berücksichtigung eines Fixhonorars von € 150,-- pro Monat eine überschlagsmäßige Berechnung des jährlichen Ergebnisses (Gewinn/Verlust) vorgenommen.

Für diesen Zweck sei sie davon ausgegangen (wie sich herausgestellt habe zu Recht), dass sie mindestens 2 bis 3 Mal pro Woche mit ihrem privaten Pkw die Strecke von ihrem Wohnort G. nach-O. und/oder I. (Betriebsstätte ihres Arbeitsgebers) hätte zurücklegen müssen. Unter Berücksichtigung von 11 Monaten ergebe dies 22 bis 33 Fahrten a 52 km pro Jahr.

Zu diesem Aufwand seien noch die Kosten ihres Arbeitszimmers (14,42 % aller Wohnungskosten) in G. hinzuzurechnen, das sie ab Beginn ihrer selbständigen Sekretariatsarbeit ausschließlich für diese Tätigkeit in Verwendung gehabt hätte.

Dazu kämen anteilige Telefonkosten, Internet, Strom, Reisegebühren (Entfernung: G.-O., G.-I. 26 km einfach).

Zusammen mit unvorhergesehenen zusätzlichen Kosten könne also leicht erkannt werden, dass der Veranlagungsfreibetrag von € 730,-- keinesfalls hätte überschritten werden können.

Aus diesem Grund habe sie auch keine Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht begangen und lasse sich eine solche auch nicht vorwerfen. Vor diesem Hintergrund bemerke sie abschließend noch einmal ausdrücklich, dass für die Beurteilung des Vorliegens hinterzogener Abgaben die subjektive Tatseite auch im Abgabenverfahren auf Grund des objektiven Sachverhaltes unter Berücksichtigung der Unschuldsvermutung und der Beweislast der Abgabenbehörde sowie des Zweifelsgrundsatzes festgestellt werden müsste, was hier keinesfalls erfüllt sei (vergleiche hierzu insbesondere Ritz BAO<sup>5</sup>, § 207 Tz 15 mwN).

Am Rande bemerkt, gehe sie davon aus, dass die Bescheide für die Jahre 2005-2007 ohnehin nicht zugestellt worden seien, da die Zustellung gem. § 99 BAO erst ab 2008 zulässig sei (§ 5a FOnV 2006).

In der Folge ersuchte die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 23.04.2014 nochmals für die 2005 bis 2009 erzielten Einkünfte aus Sekretariatsarbeiten vollständige Gewinnermittlungen sowie Nachweise für die in der Beschwerde angeführten Betriebsausgaben nachzureichen. Insbesondere sei der belegmäßige Nachweis über die behaupteten Fahrten (Fahrtenbuch), Telefonkosten, Internet, Strom, Reisegebühren, Kosten des Arbeitszimmers zu führen. Weiters werde sie gebeten zu erläutern, was unter "unvorhergesehenen zusätzlichen Kosten" zu verstehen sei und gegebenenfalls entsprechende Nachweise beizulegen.

Mit Antwortschreiben vom 22.05.2014 teilte die Beschwerdeführerin Folgendes mit:

1) Zum Vorwurf der Abgabenhinterziehung:

Wie bereits in der Bescheidbeschwerde dargelegt, weise sie den Vorwurf der Abgabenhinterziehung mit aller Deutlichkeit zurück.

Als sie im April 2005 die Sekretariatsagenden mittels Werkvertrag übernommen hätte, hätte ihr Auftraggeber Dr. D.F. und sie ein ausführliches Gespräch über alle dienstrechtlichen und steuerlichen Konsequenzen der Auftragsübernahme geführt. Dabei seien sie zu folgendem (grob dargestellten) Ergebnis gekommen:

a) Ihr Honorar von € 150,-- sei nach einschlägigen, magistratsinternen Bestimmungen dienstrechtlich vollkommen ohne Belang.

b) Steuerrechtlich sei sie von ihrem Auftraggeber darauf aufmerksam gemacht worden, dass bis zu € 730,-- einkommensteuerrechtlich kein relevanter Vorgang vorliege. Bei € 150,-- im Monat (€ 1.800,-- jährl.) hätten sie daher überschlagsmäßig zu prüfen gehabt, ob bei einer tatsächlichen Einnahmen-/Ausgabengegenüberstellung dieser Betrag überschritten werden könnte. Daraufhin hätte sie Dr. F. in der Richtung informiert, dass sie - wenn sie einen Raum ausschließlich für diese Tätigkeit bereitstellen und dieser sohin den Mittelpunkt ihrer Tätigkeit darstellen könnte - diesen als Arbeitszimmer geltend machen und die Betriebsausgaben dafür als Betriebsaufwand verrechnen könnte. Sie hätte daher vor Aufnahme ihrer Tätigkeit in diesem Raum Internet, Telefon und Ablagemöglichkeiten geschaffen und sämtliche Möbel, die eine private Nutzung ermöglichen, entfernt. Wann immer sie im Zusammenhang mit einem Auftrag Tätigkeiten zu verrichten gehabt hätte, hätte sie diese in diesem Raum verrichtet; mit der Ausnahme natürlich, wenn logischerweise - wie bei Ablagearbeiten in I. oder Tätigkeiten auf der Baustelle - eine Ortsanwesenheit notwendig gewesen sei. Für den Aufwand lege sie retrospektiv anhand des Aufwandes 2013 (da die Verhältnisse sehr ähnlich gewesen seien) folgende Zahlen dar:

Zinsen, Rückzahlung	€ 604,--
durchschn. BK	€ 150,--
Hausrücklage	€ 30,--
Strom/Internet	€ 86,44
Versicherung Whg	€ 17,53
	= € 887,97
+ AfA (Anschaffungskosten + Herstellungs-kosten (Fertigstellung) € 130.000, davon 15 % ergebe 19.500,-- davon 1,5 %	+ € 292,--
	€ 1.179,97 abzüglich 10 % Teuerungsabschlag = € 1.061,98

€ 1.061,98 monatlicher Aufwand x 12 = € 12.743,76

davon 15 % ergebe € 1.911,56

Einnahmen: € 1.800,--

Aufwand: € 1.911,56

Ergebnis - € 111,56.

Während ihrer gesamten Tätigkeit hätte sie ihr Auftraggeber stets ermahnt, die einschlägigen Bestimmungen betreffend das Arbeitszimmer einzuhalten, weil jede Änderung ihrer Betriebsausgabensituation theoretisch eine Änderung ihrer steuerlichen Situation (Steuerpflicht) nach sich ziehen könnte.

Zwischen 2005 bis 2009 hätte sich so eine Situation jedoch in keinem Jahr ergeben, sodass sie den Betrag von € 730,-- in keinem einzigen Jahr überschritten hätte. Schon daraus ergebe sich, dass sie mangels Steuerpflicht keine Steuerhinterziehung hätte begehen können. Für den Fall, dass der Begriff Steuerhinterziehung nochmals erwähnt werde, werde sie gegen die Verantwortlichen gem. § 111 StGB vorgehen.

2) Zu den von der Behörde verlangten belegmäßigen Nachweisen ihrer Betriebsausgaben:

Die übrigen Betriebsausgaben nachzuweisen oder auch nur Schätzungsgrundlagen anzubieten spare sie sich, weil sie aufgrund der eingetretenen Verjährung ohnehin keine Lohnsteuer zurückbekomme. Für 2009 behalte sie sich natürlich ausdrücklich vor, diese zum Zwecke der Veranlagung und zum Verlustausgleich und Lohnsteuerrückzahlung vorzulegen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 03.07.2014 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2009 als unbegründet ab.

In der Bescheidbegründung zitierte sie den § 303 Abs. 1 lit. b BAO und führte aus, im gegenständlichen Verfahren sei der Abgabenbehörde im Rahmen der Einvernahme der Beschwerdeführerin am 26.02.2014 erstmals zur Kenntnis gelangt, dass zusätzlich zu den nichtselbständigen Einkünften auch selbständige Einkünfte erzielt worden seien. Diesbezüglich werde auf die Begründung in den Sachbescheiden sowie den diesbezüglichen Beschwerdevorentscheidungen verwiesen. Was die behauptete Verjährung anlange, erfolge gleichfalls ein Verweis auf die Sachbescheide und die diesbezüglichen BVE.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom selben Tag gab die Abgabenbehörde der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 teilweise Folge, indem sie Betriebsausgaben in pauschaler Form anerkannte.

In der für sämtliche Jahre mit getrennten Schriftsatz verfassten Bescheidbegründung gab die Abgabenbehörde die Aussagen der am 26.02.2014 als Zeugin vernommenen Beschwerdeführerin wieder und führte aus, diese sei mit Ergänzungsersuchen der Behörde vom 07.03.2014 aufgefordert worden, entsprechende Gewinnermittlungen für die Jahre 2005 bis 2009 sowie Abgabenerklärungen vorzulegen. Da dieses

Ergänzungersuchen unbeantwortet geblieben sei, sei eine Schätzung der Einkünfte in Höhe der ermittelten erhaltenen Beträge ohne Abzug von Betriebsausgaben erfolgt.

Im Rahmen der Beschwerde habe die Beschwerdeführerin vorgebracht, sie habe die Einkünfte deshalb nicht erklärt, da nach Abzug von Betriebsausgaben der Veranlagungsfreibetrag nie überschritten worden sei. Dabei habe die Beschwerdeführerin Betriebsausgaben in allgemeiner Form ohne konkrete Zahlenangaben angeführt.

Aus diesem Grund sei sie in einem Ergänzungersuchen vom 23.04.2014 nochmals aufgefordert worden, vollständige Gewinnermittlungen sowie Nachweise für die angeführten Betriebsausgaben nachzureichen.

Im Zuge der Beantwortung dieses Ersuchens habe die Beschwerdeführerin abermals keine vollständigen, zahlenmäßigen Gewinnermittlungen vorgelegt bzw. keine Betriebsausgaben nachgewiesen. Es seien lediglich Berechnungen für ein Arbeitszimmer vorgelegt und unter anderem mitgeteilt worden, dass immer, wenn in Zusammenhang mit einem Auftrag Tätigkeiten zu verrichten gewesen wären, diese in diesem Raum verrichtet worden seien (mit Ausnahme von Ablagearbeiten oder Tätigkeiten auf der Baustelle).

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die Betriebsausgaben trotz mehrfacher Aufforderung nie zahlenmäßig konkretisiert wurden bzw. die geforderten Nachweise nicht erbracht worden seien.

Was die Geltendmachung eines Arbeitszimmers betreffe, sei auf die Aussagen der Beschwerdeführerin in der Zeugenvernehmung zu verweisen, wonach der Mittelpunkt der Tätigkeit keineswegs in diesem Arbeitszimmer gelegen sein könnte. In diesem Zusammenhang werde auf die strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage als Zeugin aufmerksam gemacht (§ 289 StGB). Nach Ansicht der Behörde sei diese Erstaussage als glaubwürdiger einzustufen, als die nunmehr gemachten Aussagen im Beschwerdeverfahren.

Da somit die Geltendmachung der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer nicht möglich erscheine und die anderen Betriebsausgaben trotz Aufforderung weder zahlenmäßig bekanntgegeben noch nachgewiesen worden seien, seien die Einkünfte auch im Beschwerdeverfahren zu schätzen. Da durchaus Betriebsausgaben angefallen sein könnten, werde bei der Schätzung so vorgegangen, dass als Einnahmen die erhaltenen Beträge in der Höhe der Erstbescheide angesetzt und davon Betriebsausgaben in Höhe der pauschalen Sätze nach § 17 (1) EStG in Höhe von 6% dieser Beträge abgezogen werden würden.

Der Beschwerde sei daher in diesem Sinne teilweise statzugeben.

Zur Verlängerung der Verjährungsfrist:

Die Beschwerdeführerin habe im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Beträge für Sekretariatsarbeiten erhalten, die den Veranlagungsfreibetrag weit überschritten hätten. Da weder die Betriebsausgaben zahlenmäßig ermittelt worden seien und ein Arbeitszimmer aufgrund der Aussagen in der Zeugeneinvernahme nicht als Mittelpunkt

der selbständigen Tätigkeit genutzt und daher nicht als Betriebsausgabe in Frage komme, sei es der Beschwerdeführerin eindeutig bewusst gewesen, dass die Einkünfte keineswegs eindeutig den Veranlagungsfreibetrag unterschreiten würden. Trotzdem sei keine ordentliche Gewinnermittlung vorgenommen und eine steuerliche Erklärung unterlassen worden. Die Beschwerdeführerin habe sich daher bewusst mit möglichen nichterklärten Einkünften abgefunden.

Vorsätzlich handle, wer einen Sachverhalt verwirklichen wolle, der einem gesetzlichen Tatbild entspreche; dazu genüge es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich halte und sich mit ihr abfinde.

Da diese Voraussetzungen zuträfen, sei von Abgabenhinterziehung auszugehen und liege keine Verjährung der betreffenden Zeiträume vor.

Zur Zustellung der Bescheide:

Die Behauptung, wonach die Bescheide für die Jahre 2005 bis 2007 ohnehin nicht zugestellt worden seien, da die Zustellung gem. § 99 BAO erst ab 2008 zulässig sei, sei aus folgenden Gründen unrichtig:

§ 5a FOnV 2006 verweise auf den § 99 BAO und dieser auf den 3. Abschnitt des Zustellgesetzes, in welchem die elektronische Zustellung gemäß Zustellgesetz geregelt sei. Dies betreffe jedoch ausschließlich die Zustellung bei einem Zustelldienst (zB ein elektronisches Postfach bei der Österreichischen Post AG; nähere Informationen siehe auch <https://www.bka.gv.at/site/7888/default.aspx>). Die Zustellungen in die Databox seien jedoch in § 97 Abs. 3 BAO geregelt und dort gelte die Einschränkung des § 5a FOnV 2006 nicht. § 97 Abs. 3 zweiter Satz BAO regle die Möglichkeit des BMF elektronisch zuzustellen. Die FOnV 2006 sei eine Verordnung iSd § 97 Abs. 3 zweiter Satz.

Einschlägig sei im vorliegenden Fall § 5b FOnV 2006, dass Abgabenbehörden nach Maßgabe ihrer technischen Möglichkeiten Zustellungen an Empfänger, die Teilnehmer von FinanzOnline seien, elektronisch vorzunehmen hätten, sofern der Teilnehmer nicht von seiner dort geregelten Verzichtsmöglichkeit („Opt-out-Möglichkeit“) Gebrauch gemacht hätte.

Hierzu stehe im Informationstext der Zustimmung zur elektronischen Zustellung in die Databox in FinanzOnline folgende Passage: *“Wollen Sie die Zustellung weiterhin in Papierform, haben Sie die Möglichkeit auf die elektronische Zustellung zu verzichten. Dieser Verzicht kann jederzeit durchgeführt werden und ist in der Funktion “Zustellung“ zu finden.“*

Weiters sei noch darauf hinzuweisen, dass es irrelevant sei, im Zusammenhang mit welchem Besteuerungsverfahren (Arbeitnehmerveranlagung / gewerbliche Einkünfte) die elektronische Zustellung akzeptiert worden sei, da die Zustellform (Papier/elektronisch) nicht je nach Bescheidtyp unterschiedlich gewählt werden könne. Auch komme es beim Verfahrensschritt der Zustellung nicht darauf an, welchen Veranlagungszeitraum ein Bescheid betreffe, sondern lediglich darauf, ob die Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Zustellung berechtigt gewesen sei, die Zustellung elektronisch vorzunehmen.

Über die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2005 bis 2009 entschied die Abgabenbehörde mit Beschwerdevorentscheidung vom 03.07.2014 dahingehend, dass sie die Beschwerde betreffend die Jahre 2005 bis 2008 als unbegründet abwies und betreffend das Jahr 2009 als unzulässig zurückwies.

Begründend führte sie Folgendes aus:

Anspruchszinsen 2005 bis 2008:

Gemäß § 205 BAO seien für Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer Anspruchszinsen festzusetzen. Bemessungsgrundlage der Anspruchszinsen seien die Differenzbeträge. Derartige Differenzbeträge ergäben sich aus der Gegenüberstellung der Abgabenschuld oder Abgabengutschrift und den Vorauszahlungen oder der bisher festgesetzten Abgabe.

Anspruchszinsenbescheide seien an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen-(Körperschaft)steuerbescheides ausgewiesenen Nachforderungen oder Gutschriften gebunden, wobei jede Nachforderung bzw. Gutschrift einen eigenen Anspruchszinsenbescheid (Gutschriftszinsenbescheid) auslöse.

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO könne ein Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Grundlagenbescheid getroffene Entscheidung unzutreffend sei.

Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen.

Anspruchszinsen 2009:

Beschwerden könnten sich nur gegen Bescheide richten. Da für 2009 kein Anspruchszinsenbescheid erlassen worden sei, sei die Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen.

Mit Schreiben vom 05.07.2014 (gemeint wohl 05.08.2014), eingelangt bei der Abgabenbehörde am 07.08.2014, beantragte die Beschwerdeführerin die Beschwerde vom 17.04.2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

In diesem Schreiben bringt sie Folgendes vor:

Wenn seitens der Abgabenbehörde die Auffassung vertreten werde, sie könne aus ihrer Aussage zum Steuerfall Dr. F. ableiten, der Mittelpunkt ihrer Tätigkeit sei nicht in ihrem Arbeitszimmer gewesen, so halte sie dem entgegen, dass sie die Aussage ja nicht auf ihren Fall bezogen habe, sondern auf den Steuerfall Drs F.. Sie habe die Frage vor dem Finanzamt Salzburg-Stadt (richtig Finanzamt Salzburg-Land) so aufgefasst, an welchen Orten die Zusammenarbeit mit Dr. F. stattgefunden habe und diese habe logischerweise nicht in G. stattgefunden. Das bedeute aber nicht, dass sie dort nicht gelesen, geschrieben oder telefoniert habe, wie dies zu Beginn ihrer Tätigkeit ausgemacht worden sei (dazu werde auf die beiliegende eidesstattliche Erklärung verwiesen).

Selbst wenn das Finanzamt mit der Behauptung, der Mittelpunkt ihrer Tätigkeit sei nicht in G. gewesen, durchdränge (das Finanzamt teile nicht mit, wo der Mittelpunkt seiner Auffassung nach gewesen wäre), so könne ihr nicht der Vorwurf gemacht werden, sie sei

nicht nach bestem Wissen und Gewissen von einem Mittelpunkt in G. ausgegangen, da dies zu Beginn ihrer Tätigkeit so besprochen und beabsichtigt gewesen sei. Bei einem Monatshonorar von € 150,-- was vielleicht einem Stundenumfang von 10 Stunden pro Monat entspreche, seien das auf 30 Tage gerechnet 20 Minuten am Tag. Um hier das zeitliche Überwiegen festzustellen, hätte sie die jeweiligen Zeiten mit einer Stoppuhr festhalten müssen. Schlimmstenfalls könnte im gegebenen Fall ein Tatsachenirrtum insofern vorgelegen haben, dass ihr eine Verlagerung der Tätigkeit nicht aufgefallen sei. Jedenfalls habe sie während der gesamten Zeit ein Arbeitszimmer zur Verfügung gehabt und hergerichtet, so wie ursprünglich festgelegt worden sei und hätten dort definitiv keinerlei private Aktivitäten stattgefunden.

Zur rechtlichen Situation gebe sie an, dass sie diese zu Beginn ihrer Tätigkeit gemeinsam mit Dr. F. diskutiert habe und sie zu dem Schluss laut beiliegender eidesstattlicher Versicherung gekommen seien. Da Dr. F. die Dienstprüfung für den Höheren Finanzdienst absolviert habe, hätte sie an der Rechtsrichtigkeit keinesfalls zweifeln müssen, natürlich auch nicht hinsichtlich irgendwelcher Aufzeichnungspflichten. Die Abgabenbehörde konstruiere hier offensichtlich eine für sie günstig erscheinende Realität, die jedenfalls hinsichtlich eines auch nur bedingten Vorsatzes jeglicher Grundlage entbehre. Sie verweise in diesem Zusammenhang insbesondere auf Doralt/Ruppe, Steuerrecht II <sup>7</sup> (2014) Seite 644 und die dort zitierte Judikatur zum Irrtum und die damit verbundene Schuldform. Gem. § 9 FinStrG sei selbst bei einem unentschuldbaren Irrtum nur von Fahrlässigkeit auszugehen. Bei der vorliegenden Konstellation sei klar, dass das Finanzamt lediglich deshalb von Vorsatz ausgehe, um den Verjährungszeitraum auszudehnen. Das sei in Zusammenschau mit dem tatsächlichen Sachverhalt (auf die beiliegende eidesstattliche Versicherung werde verwiesen) Willkür.

Spätestens ab 2009 sei der Aufgabenbereich so minimiert gewesen (das Projekt sei längst abgeschlossen gewesen, es sei nur mehr auf die UB des FA Salzburg-Stadt gewartet worden, um die Löschung der GmbH vornehmen zu können), dass alleine durch die weitere Aufbewahrung von projektbezogenen Unterlagen sowie die Aufstellung ihres PC's zur Vornahme gelegentlicher e-mails und Internetsuche der Mittelpunkt ihrer Tätigkeit dort in G. begründet worden sei.

Dem Vorlageantrag fügte die Beschwerdeführerin als Beilage eine eidesstattliche Versicherung von Dr. D.F. vom 04.08.2015 an.

Diese trägt folgenden Wortlaut:

***“EIDESSTATTLICHE VERSICHERUNG***

*Zum gegenständlichen Verfahren betreffend Assistenzarbeiten von Frau F.M. lege ich folgende, meines Erachtens wesentliche Sachverhaltsdarstellung dar.*

*Als ich ab April 2005 Frau M. mit der Assistenzleistung betreffend meinen Beratungsauftrag für die X-GmbH beauftragte, teilte ich ihr mit, dass ich dafür monatlich 150,-- zur Verfügung hätte, die ich ihr als Honorar anbieten könnte.*

*Ich kann mich noch erinnern, dass wir im Rahmen eines längeren Anfangsgespräches nicht nur darüber gesprochen haben, welche Aufgaben mit der Assistenz verbunden wären, sondern auch wie und wo die verschiedenen Tätigkeiten ausgeübt werden sollten. Dabei legten wir fest, dass es zum einen notwendig wäre, die Assistenzleistung dort auszuüben, wo ich mich befände (in der Adresse, der Baustelle X-GmbH oder Arbeitsraum I.) zum anderen für sämtliche anderen Arbeiten wie Internetrecherche (im Magistrat sind zahlreiche wichtige Adressen gesperrt), Schreibarbeiten (abgesehen von persönlichen Diktaten, die nicht auf Band gesprochen wurden) können auch bei ihr zu Hause in G. erledigt werden.*

*Weiters wurde in diesem sogenannten Erstgespräch auch darüber gesprochen ob bei € 150-- monatlichem Honorar eine Steuerpflicht bzw. Meldepflicht an das Finanzamt entstehen könnte. Dabei habe ich Frau M. wie folgt informiert:*

*Da sie ihre Tätigkeit selbstständig ausüben werde, falle keine Lohnsteuer an (keine Dienstnehmereigenschaft).*

*In ihrem Fall sei § 41 Abs. 1 des Einkommenssteuergesetzes wesentlich. Im April 2005 war bereits ein Veranlagungsfreibetrag von 730,-- Euro jährlich gesetzlich festgelegt. Ich habe daher überlegt, ob das festgelegte jährliche Honorar von 9 x 150,-- (2005) bzw. 12 x 150 -- (Folgejahre) diesen Betrag nach Abzug aller Aufwendungen überschreiten könnte.*

*In diesem Zusammenhang habe ich Frau M. daher gefragt, ob es ihr möglich wäre, bei sich zu Hause ein Zimmer ausschließlich für Zwecke des von mir erteilten Auftrages nach vorheriger Adaptierung zu nutzen. Sie sollte dort, sofern die Assistenzleistung nicht notwendigerweise an einem anderen Ort zu vollbringen wäre (insbesondere wenn meine Anwesenheit erforderlich war), alle Arbeiten sowie teilweise Ablagen in diesem Raum zu verrichten.*

*Eine private Nutzung wäre unbedingt zu vermeiden.*

*Nachdem die sonstigen Orte, an denen Frau M. für mich tätig war, sehr unterschiedlich waren wie Büro Adresse, I. (Arbeitsraum Keller), Baustelle X-GmbH oder Adresse2, ging ich davon aus, dass die überwiegende Zeit für Schreib- und teilweise Ablagearbeiten sowie Internetrecherche etc. zu Hause bei ihr erfolgen würden, so dass dies der Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit sein würde (Mittelpunkt bedeutet bekanntlich nicht ausschließlich).*

*Frau M. sagte zu, dass sie so einen Raum zur Verfügung stellen werde. Ich habe daher gemeinsam mit Frau M. eine überschlagsmäßige Berechnung angestellt (Fahrten nach I., Internet, Strom, teilweise Buskarten, Handykosten, aliquoter Zinsaufwand Arbeitszimmer, anteilige Betriebskosten), wobei die Berechnung ergeben hat, dass die Nettoeinkünfte (Einnahmen minus Ausgaben) niemals den Betrag von 730,-- Euro übersteigen würden. Es bestand meines Erachtens daher keine Verpflichtung für diesen monatlichen Bagatellbetrag Aufzeichnungen zu führen oder eine Einkommenssteuererklärung ab zu geben.*

*Darüber habe ich Frau M. informiert.*

*Nachdem ich 1990 die Dienstprüfung für den höheren Finanzdienst abgelegt habe, durfte Frau M. davon ausgehen, dass die Auskunft fachlich in Ordnung war.*

*Die nunmehr gegenteilige Annahme des Finanzamtes über den tatsächlichen Sachverhalt ist mit der Realität meines Erachtens nicht in Übereinstimmung zu bringen und ohnehin Gegenstand der Beschwerde an das BFG, der Ausgang ist abzuwarten.*

*Frau M. jedoch in diesem Zusammenhang eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung vorzuwerfen, ist nicht gerechtfertigt.“*

In der Folge legte die Abgabenbehörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Beschluss vom 05.02.2018 trug das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin gemäß § 85 Abs. 2 BAO auf, binnen 4 Wochen eine Begründung ihrer Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2009 nachzureichen, widrigenfalls die Beschwerde gegen diesen Bescheid als zurückgenommen gelte.

Zu diesem Auftrag äußerte sich die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 02.03.2018 wie folgt:

*“Sehr geehrte Damen und Herren,*

*mit Beschluss vom 5.2.2018 haben Sie mich aufgefordert, für die Beschwerde betreffend 2009 eine Begründung nachzureichen.*

*Ich komme dieser Forderung nach und ergänze noch um die Feststellung, dass die Begründungen betreffend die Jahre 2005 bis 2008 eine Änderung erfahren müssen und zwar eine wesentliche.*

*Im Zuge eines anderes Verfahrens hat sich ergeben, dass die Tätigkeit meines Vorgesetzten Dr. D.F. als Geschäftsführer der X-GmbH nicht seiner Tätigkeit als Unternehmensberater zugerechnet werden kann. Dies aus dem Grund, weil eine solche Zurechnung im Sinne von AÖF 1992/265 mangels jeglicher Marktpräsenz in Österreich nicht möglich ist und die Zurechnung nach Deutschland nach einem weiteren Aktenstudium deshalb nicht möglich ist, weil auch dort keine Marktpräsenz erkennbar war, so dass die dortige Gewerbebehörde die Gewerbeberechtigung rückwirkend per 2002 gelöscht hat. Damit ist die ursprüngliche Annahme (als Tatsache) einer daraus resultierenden weitgehenden Weisungsfreiheit gegenüber der GmbH, von der auch Dr. F. bis 11/2017 ausgegangen ist, obsolet. Zusammen mit der Tatsache, dass kein Werk geliefert wurde (kein Werkvertrag) und auch kein bloßer Auftrag erfüllt wurde, sondern auf Dauer im Sinne eines längeren Zeitraumes alle Aufgaben zu erfüllen waren, die Gesellschaftsvertrag und GmbH-Gesetz von einem Geschäftsführer verlangen, ergibt sich zwingend, dass Dr. F. als Fremdgeschäftsführer (0 % Beteiligung) ohne jegliche Nebenabsprachen und ohne Unternehmerrisiko als Dienstnehmer fungiert hat. Diesbezüglich gibt es ein Wiederaufnahmeverfahren betreffend ESt 2006 bis 2009. Das bedeutet, dass natürlich auch die Annahme, es hätte einen Werkvertrag zwischen mir und Dr. F. gegeben, obsolet ist, da Dr. F. offenkundig nicht nur mein Chef im Amt*

*war sondern auch vorgesetzter Geschäftsführer innerhalb der GmbH war. Es bestand also Weisungsbindung und die Einbindung in die GmbH bestand schon darin, dass das Büro Adresse der Gesellschafterin Stadtgemeinde-O gehört. Selbstverständlich hatte ich keinerlei U-Risiko, da die € 150,-- von der GmbH an mich immer in gleicher Höhe durchgeleitet wurden. Die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit ist sohin keinesfalls mehr aufrecht zu halten. Ich war zweifellos Dienstnehmerin der Stadt und gleichzeitig der GmbH.“*

Mit Schreiben vom 14.03.2018 nahm das Bundesfinanzgericht auf Satz 2 der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 02.03.2018 Bezug und teilte ihr mit „ im Hinblick auf ihre Äußerung im ersten Satzteil (“ Ich komme dieser Forderung nach“) gehe das Gericht davon aus, dass es sich bei den nachfolgenden Ausführungen ganz offenkundig um die nachgeholte Begründung ihrer Beschwerde gegen den Wiederaufnahmbescheid betreffend Einkommensteuer 2009 handeln soll.

Unter Hinweis auf den 2. Satzteil " und ergänze noch um die Feststellung, dass die Begründungen betreffend die Jahre 2005 bis 2008 eine Änderung erfahren müssen und zwar eine wesentliche“ ersuchte das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin um Mitteilung, gegen welche Bescheide sie mit diesen Ausführungen die Beschwerdebegründung gleichzeitig abändern wolle. Sie werde gebeten, diese Bescheide präzise zu bezeichnen. Die Aussage " Begründungen betreffend die Jahre 2005 bis 2008“ sei zu allgemein gehalten, da im vorliegenden Fall sowohl die Wiederaufnahmbescheide betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2008 als auch die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 angefochten seien.

Im Verfahren Dr. D.F. seien der Abgabenbehörde 5 Zahlungsbelege vorgelegt worden und zwar:

1. Zahlungsbeleg vom 27.04.2005
2. Zahlungsbeleg vom 21.04.2006
3. Zahlungsbeleg vom 18.04.2007
4. Zahlungsbeleg vom 21.04.2008
5. Zahlungsbeleg vom 15.05.2009

(In der Beilage würden diese Zahlungsbelege noch einmal übermittelt werden).

Im Hinblick auf die Zeugenaussage der Beschwerdeführerin am 26.02.2014 sowie ihre gesamten im gegenständlichen Verfahren getätigten Angaben, wonach sie von 2005 bis 2009 durchgehend einen Betrag von monatlich € 150,-- erhalten habe (die Zahlungen seien laut ihren Angaben bar mit jeweiligem Rechnungsdatum erfolgt), gehe das Bundesfinanzgericht davon aus, dass es sich bei den Zahlungsbelegen Nr. 2. bis 5. jeweils um einen Schreibfehler bei der Angabe des Zeitraumes handle und die Angabe des Zeitraumes wohl richtigerweise wie folgt laute:

2. Zahlungsbeleg vom 21.04.2006: Zeitraum 15.04.2005 bis 15.4.2006 (anstelle von 16.3.2006 bis 15.4.2006)
3. Zahlungsbeleg vom 18.04.2007: Zeitraum 16.4.2006 bis 15.4.2007 (anstelle von 16.3.2007 bis 15.4.2007)

4. Zahlungsbeleg vom 21.04.2008: Zeitraum 16.4.2007 bis 15.4.2008 (anstelle von 16.3.2008 bis 15.4.2008)
5. Zahlungsbeleg vom 15.05.2009: Zeitraum 16.4.2008 bis 15.4.2009 (anstelle von 16.3.2009 bis 15.4.2009).

Auf dieses Schreiben äußerte sich die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 30.03.2018. Diese trägt folgenden Wortlaut:

*“Begründungsergänzung (Änderung) betreffend Wiederaufnahmbescheide 2005 bis 2009 sowie Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009.*

*Zunächst lege ich die Beschwerde des Drs. F. vom März 2018 vor, aus der hervorgeht, dass im Zuge eines Verfahrens, das vor der SVA in-O bzw. jetzt vor dem BVG geführt wird, die neue Tatsache hervorgekommen ist, dass die vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit eines (Fremd)Geschäftsführers nicht im Rahmen einer sonstigen selbständigen Tätigkeit ausgeübt wurde, sondern als Dienstnehmer im Sinne des § 25 (1) Z 1 (a) EStG. Die Annahme, es handle sich um einen Teil eines Beratungsprojekt, welches im Rahmen einer Unternehmensberatung ausgeübt werden könnte, hat sich als unrichtig herausgestellt, weil eine Unternehmensberatung mangels Marktpräsenz und Gewerbeberechtigung nicht existierte.*

*Die unzweifelhafte organisatorische Einbindung in den Organismus der GmbH ergibt sich aus der Begründung der beiliegenden Beschwerde. Weiters lege ich noch eine Kopie aus Geiger, Dienstvertrag - freier Dienstvertrag -- Werkvertrag<sup>4</sup> vor (der Seite 75) vor;*

*Wie ich bereits im Verfahren betreffend Herrn Dr. F. erklärt habe, hat meine Arbeit für Dr. F. in der Adresse in-O stattgefunden. (Daraus hat ja die Finanz vermeint, mein Arbeitszimmer nicht anerkennen zu müssen). Weiters habe ich erklärt, dass das Verhältnis von mir zu Dr. F. das einer Mitarbeiterin zu ihrem Vorgesetzten war.*

*Nachdem Dr. F. keine Selbständigkeit ausgeübt hat, die Arbeit von mir gem. den Anweisungen von Dr. F. ausgeübt wurde, das Büro einer Gesellschafterin der GmbH (Stadt) benutzt wurde, und außerdem die immer gleichbleibenden monatlichen € 150,- von der GmbH zuvor an Dr. F. bezahlt wurden und ich keinerlei Unternehmerrisiko zu tragen hatte, kann nur von einer Einbindung meinerseits in die Organisation der GmbH ausgegangen werden, was zwangsläufig zu lohnsteuerpflichtigen Einkünften als Dienstnehmerin gem. § 25 EStG 1988 geführt hat.*

*Damit waren sowohl die Wiederaufnahmsbescheide 2005 bis 2009 sowie die in Folge ergangen Einkommensteuerbescheide derselben Jahre rechtswidrig und beantrage ich daher alle angeführten Bescheide ersatzlos aufzuheben.*

G., am 30.03.2018

*PS: soweit die in der Schreiben des BFG angeführten unlogisch scheinen, so ist maßgeblich, dass monatlich jeweils € 150,- an mich weitergeleitet wurden.“*

Der Eingabe schloss die Beschwerdeführerin als Beilage die Beschwerde des Dr. D.F. vom 14.03.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 12.02.2018,

betreffend Abweisung seines Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2006 bis 2010, sowie einen Auszug aus Geiger, Dienstvertrag - freier Dienstvertrag - Werkvertrag<sup>4</sup>, Seite 75, an.

Mit Schreiben vom 17.04.2018 teilte das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin Folgendes mit:

In ihrem Antwortschreiben vom 30.03.2018 werde vorgebracht, es sei von ihrer Einbindung in die Organisation der GmbH (gemeint "X-GmbH") auszugehen.

Dazu werde auf die Aussagen von Dr. D.F. in seiner Abgabensache verwiesen, in der er erklärt habe, die "X-GmbH" hätte gar keine Organisation gehabt. So habe Dr. F. vorgebracht

- die "X-GmbH" (im folgenden kurz GmbH genannt) sei eine reine Projektgesellschaft gewesen, habe keine Bediensteten, kein Anlagevermögen, sondern nur aktivierte Mieterinvestitionen, keinerlei Umlaufvermögen und kein operatives Geschäft gehabt, abgesehen von einem Untermietvertrag mit dem Y-Verein mit einer Jahresmiete von € 4.000,--

(vgl. *"Die X-GmbH war nämlich eine reine Projektgesellschaft, hatte keine Bediensteten, keine Anlagevermögen, sondern nur aktivierte Mieterinvestitionen, keinerlei Umlaufvermögen und kein operatives Geschäft, abgesehen von einem Untermietvertrag mit dem Y-Verein mit einer Jahresmiete von € 4.000,--"* - Berufung vom 23.01.2012 Seite 4)

- bei der GmbH habe eine Organisation in der Art, wie sie bei den meisten Gesellschaften naturgemäß vorliege, gar nicht existiert

(vgl. *"Die fehlende Einbindung in die Gesellschaft ergibt sich daraus, dass eine Organisation in der Art, wie sie bei den meisten Gesellschaften naturgemäß vorliegt, gar nicht existierte"* – Berufung vom 23.01.2012 Seite 8).

- bei der Adresse der GmbH habe es sich lediglich um ein Postfach gehandelt, die Gesellschaft habe keine Büroräumlichkeiten gehabt

(vgl. *"Mir war für die Auftragserfüllung aber wichtig, dass mir diese flexibel an verschiedenen Orten möglich war, vor allem beim Amt der X-Landesregierung in der Adresse3 (dort war das Büro von GF Z, der Sitz der Gesellschaft hingegen war Adresse4, Postfach, die Gesellschaft selbst hatte keine Büroräumlichkeiten, in meinem Büro (StadtamtX) in der Adresse in-O, das mir ohne jede Einschränkung auch an den Wochenenden zur Verfügung steht und dort die von mir bezahlte Mitarbeiterin Frau M., projektbezogene Büroarbeiten in meinem Auftrag und Bezahlung verrichtete. Den Mitarbeitern steht dabei für ihren persönlichen Bedarf das sogenannte H-Laufwerk ihres PC zur Verfügung, das jede Einsicht auch durch die EDV-Abteilung ausschließt"* - Berufung vom 23.01.2012 Seite 5)

- die Gesellschaft habe keine Bediensteten gehabt

(vgl. „Die Gesellschaft hatte selbst nämlich keine Bediensteten, lediglich ein Teil der Personalkosten der im Projekt tätigen Landesbediensteten war durch die Gesellschaft an das Land zu refundieren, das war später auch die Basis für die Kommunalsteuerzahlungen der Gesellschaft“ - Berufung vom 23.01.2012 Seite 6)

- eine Eingliederung von Personen in die Gesellschaft sei mangels Organisation gar nicht möglich gewesen

(vgl. „Es stellte sich aber heraus, dass eine Eingliederung in die Gesellschaft mangels Organisation (siehe oben zur Gesellschaft ohne eigenes Büro oder Infrastruktur) gar nicht möglich war“ - Berufung vom 23.01.2012 Seite 7).

Dass die „X-GmbH“ keine Bediensteten gehabt hätte, gehe auch aus den beim Firmenbuch eingereichten Jahresabschlüssen hervor. Darin werde in den Anhängen unter Punkt „Dienstnehmer der Gesellschaft“ ausdrücklich festgehalten, dass im jeweiligen Geschäftsjahr keine Arbeitnehmer beschäftigt gewesen seien (vgl. Jahresabschluss 2005, 2007, 2008; Anmerkung: Für das Jahr 2006 sei aus dem Firmenbuch nur eine gekürzte Ausfertigung abrufbar, für das Jahr 2009 sei kein Jahresabschluss mehr eingereicht worden).

Im Schreiben vom 30.03.2018 werde von der Beschwerdeführerin weiters vorgebracht, die monatlichen € 150,-- seien von der GmbH zuvor an Dr. F. bezahlt worden (siehe dazu auch ihr Vorbringen im Schreiben vom 02.03.2018, wonach die € 150,-- von der GmbH an sie durchgeleitet worden seien).

Dazu sei auf die Aussage von Dr. D.F. in seiner Abgabensache zu verweisen, der erklärt habe, dass er die von der Beschwerdeführerin geleisteten Sekretariatsarbeiten bezahlt habe, also sie aus eigenen Mitteln getragen habe

(vgl. „Aufwandersatz

*Gegen eine Organisationseingliederung und damit Dienstnehmerschaft spricht auch, dass ich während des gesamten Projekts keinen wie immer gearteten Aufwandersatz neben meinem Honorar erhielt, zB. für Dienstreisen, Geschäftssessen oder Sonstiges. Die Sekretariatsarbeiten wie Ablage, Terminvereinbarung etc. durch Frau M. für die Projektgebeleitung, die überwiegend in der Adresse verrichtet wurden, habe ich selbst bezahlt (siehe Beilage)“* – Berufung vom 23.01.2012, Seite 8

(Mit der angesprochenen Beilage seien die 5 Zahlungsbelege gemeint, die der Abgabenbehörde zusammen mit dem Auftrag sie als Zeugin zu vernehmen, zugeleitet worden seien).

vgl. weiters die bereits oben wiedergegebene Textpassage

*„Mir war für die Auftragserfüllung aber wichtig, dass [...] meinem Büro (StadtamtX) in der Adresse in-O, das mir ohne jede Einschränkung auch an den Wochenenden zur Verfügung steht und dort die von mir bezahlte Mitarbeiterin Frau M. , projektbezogene Büroarbeiten in meinem Auftrag und Bezahlung verrichtete [...]“* - Berufung vom 23.01.2012 Seite 5.

Auch aus der Vorhaltebeantwortung des Dr. D.F. vom 12.12.2013 gehe hervor, dass er die Aufwendungen für die geleisteten Sekretariatsarbeiten getragen habe.

vgl. *“Zum Unternehmerrisiko: Das Auftragshonorar bestand zwar in monatlichen Fixbeträgen, es wurden aber keinerlei Aufwände ersetzt. Wenn die Sekretariatsarbeiten statt wie nachweisbar € 150,- Plötzlich € 250,- gekostet hätten, hätte sich mein (Zufallsgewinn) genau um € 12.000,-- verringert“* – Vorhaltebeantwortung Seite 6.

In dem in der Abgabensache Dr. D.F. ergangenen Erkenntnis des BFG vom 15.05.2014, RV/6100328/2012, seien die an die Beschwerdeführerin geleisteten Zahlungen von monatlich € 150,-- für erbrachte Sekretariatsarbeiten auch als Betriebsausgaben anerkannt worden.

Das Bundesfinanzgericht räumte der Beschwerdeführerin die Möglichkeit ein, sich binnen 2 Wochen ab Zustellung dieses Schreibens schriftlich zu äußern.

Diese Äußerung erfolgte mit Schreiben vom 30.04.2018. In diesem Schreiben führt die Beschwerdeführerin Folgendes aus:

*“Sehr geehrte Damen und Herrn*

*Mit der Bitte um Kenntnisnahme werden diesem Schreiben die Beilagen A-H übermittelt. Aus den diversen Anträgen ist unschwer zu erkennen, dass ab Dezember 2017 neue Tatsachen hinsichtlich der unselbständigen Tätigkeit des Geschäftsführers der X-GmbH, Dr. D.F. hervorgekommen sind.*

*Nachdem ich gegenüber Dr. F. weisungsgebunden war und wie auch das Finanzamt festgestellt hat ich über keinerlei Betriebsmittel verfügte (nicht einmal mein Arbeitszimmer wurde anerkannt) und meine Tätigkeit im Büro der Gesellschafterin Stadtgemeinde-O, Adresse überwiegend stattgefunden hat, kann auch hinsichtlich meiner Tätigkeit nur von einer nichtselbständigen Arbeit ausgegangen werden, alles andere wäre absurd.*

*Es ist nämlich undenkbar, dass ein Dienstnehmer (Geschäftsführer) einen Unternehmer für Zwecke seiner nichtselbständigen Tätigkeit beauftragt, zumal die mir mtl. zugekommenen € 150,00 zuvor von der Gesellschaft an Dr. F. überwiesen wurden. Nachdem der Betrag mtl. gleichbleibend war, hat mich natürlich auch kein Unternehmerrisiko getroffen.*

*Indem sich also der Sachverhalt doch als erheblich anders darstellt, als noch vor Dezember 2017 bekannt war, sind die seinerzeit gemachten Aussagen nunmehr ohne Bedeutung. Ein weiterer Kommentar erübrigt sich daher.“*

Dem Schreiben fügte die Beschwerdeführerin folgende Beilagen an:

- Antrag gem. § 303 BAO des Dr. D.F. vom 21.12.2017 auf “Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Wiederaufnahmbescheide ESt. 2006 bis 2010 sowie die daran anschließenden Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2010“ (Beilage A)
- Antrag gem. § 165 FinStrG des Dr. D.F. vom 21.12.2017 auf “Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Straflisten-Nr. xy“ (Beilage B)

- Beschwerde des Dr. D.F. vom 14.03.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 12.02.2018, mittels dem sein Antrag auf Wiederaufnahme vom 21.12.2017 betr. Abgabenverfahren, abgewiesen wurde (Beilage C)
- Beschwerde des Dr. D.F. vom 27.11.2017 gegen den Bescheid der Sozialversicherungsanstalt vom 17.11.2017, betreffend Pflichtversicherung lt. GSVG für die Jahre 2006 bis 2009 (Beilage D)
- Gewerbeanmeldung (Unternehmensberatung) des Dr. D.F. vom 19.10.2012 und Auszug aus Erkenntnis BFG vom 15.05.2014, RV/6100328/2012, Seite 51 (Beilage E)
- Auszug aus Vorhaltebeantwortung des Dr. D.F. vom 12.12.2013, Seite 6 und Seite 4 (Beilage F)
- Auszug aus Vorhaltebeantwortung des Dr. D.F. vom 12.12.2013, Seite 2 (Beilage G)
- Rechnungen des Dr. D.F. vom 10.02.2008 und 17.05.2005 an die X-GmbH für Geschäftsführertätigkeit (Beilage H).

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Vorweg ist festzuhalten, dass die gegenständliche Beschwerdesache dadurch gekennzeichnet ist, dass die Beschwerdeführerin im Verlauf des Verfahrens ihr Beschwerdevorbringen geändert hat. Während sie in der Beschwerdeschrift vom 17.04.2014 und den nachfolgenden Schriftsätze noch vorgebracht hat, den angefochtenen Bescheiden stehe die Verjährung sowie der Umstand entgegen, dass sie in sämtlichen Jahren den Veranlagungsfreibetrag nicht überschritten habe, ändert sie in den Eingaben vom 02.03.2018 und 30.03.2018 ihr Beschwerdevorbringen dahingehend ab, dass sie einwendet, die erlassenen Bescheide seien deshalb rechtswidrig, weil sie in den in Rede stehenden Jahren nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt habe.

Mit diesem Vorbringen aber vermag die Beschwerdeführerin die Beschwerde nicht zu dem von ihr angestrebten Erfolg zu führen.

In der gegenständlichen Beschwerdesache ist im Einzelnen Folgendes auszuführen:

#### **1) Wiederaufnahme Einkommensteuer 2005 bis 2009**

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 304 BAO nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als im Bescheid

zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. Ritz BAO<sup>6</sup> § 303 Tz 21 und die dort angeführte Judikatur).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. z.B. VwGH 23.02.2010, 2006/15/0314, VwGH 29.07.2010, 2006/15/0006, VwGH 24.02.2011, 2009/15/0161, VwGH 31.05.2011, 2009/15/0135).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahms Gründe (vgl. z.B. VwGH 18.09.2002, 99/17/0261, VwGH 31.01.2002, 96/15/0222, VwGH 20.11.1997, 96/15/0221).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. z.B. VwGH 24.06.2009, 2007/15/0045, VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049). Maßgebend ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. z.B. VwGH 27.02.2014, 2011/15/0106, VwGH 10.02.2016, 2013/15/0087, VwGH 20.10.2016, Ro 2014/13/0034).

Im gegenständlichen Fall war der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide nicht bekannt, dass die Beschwerdeführerin Einkünfte aus Sekretariatsarbeiten erzielte. Erst aufgrund der Aussagen der Beschwerdeführerin anlässlich ihrer Zeugeneinvernahme am 26.02.2014 erlangte sie Kenntnis davon, dass die Beschwerdeführerin im Zeitraum Mai 2005 bis August 2009 von Dr. D.F. monatlich einen Betrag von € 150,-- für die Leistung von Sekretariatsarbeiten erhalten hatte. Es handelt sich dabei um einen Umstand, der im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide bereits existent war, der Behörde aber erst nach Bescheiderlassung zur Kenntnis gelangt ist und dessen Kenntnis zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hätte.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 genannten Kriterien Bedeutung zu. Stets hat eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanten Umstände zu erfolgen (vgl. Ritz BAO<sup>6</sup> § 303 Tz 62, 63).

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 06.12.1990, B 783/89, VwGH 02.04.1990, 89/15/0005, VwGH 22.03.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30.05.1994, 93/16/0096, VwGH 28.05.1997, 94/13/0032, VwGH 30.01.2001, 99/14/0067). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

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.

Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin in den für die Jahre 2005 bis 2009 eingereichten Abgabenerklärungen die Einkünfte aus der geleisteten Sekretariatsarbeit zur Gänze verschwiegen. Angesichts dieses Umstandes ist bei der vorzunehmenden Interessensabwägung dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit, der auf die Herstellung der Rechtsrichtigkeit und Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerichtet ist, gegenüber dem Prinzip der Billigkeit, das insbesondere die Partei in ihrem Vertrauen auf die Rechtsbeständigkeit des Bescheides und vor einer Unverhältnismäßigkeit des herangezogenen Grundes im Verhältnis zu den Folgen der Wiederaufnahme schützen soll, der Vorrang einzuräumen (vgl. VwGH 18.09.2002, 99/17/0261).

Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2009 erfolgte daher zu Recht. Dieser Wiederaufnahme stand die Verjährung nicht entgegen. Siehe dazu die unter Punkt 2) erfolgten Ausführungen.

## **2) Einkommensteuer 2005 bis 2009**

### **a) Art der Einkünfte**

Festzuhalten ist, dass die Beschwerdeführerin in ihrer ursprünglichen Argumentation selbst von Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgeht, indem sie von einer *“selbständigen Sekretariatstätigkeit”* bzw. *“selbständiger Sekretariatsarbeit”* bzw. *“Übernahme der Sekretariatsagenden mittels Werkvertrag”* spricht (vgl. *“Ich war seit Beginn meiner selbständigen Sekretariatstätigkeit um eine absolut korrekte steuerliche Behandlung meiner Einkünfte bemüht [...]”* – Beschwerdeschriftsatz Seite 1; *“Zu diesem Aufwand waren noch die Kosten meines Arbeitszimmers [...] hinzuzurechnen, das ich ab Beginn meiner selbständigen Sekretariatsarbeit [...] in Verwendung hatte”* – Beschwerdeschriftsatz Seite 2; *“Als ich im April 2005 die Übernahme der Sekretariatsagenden mittels Werkvertrag übernahm [...]”* – Antwortschreiben vom 22.05.2014, Seite 1).

In den Eingaben vom 02.03.2018 und 30.03.2018 führt sie aus, die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit sei keinesfalls mehr aufrecht zu erhalten. In einem Verfahren, das von Dr. F. vor der SVA bzw. nunmehr vor dem BVG geführt werde, habe sich herausgestellt, dass er die Tätigkeit als Geschäftsführer für die *“ X-GmbH”* nicht im Rahmen einer sonstigen selbständigen Tätigkeit ausgeübt habe, sondern als Dienstnehmer im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988. Da Dr. F. keine Selbständigkeit ausgeübt habe, die Arbeit von ihr gemäß den Anweisungen von Dr. F. verrichtet worden sei, das Büro einer Gesellschafterin der GmbH (Stadt) benutzt worden sei und außerdem die immer gleichbleibenden monatlichen € 150,-- von der GmbH zuvor an Dr. F. bezahlt worden seien und sie keinerlei Unternehmerrisiko zu tragen gehabt hätte, könne nur von einer Einbindung ihrerseits in die Organisation der GmbH ausgegangen werden, was zwangsläufig zu lohnsteuerpflichtigen Einkünften als Dienstnehmerin gem. § 25 EStG 1988 geführt habe. Sie sei Dienstnehmerin der Stadt und gleichzeitig der GmbH

gewesen. In der Eingabe vom 30.04.2018 wiederholt die Beschwerdeführerin noch einmal ihre bereits in den Schreiben vom 02.03.2018 und 30.03.2018 getätigten Ausführungen.

Mit dem Hinweis der Beschwerdeführerin auf die Abgabensache Dr. F. lässt sich aber für ihren Standpunkt nichts gewinnen. Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, es habe sich in einem vor der SVA bzw. nunmehr vor dem BVG geführten Verfahren herausgestellt, Dr. F. habe die Tätigkeit als Geschäftsführer nicht im Rahmen einer sonstigen selbständigen Tätigkeit, sondern als Dienstnehmer iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 ausgeübt, so ist klarstellend anzumerken, dass es sich dabei um eine von Dr. F. nunmehr aufgestellte, nicht bewiesene Behauptung handelt, die dieser nach Ergehen des Bescheides der SVA vom 27.11.2017, Zl. VSNR. xx, in mehreren, im Anschluss an diese Bescheiderlassung angestrengten Verfahren erhebt. Diese Behauptung steht im Widerspruch zu seinen Aussagen in dem vor der Abgabenbehörde und dem Bundesfinanzgericht geführten Abgabenverfahren betreffend die Jahre 2005 bis 2010. In diesem Verfahren hat sich Dr. F. wiederholt dahingehend geäußert, seine Einkünfte seien als Einkünfte aus selbständiger Arbeit anzusehen. Das Bundesfinanzgericht ist nach Durchführung eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens und eingehender Befassung mit der Angelegenheit im Erkenntnis vom 15.05.2014, RV/6100328/2012, zum Ergebnis gelangt, dass seine Einkünfte unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 einzureihen sind (siehe dazu das diesbezügliche Erkenntnis). Der Verwaltungsgerichtshof ist dieser Ansicht gefolgt, wonach Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorliegen, er hat lediglich die Einkünfte abweichend vom BFG unter die Einkünfte gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 (Unternehmensberater) eingeordnet (vgl. VwGH 22.10.2015, Ra 2014/15/0019).

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, sie sei Dienstnehmerin der “X-GmbH” gewesen, es sei von ihrer Einbindung in die Organisation dieser GmbH auszugehen, ist Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 47 Abs. 2 Satz 1 und 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.

Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen diese beiden Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach der ständigen Judikatur des Höchstgerichtes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie z.B. das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen.

Im vorliegenden Fall war eine Eingliederung der Beschwerdeführerin in den geschäftlichen Organismus der “X-GmbH” gar nicht möglich, weil diese GmbH gar keine Organisation

hatte. Die GmbH hatte auch keine Dienstnehmer. Dies ergibt sich aus den Aussagen von Dr. D.F., die dieser in seiner Abgabensache getätigt hat. So erklärte Dr. F., die "X-GmbH" habe gar keine Organisation gehabt. Er brachte vor

- die "X-GmbH" sei eine reine Projektgesellschaft gewesen, habe keine Bediensteten, kein Anlagevermögen, sondern nur aktivierte Mieterinvestitionen, keinerlei Umlaufvermögen und kein operatives Geschäft gehabt, abgesehen von einem Untermietvertrag mit dem Y-Verein mit einer Jahresmiete von € 4.000,--

(vgl. *"Die X-GmbH war nämlich eine reine Projektgesellschaft, hatte keine Bediensteten, keine Anlagevermögen, sondern nur aktivierte Mieterinvestitionen, keinerlei Umlaufvermögen und kein operatives Geschäft, abgesehen von einem Untermietvertrag mit dem Y-Verein mit einer Jahresmiete von € 4.000,--"* - Berufung vom 23.01.2012 Seite 4)

- bei der GmbH habe eine Organisation in der Art, wie sie bei den meisten Gesellschaften naturgemäß vorliege, gar nicht existiert

(vgl. *"Die fehlende Einbindung in die Gesellschaft ergibt sich daraus, dass eine Organisation in der Art, wie sie bei den meisten Gesellschaften naturgemäß vorliegt, gar nicht existierte"* – Berufung vom 23.01.2012 Seite 8).

- bei der Adresse der GmbH habe es sich lediglich um ein Postfach gehandelt, die Gesellschaft habe keine Büroräumlichkeiten gehabt

(vgl. *"Mir war für die Auftragserfüllung aber wichtig, dass mir diese flexibel an verschiedenen Orten möglich war, vor allem beim Amt der X-Landesregierung in der Adresse3 (dort war das Büro von GF Z, der Sitz der Gesellschaft hingegen war Adresse4, Postfach, die Gesellschaft selbst hatte keine Büroräumlichkeiten, in meinem Büro (StadtamtX) in der Adresse in-O, das mir ohne jede Einschränkung auch an den Wochenenden zur Verfügung steht und dort die von mir bezahlte Mitarbeiterin Frau M., projektbezogene Büroarbeiten in meinem Auftrag und Bezahlung verrichtete. Den Mitarbeitern steht dabei für ihren persönlichen Bedarf das sogenannte H-Laufwerk ihres PC zur Verfügung, das jede Einsicht auch durch die EDV-Abteilung ausschließt"* - Berufung vom 23.01.2012 Seite 5)

- die Gesellschaft habe keine Bediensteten gehabt

(vgl. *"Die Gesellschaft hatte selbst nämlich keine Bediensteten, lediglich ein Teil der Personalkosten der im Projekt tätigen Landesbediensteten war durch die Gesellschaft an das Land zu refundieren, das war später auch die Basis für die Kommunalsteuerzahlungen der Gesellschaft"* - Berufung vom 23.01.2012 Seite 6)

- eine Eingliederung von Personen in die Gesellschaft sei mangels Organisation gar nicht möglich gewesen

(vgl. *"Es stellte sich aber heraus, dass eine Eingliederung in die Gesellschaft mangels Organisation (siehe oben zur Gesellschaft ohne eigenes Büro oder Infrastruktur) gar nicht möglich war"* - Berufung vom 23.01.2012 Seite 7).

Dass die "X-GmbH" keine Bediensteten hatte, geht auch aus den beim Firmenbuch eingereichten Jahresabschlüssen hervor. Darin wird in den Anhängen unter Punkt "Dienstnehmer der Gesellschaft" ausdrücklich festgehalten, dass im jeweiligen Geschäftsjahr keine Arbeitnehmer beschäftigt waren (vgl. Jahresabschluss 2005, 2007, 2008; Anmerkung: Für das Jahr 2006 ist aus dem Firmenbuch nur eine gekürzte Ausfertigung abrufbar, für das Jahr 2009 wurde kein Jahresabschluss mehr eingereicht).

Allein schon im Hinblick auf die angeführten Umstände kann kein Zweifel obwalten, dass die Beschwerdeführerin nicht in einem Dienstverhältnis zur "X-GmbH" stand. Eine weitergehende Befassung mit dieser Frage ist daher entbehrlich. Nur auf eines soll in diesem Zusammenhang noch hingewiesen werden: Wenn die Beschwerdeführerin behauptet, die GmbH habe den monatlichen Betrag von € 150,-- bezahlt (siehe dazu das Vorbringen der Beschwerdeführerin in der Eingabe vom 30.03.2018, wonach die monatlichen € 150,-- von der GmbH zuvor an Dr. F. bezahlt worden seien bzw. das Vorbringen im Schreiben vom 02.03.2018, wonach die € 150,-- von der GmbH an sie durchgeleitet worden seien), so findet dies in den tatsächlichen Gegebenheiten keine Deckung.

Dazu ist gleichfalls auf die Aussage von Dr. D.F. in seiner Abgabensache zu verweisen, der erklärt hat, dass er die von der Beschwerdeführerin geleisteten Sekretariatsarbeiten bezahlt hat, also sie aus eigenen Mitteln getragen hat

(vgl. "Aufwandersatz

*Gegen eine Organisationseingliederung und damit Dienstnehmerschaft spricht auch, dass ich während des gesamten Projekts keinen wie immer gearteten Aufwandersatz neben meinem Honorar erhielt, zB. für Dienstreisen, Geschäftssessen oder Sonstiges. Die Sekretariatsarbeiten wie Ablage, Terminvereinbarung etc. durch Frau M. für die Projektbegleitung, die überwiegend in der Adresse verrichtet wurden, habe ich selbst bezahlt (siehe Beilage)" – Berufung vom 23.01.2012, Seite 8*

(Mit der angesprochenen Beilage sind die 5 Zahlungsbelege gemeint, die der Abgabenbehörde zusammen mit dem Auftrag die Beschwerdeführerin als Zeugin zu vernehmen, zugeleitet wurden).

vgl. weiters die bereits oben wiedergegebene Textpassage

*"Mir war für die Auftragserfüllung aber wichtig, dass [...] meinem Büro (StadtamtX) in der Adresse in-O, das mir ohne jede Einschränkung auch an den Wochenenden zur Verfügung steht und dort die von mir bezahlte Mitarbeiterin Frau M., projektbezogene Büroarbeiten in meinem Auftrag und Bezahlung verrichtete [...]" – Berufung vom 23.01.2012 Seite 5).*

Auch aus der Vorhaltebeantwortung des Dr. D.F. vom 12.12.2013 geht hervor, dass er die Aufwendungen für die geleisteten Sekretariatsarbeiten getragen hat.

vgl. "Zum Unternehmerrisiko: Das Auftragshonorar bestand zwar in monatlichen Fixbeträgen, es wurden aber keinerlei Aufwände ersetzt. Wenn die Sekretariatsarbeiten statt wie nachweisbar € 150,– Plötzlich € 250,- gekostet hätten, hätte sich mein (Zufallsgewinn) genau um € 12.000,– verringert" – Vorhaltebeantwortung Seite 6.

In dem in der Abgabensache Dr. D.F. ergangenem Erkenntnis des BFG vom 15.05.2014, RV/6100328/2012, wurden die an die Beschwerdeführerin geleisteten Zahlungen von monatlich € 150,-- für erbrachte Sekretariatsarbeiten auch als Betriebsausgaben anerkannt.

Wenn sich die Beschwerdeführerin in der Eingabe vom 30.04.2018 auf die ihr vorgehaltenen Aussagen des Dr. F. dahingehend äußert, diese seien nunmehr ohne Bedeutung, da sich der Sachverhalt doch als erheblich anders darstelle, als noch vor Dezember 2017 bekannt gewesen sei, so vermag das Gericht diese Sichtweise nicht zu teilen. Für das Bundesfinanzgericht besteht kein Anlass, die in Rede stehenden Aussagen des Dr. F. in Zweifel zu ziehen, wurden sie doch zu einem Zeitpunkt getätigten, in dem der Ausgang seines Abgabenverfahrens noch offen war und auch dessen Pflichtversicherung nach dem GSVG noch lange nicht im Raum stand.

#### b) Höhe der Einkünfte

Außer Streit steht, dass die Beschwerdeführerin im Zeitraum 2005 bis 2009 für geleistete Sekretariatsarbeiten einen monatlichen Betrag von € 150,-- erhalten hat. Wie sich aus der Rückantwort der Beschwerdeführerin vom 30.03.2018 (die auf den Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 14.03.2018 ergangen ist) im Zusammenhang mit den Aussagen von Dr. F. in seiner Abgabensache ergibt, bilden die vorgelegten Zahlungsbelege nicht den genauen Leistungszeitraum ab. So hat Dr. F. in seiner Abgabenangelegenheit in der Vorhaltebeantwortung vom 12.12.2013 (Anforderung 8) zu den Zahlungsbelegen mitgeteilt, dabei handle es sich um die Abrechnung der Sekretariatskosten jeweils der Periode März/April von 2005 bis 2009, die Belege existierten durchgehend für alle Abrechnungsperioden während der Projektdauer. Da die vorgelegten Abrechnungen demnach ohnedies nicht einen belegmäßigen Nachweis für den konkreten Leistungszeitraum darstellen, erachtet das Gericht in der Frage des Leistungszeitraumes die Aussagen der Beschwerdeführerin anlässlich ihrer Einvernahme am 26.02.2014 als maßgeblich; dies u.a. auch deshalb, da es nicht davon ausgeht, dass die Beschwerdeführerin anlässlich ihrer Einvernahme eine falsche Zeugenaussage getätigten hat. Demnach ist als Zeitraum der geleisteten Sekretariatsarbeiten, für die die Beschwerdeführerin einen monatlichen Betrag von € 150,-- erhalten hat, der Zeitraum Mai 2005 bis August 2009 anzusetzen. Wie die Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 30.03.2018 ausdrücklich einräumte, flossen ihr die Zahlungen monatlich zu.

Als Einnahmen sind daher im vorliegenden Fall für den Zeitraum Mai 2005 bis August 2009 monatlich € 150,-- in Ansatz zu bringen. Die mit den Einnahmen zusammenhängenden Ausgaben gab die Beschwerdeführerin trotz wiederholter Aufforderung durch die Abgabenbehörde nicht bekannt. So wurde die Beschwerdeführerin mit Schreiben der Abgabenbehörde vom 07.03.2014 ersucht, für die Jahre 2005 bis 2009 entsprechende Einkommensermittlungen und Abgabenerklärungen vorzulegen. Auf dieses Schreiben erfolgte seitens der Beschwerdeführerin keine Reaktion. In der Folge nahm die Behörde eine Schätzung gemäß § 184 BAO vor und setzte in den erlassenen Bescheiden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe der zugeflossenen Einnahmen an.

Betriebsausgaben wurden nicht berücksichtigt. Aufgrund der eingebrachten Beschwerde ersuchte die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin neuerlich für die Jahre 2005 bis 2009 vollständige Gewinnermittlungen vorzulegen, verbunden mit der Aufforderung die im Beschwerdeschriftsatz nur in allgemein gehaltener Form (ohne konkrete betragsmäßige Angabe) angesprochenen Betriebsausgaben belegmäßig nachzuweisen (Schreiben vom 23.04.2014). In ihrem Antwortschreiben vom 22.05.2014 legte die Beschwerdeführerin eine ziffernmäßige Kostenaufstellung für ein Arbeitszimmer vor und teilte mit, die übrigen Betriebsausgaben nachzuweisen oder auch nur Schätzungsgrundlagen anzubieten spare sie sich, da sie aufgrund der eingetretenen Verjährung ohnedies keine Lohnsteuer zurückbekomme. Lediglich für das Jahr 2009 behalte sie sich einen Nachweis zum Zwecke des Verlustausgleiches und der Lohnsteuerrückzahlung vor. In der Folge nahm die Abgabenbehörde eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen dahingehend vor, dass sie von den zugeflossenen Einnahmen Betriebsausgaben in Höhe des pauschalen Satzes des § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Abzug brachte (6 % der Einnahmen). Im Wege der Beschwerdevorentscheidungen setzte die Abgabenbehörde die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für den Zeitraum 2005 bis 2009 mit € 1.269,-- (2005), jeweils € 1.692,-- (2006, 2007, 2008) und € 1.228,-- (2009) fest.

§ 184 BAO lautet:

- (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.
- (2) 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.
- (3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Beschwerdeführerin ist der mehrfachen Aufforderung der Abgabenbehörde Gewinnermittlungen vorzulegen und Abgabenerklärungen einzureichen nicht nachgekommen. Da die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln und berechnen konnte, mußte sie zu einer Maßnahme gemäß § 184 BAO greifen. Die Abgabenbehörde nahm in diesem Zusammenhang im Rahmen des Beschwerdeverfahrens eine Teilschätzung vor und ermittelte die Betriebsausgaben im Schätzungswege unter Heranziehung des pauschalen Satzes des § 17 Abs. 1 BAO. Das Gericht erachtet diese Vorgangsweise als zutreffend. Eine Änderung ist nur dahingehend vorzunehmen, dass im gegenständlichen Fall der pauschale Satz nicht 6 %, sondern 12 % beträgt.

§ 17 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 71/2003 lautet:

Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt

- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, höchstens jedoch 13.200 €,
- sonst 12%, höchstens jedoch 26.400 €,

der Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22.

Mit BGBI. I Nr. 100/2006 wurde Satz 2 des § 17 Abs. 1 EStG 1988 dahingehend abgeändert, dass die Wortfolge "Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22" durch die Wortfolge "Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung" ersetzt wurde.

Bei den von der Beschwerdeführerin erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb aus der geleisteten Sekretariatsarbeit handelt es sich um solche, die unter § 17 Abs. 1 Satz 2 Teilstrich 2 einzureihen sind, sodass der Durchschnittssatz von 12 % zur Anwendung gelangt.

Die Abgabenbehörde hat der Beschwerdeführerin in den Beschwerdevorentscheidungen vom 03.07.2014 die angewendete Schätzungsweise und die näheren Einzelheiten im Zusammenhang mit der Schätzung zur Kenntnis gebracht (siehe dazu die mit gesondertem Schriftsatz vom 04.07.2014 verfasste Bescheidbegründung zu den Beschwerdevorentscheidungen betr. Einkommensteuer 2005 bis 2009). Die Beschwerdevorentscheidung hat Vorhaltecharakter (vgl. VwGH 31.05.2011, 2008/15/0288, VwGH 29.06.2005, 2000/14/0194, u.a.). Die Beschwerdeführerin ist im weiteren Verfahren den diesbezüglichen Ausführungen nicht entgegengetreten. Lediglich hinsichtlich der Kosten für ein Arbeitszimmer hat sie im Vorlageantrag mit näheren Ausführungen aufzuzeigen versucht, dass als Mittelpunkt ihrer Tätigkeit sehr wohl ihr häusliches Arbeitszimmer in Betracht zu ziehen sei. Davon ist die Beschwerdeführerin aber in der Folge selbst wieder abgerückt und zu ihrer ursprünglichen, anlässlich ihrer Zeugeneinvernahme getätigten Aussage zurückgekehrt, indem sie in ihren Eingaben vom 30.03.2018 und 30.04.2018 eingeräumt hat, für ihre Tätigkeit das Büro einer Gesellschafterin der GmbH (Stadt-O) (= ihr Büro im Stadtmagistrat) genutzt zu haben.

Ausgehend von der von der Abgabenbehörde vorgenommenen Teilschätzung, der sich das Gericht unter Heranziehung des pauschalen Satzes von 12 % anschließt, belaufen sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf folgende Beträge:

2005 (Mai bis Dezember): € 1.056,--

2006, 2007, 2008 (jeweils Jänner bis Dezember): jeweils € 1.584,--

2009 (Jänner bis August): € 1.056,--.

c) Verjährung:

§ 207 BAO lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

[...]

Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Die Frage der Hinterziehung einer Abgabe wird grundsätzlich in einem eigenen Verfahren, insbesondere in einem gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren entschieden. Liegt hierüber eine Entscheidung der zuständigen Behörde nicht vor, hat die Abgabenbehörde diese Frage als Vorfrage in eigener Verantwortung zu beurteilen (vgl. VwGH 17.04.2008, 2008/15/0084, VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159). Ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren ist für die Annahme der zehn Jahre betragenden Verjährungsfrist nicht nötig. Ebenso wenig nötig ist die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens (vgl. VwGH 05.07.1999, 98/16/0391).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. 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 (vgl. VwGH 30.10.2003, 99/15/0098, VwGH 19.03.2008, 2005/15/0072, VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005, VwGH 27.02.2014, 2012/15/0168).

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben iSd § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen (vgl. VwGH 26.02.2004, 99/15/0127, VwGH 22.02.2012, 2009/16/0032).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Hinsichtlich der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht ordnet der Gesetzgeber in § 119 BAO an, dass die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen sind. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG (in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung) bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG setzt Vorsatz voraus, wobei bedingter Vorsatz genügt.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Demgegenüber handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will ( § 8 Abs. 2 FinStrG ).

Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG dadurch erfüllt, dass sie unter Verletzung der ihr obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO die Einkünfte aus der geleisteten Sekretariatsarbeit in den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre nicht angegeben und dadurch eine Verkürzung der Einkommensteuer für diese Jahre bewirkt hat.

Die Beschwerdeführerin hat aber auch die subjektive Tatseite verwirklicht.

Im Vorlageantrag, eingelangt am 07.08.2014, bringt sie vor, schlimmstenfalls könnte ein Irrtum vorliegen. Gemäß § 9 FinStrG sei aber selbst bei einem unentschuldbaren Irrtum nur von Fahrlässigkeit auszugehen.

Gemäß § 9 FinStrG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlief, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird

Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterlief.

Im Hinblick auf die angeführte Gesetzesstelle ist die Beschwerdeführerin im Recht, wenn sie darauf hinweist, dass selbst im Falle eines unentschuldbaren Irrtums lediglich Fahrlässigkeit vorliegt. Im gegenständlichen Fall kann aber das Verhalten der Beschwerdeführerin nicht als fahrlässig eingestuft werden. Das Gericht teilt vielmehr die Auffassung der Abgabenbehörde, dass die Beschwerdeführerin vorsätzlich, wenn nicht sogar wissentlich, so jedenfalls mit bedingtem Vorsatz gehandelt hat.

Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 17.12.2003, 99/13/0036, VwGH 28.11.2007, 2007/15/0165, VwGH 22.02.2012, 2009/16/0032, VwGH 28.06.2012, 2009/16/0076, VwGH 24.01.2013, 2011/16/0156).

Der sogenannte bedingte Vorsatz (dolus eventalis), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, dh als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (vgl. VwGH 19.10.1987, 86/15/0120, VwGH 16.11.1989, 89/16/0091, VwGH 26.04.1994, 93/14/ 0052, VwGH 28.06.1995, 94/16/0282, VwGH 18.05.2006, 2005/16/0260).

Voraussetzung für die Annahme des bedingten Vorsatzes ist nicht ein Wissen um eine Tatsache oder um ihre Wahrscheinlichkeit iS eines Überwiegens der dafür sprechenden Momente, sondern es genügt das Wissen um die Möglichkeit (vgl. VwGH 25.09.1991, 91/16/0074, VwGH 07.08.2003, 2000/16/0627).

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht (vgl. VwGH 19.03.2008, 2005/15/0072, VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

In ihrem Antwortschreiben vom 22.05.2014 führt die Beschwerdeführerin aus, als sie im April 2005 die Sekretariatsarbeiten mittels Werkvertrag übernommen habe, hätten ihr Auftraggeber Dr. D.F. und sie ein ausführliches Gespräch über alle dienstrechlichen und steuerlichen Konsequenzen der Auftragsübernahme geführt. In diesem Zusammenhang sei sie von ihrem Auftraggeber darauf aufmerksam gemacht worden, dass bis zu € 730,-- einkommensteuerrechtlich kein relevanter Vorgang vorliege.

Im Vorlageantrag, eingelangt am 07.08.2014, weist die Beschwerdeführerin noch einmal darauf hin, dass sie die rechtliche Situation zu Beginn ihrer Tätigkeit mit Dr. F. diskutiert habe und sie zu dem Ergebnis laut der dem Vorlageantrag beigefügten eidesstattlichen Versicherung des Dr. F. gekommen seien.

In der genannten eidesstattlichen Versicherung vom 04.08.2014 erklärt Dr. F., anlässlich der Beauftragung der Beschwerdeführerin mit der Übernahme der Assistenzleistung betreffend seinen Beratungsauftrag für die X-GmbH ab April 2005 habe er mit dieser ein längeres Anfangsgespräch geführt. Im Rahmen dieses Gespräches sei auch darüber gesprochen worden, ob bei € 150,-- monatlichem Honorar eine Steuerpflicht bzw. Meldepflicht an das Finanzamt entstehen könnte. Dabei habe er die Beschwerdeführerin dahingehend informiert, dass keine Lohnsteuer anfalle, da sie ihre Tätigkeit selbstständig ausüben werde (keine Dienstnehmereigenschaft). In ihrem Fall sei § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 wesentlich. Im April 2005 sei bereits ein Veranlagungsfreibetrag von € 730,-- jährlich gesetzlich festgelegt gewesen. Unter Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer (es sei vereinbart worden, dass die Beschwerdeführerin die Sekretariatsarbeiten in einem Raum in ihrer Wohnung in G. durchführe) sowie weiterer anfallender Kosten habe eine überschlagmäßige Berechnung ergeben, dass die Nettoeinkünfte niemals den Betrag von € 730,-- übersteigen würden. Er habe die Beschwerdeführerin davon in Kenntnis gesetzt, dass bei dieser Sachlage seiner Meinung nach keine Verpflichtung bestehe Aufzeichnungen zu führen oder eine Einkommensteuererklärung abzugeben.

Aufgrund dieser Aussagen besteht für das Gericht kein Zweifel, dass die Beschwerdeführerin die steuerrechtliche Situation sehr genau kannte. Sie wusste über die abgabenrechtlichen Verpflichtungen genau Bescheid. Sie wusste, dass im Gesetz ein Veranlagungsfreibetrag von € 730,-- vorgesehen ist, bei dessen Überschreiten die Verpflichtung besteht, die Einkünfte gegenüber der Abgabenbehörde zu erklären. So gesteht die Beschwerdeführerin selbst ausdrücklich zu, dass sie über die steuerrechtlichen Konsequenzen der Auftragsübernahme belehrt worden ist und in diesem Zusammenhang darauf aufmerksam gemacht wurde, dass lediglich bis zum Betrag von € 730,-- kein einkommensteuerrechtlich relevanter Vorgang vorliegt. Diese Aussagen werden von Dr. F. in seiner eidesstattlichen Versicherung bestätigt. Aus dessen Ausführungen geht hervor, dass mit der Beschwerdeführerin ein ausführliches Gespräch geführt wurde, in dem die steuerrechtliche Situation eingehend dargestellt wurde.

Trotz Kenntnis der Verpflichtung, die Einkünfte der Abgabenbehörde gegenüber zu erklären, hat es die Beschwerdeführerin unterlassen, Jahr für Jahr in den für die Streitjahre eingereichten Einkommensteuererklärungen die Einkünfte aus der Sekretariatstätigkeit bekannt zu geben. Daraus kann zu Recht darauf geschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin vorsätzlich und zwar auf jeden Fall mit bedingtem Vorsatz gehandelt hat.

Angesichts der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin über einen langjährigen Zeitraum – insgesamt handelt es sich um einen Zeitraum von immerhin 5 Jahren - die Einkünfte nicht in die Steuererklärungen aufgenommen hat, kann kein Zweifel obwalten, dass der Beschwerdeführerin ein doloses Handeln zur Last zulegen ist. Dass der Beschwerdeführerin Vorsatz anzulasten ist, ergibt sich auch daraus, dass sie die Einkünfte

aus der Sekretariatstätigkeit der Abgabenbehörde gegenüber zur Gänze verschwiegen hat.

Für ein vorsätzliches Verhalten der Beschwerdeführerin spricht schließlich auch der Umstand, dass die Beschwerdeführerin für den gesamten Tätigkeitszeitraum keine Aufzeichnungen geführt hat. Daraus erhellt, dass die Beschwerdeführerin von vornherein bestrebt war, die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte der Abgabenbehörde gegenüber nicht zu deklarieren.

Dass die Einkünfte den Veranlagungsfreibetrag von € 730,-- übersteigen, war der Beschwerdeführerin bekannt, konnte sie doch von Aufwendungen für ein in ihrer Wohnung befindliches Arbeitszimmer nicht ausgehen, da sie die Sekretariatsarbeiten dort nicht durchgeführt hat. Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer werden im vorliegenden Verfahren als Hauptabzugsposten ins Treffen geführt. Gerade unter Hinweis auf diese Aufwendungen wird gegenständlich versucht, darzutun, dass der Veranlagungsfreibetrag nicht überschritten wird. So werden im Antwortschreiben vom 22.05.2014, das auf das neuerliche Ersuchen der Abgabenbehörde ergangen ist, vollständige Gewinnermittlungen vorzulegen, von der Beschwerdeführerin die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zum zentralen Thema gemacht und dargetan, dass unter Berücksichtigung dieser Aufwendungen der Veranlagungsfreibetrag nicht überschritten werde. Auch im Vorlageantrag, der in Reaktion auf die Beschwerdevorentscheidung gestellt wurde und in der dargetan wurde, dass die Geltendmachung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer nicht möglich erscheint, wird von der Beschwerdeführerin noch einmal das Arbeitszimmer angesprochen.

Anlässlich ihrer Vernehmung am 26.02.2014 in der Abgabensache Dr. F. gab die Beschwerdeführerin auf die konkrete Frage nach dem Arbeitsort an, die Arbeiten großteils in ihrem Büro im Magistrat-O verrichtet zu haben. Manchmal habe sie auch Ablagen bei Dr. F. zu Hause erledigt. Das Bundesfinanzgericht erachtet diese Aussage als maßgebend, handelt es sich doch um die erste Aussage der Beschwerdeführerin, die zu einem Zeitpunkt getätigt wurde, in dem sie von dem auf sie zukommenden Verfahren noch keine Kenntnis hatte. Hinzu kommt, dass diese Aussage von der Beschwerdeführerin, als Zeugin unter Wahrheitspflicht stehend, erfolgt ist. Dass sie die Arbeiten in einem in ihrer Wohnung befindlichen Arbeitszimmer durchgeführt hat, wurde von der Beschwerdeführerin erst im nachfolgenden, ihre eigene Abgabensache betreffenden Verfahren, vorgebracht. Diese Aussage wurde von ihr aber schließlich selbst wieder revidiert, indem sie in den Eingaben vom 30.03.2018 und 30.04.2018 erklärt, das Büro einer Gesellschafterin der GmbH [Stadt-O] (= ihr Büro im Stadtmagistrat) für ihre Tätigkeit benutzt zu haben und damit wiederum zu ihrer ersten Aussage zurückkehrt. Damit scheiden aber ausgehend von den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin Aufwendungen für ein Arbeitszimmer als Betriebsausgabenposition aus.

Wenn die Abgabenbehörde im vorliegenden Fall die 10-jährige Verjährungsfrist zur Anwendung gebracht hat, so ist sie damit im Recht.

### 3) Anspruchszinsenbescheide

#### a) Anspruchszinsenbescheide 2005 bis 2008

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für im Gesetz bestimmt umschriebene Zeiträume zu verzinsen (Anspruchszinsen).

§ 252 BAO lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

- (1) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.
- (2) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß.
- (3) [...]

§ 252 Abs. 2 BAO erfasst Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid darstellt. Dazu gehören u.a. die Anspruchszinsen (vgl. VwGH 27.08.2008, 2006/1510150).

Wie das Höchstgericht in dem angeführten Erkenntnis dargetan hat, sind Anspruchszinsen zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt. In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden.

Anspruchszinsenbescheide sind mit Beschwerde selbstständig anfechtbar. Angesichts der Bindungswirkung können sie allerdings nicht erfolgreich mit der Begründung bekämpft werden, der maßgebende Einkommensteuer- (Körperschaftsteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. Ritz BAO<sup>6</sup> § 205 Tz 34). Zinsenbescheide setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, sondern lediglich einen solchen rechtswirksam erlassenen Bescheid voraus.

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, neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides erfolgt nicht (vgl. Ritz BAO<sup>6</sup> § 205 Tz 35).

Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen Beschwerde erhoben und diese mit der Rechtswidrigkeit der zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide begründet. Unter Bedachtnahme auf § 252 Abs. 2 BAO ist eine erfolgreiche Bekämpfung der

Anspruchszinsenbescheide mit der Begründung, wie sie von der Beschwerdeführerin vorgenommen wurde, nicht möglich, sodass die Beschwerde gegen diese Bescheide als unbegründet abzuweisen ist.

b) Anspruchszinsenbescheid 2009

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Mit Beschwerde anfechtbar sind nur Bescheide. Die rechtswirksame Erhebung einer Bescheidbeschwerde setzt voraus, dass auch ein Bescheid ergangen ist. Ist ein Bescheid gar nicht ergangen, so erweist sich eine erhobene Beschwerde als verfehlt und geht ins Leere.

Im vorliegenden Fall wurde ein Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für 2009 nie erlassen. Die von der Beschwerdeführerin eingebrachte Beschwerde gegen den vermeintlichen Anspruchszinsenbescheid 2009 ist daher als unzulässig zurückzuweisen.

Abschließend ist noch festzuhalten, dass entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin die Bescheide 2005 bis 2007 (gilt für sämtliche Bescheide – sowohl Wiederaufnahme- als auch neue Sachbescheide als auch Anspruchszinsenbescheide) rechtswirksam zugestellt wurden. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen in der Begründung der Beschwerdevorentscheidungen betr. Einkommensteuer 2005 bis 2009 verwiesen.

**Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall ist die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Soweit Rechtsfragen zu beurteilen waren, folgt das Gericht einer existierenden, einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich.

Salzburg-Aigen, am 17. Jänner 2019

