

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerden des Bf, AdresseBf, vertreten durch Stb, AdresseStb, vom 23.9.2013 und vom 3.4.2014 gegen die Bescheide des FA vom 21.8.2013 betreffend Einkommensteuer 2012 und vom 12.3.2014 betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2008 bis 2011 sowie Einkommensteuer 2008 bis 2011

I. zu Recht erkannt:

1. Soweit sich die Beschwerde vom 3.4.2014 gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2008 bis 2011 richtet, wird ihr gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.
2. Soweit sich die Beschwerde vom 23.9.2013 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 richtet, wird der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2012 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. beschlossen:

Soweit sich die Beschwerde vom 3.4.2014 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 richtet, wird sie gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

III. Gegen dieses Erkenntnis und diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 und Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erklärte in den Streitjahren 2008 bis 2012 Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit sowie (negative) Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als IT-Dienstleister.

Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren einerseits das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen hinsichtlich der Einkommensteuerverfahren betreffend die Jahre 2008 bis 2011, andererseits die in den Sachbescheiden erfolgte Kürzung von

Betriebsausgaben in den Jahren 2008 bis 2012 (Kfz-Aufwendungen und AfA für Software CD-ROM).

In der **Beschwerdevorlage** an das BFG vom 2.5.2014 führte das Finanzamt zum Punkt "**Sachverhalt und Anträge**" Folgendes aus:

"Der Beschwerdeführer übt seit 2002 eine selbständige Tätigkeit als IT-Dienstleister und -Consulter für klein- und mittelständische Betriebe inklusive Software-Erstellung und -Wartung aus.

Seit 1.05.2006 ist der Abgabepflichtige zudem in einem Angestelltenverhältnis tätig.

Im Zusammenhang mit seiner selbständigen Tätigkeit sind folgende Zahlen zu erwähnen - aufgeschlüsselt in Erlöse, Absetzung für Abnutzung (AfA) und tatsächliches Jahresergebnis:

Jahr	Erlöse	AfA		Jahresergebnis	
2002	Keine Daten	Keine Daten		15.058,28	
2003	42.716,25		4.507,21		34.012,11
2004	64.594,00		4.349,06		35.857,65
2005	48.607,50		15.121,42		15.409,90
2006	13.962,50		13.037,15		-15.087,73
2007	3.511,25	13.072,27		-14.694,48	
2008	8.075,00	12.101,25		-10.224,31	
2009	4.787,50	12.101,25		-12.129,44	
2010	3.950,00	12.101,25		-11.838,88	
2011	2.925,00	2.351,25		-3.720,98	
2012	4.850,00	1.526,86		-3.504,69	

Aufgrund der mehrjährigen Verlustsituation wurde die selbständige Tätigkeit ab dem Jahr 2009 mit Einkommensteuerbescheiden vom 21.08.2013 als unbeachtliche Liebehabereitfähigkeit eingestuft.

Gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2009, 2010, 2010 und 2011 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2009, 2010, 2011 und 2012 wurde Beschwerde am 23.09.2013 erhoben.

Aus den Vorhaltsbeantwortungen (1.10.2013, 18.12.2013 und 20.01.2014) hat sich ergeben, dass die ausgeübte Tätigkeit keine Liebehabereitfähigkeit gem. § 1 Abs. 1 LVO darstellt und die Beschwerden stattzugeben sind. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.03.2014 wurden die Beschwerden stattgegeben.

Jedoch ist es aufgrund der im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen zu einer teilweisen Kürzung der geltend gemachten Betriebsausgaben (Kfz-Kosten, AfA für VW-Golf, AfA für Software CD-ROM X) gekommen.

Aus diesem Grund wurden die Einkommensteuerverfahren 2008, 2009, 2010 und 2011 am 12.03.2014 neu aufgenommen und die Einkommensteuerbescheide dementsprechend geändert.

Die Kürzungen der Betriebsausgaben für das Kalenderjahr 2012 erfolgten mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.03.2014.

Gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008, 2009, 2010 und 2011 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2008, 2009, 2010 und 2011 wurde am 3.04.2014 Beschwerde erhoben und gegen die Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2012 der Vorlageantrag eingebracht.

Für die Einkommensteuerverfahren 2008, 2009, 2010 und 2011 wurde noch keine Beschwerdevorentscheidung erlassen, jedoch wurde vom Beschwerdeführer am 3.04.2014 der Antrag gestellt, dass das Finanzamt die Beschwerde an das zuständige Bundesfinanzgericht weiterleiten und von einer Beschwerdevorentscheidung Abstand nehmen möge, es sei denn, diese wäre im Sinne der Beschwerde.

Beweismittel:

- Vorhaltsbeantwortungen vom 13.03.2006 und 15.03.2007 sowie Anlagen zur ESt-Erklärung 2007 (20.02.2008) und 2008 (10.03.2009) zum Beweis dafür, dass in diesen Jahren keine genaue Überprüfung des Rechtsgeschäfts mit der Fa. X durchgeführt wurde.

Gleichzeitig ist daraus ersichtlich, dass die Vorlage von Fahrtenbüchern bzw. von Belegen zum Nachweis der betrieblichen Benützung des Fahrzeuges unterlassen wurde.

- Vorhaltsbeantwortungen vom 1.10.2013, 18.12.2013 und 20.01.2014 zum Beweis dafür, dass das Rechtsgeschäft mit der Fa. X, welches der Mutter des Beschwerdeführers gehört, einem Fremdvergleich nicht standhält. Zudem ist aus den vorgelegten Unterlagen abzuleiten, dass der Anteil der betrieblichen Nutzung des Kfz viel niedriger (15%) als beantragt (90%) ist. Dass der Beschwerdeführer kein Fahrtenbuch führt ist daraus auch erkennbar.

- Behördenabfrage aus dem Zentralen Melderegister (ZMR) zum Beweis dafür, dass der Abgabepflichtige erst seit 14.12.2009 seinen Hauptwohnsitz in AdrBf, begründet hat. Vom 11.04.2005 bis 14.12.2009 hatte er seinen Hauptwohnsitz in AdrBfalt. Daraus ist abzuleiten, dass der betriebliche Anteil an der Nutzung des Kfz zumindest in den Kalenderjahren 2008 und 2009 noch geringer als bisher angenommen sein muss.

Anträge:

- Vorführung der Ernährungssoftware, damit eine Gerautbeurteilung auch für das BFG erfolgen kann, ob der seinerzeitige Kaufpreis in Höhe von EUR 70.200,- angemessen war. Gleichzeitig soll die Verbindung zum jetzigen Vertrieb des Quellcodes der Software aufgezeigt werden.

Stellungnahme:

Zur Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2008, 2009, 2010 und 2011:

Der Abgabepflichtige führt in der Beschwerde vom 3.04.2014 aus, dass im Zuge der Veranlagungen 2005, 2006, 2007 und 2008 die PKW-Aufwände bereits mehrmals detailliert geprüft wurden.

Tatsächlich wurden am 13.03.2006 sowie am 15.03.2007 Vorhalte an dem Abgabepflichtigen hinsichtlich Kfz-Kosten gesendet. Für die Jahre 2007 und 2008 hat der Beschwerdeführer von selbst seine Aufwände im Zusammenhang mit dem Pkw übermittelt.

Dabei hatte der Abgabepflichtige lediglich Kontoauszüge „PKW Aufwände“ mit der Auflistung der Garagenmieten, Parkschein- und Treibstoffkosten vorgelegt (die Vorhalte sowie Anlagen zur ESt-Erklärung befinden sich im Anhang).

Jedoch wurde in all diesen Jahren keinerlei Fahrtenbücher oder Belege abverlangt und vorgelegt, um einen Privatanteil zu ermitteln. Dies erfolgte erst im Zuge des Vorhalteverfahrens am 1.10.2013, 18.12.2013 sowie 20.01.2014.

Weiters führt der Abgabepflichtige in der Beschwerde vom 3.04.2014 aus, dass er im Rahmen der Einkommensteuer 2005 persönlich vorgeladen wurde, um dieses Geschäft im Detail zu prüfen. Dabei wurde er nach dem Zweck der Anschaffung und der Angemessenheit des Kaufpreises gefragt und auch die dazugehörigen Unterlagen vorgelegt.

Eine Vorladung des Beschwerdeführers zur Prüfung des Rechtsgeschäftes ist aus dem Steuerakt nicht ersichtlich. Weder ein Protokoll aus der Besprechung noch ein Aktenvermerk ist davon vorhanden.

Der Abgabepflichtige wurde aber im Zuge der Veranlagung 2005 aufgefordert, die Werbungskosten in Höhe von EUR 11.838,97 detailliert aufzugliedern (Vorhalt vom 13.03.2006).

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung wurden vom Abgabepflichtigen auch die Rechnungen zum Erwerb der Software der Fa. X sowie die Ein-/Ausgabenrechnung vorgelegt. Dabei ist der zuständigen Referentin aufgefallen, dass der Abgabepflichtige die laufenden Ratenzahlungen und nicht die AfA abgesetzt hat. Er wurde im Einkommensteuerbescheid 2005 auch darauf hingewiesen:

„Die Anschaffungskosten für den Erwerb der CD-ROM Höhe von € 58.500,-- wurden auf eine Nutzungsdauer von 6 Jahren verteilt und die Abschreibung mit € 9.750,-- angesetzt. Sie werden daher aufgefordert, bei den zukünftigen Veranlagungen diese Abschreibung - und nicht die laufenden Ratenzahlungen – zu berücksichtigen.“

Die näheren Details (keine Fremdüblichkeit: Frau X ist Mutter des Abgabepflichtigen; sie hat keinerlei technischen Qualifikationen zur Erstellung einer solchen Software; keine

Individualsoftware; nachträgliche Reduktion der laufenden Raten von EUR 943,50 auf EUR 812,50, weil das Finanzamt eine Korrektur bei der AfA vorgenommen hat – siehe voriger Punkt) sind erst im Zuge des Vorhalteverfahrens am 1.10.2013, 18.12.2013 sowie 20.01.2013 bekannt geworden.

Aus diesem Grund erfolgte die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2008, 2009, 2010 und 2011 gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO zu Recht.

Zur Begründung der Sachbescheide:

Hinsichtlich Kfz-Kosten wird ausgeführt, dass die Berechnung der Kilometeleistung vom Finanzamt sehr großzügig vorgenommen wurde. So wurden pro Stunde eine Fahrt hin und retour gerechnet, d.h. bei 13,75 Stunden sind 14 Fahrten angenommen worden.

Dass der Beschwerdeführer einzelne Kundentermine im Anschluss an seine nichtselbständige Tätigkeit, die er ebenfalls in Wien ausübt, wahrnimmt, ist doch selbstverständlich. Zudem gibt der Abgabepflichtige in der Vorhaltsbeantwortung vom 20.11.2013 selbst an, dass er zur Fernwartung der Infrastruktur seiner Kunden und Aktualisierung der Software das Internet fast ausschließlich betrieblich nutzt. Das zeigt, dass ein regelmäßiger Besuch bei Kunden der IT-Branche oft gar nicht vor Ort erfolgen muss, sondern über das Internet erfolgen kann.

Die Aussage, dass der PKW hauptsächlich für kurze Einkaufsfahrten im Ort in Verwendung ist, geht ins Leere, wenn man sich die Gesamtkilometerleistung in Höhe von 21.375 für das Jahr 2012 ansieht (Kilometerleistung 3.05.2012 bis 10.12.2012 ca. 14.250 km, geschätzte Kilometerleistung Jänner bis April: 7.125 km). Davon sind 3.226 km den betrieblichen Fahrten zuzurechnen.

Schlussendlich ist auszuführen, dass laut EKIS-Abfrage vom 17.12.2013 auf den Namen des Abgabepflichtigen nur ein Fahrzeug (Kennzeichen) zugelassen ist.

Im Übrigen wird die Bescheidbegründung vom 12.03.2014 sowie die Begründung in der Beschwerdeentscheidung vom 11.03.2014 aufrechterhalten.

Hinsichtlich der AfA für die Software CD-ROM X wird ebenfalls die Bescheidbegründung vom 12.03.2014 aufrechterhalten sowie gleichzeitig der Antrag gestellt, die Ernährungssoftware in der mündlichen Verhandlung vorzustellen, damit auch das BFG eine Gesamtbeurteilung treffen kann, ob der seinerzeitige Kaufpreis in Höhe von EUR 70.200,- angemessen ware. Gleichzeitig soll die Verbindung zum jetzigen Vertrieb des Quellencodes der Software aufgezeigt werden."

Mit Schreiben vom 11.10.2017 hat der steuerliche Vertreter des Bf. den in der Beschwerde vom 3.4.2014 gestellten Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurückgezogen.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

1. Zur Verfahrenschronologie

1.1. Mit Bescheiden vom 21.8.2013 hat das Finanzamt die amtswegige Wiederaufnahme hinsichtlich der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2009 bis 2011 verfügt und gleichzeitig neue Sachbescheide 2009 bis 2011 sowie einen Erstbescheid für das Jahr 2012 erlassen. In den Sachbescheiden 2009 bis 2012 ist das Finanzamt in Bezug auf die Tätigkeit des Bf. als IT-Dienstleiter von einer Liebhabereitätigkeit ausgegangen und hat die daraus erklärten Verluste unberücksichtigt gelassen.

1.2. Die Beschwerde vom 23.9.2013 richtet sich gegen die vorgenannten Wiederaufnahme- und Sachbescheide vom 21.8.2013 und rügt das Nichtvorliegen von Wiederaufnahmsgründen sowie die Beurteilung der vom Bf. ausgeübten Tätigkeit als Liebhaberei.

1.3. Nach einem Vorhalteverfahren (Ergänzungersuchen vom 1.10.2013, 18.10.2013, 18.12.2013 und 20.1.2014) wich das Finanzamt von seiner in Bezug auf das Vorliegen einer Liebhabereitätigkeit vertretenen Rechtsauffassung ab und erließ am 11.3.2014 die bekämpften Bescheide vom 21.8.2013 abändernde Berufungsverentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011, in welchen die ursprünglich vom Bf. erklärten Verluste berücksichtigt wurden. Für das Jahr 2012 erließ das Finanzamt gleichfalls am 11.3.2014 eine (den Erstbescheid vom 21.8.2013 zu Ungunsten des Bf. abändernde) Berufungsverentscheidung, in welcher - nach Kürzung der vom Bf. geltend gemachten Kfz-Aufwendungen - die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit € 1.641,41 (lt. Erklärung betrug der Verlust € - 3.504,69) der Einkommensteuerbemessung zu Grunde gelegt wurden.

1.4. Am 12.3.2014 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der mit Bescheiden vom 11.3.2014 abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren betreffend 2009 bis 2011 (siehe vorstehend unter Pkt 1.3.). In den Einkommensteuerbescheiden 2009 bis 2011 kamen - nach Betriebsausgabenkürzungen (Kfz-Aufwendungen, AfA CD-ROM) - nunmehr positive Einkünfte aus selbständiger Arbeit zum Ansatz. Gleichfalls am 12.3.2014 wurde auch das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008 (abgeschlossen durch Bescheid vom 10.3.2009) wiederaufgenommen und im neuen Sachbescheid vom gleichen Tag - nach Betriebsausgabenkürzungen - die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit € 3.607,46 (lt. Erklärung € -10.224,31) berücksichtigt.

1.5. Die verfahrensgegenständliche Beschwerde vom 3.4.2014 richtet sich gegen die vorangeführten Bescheide vom 12.3.2014 (hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2011 und Einkommensteuer 2008 bis 2011) sowie gegen die Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2012 vom 11.3.2014. Hinsichtlich des Jahres 2012 wertete das Finanzamt den Schriftsatz als Vorlageantrag im Sinne des § 264 BAO, hinsichtlich der Vorjahre 2008 bis 2011 unterblieb eine Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO.

1.6. Zur Beschwerdevorlage vom 2.5.2014 wird auf die bereits eingangs dargestellten Ausführungen des Finanzamtes verwiesen.

2. Zu den Streitpunkten

Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren einerseits das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen hinsichtlich der Einkommensteuerverfahren betreffend die Jahre 2008 bis 2011, andererseits die Kürzung von Betriebsausgaben in den Jahren 2008 bis 2012 (Kfz-Aufwendungen und AfA für Software CD-ROM).

Zur Wiederaufnahme wendet der Bf. ein, dass keine Wiederaufnahmegründe vorgelegen seien. Zu den Sachbescheiden bringt er im Wesentlichen vor, dass die PKW-Aufwände sowie das Rechtsgeschäft mit der Fa. X (AfA für CD-ROM) vom Finanzamt bereits mehrmals detailliert geprüft worden seien.

3. Zur Wiederaufnahme

§ 303 BAO idgF lautet:

(1) *Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn*

1. *der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
2. *Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
3. *der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,*

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

2) *Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:*

- a) *die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;*
- b) *die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.*

(3) *Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamem Umstände zu bestimmen.*

Der Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist dann erfüllt, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen.

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sei dient aber nicht dazu, bloß die Folgen

einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen.

Hatte die Abgabenbehörde im Bescheiderlassungzeitpunkt bereits Kenntnis von Tatsachen und/oder Beweismitteln, berechtigen diese die Abgabenbehörde nicht zur Vornahme einer Wiederaufnahme von Amts wegen.

Sowohl die amtswegige Wiederaufnahme als auch die Bewilligung einer beantragten Wiederaufnahme liegen im Ermessen der zuständigen Behörde. Die Ermessensübung ist entsprechend zu begründen.

Zur Ermessensübung enthält die Regierungsvorlage (2007 BlgNR 24. GP, 22) folgende Aussagen:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens dient grundsätzlich dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung; dies unabhängig davon, ob sie sich zu Gunsten des Abgabengläubigers oder zu Gunsten des Abgabenschuldners auswirkt. Sie darf somit (aus Ermessensüberlegungen) nur ausnahmsweise (insbesondere bei absoluter und relativer Geringfügigkeit der Auswirkungen, bei Vortäuschung von Aktiva in Gläubigerschädigungsabsicht, wiederholte vorsätzliche Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, als Folge des Grundsatzes von Treu und Glauben oder bei Uneinbringlichkeit der aus ihr resultierenden Nachforderung) unterbleiben.“

Wenn der Bf. in seiner Beschwerde vom 3.4.2014 vorbringt, dass für eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2008 bis 2011 keine Wiederaufnahmegründe vorliegen, so ist ihm aus nachfolgenden Gründen beizupflichten:

3.1. Zum Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2008

Mit Bescheid vom 12.3.2014 hat das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 verfügt (*„Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2008 (Bescheid vom 10.03.2009) wird gem. § 303 (1) BAO wieder aufgenommen“*) und dies wie folgt begründet:

„Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/ oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Hinsichtlich der Begründung für die Wiederaufnahme wird auf die Begründung des Sachbescheides verwiesen. Als Wiederaufnahmsgründe sind insbesondere die Nichtführung eines Fahrtenbuches zum Nachweis der betrieblichen Nutzung bzw. die

Höhe der betrieblichen Benutzung sowie die näheren Umstände zum Rechtsgeschäft mit der Fa. X zu nennen.“

Die zusätzliche Bescheidbegründung (Verf 67) zum Einkommensteuerbescheid 2008 (sowie zu den Einkommensteuerbescheiden 2009 bis 2011) enthält umfangreiche Ausführungen sowohl zur Berechnung des betrieblichen Kfz-Anteiles (Anm.: diesen hat das Finanzamt aus vom Bf. vorgelegten Unterlagen betreffend das Jahr 2012 ermittelt und analog auf die Jahre 2008 bis 2011 angewendet) als auch zum Rechtsgeschäft mit der Fa. X (Erwerb Software CD-ROM lt. Rechnung vom 1.10.2004) sowie zu Rechtsbeziehungen bzw. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen.

- Zum Wiederaufnahmsgrund "*Nichtführung eines Fahrtenbuches bzw. Höhe der betrieblichen Nutzung*" vertritt das BFG folgende Auffassung:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangten können. Das "Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 22. März 2000, 99/13/0253, und vom 18. Oktober 2007, 2003/14/0087, 0088, mwN).

Aus den vorgelegten Akten ergibt sich bei einer veranlagungsjahresbezogenen Betrachtung, dass das FA keine aktenkundigen Ermittlungshandlungen durchgeführt hat, die das Streitjahr 2008 betroffen haben.

Im Zuge des vom FA durchgeführten Ermittlungsverfahrens mag zwar die Höhe der betrieblichen Nutzung des Kfz und der Umstand, dass der Bf. kein Fahrtenbuch geführt hat, neu hervorgekommen sein, die diesbezüglichen Ermittlungshandlungen des Finanzamtes (Vorhalte vom 1.10.2013, 18.10.2013 und vom 18.12.2013) haben sich allerdings ausschließlich auf die Besteuerungszeiträume 2010 bis 2012 bezogen, ebenso betreffen die vom Bf. in diesem Zusammenhang beantworteten Fragen bzw. vorgelegten Unterlagen nur diese Zeiträume. Es ist jedoch nicht zulässig, allenfalls für die Jahre 2010 bis 2012 neu hervorgekommene Tatsachen auf frühere Zeiträume rückzuziehen und - wie im gegenständlichen Fall - als Wiederaufnahmsgrund für das Jahr 2008 heranzuziehen. Bei dem vom Finanzamt ins Treffen geführten Wiederaufnahmsgrund der Nichtführung eines Fahrtenbuches bzw. der Höhe der betrieblichen Kfz-Benutzung handelt es sich - bezogen auf das Streitjahr 2008 – somit um keine neu hervorgekommenen Tatsachen, sondern um aus Ermittlungsergebnissen betreffend die Folgejahre gezogene Rückschlüsse, die für das Jahr 2008 die Ebene einer bloßen Vermutung nicht verlassen und damit nicht geeignet sind, für dieses Jahr eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu rechtfertigen.

Es mag zwar zutreffen, daß die Kenntnis vom Nichtführen eines Fahrtenbuches in den Jahren 2010 bis 2012 geeignet sein mag, Zweifel auch für frühere Zeiträume zu begründen, jedoch sind auftauchende Zweifel für sich allein noch keine Tatsache, die den Spruch eines Wiederaufnahmbescheides zu tragen vermögen.

- zum Wiederaufnahmsgrund "*nähere Umstände zum Rechtsgeschäft mit der Fa. X*" vertritt das BFG folgende Auffassung:

Das Rechtsgeschäft mit der Fa. X (Erwerb einer CD-Rom im Jahr 2004 um € 58.000,00) war bereits im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2005 Gegenstand von Ermittlungen des damals zuständigen Wohnsitzfinanzamtes (Vorhalt vom 13.3.2006), im Zuge derer der Bf. u.a. die an ihn gerichtete Rechnung der Fa. X vom 1.10.2004 über den Erwerb einer Ernährungssoftware (netto € 58.500,00) dem Finanzamt übermittelt hat. Das Finanzamt hat daraufhin am 3.4.2006 einen Einkommensteuerbescheid erlassen, in welchem die vom Bf. iHv € 13.178,41 erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit nachfolgender Begründung auf € 15.409,90 erhöht wurden:

„1) Die Anschaffungskosten für den Erwerb der CD-Rom in Höhe von € 58.500,-- wurden auf eine Nutzungsdauer von 6 Jahren verteilt und die Abschreibung mit € 9.750,-- angesetzt.

Sie werden daher aufgefordert, bei den zukünftigen Veranlagungen diese Abschreibung - und nicht die laufenden Ratenzahlungen - zu berücksichtigen.

2) Die Abschreibung der Position PKW wurde um einen 10 %igen Privatanteil d.s. € 235,12 gekürzt.“

Aus den vorliegenden Anlagenverzeichnissen ergibt sich, dass der Bf. in den Folgejahren – und so auch im Jahr 2008 – die AfA für die vorerwähnte Software im Sinne der Aufforderung des Finanzamtes (siehe obige Bescheidbegründung) mit € 9.750,00 berücksichtigte.

Es kann im gegenständlichen Fall dahingestellt bleiben, ob nähere Umstände im Zusammenhang mit dem Erwerb der CD-Rom erst im Zuge der Ermittlungen des Finanzamtes neu hervorgekommen sind und grundsätzlich geeignet wären, eine Wiederaufnahme zu rechtfertigen, zumal jedenfalls eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanten Umstände zu erfolgen hat.

Der Grundsatz von Treu und Glauben spielt vor allem bei Ermessensentscheidungen eine Rolle.

Nach der Judikatur des VwGH (zB 21.1.2004, 2003/16/0113; 15.6.2005, 2002/13/0104; 28.10.2009, 2008/15/0049; 15.9.2011, 2011/15/0126) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch

die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (zB VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; 28.10.2009, 2008/15/0049), wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (zB VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; 22.3.2010, 2007/15/0256; 23.9.2010, 2010/15/0135; 15.9.2011, 2011/15/0126).

Unter diesem Aspekt ist die o.a. Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2005 im Rahmen der Ermessensübung (betreffend die Wiederaufnahme für das Jahr 2008) entsprechend zu beachten. In dieser Bescheidbegründung wurde der Bf. ausdrücklich vom Finanzamt aufgefordert, die Abschreibung mit € 9.750,-- zur berücksichtigen und ist der Bf. dieser Aufforderung auch im Streitjahr 2008 nachgekommen.

Unter Bedachtnahme auf den Grundsatz von Treu und Glauben im Rahmen der Ermessensübung hat daher eine Wiederaufnahme des Verfahrens auch aus diesem vom Finanzamt angeführten Grund zu unterbleiben.

Der Beschwerde war daher insoweit statzugeben, der für das Jahr 2008 ergangene Wiederaufnahmbescheid betreffend Einkommensteuer vom 12.3.2014 war aus vorangeführten Gründen aufzuheben.

3.2. Zu den Wiederaufnahmbescheiden betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2011

Mit Bescheiden vom 12.3.2014 hat das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2009, 2010 und 2011 verfügt (*„Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2009/2010/2011 (Bescheid vom 11.03.2014) wird gem. § 303 (1) BAO wieder aufgenommen“*) und dies im Wesentlichen wie folgt begründet:

„.....Hinsichtlich der Begründung für die Wiederaufnahme wird auf die Begründung des Sachbescheides verwiesen. Als Wiederaufnahmsgründe sind insbesondere die Nichtführung eines Fahrtenbuches zum Nachweis der betrieblichen Nutzung bzw. die Höhe der betrieblichen Benutzung sowie die näheren Umstände zum Rechtsgeschäft mit der Fa. X zu nennen.“

Nur neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel rechtfertigen eine Wiederaufnahme des Verfahrens. Neu hervorgekommen sind Tatsachen und Beweismittel dann, wenn sie im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent, der Behörde aber nicht bekannt waren.

Im beschwerdegegenständlichen Fall steht aufgrund der dem BFG vorliegenden Akten im Zusammenhalt mit den eingangs wiedergegebenen Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorlage fest, dass in Bezug auf das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen der maßgebliche Sachverhalt, nämlich die vom Finanzamt herangezogenen Tatsachen des Nichtführens eines Fahrtenbuches sowie des Kaufes einer Ernährungssoftware im Jahr 2004 dem Finanzamt aufgrund mehrerer Vorhalteverfahren bereits im Zeitpunkt der Erlassung der Beschwerdevorentscheidungen vom 11.3.2014 bekannt

war, jedoch unberücksichtigt blieb. Das Finanzamt hat nämlich stattgebende, den Steuererklärungen des Bf. und damit den ursprünglich (erklärungsgemäß) ergangenen Erstbescheiden entsprechende, Beschwerdevorentscheidungen erlassen, ohne dass jedoch die in diesem Zeitpunkt zwar bereits bekannten, aber erst einen Tag später als Wiederaufnahmsgründe herangezogenen Tatsachen im Rahmen der Beschwerdevorentscheidungen gewürdigt bzw. berücksichtigt wurden. Die einen Tag nach Erlassung der Beschwerdevorentscheidungen verfügte amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren erweist sich daher als rechtswidrig, zumal sie sich auf Wiederaufnahmegründe stützt, die nicht neu hervorgekommen sind.

Der Beschwerde war daher, insoweit sie sich gegen die Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 2009 bis 2011 richtet, statzugeben, die für diese Zeiträume ergangenen Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2011 waren aufzuheben.

4. Zu den Einkommensteuerbescheiden 2008 bis 2011

§ 261 Abs. 2 BAO lautet:

"Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzen Bescheid (§ 299 Abs. 2) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären."

Nachdem der Beschwerde gegen die die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide entsprochen wurde und durch die Aufhebung der die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide die Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurücktreten, in der sie sich vor der Wiederaufnahme befunden haben, waren die gegen die Sachentscheidungen (Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2011) gerichteten Beschwerden gemäß § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

5. Zur Einkommensteuer 2012

Aufgrund der mehrjährigen Verlustsituation wurde die selbständige Tätigkeit ab dem Jahr 2009 vom Finanzamt zunächst als unbeachtliche Liebhabereitätigkeit eingestuft. Neben den die Vorjahre betreffenden Bescheiden wurde auch der von der Steuererklärung abweichende Einkommensteuererstbescheid 2012 vom 21.8.2013 – in diesem blieben die Einkünfte aus selbständiger Arbeit unberücksichtigt (lt. Erklärung betrug der Verlust € -3.504,70) - mit Berufung vom 23.9.2013 bekämpft.

Nach einem Vorhalteverfahren ging das Finanzamt in weiterer Folge vom Vorliegen einer Einkunftsquelle aus und erließ am 11.3.2014 für das Jahr 2012 eine Beschwerdevorentscheidung, in deren Rahmen es zur Kürzung der Kfz-Kosten gekommen ist und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit nunmehr mit € 1.641,41 in Ansatz gebracht wurden.

In der zusätzlich ergangenen Begründung (Verf 67) zur Beschwerdevorentscheidung vom 11.3.2014 führte das Finanzamt u.a. aus:

„...Mit Vorhalt vom 18.10.2013 wurden Sie aufgefordert, zum Nachweis der betrieblichen Benützung des Fahrzeuges im Ausmaß von 90%, ein Fahrtenbuch für die Jahre 2009 bis 2012 vorzulegen.“

Darauf antworteten Sie, dass kein Fahrtenbuch geführt wurde. Die geschätzte Pauschale begründeten Sie damit, dass die privaten Verkehrswege Großteils mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Jahreskarte Nr.1234) bewältigt werden. Der PKW ist Privat nur für kurze Einkaufsfahrten im Ort in Verwendung.“

Daraufhin wurden Sie mit Vorhalt vom 18.12.2013 ersucht, für das Jahr 2012 Nachweise über die tatsächliche Leistungsverrechnung mit Kunden vorzulegen, um die betriebliche Nutzung im Ausmaß von 90% zu begründen....“

Das Finanzamt berechnete an Hand der vom Bf. vorgelegten Unterlagen das betrieblich genutzte Ausmaß des Kfz mit 15%.

Das BFG vertritt in diesem Zusammenhang folgende Auffassung:

Das auf den Bf. zugelassene Kfz wird von ihm zu betrieblichen und privaten Zwecken genutzt. Für das Jahr 2012 hat der Bf. mit 4.015,71 90% der Gesamtkosten (4.461,90 = 100%) geltend gemacht.

Aus den vom Bf. vorgelegten Unterlagen (Leistungsabrechnungen, Kilometerstände lt. div. Kfz-Belegen) ermittelte das Finanzamt die betrieblichen Fahrten im Schätzungswege mit 3.226 km sowie die Gesamtkilometerleistung mit 21.375 km und ging in weiterer Folge von einem Privatnutzung iHv 85% und einem betrieblichen Anteil iHv 15% aus. Auf Grund der geschätzten betrieblichen Fahrten im Ausmaß von 15% wurde auch die AfA für den PKW entsprechend gekürzt und mit € 195,93 (statt € 1.175,62) berücksichtigt.

Aus der Bescheidbegründung zur Berufsvorentscheidung betreffend das Jahr 2012 ergibt sich nachvollziehbar, dass die betrieblich gefahrenen Kilometer vom Finanzamt mit 3.226 errechnet wurden. In Relation zur Gesamtkilometerleistung 2012 von rd. 21.375 km ging das FA von einem betrieblichen Anteil von 15% aus. Im Beschwerdeschriftsatz vom 3.4.2014 – in Bezug auf das Streitjahr 2012 ging das Finanzamt zutreffend vom Vorliegen eines Vorlageantrages aus - wurde eingewendet, das Finanzamt habe nur die an Kunden weiter verrechenbaren Kilometer angesetzt und nicht auch die anderen „verwaltungsbedingten“ und nicht weiter verrechenbaren betrieblichen Kilometer. Die betriebliche Kilometerleistung habe in Wirklichkeit 4.260 km betragen.

Dem Beschwerdeeinwand kommt Berechtigung zu. Es ist glaubhaft, dass der Bf. – abweichen von der vom Finanzamt angestellten Berechnung - nicht nur zu Kunden gefahren ist, sondern auch andere betriebliche Fahrten (zB zu Händlern) unternommen hat. Die Differenz zwischen der vom Finanzamt angenommenen und der vom Bf. bekannt gegebenen Kilometerleistung beträgt 1.034 km für das Jahr 2012, das sind monatlich rd. 86 km. In Anbetracht der Tatsache, dass die Differenz einerseits als geringfügig zu bezeichnen ist und sich andererseits das Beschwerdevorbringen in diesem Zusammenhang als schlüssig erweist und das Finanzamt dem Vorbringen auch nicht entgegentritt, folgt das BFG den Angaben des Bf. und geht von im Jahr 2012 betrieblich gefahrenen Kilometern von 4.260 aus. In Relation zur vom Finanzamt nachvollziehbar und schlüssig anhand der Kilometerstände der vom Bf. vorgelegten Servicerechnungen ermittelten Gesamtkilometerleistung ergibt sich dadurch eine betriebliche Nutzung des Kfz von 20%.

Für das Jahr 2012 hat der Bf. mit 4.015,71 allerdings 90% der Gesamtkosten (4.461,90 = 100%) geltend gemacht.

Personenkraftwagen sind ausschließlich nach ihrer überwiegenden Nutzung dem Betriebs- oder Privatvermögen zuzuordnen. Die Zuordnung erfolgt grundsätzlich mit der Führung eines Fahrtenbuches, allerdings kommen auch andere Beweismittel in Betracht.

Aus vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass das Kfz des Bf. mit 80% überwiegend privat genutzt wird und folglich der betrieblich veranlasste Aufwand mit € 892,38 (=20% von den Gesamtkosten iHv 4.461,90) zu berücksichtigen war. Die AfA wurde auf € 261,25 angepasst.

Neuberechnung Einküfte aus selbständiger Arbeit für das Jahr 2012:

Einkünfte sA lt. BVE	1.641,41
+ Kfz-Aufwand lt. BVE 15%	+ 669,28
+ AfA Kfz lt BVE 15%	+ 195,93
+ Gewinnfreibetrag lt BVE	+ 245,27
- Kfz-Aufwand lt BFG 20%	- 892,38
- AfA Kfz lt BFG 20%	- 261,25
- Gewinnfreibetrag lt BFG	- 207,77
Einkünfte sA lt. BFG	1.390,49

Der bekämpfte Bescheid war daher im Sinne obiger Ausführungen abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

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

Die vorliegende Entscheidung steht im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des VwGH zur amtswegigen Wiederaufnahme. Beim Streitpunkt des betrieblich genutzten Umfanges des Kfz handelt es sich um eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage. Eine vom Höchstgericht zu beantwortende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt somit nicht vor.

Beilage: 1 Berechnungsblatt ESt 2012

Wien, am 24. Oktober 2017