

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Einkommensteuer 2006, Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO des Einkommensteuerbescheides 2007 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 in der am 30. Mai 2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In seinen Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2006 bis 2008 machte der Bf. im Rahmen seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb für seine nebenberufliche Tätigkeit als Versicherungsmakler u.a. Subprovision, Anbahnungsspesen, Kfz Kosten sowie Reisediäten als Betriebsausgaben geltend.

Einkommensteuer 2006:

Es wurden Subprovision in der Höhe von 3.070 Euro, Anbahnungsspesen in der Höhe von 2.789,45 Euro, Kfz Kosten in der Höhe von 6.762 Euro sowie Reisediäten in der Höhe von 2.630 Euro als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Mit Bescheid vom 16. August 2007 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2006 in der Höhe von 1.070 Euro fest.

Einkommensteuer 2007:

Es wurden Subprovision in der Höhe von 4.576 Euro, Anbahnungsspesen in der Höhe von 2.650,13 Euro, Kfz Kosten in der Höhe von 4.868,25 Euro sowie Reisediäten in der Höhe von 2.420,60 Euro als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Mit Bescheid vom 5. Februar 2009 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2007 in der Höhe von 1.468,10 Euro fest.

Einkommensteuer 2008:

Es wurden Subprovision in der Höhe von 5.768 Euro, Anbahnungsspesen in der Höhe von 3.405,02 Euro, Kfz Kosten in der Höhe von 6.479,20 Euro, sowie Reisediäten in der Höhe von 2.332 Euro als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Mit Ergänzungsersuchen vom 7. Juli 2009 betreffend die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 bzw. anlässlich einer nachprüfenden Kontrolle der Erklärungsangaben für die Jahre 2006 und 2007 mit Ergänzungsersuchen vom 8. Juli 2009 ersuchte das Finanzamt um schriftliche Stellungnahme sowie Vorlage der erforderlichen Unterlagen wie folgt:

Betreffend die geltend gemachten **Subprovisionen** ersuchte das Finanzamt um Nachweis der konkret erbrachten Leistungen, Abrechnungen, Zahlungsfluss detailliert nach Art, Umfang, zeitlicher Lagerung und Bezahlung sowie um die genaue Umschreibung der jeweils erbrachten Leistung hinsichtlich des Umfanges, des Leistungszeitpunktes und des Entgeltes.

Im Hinblick auf die geltend gemachten **Kfz-Kosten** ersuchte das Finanzamt um die Aufgliederung der Kfz-Kosten und die Bekanntgabe der Privatanteile, der Anzahl der gefahrenen Kilometer, der Privatfahrten, der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie der beruflichen Fahrten, jeweils sowohl anlässlich der nichtselbständigen Tätigkeit als auch im Zusammenhang mit den erklärten Provisionen.

Betreffend die geltend gemachten **Anbahnungsspesen** ersuchte das Finanzamt um belegmäßigen Nachweis dieser Aufwendungen sowie um Aufklärung des Zusammenhanges, mit welchem Geschäftsabschluss sie im Zusammenhang gestanden seien.

Im Übrigen ersuchte das Finanzamt um Aufgliederung der **Reisekosten** sowie um Darstellung der seitens des Bf. ausgeübten Tätigkeit und Stellungnahme dazu, wo sich das Kundengebiet des Bf. befinde.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 28. Juli 2009 teilte der Bf. mit, dass anlässlich einer Betriebsprüfung vor etlichen Jahren bzw. in der FLD Wien alles festgelegt worden sei, wie er in Zukunft zu verfahren habe. Er habe sich immer genauestens an das gehalten, auch wenn es zu seinem Nachteil gewesen sei. Die ausgeübte Tätigkeit sei heute die gleiche wie damals. Der Bf. sei nebenberuflich als Versicherungsmakler tätig. Früher habe er dafür keinen Maklerschein benötigt, seit EU-Betritt sei dies zur Vertretung einer Versicherungsanstalt jedoch notwendig. Ohne Maklerschein dürfe er nicht tätig sein, man übernehme daher als Versicherungsvertreter die Haftung dafür, den Kunden beim Abschluss der Versicherung gut und korrekt über seine Rechte und Pflichten informiert zu haben. Für den Fall, dass sich später herausstellen sollte, dass diese Information nicht stattgefunden habe, bestehe die Möglichkeit, den Makler zu klagen. Die drei

Subprovisionsempfänger des Bf. hätten keinen Maklerschein und würden sich des Provisionskontos des Bf. bedienen, da sie offiziell keinen Versicherungsabschluss tätigen könnten. Sie würden dem Bf. den ausgefüllten Versicherungsantrag übergeben, den dieser unterfertige und in seinem Namen an die Versicherungsgesellschaft weiterleite. Die dabei entstehende Provision müsse der Bf. an die drei gleich in bar auszahlen. Der Bf. übernehme die Haftung und erhalte im nächsten Jahr Folgeprämien. All dies sein in einer Vereinbarung geregelt, es habe keinen steuerschonenden Charakter, da die drei Subprovisionsempfänger ihre Einnahmen selbst versteuern müssten. Darin bestehe die einzige Veränderung eit der Betriebsprüfung bzw. Berufungsentscheidung der FLD.

Die Kfz-Kosten, Anbahnungsspesen, Reisediäten etc. seien mit dem entsprechenden auszuscheidenden Privatanteil festgelegt worden. Die glaubhafte Darstellung sei somit gegeben. De facto seien diese sicherlich um ein paar Prozentpunkte höher, doch um das ewige Hick Hack zu vermeiden, sei diese gütliche Einigung im Sinne aller Beteiligten getroffen worden.

Der Bf. komme von der Arbeit nach Hause, setze sich ins Auto und sei unterwegs für seinen Nebenberuf, ob am Wochenende oder wochentags. Das Kundengebiet erstrecke sich über ganz Österreich.

Die seitens des Finanzamtes abverlangten **Informationen sowie Nachweise** (Belege, Unterlagen, Fahrtenbuch) betreffend Subprovisionen, konkret erbrachte Leistungen, Zahlungsflüsse detailliert nach Art, Umfang, zeitlicher Lagerung, genaue Umschreibung, Aufgliederung der Kfz-Kosten, Anbahnungsspesen, Aufgliederung der Reisediäten, Darstellung der ausgeübten Tätigkeit, Kundengebiet wurden jedoch nicht erbracht.

In der Folge verfügte das Finanzamt mit Bescheid vom 4. August 2009 die Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2006 und erließ einen neuen Sachbescheid, in welchem es die Einkommensteuer 2006 in der Höhe von 5.186,63 Euro festsetzte.

Ebenfalls mit Bescheid vom 4. August 2009 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 5. Februar 2009 gemäß § 299 BAO und erließ einen neuen Sachbescheid, in welchem es die Einkommensteuer 2007 in der Höhe von 5.889,55 Euro festsetzte.

Die Einkommensteuer 2008 setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 4. August 2009 erstmals in der Höhe von 8.563,78 Euro fest.

Begründend wurde dazu ausgeführt, dass mangels Vorlage von entsprechenden Nachweisen und Verabsäumung der Mitwirkungspflicht zu den Fragen des Vorhaltes vom 7. Juli 2009 die Kfz-Kosten und die Diäten zu kürzen sowie die Anbahnungsspesen und Subprovisionen nicht anzuerkennen gewesen seien.

Mit Eingabe vom 19. August 2009 erhob der Bf. fristgerecht Berufung (in der Folge nunmehr Beschwerde) gegen den Wiederaufnahme- und neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2006, gegen den Bescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO sowie den neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2007 und gegen den

Einkommensteuerbescheid 2008. Begründend führte der Bf. aus, dass er nach Einreichung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 mittels Vorhalt am 7. Juli 2009 aufgefordert worden sei, eine Stellungnahme zur Abklärung verschiedener Angaben bis 10. August 2009 abzugeben. Am 8. Juli 2009 sei ein weiterer Vorhalt für die Jahre 2006 und 2007 von der Behörde ausgefertigt worden - mit nahezu dem gleichen äußeren Erscheinungsbild - wieder abschließend mit der Aufforderung: „Um schriftliche Stellungnahme wird ersucht.“ Dabei sei noch zu erwähnen, dass beide Vorhalte in einem Kuvert versendet worden seien. Eine schriftliche Stellungnahme sei bereits am 28. Juli 2009 erfolgt - also weit innerhalb der gestellten Frist bis 10. August 2009. Am 4. August 2009 seien bereits die gegenständlichen Bescheide erlassen worden - weit innerhalb der Frist 10. August 2009 - somit würden massive Verletzungen von Verfahrensschritten, Verfahrensvorschriften, unterlassene Sachverhaltsermittlung, Beschneidung seiner Rechte, etc. vorliegen.

Des Weiteren führte der Bf. aus, dass die belangte Behörde eine Kürzung der angegebenen Kfz-Kosten um ein Drittel vorgenommen habe. Aus heiterem Himmel, aus Jux und Tollerei, aus nicht näher dargestellten Gründen. Es sei festzuhalten, dass das Finanzamt weder die Schätzungsberechtigung noch den gewählten Prozentsatz begründet habe. Es seien auch keinerlei Anhaltspunkte für den gewählten Prozentsatz der Schätzung ersichtlich. Dabei sei weiters übersehen worden, dass die Drittelkürzung zur Folge habe, dass der PKW aus dem Betriebsvermögen heraus falle - betriebliche Nutzung unter 50%! Somit sei Kilometergeld zu verrechnen etc. Durch das Fehlen einer schlüssigen Begründung seien die neu erlassenen Bescheide als Nichtbescheide zu werten. Er hätte seine betrieblich gefahrenen Kilometer mit der sehr branchenüblichen Kilometerleistung und Zeitaufwand begründet. Die Diäten seien ebenfalls unter dem gleichen nichtbegründeten Gesichtspunkt gekürzt worden. Zudem habe die belangte Behörde in der Begründung ausgeführt, dass sie im Schätzungswege ermittelt worden sei. Jede Schätzung müsse aber einer gewissen Basis zu Grunde gelegt werden. Die Berechnung der Finanzbehörde beruhe auf einer konsenslosen Schätzung ohne irgendwelche Grundlagen und sei schlichtweg nicht nachvollziehbar.

Die Kosten der Anbahnungsspesen seien ebenfalls bereits anlässlich einer Betriebsprüfung bzw. Berufungsentscheidung abgehandelt worden. Diese Kosten würden auf Belegen beruhen und seien im branchenüblichen Bereich. Die grundlose Streichung durch die Behörde widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben, der Branchenüblichkeit und könne vom Bf. nicht nachvollzogen werden.

Zudem führte der Bf. aus, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wesentlich sei, wer die vergütungsfähige Leistung gegenüber der Versicherungsanstalt erbracht habe, denn diesem sei die Provision eigentlich gutzuschreiben. Dies seien eindeutig die Subprovisionäre, die frei und weisungsgebunden agieren würden. Eine Streichung der Subprovisionen, welche Betriebsausgaben darstellten, habe zur Folge, dass es zu einer Doppelbesteuerung komme.

Zudem fehle die ausreichende Begründung, warum die Rechtskraft eines bereits rechtskräftig erlassenen Bescheides aufgehoben worden sei. Es hätte nur eine Anführung des Gesetzeswortlautes vorgelegen. Die Aufhebung setze die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reiche nicht aus. Es sei rechtswidrigerweise die gleiche Begründung für die Wiederaufnahme, für den § 299 BAO und für die Bescheiderlassung für das Jahr 2008 genommen worden ohne Berücksichtigung, dass es sich einmal um rechtskräftige Bescheide und andererseits um einen Bescheid, der gerade erlassen worden sei, handle (Missachtung der Rechtssicherheit und Rechtskraft!). Geschweige denn, dass wie eingangs bereits erwähnt, diese Veranlagungen alle basierend auf Treu und Glauben der stattgefundenen Betriebsprüfung bzw. des Berufungsverfahrens gemacht worden seien.

Der Bf. ersuche daher um antragsgemäße Veranlagung unter Aufhebung der angefochtenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit und unterlassener sorgfältiger Sachverhaltsermittlung. Im gegenständlichen Verfahren seien entscheidungsrelevante Sachverhaltsermittlungen unterlassen worden, bei deren Durchführung anders lautende (antragsgemäße) Bescheide zu erlassen gewesen wären. Daraus habe sich die Berechtigung der Aufhebung der Bescheide und somit der Stattgabe der Beschwerde und Anträge ergeben.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 9. November 2009 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 25. November 2009 beantragte der Bf. die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte ergänzend aus, dass die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeverentscheidung überhaupt nicht auf seine Gründe und Argumente eingegangen sei. Der Bf. beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

In der mündlichen Verhandlung brachte die Vertreterin des Finanzamtes vor, dass aus ihrer Sicht seitens des Finanzamtes keinerlei Fehler unterlaufen seien. Es sei ein Ergänzungsersuchen mit klar formulierten Fragen an den Bf. geschickt worden. Da die Antwort des Bf. keinerlei weitere Informationen zu den geltend gemachten Betriebsausgaben enthalten habe, bestand seitens des Finanzamtes keine andere Möglichkeit, als die Betriebsausgaben mangels Nachweis nicht anzuerkennen.

Der Bf. erschien nicht persönlich, sondern ließ sich von seinem Bruder vertreten. Dieser berief sich im Hinblick auf die geltend gemachten Betriebsausgaben auf eine in den Jahren 1985 bis 1990 stattgefundene Betriebsprüfung. In den Folgejahren habe er sich immer an die von der Betriebsprüfung festgelegten Prozentsätze gehalten. Auch damals wurde für die Anerkennung der Kfz-Kosten und Reisediäten kein Fahrtenbuch gefordert. Im Übrigen legte der Bf. einen Sack mit Belegen für die Streitjahre 2006 bis 2008 vor.

B) Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Mangels Übermittlung der in den Ergänzungsersuchen vom 7. und 8. Juli 2009 geforderten Informationen und Nachweise verfügte die belangte Behörde die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich der Einkommensteuer 2006 und hob den Einkommensteuerbescheid 2007 gemäß § 299 Abs. 1 BAO. In der Folge wurden neue Sachbescheide für die Jahre 2006, 2007 und 2008 erlassen. Dabei blieben die Aufwendungen für Subprovisionen und Anbahnungsspesen sowie 1/3 der geltend gemachten Kfz-Aufwendungen unberücksichtigt.

Subprovisionen:

Der Bf. macht im Rahmen seiner nebenberuflichen Tätigkeit als Versicherungsmakler Subprovisionen an seinen Bruder, seine Schwägerin und seine Mutter für die Vermittlung von Versicherungsverträgen als Betriebsausgaben geltend, ohne dafür Nachweise zu erbringen.

Anbahnungsspesen:

Der Bf. macht für den Abschluss von Versicherungsverträgen mit Kunden Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben geltend und legte Gasthausrechnungen vor.

Kfz-Kosten und Reisediäten:

Der Bf. führte mit seinem PKW sowohl betrieblich als auch privat veranlasste Fahrten durch. Ein Fahrtenbuch oder vergleichbare Aufzeichnungen wurden nicht geführt. Die belangte Behörde hat die Kfz- und Fahrtkosten im Schätzungswege ermittelt.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Der Bf. ist der mehrfachen Aufforderung der belangten Behörde, Informationen sowie Nachweise betreffend die geltend gemachten Betriebsausgaben zu erbringen, nicht nachgekommen.

Im Hinblick auf die geltend gemachten Subprovisionen wurden weder eine schriftliche Subprovisionsvereinbarung noch Honorarnoten, Rechnungen bzw. Empfangs- und Zahlungsbestätigungen, die den Zahlungsfluss bestätigen, vorgelegt.

Betreffend die geltend gemachten Anbahnungsspesen wurde weder mitgeteilt, welche Anbahnungsspesen im Zusammenhang mit einem Geschäftsabschluss standen noch wurden die entsprechenden Nachweise für das Vorliegen von Anbahnungsspesen, sondern lediglich Gasthausrechnungen vorgelegt.

Hinsichtlich der Zuordnung der Kfz-Kosten sowie der Reisediäten hat der Bf. weder ein Fahrtenbuch noch andere aussagekräftige Aufzeichnungen, wie etwa

Reisekostenabrechnungen, die die erforderlichen Angaben enthalten, geführt. Darüber hinaus gibt es keine Aufzeichnungen über die Anzahl der betrieblichen Fahrten und die Anzahl der privat zurück gelegten Fahrten. Ordnungsgemäße Aufzeichnungen müssen eine klare, nachvollziehbare Trennung zwischen betrieblichen und privaten Fahrten aufzeigen. Die vom Bf. vorgelegten Aufzeichnungen entsprechen diesen Anforderungen in keiner Weise. Darüber hinaus wurde der Bf. vom Finanzamt mit Schreiben vom 7. Und 8. Juli 2009 aufgefordert, eine Aufgliederung der Kfz-Kosten vorzunehmen und den Privatanteil, die Anzahl der gefahrenen Kilometer, die Privatfahrten, die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie die beruflichen Fahrten, jeweils anlässlich der nichtselbständigen Tätigkeit und im Zusammenhang mit den erklärten Provisionen, bekannt zu geben. Dies hat der Bf. nicht getan.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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.

Tatsachen iSd. § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006; VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135; VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Dem Gleichheitssatz, dem Normzweck sowie den im § 20 genannten Kriterien kommt bei den Ermessensentscheidungen Bedeutung zu. Stets hat eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanten Umstände zu erfolgen (Ritz6, BAO, § 303, RZ 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 (VwGH 2.4.1990, 89/15/0005; VwGH 22.3.2000, 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 30.5.1994, 93/16/0096; 28.5.1997, 94/13/0032; 30.1.2001, 99/14/0067). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (Ritz6, BAO, § 303, RZ 67).

Vor diesem Hintergrund hat die belangte Behörde, welche erst nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2006 im Rahmen der nicht ordnungsgemäßen Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 8. Juli 2009 von den neuen Tatsachen, wonach keinerlei Nachweise für die betriebliche Veranlassung der geltend gemachten Ausgaben und deren tatsächliche Zahlung vorliegen, Kenntnis erlangt hat, die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2006 zu Recht verfügt.

3.2. Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß § 299 Abs. 1 BAO

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht. Für die Aufhebung ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend (vgl. Ritz 6, § 299, Rz 9-14).

Die belangte Behörde hat erst nach erstmaliger Festsetzung der Einkommensteuer 2007 am 5. Februar 2009, nämlich im Rahmen der nicht ordnungsgemäßen Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 8. Juli 2009, davon Kenntnis erlangt, dass im Hinblick auf die geltend gemachten Ausgaben keinerlei Nachweise für deren betriebliche Veranlassung und deren tatsächliche Zahlung vorliegen. Aus diesem Grund wurden die geltend gemachten Betriebsausgaben im Zeitpunkt der Veranlagung des Jahres 2007 zu Unrecht berücksichtigt, wodurch sich der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2007 vom 5. Februar 2009 nachträglich als rechtswidrig erwiesen hat. Vor diesem Hintergrund erfolgte die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2007 gemäß § 299 Abs. 1 BAO zu Recht.

Eine darüber hinausreichende Begründung, wie in der Beschwerde ins Treffen geführt, fordert § 299 Abs. 1 BAO nicht.

3.3. Mitwirkungsverpflichtung und Nachweispflicht

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Die Abgabenbehörden sind daher verpflichtet, den Akteninhalt bei der Veranlagung zu berücksichtigen (VwGH 25.3.1994, 92/17/0298) und in jenen Bereichen, in denen sich gegen den Inhalt der Abgabenerklärung Bedenken ergeben, Ermittlungshandlungen vorzunehmen. Zu den gegebenenfalls gebotenen Ermittlungsmaßnahmen gehört ua die Erlassung von Ergänzungsaufträgen.

Aus diesem Grund hat die belangte Behörde die beiden Ergänzungersuchen vom 7. und 8. Juli 2009 zu Recht erlassen, für einen – wie in der Beschwerde ins Treffen geführten Willkürakt – gibt es keinerlei Anhaltspunkte.

Nach Abs. 2 leg. cit. ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Es liegt somit im Rahmen der Mitwirkungspflicht des Bf., im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung jene Umstände darzulegen und die entsprechenden Nachweise vorzulegen, aus denen die Höhe der von ihm geltend gemachten Betriebsausgaben für Subprovisionen, Anbahnungsspesen, Kfz-Kosten und Reisediäten hervorgeht und als erwiesen anzunehmen ist.

Hinsichtlich der innerhalb der gesetzten Frist zur Beantwortung des Ergänzungersuchens erlassenen Einkommensteuerbescheide ist anzumerken, dass dieser Umstand keine Verletzung der Verfahrensvorschriften darstellt, zumal der Bf. bereits auf das Ergänzungersuchen geantwortet hatte und nicht davon auszugehen war, dass seitens des Bf. Ergänzungen nachgereicht würden. Darüber hinaus ist festzustellen, dass bis heute keine Ergänzungen zu den beiden Ergänzungersuchen erfolgten.

Der amtswegigen Ermittlungspflicht (beherrscht von der Officialmaxime, gerichtet auf die Ermittlung der materiellen Wahrheit) steht als Korrelat die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen gegenüber (siehe Stoll, BAO-Kommentar, 1271).

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabevorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen.

Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH 20.9.1989, 88/13/0072, 25.1.1999, 90/16/0231). Durch die Nichtvorlage der entsprechenden Nachweise hat der Bf. diesen Anforderungen nicht entsprochen.

Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht – zB. bei Nichtbeantwortung eines Vorhaltes - verletzt, doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst (VwGH 3.11.1986, 84/15/0197; 27.9.1990, 89/16/0225, 5.11.1986, 85/13/0012). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte

Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 22.10.1996, 92/14/0224; 30.9.1998, 94/13/0099; 30.5.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011).

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181).

Gemäß § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. § 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde.

Gemäß § 138 Abs. 2 BAO sind Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

3.4. Betriebsausgaben (Subprovisionen, Anbahnungsspesen, Kfz-Kosten, Reisediäten)

Betriebsausgaben sind im Allgemeinen durch schriftliche Belege nachzuweisen (VwGH 29.1.1991, 89/14/0088). Die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen ist grundsätzlich von Amts wegen festzustellen, wobei den Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht trifft. Der Steuerpflichtige hat die Richtigkeit seiner Angaben zu beweisen (VwGH 26.9.1990, 86/13/0097).

a) Subprovisionen

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und schließlich zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen auch abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich, vgl. VwGH 24.2.1999, 96/13/0201).

Bei solchen Verträgen müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, um eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung vornehmen zu können (vgl. VwGH 25.11.1997, 96/14/0024).

Betreffend die Geltendmachung der im Rahmen seiner nebenberuflichen Tätigkeit als Versicherungsmakler geleisteten Subprovisionen an seinen Bruder, seine Schwägerin und seine Mutter wird festgehalten, dass der Bf. die **betriebliche Veranlassung** der geltend gemachten Ausgaben und deren **tatsächliche Zahlung** an Dritte durch entsprechende Unterlagen und Belege nachzuweisen hat. Da aber weder eine schriftliche Subprovisionsvereinbarung noch Honorarnoten oder Rechnungen, mit denen von den namhaft gemachten Empfängern Subprovisionen in Rechnung gestellt wurden,

noch Belege für die Auszahlung der Subprovisionen vorgelegt wurden, hat der Bf. somit weder die betriebliche Veranlassung noch den Zahlungsfluss der behaupteten Subprovisionszahlungen nachgewiesen und konnte somit auch nicht glaubhaft machen, dass ihm aus diesem Titel Kosten entstanden sind.

Auf Grund der fehlenden Nachweise und Mitwirkung des Bf. im Abgabungsverfahren wurden die Kosten vom Finanzamt somit nachvollziehbar in Zweifel gezogen. Fehlt ein Nachweis der Höhe und dem Grunde nach, ist die Abgabenbehörde davon enthoben, Beweise selbst aufzunehmen bzw. die Höhe der Aufwendungen zu schätzen.

Ein Abzug der geltend gemachten Betriebsausgaben für Subprovisionen in den Jahren 2006 bis 2008 kommt daher nicht in Betracht.

b) Anbahnungsspesen

Nach der Rechtsprechung sind unter Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern. Unmaßgeblich für die Beurteilung als Repräsentationsaufwendungen sind die Motive für die Tragung des Aufwandes, die Möglichkeit, sich dem Aufwand entziehen zu können oder das Vorliegen eines ausschließlich beruflichen Interesses.

Vom grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen sieht § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 lediglich eine Ausnahme vor, wonach die Bewirtung von Geschäftsfreunden dann zur Hälfte abzugsfähig ist, wenn der Werbezweck wesentlicher Charakter der Veranstaltung ist **und** die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Diese Voraussetzungen sind vom Steuerpflichtigen nachzuweisen.

Dabei ist unter dem Begriff der Werbung im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen (VwGH 26.3.2003, 97/13/0108; 16.10.2002, 98/13/0206). Bewirtungen von Geschäftsfreunden sind also nur dann abzugsfähig, wenn der Abgabepflichtige dartut, dass er anlässlich der Bewirtung jeweils eine auf seine berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten hat.

Des Weiteren resultiert selbst aus der beruflichen Veranlassung einer Besprechung nicht zwingend eine berufliche Veranlassung der dabei angefallenen Bewirtungsspesen. Aufwendungen, die im Bestreben getätigt werden, den dem gesellschaftlichen Status entsprechenden Konventionen zu entsprechen, erfüllen noch nicht den Ausnahmetatbestand des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG (vgl. Jakom, EStG, Kommentar, Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis).

Darüber hinaus ist das Vorliegen der Voraussetzungen (dass die Bewirtung der Werbung diene und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung weitaus überwog) vom Steuerpflichtigen **für jede einzelne Aufwendung nachzuweisen** (VwGH 16.3.1993, 92/14/0228), eine bloße Glaubhaftmachung im Sinne des § 138 Abs. 1 BAO, dass die Aufwendungen dem Werbezweck gedient haben, reicht nicht aus (VwGH 22.3.2006,

2002/13/0023). Erforderlich ist die Darlegung, welches konkrete Rechtsgeschäft ernsthaft angestrebt bzw. tatsächlich abgeschlossen wurde. Nicht ausreichend ist die bloße Angabe von Personen und von Projekten (VwGH 26.3.2003, 97/13/0108) oder die bloße Vorlage von Restaurantrechnungen (VwGH 10.9.1998, 96/15/0198) bzw. Wirtshauszetteln (VwGH 16.3.1993, 92/14/0228).

Der Bf. macht Anbahnungsspesen in der Höhe von 2.789,45 Euro (für 2006), 2.650,13 Euro (für 2007) und 3.405,02 Euro (für 2008) als Betriebsausgaben geltend. Dabei handelt es sich durchwegs um Bewirtungsaufwendungen.

Da der Bf. im Hinblick auf die Bewirtungsaufwendungen lediglich die entsprechenden Gasthausrechnungen vorgelegt hat, der Werbezweck der Bewirtung sowie die überwiegend betriebliche Veranlassung der Aufwendungen aber weder dargetan wurde noch ersichtlich ist, ist bei den geltend gemachten Bewirtungskosten mangels Erfüllung der Voraussetzungen nicht von Betriebsausgaben auszugehen.

Soweit der Bf. in diesem Zusammenhang auf die anlässlich der Betriebsprüfung in den Jahren 1985 bis 1990 „abgehandelten“ Kosten verweist, ist festzustellen, dass die geltend gemachten Betriebsausgaben in jedem einzelnen Jahr gesondert nachzuweisen sind und die zu einem früheren Zeitpunkt getroffenen Feststellungen keine Bindungswirkung für zukünftige Entscheidungen entfalten. Da die belangte Behörde somit nicht an die Feststellungen der Betriebsprüfung der Jahre 1985 bis 1990 gebunden war, sondern vielmehr die geltend gemachten, aber nicht nachgewiesenen Betriebsausgaben zu Recht nicht anerkannt hat, geht auch der Einwand des Bf. betreffend Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben ins Leere.

c) Kfz-Kosten und Reisediäten

Aufwendungen für ein betriebliches Kfz sowie betriebliche Fahrten mit dem Kfz (Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnort und Betriebsstätte) und für (sonstige) Betriebsfahrten sind als Betriebsausgaben absetzbar. Betriebsausgaben sind dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen. Kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung (vgl. Doralt, EStG, § 4 Tz 269); steht fest, dass eine Betriebsausgabe vorliegt, ist aber ihre Höhe nicht erwiesen, so ist die Behörde zur Schätzung berechtigt (§ 184 BAO). Betriebsausgaben sind insbesondere dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige keine Aufzeichnungen geführt hat.

Bei betrieblich veranlassten Fahrtaufwendungen ist die betriebliche Nutzung eines Fahrzeuges grundsätzlich mittels Fahrtenbuch nachzuweisen (VwGH 21.2.1996, 93/14/0167). Aus dem laufend geführten Fahrtenbuch müssen der Tag (Datum) der betrieblichen Fahrt, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der betrieblichen Fahrt, Zweck jeder einzelnen betrieblichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in privat und betrieblich gefahrene Kilometer, ersichtlich sein (VwGH 23.5.1990, 56/13/0181, VwGH 16.9.1979, 0373/70).

Der Nachweis der Fahrtkosten kann auch durch andere Aufzeichnungen, die eine verlässliche Beurteilung ermöglichen, erbracht werden (VwGH 23.5.1990, 86/13/0181).

Ordnungsgemäße Aufzeichnungen müssen eine klare, nachvollziehbare Trennung zwischen betrieblichen und privaten Fahrten aufzeigen. Die Anzahl der betrieblichen Fahrten samt zurückgelegter Kilometer, die Anzahl der privat zurück gelegten Fahrten, die Gesamtkilometeranzahl und der Zweck der beruflichen Reisen müssen nachvollziehbar sein.

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. keine Aufzeichnungen im eben dargestellten Sinn geführt. Es wurden lediglich Rechnungen für Reparaturen, Service, Versicherung, ÖAMTC, Vignette, Parken usw. eines Kfz im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegt. Damit hat der Bf. zwar glaubhaft gemacht, dass er die Betreuung seines Kundenstocks mittels "Privat-Kfz" vorgenommen hat; wie viele Kilometer der Bf. jedoch betrieblich und privat zurückgelegt hat, steht damit in keiner Weise fest. Auch über Art und Umfang der betrieblich veranlassten Fahrten wurden keine Angaben gemacht. Die Reisediäten wurden ebenfalls nicht nachgewiesen.

Führt der Steuerpflichtige aber kein Fahrtenbuch und erbringt auch sonst keinen Beweis dafür, welche Fahrten im Interesse seines Betriebes notwendig waren, ist die Abgabenbehörde, wie bereits oben dargelegt, berechtigt, den auf die Privatfahrten entfallenden Teil der Fahrtkosten zu schätzen (vgl. VwGH 12.6.1985, 83/13/0219; 16.4.1991, 90/14/0043; 19.5.1993, 91/13/0045).

Nach § 184 Abs. 2 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Angesichts der zahlreichen Unsicherheiten in Bezug auf die tatsächlichen Betriebsausgaben des Bf. im Zusammenhang mit seinem Privat-Kfz erscheint der von der belangten Behörde vorgenommene, griffweise geschätzte pauschale Betriebsausgabensatz von 2/3 der geltend gemachten Aufwendungen für das Fahrzeug angemessen. Tatsächlich wäre die belangte Behörde bei gänzlich fehlenden Nachweisen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach sowie nicht vorhandener Mitwirkung des Bf. im Abgabenverfahren davon enthoben gewesen, die Höhe der Aufwendungen zu schätzen. In diesem Zusammenhang erscheint der Einwand des Bf., wonach die belangte Behörde die Kürzung der Kfz-Kosten sowie der Reisediäten „aus Jux und Tollerei, aus nicht näher dargestellten Gründen“ vorgenommen habe, umso weniger nachvollziehbar.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit der Revision

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG 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.

Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war und das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur folgt, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs. 4 B-VG nicht vor.

Wien, am 8. Juni 2018