

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Silvia Gebhart in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, unvertreten, über die Beschwerde vom 21. Dezember 2021 idF des Ergänzungsschriftsatzes vom 20. Juni 2022 gegen den gemäß § 253 BAO ergangenen Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 31. Mai 2022 betreffend Einkommensteuervorauszahlungen 2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise statgegeben. Der angefochtene Bescheid wird dahin abgeändert, dass die Einkommensteuervorauszahlungen 2022 mit EUR 528,00 festgesetzt werden.
- II. Die Einkommensteuervorauszahlungen für das Kalenderjahr 2022 waren bereits fällig.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) erzielt als Versicherungsvertreter sowohl nichtselbstständige Einkünfte als auch betriebliche Einkünfte.

Zunächst erging der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2022 vom 24.11.2021 über EUR 1.733,00, den der Bf mit Beschwerde vom 20.12.2021 anfocht. Die Einsichtnahme in den elektronischen Akt des Bf ergab, dass die belangte Behörde über die Beschwerde vom 20.12.2021 nicht mit Beschwerdevorentscheidung abgesprochen hat. Diese wurde intern storniert. Mit der Bescheidbeschwerde vom 20.12.2021 wurde vorgetragen, dass *bis zur vollständigen Erledigung der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 der Vorauszahlungsbescheid aufzuheben sei, da nach einem dann neuerlichen Bescheid zu 99% keine Einkommensteuer zu entrichten* [sein werde].

Aufgrund der im Einkommensteuerverfahren 2019 sodann ergangenen Beschwerdeverentscheidung vom 31. Mai 2022 erging der Bescheid vom 31. Mai 2022, mit dem die Einkommensteuervorauszahlungen 2022 mit EUR 7.819,00 festgesetzt wurden. Diesen Bescheid betrachten die belangte Behörde und der Bf als den gegenständlich angefochtenen Bescheid.

Zur Einkommensteuer 2019 ist hg zur Zahl RV/7102067/2022 ein Beschwerdeverfahren anhängig. Den größten Streitpunkt bildet - neben Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer und separaten PKW-Kosten neben km-Geld – mit dem höchsten Streitbetrag die Nichtanerkennung von Provisionen an Dritte (EUR 12.479,00) infolge nicht erfolgter Empfängerernennung gemäß § 162 BAO. Die Nichtanerkennung erfolgte durch Verböserung mit der Beschwerdeverentscheidung.

Mit vom Bf als Bescheidbeschwerde bezeichneten Ergänzungsschriftsatz vom 20. Juni 2022 wurde das Beschwerdevorbringen wiederholt.

Mit Vorhalt vom 11.07.2022 wurde der Bf aufgefordert, „zwecks Anpassung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen 2022 an das Ergebnis des Kalenderjahres 2022 eine ziffernmäßige Aufstellung vorzulegen, aus der die voraussichtliche Höhe der Einnahmen sowie die voraussichtliche Höhe der einzelnen Ausgaben hervorgehen. Dem entsprach der Bf mit Schriftsatz vom 19.07.2022, mit dem er die voraussichtliche Einnahmen- Ausgabenrechnung 2022 vorlegte, aus der zu ersehen sei, dass die Einnahmen zu keiner Nachversteuerung führen würden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. August 2022 gab die belangte Behörde „*der Beschwerde vom 20. Juni 2022*“ teilweise Folge und änderte den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2022 dahin ab, dass sie die Einkommensteuervorauszahlungen 2022 mit EUR 5.500,00 festsetzte. Sie anerkannte die Provisionen an Dritte iHv EUR 27.300,00 und setzte für die übrigen Ausgaben EUR 5.000,00 an.

Mit Schriftsatz vom 09. September 2022 erhob der Bf dagegen form- und fristgerecht Vorlageantrag und führte ergänzend aus: *“Die Beschwerdeverentscheidung geht von viel zu hohen Einkünften aus, obwohl wir eine voraussichtliche Einkommensteuererklärung beigelegt haben, die von wesentlich geringeren Einnahmen, aber auch wesentlich höheren Ausgaben ausgeht. Daher ist der Bemessungsbetrag viel zu hoch und muss korrigiert werden.“*

Mit Vorlagebericht vom 21. Februar 2023 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Darin beantragte die belangte Behörde die teilweise Stattgabe der Beschwerde iSd Beschwerdeverentscheidung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

§ 45 EStG 1988 lautet: auszugsweise

„(1) Der Steuerpflichtige hat auf die Einkommensteuer nach dem allgemeinen Steuertarif und nach einem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Vorauszahlungen zu entrichten.

Vorauszahlungen sind auf volle Euro abzurunden. Für Lohnsteuerpflichtige sind Vorauszahlungen nur in den Fällen des § 41 Abs. 1 Z 1 und 2 festzusetzen. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

- Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der Beträge gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 und Z 3.
- Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.

Scheiden Einkünfte, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurden, für den Vorauszahlungszeitraum infolge gesetzlicher Maßnahmen aus der Besteuerung aus, kann die Vorauszahlung pauschal mit einem entsprechend niedrigeren Betrag festgesetzt werden. Vorauszahlungen, deren Jahresbetrag 300 Euro nicht übersteigen würde, sind mit Null festzusetzen.

(2) Die Vorauszahlungen sind zu je einem Viertel am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November zu leisten.

(3) Bereits fällig gewordene oder innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe einer Erhöhung der Vorauszahlungen fällig werdende Vorauszahlungsteilbeträge werden durch eine Änderung in der Höhe der Vorauszahlung (Abs. 1) nicht berührt. Der Unterschiedsbetrag ist, sofern er nicht eine Gutschrift ergibt, erst bei Fälligkeit des nächsten Vorauszahlungsteilbetrages auszugleichen (Ausgleichsviertel). Nach dem 30. September darf das Finanzamt Bescheide über die Änderung der Vorauszahlung für das laufende Kalenderjahr nicht mehr erlassen; dies gilt nicht für Bescheide auf Grund eines Antrages, den der Steuerpflichtige bis zum 30. September gestellt hat, sowie für eine Änderung in einem Rechtsmittelverfahren. Erfolgt die Bekanntgabe von Bescheiden über die Erhöhung oder die erstmalige Festsetzung der Vorauszahlung nach dem 15. Oktober, dann ist der Unterschiedsbetrag (der Jahresbetrag der Vorauszahlung) innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten.

...“

Gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrags nach § 105.

Gemäß § 2 Abs 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer nur:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Gemäß § 2 Abs 4 EStG 1988 sind Einkünfte im Sinne des Abs. 3:

1. Der Gewinn (§§ 4 bis 14) bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb.
2. Der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16) bei den anderen Einkunftsarten.

Der erste Satz des § 4 Abs 1 EStG 1988 ordnet an:

„(1) Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.“

Der erste Satz des § 4 Abs 3 EStG 1988 sieht vor:

„(3) Der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden.“

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. ...“

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996, dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abziehbar.

Gemäß § 33 Abs 5 Z 1 EStG 1988 steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis für das Jahr 2022 ein Verkehrsabsetzbetrag von 400,00 Euro jährlich zu.

2. Sachverhalt

Die Einkommensteuer für das Jahr 2019 wurde mit Bescheid vom 24.11.2021 iHv EUR 1.521,00 festgesetzt. Aufgrund dieses Bescheides wurden die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2022 zunächst mit Bescheid vom selben Tag mit EUR 1.733,00 festgesetzt, wobei gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 die maßgebliche Abgabenschuld um 14% erhöht wurde.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 31.05.2021 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2019 auf EUR 6.859,00 erhöht. Die Erhöhung ergab sich infolge Nichtanerkennung der Provisionen an Dritte. Ebenfalls mit Datum 31.05.2021 wurden die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2022 und Folgejahr mit 7.819,00 festgesetzt, wobei gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 die maßgebliche Abgabenschuld um 14% erhöht wurde. Dieser Bescheid trat gemäß § 253 BAO an die Stelle des VZ-Bescheides vom 24.11.2021.

Im Mai 2021 war dem Finanzamt die Höhe der voraussichtlich im gesamten Jahr 2022 erzielten Einkünfte nicht bekannt. Es stand aber fest, dass der Bf per 01.02.2020 seinen Arbeitgeber (Firma ***3*** im Jahr 2019 und ***1*** ab Februar 2020) gewechselt hatte und im Vergleich zum Jahr 2019 bereits 2020 und 2021 höhere nichtselbständige Einkünfte erzielt hat. Der Beschwerdeführer (Bf) erzielt als Versicherungsvertreter sowohl nichtselbstständige Einkünfte als auch betriebliche Einkünfte.

Über Aufforderung der belangten Behörde legte der Bf für das Jahr 2022 eine voraussichtliche Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, in der er einen Gesamtbetrag der Einkünfte von EUR 27.384,75 ermittelte.

So wie in den Vorjahren erstellte der Bf die vorläufige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für beide Einkunftsquellen gemeinsam. Die „voraussichtlichen Einnahmen von EUR 27.384,75“ sind die Differenz der voraussichtlichen Einnahmen von EUR 76.282,50 und der voraussichtlichen Ausgaben von EUR 48.897,75, also eine Nettogröße, der vor dem Hintergrund des Einkommensteuerrechts dem Gesamtbetrag ein Einkünfte entspricht.

Im Jahr 2021 bezog der Bf nsA-Einkünfte von EUR 30.026,00 (KZ 245 des Lohnzettels) bei Bruttobezügen von EUR 41.116,94 (KZ 210 des Lohnzettels). An unselbständigen Einnahmen erklärte er EUR 28.064,17. Das BFG geht davon aus, dass der Bf auch für das Jahr 2022 die Einnahmen aus unselbständiger Tätigkeit ermittelt hat, indem er sämtliche Geldzuflüsse addierte und dabei nicht nach laufenden und steuerbegünstigten Bezugsbestandteilen differenzierte.

Die voraussichtliche Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Bf sieht wie folgt aus:

voraussichtliche Einnahmen	EUR
1	26.471,45
Provisionen ***2***	49.811,05
Gesamt Einnahmen:	76.282,50

voraussichtliche Ausgaben	EUR
Essensrechnungen Einladung Kunden	3.207,48
Kundenakquisitionsgeschenke	700,29
Parken und Garagierungskosten bei Kunden	277,70
Postspesen	90,30
Krebshilfe Spende	100,00
Büroartikel	58,62
Kilometergeld	13.500,00
Büroanteil Wohnung Miete 20 % von ges. € 6.917,41	1.383,48
Telefon	1.332,00
Handykauf	333,00
Autovignette	108,60
Seminar	18,90
KSV	29,70

Strom ges. 312,-- davon 20 %	72,40
Internet ges. 324,-- davon 20 %	64,80
Apple Support	320,48
Provisionsweiterleitungen	27.300,00

Voraussichtliche Ausgaben gesamt:	48.897,75
Voraussichtliche Einnahmen 2022	27.384,75

Ausgehend von diesem Zahlenmaterial berücksichtigte die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung Einnahmen aus Gewerbebetrieb EUR 49.800,00 und Betriebsausgaben von EUR 32.500,00 (EUR 27.300,00 Provisionen EUR 5.000,00 übrige Betriebsausgaben). Solcherart ging sie von gewerblichen Einkünfte von EUR 17.500,00 aus. Weiters ging sie von Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit (abzüglich Werbungskosten) von EUR 27.000,00 aus. Den Gesamtbetrag der Einkünfte berechnete sie mit EUR 44.500,00, abzüglich Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastung von EUR 1.064,00 würden ein steuerpflichtiges Einkommen von EUR 43.436,00 ergeben. Davon berechnete sie die Einkommensteuer mit EUR 10.848,00, was abzüglich anrechenbarer Lohnsteuer von EUR 5.300,00 eine Vorauszahlungspflicht von EUR 5.548,00 ergebe.

Die Provisionen an Dritte von EUR 27.300,00 überprüfte die belangte Behörde nicht.

3. Beweismittel und Beweiswürdigung

Die Annahme des BFG, dass der Bf seine unselbständigen Einnahmen rein nach Zufluss ermittelt, ergibt sich schlüssig aus folgender Kontrollrechnung zum Jahr 2021:

Kennzahl (KZ) des Lohnzettels und dessen Gegenstand	Betrag EUR
KZ 210 Bruttobezüge ***1***	41.116,94
Abzüglich insgesamt für lohnsteuerpflichtige Einkünfte einbehaltene Sozialversicherung	-7.295,91
Abzüglich KZ 260 anrechenbare Lohnsteuer	-5.367,40
Ergebnis	28.453,63

Erklärte unselbständige Einnahmen 2021 in gemeinsamer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	-28.064,17
Differenz	389,46
KZ 245 steuerpflichtige Bezüge	30.026,39

Die Differenz von EUR 389,46 lässt sich als Abweichung infolge kalenderweise Zuordnungen erklären, die der Arbeitgeber vorgenommen hat.

Im Übrigen ist der Sachverhalt bekannt und zwischen den Parteien unstrittig.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I.

Mit dem Vorlagebericht legte die belangte Behörde als Beschwerde den Schriftsatz vom 20.06.2022 vor.

Als zu erledigende Bescheidbeschwerde ist der Schriftsatz vom 20.12.2021 anzusehen, mit dem der Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlungen 2022 vom 24.11.2021 angefochten wurde. An die Stelle dieses Vorauszahlungsbescheides trat der Vorauszahlungsbescheid vom 31.05.2022, gegen den die Bescheidbeschwerde vom 21.12.2021 gemäß § 253 BAO weitergalt. § 253 BAO ist auch auf Vorauszahlungsbescheide nach § 45 EStG 1988 anwendbar (*Ritz*, BAO-Kommentar, 6. Auflage, Linde-Verlag, § 253 Tz 2). Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 23.08.2022 wurde lediglich der Ergänzungsschriftsatz erledigt.

Zu erledigen ist die Bescheidbeschwerde vom 21.12.2021 in der Fassung des Ergänzungsschriftsatzes vom 20.06.2022.

Die Beschwerde ist form- und fristgerecht sowie teilweise begründet.

Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens gegen einen Vorauszahlungsbescheid sind (die Vorauszahlungen mit (rückwirkender) Wirksamkeit ab der Erlassung des (mit dem betreffenden Rechtsmittel) angefochtenen Bescheides. In der [Beschwerde] gegen einen Vorauszahlungsbescheid können erfolgreich nur solche Einwendungen vorgebracht werden, die die Fehlerhaftigkeit des angefochtenen Vorauszahlungsbescheides im Zeitpunkt seiner Erlassung aufzeigen (vgl. VwGH 30.11.1993, 90/14/0234; BFG 07.07.2015, RV/7102577/2015).

Die nach § 45 Abs 1 EStG 1988 festzusetzenden Vorauszahlungen sind grundsätzlich vom Einkommensteuerbescheid für das letztveranlagte Kalenderjahr abgeleitet. Die Höhe der

Einkommensteuer-Vorauszahlungen ist grundsätzlich eine Funktion der Höhe der Einkommensteuer (ohne Steuerabzugsbeträge) des letztveranlagten Jahres (VwGH 29.07.1997, 95/14/0117, BFG 07.07.2015, RV/7102577/2015).

Nach § 45 Abs 4 EStG 1988 ist es in das - unter Beachtung des § 20 BAO zu übende - Ermessen der Behörde gestellt, die Vorauszahlung abweichend von der sich aus § 45 Abs 1 EStG 1988 ergebenden Höhe mit dem Betrag festzusetzen, welcher der voraussichtlichen Jahreseinkommensteuer (abzüglich durch Steuerabzug einbehaltener Einkommensteuer) entspricht (vgl VwGH 01.12.1971, 81/14/0162, BFG 07.07.2015, RV/7102577/2015).

Von diesem Ermessen hat die belangte Behörde Gebrauch gemacht, indem sie den Bf zur Vorlage einer vorläufigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung aufforderte. Seitens des BFG bestehen gegen diese Ermessensübung keine Bedenken.

Der Beschwerdeantrag ist als Aufhebung des angefochtenen Bescheides in eventu als Herabsetzung der Vorauszahlungsbeträge zu deuten. Dass der nach Ansicht des Bf festzusetzende Betrag nicht berechnet wurde kann dem Bf nicht zur Last gelegt werden, da der angefochtene Bescheid idF der Beschwerdeentscheidung keine Begründung zu den ausgeschiedenen Ausgaben enthält, sondern lediglich pauschal EUR 5.000,00 für die restlichen Ausgaben ansetzt. Der Eventualantrag wird dahin gedeutet, dass die Vorauszahlungen 2022 ausgehend von einem Gesamtbetrag der Einkünfte von EUR 27.384,75 festgesetzt werden mögen.

Da sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von EUR 27.384,75 jedenfalls eine Einkommensteuer errechnet, ist der Primärantrag abzuweisen. Zum Eventualantrag ist auszuführen wie folgt:

4.1.1. Einkunftsermittlung

Gemäß der Systematik des Einkommensteuergesetzes sind Einkünfte (§ 2 Abs 4 EStG 1988) je Einkunftsart und Einkunftsquelle (§ 2 Abs 3 EStG 1988) zu ermitteln. Diese Verpflichtung trifft den Abgabepflichten bereits bei der Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 für betriebliche Einkünfte, zu denen auch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb zählen. Provisionen für Leistungen als selbstständig tätiger Versicherungsvertreter, die der Bf für die ***2*** erbringt, sind Einnahmen aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG 1988. Daneben erzielte der Bf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Versicherungsvertreter. Der Bf erzielt folglich Einkünfte aus zwei Einkunftsquellen unterschiedlicher Einkunftsarten.

Ein weiterer Grundsatz bei der Darstellung der Betriebsausgaben/Werbungskosten ist deren systematische Zusammenfassung und gruppenweise Gliederung nach sachlichen Kriterien in Anlehnung an den Aufbau der Normen §§ 4 und 16 EStG 1988.

Nach der Aktenlage forderte die belangte Behörde den Bf bislang nicht zu einer getrennten Ermittlung der Einkünfte und Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu den Einkunftsquellen und zur systematischen Zusammenfassung bestimmter Positionen auf (vgl. verfahrensleitenden Beschluss BFG 28.02.2023, RV/7102067/2022 betreffend Einkommensteuer 2019).

Laut Sachverhalt berechnete der Bf als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit einen Betrag, der nach dem Einkommensteuergesetz keine rechtliche Relevanz ist, denn dieser Betrag ist weder (Betriebs)Einnahmen noch Einkünfte noch Einkommen.

Den Einkünften bei der ***1*** liegt ein Arbeitsvertrag zu Grunde. Demnach setzt sich der Arbeitslohn für einen Versicherungsvertreter aus einem Fixum und Provisionen zusammen. Dabei handelt es sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 2 Abs 3 Z 4 iVm §§ 25, 47 EStG 1988. Bei diesen Einkünften erfolgte bereits mit der Einbehaltung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber eine Vorerhebung der Einkommensteuer. Die diesbezüglichen Ausgaben sind als Werbungskosten gemäß § 62 EStG 1988 vom Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug zu berücksichtigen oder ergänzend gemäß § 16 EStG 1988 vom Abgabepflichtigen im Rahmen der Veranlagung geltend zu machen.

Die selbständigen Einkünfte sind betrieblich Einkünfte, hier konkret solche aus gewerblicher Tätigkeit iSd § 2 Abs 3 Z 3 iVm §§ 23 EStG 1988. Im Rahmen der Veranlagung sind die Einkünfte (Gewinn oder Verlust) nach den Gewinnermittlungsvorschriften des § 4 EStG 1988 zu ermitteln. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 (Überschussrechnung oder Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) ist für den Bf zulässig.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund ist es nicht zu beanstanden, wenn die belangte Behörde als Betriebseinnahmen ausschließlich die Provisionen erfasst hat, die der Bf für die ***2*** erklärt hat, konkret gerundet EUR 49.800,00.

Davon zog die belangte Behörde die **Provisionen an Dritte** mit **EUR 27.300,00** in erklärter Höhe ab, obwohl diesbezüglich bei der ESt 2019 nach Ansicht der belangten Behörde der Empfängernennung nach § 162 BAO nicht entsprochen wurde.

Für die übrigen **Betriebsausgaben von EUR 21.597,75** setzte die belangte Behörde pauschal EUR 5.000,00 an, ohne dies mit der Beschwerdevorentscheidung zu begründen. Damit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt und den angefochtenen Bescheid idF der Beschwerdevorentscheidung mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Im Beschwerdeverfahren besteht neben der Durchführung aller zur Klarstellung des Sachverhalts erforderlichen Beweise auch die Pflicht, auf das Parteivorbringen, soweit es für die Feststellung des Sachverhalts von Bedeutung sein kann, einzugehen. Die Abgabenbehörde darf sich über erhebliche Behauptungen und Beweisanträge nicht ohne Ermittlungen und ohne Begründung hinwegsetzen (analog zu VwGH 21.11.2018, Ra 2017/17/0777 bis 0779, mwN).

Nachdem die belangte Behörde den Bf zur Vorlage einer voraussichtlichen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2022 aufgefordert hatte, war sie verpflichtet, sich mit den einzelnen Betriebsausgabenpositionen auseinanderzusetzen.

Nach der ständigen Rechtsprechung muss die Bescheidbegründung erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt, und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in der Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (zB VwGH 28.02.2018, Ra 2017/15/0054 mwN). Nichts anderes kann für das Bundesfinanzgericht gelten.

Da die belangte Behörde zu den Provisionen weder Ermittlungen gepflogen noch die durchgeführten Betriebsausgabenkürzungen begründet hat, sind sie in erklärter Höhe zu erfassen.

Mit dem Begriff „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ hat die belangte Behörde offenbar jenen Betrag übernommen, den der Bf unten auf seiner vorläufigen Gewinnermittlung anführte, abzüglich Werbungskosten, die in der Beschwerdeentscheidung nicht dargestellt sind. Auch in diesem Punkt hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt und den angefochtenen Bescheid idF der Beschwerdeentscheidung mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit und mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

4.1.2. Restliche Betriebsausgaben von EUR 21.597,75

Nach der Einkunftsquellen bezogenen Betrachtung des EStG reicht für Zwecke der Einkommensteuervorauszahlungen eine Zuordnung von gemischt genutzten Wirtschaftsgütern/Arbeitsmitteln deren Zuordnung nach dem Verhältnis der Höhe der Betriebseinnahmen und Einnahmen, zumal die vom Bf ausgeübten Tätigkeiten als selbständiger unselbständiger Versicherungsvertreter ein ähnliches Berufsbild haben.

Die Bruttobezüge (= Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit) werden in Anlehnung an den Lohnzettel 2021 mit EUR 41.100,00 und die Betriebseinnahmen laut vorläufiger Überschussrechnung mit EUR 49.800,00 herangezogen, was eine Summe von EUR 90.900,00 ergibt. Der Aufteilungsschlüssel ergibt sich daher mit 55% für Betriebsausgaben und 45% für Werbungskosten.

Km-Geld EUR 13.500,00

Wird ein nicht zum Betriebsvermögen gehörendes Kfz für betriebliche Fahrten eingesetzt, so hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, entweder die durch die betriebliche Verwendung tatsächlich entstandenen (nachgewiesenen) Aufwendungen oder das km-Geld entsprechend den betrieblich gefahrenen km als Betriebsausgabe geltend zu machen. Entscheidet sich der Steuerpflichtige für die Inanspruchnahme des km-Geldes, so kann er nicht neben diesen pauschalen Sätzen auch noch einzelne bestimmte Aufwendungen mit ihren tatsächlichen Beträgen als Betriebsausgaben beanspruchen (VwGH 09.12.1992, 91/13/0094). Die daneben geltend gemachten Betriebsausgaben von EUR 386,30 für Parken und Garagierungskosten bei Kunden und Vignette sind daher nicht absetzbar.

Der Bf übt seinen selbstständigen und nichtselbstständigen Beruf durch Reisetätigkeit aus. Bereits zu E 2019 ist der Bf auf das km-Geld anstelle der Leasingraten für den Audi A7 umgeschwenkt, was die belangte Behörde anerkannt hat.

Die Aufwendungen für beruflich veranlasste Fahrten sind somit in erklärter Höhe zu erfassen. Bemerkt wird, dass daraus keine Bindungswirkung für das Veranlagungsverfahren Einkommensteuer 2022 abgeleitet werden kann.

Arbeitszimmer EUR 1.455,48

Aus dem Wortlaut des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 ergibt sich, dass der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen im häuslichen Arbeitszimmer liegen muss, damit Mietaufwendungen und Stromkosten dafür abzugsfähig sind.

Zu den Vorjahren wurden die zum Arbeitszimmer geltend gemachten Aufwendungen ausgeschieden, weil der Bf als selbstständiger und nichtselbstständiger Versicherungsvertreter und Vermögensberater nach allgemeiner Verkehrsauffassung den Mittelpunkt der gewerblichen und nichtselbstständigen Tätigkeit nicht in einem häuslichen Arbeitszimmer hat. Dem ist der Bf nicht substantiiert entgegengetreten. Der nach den im Jahr 2022 geltend gemachten Kilometergeldern anzunehmende Umfang an Reisetätigkeit steht der Annahme entgegen, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit im Arbeitszimmer liegt.

Zu den Vorjahren hat die belangte Behörde zur Ausstattung des als Arbeitszimmer geltend gemachten Raumes keine Ermittlungen getätigt oder Feststellungen getroffen.

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer sind nach § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG 1988 nur dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn der als Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (zB VwGH 25.05.2011, 2007/13/0119, mwN). Zusätzliche Voraussetzungen ist demnach, dass der als Arbeitszimmer bestimmte Raum auch nach seiner Einrichtung

tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich genutzt werden kann, also eine andere Nutzung auszuschließen ist.

Angesichts der Nutzfläche von 64,12 m² bei zwei Zimmern samt Nebenräumen laut zum Jahr 2019 vorgelegtem Wohnungsplan und der im Mai 2019 erfolgten Eheschließung und des im März 2022 geborenen Kindes erscheint es nicht glaubhaft, dass das Zimmer mit 16,03 m², von denen der Bf 14 m² geltend gemacht hat, als Arbeitszimmer eingerichtet und zu fast 100% für betriebliche und berufliche Zwecke verwendet wurde. Der Bf und seine Familienangehörigen hätten demnach im Wohnzimmer (23,20 m²) gewohnt, gegessen und geschlafen sowie Kleidung aller Familienmitglieder und Einrichtungsgegenstände für das Kind etc untergebracht. Weitere rechtliche Ausführungen zum Arbeitszimmer bei einem Versicherungsmakler und Vermögensberater s BFG 28.10.2021, RV/7103167/2013.

Die für ein häusliches Arbeitszimmer geltend gemachten Ausgaben sind nicht absetzbar.

Essensrechnungen Einladung Kunden EUR 3.207,48

Aufwendungen für die Einladung von Kunden zu Essen fallen unter § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 und sind nicht absetzbar. Aus dem Wortlaut für diese Aufwandsposition ergibt sich nicht, dass damit Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben iSd § 20 Abs 3 EStG 1988 gemeint sein sollen.

Kundenakquisitionsgeschenke EUR 700,29

Aufwendungen für Kundengeschenke, egal zu welchem Anlass, fallen unter § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 und sind nicht absetzbar.

Aufwendungen für Post EUR 90,30, Büroartikel EUR 58,62, Seminar EUR 18,90 und KSV EUR 29,70 (Gesamt EUR 197,52)

Diese Aufwendungen können ohne gegenteilige Feststellungen beim Berufsbild des Bf Betriebsausgaben/Werbungskosten darstellen. Die geltend gemachten Beträge gehen über die bei gegebenen Betriebseinnahmen und Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit Aufwendungen dieser Art nicht hinaus. Mangels gegenteiliger Feststellungen sind sie steuerlich absetzbar.

Aufwendungen für Internet EUR 64,80

Diese wurden nur im Ausmaß von 20% geltend gemacht und sind im erklärten Ausmaß steuerlich absetzbar.

Telefon EUR 1.332,00, Handy EUR 333,00 und Apple Support EUR 320,48 (Summe EUR 1.985,48)

Sofern Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Arbeitsmittel gemischt genutzt wurden, hat der Bf den Gesamtaufwand und den seiner Ansicht nach steuerlich absetzbaren Anteil in der vorläufigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ausgewiesen (s Arbeitszimmer). Da er dies bei Telefon und Handy nicht getan hat, ist davon auszugehen, dass er – wie im hg zur Zahl RV/7102067/2022 anhängigen Beschwerdeverfahren betreffend Einkommensteuer 2019 – die Aufwendungen zur Gänze dem Betriebs bzw der Erzielung von nichtselbständigen Einnahmen zugeordnet hat. Wie die belangte Behörde bereits im angefochtenen Bescheid betr E 2019 ausgeführt hat, wurde für Handy und Internet ein 20%iger Privatanteil ausgeschieden, da nicht glaubhaft gemacht wurde, dass diese Medien ausschließlich betrieblich/beruflich genutzt worden seien. Die von der belangten Behörde geübte rechtliche Beurteilung steht in Einklang mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens. Es wird ein 20%iger Privatanteil iHv EUR 387,97 ausgeschieden. Der Bf ist dieser Feststellung ebenfalls nicht substantiiert entgegengetreten.

Die Aufwendungen für Telefon, Anschaffung eines Handy und Apple Support sind im Ausmaß von EUR 1.588,38 steuerlich absetzbar.

Krebshilfe Spende EUR 100,00,

Diese Spenden stellen Betriebsausgaben iSd § 41 Abs 1 iVm Abs 2 Z 1 EStG 1988 dar, weil sie 10% des vorläufigen Gewinnes EUR 26.250,00 nicht übersteigen.

4.1.3. Berechnung der Einkünfte 2022

Die Betriebsausgaben und Werbungskosten sind betraglich auf die Einkunftsquelle im Verhältnis der (Betriebs)Einnahmen aufzuteilen wie folgt:

			Gewerbebetrieb	***1***
gemeinsame Ausgaben	Erklärung	laut BFG	55%	45%
Provisionen an Dritte	27.300,00	27.300,00	15.015,00	12.285,00
km-Geld	13.500,00	13.500,00	7.425,00	6.075,00
übrige Kfz-Aufwendungen	386,30	0,00	0,00	0,00
Arbeitszimmer	1.455,88	0,00	0,00	0,00
Essensrechnungen Einladung Kunden	3.207,48	0,00	0,00	0,00

Kundenakquisitionsgeschenke	700,29	0,00	0,00	0,00
Aufwendungen für Post EUR 90,30, Büroartikel EUR 58,62, Seminar EUR 18,90 und KSV EUR 29,70 (Gesamt EUR 197,52)	197,52	197,52	108,64	88,88
Internet	64,80	64,80	35,64	29,16
Telefon EUR 1.332,00, Handy EUR 333,00 und Apple Support EUR 320,48	1.985,48	1.588,38	873,61	714,77
Spende Krebshilfe	100,00	100,00	55,00	45,00
	48.897,75	42.750,70	23.512,89	19.237,82

Die Kennzahl 245 des Lohnzettels 2021 mit EUR 29.000,00 wird hilfsweise herangezogen.

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus nichtselbständiger Arbeit (Beträge in Euro)

(Betriebs)Einnahmen sowie KZ 245	49.800,00	29.000,00
Betriebsausgabe bzw Werbungskosten	-23.512,89	-19.237,82
Gewinn sowie Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten	26.287,12	9.762,19
gerundet	26.250,00	9.750,00

4.1.4. Berechnung Einkommensteuervorauszahlung 2022

Gegenstand	EUR
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	26.250,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	9.750,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	36.000,00
abzgl Sonderausgabenpauschale	-60,00
abzgl ag Belastung	-1.004,00

steuerpflichtiges Einkommen	34.936,00
Tarif § 33 Abs 1 EStG 1988	
für die ersten 11 693 Euro 0%	0,00
für Einkommensteile über 11 693 Euro bis 19 134 Euro 20% (EUR 7.441,00)	1.488,20
für Einkommensteile über 19 134 Euro bis 32 075 Euro 30% (EUR 15.802,00)	4.740,60
	6.228,80
abzgl Verkehrsabsetzbetrag	-400,00
voraussichtliche Einkommensteuer 2022	5.828,80
abzgl anrechenbare Lohnsteuer laut Beschwerdeentscheidung	-5.300,00
	528,80

Der Verkehrsabsetzbetrag ist nach dem Wortlaut des § 33 Abs 5 Z 1 EStG 1988 von Amts wegen zu berücksichtigen, wenn der Abgabepflichtige Einkünfte aus einem Dienstverhältnis bezieht. Da das der Fall ist, ist leg.cit. erfüllt.

Der Vorauszahlungsbetrag ist auf volle Euro abzurunden und beträgt somit EUR 528,00.s

Unter den Betriebsausgaben befinden sich keine Beiträge zur Gesetzlichen Sozialversicherung der Gewerblichen Wirtschaft (weder 2019 noch 2022). Ob die Voraussetzung für eine Meldung nach § 48b Abs 2 BAO erfüllt sind, hat die belangte Behörde zu prüfen.

4.2. Zu Spruchpunkt II. (Fälligkeit)

Die Fälligkeitstage ergaben sich bereits aus dem angefochtenen Bescheid gemäß § 45 Abs 2 EStG 1988.

4.3. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es wurden keine Rechtsfragen in obigem Rechtssinn aufgeworfen.

Wien, am 8. März 2023