



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Dr. Rausch Steuer- und Unternehmensberatungs GmbH, 5310 Mondsee, Wagnermühle 5, gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, vom 21. August 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2004 und 2005, sowie gegen den Bescheid vom 22. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

1) Die Berufung gegen die **Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2004 und 2005** wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2) Der Berufung gegen den **Bescheid betreffend Einkommensteuer 2006** wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2006	Einkommen	40.970,77 €	Einkommensteuer	12.712,64 €
Abgabenschuld				12.712,64 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog in den berufungsgegenständlichen Jahren 2004 bis 2006 neben Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Der Bw hatte mit Rechtswirksamkeit 26. Juli 2002 das reglementierte Gewerbe „Vermittlung von Personalkrediten, Hypothekarkrediten und Vermögensberatung (einschließlich Vermittlung von Veranlagungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 3 KMG)“ eröffnet.

Aufgrund der Verständigung über die Begründung der Gewerbeberechtigung der Bezirkshauptmannschaft Salzburg-Umgebung vom 2. August 2002 übermittelte das Finanzamt dem Bw einen Fragebogen betreffend die Details seiner gewerblichen Tätigkeit.

Daraus ist ersichtlich, dass die Vermittlung von Personal- und Hypothekarkrediten mit 1. Juli 2002 aufgenommen wurde; den voraussichtlichen Jahresumsatz bezifferte der Bw im Eröffnungsjahr mit 7.300,00 €, für das Folgejahr mit 15.000,00 €, den voraussichtlichen Gewinn im Eröffnungsjahr mit 5.800,00 €, für das Folgejahr mit 7.000,00 €.

In weiterer Folge wurden keine Abgabenerklärungen eingereicht, sodass 2002 und 2003 jeweils ein Schätzungsauftag erging, der 2002 in einem Einkommensteuerbescheid mit Schätzung der Bemessungsgrundlagen mündete, 2003 jedoch storniert wurde; die Gründe dafür sind aus dem Veranlagungsakt nicht zu entnehmen.

Da der Bw trotz Aufforderung für 2004 keine Einkommensteuererklärung abgegeben hatte, schätzte das Finanzamt die gewerblichen Einkünfte gemäß § 184 BAO (Bescheid vom 13. Dezember 2005).

Gegen diesen Bescheid hat der Bw nicht berufen.

Mit Bescheid vom 10. Oktober 2006 – nachdem wiederum keine Abgabenerklärung eingereicht worden war – forderte das Finanzamt den Bw unter Androhung einer Zwangsstrafe von 150,00 € auf, die Einkommensteuererklärung 2005 bis 31. Oktober 2006 einzureichen. Der Bescheid enthielt neben der Rechtsmittelbelehrung folgenden Hinweis:

„Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen war bereits zum Zeitpunkt der Ausfertigung dieses Bescheides abgelaufen. Diese Frist wird durch den oben genannten Termin nicht verlängert. Vom Finanzamt können daher folgende Maßnahmen getroffen werden:

- 1. Festsetzung eines Verspätungszuschlages bis zu 10 % der Abgabenschuld (§ 135 BAO).*
- 2. Nach Ablauf des oben genannten Termes Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO.“*

Seitens des Bw erfolgte keinerlei Reaktion.

Das Finanzamt veranlagte daraufhin die o.a. Einkünfte unter Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO (Bescheid vom 5. Jänner 2007).

Gegen diesen Bescheid er hob der Bw mit Schriftsatz vom 6. Februar 2007 wegen der Schätzung der Bemessungsgrundlagen Berufung und stellte in Aussicht, bis spätestens 19. Februar 2007 seine Steuererklärung für 2005 nachzureichen.

Auf die näheren Ausführungen wird verwiesen.

Der Bw gab jedoch keine Einkommensteuererklärung ab.

Mit Bescheid vom 2. April 2007 (Mängelbehebungsauftrag) forderte das Finanzamt den Bw auf, bis zum 16. April 2007 die beantragten Änderungen bekanntzugeben und eventuell geltend gemachte Aufwendungen nachzuweisen, widrigenfalls die Berufung als zurückgenommen gelte.

Mit FAX vom 17.4.2007 ersuchte der Bw zur Nachreichung der Unterlagen um eine Nachfrist bis zum 30. April 2007.

Mit Bescheid vom 4. Mai 2007 erklärte das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen, da der Bw dem Auftrag, die Mängel der Berufung zu beheben, nicht entsprochen habe.

Wie auch in den Vorjahren veranlagte das Finanzamt mangels Vorlage der Einkommensteuererklärung die Einkünfte für 2006 unter Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO (Bescheid vom 29. November 2007).

Gegen diesen Bescheid er hob der Bw mit Schriftsatz vom 2. Jänner 2008 (eingelangt beim Finanzamt am 7. Jänner 2008) wegen der Schätzung der Bemessungsgrundlagen Berufung und stellte in Aussicht, bis spätestens 31. Jänner 2008 seine Steuererklärung für 2006 nachzureichen.

Mit Bescheid vom 10. Jänner 2008 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 zurück, da sie verspätet eingebracht worden sei (auf die Begründung wird verwiesen).

Mit Schriftsatz vom 8. Juli 2008 ersuchte der Bw durch seine steuerliche Vertreterin, die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 aufzuheben und die Einkünfte entsprechend den nunmehr übermittelten Einkommensteuererklärungen 2004 bis 2006 zu veranlagen.

Auf die näheren Ausführungen wird verwiesen.

Mit Bescheid vom 21. August 2008 wies das Finanzamt obigen Antrag, den es als Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 wertete, zurück (auf die Begründung wird verwiesen), hob den Einkommensteuerbescheid 2006 gemäß § 299 BAO auf und veranlagte nach Beantwortung des Vorhalts vom 27. August 2008 die Einkünfte 2006 (Bescheide vom 22. Oktober 2008).

Gegen die Zurückweisung des Wiederaufnahmeantrags betreffend die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 erhob der Bw durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 8. September 2008 (eingelangt beim Finanzamt am 10. September 2008) sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wegen der Nichtanerkennung von Bewirtungsaufwand als Betriebsausgaben in Höhe von 4.230,80 € mit Schriftsatz vom 20. November 2008 Berufung.

Auf die näheren Ausführungen wird verwiesen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Einkommensteuer 2004 und 2005:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO, idF BGBl Nr. 97/2002, ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund

Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat (Abs. 2).

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (zB VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094; VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107).

Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie zB die Zahlungswilligkeit, VwGH 14.6.1982, 82/12/0056).

Solche Tatsachen sind zB Zufluss von Einnahmen, die Betriebseinnahmen sind (zB VwGH 27.5.2003, 98/14/0072); Nichtveranlagung von geltend gemachtem Erhaltungsaufwand (VwGH 16.2.1994, 90/13/0071); getätigte Ausgaben (die Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen sind); Unterbleiben von Aufzeichnungen (VwGH 24.9.1996, 95/13/0018; VwGH 26.5.1998, 93/14/0233); Mangel an Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (VwGH 18.1.1989, 88/13/0075, 88/13/0077); für die Bewertung von Wirtschaftsgütern oder für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Anlagevermögen maßgebende Umstände (Ritz, BAO-Kommentar, 4. Auflage, § 303 Tz 7, Tz 8).

Ein Wiederaufnahmsgrund nach Absatz 1 lit. b kann nur auf solche Tatsachen oder Beweismittel gestützt werden, die beim Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens schon vorhanden waren, deren Verwertung der Partei aber erst nachträglich möglich wurde (Stoll, BAO-Kommentar, § 303, S 2919 f). Wiederaufnahmsgründe sind daher nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahms Gründe (Ritz, a.a.O., § 303 Tz 13).

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 Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 4.3.2009, 2004/15/0135, 0136; VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006; VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135).

Diese Aussage (... zu der nunmehr ... erlassenen Entscheidung ...) geht davon aus, dass die (für die Sachentscheidung relevante) Sach- und Rechtslage sich seit Erlassung des abschließenden Bescheides nicht geändert hat. Ansonsten ist für das Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen nämlich ausschlaggebend, ob im Zeitpunkt des wiederaufzunehmenden (abgeschlossenen) Verfahrens – bei Kenntnis der Tatsachen – eine anders lautende Entscheidung erfolgt wäre, wobei auf die damalige Rechtslage – nicht jedoch auf die damalige Verwaltungsübung oder Rechtsmeinung (Rechtskenntnis) des Organwalters – abzustellen ist.

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; Ritz, a.a.O., § 303 Tz 10).

Ein Verschulden der Partei an der behördlichen Unkenntnis entscheidungsrelevanter Umstände (zB an der Nichtgeltendmachung von Betriebsausgaben in der Abgabenerklärung) stellt idR keinen Grund dar, eine sich zu Gunsten der Partei auswirkende Wiederaufnahme des Verfahrens zu unterlassen. Ein solches (grobes) Verschulden steht jedoch der Bewilligung einer Wiederaufnahme (§ 303 Abs. 1 lit. b) entgegen (Ritz, a.a.O., § 303 Tz 17). Maßgebend ist ein Verschulden iSd bürgerlichen Rechts (*Gemäß § 1297 ABGB wird aber auch vermutet, dass jeder, welcher den Verstandesgebrauch besitzt, eines solchen Grades des Fleißes und der Aufmerksamkeit fähig sei, welcher bei gewöhnlichen Fähigkeiten angewendet werden kann. Wer bei Handlungen, woraus eine Verkürzung der Rechte eines anderen entsteht, diesen Grad des Fleißes oder der Aufmerksamkeit unterlässt, macht sich eines Versehens schuldig.*); daher hat jeder grundsätzlich nur das eigene Verschulden zu vertreten, für fremdes Verschulden hingegen nur in Ausnahmefällen einzustehen (VwGH 18.11.1993, 93/16/0109; Ritz, a.a.O., § 303 Tz 26).

Verschulden bedeutet hier (abgesehen vom Vorsatz) die Verletzung eines solchen Grades des Fleißes und der Aufmerksamkeit, welcher bei gewöhnlicher Fähigkeit gefordert werden kann (§ 1297 ABGB) (Stoll, a.a.O., § 303, S 2926).

Grobes Verschulden liegt vor, wenn der rechtswidrige Erfolg der Handlung als wahrscheinlich vorausgesehen werden musste (Kapfer, Das Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch, 30. Auflage, § 1297, S 1345).

Der Wiederaufnahmswerber ist behauptungs- und beweispflichtig (vgl. zB VwGH 8.5.2003, 2000/15/0091; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0146; VwGH 23.9.2010, 2010/15/0144) für das

Vorliegen des Wiederaufnahmsgrundes und (für § 303 Abs. 1 lit. b) auch für fehlendes (grobes) Verschulden (VwGH 28.6.1988, 88/14/0113; VwGH 16.5.2002, 2001/16/0404). Die Behörde hat bei Prüfung des Vorliegens geltend gemachter Wiederaufnahmsgründe den Grundsatz der amtsweigigen Ermittlungspflicht (§ 115) zu beachten (VwGH 18.12.1985, 83/13/0041; Ritz, a.a.O., § 303 Tz 32).

Der Bw führt in seiner Berufung aus, er habe aufgrund großer psychischer und finanzieller Probleme (Schuldübernahme von den Eltern, Jobverlust im Jahr 2003, Betreiben einer Land- und Forstwirtschaft ohne Einnahmenüberhang, mehr als zehn gleichzeitig anhängige behördliche Verfahren samt Zwangsversteigerung) in den vergangenen drei Jahren erst jetzt wesentliche Grundlagen für die Geltendmachung von Betriebsausgaben erkennen und ausheben können.

Der Bw hat seit Eröffnung seines Gewerbes im Jahr 2002 keine Steuererklärungen abgegeben – ebenso im berufungsgegenständlichen Zeitraum 2004 bis 2006, sodass seitens des Finanzamtes die Bemessungsgrundlagen geschätzt wurden. Zuvor war der Bw jedoch jedes Mal zur Abgabe der Einkommensteuererklärung aufgefordert worden.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (Ritz, a.a.O., § 119 Tz 3). Der Offenlegung dienen vor allem Abgabenerklärungen, weiters gesetzlich vorgesehene Anmeldungen, Anzeigen, aber auch die Beantwortung von Vorhalten (§ 119 Abs. 2 BAO).

Die Offenlegungspflicht besteht „*nach Maßgabe der Abgabenvorschriften*“. § 133 Abs. 1 erster Satz BAO zufolge bestimmen die Abgabenvorschriften, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Daher besteht eine Pflicht zur unaufgeforderten Einreichung einer Abgabenerklärung dann, wenn eine solche gesetzlich angeordnet ist. Eine derartige gesetzliche Anordnung ist in § 42 EStG 1988 normiert. Gemäß § 133 Abs. 1 zweiter Satz BAO ist zur Einreichung einer Abgabenerklärung ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird. Die Aufforderung kann auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen erfolgen. In diesem Sinne auch § 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, wonach der unbeschränkt Steuerpflichtige eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben hat, wenn er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird.

Es liegt auf der Hand, dass dem Bw die Verpflichtung zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen bekannt war, er hat bereits vor 2002 ein Gewerbe ausgeübt (Vermittlung von Verträgen zur Benutzung von Fernmeldeeinrichtungen, Tag der Entstehung der Gewerbeberechtigung 22. Februar 2000); auch hat er um die Folgen der Nichtabgabe gewusst (vgl. Bescheid vom 10. Oktober 2006).

Der Bw stellte zwar in den Berufungen vom 6. Februar 2007 bzw. vom 7. Jänner 2008 in Aussicht, die Steuererklärungen bis zum 19. Februar 2007 bzw. zum 31. Jänner 2008 nachzureichen, dazu ist es aber wiederum nicht gekommen.

Der Bw legte erst im Zuge des gegenständlichen Antrages vom 8. Juli 2008 auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 und neuerlicher Veranlagung die Einkommensteuererklärungen 2004 bis 2006 vor.

Nicht nur im Rahmen seiner Offenlegungs- und Erklärungspflicht, sondern auch im Zuge der von ihm angestrebten Rechtsmittelverfahren zeigt der Bw ein auffallend sorgloses Verhalten: da der Bw dem Mängelbehebungsauftrag hinsichtlich seiner Berufung vom 6. Februar 2007 gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 nicht entsprochen hat, wurde die Berufung seitens des Finanzamtes mit Bescheid vom 4. Mai 2007 als zurückgenommen erklärt; die Berufung vom 7. Jänner 2008 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 brachte der Bw verspätet ein, sodass das Finanzamt einen Zurückweisungsbescheid erließ.

Die oben dargestellte Vorgangsweise lässt den Schluss zu, dass der Bw aus mangelnder Obsorge verabsäumt hat, eine Veranlagung seiner gewerblichen Einkünfte entsprechend den tatsächlichen Umständen zu erreichen.

Wenn auch die Lebensumstände des Bw im damaligen Zeitraum schwierig gewesen sind, war es – nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates – dem Bw dennoch zumutbar, geeignete Hilfe in Anspruch zu nehmen, um seine berufliche Situation zu regeln bzw. zu ordnen, mit dem Finanzamt Kontakt aufzunehmen und eine geeignete Lösung herbeizuführen.

Auch hat das Finanzamt dem Bw mehrmals Gelegenheit gegeben, seiner Offenlegungs- und Erklärungspflicht nachzukommen. Dies hat der Bw jedoch nicht getan, obwohl ihm die Konsequenzen seiner Verletzung bewusst gewesen sein mussten. Es ist daher von grobem Verschulden des Bw auszugehen.

Zudem war die Frist zur Stellung eines Antrages gemäß § 303 Abs. 1 BAO bereits abgelaufen.

Der Wiederaufnahmsantrag ist befristet (drei Monate ab nachweislicher Kenntnis von dem Wiederaufnahmsgrund). Die Dreimonatsfrist beginnt mit Kenntnis des

Wiederaufnahmsgrundes, nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen (VwGH 3.10.1984, 83/13/0067). Die gesetzliche Frist ist dem § 110 Abs. 1 zufolge nicht verlängerbar (*Gesetzlich festgesetzte Fisten können, wenn nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, nicht geändert werden*). In die Frist werden die Tage des Postenlaufes nicht eingerechnet (§ 108 Abs. 4).

Ein verspäteter Wiederaufnahmsantrag ist zurückzuweisen (vgl. VwGH 22.2.1994, 91/14/0069; Stoll, a.a.O., § 303 Seite 2916; Ritz, a.a.O., § 303 Tz 28).

Dem Bw waren seine wirtschaftlichen Umstände seit Eröffnung des Gewerbebetriebes bekannt. Ebenso war ihm spätestens nach Erhalt des Bescheides des Finanzamtes vom 10. Oktober 2006 (Aufforderung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2005 unter Androhung einer Zwangsstrafe) bekannt, dass die Frist zur Abgabe der Steuererklärung bereits abgelaufen war. Der gegenständliche Wiederaufnahmsantrag erfolgte jedoch erst am 8. Juli 2008, der beim Finanzamt am 10. Juli 2008 einlangte.

Die dreimonatige Frist zur Stellung eines Wiederaufnahmsantrags war bereits abgelaufen, sodass dessen Zurückweisung seitens des Finanzamtes rechtens war.

Nach Ansicht des Bw sei laut BMF vom 8. Jänner 1997 eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nach Schätzung wegen Nichteinreichung der Abgabenerklärungen zu verfügen.

Der Unabhängige Finanzsenat ist nicht an Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen gebunden, sondern hat entsprechend der gesetzlichen Bestimmungen zu entscheiden.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen kann bei Zutreffen der im Absatz 4 umschriebenen Voraussetzungen verfügt werden. Die Wiederaufnahme liegt in diesem Fall im Ermessen der Behörde, wobei die Rechtmäßigkeit dieser Maßnahme im Lichte des Art. 130 Abs. 2 B-VG und des § 20 BAO zu beurteilen ist (Stoll, a.a.O., § 303, S 2938).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Stellt die Behörde das Vorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes fest, so kann die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt werden, die Wiederaufnahme ist aber diesfalls keineswegs zwingend vorgeschrieben. Vielmehr ist die Berechtigung bzw. Pflicht zur Wiederaufnahme im Einzelfall durch Abwägung der Gründe zu entscheiden, die dem Sinne des Gesetzes nach (Art. 130 Abs. 2 B-VG) unter Bedachtnahme auf Billigkeit und Zweckmäßigkeit festzustellen und nachzuweisen (Bescheidbegründung) sind. Eine objektive Interessensabwägung nach Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit (Herstellung der Rechtsrichtigkeit, Besteuerungsgleichmäßigkeit) gegenüber jenen der Billigkeit (insbesondere Rechtssicherheit, Rechtsfrieden, Unverhältnismäßigkeit des Grundes und der Folgen einer Wiederaufnahme) vermag zumeist eine klare Entscheidungsrichtung zu geben (Stoll, a.a.O., § 303, S 2939). Ebenso ist der Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung zu berücksichtigen (Ritz, a.a.O., 3 20 Tz 6).

Richtig ist, dass für das Finanzamt durch die Vorlage der Einkommensteuererklärungen 2004 bis 2006 und der dazugehörigen Einnahmen-/Ausgabenrechnungen neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen sind; wäre dem Finanzamt die dadurch belegten Umstände bereits bekannt gewesen, hätte die Veranlagung der gewerblichen Einkünfte des Bw ein anderes Ergebnis ergeben. Ob jedoch im gegenständlichen Fall das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 und 2005 von Amts wegen wieder aufzunehmen ist, ist unter Abwägung der Gründe unter Bedachtnahme auf Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden.

Unter dem Begriff der „Zweckmäßigkeit“ ist das öffentliche Anliegen, insbesondere an der Einbringung der Abgaben zu verstehen. Hiebei ist jeweils im konkreten Ermessensfall der Zweck der zur Anwendung kommenden Abgabengesetze zu ermitteln. Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auf obige Ausführungen zu den Anzeige- und Offenlegungspflichten.

Mit dem Begriff der „Billigkeit“, der in einer ersten Deutung als Gebot der Bedachtnahme auf die Interessen der Partei verstanden werden kann, also auf die Angemessenheit einer Lösung in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei, sind je nach den Besonderheiten des Sachverhaltes und der anzuwendenden Ermessensbestimmung auch das bisherige redliche oder unredliche Verhalten des Abgabepflichtigen zu würdigen, seine Einstellung zum Recht und zu seinen abgabenrechtlichen Pflichten, wie überhaupt Abgabenehrlichkeit, das ernsthafte Bemühen um Erfüllung abgabenrechtlicher Obliegenheiten (Erfüllung der Offenlegungs- und Wahrheitspflichten, Zahlungswilligkeit) bedeutsam sein können (zB wäre es unter dieser Voraussetzung „billig“, bei Maßnahmen nach § 299 und § 303 Abs. 4 BAO ein erhöhtes, berücksichtigungswürdiges Interesse an der Aufrechterhaltung der Rechtskraft zu respektieren) (Stoll, a.a.O., § 20, S 208).

Dem steht jedoch das bisherige Verhalten des Bw entgegen. Er hat in der Vergangenheit die Anzeige-, Erklärungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten wesentlich verletzt und damit gegen die Interessen der Allgemeinheit verstößen. Über jenes Verhalten, das – wie bereits ausgeführt – ein grobes Verschulden darstellt, war bei der Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Billigkeit gegenüber denen der Zweckmäßigkeit ein Übergewicht zuzumessen.

Auch hat der Bw jeweils nach Erlassen des Einkommensteuerbescheides die Rechtsmittelfrist ungenutzt verstreichen lassen, wodurch die Bescheide in Rechtskraft erwachsen sind. Wenn auch das Nichtausschöpfen des administrativen Instanzenzuges einer Wiederaufnahme des Verfahrens nicht entgegensteht, so ist doch im gegenständlichen Fall das auffallend sorglose Verhalten des Bw seinen Verpflichtungen als Gewerbeausübender gegenüber – sh. dazu obige Ausführungen zum groben Verschulden – für die Ablehnung einer Wiederaufnahme des Verfahrens ausschlaggebend. Eine Sanierung bzw. Nachholung einer versäumten Berufung durch eine (amtswegige) Wiederaufnahme entbehrt jeder gesetzlichen Grundlage.

Die Berufung vom 8. September 2008 war daher als unbegründet abzuweisen.

Einkommensteuer 2006:

Der Bw hat in seiner Einnahmen-/Ausgabenrechnung neben dem Handelsvertreterpauschale in Höhe von 5.825,00 € Werbeaufwand (Inserate, Bewirtungskosten) in Höhe von 5.979,42 als Betriebsausgaben geltend gemacht. Das Finanzamt hat davon Bewirtungskosten in Höhe von 4.230,80 € nicht gewinnmindernd berücksichtigt mit dem Hinweis, dass diese Kosten bereits mit dem Betriebsausgabenpauschale „abpauschaliert“ seien.

Der Bw ist der Ansicht, dass es sich bei den nicht anerkannten Bewirtungskosten um „Aufmerksamkeiten geringen Umfangs“ handelt (EStR Rz 4819).

Strittig ist, ob neben dem Betriebsausgabenpauschale für Handelsvertreter gemäß VO BGBI II Nr. 95/2000 noch Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben gewinnmindernd geltend gemacht werden können.

Die pauschalen Betriebsausgaben betragen 12 % des Provisionsumsatzes, jedoch höchstens 5.825,00 € jährlich. Folgende Betriebsausgaben sind dadurch abgedeckt: Mehraufwendungen für die eigene Verpflegung bei Dienstreisen (Tagesgelder), Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume (insbesondere Lager- und Kanzleiräumlichkeiten), Ausgaben für die Bewirtung von Geschäftsfreunden, üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben wie Trinkgelder und Ausgaben für auswärtige Telefongespräche

(Telefonzelle; Ausgaben aus der Benutzung eines Mobiltelefons sind jedoch nicht vom Pauschale erfasst).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Nach Z 3 Satz 1 dürfen Repräsentationsaufwendungen/-ausgaben bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Darunter fallen nach Satz 2 auch Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche/berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Ist dies der Fall, können Bewirtungsaufwendungen zur Hälfte abgezogen werden (VwGH 16.10.2002, 98/13/0206 pauschaler Abzug einer Repräsentationstangente). Das heißt, dass nur hinsichtlich der Bewirtungsaufwendungen ein entsprechender Nachweis erbracht werden kann. Alle anderen Repräsentationsaufwendungen (Geschenke usgl.) sind auch im Fall des Vorliegens eines Werbezwecks – von einem Abzug ausgeschlossen (VwGH 10.8.2005, 2005/13/0049; VwGH 30.4.2003, 98/13/0071; EStR Rz 4811); Jakom/*Baldauf*, EStG, 2011, § 20 Rz 61).

Grundsätzlich sind Aufwendungen, die dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen, bei Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als mögliche Ansprechpartner in Betracht gezogen zu werden, nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen (VwGH 13.10.1999, 94/13/0035; EStR Rz 4808).

Geschäftsfreunde sind Personen, mit denen eine geschäftliche Verbindung besteht oder angestrebt wird. Als Geschäftsfreunde gelten auch Arbeitnehmer eines Geschäftsfreundes, nicht jedoch Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen selbst (vgl. VwGH 31.5.1983, 83/14/0008, 0015, 0016; EStR Rz 4816).

Im gegenständlichen Fall handelt es sich jedoch nicht um Geschäftsfreunde sondern um Kunden, die im Zuge eines Fertigteilhauskaufs sich beim Bw über die Finanzierung informieren wollen. Die geltend gemachten Aufwendungen betreffen Aufmerksamkeiten geringen Umfangs wie Mineralwasser, Kaffee, Tee, Säfte, Brötchen. Es handelt es sich hiebei um Bewirtung ohne Repräsentationskomponente (EStR, Rz 4819, 4820), deren Kosten zur Gänze als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb errechnen sich daher wie folgt:

Einkünfte aus Gw lt. Bescheid vom 22.10.2008	45.772,70 €
Bewirtungskosten lt. BE	<u>-4.230,80 €</u>
Einkünfte aus Gw lt. BE	41.541,90 €

Der Berufung vom 20. November 2008 war vollinhaltlich stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 28. Februar 2012