

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache B., Adr.1, vertreten durch WITAGO Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.mbH., Friedlgasse 25//3/17, 1190 Wien gegen den Bescheid des Finanzamtes F., vertreten durch M., vom 21. Juni 2012, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006 und Einkommensteuer für das Jahr 2006, nach Durchführung der über Antrag des Beschwerdeführers am 10. September 2014 in Hintere Zollamtsstraße 2b, 1030 Wien, im Beisein der Schriftführerin N., abgehaltenen mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

**I)** Die Beschwerde hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid vom 21. Juni 2012 bleibt unverändert.

**II)** Der Beschwerde hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid vom 21. Juni 2012 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Erkenntnisspruches.

**III)** Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Das Verfahren begann vor dem 1. Jänner 2014 und damit vor der Installierung des nunmehr zuständigen Bundesfinanzgerichtes (BFG). Die angefochtenen Bescheide wurden vom im Spruch angeführten Finanzamt (FA, nunmehr: belangte Behörde) erlassen und die dagegen erhobene Berufung (nunmehr: Beschwerde) noch dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vorgelegt. Das Finanzamt erließ in weiterer Folge

die Berufungsvorentscheidungen (nunmehr: Beschwerdevorentscheidungen) vom 13. September 2012. Daher werden in der Darstellung des Verfahrensganges noch die damaligen Behörden genannt.

**A) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006** des Beschwerdeführers (= Bf.) langte am 3. April 2007 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. In dieser Steuererklärung wurde der Bezug von Arbeitslosengeld bejaht. Weiters wurde angegeben, dass es zwei bezugsauszahlende Stellen gab und zwei Kinder, für die Familienbeihilfe bezogen wurde. Ebenso wurde angegeben, dass für zwei Kinder der Unterhaltsabsetzbetrag für jeweils zwölf Monate beansprucht werde. Bei den Sonderausgaben wurden für die Wohnraumschaffung/-sanierung (KZ 456) Euro 10.136,13 geltend gemacht. Als außergewöhnliche Belastung wurde die 100%ige Kostentragung für ein Kind beantragt. Weiters wurde die (auswärtige) Berufsausbildung für drei Monate in aa. geltend gemacht.

**B) Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006** wurde am 2. Juli 2007 erstellt. Dabei wurden die beiden geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen steuerlich nicht anerkannt. Im Übrigen wurden zwei Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit unter Berücksichtigung des Pauschbetrages für Werbungskosten (Euro 132) veranlagt, sodass sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von Euro 24.956,21 ergeben hat. Davon wurde ein Viertel der geltend gemachten Topf-Sonderausgaben (Euro 730) abgezogen, woraus ein zu versteuerndes Einkommen von Euro 24.226,21 resultierte.

Aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte zuzüglich des Pauschbetrages für Werbungskosten errechnete das Finanzamt die Umrechnungsbasis (Euro 25.088,21) für den besonderen Progressionsvorbehalt. Der sich nach dieser Hochrechnung ergebende Durchschnittssteuersatz von 26,81% wurde auf das zu versteuernde Einkommen (Euro 24.226,21) angewendet, woraus sich - unter Berücksichtigung des Unterhalts-, Verkehrs- und Arbeitnehmerabsetzbetrages - inklusive der Steuer für sonstige Bezüge (Euro 295,35) eine Einkommensteuer von Euro 6.790,40 errechnete. Von diesem Betrag wurde die anrechenbare Lohnsteuer in Höhe von Euro 7.968,58 subtrahiert, woraus sich eine festgesetzte Einkommensteuer = Abgabengutschrift in Höhe von Euro 1.178,18 ergab.

Dieser Erstbescheid wurde wie folgt begründet.

Der Beschwerdeführer (= Bf.) habe im Jahr 2006 steuerfreie Einkommensersätze erhalten, die eine besondere Steuerberechnung nach sich gezogen hätten (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Dabei würden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob sie auch während des Bezuges der Einkommensersätze weiterbezogen worden wären. Daraus werde ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittsteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet werde. Mit diesem Durchschnittsteuersatz werde das steuerpflichtige Einkommen versteuert.

Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber der Steuererklärung des Bf. werde auf die diesbezügliche telefonische Besprechung verwiesen.

**C)** Am 28. Juli 2008 wurde ein **Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006** erstellt. Diese Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte von Amts wegen aufgrund der Anregung des Bf..

Am selben Tag wurde auch der zugehörige **Sachbescheid** erstellt. In diesem Bescheid wurde zusätzlich zu den Daten des Erstbescheides der Pauschbetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 (Euro 75) und ein Pauschbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung in Höhe von Euro 840 berücksichtigt. Das zu versteuernde Einkommen vermindert sich auf Euro 23.311,21, der Durchschnittssteuersatz auf 26,39% und die Einkommensteuer auf Euro 6.447,18. Nach Subtraktion der anrechenbaren Lohnsteuer errechnete sich eine festgesetzte Einkommensteuer von Euro 1.521,40, was nach Abzug der bisher festgesetzten Einkommensteuer eine (weitere) Abgabengutschrift in Höhe von Euro 343,22 ergab.

Die Begründung dieses Bescheides gleicht dem ersten Absatz der Begründung des Erstbescheides.

**D)** Am 24. September 2008 langte beim Finanzamt eine **Vorhaltsantwort** betreffend Herrn E. von der G.GmbH. ein (Erstellungsdatum dieses Schreibens war der 19. September 2008) (OZ 12/Dauerbelege). Darin wird u.a. ausgeführt, dass der Bf. Euro 17.600 an Provisionszahlungen für die Vermittlung von Abschlüssen von Lebensversicherungen, Fondsveranlagungen sowie Finanzierungen erhalten habe.

**E)** Am 3. November 2011 wurde ein **Ergänzungersuchen** an den Bf. erstellt (OZ 9/Dauerbelege). Darin wird ausgeführt, dass dem Finanzamt bekannt geworden sei, dass der Bf. im Streitjahr Provisionszahlungen (Vermittlung von Abschlüssen von Lebensversicherungen, Fondsveranlagungen sowie Finanzierungen) von Herrn E. in der Höhe von Euro 17.600 erhalten habe. Der Bf. werde eingeladen, innerhalb oben genannter Frist (25. November 2011) die beiliegende Einkommensteuererklärung sowie eine Einnahmen-/Ausgaben-Aufstellung für das Jahr 2006 beim Finanzamt vorzulegen. Sollte diesem Ersuchen nicht entsprochen werden, werde eine Schätzung der Besteuerungsgrundlage durchgeführt.

**F)** Am 13. März 2012 erstellte der Bf. seine **Stellungnahme zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006** (OZ 2 ff./2006). In dieser Stellungnahme führte der Bf. Folgendes aus:

Herr E. und er hätten vorgehabt, im Laufe des Jahres 2006 gemeinsam eine Firma zu gründen. Die Vorarbeiten dafür hätten bereits Ende des Jahres 2005 begonnen und nach seiner Kündigung bei der Fa. H. GmbH. hätten sie einen Testbetrieb gestartet, um zu sehen, ob sich einerseits die Zusammenarbeit positiv entwickle und andererseits, ob sein finanzielles Überleben dabei gesichert wäre. Die Zusammenarbeit sei alles andere als befriedigend gewesen und auch ein finanzielles Desaster, da die Kosten im Endeffekt höher gewesen seien als seine Einkünfte. Dies sei auch der Grund gewesen, weshalb er im Spetember 2006 mit der Fa. I. GmbH. in Kontakt getreten sei und dort

mit November 2006 seine Stelle angetreten habe. Seither arbeite er bei dem vorhin angeführten Unternehmen als Großkundenbetreuer.

Er sei quasi im Dauereinsatz für das Büro E. unterwegs gewesen und Frau J., die ebenfalls auf freier Basis für das Büro E. und den Bf. gearbeitet habe, sei von ihm bezahlt worden.

An der Höhe der von Herrn E. vorgelegten Honorarnote in Höhe von Euro 17.600 habe er seine Zweifel, denn nach seiner Erinnerung und seinen Aufzeichnungen (Kopien der Belege besitze er leider nicht mehr) beliefen sich die Zahlungen auf Euro 13.000. Dass er damals aber im guten Glauben Belege unterschrieben habe, stelle er nicht in Abrede. Nach seinen Aufzeichnungen habe er folgende Zahlungen erhalten und für diese müsste Herr E. auch von ihm unterschriebene Belege haben:

Datum	Betrag in Euro
5. Mai 2006	1.500
17. Mai 2006	500
6. Juni 2006	2.700
10. Juli 2006	2.900
3. August 2006	2.500
9. September 2006	2.500
4. Oktober 2006	400
Gesamt	13.000

Der Teilungsschlüssel zwischen Frau J. und ihm sei fix bei 60:40 gelegen, da sie täglich von bb. nach cc. zu pendeln hatte (hin und retour über 200 km) und daher entsprechende Fahrtkosten gehabt habe. Frau J. hatte damals geplant, nach Wien zu übersiedeln; Herr E. habe ihr eine Fixanstellung in Aussicht gestellt, dazu sei es aber nach verschiedenen "Konfrontationen" nicht mehr gekommen.

Nachstehend führte der Bf. seine Kalkulation an, einmal auf Basis der in Frage stehenden Euro 17.600 und einmal auf Basis der Euro 13.000. Die Differenz könne er sich nicht erklären, nach dieser Rechnung müsste Herr E. ihm im Oktober 2006 noch einmal Euro 4.600 bezahlt haben (und damit wesentlich mehr als in den Monaten zuvor). Das in einer Phase, in der er schon den Dienstvertrag bei der Fa. I. GmbH. unterschrieben gehabt habe und sie schon im Unfrieden ihre Trennung vollzogen hätten. Dazu folgende zwei Tabellen:

Tabelle A	Betrag in Euro
Basis Honorareinnahme	17.600
Honorar Frau J.	- 10.560

abzügl. 12% Handelsvertreterpauschale	- 844,80
Kosten (Kfz, Telefon)	- 4.240,22
Ergebnis	1.954,98

Tabelle B	Betrag in Euro
Basis Honorareinnahme	13.000
Honorar Frau J.	- 7.800
abzügl. 12% Handelsvertreterpauschale	- 624
Kosten (Kfz, Telefon)	- 4.420,22
Ergebnis	335,78

Dieser Stellungnahme waren folgende Unterlagen angeschlossen:

- a) Provisionsnote vom 20. Oktober 2006 vom Versicherungsmaklerbüro E. betreffend den Bf. (OZ 4/2006).

Kunde	Versicherungsunternehmen	Nettoprämie
A.E.	Generali	430,00
A.H.	Sun	181,00
B.H.	ARAG	242,00
B.M.	Generali	292,00
C.J.	Generali	420,22
F.B.	Donau	1.140,03
	Generali	945,00
G.M.	Generali	240,00
G.R.	Donau	365,00
	Generali	293,00
G.H.	K.	326,60
H.M.	Generali	1.050,00
K.J..	Donau	440,00
K.A.	Generali	1.650,00
P.E.	Generali	502,37

	Generali	259,80
	Generali	322,38
P.R.	Wist	626,40
R.G.	Generali	50,00
R.T.	Generali	1.875,00
	Generali	289,40
	Generali	873,00
	Generali	256,00
	Generali	312,55
S.N.	Generali	132,00
S.M.	Generali	537,48
V.N.	K.	269,00
V.R.	Generali	260,00
W.H.	Generali	618,96
	Generali	307,10
	Wist	655,00
	Generali	113,00
W.He.	ARAG	242,00
	K.	1.260,00
	Generali	847,00
W.I.	Generali	861,00
	K.	1.236,00
	K.	600,00
Z.W.	ARAG	242,00

Auf diese Provisionsnote wurde ein Betrag von € 17.600 àconto ausbezahlt und der Empfang des Geldes vom Bf. mit seiner Unterschrift bestätigt.

b) Aufstellung der Kilometergelder und der Telefonkosten (OZ 5/2006):

Monatsname	Betrag in Euro
Mai (lt. Fahrtenbuch OZ 10)	660,82
Juni (lt. Fahrtenbuch OZ 11)	511,86

Juli (lt. Fahrtenbuch OZ 12)	537,32
August (lt. Fahrtenbuch OZ 13)	432,44
September (lt. Fahrtenbuch OZ 14)	576,46
Oktober (lt. Fahrtenbuch OZ 15)	269,42
Summe Kilometergelder	2.988,32

Die Telefonkosten werden in Höhe von Euro 224 geltend gemacht. Der mit diesen Kosten **saldierte Betrag** wurde demnach mit Euro **14.387,68** erklärt.

**G)** Am 24. Mai 2012 wurde beim Bf. eine **Nachschauf gemäß § 144 BAO** durchgeführt und nachfolgende Niederschrift angefertigt (OZ 1 f./Dauerbelege). Unter den Feststellungen führte der Bf. unter Tz 1 "Provisionen" Nachstehendes aus:

Er habe entgegen der vorgelegten Provisionsnote keine Euro 17.600 erhalten, sondern nur Euro 13.000. Er habe damals die Provisionsnote nicht erhalten, daher könne er heute nicht sagen, ob der jetzt vorliegende Beleg, der offensichtlich seine Unterschrift trage, vollkommen ident sei mit dem Beleg, den er damals unterschrieben habe. Eines könne er mit Gewissheit sagen, dass er am 20. Oktober 2006 keine Euro 17.600 in bar erhalten habe. Er habe nach eigenen Aufzeichnungen mehrere Teilzahlungen im Gesamtbetrag von Euro 13.000 im Zeitraum von 5. Mai bis 4. Oktober 2006 erhalten. Für diese Teilzahlungen habe er jeweils Quittungen unterschrieben, jedoch seien ihm von diesen Quittungen keine Kopien aussgehändigt worden. Was die Differenz von Euro 13.000 und Euro 17.600 betreffe, könne er sich nicht daran erinnern und auch nicht mehr eruieren, weil sämtliche Zahlungen bar geflossen seien. Er könne aber nicht zu 100% ausschließen, dass seine eigenen Aufzeichnungen vollständig seien. Er beantrage daher, dass die Fa. E. (Versicherungsmaklerbüro) die von ihm jeweils unterschriebenen Quittungen vorlege.

Honorarzahlungen in Höhe von Euro 7.800 an Frau J.:

Die vom Bf. quittierten Zahlungen von Herrn E. seien als Spesenersatz für die Tätigkeiten und den Reisekostenersatz von Frau J. und ihm gedacht gewesen. Herr E. wollte keine Zahlungen direkt an Frau J. leisten, sondern habe vom Bf. verlangt, dass er den Erhalt (der Zahlung) für beide quittieren solle. Nach Erhalt des Betrages habe er unmittelbar den Anteil an Frau J. weitergeleitet. Darüber seien keine Belege ausgestellt worden. Frau J. sei aber jederzeit bereit, die Richtigkeit seiner Angaben und den Erhalt (ihres Anteils) zu bestätigen. Nachdem er der Meinung gewesen sei, es handle sich um Spesenersätze, habe er angenommen, dass dieser Vorgang steuerneutral sei und daher nicht in die Steuererklärung aufgenommen werden müsse. Es gebe zahlreiche Beweise und Zeugen (letztere könnten namhaft gemacht werden), die beweisen würden, dass Frau J. im fraglichen Zeitraum im Backoffice gearbeitet habe.

Kfz-Kosten würden laut vorgelegter Spesenabrechnung beantragt. Telefonkosten würden in Höhe von Euro 224 geltend gemacht; Belege seien derzeit nicht vorhanden.

**H)** Am 21. Juni 2012 wurde der (zweite) Bescheid über die **Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2006** (OZ 17/2006) erstellt. Zur Begründung dieses Bescheides wurde Nachstehendes ausgeführt:

Laut Provisionsnote vom 20. Oktober 2006 seien Provisionen an den Bf. bar ausbezahlt worden. Der Erhalt dieser Provisionen in Höhe von Euro 17.600 sei vom Bf. mit (seiner) Unterschrift bestätigt worden. Durch die Bestätigung mit seiner eigenen Unterschrift könne die Provisionshöhe auch nicht bestritten werden (Dokument). Kilometergelder seien für die Monate Mai bis Oktober (2006) laut Spesenabrechnung mit Euro 2.988,32 in Abzug gebracht worden und die Telefonkosten mit Euro 224.

ad Honorarzahlungen an Frau J.:

Es liege weder ein schriftlicher Vertrag vor noch seien wesentliche Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit nach außen fixiert. Somit habe der Bf. keine eindeutige, jeden Zweifel ausschließende Vereinbarung, die einem Fremdvergleich standhalten würde. Die Höhe dieser Honorarzahlung von Euro 7.800 sei von seiner Lebensgefährtin erst mit 23. Mai 2012 schriftlich bestätigt worden. Weitere Belege seien laut Auskunft des Bf. nicht ausgestellt worden. Die Weitergabe des Honorars stelle somit eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar.

Ebenfalls am 21. Juni 2012 wurde der **dazugehörige Sachbescheid** erstellt (OZ 18 ff./2006). Darin wurde der saldierte Betrag in Höhe von Euro 14.387,68 [siehe Abschnitt F, b)] als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zusätzlich zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zur Einkommensteuer veranlagt. Außerdem wurden bei diesem Einkommensteuerbescheid Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von Euro 5.156,25 aufgrund der Kontrollrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 angesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte belief sich demnach auf Euro 44.500,14. An Topf-Sonderausgaben wurden Euro 322,20 abgezogen. Die außergewöhnlichen Belastungen blieben im Vergleich zum Sachbescheid laut Abschnitt C) unverändert. Die Einkommensteuer errechnete sich mit Euro 12.897,89. Davon wurde die anrechenbare Lohnsteuer in Höhe von Euro 7.968,58 abgezogen, woraus eine festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von Euro 4.929,31 resultierte. Zu diesem Betrag wurde die Abgabengutschrift laut dem Sachbescheid unter Abschnitt C) hinzugerechnet, sodass als Ergebnis eine **Abgabennachforderung** von Euro **6.450,71** vom Bf. eingefordert wurde.

Zur Begründung dieses Sachbescheides wurde Folgendes ausgeführt:

Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) seien zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte des Bf. auf den Jahresbetrag umgerechnet worden, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt worden und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf das Einkommen des Bf. angewendet worden (Umrechnungsvariante). Danach sei anhand einer Kontrollrechnung festzustellen,

ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergebe. Da dies im Fall des Bf. zutreffe, sei der Tarif auf ein Einkommen von Euro 43.262,94 anzuwenden.

Die Sonderausgaben würden ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als Euro 36.400 überdies nach der oben angeführten Formel eingeschliffen.

**I)** Mit Schreiben vom 23. Juli 2012 wurde um eine **Verlängerung der Rechtsmittelfrist** bis 23. August 2012 ersucht.

**J)** Mit Schreiben vom 31. Juli 2012 (OZ 24 ff./2006) wurde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006 und gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006, beide vom 21. Juni 2012, **Berufung** erhoben.

Im Berufungsschreiben wird beantragt:

- a) die Festsetzung des Einkommens auf Basis von steuerpflichtigen Einnahmen in Höhe von Euro 13.000,
- b) die Berücksichtigung der Handelsvertreterpauschale und
- c) die Anerkennung der Fremdleistungen an Frau J..

Es ergäben sich somit folgende Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit:

Text	Betrag in Euro
Einnahmen	13.000,00
Fremdleistungen	- 7.800,00
Handelsvertreterpauschale	- 624,00
sonstige Spesen (km-Geld etc.)	- 4.240,22
Überschuss = Gewinn	335,78

Zur Begründung der Berufung wurde Nachstehendes ausgeführt:

Wie bereits in der Niederschrift im Rahmen der mündlichen Vernehmung dargelegt, bestreite der Bf. nicht, Zahlungen seitens der Firma E. erhalten zu haben, er bestreite jedoch die Höhe (der erhaltenen Zahlungen). Ebenfalls im Rahmen der Vernehmung sei ausgeführt worden, dass die Richtigkeit der Unterschrift des Bf. auf diesem Beleg nicht überprüft werden könne. Ganz sicherlich sei unrichtig, dass eine Zahlung am Datum des Beleges, 20. Oktober 2006, stattgefunden habe. Es seien Beträge über den Zeitraum von einigen Monaten in bar ausbezahlt worden.

Wie bereits eingangs beantragt, werde der Antrag nochmals gestellt, von der Fa. E. die tatsächlichen Quittungen für den Zahlungsfluss und einen entsprechenden Auszug aus der Buchhaltung abzuverlangen. Es bestehe der dringende Verdacht, dass es hier Ungereimtheiten im Rechnungswesen der Fa. E. gebe, die zum Nachteil des Bf. führe.

Bezüglich der Beschäftigung von Frau J. gebe es eine Vielzahl von Zeugen. Es würden diverse Mails angeschlossen, aus denen hervorgehe, dass Herr E. um Einrichtung von Arbeitsplätzen ersuche, weil Frau J. und der Bf. ganztägig bei ihm arbeiten würden.

Weiters erhalte das Finanzamt eine Kopie des Meldezettels von Frau J., aus dem hervorgehe, dass im fraglichen Zeitraum keine Lebensgemeinschaft (mit dem Bf.) bestanden habe.

Im Zeitraum der Tätigkeit im Büro E. habe es zwischen dem Bf. und Frau J. keine Lebensgemeinschaft gegeben. Frau J. habe zu diesem Zeitpunkt mit ihrem Ehemann in bb. gelebt. Die Lebensgemeinschaft (des Bf.) mit Frau J. habe sich erst zu einem viel späteren Zeitpunkt entwickelt. Frau J. sei ihrer Tätigkeit bei der Fa. E. in dienstnehmerähnlicher Eigenschaft nachgekommen. Sie habe ihre fixen Arbeitszeiten gehabt, habe sich nicht vertreten lassen können, sei gegenüber Herrn E. weisungsgebunden gewesen und sei voll und ganz in den Betrieb eingebunden gewesen. Es könne daher keine Rede davon sein, dass diese Tätigkeit nicht ausreichend nach außen in Erscheinung getreten sei. Vielmehr sei richtig, dass ein Leistungsaustausch zwischen Herrn E. und Frau J. stattgefunden habe, wofür ihr 60% der (an den Bf.) ausbezahlten Honorare zugestanden seien.

In dieser Angelegenheit gelte es vielmehr zu prüfen, weshalb die Beschäftigung von Frau J. nie ihren Niederschlag in der Lohnverrechnung der Fa. E. gefunden habe, weil nach den Anzeichen der Beschäftigung ein eindeutiges Dienstverhältnis gegeben gewesen sei und eine Anmeldung zur Sozialversicherung inklusive Lohnnebenkosten zu berechnen gewesen wäre.

Für die Tätigkeit des Bf. als Versicherungsagent stehe ihm für die üblicherweise nicht belegbaren Betriebsausgaben eine Pauschale von 12% (Handelsvertreterpauschale) zu, welche somit beantragt werde.

Neben den aufgezeigten materiellen Unrichtigkeiten der bekämpften Bescheide gebe es auch formale Ordnungswidrigkeiten. Gemäß § 115 Abs. 3 (BAO) sei die Behörde verpflichtet, von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln. § 115 Abs. 3 (BAO) normiere auch, dass Umstände zugunsten des Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen seien.

In der Niederschrift im Zuge der persönlichen Einvernahme seien zahlreichen Anträge zur Entlastung des Bf. gestellt worden, wie z.B. der Auszug aus der Buchhaltung der Fa. E., Zeugenvernehmungen etc., denen die Behörde nicht nachgekommen sei.

Es würden daher folgende Beweisanträge gestellt:

1. Einsichtnahme in das Rechnungswesen der Fa. E., um die tatsächlichen Zahlungsströme an den Bf. mittels Belegen und Datum zu erfassen. Falls aus dem Rechnungswesen nur die Zahlung vom 20. Oktober 2006 in Höhe von Euro 17.600 hervorgehe, sei zu prüfen, ob die genannte Firma zum damaligen Zeitpunkt überhaupt die notwendige Liquidität gehabt habe, um diese Zahlung an diesem Tag zu leisten.

2. Die Vernehmung der nachfolgend Zeugen:

- Herr S.E., O.-K. Versicherung, Maklerbetreuer u.a.vom Büro E.;
- Frau Mag. L, O.-K. Versicherung, ee.;
- Herr R.M., GF der I. GmbH.;
- Herr C.T., Generali Versicherung AG., ff.;
- Herr H.W., Kunde, dd..

Weiters werde eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt.

**K)** Unter OZ 45/2006 erliegt im Verwaltungsakt eine undatierte **Stellungnahme des Betriebsprüfers** zur Berufung. In dieser Stellungnahme wird Folgendes ausgeführt:

E. bezahlte Provisionen in acht Raten von insgesamt Euro 17.600 an den Bf.. Der Erhalt dieser Euro 17.600 werde vom Bf. am 20. Oktober 2006 um 20:07:31 Uhr eigenhändig bestätigt. Für die zuletzt bestrittene Rate von Euro 4.600 liege ein unterfertigter Beleg vor. Ratenzahlungen stimmten mit Zeitplan lt. Bf. überein.

Weitergabe von Provisionen an Frau J.:

Der Bf. gebe in seiner Stellungnahme zwei Varianten an, nämlich

- Euro 17.600 an Provisionen erhalten zu haben; er habe an Frau J. Euro 10.560 weitergegeben, jedoch wenn er nur
- Euro 13.000 an Provisionen erhalten hätte, hätte er nur Euro 7.800 an Frau J. weitergegeben (Frau J. habe mit 23. Mai 2012 den Erhalt von Honorarzahlungen für das Jahr 2006 in Höhe von Euro 7.800 bestätigt).

Dienstverhältnis von Frau J. bei Herrn E.:

In seiner Stellungnahme vom 13. März 2012 habe der Bf. selbst bekanntgegeben, dass Frau J. damals geplant habe, nach Wien zu übersiedeln, dazu sei es aber nach verschiedenen "Konfrontationen" gar nicht mehr gekommen. Der Bf. gebe weiter an, dass ein angeblicher Teilungsschlüssel zwischen ihm und Frau J. von 60 zu 40 bestanden habe, weil sie täglich von bb. nach cc. habe pendeln müssen und daher entsprechende Fahrtkosten gehabt habe. In der Niederschrift vom 24. Mai 2012 habe der Bf. angegeben, dass diese Zahlungen als Spesenersatz für Tätigkeiten und Reisekostenersatz von Frau J. fungiert hätten.

Herr E. selbst gebe in der Niederschrift vom 18. Juni 2012 an, Frau J. und der Bf. wären schon im K. Konzern Kollegen gewesen. Der Bf. habe mit Frau J. ein Verhältnis gehabt; Scheidungsgrund. Frau J. habe nur im Auftrag für den Bf. sich um Büroangelegenheiten gekümmert. Die beiden habe es nur im Doppelpack gegeben. Was und in welcher Höhe von diesen Àcontozahlungen weiter gegeben worden seien, entziehe sich der Kenntnis des Betriebsprüfers.

Laut Herrn E. (siehe Niederschrift vom 18. Juni 2012) habe es Vorbesprechungen mit dem Bf. bezüglich Gründung einer Maklerfirma gegeben; diese sei jedoch nicht zustande gekommen.

Frau J. sei außerdem zur fraglichen Zeit, nämlich

vom 01.04.2006 bis 25.06.2006 arbeitslos gewesen,  
vom 26.06.2006 bis 30.06.2006 krank gewesen und  
vom 01.07.2006 bis 01.11.2006 arbeitslos gemeldet gewesen (siehe auch  
Versicherungsdatenauszug vom 29. August 2012, OZ 53 f./2006).

Daher würde der Arbeitslosengeldbezug einem Dienstverhältnis widersprechen.

Dieser Stellungnahme des Prüfers ist u.a. eine Bestätigung (OZ 50/2006) von Frau J. vom 23. Mai 2012 angeschlossen, in der sie bestätigt, von Herrn E. und dem Bf. im Jahr 2006 Honorarzahlungen in Höhe von Euro 7.800 erhalten zu haben. Des Weiteren ist ein vom Bf. unterfertigter Beleg vom 4. Oktober 2006 beigelegt, in der er mit eigenhändiger Unterschrift den Erhalt von Euro 4.600 bestätigt (neben einer weiteren Barzahlung von Euro 400).

- Weiters ist eine Niederschrift vom 18. Juni 2012 mit Herrn E. (OZ 51 f./2006) beigelegt. In dieser führt Herr E. Folgendes aus:

Die Fa. K. sei durch die Fa. L. übernommen worden und der Bf. sei dadurch ohne Beschäftigung gewesen. Der Bf. sei zu ihm gekommen, mit dem Gedanken, eine gemeinsame, neue Maklerfirma zu gründen. Hierzu habe es auch Vorbesprechungen gegeben, wobei diese Firma in der Folge nicht zustande gekommen sei. Der Bf. habe sich um einen Gewerbeschein bemüht.

In der Zeit April/Mai bis Oktober sei der Bf. bei ihm als Selbstständiger auf eigene Rechnung tätig gewesen. Der Bf. habe sich um Kundetermine selbstständig gekümmert, Geschäfte angebahnt, Risikoanalysen ausgearbeitet, teilweise zum Abschluss gebracht und mit Blick in die Zukunft, auf die erwarteten Erträge seien Àcontos bezahlt worden. Da der Bf. damals noch keinen Gewerbeschein gehabt habe, hätten die Geschäfte nicht direkt von ihm und mir bei der Versicherung eingereicht werden können, sondern nur über Herrn E.. Hätte der Bf. seinen Gewerbeschein schon gehabt, wäre das zustandegekommene Geschäft bei der Versicherung gesplittet unter beiden Namen eingereicht und entlohnt worden.

Durch diese Umstände bedingt, seien die Zahlungen alle nur als Àconto geflossen. Über die einzelnen Teilzahlungen habe er nur teilweise die Zahlungsbestätigungen gehabt, jedoch über die gesamte Summe sei ihm der Erhalt auf der Provisionsnote vom 20. Juni 2006 um 20:07 Uhr bestätigt worden.

Zur Frage, welche Funktion die Frau J. ausgeübt habe, gab er Folgendes bekannt:

Frau J. und der Bf. seien schon im K. Konzern Kollegen gewesen. Der Bf. habe mit Frau J. ein Verhältnis gehabt. Scheidungsgrund. Frau J. habe sich nur im Auftrag für den Bf. um Büroangelegenheiten gekümmert. Die beiden habe es nur im Doppelpack gegeben. Was und in welcher Höhe von diesen Àcontozahlungen weitergegeben worden sei, entziehe sich seiner Kenntnis.

**L)** Am 13. September 2012 wurde hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006 die **Berufungsvorentscheidung** (OZ 63/2006), mit der die Berufung als unbegründet

abgewiesen wurde, erstellt. In der zusätzlichen Begründung zu diesem Bescheid (OZ 64 ff./2006) wurde Folgendes ausgeführt:

1. Höhe der Einnahmen:

Es sei vom Bf. nachweislich am 20. Oktober 2006 bestätigt worden, dass er Euro 17.600 an Provisionen von Herrn E. bar erhalten habe. Die Bezahlung sei in acht Raten erfolgt zwischen dem 5. Mai 2006 und dem 6. Oktober 2006. Wie der Bf. selber in der Beilage zu seiner Einkommensteuererklärung für 2006 ausführte, besitze er keine Kopien der Belege. Der Bf. führe zwar in dieser Beilage an, dass er nach seinen Aufzeichnungen nur Euro 13.000 erhalten habe, diese Grundaufzeichnungen seien aber nie vorgelegt worden. Damit sei aber die Feststellung der Provisionseinnahmen mit Euro 17.000 (richtig: 17.600) auch gemäß § 184 BAO gerechtfertigt.

Gemäß § 184 Abs.1 BAO habe die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne, diese zu schätzen. Dabei seien alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung seien. Gemäß Abs. 2 leg.cit. sei insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermöge oder weitere Auskunft über Umstände verweigere, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich seien. Nach Abs. 3 leg. cit. sei ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen habe, nicht vorlege oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig seien oder solche formelle Mängel aufwiesen, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Zum Berufungsantrag, dass die Abgabenbehörde weitere Erhebungen bei Herrn E. zu tätigen habe, werde Folgendes ausgeführt:

Laut Niederschrift mit Herrn E. sei der Bf. von April/Mai bis Oktober 2006 als Selbstständiger bei Herrn E. tätig gewesen. Der Bf. habe sich selbstständig um Kundentermine gekümmert, Geschäfte angebahnt, Risikoanalysen ausgearbeitet, teilweise zum Abschluss gebracht und mit Blick in die Zukunft auf die zu erwartenden Erträge seien dem Bf. "Àcontos" bezahlt worden. Über die einzelnen Teilzahlungen habe Herr E. nur teilweise die Zahlungsbestätigungen, jedoch sei über die gesamte Summe der Erhalt der Provisionsnote vom 20. Juni 2006 bestätigt worden. Für die bestrittene Rate von Euro 4.600 liege ein vom Bf. unterfertigter Beleg vor.

2. Beschäftigung von Frau J. bei Herrn E.:

Frau J. habe am 23. Mai 2012 bestätigt, dass sie von Herrn E. über den Bf. im Jahr 2006 Honorarzahlungen in Höhe von Euro 7.800 erhalten habe. Zu der Frage, welche Funktion Frau J. ausgeübt habe, habe Herr E. in der oben erwähnten Niederschrift angegeben, dass der Bf. und Frau J. bereits im K.-Konzern Kollegen gewesen seien und ein Verhältnis gehabt hätten (Scheidungsgrund). Frau J. habe sich nur im Auftrag des Bf. um Büroangelegenheiten gekümmert.

Ob daher zu prüfen wäre, weshalb die Beschäftigung von Frau J. nie ihren Niederschlag in der Lohnverrechnung der Fa. E. gefunden habe, könne seitens des Finanzamtes nicht nachvollzogen werden. Auch vom Bf. sei unbestritten, dass seitens der Fa. E. weder Provisionen noch ein Lohn an Frau J. bezahlt worden sei. Auch würden in der Stellungnahme des Bf. zu seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 zwei Varianten für Honorarzahlungen vom Bf. an Frau J. berechnet. Daraus könne eindeutig der Schluss gezogen werden, dass es keinerlei nachvollziehbare Vereinbarungen mit Frau J. gegeben habe. Ein Dienstverhältnis könne weiters deswegen ausgeschlossen werden, weil Frau J. im Zeitraum April bis September 2006 arbeitslos gemeldet gewesen sei. Daher habe sie selber nach außen zu erkennen gegeben, dass sie in diesem Zeitraum kein Einkommen bezogen habe.

Aufgrund der Nahebeziehung zwischen dem Bf. und Frau J. seien weiters die Grundsätze betreffend Verträge zwischen nahen Angehörigen anzuwenden, es sei daher ein Fremdvergleich anzustellen. Weiters müsste die Geschäftsbeziehung klar und eindeutig sein sowie nachweislich nach außen erkennbar sein. Alle drei Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Aufgrund der für eine steuerliche Beurteilung vollkommen ausreichenden Sach- und Rechtslage könne auf die in den Beweisanträgen geforderten Vernehmungen verzichtet werden.

3. sonstige Spesen in Höhe von Euro 4.240,00:

Laut Nachschau vom 24. Mai 2012 seien nur Telefonkosten von Euro 224 und Kilometergelder von Euro 2.298 nachgewiesen werden. Diese Beträge seien abgezogen worden.

4. Handelsvertreterpauschale:

Gemäß § 1 der Handelsvertreterpauschalierungsverordnung könnten bei einer Tätigkeit als Handelsvertreter im Sinne des Handelsvertretergesetzes 1993, BGBI. Nr. 88/1993, im Rahmen der Gewinnermittlung bestimmte Betriebsausgaben jeweils mit Durchschnittssätzen angesetzt werden. Der Durchschnittssatz betrage 12% der Umsätze, höchstens jedoch Euro 5.825 jährlich (§ 2 Abs. 2 letzter Satz leg.cit.). Gemäß § 1 Handelsvertretergesetz sei Handelsvertreter, wer von einem anderen mit der Vermittlung oder dem Abschluss von Geschäften, ausgenommen über unbewegliche Sachen, in dessen Namen und für dessen Rechnung ständig betraut sei und diese Tätigkeit selbstständig und gewerbsmäßig ausübe.

Die vom Bf. (im Streitjahr) ausgeübte Tätigkeit entspreche nicht den Grundmerkmalen (Selbstständigkeit, Geschäftsvermittlungs- und Geschäftsabschlusstätigkeit, ständiges Betrauungsverhältnis, gewerbsmäßiges Handeln, Handeln im fremden Namen und auf fremde Rechnung) eines Handelsvertreters nach der zuvor angeführten Gesetzesstelle.

Nach den durchgeführten Erhebungen lägen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Betriebsausgabendurchschnittssatzes für Handelsvertreter nicht vor. Dies deswegen, weil Herr E. in der oben erwähnten Niederschrift angibt, der Bf. hätte

keinen Gewerbeschein gehabt. Daher haben die Geschäfte auch nicht direkt vom Bf. bei der (jeweiligen) Versicherung eingebracht werden können, sondern mussten über Herrn E. eingereicht werden, der dann den Anteil des Bf. an ihn ausbezahlt habe.

**M)** Mit Schreiben vom 15. Oktober 2012 wurde der **Vorlageantrag** gestellt.

**N)** Mit **Vorhalteschreiben** vom 22. April 2014 wurde der Bf. ersucht, folgende Unterlagen in Kopie beim Bundesfinanzgericht nachzureichen:

- Dienstvertrag mit der Fa. I. GmbH.;
- Dienstvertrag mit der Fa. H. GmbH.;
- Vermittlungsauftrag(-vertrag);
- Vereinbarung mit Frau J. oder deren inhaltsgenaue Bekanntgabe;
- Außerdem sollte das genaue Beweisthema, zu dem die fünf im Berufungsschreiben angeführten Personen, die als Zeugen vernommen werden sollen, bekanntgegeben werden.

**O)** Mit einem weiteren **Vorhalteschreiben** vom 24. April 2014 wurde der Bf. ersucht, zu der diesem Vorhalteschreiben beigelegten Stellungnahme des Betriebsprüfers zum Berufungsschreiben beim Bundesfinanzgericht eine Gegenäußerung einzubringen.

**P)** Mit **Vorhaltsantwort** vom 10. Juni 2014 wurden die beiden Ergänzungsersuchen vom 22. und 24. April 2014 wie folgt beantwortet:

1. Der Dienstvertrag mit der Firma I. GmbH. liege bei.
2. Bezuglich der Beschäftigung bei der Firma H. GmbH. könne nur mehr ein Dienstzettel vorgelegt werden.
3. Der Vermittlungsauftrag sei mündlich von Herrn E. erteilt worden. Ein schriftlicher Vertrag liege nicht vor. Sowohl Herr E. als auch das Finanzamt hätten mehrfach bestätigt und in Niederschriften dokumentiert, dass der Bf. als selbstständiger Versicherungsagent beauftragt worden sei, Geschäfte anzubahnen. Die Provisionsnote seitens des Herrn E. weise auch ferner darauf hin, dass es sich um Provisionen für getätigte Geschäftsvermittlungen handle.
4. Zwischen Frau J. und dem Bf. gebe es keine schriftliche Vereinbarung über die Aufteilungen der im Zeitraum zugeflossenen Einnahmen. Sie hätten eine mündliche Vereinbarung getroffen, wonach ihr 60% dieser Einnahmen zuständen und dem Bf. 40%. Die Feststellung über die Nahestellung seien unzutreffend, das sowohl Frau J. als auch der Bf. zum damaligen Zeitpunkt lediglich KollegInnen gewesen seien und darüber hinaus keinerlei Verhältnis gehabt hätten. Es habe auch keinen gemeinsamen Wohnsitz gegeben; das sei schon im (bisherigen) Verfahren durch Vorlage einer Kopie des Meldezettels von Frau J. belegt worden.

Nachdem das ABGB grundsätzlich Entgeltlichkeit bei der Erbringung von Dienst- und Arbeitsleistungen annehme, sei es geradezu widersinnig anzunehmen, dass eine Person Arbeitsleistungen über einen Zeitraum von sechs Monaten erbringe, ohne dafür nicht einmal Spesenersatz für die täglich 200 km zurückgelegte Fahrstrecke zu erhalten. Es

widerspreche daher die Annahme der Behörde den Erfahrungen des täglichen Lebens und komme daher für die Begründung nicht in Betracht. Die Behörde habe es bissher unterlassen, Ermittlungen in dieser Richtung anzustellen und Frau J. und andere Zeugen einzuvernehmen, um sich selbst ein Bild über die wahren Verhältnisse zu verschaffen, obwohl sie nach der amtlichen Ermittlungspflicht gesetzlich dazu verpflichtet sei.

5. Die im Berufungsschreiben angeführten Zeugen könnten allesamt bestätigen, dass Frau J. in dem Zeitraum im Büro von der Firma E. gearbeitet habe und zwar in einer Art und Weise, dass für jedermann ganz klar erkennbar gewesen sei, es handle sich hier nicht um "familiäre Beistandspflicht", obwohl gar keine Familie oder familienähnliche Situation vorliege und daher diese Annahme grundsätzlich unzutreffend und falsch sei, sondern hier gearbeitet worden sei unter Eingliederung in den Betrieb des Herrn E. mit vollem Engagement, wie es üblich sei, wenn dabei Geld verdient werde und man zur Arbeit verpflichtet sei.

Die Einvernahme der beantragten Zeugen werde seitens des Bf. als besonders wichtig erachtet, weil offensichtlich die Firma E. und der Bf. eine unterschiedliche Sichtweise auf den Sachverhalt hätten und zur endgültigen Klärung die Sichtweise andere außenstehender und nicht in das Verfahren involvierter Personen heranziehen sei.

Das Finanzamt habe es in seinen ganzen Ermittlungen und in seinen Begründungen verabsäumt, die Gründe darzulegen, weshalb den Ausführungen der Firma E. mehr Wahrheitsgehalt zugesprochen würde als jenen des Bf..

6. Als Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers werde mitgeteilt, dass wie bereits in der Niederschrift vom 25. Mai 2005 angeführt worden sei, dass bis heute kein Originalbeleg mit der Originalunterschrift des Bf. vorgelegt worden sei, wodurch sich der Bf. von der Echtheit der Unterschrift überzeugen könne. Wie bereits in obiger Niederschrift angeführt, werde hier noch einmal festgehalten, dass es definitiv am 20. Oktober 2006 keine Zahlung über Euro 17.600,00 in bar gegeben habe. Bereits damals sei der Antrag gestellt worden, die Originalquittungen und die Originalbelege vorzulegen. Diesem Antrag sei bis heute nicht entsprochen worden.

Die Stellungnahmen bezüglich Frau J. entbehrten jeder Grundlage, weil Herr E. mit keiner einzigen Aussage zu der Frage des Betriebsprüfers Stellung genommen habe. Vielmehr habe sich seine Aussage in Mutmaßungen ergangen und über Behauptungen von angeblichen Verhältnissen, für die keinerlei Beweise vorgelegt worden seien. Die Behörde haabe auch diese Behauptungen von Herrn E. in keiner Weise überprüft, dennoch seien sie in die Beurteilungen des Sachverhaltes unrechtmäßigerweise eingeflossen. Festzuhalten sei, dass Herr E. in seiner Niederschrift vom 18. Juni bestätigt habe, dass Frau J. bei ihm gearbeitet und in seinem Büro Büroangelegenheiten erledigt habe. Er habe weiters bestätigt, dass die Entlohnung von Frau J. vom Bf. erledigt worden sei, wonach ein weiterer Beweis gegeben sei, dass aus den dem Bf. zugeflossenen Beträgen Frau J. zu entlohen gewesen sei.

Ob Frau J. in der fraglichen Zeit Arbeitslosengeld bezogen habe oder nicht, sei für die Beurteilung des Sachverhaltes, ob ein Leistungsaustausch und eine Entgeltlichkeit vorgelegen seien, nicht von Bedeutung, weil sie mit diesem Sachverhalt in keinerlei Zusammenhang stünden. Möglicherweise ergäben sich dann andere Konsequenzen, was aber auf die Entscheidung des diesbezüglichen Sachverhaltes keinen Einfluss nehme.

Es werde nochmals festgehalten, dass, obwohl mehrfach beantragt, die Originalbelege des Bf. bis heute nicht vorgelegt worden seien. Es seien auch keine Konten vorgelegt worden, woraus ersichtlich sei, welche Zahlungen tatsächlich in das Rechnungswesen der Firma E. eingeflossen seien und welche nicht, weil die Firma E. bei der Niederschrift zugegeben habe, nicht alle Belege aufbewahrt zu haben. Der seitens der Finanzbehörde durchgeführte Fremdvergleich sei unrichtig, weil in der Arbeitsbeziehung zwischen Frau J. und dem Bf. offenbar unterstellt werde, dass es sich bei Frau J. um eine nahe Angehörige (des Bf.) handle, was damals nicht der Fall gewesen sei. Es sei schon einmal in diesem Verfahren der Meldezettel vorgelegt worden, wonach kein gemeinsamer Haushalt vorgelegen sei. Die Behörde habe ohne Anführen von Gründen den Behauptungen des Herrn E. Rechnung getragen und Glauben geschenkt, ohne mit Frau J. zu sprechen, was einen groben Verstoß gegen die amtliche Ermittlungspflicht darstelle.

Es seien im Zuge des Verfahrens zahlreiche Beweise u.a. auch Zeugen, geliefert worden, die jederzeit bestätigen könnten, dass Frau J. in einer ernst zu nehmenden Art und Weise im Büro der Firma E. gearbeitet habe. Nach der grundsätzlichen Annahme der Entgeltlichkeit für erbrachte Dienst- und Arbeitsleistungen stelle es einen groben Widerspruch dar, dass Frau J. ohne Entgelt und Spesenvergütung Arbeitsleistungen erbringe, in einem Ort, der täglich 200 km Fahrtstrecke benötigte. Die Annahme der Abgabenbehörde entspreche daher nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Dieser Vorhaltsantwort waren folgende Unterlagen angeschlossen:

a) Dienstzettel vom 1. Juni 2000, den der Bf. von der Ha. GmbH. in 1200 Wien, Adr.2, erhalten hat. Darin wurde der Beginn des Arbeitsverhältnisses mit 1. Juni 2000 festgelegt. Als auf das Arbeitsverhältnis anzuwendende Bestimmungen wurde der Kollektivvertrag für die Handelsangestellten Österreichs sowie die Allgemeinen Bestimmungen des Kollektivvertrages für Angestellte der Versicherungsunternehmungen, Innendienst, jeweils in der damaligen gültigen Fassung vereinbart. Die Verwendung des Bf. erfolgte als "*Experte Firmengeschäft*". Das monatliche Gehalt wurde mit ATS 35.000,00 (= Euro 2.543,55) zuzüglich ATS 15.000,00 (= Euro 1.090,09)(x 12) Provisionsgarantie vereinbart. Außerdem wurde dem Bf. ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt. Die wöchentliche Normalarbeitszeit betrug 38,5 Stunden.

b) Angestelltendienstvertrag vom 20. Oktober 2006 mit der I. GmbH. 1190 Wien, Adr.3. Dieses Dienstverhältnis wurde bis 31. Jänner 2007 befristet, das bei Fortsetzung über dieses Datum hinaus in ein unbefristetes Dienstverhältnis übergegangen ist. Die Dienstverwendung erfolgte zur Verrichtung folgender Arbeiten: "*Kundenberatung und Vermittlung zu den vom Arbeitgeber vertriebenen Produkten bei bestehenden und neu zu akquirierenden Kundenverbindungen, Bearbeitung aller anfallenden fachlichen Tätigkeiten*

*insbesondere für Gewerbe-, Groß- und Spezialgeschäfte.*" Das vereinbarte monatliche Gehalt betrug Euro 3.900,00 brutto zuzüglich einer anteiligen Lesitungsbonifikation von jeweils Euro 920,00 für November und Dezember 2006. Die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit betrug 38,5 Stunden.

c) Bestätigung aus dem zentralen Melderegister vom 31. Mai 2007 für Frau J.. Demnach hatte sie zwei Hauptwohnsitze: 1210 Wien, Justgasse 29/68/2, und Adr.5.

**Q)** Mit **E-Mail** vom 2. Juli 2014 wurden seitens des Bf. die Adressen der beantragten Zeugen mitgeteilt.

**R)** Mit E-Mail vom 9. Juli 2014 erstattete das Finanzamt seine **Stellungnahme** zur Vorhaltsantwort vom 10. Juni 2014. In dieser E-Mail wird Folgendes ausgeführt:

1) betreffend Handelsvertreterpauschale:

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, entspreche die ausgeübte Tätigkeit nicht den Grundmerkmalen eines Handelsvertreters nach dem Handelsvertretergesetz (Selbstständigkeit, Geschäftsvermittlungs- und Geschäftsabschlusstätigkeit, ständiges Betrauungsverhältnis, gewerbsmäßiges Handeln, Handeln in fremden Namen und auf fremde Rechnung). Nach den durchgeführten Erhebungen lägen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Betriebsausgabendurchschnittssatzes für Handelsvertreter nicht vor. Dies deswegen, weil Herr E. angegeben habe, dass der Bf. keinen Gewerbeschein gehabt habe; daher hätten die Geschäfte auch nicht direkt vom Bf. bei der Versicherung eingereicht werden können, sondern hätten über Herrn E. eingereicht werden müssen.

2) betreffend Auftragsverhältnis zu Frau J.:

Die Meldung im Zentralmelderegister (ZMR) müsse nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen. Tatsache sei, dass Frau J. ab 1. Juli 2009 an einem gemeinsamen Hauptwohnsitz mit dem Bf. auch laut ZMR gemeldet gewesen sei. Daher erschienen die Aussagen des Herrn E. glaubwürdig. Es seien daher die bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlichen Anforderungen zu erfüllen, damit das Vertragsverhältnis auch steuerlich anerkannt werde. Es mangle jedoch bereits an der Publizität. Die behauptete Eingliederung in den Betrieb des Herrn E. würde ein Dienstverhältnis zwischen Herrn E. und Frau J. bedingen und damit jedenfalls eine Streichung der AMS-Bezüge.

3) Originalbelege

Diese müssten bei der Fa. E. eingesehen werden, das Finanzamt habe sich anlässlich der Niederschrift eine Kopie angefertigt.

Mangels Vorlage von Beweisen werde weiterhin beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

**S)** In der **mündlichen Verhandlung** vom 10. September 2014 wurde seitens des Bf. Folgendes vorgebracht:

a) Das Vorliegen des Gewerbescheines sei nur aus gewerberechtlicher Sicht von Bedeutung, nicht aber aus steuerrechtlicher Sicht. Der Bf. habe damals seine Beschäftigung beim K.-Konzern gekündigt, habe Arbeitslosengeld bezogen und sei nebenbei für das Büro E. tätig gewesen. Es sei vereinbart gewesen, dass ihm Herr E. die Kosten, die daraus entstünden, abgelte.

Der Bf. habe keine Versicherungsverträge bei den Versicherungen eingereicht. Diese Einreichungen seien ausschließlich über Herrn E. gelaufen. Das seien auch dessen Kunden gewesen. Er habe sich geweigert, Frau J. anzustellen, sondern habe dem Bf. gesagt, er solle ihr die Fahrtkosten zwischen bb. und cc. ersetzen. Frau J. habe vom Büro E. eine Bestätigung bekommen, die sie dem AMS vorgelegt habe, dass sie nicht mehr vermittelt werden müsse. Der Bf. überreichte dem Bundesfinanzgericht einen Entwurf über die geplante gemeinsame Firmengründung mit handschriftlichen Vermerken. Daraus habe sich auch ergeben, dass Frau J. bei Herrn E. beschäftigt werden solle. Sie sollte auch noch beim Büro E. beschäftigt werden, als der Bf. nicht mehr für das Büro E. tätig gewesen sei. Die Beschäftigung von Frau J. und dem Bf. habe sich aus einem langjährigen Freundschaftsverhältnis mit Herrn E. ergeben. Es wäre realitätsfremd, anzunehmen, dass Frau J. ohne Entgelt für das Büro E. gearbeitet habe.

Im Jahr 2006 habe zwischen dem Bf. und Frau J. eine Liebesbeziehung bestanden, aber kein gemeinsamer Haushalt und keine Lebensgemeinschaft. Mittlerweile lebten sie in einer Partnerschaft und haben auch gemeinsam ein Kind. Der Bf. sei Jahre später von seiner Frau geschieden worden, Frau J. sei nach wie vor verheiratet. Der Bf. und Frau J. wohnten jetzt gemeinsam in Adr.6.

Der dem Bundesfinanzgericht überreichte Entwurf über die geplante gemeinsame Firmengründung enthält folgende Angaben:

*Firmensitz: cc., zusätzlicher Standort: fff.;*

*cc.: Erich, Traude, Melanie, evtl. Lehrling;*

*fff.: Roland, Bobby, Renz, (Melanie);*

*Stellenbeschreibungen:*

*Erich - Geschäftsleitung/Account Manager;*

*Traude - BO;*

*Melanie - BO/Schaden;*

*Roland - BL/Account Manager (Schwerpunkt Sach);*

*Bobby - BO/Account Manager (Schwerpunkt Leben);*

*Renz - Account Manager (Schwerpunkt Privatgeschäft);*

*Gehälter:*

*Roland - 4.300,00 /14x + Kfz;*

*Bobby - 2.300,00 /14x*

*Renz - ??? (Provision oder Fixum);*

*EDV/sonst. Ausstattung:*

*fff.*

- 3-4 *EDV-Arbeitsplätze (PC/Monitor/Tatstatur/Mouse)*,
- *Multifunktionsgerät (Drucker/Scanner/Fax/Kopierer)*,
- *Telefone/Diensthandys*,
- *Erstausstattung Büromaterial*.

*Vorbereitung:*

- *Kündigungen Roland, Bobby, Renz - Kündigungsfristen beachten!*
- *Vorbereitungsarbeiten evtl. während "Arbeitslosen"*;
- *Bestandsselektionen/Auswertungen*;
- *Archiv tw. scannen*;
- *Verständigungsschreiben an Kunden (neuer Standort - neue Mitarbeiter - Zuständigkeiten - Eröffnung/Tag der offenen Tür)*;
- *Visitenkarten/Geschäftspapier/Drucksorten*;
- *Gesprächsprotokolle*;
- *Risikoanalysen/Deckungskonzepte*;
- *Maklerhaftpflicht*;
- *Termin für 1. gemeinsame Besprechung*;
- *voraussichtlicher Starttermin*;
- *Qualitätsmanagement*.

b) Von Frau J. wurde als Zeugin Folgendes ausgesagt:

Im Jahr 2006 sei sie bei Herrn E. beschäftigt gewesen. Sie habe dafür eine Entschädigung für die Kfz-Kosten bekommen. Zwei- bis dreimal habe sie die Kfz-Kosten von Herrn K bekommen, die restlichen Male vom Bf.. Sie habe im April 2006 bei Herrn E. zu arbeiten begonnen.

Eine Lebengemeinschaft mit dem Bf. habe nicht bestanden, aber eine Liebesbeziehung.

Sie habe bei Herrn E. Kenntnisse in den Sparten der Sachversicherung erlernen wollen. Außerdem habe sie damals ihre noch minderjährige Tochter in die Arbeit mitnehmen können.

Sie habe während des Jahres 2006 in der Straße in bb. gewohnt.

Die Bestätigung über den Honorarerhalt in Höhe von Euro 7.800,00 über den Bf. aus dem Jahr 2012 sei nach wie vor aufrecht. Sie habe die fixe Stellung beim K. Konzern aufgegeben, weil sie von Herrn E. die Zusage gehabt habe, dass sie bei ihm angestellt werden solle. Beim AMS liege eine Bestätigung von Herrn E. auf, dass sie nicht mehr weitervermittelt werden solle. Sie habe einen normalen Arbeitstag gehabt, beginnend damit, dass sie ihre Tochter zur Schule gebracht habe und von viertel- oder halbneun bis 17 Uhr im Büro E. gewesen sei, freitags bis 14Uhr30 oder 15 Uhr.

Herr E. wollte sich nicht mehr operativ beschäftigen, er habe sich aus dem Geschäft zurückziehen wollen, d.h. aus dem administrativen Bereich und nur mehr Kundenkontakte pflegen. Wenn sie das Telefon abgehoben habe, habe sie sich mit "BüroE." gemeldet. Einmal während dieser Beschäftigung sei sie im Krankenhaus gewesen und diesen Krankenhausaufenthalt auch Herrn E. gemeldet. Sonst sei sie werktags immer im BüroE. tätig gewesen. Es sei für sie ein 38 1/2 Stundenjob gewesen, nur ohne Dienstvertrag. Den Briefverkehr habe sie auf dem Briefpapier vom BüroE. geschrieben und mit ihrem Namen unterschrieben. Die Briefe seien auch von ihr selbst verfasst und unterschrieben worden, mit Vollmacht von Herrn E.. Ebenso wie der Bf. hatte sie auch eine eigene E-Mailadresse. Teilweise habe es auch Kundenverkehr im BüroE. gegeben, diese Kunden müssten gesehen haben, dass sie in diesem Büro gearbeitet habe. Gelegentlich sei auch die Frau von Herrn E. im Büro tätig gewesen, und zwar im Bereich des Rechnungswesens. Sie habe beim BüroE. mit der Arbeit aufgehört, nachdem sich herausgestellt hatte, dass sie keinen Dienstvertrag bekomme. Herr E. wollte sie allerdings weiterhin beschäftigen.

Das Gesamthonorar von Euro 7.800,00 sei in unregelmäßigen Teilbeträgen teils von Herrn E., teils vom Bf. in Bargeldform ausgehändigt worden. Damals sei noch von einer gemeinsamen GmbH.-Gründung ausgegangen worden, diese habe sich jedoch Herr E. anders überlegt.

Die Aufteilung (des Honorars des Bf.) von 40:60 zugunsten von Frau J. könne nicht 100%ig belegt werden, sie dürfte jedoch irgendwo zwischen 50:50 und 40:60 gelegen sein. Die steuerlichen Konsequenzen daraus werde der Bf. zu tragen haben, auch wenn die Vorgangsweise ungewöhnlich sei. Sie und der Bf. hätten in Erwartung der GmbH.-Gründung ihr Verhalten eingerichtet.

c) Von Herrn S.E. wurde als Zeuge Folgendes ausgesagt:

Er sei derzeit Versicherungskaufmann bei der X.-Versicherung; im Jahr 2006 sei er Versicherungskaufmann bei der K.-Versicherung gewesen. Bei dieser Versicherung sei er als Maklerbetreuer tätig gewesen und das BüroE. sei einer der Geschäftspartner gewesen.

Er habe damals sowohl mit Herrn E. und seiner Tochter als auch mit Frau J. und teilweise mit dem Bf. kommuniziert. Inwieweit der Bf. und Frau J. im BüroE. angestellt gewesen seien, sei für ihn im alltäglichen Geschäft nicht erkennbar gewesen. Herr E. sei für ihn Ansprechpartner bei den Versicherungsabschlüssen gewesen, Frau J. bei den Angebotserstellungen und den Vorarbeiten dazu.

Er habe Frau J. schon bei der K.-Versicherung gekannt, Herr E. habe ihm gegenüber angekündigt, dass Frau J. zu ihm in das Büro wechseln werde. Er habe dort Frau J. zu unterschiedlichen Bürozeiten erreichen können, telefonisch, persönlich und über E-Mail.

Über die persönliche Beziehung zwischen dem Bf. und Frau J. könne er für das Jahr 2006 keine Auskunft geben. Der Bf. sei dem Zeugen schon vor seiner Zeit im BüroE. bekannt gewesen.

d) Von Frau E.L. wurde als Zeugin Folgendes ausgesagt:

Im Jahr 2006 sei die Zeugin bei der O.-Lebensversicherung im innendienst in der Vertragsverwaltung tätig gewesen. Wenn es um Fragen der Vertragsverwaltung gegangen sei, habe sie sowohl persönlich, telefonisch und per E-Mail mit Frau J. und dem Bf. im BüroE. kommuniziert. Frau J. habe Zugang zu den Vollmachten im BüroE. gehabt, insoferne habe die Zeugin annehmen können, dass Frau J. in einem Beschäftigungsverhältnis zum BüroE. gestanden habe. Außer Frau J. habe es noch eine weitere Mitarbeiterin im BüroE. gegeben mit der sie in Kontakt gestanden sei sowie eine Frau P..

Die Zeugin sei davon ausgegangen, dass die E-Mails berechtigterweise von Frau J. geschickt worden seien. Sie habe keine Anhaltspunkte, dass dieser Kontakt unberechtigterweise hätte sein können. Die Zeugin habe den Bf. und Frau J. bereits von den Arbeitszeiten bei der Firma K..

e) Von Herrn R.M. wurde als Zeuge Folgendes ausgesagt:

Im Jahr 2006 sei der Zeuge als selbstständiger Versicherungsmakler tätig gewesen. Er sei Vorsitzender einer wahlwerbenden Gruppe in der Wirtschaftskammer gewesen und das sei auch heute noch so. Herr E. sei ein Kandidat auf seiner Liste gewesen. Auf dieser Basis hätte der Kontakt zum Versicherungsbüro E. bestanden. Dieser Kontakt des Zeugen zu Herrn E. sei ein persönlicher und kein geschäftlicher Kontakt gewesen. Er habe jedoch gewusst, dass der Bf. bei Herrn E. beschäftigt gewesen sei. Frau J. habe der Zeuge nicht gekannt.

Der Zeuge habe den Bf. als Fachkraft im Versicherungswesen schon vor seiner Beschäftigung beim BüroE. gekannt. Irgendwann habe er zu hören bekommen, dass der Bf. beim BüroE. beschäftigt gewesen sei.

Im Jahr 2006 oder 2007 habe der Bf. gehört, dass der Zeuge infolge eines verstorbenen Partners einen Mitarbeiter suche und habe mit dem Zeugen diesbezüglich Kontakt aufgenommen. In weiterer Folge sei es zur Anstellung des Bf. und von Frau J., die er im Zuge der Anstellung kennengelernt habe, gekommen.

Der Hintergrund sei dafür gewesen, dass Frau J. Kenntnisse im Bereich des Versicherungswesens gehabt habe und sowohl der Bf. als auch Frau J. aus räumlichen und persönlichen Gründen bei ihm beschäftigt sein wollten. Bei dem räumlichen Gründen sei gemeint, dass er auf eine "Durchmischung" des Personals geachtet habe.

Frau J. habe in seinem Betrieb einen eigenständigen Arbeitsbereich gehabt, unabhängig von jenem des Bf.. Sie habe dem Zeugen und seinem Sohn zugearbeitet und sei bis dato bei ihm angestellt. Der Bf. habe sich mittlerweile selbstständig gemacht.

Das persönliche Naheverhältnis zwischen dem Bf. und Frau J. sei nicht der Grund für die Anstellung beider bei ihm gewesen. Sie hätten getrennte Arbeitsbereiche gehabt und seien auch räumlich voneinander am Arbeitsplatz untergebracht gewesen.

Der Zeuge sagte ferner aus, dass Herr E. ihm in einem längeren Telefonat Vorwürfe gemacht habe, dass er den Bf. von seinem Büro abgeworben habe. Diesem Vorwurf widerspreche er. Von allfälligen Konflikten zwischen dem Bf. und Herrn E. habe er nichts gewusst. Es sei aber für ihn klar gewesen, dass der Vorwurf dahingehend gelautet habe, dass er ihm seine Mitarbeiter abgeworben habe.

f) Herr E. ist als Zeuge zur mündlichen Verhandlung nicht erschienen und hat sein Nichterscheinen darauffolgend mit einem Auslandsaufenthalt entschuldigt.

g) Der seitens des Bf. beantragte Zeuge W. He. brachte eine Entschuldigung seines Arbeitgebers bei, derzufolge er als Schulwart unabkömmlich sei.

**Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Strittig sind:

- 1) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006;
- 2) Höhe der Provisionseinnahmen;
- 3) steuerliche Anerkennung der Vereinbarung des Bf. mit Frau J.;
- 4) Handelsvertreterpauschale.

**I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:**

- a) Die Unterschrift des Bf. auf der Kopie der Provisionsnote vom 20. Oktober 2006 stimmt mit der Unterschrift des Bf. auf dem Niederschriftsformular zur mündlichen Verhandlung überein.
- b) Frau J. war im streitgegenständlichen Zeitraum des Jahres 2006 beim Versicherungsbüro E. beschäftigt.
- c) Zwischen dem Bf. und Frau J. bestand im Streitzeitraum keine Lebensgemeinschaft.
- d) Der Bf. vermittelte im Zeitraum April bis Oktober 2006 mit ständiger Betrauung durch das Versicherungsbüro E. Privatversicherungsverträge, Fondsveranlagungen und Finanzierungen.

**II) abgabenrechtliche Beurteilung:**

**ad 1): Wiederaufnahme des Verfahrens:**

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBI. I 2013/14 (FVwGG 2012) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis diesser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Diese Gesetzesbestimmung tritt gemäß § 323 Abs. 37 BAO mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist, soweit sie eine Beschwerde betrifft, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis - als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht - geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Tatsachen, sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 5. Aufl., Tz 21 zu § 303 und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Neu hervorgekommene Tatsachen sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, als dies in dem im wiederaufzunehmenden Verfahren ergangenen Bescheid zum Ausdruck kommt. 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 hätte gelangen können (vgl. VwGH vom 19. März 2002, 2000/14/0018; VwGH vom 29. September 2004, 2001/13/0135). Das Hervorkommen von Tatsachen ist stets aus der Sicht jenes Verfahrens zu beurteilen, das wieder aufgenommen werden soll (vgl. VwGH vom 5. Juli 2004, 99/14/0309).

Im Fall des Bf. erlangte das Finanzamt von den streitgegenständlichen Provisionseinnahmen erstmals mit der Vorhaltsantwort vom 19. September 2008 Kenntnis [siehe Abschnitt D)]. Dieser Zeitpunkt lag eindeutig **nach** dem Erstellungszeitpunkt des im ersten wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheides vom 28. Juli 2008 [siehe Abschnitt C)]. Damit war der Abgabenbehörde erster Instanz der Sachverhalt zu den vorgenannten Provisionseinnahmen nicht so bekannt, dass sie schon im wiederaufgenommenen Verfahren zur rechtsrichtigen Entscheidung hätte gelangen können. Das Hervorkommen bisher nicht erklärter (Betriebs-)Einnahmen stellt auch eine Tatsache im oben ausgeführten Sinne dar, welche die Abgabenbehörde zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006 berechtigte (vgl. VwGH vom 27. Mai 2003, 98/14/0072).

Weiters ist unter diesem Punkt hervorzuheben, dass der Bf. in seiner Stellungnahme zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 vom 13. März 2012 [siehe Abschnitt F)] einräumte, für das Versicherungsbüro von Herrn E. gleichsam im Dauereinsatz unterwegs gewesen sei und dafür rund Euro 13.000 erhalten habe. Dieser Betrag kann aber unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte des Bf. vor der streitgegenständlichen Wiederaufnahme des Verfahrens Euro 24.956,21 betragen hat, nicht als geringfügig eingestuft werden. Denn die Einkünfte aus der Vermittlung der Versicherungsverträge beeinflussen maßgeblich den Spruch des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., Kommentar, Tz 43 f. zu § 303).

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

**ad 2): Höhe der Provisionseinnahmen:**

§ 23 Z 1 EStG 1988 bestimmt: Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind Einkünfte aus einer selbstständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Fortswirtschaft noch als selbstständige Arbeit anzusehen ist.

Die Tätigkeit des Bf. als Versicherungsberater erfüllt die Tatbestandsmerkmale des § 23 Z 1 EStG 1988 (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke: EStG, Kommentar, 2. Band, Anm. 84 zu § 23, Stichwort: Versicherungsberater). Dies deshalb, weil die Betätigung des Bf. für Herrn E. nachhaltig in dem Sinne war, dass er sie über eine längere Zeitdauer (April bis Oktober 2006) mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen hat und diese Betätigung auch als Betätigung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr charakterisiert werden kann. In dem gegenständlichen Zeitraum vom April bis Oktober 2006 hatte der Bf. noch kein Anstellungsverhältnis wie später bei der I. GmbH., wie dies ab 2. November 2006 der Fall gewesen ist. Das Bundesfinanzgericht erachtet es für glaubwürdig, dass der Bf. in dem genannten Zeitraum intendierte, mit Herrn E. eine GmbH., die die Versicherungsvermittlung betreiben sollte, zu gründen.

Dass die vom Bf. im Zeitraum April/Mai 2006 bis einschließlich Oktober 2006 erzielten Provisionseinnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zur Einkommensteuer zu veranlagen sind, wird auch in dem Berufungsschreiben nicht bezweifelt. Allerdings wird hinsichtlich der Höhe der Provisionseinnahmen beantragt, Euro 13.000 als Einnahmenbasis heranzuziehen.

Überdies ist festzuhalten, dass das Fehlen der Gewerbeberechtigung, sei es, weil der Steuerpflichtige gar nicht erst um eine solche angesucht hat, sei es, weil ihm die Voraussetzungen dafür fehlen oder ihm die Gewerbeberechtigung aus einem sonstigen Grund nicht erteilt worden ist, nicht die steuerrechtliche Subsumierung der erzielten Einkünfte unter die Einkünfte des § 23 EStG 1988 hindert (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Bd. III C, Tz 6 zu § 23). Diese Rechtsansicht, dass das Vorliegen eines Gewerbescheines nur aus gewerberechtlicher, nicht aber aus steuerrechtlicher Sicht von Bedeutung sei, wurde seitens des Bf. auch in der mündlichen Verhandlung geteilt [siehe Abschnitt S),a)].

Sachverhaltsmäßig ist im Fall des Bf. davon auszugehen, dass er am 20. Oktober 2006 eine Provisionsnote (siehe OZ 4/2006) des Versicherungsmaklerbüros E. eigenhändig unterschrieben hat, wonach ihm Euro 17.600 bar als Acontozahlung ausgehändigt worden sind. Auch in der Vorhaltsantwort vom 24. September 2008 [siehe Abschnitt D)] wird ausgeführt, dass der Bf. für die Vermittlung von Abschlüssen von Lebensversicherungen, Fondsveranlagungen sowie Finanzierungen Provisionen von Euro 17.600 erhalten hat. Ebenso liegt ein vom Bf. eigenhändig unterschriebener Beleg vom 6. Oktober 2006 [siehe OZ 47/2006 und Abschnitt K)] über den Erhalt von Euro 4.600 vor. Dieser Beleg ist geeignet dafür, die Differenz zwischen den vom Bf. beantragten Euro 13.000 und den in der Provisionsnote vom 20. Oktober 2006 ausgewiesenen Euro 17.600 abzuklären. In seiner Stellungnahme zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 vom 13.

März 2012 führte der Bf. in seiner Auflistung der Provisionseinnahmen nur die Euro 400 an, und nicht die ebenso von ihm erhaltenen Euro 4.600. Das Bundesfinanzgericht sieht es daher als unglaubwürdig an, dass der Bf. nur die von ihm angegebenen Euro 13.000 vom Versicherungsmaklerbüro E. erhalten habe und setzt daher als Gewinn aus Gewerbebetrieb Euro 17.600 an.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

**ad 3): steuerliche Anerkennung der Vereinbarung des Bf. mit Frau J.:**

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur dann Anerkennung finden, wenn sie

- a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich) (vgl. VwGH vom 24. Mai 2012, 2009/15/0130).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Es müssen somit eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, Tz 160 zu § 2).

Diese Grundsätze gelten auch für Personen, die miteinander eine Lebensgemeinschaft eingegangen sind (vgl. VwGH vom 18. April 2007, 2004/13/0025). Das Vorbringen des Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung, dass in seinem Fall zwischen ihm und Frau J. im Jahr 2006 **keine** Lebensgemeinschaft und **kein** gemeinsamer Haushalt bestanden habe, hält das Bundesfinanzgericht für glaubwürdig. Dieses Vorbringen wird unerstüzt durch die Auskunft im zentralen Melderegister, wonach der Bf. im Zeitraum 13. Juli 2005 bis 30. Juni 2008 an der Adresse Adr.7, gemeldet und wohnhaft war. Frau J. war laut zentralem Melderegister während der Zeit vom 19. November 2001 bis 31. Mai 2007 an der Anschrift Adr.8 gemeldet. Seitens der belangten Behörde wurden keine gegenteiligen Erhebungsergebnisse beigebracht.

Außerdem wurde von sämtlichen befragten Zeugen einhellig zum Ausdruck gebracht, dass Frau J. im Jahr 2006 im Versicherungsbüro von Herrn E. tätig gewesen ist, auch wenn sich ihnen in der Außenbeziehung nicht erschloss, dass Frau J. ohne ordnungsgemäße Anstellung in diesem Versicherungsbüro arbeitete. Das Bundesfinanzgericht hält es demnach auch für glaubwürdig, dass Frau J. teilweise von Herrn E. und teilweise vom Bf. Barzahlungen als Entgelt oder Kostenersatz bekommen hat. Dass der Bf. die von ihm erhaltenen Provisionskonti im Verhältnis 40:60 oder 50:50 zwischen sich und Frau J. aufgeteilt hat, ist insoferne unverdächtig, als der von Frau J. am 23. Mai 2012 bestätigte Erhalt von Euro 7.800 44,32% der vom Bf. bestätigten Provisionskonti in Höhe von Euro 17.600 ausmacht. Das Bundesfinanzgericht setzt daher die Euro 7.800 als vom Bf. an Frau J. gezahlte Fremdleistungen an.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt statzugeben.

**ad 4): Handelsvertreterpauschale:**

§ 17 Abs. 4 EStG 1988 normiert: Für die Ermittlung des Gewinnes können weiters mit Verordnung des Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen. Solche Durchschnittssätze sind nur für Fälle aufzustellen, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen.

Gemäß § 1 der Verordnung BGBl. II 2000/95 muss der Steuerpflichtige eine Tätigkeit als Handelsvertreter im Sinne des Handelsvertretergesetzes 1993, BGBl. Nr. 88/1993, ausüben.

Gemäß § 1 Abs. 1 HVertrG ist Handelsvertreter, wer von einem anderen (im HVertrG "Unternehmer" genannt) mit der Vermittlung oder dem Abschluss von Geschäften, ausgenommen über unbewegliche Sachen, in dessen Namen und für dessen Rechnung ständig betraut ist und diese Tätigkeit selbstständig und gewerbsmäßig ausübt.

Laut der Provisionsnote vom 20. Oktober 2006 wurde der Bf. für den Versicherungsmakler E. selbstständig und gewerbsmäßig tätig und erhielt von diesem Unternehmer seinen Gewinn aus Gewerbebetrieb. Der Bf. war im Streitzeitraum vom Versicherungsbüro E. ständig damit betraut, Versicherungsverträge zu vermitteln. Der Bf. erfüllte damit im Streitjahr die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 HVertrG. Somit steht dem Bf. die Handelsvertreterpauschale dem Grunde und der Höhe nach zu (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, Kommentar, 2. Band, Anm. 199 zu § 17). Der Durchschnittssatz beträgt 2006 12% der Umsätze, maximal Euro 5.825 (BGBl. II 2000/95).

Der Berufung ist daher in diesem Punkt statzugeben.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Streitjahr sind laut Bundesfinanzgericht somit wie folgt zu berechnen:

Text	Betrag in Euro
Einnahmen des Bf.	17.600,00
abzüglich Fremdleistungen	-7.800,00
abzüglich sonstige Spesen (km-Geld, etc.) lt. Erkl. für Mai bis Oktober 2006 (OZ 5/2006)	- 3.212,32
abzüglich Handelsvertreterpauschale 12%	- 2.112,00
<b>Gewinn = Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>	<b>4.475,68</b>

**Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision dann zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Da im gegenständlichen Fall das Erkenntnis nicht von der ständigen Rechtsprechung des VwGH abweicht und der zu lösenden Rechtsfrage keine grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 1. Oktober 2014