

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***StB***, über die Beschwerden

1) vom 13. Jänner 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***1*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 10. Dezember 2020 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010, Festsetzung der Einkommensteuer 2010 und Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2010,

2) vom 19. Jänner 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***1*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 17. Dezember 2020 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** betreffend Festsetzung der Einkommensteuern, der Umsatzsteuern und von Anspruchszinsen für die Jahre 2011, 2012, 2014, 2015 und 2016, sowie

3) vom 3. Mai 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 31. März 2021 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** betreffend Festsetzung der Einkommensteuern für die Jahre 2017 bis 2019

nach der am 9. April 2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. 1. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010 und Festsetzung von Anspruchszinsen wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2010 wird abgeändert.

I. 2. Die Bescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2011, 2012, 2014, 2015 und 2016 werden abgeändert. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

I. 3. Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2017 bis 2019 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern und der Excel-Tabelle zu entnehmen. Die Berechnungsblätter bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach Durchführung einer mehrjährigen abgabenbehördlichen Prüfung (Prüfungsauftrag vom 3.11.2015, OZ 49, Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2.12.2020, OZ 61) ergingen am 10.12.2020 Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010, Festsetzung der Einkommensteuer 2010 und Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2010. Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 13.1.2021.

Ferner ergingen am 17.12.2020 Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuern, der Umsatzsteuern und von Anspruchszinsen für die Jahre 2011, 2012, 2014, 2015 und 2016. Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 19.1.2021.

Schließlich ergingen am 31.3.2021 Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuern für die Jahre 2017 bis 2019. Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 3.5.2021.

Zu einem Vorhalt des Finanzamtes vom 9.3.2021 nahm der Beschwerdeführer am 19.4.2021 Stellung.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19.7.2021 wurden die Beschwerden vom 13.1.2021 und 19.1.2021 gegen die Einkommensteuerbescheide 2010, 2011, 2012, 2014, 2015 und 2016, sowie die Umsatzsteuerbescheide 2011, 2012, 2014, 2015 und 2016 abgewiesen.

Mit weiterer Beschwerdevorentscheidung vom 19.7.2021 wurde auch die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen abgewiesen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 22.7.2021 wurde die Beschwerde gegen die Festsetzung der Einkommensteuern für die Jahre 2017 bis 2019 abgewiesen.

Schließlich wurde mit einer als „Bescheid“ bezeichneten Beschwerdevorentscheidung vom 11.7.2022 die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 10.12.2020 betreffend Einkommensteuer 2010 abgewiesen.

Gegen diese Beschwerdeentscheidungen richten sich die Vorlageanträge vom 18.8.2021, 19.8.2021 und 8.8.2022.

Am 9.9.2021 hatte der Beschwerdeführer eine weitere Stellungnahme zum Vorhalt vom 9.3.2021 abgegeben und einen Ordner mit Unterlagen zu den Veranlagungsjahren 2010 bis 2016 abgegeben.

Am 1.8.2022 und 22.8.2022 legte das Finanzamt die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Am 17.2.2023 wurde vom damals zuständig gewesenen Richter des Bundesfinanzgerichtes mit den Verfahrensparteien eine Erörterung der Sach- und Rechtslage (§ 269 Abs. 3 BAO) durchgeführt.

Der Beschwerdeführer sprach am 22.3.2023 bei diesem Richter vor und übergab diesem weitere Unterlagen.

Aufgrund einer Versetzung des zuständig gewesenen Richters an den Verwaltungsgerichtshof wurde die gegenständliche Rechtssache mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes neu verteilt und die Geschäftsabteilung des erkennenden Richters zuständig.

In der am 9.4.2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde die Sach- und Rechtslage neuerlich eingehend erörtert.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt samt Beweiswürdigung

1) Selbständige Tätigkeit des Beschwerdeführers

Der am ***2*** geborene Beschwerdeführer war laut den im Abgabensinformationssystem gespeicherten Lohnzetteldaten bis 31.12.2009 Dienstnehmer der ***3***.

Ab 1.1.2010 war der Beschwerdeführer als Unternehmensberater selbständig tätig (Fragebogen Verf 24 anlässlich der Betriebseröffnung) und erklärte in der Beilage E1a zur Einkommensteuererklärung 2010 Einnahmen aus dieser Tätigkeit in Höhe von 20.148,10 € (Kennzahl 829: Erbringung sonstiger wirtschaftlicher Dienstleistungen für Unternehmen und Privatpersonen). Eine Gewerbeberechtigung für diese Tätigkeit konnte von der Prüferin nicht festgestellt werden (OZ 51 – 54).

Seit September 2012 bezieht der Beschwerdeführer laut Lohnzetteldaten eine Alterspension.

Zu Beginn der Betriebsprüfung wurde der Beschwerdeführer niederschriftlich zum Inhalt seiner Tätigkeit befragt und gab dazu am 4.11.2015 in Anwesenheit des Geschäftsführers seines ehemaligen Arbeitgebers (**4**) an (OZ 50):

*„Ich habe mit Frau **5**, die ein Buchhaltungsbüro betreibt zusammengearbeitet und habe aus diesem Grund Klienten an Frau **5** vermittelt. Frau **5** hat ein eigenes Bankkonto auf dem die Erlöse jener Klienten eingehen, die wir zusammen betreuen. Frau **5** kümmerte sich um die Buchhaltung unserer gemeinsamen Klienten und ich habe ausschließlich Beratungstätigkeiten ausgeführt. Die Ausgangsrechnungen an die gemeinsamen Klienten wurden von Frau **5** erstellt und ich erhielt anschließend 50% der auf Frau **5** Bankkonto eingegangenen Erlöse. Diese Erlöse wurden ausschließlich in bar von Frau **5** an mich ausbezahlt. Eine Bestätigung bezüglich der Zahlung wurde nie erstellt. Ich habe lediglich einen Buchhaltungsausdruck von Frau **5** bezüglich Ihrer geleisteten Fremdleistungen an mich. Ausgangsrechnungen habe ich nie erstellt und ich habe auch keine weiteren Erlöse, außer diese von Frau **5** erhalten. Auch jetzt erstelle ich keine Ausgangsrechnungen. Ich habe auch kein betriebliches Bankkonto, da ich nie Erlöse per Banküberweisung erhalten habe. Als Frau **5** im Jahr 2012 oder 2013 erkrankte wurde die Zusammenarbeit beendet. Aktuell bin ich nur mehr Pensionist und Landwirt. Ich helfe nur mehr ehemaligen Klienten, wenn sie mich anrufen und um Hilfe bitten, wie z.B. während Betriebsprüfungen. Derzeit akquiriere ich keine Klienten mehr, da ich keine Zeit dafür habe und nur mehr Pensionist und Landwirt bin.“*

Der Beschwerdeführer verweigerte eine Unterschrift auf der Niederschrift. Anlässlich einer telefonischen Rücksprache der Prüferin am 25.11.2015 gab er an, dass er die Niederschrift zum jetzigen Zeitpunkt nicht unterschreiben werde; ob er sie später unterfertige, wisse er nicht (Beilage zu OZ 50).

5, die unter der Bezeichnung „**6**“ ein Buchhaltungsbüro in **7** betrieben hat, gab dazu laut BP-Bericht (OZ 62) an:

*„Ich habe mit Hr. **Bf** eine mündliche Vereinbarung getroffen, die so aussieht, dass es gemeinsame Klienten gibt, wo ich die Buchhaltungsarbeiten erledige und Hr. **Bf** die Beratung vor Ort. Die Ausgangsrechnungen wurden ausschließlich von mir erstellt und ich führte auch die Umsatzsteuer ab. Vom Nettoumsatz wurden dann 60% an Hr. **Bf** weitergeleitet und 40% wurden von mir einbehalten. Die Ausgangsrechnungen wurden erst nach Anweisung von Hr. **Bf** erstellt und auch die in Rechnung gestellten Beträge wurden von Hr. **Bf** angewiesen.“*

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde aufgrund entsprechender Kontrollmitteilungen festgestellt, dass entgegen der Verantwortung des Beschwerdeführers dieser sehr wohl Ausgangsrechnungen im eigenen Namen erstellt hatte (siehe dazu die in Tz 2 des BP-Berichtes, OZ 62, zitierten Ausgangsrechnungen).

Ferner wurde durch die Prüferin festgestellt, dass der Beschwerdeführer anlässlich diverser Betriebsprüfungsverfahren an verschiedenen Finanzamt-Standorten (***8***, etc.) - obwohl dazu nicht berechtigt - auch als steuerlicher Vertreter und offensichtlich als „Steuerberater“ aufgetreten ist und auch Prüfungsaufträge unterfertigt hat. Ferner wurden schriftliche Steuervollmachten vorgefunden (***9***; BP-Bericht OZ 62, Tz 1).

2) Einkommensteuer 2010

Für das Jahr 2010 wurden Einnahmen aus der selbständigen Tätigkeit in Höhe von 20.148,10 € erklärt, an Ausgaben wurden „AfA Anlagevermögen“ in Höhe von 6.000,00 €, KFZ-Kosten von 2.330,29 €, übrige Ausgaben 1.332,91 € und ein Gewinnfreibetrag iSd § 10 EStG von 1.363,03 € geltend gemacht.

Die erklärten Betriebseinnahmen schlüsselte der Beschwerdeführer trotz wiederholter Aufforderungen weder im Prüfungsverfahren (zuletzt Vorhalt vom 27.4.2017, OZ 55) und anschließenden Verwaltungsverfahren (Vorhalt vom 9.3.2021, OZ 65; Stellungnahme vom 19.4.2021, OZ 66) näher auf, noch kam er der im Rahmen des Erörterungstermins an ihn ergangenen Aufforderung nach, für die beschwerdegegenständlichen Jahre eine Einnahmen-Ausgaben Rechnung vorzulegen, aus denen sich die erklärten Bemessungsgrundlagen ergeben. Im Zuge einer Urkundenvorlage vom 9.9.2021 (OZ 67) werden lediglich jeweils auf einem Blatt handschriftlichen die Einnahmen und Ausgaben summarisch dargestellt. Die Einnahmen werden mit 20.148,10 € beziffert, aber nicht näher aufgegliedert. Die geltend gemachten Ausgaben werden wie oben dargestellt angegeben, wobei 6.000,00 € auf „AfA Auto“, 2.330,29 € auf „Treibstoff/Vers.“ und 1.332,92 € auf „Telefon usw.“ entfallen. Ferner wurden im Zuge der Urkundenvorlage vom 9.9.2021 lediglich die schon im Zuge der Prüfung vorgelegten Tankbelege samt Excel-Tabellen übermittelt.

Im Zuge der Prüfung wurde eine Konteneinschau durchgeführt und dabei festgestellt, dass am 8.6.2010 auf einem näher bezeichneten Bankkonto eine Gutschrift in Höhe von 4.012,00 € von der ***10*** eingegangen war, die der Beschwerdeführer betreut hatte (BP-Bericht, TZ 3).

Der Beschwerdeführer brachte dazu vor, dass er für Klienten der ***5***, die unter der Bezeichnung „***6***“ ein Buchhaltungsbüro in ***7*** betrieben hat, „Beratungsleistungen und Vorbereitungsarbeiten für die Bilanzierung samt allfälliger Bankgespräche geführt habe“ (Beschwerdeschrift vom 13.1.2021). Zu Beginn seiner Zusammenarbeit mit ***5*** habe er dieser ein Darlehen über 9.000,00 € gewährt, welches durch Überlassung der Honorare der von ihm betreuten Klienten rückgeführt werden sollte. Der Betrag von 4.012,00 € sei eine solche Teilrückzahlung der offenen Darlehensschuld.

Diese Verantwortung stellt eine Schutzbehauptung zur Verschleierung zugeflossener Erlöse dar. Im Vorhalt vom 19.3.2021 (OZ 65) war der Beschwerdeführer aufgefordert worden, einen allfälligen Darlehensvertrag samt Rückzahlungsvereinbarung und Nachweis des tatsächlichen

Zahlungsflusses vorzulegen sowie die Mittelherkunft zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung bekannt zu geben. In der Stellungnahme vom 19.4.2021 (OZ 66) wurde dieser Aufforderung auch nicht ansatzweise entsprochen, sondern lapidar ausgeführt, das Finanzamt hätte seine Verantwortung durch „Gegenprüfung“ bei ***5*** leicht überprüfen können. Bei dieser wurde vom Finanzamt ebenfalls eine Außenprüfung betreffend die Jahre 2010 bis 2016 durchgeführt. Im Zuge der am 16.10.2019 durchgeführten Schlussbesprechung hatte ***5*** angegeben, dass sie sich „erst jetzt wieder“ an das vom Beschwerdeführer gewährte Darlehen in Höhe von 9.000,00 € erinnern könne, wonach sie drei Raten zu je 3.000,00 € erhalten habe. Sie konnte damals allerdings weder angeben, wann sie diese drei Raten erhalten habe, und welche näheren Vereinbarungen zu Rückzahlung und Verzinsung getroffen worden wären (Beilage zur eidesstattlichen Erklärung der ***5*** – nunmehr ***12*** vom 10.1.2023, vorgelegt vom Beschwerdeführer am 22.3.2023). Im Rahmen der Urkundenvorlage vom 9.9.2021 (Teil 8 derselben) wurden erstmals schriftliche Bestätigungen der ***5***, datiert mit 18.12.2009 und 12.1.2010 vorgelegt, wonach dieser vom Beschwerdeführer 3.000,00 € und 6.000,00 € für „Investitionen im neuen Büro“ als Darlehen übergeben worden wären, ein Blankowechsel vom 12.1.2010, eine Bestätigung über die erhaltene Rückzahlung vom 23.10.2018 und eine Bestätigung aus November 2010, womit die Forderung gegen die ***10*** in Höhe von 4.800,- zur teilweisen Darlehenstilgung abgetreten werde. Da im Prüfungsverfahren weder vom Beschwerdeführer noch von der angeblichen Darlehensnehmerin Unterlagen zum behaupteten Darlehen vorgelegt werden konnte, geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die am 9.9.2021 vorgelegten Unterlagen nachträglich erstellt wurden, um die unzutreffenden Behauptungen glaubhaft erscheinen zu lassen. An der Unglaubwürdigkeit dieser Verantwortung ändert auch der Umstand nichts, dass diese von ***5*** (nunmehr ***12*** am 10.1.2023 schriftlich gegenüber dem Beschwerdeführer „an Eides statt“ bestätigt wurde (Urkundenvorlage vom 22.3.2023).

Die Erlöszurechnung von 4.012,00 € für das Jahr 2010 erfolgte daher zu Recht, wodurch sich Einnahmen von 24.160,10 € (erklärt 20.148,10 € zuzüglich 4.012,00 €) ergaben. Ferner setzte die Prüferin einen Sicherheitszuschlag von rund 95 % fest (3.839,90 €), um so zu gerundet geschätzten Einnahmen für das Jahr 2010 in Höhe von 28.000,00 € zu gelangen.

Die Ausgaben wurden von der Prüferin mit 6 % dieser Einnahmen (Betriebsausgabenpauschale), somit 1.680,00 € geschätzt, und ein Gewinnfreibetrag von 3.421,60 € in Ansatz gebracht.

3) Einkommensteuer 2011

Im Zuge der durchgeführten Konteneinschau wurden laut BP-Bericht weitere, bisher nicht in den Einnahmen des Beschwerdeführers berücksichtigte Provisionen festgestellt (Gutschrift vom 11.5.2011 in Höhe von 5.000,00 € von der ***13***, und Gutschrift vom 3.7.2011 in Höhe von 4.000,00 € als Provision „***14***“). Der Beschwerdeführer hat im Rahmen der Stellungnahme vom 22.3.2023 den Zufluss dieser Provisionen und damit die Richtigkeit der Prüferfeststellung anerkannt.

Die Prüferin setzte einen Sicherheitszuschlag von 5.424,07 € fest, um so zu gerundet geschätzten Einnahmen für das Jahr 2011 in Höhe von 42.000,00 € zu gelangen

In der Steuererklärung war unter der Kennzahl 9110 ein Betrag von 11.468,00 € für Fremdleistungen als Ausgabe angesetzt worden. Dazu wurde eine Eingangsrechnung der ***15*** an den Beschwerdeführer vorgelegt. Auf der Rechnung wurde folgende Leistungsbeschreibung angeführt: „Für die Vermittlung des Klienten ***16***, erlauben wir uns wie vereinbart ein Honorar in Rechnung zu stellen. Vermittlerprovision Euro 11.468,-- (ohne MWST nach § 13 UST) Zahlbar innerhalb von 14 Tagen netto. PS: Haben bereits wieder neue Fälle für sie bereit, noch kleine Abänderungen notwendig - Provision wie gehabt. Melde mich kurzfristig" (OZ 78).

Der Beschwerdeführer gab dazu an, dass es sich beim vermittelten Klienten um die ***17*** handle. Die Bezahlung sei am 25.10.2011 erfolgt, der Beleg werde nachgereicht. Für diesen Klienten würden Lohnverrechnung, Bilanzierungsarbeiten, Bankbesprechungen, Beratungstätigkeiten und Finanzierungsangelegenheiten erledigt. Die bezahlte Provision sei an die Firma ***6*** ***5*** nicht weiter verrechnet worden, da es eine Vereinbarung gäbe, wonach Werbekosten, Repräsentationsaufwendungen, Anbahnungsspesen udgl. nicht verrechnet würden, da im Gegenzug keine Miete, keine Betriebskosten, keine Telefonspesen, kein Papieraufwand udgl. an ihn verrechnet werde. Mit der Firma ***18*** gäbe es seit Beginn der Zusammenarbeit ein internes Beteiligungsverhältnis von 60:40. Da seine Tätigkeiten im Rahmen der ***18*** erbracht würden und diese an den Klienten weiter fakturiert würden, werde die Umsatzsteuer auch von der ***18*** abgeführt (OZ 78).

Im Zuge der Außenprüfung wurde die tatsächliche Bezahlung der Vermittlungsprovision nicht nachgewiesen. Der Beschwerdeführer hatte zwar bekannt gegeben, dass die Zahlung am 25.10.2011 erfolgt sei und der entsprechende Beleg nachgereicht würde, dieser Beleg wurde jedoch nie vorgelegt.

Im Zuge der Prüfung wurde der Komplementär der ***19***, ***20***, dazu am 18.9.2013 niederschriftlich befragt (OZ 78) und gab diesbezüglich bekannt, dass diese angebliche Vermittlungsleistung nach seiner Erinnerung schon im Jahre 2009 oder 2010 stattgefunden habe und dass der Beschwerdeführer angeblich zu diesem Zeitpunkt zahlungsunfähig gewesen

wäre, weshalb die Rechnungslegung ins Jahr 2011 verlegt worden sei. Wie die Höhe der Provision berechnet wurde, konnte von ihm nicht geklärt werden („Die Höhe der Provision wurde unter uns vereinbart, es gibt keine Berechnung dazu“).

Erst nach dieser Befragung wurde nach den Feststellungen der Prüferin diese Rechnung von der ***19*** nachträglich buchhalterisch für das Jahr 2011 erfasst. Es wurde von der Prüferin auch festgestellt, dass das Schriftbild dieser Rechnung, welche offensichtlich vom Geschäftsführer persönlich erstellt wurde, nicht dem Schriftbild anderer Ausgangsfakturen dieses Unternehmens entspricht. Es wurde auch offensichtlich altes Briefpapier, der seit Oktober 2009 nicht mehr als OEG, sondern OG firmierenden Gesellschaft verwendet. Aus den vorgelegten Bankkonten des Beschwerdeführers sind nach den Feststellungen der Prüferin keine Barabhebungen ersichtlich, um eine Barzahlung dieser Provision glaubhaft zu machen. Im Zuge der Prüfung wurde ferner festgestellt, dass der Beschwerdeführer bereits als Dienstnehmer der ***21*** GmbH seit Mitte 2008 den Klienten ***22*** und seine Firmen steuerlich betreut hatte. Die Akquirierung dieses Klienten erfolgte durch den Beschwerdeführer in seiner Funktion als Dienstnehmer. Laut elektronischer Vollmacht ist auch ***5*** (***6***) seit 12.5.2009 steuerliche Vertreterin der ***23*** GmbH. Die Prüferin kam daher zum Schluss, es würde keinen Sinn ergeben, eine Vermittlungsprovision für einen Klienten zu bezahlen, dessen steuerliche Vertretung man ohnehin schon vor mehr als zwei Jahren übernommen hatte. Bei der ***19*** handelt es sich außerdem um eine Versicherungsagentur (Geschäftszweig lt. Firmenbuch: Versicherungsmakler und Finanzdienstleistung), deren Unternehmensgegenstand nicht die Vermittlung von Klienten für Steuerberatungskanzleien ist. Ferner gab es auch einen Nahebezug zu der ***19***, da das PKW Leasing durch die ***21*** GmbH, für das Fahrzeug, das dem Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt wurde, von dieser Firma abgewickelt wurde und das Fahrzeug auf diese auch angemeldet war. Da weder die angeblich erbrachte Leistung noch die Bezahlung vom Beschwerdeführer glaubhaft gemacht werden konnten, wurde dieser Aufwand nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Nach Ansicht der Prüferin handelte es sich um eine eindeutige Scheinrechnung (BP-Bericht, Tz 3).

Das Bundesfinanzgericht schließt sich dieser Einschätzung an. In der Beschwerde wurde den Feststellungen der Prüferin nichts Substantielles entgegen gehalten, sondern lediglich neuerlich die Vermittlung der Firmen des ***22*** durch den Komplementär der ***19*** behauptet. Mit Vorhalt vom 9.3.2021 war der Beschwerdeführer neuerlich aufgefordert worden, Nachweise für die Bezahlung und die Ermittlung des Betrages von 11.468,00 € zu erbringen. Dieser Aufforderung kam der Beschwerdeführer in der Stellungnahme vom 19.4.2021 nicht nach. Der Zeuge ***24*** werde „in seiner zu beantragenden Zeugeneinvernahme“ die Zahlung der Provision bestätigen können. Im Rahmen der Urkundenvorlage vom 9.9.2021 wurde lediglich die ohnehin im Prüfungsverfahren vorgelegte und oben zitierte Rechnung über 11.468,00 € (vom 17.6.2011) vorgelegt. Nachweise für die Bezahlung und die Ermittlung des Betrages blieb der Beschwerdeführer (auch im Zuge der

weiteren Urkundenvorlage vom 22.3.2023) schuldig. Zutreffend ist auch die Feststellung der Prüferin, dass die Firma der Rechnungslegerin bereits im Jahr 2009 von ***25*** OEG in ***25*** OG geändert worden war (FN ***26***).

Nicht anerkannt wurden ferner geltend gemachte KFZ-Kosten von 4.334,49 € und die ebenfalls in Ansatz gebrachte AfA für das KFZ in Höhe von 6.000,00 €. Die in Höhe des Betriebsausgabenpauschale geschätzten Aufwendungen und der Gewinnfreibetrag wurden zusammen mit 6.000,00 € berücksichtigt.

4) Einkommensteuer 2012

Nach den Feststellungen der Prüferin erhielt der Beschwerdeführer im Jahr 2012 von der ***27*** 10.000,00 €, die bei dieser als „Honorar 01/12 ***Bf***“ verbucht wurden. Weiters wurden bei der ***28*** im Jänner 2012 eine Barbehebung in Höhe von 20.000,00 € mit dem Buchungstext „Barentnahme ***Bf***“ verbucht.

Bei der ***27*** war ***29*** zu diesem Zeitpunkt alleiniger Geschäftsführer, bei der ***28*** waren ***29*** und der Beschwerdeführer gemeinsam Geschäftsführer.

29 wurde zu diesen beiden Zahlungen von der Prüferin befragt und gab dazu am 28.11.2019 (OZ 58) folgendes bekannt: „Es wurden € 10.000,00 von der ***30*** und € 20.000,00 von der ***28*** an Hrn. ***Bf*** bezahlt. Meines Wissens habe ich beide Beträge vom Oberbank Konto in ***31*** abgehoben und anschließend im Kaffeehaus in ***31*** an Hrn. ***Bf*** übergeben. Die Zahlungen sind erfolgt, da Hr. ***Bf*** sagte, dass er Geld benötige ... Ich habe immer wieder eine Rechnung von Hrn. ***Bf*** gefordert, da ich diese für meine Buchhaltung benötige, habe aber nie eine bekommen. Auch nicht bei der Schlussbesprechung der Betriebsprüfung, obwohl ich da nochmals darauf hingewiesen habe und gesagt habe, dass es zu Problemen kommen wird ... Bei den € 10.000,00 der ***27*** gehe ich davon aus, dass er es als Honorar für seine Leistung sah, aber ich habe bis heute keine Rechnung erhalten.“

Nach den Feststellungen der Prüferin betreute der Beschwerdeführer auch die gesamte Firmengruppe von ***29*** während der Betriebsprüfungen gemeinsam mit dem bevollmächtigten Steuerberater ***32*** von der ***52***. Laut Aussage des ***29*** wurde der aktive Part des steuerlichen Beraters jedoch fast ausschließlich vom Beschwerdeführer eingenommen. Eine Rechnung für diese Leistungen wurde jedoch nicht erstellt. Zumal der Beschwerdeführer selbst auch von 4.11.2011 bis 16.3.2013 Geschäftsführer der ***28*** war und dafür auch keine Vergütungen bekam und auch kein Darlehensvertrag bzw. keine Rückzahlungsvereinbarungen vorgelegt werden konnten, wurden diese beiden Zahlungen von der Prüferin als Vergütungen für erbrachte Beratungsleistungen und Geschäftsführertätigkeit zum Ansatz gebracht.

In der Beschwerde wurde die Honorarzurechnung der Firma ***30*** anerkannt, der Zufluss der 20.000,00 € von der ***28*** dagegen bestritten, da dieser Betrag nie zugeflossen sei. In der Bilanz der ***28*** werde der Betrag als offene Forderung ausgewiesen und vom zuständigen Finanzamt Salzburg als nicht bezahlte offene Forderung anerkannt.

Das Finanzamt stellte im Vorlagebericht dazu fest, dass der Beschwerdeführer trotz Aufforderung des ***29*** nie eine Rechnung über die 20.000,00 € gelegt habe. Aus diesem Grund sei die Barentnahme buchhalterisch als Darlehen behandelt worden und werde deswegen als offene Forderung gegen den Beschwerdeführer ausgewiesen. Dies wurde auch von ***29*** bestätigt (OZ 58). Zu den in diesem Zusammenhang vorgelegten Saldenlisten wird bemerkt, dass im Kopf derselben zwar angeführt wird „Nr. 7000, Name: ***28***“, auf der Fußzeile dagegen steht: „Firma: ***33***“. Abgesehen davon wurde nach den Feststellungen der Prüferin in der Buchhaltung der ***28*** eine „Barentnahme ***Bf***“ in Höhe von 20.000,00 € gebucht. Insgesamt gesehen steht daher unter Würdigung dieser Umstände ausreichend fest, dass der Betrag tatsächlich an den Beschwerdeführer geflossen ist.

Daran ändert auch der nachträgliche „Erklärungsversuch“ für diese Mittelübergabe an den Beschwerdeführer nichts. Erst im Rahmen der Urkundenvorlage vom 9.9.2021 wurde eine nicht unterfertigte Stellungnahme des ***4*** vom 10.12.2019 vorgelegt, derzufolge der damalige Geschäftsführer der ***28*** (***29***) bei einem nicht näher genannten Klienten des ***4*** „aus dem Raum Niederösterreich“ ein Darlehen aufgenommen habe. Der Beschwerdeführer habe die Aufgabe gehabt, den behobenen Bargelddbetrag von 20.000,00 € an den Klienten in Niederösterreich zu überbringen, den dieser „wohlwollend entgegen genommen“ und auf eine Betreibung des restlich offenen Darlehens verzichtet habe.

Diese Verantwortung widerspricht der glaubwürdigen und schlüssigen Aussage des ***29***. Nähere Unterlagen zu diesem angeblichen Darlehen (Darlehensvertrag, Rückzahlungsmodalitäten) wurden auch nicht vorgelegt. Schließlich ist es völlig lebensfremd, dass die Rückzahlung eines solchen Darlehensbetrages in bar erfolgt. Es wurden auch keine Gründe genannt, warum der Darlehensnehmer (***29***) den angeblich geschuldeten Betrag nicht selbst an den Darlehensgeber überbrachte, sondern sich dazu des Beschwerdeführers bedient haben soll, und den Betrag dann noch dazu in einem Kaffeehaus in ***31*** an diesen zur Weiterleitung an den Darlehensgeber übergeben haben sollte. Die Übergabe des Bargelddbetrages an den Beschwerdeführer hatte allein den Zweck, diesen Mittelzufluss an ihn zu verschleiern.

Schließlich wurde im Zuge der Prüfung eine Ausgangsrechnung des Beschwerdeführers über 6.000,00 € an die ***34*** vorgefunden. Den Nettobetrag von 5.000,00 € rechnete die Prüferin den in diesem Jahr vom Beschwerdeführer erzielten Erlösen zu.

In der Beschwerde wurde zu dieser Zuschätzung kein Vorbringen erstattet. Erst im Zuge der Urkundenvorlage vom 9.9.2021 wurde behauptet, dass ***5*** (***6***) für die Firma ***35*** Bilanzarbeiten getätigt, und dem Beschwerdeführer gestattet habe, zur Abdeckung des restlich offenen Darlehens (siehe oben Punkt 2) „die Eigenverrechnung vorzunehmen“ (Teil 8 der Urkundenvorlage). In diesem Schreiben der ***5*** vom „Oktober 2012“ an den Beschwerdeführer wurde jener auch um unterschriftliche Bestätigung der vollständigen Darlehensrückzahlung ersucht. Diese Bestätigung datiert vom 23.10.2018.

Es wird auf die Feststellungen zu diesem angeblichen Privatdarlehen unter Punkt 2 verwiesen. Auch diese vorgelegten Schriftstücke wurden offenkundig nachträglich erstellt, um den behaupteten, aber nicht den Tatsachen entsprechenden Sachverhalt zu belegen.

Die Prüferin setzte einen Sicherheitszuschlag von 5.261,00 € fest, um so zu gerundet geschätzten Einnahmen für das Jahr 2012 in Höhe von 51.000,00 € zu gelangen.

Die Ausgaben wurden von der Prüferin mit 6 % der Einnahmen geschätzt und ein Gewinnfreibetrag in Ansatz gebracht. Die geltend gemachten Kosten für das Kfz, Telefon und Sozialversicherung (4.444,59 €) wurden nicht anerkannt.

Zu den letztgenannten Kosten der Sozialversicherung wurde im Zuge der Urkundenvorlage am 9.9.2021 eine Kontoübersicht der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vorgelegt, in der für das Jahr 2012 die Bezahlung von verschiedenen Versicherungsbeiträgen in Höhe von 4.444,59 € bestätigt wird.

Das Finanzamt beantragte im Vorlagebericht eine Berücksichtigung dieser Zahlungen als Betriebsausgaben.

5) Einkommensteuer 2014

Auch für die Jahre 2014 bis 2016 wurden keine Grundaufzeichnungen vorgelegt. Es wurden im Prüfungsverfahren lediglich die Einkommensteuererklärungen vorgelegt, denen zufolge im Jahr 2014 Einnahmen in Höhe von € 9.500,00 € erklärt wurden. Anlässlich der Urkundenvorlage vom 9.9.2021 wurden Einnahmen für 2014 in Höhe von 14.800,00 € bekannt gegeben, von denen irrtümlich ein Betrag von 5.300,00 € für das KFZ-Leasing abgezogen worden wäre.

Im Zuge der Auswertung von übermitteltem Kontrollmaterial hat die Prüferin von folgenden Ausgangsfakturen Kenntnis erlangt:

Ausgangsrechnung des Beschwerdeführers vom 28.4.2014 an die ***36*** GmbH: „Für geleistete Arbeiten in wirtschaftlichen Angelegenheiten erlaube ich mir wie vereinbart € 5.000,00 in Rechnung zu stellen.“

Ausgangsrechnung vom 30.9.2014 an die ***37***: „Rechnung für Beratung in Sachen Liquidation und weiteren Angelegenheiten für den Zeitraum Jänner bis September 2014 € 4.800,00 inkl. 20% Mwst“.

Am 21.10.2014 ging eine Gutschrift in Höhe von € 5.000,00 auf einem näher bezeichneten Bankkonto von der ***38*** GmbH ein. Dabei handelt es sich nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Prüfungsverfahren um eine Geschäftsführervergütung, da er von 24.1.2014 bis 12.2.2015 Geschäftsführer dieser Gesellschaft war.

Laut Angaben des Beschwerdeführers im Prüfungsverfahren wären alle drei zugerechneten Beträge in den erklärten Einnahmen enthalten. Diese Behauptung konnte im Prüfungsverfahren jedoch mangels Einnahmenaufzeichnungen nicht nachvollzogen werden. Der Beschwerdeführer war im Vorhalt des Finanzamtes vom 9.3.2021 (OZ 65) aufgefordert worden, für die Jahre 2010 bis 2016 genaue Einnahmen/Ausgabenaufzeichnungen vorzulegen um die erklärten Einnahmen und Ausgaben nachvollziehen zu können (Punkt 5 dieses Vorhaltes). Dieser Aufforderung wurde nicht entsprochen. In der Stellungnahme vom 19.4.2021 (OZ 66) wurde dazu ausgeführt: „Das Ansinnen zu Punkt 5 bedarf vorerst eines Hinweises, welche Belege für Ausgaben die immer angeboten wurden, jedoch nie angenommen wurden, nun anerkannt werden“. Im Zuge der Urkundenvorlage vom 9.9.2021 werden folgende Einnahmen angegeben: „***39*** € 5.000,- ***40*** € 4.800,- ***40*** € 5.000,-“. Inwiefern bei dieser Sachlage die Geschäftsführervergütung der ***41*** in Höhe von 5.000,00 € oder die Ausgangsrechnung an die ***42*** GmbH enthalten sein soll, ist nicht nachvollziehbar. Ungeachtet dessen hat die Prüferin nur die Differenz zwischen den erklärten und den festgestellten Erlösen in Höhe von 5.300,00 € (14.800,00 € abzüglich 9.500,00 €) bei der Ermittlung der Gesamterlöse in Ansatz gebracht, und diese mit 14.800,00 € beziffert. Diese Summe entspricht aber ohnehin den anlässlich der Urkundenvorlage vom 9.9.2021 bekannt gegebenen für 2014 in Höhe von 14.800,00 €, von denen irrtümlich ein Betrag von 5.300,00 € für das KFZ-Leasing abgezogen worden war.

An Ausgaben wurde in der Erklärung neben den Leasingraten für das KFZ, die nach Angaben des Beschwerdeführers irrtümlich bereits bei den Einnahmen abgezogen worden wären, weshalb anstelle von 14,800,00 € nur ein Betrag von 9.500,00 € als Einnahmen erklärt worden wäre, nur „zusätzliche Reisekosten € 2.520,-“ geltend gemacht, ohne diese näher zu erläutern.

Der Beschwerdeführer gab nach den Prüferfeststellungen (BP-Bericht, OZ 62, Tz 3) erstmalig im Oktober 2019 im Rahmen der Vorbesprechung im Prüfungsverfahren bekannt, dass Herrn ***43*** und näher bezeichneten Firmen ein erheblicher Schaden entstanden sei, da ***5*** mit der Erstellung der Jahresabschlüsse beauftragt gewesen sei, diese aber nicht fristgerecht beim Firmenbuch eingereicht habe. Als Folge der Fristversäumnis wären den Genannten erheblich Firmenbuchstrafen vorgeschrieben worden und hätten diese Schadenersatz von

5 verlangt. Der Schadenersatzanspruch wurde gerichtlich dieser gegenüber geltend gemacht, war aber aufgrund einer Insolvenz der ***5*** nicht durchsetzbar.

Anlässlich des Verkaufes eines privaten Segelbootes des Beschwerdeführers im Jahr 2014 an ***44*** hat dieser vom Kaufpreis 10.000,00 € zur teilweisen Abdeckung dieses Schadens, der von der „geschäftlichen Partnerin“ des Beschwerdeführers (***5***) verursacht worden sei, einbehalten (Urkundenvorlage vom 9.9.2021, Teil 10). Im Zuge der Urkundenvorlage vom 22.3.2023 wurde eine weitere Bestätigung des ***44*** vorgelegt, wonach die Beauftragung von ***5*** (mit der Erstellung der Jahresabschlüsse) ausschließlich über Intervention des Beschwerdeführers erfolgt sei. Er sei daher für die Säumigkeit bei der Einreichung der „Erklärungen“ (gemeint wohl: der Jahresabschlüsse beim Firmenbuch) mitverantwortlich und habe für den Schaden „unter dem rechtskräftigen Titel und Anspruch auf Schadenersatz einzustehen“. Die Gegenverrechnung anlässlich des Bootsverkaufs sei daher aus dem Titel Schadenersatz erfolgt.

Der Beschwerdeführer begehrt die Berücksichtigung dieses Betrages von 10.000,00 € als Betriebsausgabe.

6) Einkommensteuer 2015

Laut Urkundenvorlage vom 9.9.2021 wurden die Einnahmen mit 15.000,00 € ermittelt (***45*** 3.000,00 €, ***46*** 6.500,00 €, ***35*** 5.000,00 €) und die nicht näher aufgegliederten Betriebsausgaben pauschal mit 30 % (somit 4.500,00 €) angesetzt. In der Einkommensteuererklärung wurden die Ausgaben dagegen (möglicherweise aufgrund eines Schreibfehlers, da die Ziffer 4 auch als Ziffer 9 gelesen werden kann) mit 9.500,00 € beziffert und damit nur Einkünfte von 5.500,00 € (vor Abzug des Gewinnfreibetrages) erklärt.

Im Prüfungsverfahren wurde eine Ausgangsrechnung des Beschwerdeführers vom 30.5.2015 an die ***47*** vorgefunden: „Für geleistete Arbeiten in wirtschaftlichen und betrieblichen Angelegenheiten erlaube ich mir wie vereinbart € 3.000,00 in Rechnung zu stellen“ (OZ 57).

Der Beschwerdeführer behauptete zunächst den Erhalt des Betrages, der jedoch als "Schadensregulierung" wieder rückbezahlt worden sei. Der Geschäftsführer der ***48*** hat dazu am 8.12.2019 angegeben: „Ich hatte einige Gespräche mit Hr. ***Bf*** bezüglich der wirtschaftlichen Situation der ***48***. Von Seiten Hr. ***Bf*** kam es aber zu keinen sachlich relevanten Vorschlägen, sodass die Gespräche von meiner Seite abgebrochen wurden. Zu diesen Gesprächen gab es auch keine schriftlichen Vereinbarungen. Daraufhin erhielt ich ein formloses Schreiben, welches Ihnen vorliegt, bezüglich Beratungskosten mit einem Betrag über Euro 3.000,-. Diese Beratungskosten wurden nicht bezahlt und gab es in Folge von Seiten Hr. ***Bf*** auch keine weiteren Schreiben oder Mahnungen. Das Originalschreiben von Hr. ***Bf*** besitze ich nicht mehr, da ich dieses als gegenstandslos ansah“ (OZ 57).

In der Beschwerde bestritt der Beschwerdeführer den Erhalt des in Rechnung gestellten Betrages. Im Zuge der Urkundenvorlage vom 9.9.2021 wurde eine E-Mail des ***49*** vorgelegt, in der dieser neuerlich die nicht erfolgte Bezahlung der Rechnung über 3.000,00 € bestätigte.

Für das Bundesfinanzgericht ist daher ausreichend glaubhaft gemacht, dass dieser Betrag dem Beschwerdeführer tatsächlich nicht zugeflossen ist.

In der Darstellung der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen durch die Prüferin (Excel-Tabelle „Schätzung detailliert“ findet sich als Erlöszurechnung ein Betrag von 3.000,00 € mit der Anmerkung „***50***“. Näher Feststellungen dazu sind weder dem BP-Bericht noch der Beschwerdevorentscheidung zu entnehmen. Der Beschwerdeführer wies darauf hin, dass dieser Erlös in den von ihm ermittelten Erlösen (siehe oben) enthalten sei. Das Bundesfinanzgericht teilt diese Ansicht, weshalb die neuerliche Zurechnung dieses Erlöses im Rahmen der Prüfung zu Unrecht erfolgte.

Gleiches gilt für die beiden weiteren Erlöszurechnungen betreffend ***46*** und ***35***. Nach den Feststellungen der Prüferin ist am 15.12.2015 auf einem näher bezeichneten Bankkonto eine Gutschrift in Höhe von 6.500,00 € eingegangen. Dabei handle es sich um eine Rückzahlung vom Abgabenkonto des Finanzamtes ***7*** von Frau ***46***. Der Beschwerdeführer habe dazu bekannt gegeben, dass dies eine Entschädigung für diverse Beratungen und ein Spesenersatz war. Ferner sei am 11.2.2015 auf einem näher bezeichneten Bankkonto eine Gutschrift in Höhe von 5.000,00 € von der ***34*** eingegangen.

Beide Erlöse wurden vom Beschwerdeführer in den von ihm ermittelten Erlösen (siehe oben) berücksichtigt, im Rahmen der Prüfung tatsächlich eine Zurechnung der bereits erklärten Erlöse erfolgte.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung stellte die Prüferin fest, dass dem Beschwerdeführer vom ehemaligen Arbeitgeber (***51***) zur Abgeltung offener Abfertigungsansprüche verschiedene Fahrzeuge überlassen wurden (siehe unten Punkt 9). Die Prüferin ging dabei davon aus, dass die offenen Forderungen des Beschwerdeführers bereits mit Ende des Jahres 2014 abgedeckt waren, und rechnete die ab 2015 vom ehemaligen Arbeitgeber weiter bezahlten Leasingraten als steuerpflichtige Leistungserlöse zu, die als Einnahmen anzusetzen wären. Für das Jahr 2015 wurden unter diesem Titel Einnahmen in Höhe von 7.493,08 € zugerechnet.

Tatsächlich bestanden aber nicht nur offene Abfertigungsansprüche, sondern auch noch Gehaltsansprüche des Beschwerdeführers, die ebenfalls mit der PKW-Überlassung gegenverrechnet wurden. Es bestanden zum 1.1.2010 offene Forderungen des Beschwerdeführers von 39.847,00 €, die durch die Gegenverrechnung der laufenden Leasingraten erst bis 31.12.2017 abgedeckt wurden (Eingabe ***4*** vom 14.1.2021 samt

Aufstellung der Verrechnung, OZ 64). Insofern liegen in diesem Zusammenhang keine Leistungserlöse vor.

Während in der Urkundenvorlage vom 9.9.2021 die Betriebsausgaben pauschal mit 30 % (4.500,00 €) geschätzt worden waren, werden diese in der Urkundenvorlage vom 22.3.2023 mit 10.834,89 € beziffert (bis auf pauschal angesetzte Telefonkosten von 100,00 € ausschließlich KFZ-Kosten: Leasing, Versicherung, Treibstoff).

7) Einkommensteuern 2016 bis 2019

Der Beschwerdeführer hatte für das Veranlagungsjahr 2016 Erlöse für „div. Beratungen“ in Höhe von 3.400,00 € und keinerlei Betriebsausgaben erklärt; geltend gemacht wurde lediglich der Gewinnfreibetrag.

Im Zuge der Prüfung ging die Prüferin davon aus, dass der offene Abfertigungsanspruch des Beschwerdeführers gegen seinen ehemaligen Arbeitgeber durch die Gegenverrechnung mit den von Letzterem übernommenen Leasingraten für das vom Beschwerdeführer benutzte KFZ mit Ende 2015 abgedeckt gewesen sei. Die vom ehemaligen Arbeitgeber auch in den Jahren ab 2016 übernommenen Leasingraten würden beim Beschwerdeführer steuerpflichtige Leistungserlöse für weiterhin an den ehemaligen Arbeitgeber vermittelte Klienten darstellen (OZ 76, Aktenvermerk der Prüferin vom 22.10.2020 über Telefonat mit ***4***).

Das Bundesfinanzgericht teilt diese Ansicht für den Zeitraum ab 2018. Nach den Abgaben des Geschäftsführers des ehemaligen Arbeitgebers vom 14.1.2021 waren aber nicht nur Abfertigungsansprüche, sondern auch noch Lohn- und Gehaltsforderungen für den Zeitraum September bis Dezember 2009 offen (siehe dazu auch die Bestätigung des Arbeitgebers OZ 3 der Urkundenvorlage vom 9.9.2021). Die zum 1.1.2010 offenen Forderungen des Beschwerdeführers von 39.847,00 € wurden durch die Gegenverrechnung der laufenden Leasingraten bis 31.12.2017 abgedeckt. Ab 2018 war die Übernahme der Leasingraten daher Entgelt des ehemaligen Arbeitgebers für die weitere Kundenvermittlung durch den Beschwerdeführer, die allerdings stetig zurückgegangen war (Angaben ***4*** vom 21.2.2022, OZ 73).

Vom Beschwerdeführer wurden in den Jahren 2016 bis 2019 keine Betriebsausgaben erklärt, sondern nur in den Jahren 2016 und 2019 Gewinnfreibeträge in Höhe von 442,00 € und 130,00 € geltend gemacht. Von der Prüferin wurde daneben auch Ausgaben in Höhe von 6 % der ermittelten Einkünfte (Betriebsausgabenpauschale) in Ansatz gebracht.

8) Betriebsausgaben in den Jahren 2010 bis 2019

Für alle Jahre gibt es keine ordnungsgemäßen Ausgabenaufzeichnungen. Es wurden lediglich Tankbelege gesammelt, die in einer Excel-Tabelle aufsummiert wurden. Bei den geltend gemachten PKW-Kosten wurde kein Privatanteil abgezogen und auch kein Fahrtenbuch

geführt. Im Zuge einer Besprechung des Beschwerdeführers mit der Prüferin am 17.10.2019 (OZ 56) wurde von diesem vorgeschlagen, von den Einnahmen das Betriebsausgabenpauschale von 6 % abzuziehen und den Gewinnfreibetrag zu berücksichtigen (ferner wurde für das Jahr 2011 die Berücksichtigung der geltend gemachten Provisionszahlung begehrt). Im Zuge der Urkundenvorlage vom 22.3.2023 wurde vom Beschwerdeführer hinsichtlich der geltend gemachten KFZ-Kosten der Ansatz eines Privatanteils von 30 % vorgeschlagen, ohne dazu weitere Unterlagen vorzulegen, die den Ansatz eines solchen rechtfertigen würden. Das Finanzamt berücksichtigte in allen Veranlagungsjahren das Betriebsausgabenpauschale von 6 % und den Gewinnfreibetrag.

9) PKW-Nutzung

Wie bereits oben festgestellt, war der Beschwerdeführer bis 31.12.2009 Dienstnehmer der ***51***. In dieser Zeit war ihm ein Dienstfahrzeug, ein VW Tiguan, zur Verfügung gestellt worden, der durch seinen Arbeitgeber kreditfinanziert war.

Zur Abdeckung seines noch offenen Abfertigungsanspruches vereinbarte der Beschwerdeführer mit seinem ehemaligen Arbeitgeber, dass er auf eine Auszahlung dieses Anspruches verzichtet, wenn das bisher verwendete Fahrzeug vom Beschwerdeführer weiter benützt werden darf und der ehemalige Arbeitgeber das Leasing eines neuen Fahrzeuges übernimmt. Der ehemalige Arbeitgeber stimmte dem zu. Die Leasingraten einschließlich Versicherung für das Fahrzeug wurden vom ehemaligen Arbeitgeber übernommen, alle laufenden KFZ-Kosten (wie Service, Treibstoff) wurden vom Beschwerdeführer getragen (Niederschrift vom 11.2.2014 über die Einvernahme des ***4***, Geschäftsführer der ***52***; OZ 76).

Zur Frage, inwieweit neben den Abfertigungsansprüchen auch noch Gehaltsansprüche des Beschwerdeführers offen waren und bis wann alle offenen Ansprüche durch die Benutzung der Leasingfahrzeuge abgegolten waren, geht das Bundesfinanzgericht aufgrund der Angaben des ***4*** vom 14.1.2021 davon aus, dass tatsächlich auch noch Gehaltsansprüche des Beschwerdeführers offen waren, die ebenfalls mit der PKW-Überlassung gegenverrechnet wurden. Insgesamt bestanden zum 1.1.2010 offene Forderungen des Beschwerdeführers von 39.847,00 €, die durch die Gegenverrechnung der laufenden Leasingraten bis 31.12.2017 abgedeckt wurden (Eingabe ***4*** vom 14.1.2021 samt Aufstellung der Verrechnung, OZ 64;).

Im Jahr 2012 wurde der bisher vom Beschwerdeführer benutzte PKW (VW Tiguan) von der ***51*** verkauft und mit dem am 31.3.2012 erzielten Erlös der Kredit für den PKW getilgt. Es wurde vereinbart, dass der Beschwerdeführer auch weiter auf eine Auszahlung der offenen Ansprüche verzichtet, wenn der ehemalige Arbeitgeber das Leasing eines neuen Fahrzeuges übernimmt, das dem Beschwerdeführer weiter zur Verfügung gestellt wird. Der Beschwerdeführer stellte den Kontakt zum Geschäftsführer der ***53*** her, welche einen

BMW X1 günstig anbot. Der Beschwerdeführer kümmerte sich um den Leasingvertrag und brachte den fertigen Vertrag zum Geschäftsführer seines ehemaligen Arbeitgebers zur Unterfertigung. Die Leasingraten wurden von seinem ehemaligen Arbeitgeber (Leasingnehmer) bezahlt. In diesen sind auch die Versicherungsraten enthalten. Die laufenden Kosten wie z.B. Treibstoff- und Serviceaufwendungen waren vom Beschwerdeführer zu bezahlen (Niederschrift vom 11.2.2014 mit ***4***, Geschäftsführer der ***51***; Vorhaltsbeantwortung desselben vom 25.3.2014; beide OZ 48). Im Jahr 2014 wurde dieser BMW X1 gegen einen VW Tiguan getauscht, der wiederum von der ***51*** geleast und dem Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt wurde (Eingabe ***4*** vom 14.1.2021 samt Aufstellung der Verrechnung, OZ 64). Ab dem Jahr 2016 wurde dem Beschwerdeführer anstelle des VW Tiguan bis 2021 ein Audi Q 3 überlassen, womit die „Verpflichtung“ des ehemaligen Arbeitgebers, ihm ein Fahrzeug zur Abgeltung seiner Ansprüche zu überlassen, geendet hat (Angaben des ***4*** vom 21.1.2022).

10) Umsatzsteuer 2011 bis 2016

Der Beschwerdeführer fiel unter die Kleinunternehmerregelung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 idF BGBl I 101/2006. Durch die Feststellungen anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung wurde die Umsatzgrenze von 30.000,00 € in den Jahren 2011 und 2012 überschritten.

Im Jahr 2014 wurde von der Prüferin eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung aufgrund der Ausgangsrechnung vom 30.9.2014 an die ***37***: „Rechnung für Beratung in Sachen Liquidation und weiteren Angelegenheiten für den Zeitraum Jänner bis September 2014 € 4.800,00 inkl. 20% Mwst“ in Höhe von 800,00 € festgestellt. Diese Umsatzsteuernachforderung wurde anlässlich der Urkundenvorlage vom 22.3.2023 anerkannt.

In den übrigen beschwerdegegenständlichen Jahren blieb es bei der in Anspruch genommenen Kleinunternehmerregelung und führten die Prüferfeststellungen damit zwar zu einer Erhöhung der Umsätze, aber zu keinen Umsatzsteuernachforderungen.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I.1.

Die Beschwerde vom 13.1.2021 richtet sich gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010, den neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2010 und die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2010.

2.1.1 Wiederaufnahme des Verfahrens

Der Erstbescheid über die Veranlagung des Beschwerdeführers zur Einkommensteuer 2010 war am 13.12.2011 ergangen.

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eines Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn sie vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird, oder innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer binnen fünf Jahren. Die Verjährungsfrist beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Der Abgabenanspruch entsteht bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO), im gegenständlichen Fall daher mit Ablauf des 31.12.2010.

Die Verjährungsfrist zur Festsetzung der Einkommensteuer 2010 wäre daher grundsätzlich mit 31.12.2015 abgelaufen.

§ 209 Abs. 1 BAO bestimmt: Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Zu diesen Verlängerungshandlungen zählen erstinstanzliche Bescheide (Ritz, BAO⁷, § 209 Tz 10 mit zahlreichen Judikaturnachweisen), sodass die Verjährungsfrist durch die Erlassung des Erstbescheides vom 13.12.2011 bis 31.12.2016 verlängert wurde.

Eine Fülle weiterer, während der Prüfung in den Jahren 2015 bis 2020 gesetzter Verlängerungshandlungen wurde in Punkt C des BP-Berichtes wie folgt angeführt:

14.9.2015 - schriftliche Verständigung über die Durchführung einer Außenprüfung für die Jahre 2010 - 2013 betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer

4.11.2015 - Prüfungsbeginn - Unterfertigung des Prüfungsauftrages betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2010 - 2014

*1.12.2016 - Auftrag über die Durchführung einer Kontenregisterabfrage und Vorladung an Hr. ***Bf*** versendet um eine Niederschrift über die durchgeführte Kontenregisterabfrage zu erstellen*

*19.12.2016 - Niederschrift über die Kontenregisterabfrage wurde mit Hr. ***Bf*** erstellt*

*24.1.2017 - ein schriftliches Ergänzungsersuchen bezüglich der fehlenden Bankkontoauszüge ***54*** wurde an Hr. ***Bf*** übermittelt*

*7.3.2017 - ein schriftliches Ergänzungsersuchen wurde an Hr. ***Bf*** erstellt, um die fehlenden Bankkontoauszüge vorzulegen.*

11.8.2017 - Beantragung einer Konteneinschau beim BFG

21.8.2017 - Stattgabe der Konteneinschau durch das BFG

3.9.2018 - Prüfungserweiterung und Erstellung eines neuen Prüfungsauftrages betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2010 - 2016 - Abänderung in eine Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG

*19.11.2018 - niederschriftliche Befragung von Hr. ***Bf*** zu Zahlungseingängen auf dem im Rahmen der Konteneinschau ausgehobenem Bankkonto*

18.9.2019 - schriftliche Einladung zur Vorbesprechung anlässlich der Außenprüfung für die Jahre 2010 - 2016 versendet

4.10.2019 - schriftliche Einladung zur Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung für die Jahre 2010 -2016 versendet

17.10.2019 - Durchführung der Vorbesprechung betreffend Außenprüfung 2010 - 2016

31.8.2020 - schriftliche Einladung zur Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung für die Jahre 2010 -2016 versendet

22.9.2020 - Durchführung der Vorbesprechung bezüglich Außenprüfung 2010 - 2016

2.12.2020 - Schlussbesprechung mit Erstellung der Niederschrift über die Schlussbesprechung

In der Beschwerde wurde nicht konkret aufgezeigt, dass diese Verfahrenshandlungen keine Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches dargestellt hätten, sondern lediglich unsubstantiiert ausgeführt: „Diese Vorgehensweise der Behörde wurde durch die BAO der Behörde eingeräumt. Der Sachverhalt deckt jedoch die misstrauische Anwendung der Wiederaufnahme nicht“.

Im Zeitpunkt der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Einkommensteuer 2010 mit Bescheid vom 10.10.2020 war daher die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO 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 dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

In der Beschwerde wird behauptet, dass „die Wiederaufnahme“ von unrichtigen Ermittlungsergebnissen ausgegangen sei (Nichtanerkennung von geltend gemachten Ausgaben, Zurechnung von Honorarerlösen). Der Beschwerdeführer vertritt daher erkennbar die Ansicht, dass keine neuen Tatsachen hervorgekommen wären, die zu einem im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheid geführt hätte. Diese Ansicht ist jedoch verfehlt; auf die Ausführungen unter Punkt 2.1.2. wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Zur Begründung der Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahme wurde im BP-Bericht, auf den im Wiederaufnahmebescheid verwiesen wird, ausgeführt, dass bei einer Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 BAO das Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit habe. Betrachte man die steuerlichen Auswirkungen der Feststellung durch die Betriebsprüfung, so könne auch nicht von einer geringfügigen steuerlichen Auswirkung der Feststellungen gesprochen werden. Sinn der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen sei es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn gewichtige Umstände neu hervorkommen. Ziel sei es, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen, und unter den Voraussetzungen des § 20 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen (VfGH 6.12.1990, B 783/89). Auch nach der Judikatur des VwGH habe die Rechtsrichtigkeit grundsätzlich Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit.

Das Bundesfinanzgericht teilt diese Rechtsansicht des Finanzamtes. Der Beschwerdeführer hat nicht aufgezeigt, inwiefern Billigkeit- oder Zweckmäßigkeitsgründe vorlägen, die im gegenständlichen Fall gegen eine Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2010 sprechen würden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde daher zu Recht verfügt.

2.1.2. Einkommensteuer 2010

2.1.2.1 Vorliegen einer GesbR

§ 1175 ABGB normiert:

(1) Schließen sich zwei oder mehrere Personen durch einen Vertrag zusammen, um durch eine bestimmte Tätigkeit einen gemeinsamen Zweck zu verfolgen, so bilden sie eine Gesellschaft. Sofern sie keine andere Gesellschaftsform wählen, bilden sie eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Sinn dieses Hauptstücks.

(2) Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist nicht rechtsfähig.

(3) Sie kann jeden erlaubten Zweck verfolgen und jede erlaubte Tätigkeit zum Gegenstand haben.

(4) Die Bestimmungen dieses Hauptstücks sind auch auf andere Gesellschaften anzuwenden, soweit für diese keine besonderen Vorschriften bestehen und die Anwendung dieser Bestimmungen auch unter Berücksichtigung der für die jeweilige Gesellschaft geltenden Grundsätze angemessen ist.

Steuerliche Bedeutung kommt einer GesbR nur für den Bereich der Umsatzsteuer zu, da eine GesbR als *Außengesellschaft* Unternehmer iSd § 2 Abs. 1 UStG und somit Steuersubjekt sein könnte. Im Übrigen ist die Gesellschaft bürgerlichen Rechts nicht rechtsfähig (§ 1175 Abs. 2 ABGB). So kann etwa die gemeinschaftliche Tätigkeit zweier Rechtsanwälte in Form einer Kanzleigemeinschaft Unternehmereigenschaft begründen, wenn die Kanzleigemeinschaft *als solche* nach außen in Erscheinung tritt und Leistungen erbringt (VwGH 10.3.1981, 81/14/0023). Auch Miteigentumsgemeinschaften können Unternehmer (iSd UStG 1994) sein, wenn sie *als solche* nach außen in Erscheinung treten und Leistungen erbringen (etwa Hausgemeinschaften, wenn die Vermietung in ihrem Namen erfolgt). Umsatzsteuerlich stellt die Gemeinschaft von Vermietern als Gesellschaft bürgerlichen Rechts ein von ihren Gesellschaftern unabhängiges Steuersubjekt dar (VwGH 7.4.2022, Ra 2021/13/0124). Der Umsatzbesteuerung unterliegt in einem solchen Fall nur die Gemeinschaft.

Das Vorliegen einer solchen Außengesellschaft wurde jedoch nicht glaubhaft gemacht. Gegen die Annahme einer solchen spricht auch der Umstand, dass die Rechnungslegung nicht im Namen der behaupteten Gesellschaft, sondern allein durch ***5*** im Rahmen des von ihr als Einzelunternehmer betriebenen Buchhaltungsbüros erfolgte. Die vom Beschwerdeführer behauptete Beteiligung an den Umsätzen der ***5*** reicht zur Begründung einer Mitunternehmerschaft schon grundsätzlich nicht aus.

2.1.2.2 Erlöszurechnung; behauptetes Darlehen

Die einzige Erlöszurechnung in diesem Jahr betrifft den im Zuge der Konteneinschau festgestellten Zufluss von 4.012,00 € von der ***10***. Den Mittelzufluss selbst hat der Beschwerdeführer nicht in Abrede gestellt. Das Vorbringen, dieser Zufluss sei Teil der Rückzahlung eines ***5*** gewährten Darlehens gewesen, wurde bereits oben als Schutzbehauptung zur Verschleierung zugeflossener Erlöse gewertet. Auf die Ausführungen unter Punkt 1.2. wird verwiesen.

2.1.2.3. Sicherheitszuschlag

Auf die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages wurde vom Finanzamt im Zuge der am 9.4.2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung verzichtet.

2.1.2.4. Betriebsausgaben

Dem Beschwerdeführer wurden vom ehemaligen Arbeitsgeber Fahrzeuge zur Nutzung überlassen (siehe oben Punkt 9. der Sachverhaltsfeststellungen). Im Jahr 2010 (und auch in den beiden Folgejahren) wurden unter dem Titel „Afa Auto“ Betriebsausgaben geltend gemacht.

Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (lineare Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung (§ 7 Abs. 1 EStG 1988).

Steuerpflichtige, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, müssen gemäß § 7 Abs. 3 EStG 1988 ein Verzeichnis (Anlagekartei) der im Betrieb verwendeten Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens führen. Das Verzeichnis hat unter genauer Bezeichnung jedes einzelnen Anlagegutes zu enthalten:

Anschaffungstag,
Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
Name und Anschrift des Lieferanten,
voraussichtliche Nutzungsdauer,
Betrag der jährlichen Absetzung für Abnutzung und
den noch absetzbaren Betrag (Restbuchwert).

Abgesehen davon, dass der Beschwerdeführer kein Anlageverzeichnis im Sinne des § 7 Abs. 3 EStG 1988 geführt hat, ist Voraussetzung für die Geltendmachung der AfA das wirtschaftliche Eigentum am Wirtschaftsgut; zivilrechtliches Eigentum ist nicht erforderlich. Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind

(Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung) auszuüben in der Lage ist und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer geltend machen kann (VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257).

Der Beschwerdeführer wurde nie zivilrechtlicher Eigentümer der Fahrzeuge, es liegt aber auch kein wirtschaftliches Eigentum vor. Überlässt der Eigentümer das Wirtschaftsgut einem anderen unentgeltlich zur Einkünfteerzielung, dann steht weder dem Eigentümer noch dem Benützer die AfA zu: der Eigentümer erzielt keine Einkünfte und der (bloße) Benützer ist nicht (wirtschaftlicher) Eigentümer. Der Benützer kann nur eigene Aufwendungen für die Nutzung geltend machen (Doralt, EStG, § 7 Tz 11 mit Hinweis auf VwGH 11.10.1977, 2100/77, zur Nutzungsüberlassung eines Kfz). Auch beim Leasing eines Kraftfahrzeuges ist allenfalls der Leasingnehmer (im gegenständlichen Fall der ehemalige Arbeitgeber des Beschwerdeführers) wirtschaftlicher Eigentümer und damit AfA-berechtigt (Doralt, EStG, § 7 Tz 10), aber nie eine dritte Person, der das Wirtschaftsgut vom wirtschaftlichen Eigentümer zur bloßen Nutzung überlassen wird. Die als Betriebsausgabe geltend gemachte AfA steht daher auch aus diesem Grund nicht zu.

Für das Jahr 2010 wurden Kfz-Kosten von 2.330,29 € (lt. vorgelegter Excel-Tabelle ausschließlich Treibstoffkosten) und sonstige Kosten für „Telefon usw.“ von 1.332,91 € geltend gemacht.

Eine private Nutzung der vom ehemaligen Arbeitgeber zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeuge wurde vom Beschwerdeführer zunächst in Abrede gestellt. Anlässlich der Urkundenvorlage am 22.3.2023 gab der Beschwerdeführer ohne nähere Begründung an, dass ein Privatanteil von 30 % angemessen erscheine.

Die Prüferin hatte im BP-Bericht – im Beschwerdeverfahren unwidersprochen – festgestellt, dass im Prüfungszeitraum keine ordnungsgemäße Ausgabenaufzeichnung erfolgte. Es wurden lediglich Tankbelege vorgelegt, die in Excel aufsummiert wurden (siehe auch Teil 1 der Urkundenvorlage vom 9.9.2021). Es existiert auch keine geordnete und vollständige Sammlung der Ausgabenbelege. Von der A1 Telekom Austria AG wurde lediglich eine Aufstellung der im Zeitraum 1.1.2010 - 31.12.2010 an den Beschwerdeführer erstellten Telefonabrechnungen vorgelegt. Zu den PKW-Kosten wurde kein Fahrtenbuch vorgelegt.

Welcher Anteil der geltend gemachten Aufwendungen beruflich und welcher privat veranlasst war, konnte daher nicht festgestellt werden. Bei dieser Sachlage war es sachgerecht, wenn von der Prüferin die Ausgaben im Schätzungsweg ermittelt wurde. Im Zuge der am 9.4.2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde nach eingehender Erörterung der Sachlage von beiden Verfahrensparteien eine Schätzung der Ausgaben mit 12 % der festgestellten Einnahmen als sachgerecht beurteilt.

2.1.3. Anspruchszinsen 2010

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen (§ 205 Abs. 2 BAO).

In der verfahrensgegenständlichen Beschwerde vom 13.1.2021 führte der Beschwerde unter Punkt I. aus, dass er „gegen den Wiederaufnahmebescheid des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2010 und den Einkommensteuerbescheid 2010 samt Bescheid über die Festsetzung der Anspruchszinsen“ Beschwerde erhebe.

Der Beschwerdeführer vertritt dabei erkennbar die Ansicht, dass aufgrund der seiner Ansicht nach unzutreffenden Festsetzung der Einkommensteuer auch der Anspruchszinsenbescheid rechtswidrig wäre.

Der Anspruchszinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Angesichts dessen ist der Zinsenbescheid zwar mit Bescheidbeschwerde anfechtbar, etwa mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei nicht zugestellt worden. Wegen der genannten Bindung ist der Zinsenbescheid allerdings nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid (Einkommensteuerbescheid) nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (z.B. Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (Ritz, BAO⁷, § 205 Tz 33 und 34 mit zahlreichen Judikaturnachweisen).

Nach § 205 Abs. 1 BAO sind jeweils Differenzbeträge zu verzinsen, insbesondere jene, die sich aus einer Gegenüberstellung einer neuerlichen Abgabenfestsetzung mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben. Bei Abänderungen von Abgabenfestsetzungen ergibt sich der zinsenrelevante Differenzbetrag also aus der nunmehr vorgeschriebenen Abgabe abzüglich der bisher vorgeschriebenen Abgabe (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, 311 BlgNR 21. GP 196). Das Finanzamt hat

daher jeweils nach Abänderung der zugrunde liegenden Abgabe (Einkommensteuer) neue (weitere) Anspruchszinsenbescheide zu erlassen. Der Gesamtbetrag der Anspruchsverzinsung der Abgabe ergibt sich damit aus einer Saldierung dieser mehreren Anspruchszinsenbescheide (VwGH 31.1.2019, Ro 2018/15/0005).

2.2. Zu Spruchpunkt I.2.

2.2.1 Einkommensteuer 2011

2.2.1.1 Erlöszurechnung

Der Beschwerdeführer hat in der Stellungnahme vom 22.3.2023 den Zufluss der beiden Provisionen in Höhe von 9.000,00 € brutto (7.500,00 € netto) anerkannt (siehe oben Punkt 3 der Sachverhaltsfeststellungen).

2.2.1.2 Betriebsausgaben

Zu den geltend gemachten allgemeinen Betriebsausgaben wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf Punkt 2.1.2.4 verwiesen. Als weitere Betriebsausgabe war unter der Kennzahl 9110 ein Betrag von 11.468,00 € für Fremdleistungen angesetzt worden (Eingangsrechnung der ***19*** für die Vermittlung eines Klienten). Nachweise für die Ermittlung und Bezahlung dieses Betrages blieb der Beschwerdeführer trotz wiederholter Aufforderungen im gesamten Verfahren schuldig. Auf die ausführlichen Sachverhaltsfeststellungen (oben Punkt 3) wird verwiesen. Der geltend gemachte Aufwand wurde daher zutreffend von der Prüferin nicht anerkannt.

2.2.2 Umsatzsteuer 2011

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 idF BGBl I 101/2006 sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30.000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich.

Die erzielten Erlöse von 36.575,93 € sind allein dem Beschwerdeführer zuzurechnen (zum behaupteten Vorliegen einer GesbR siehe oben Punkt 2.1.2.1). Damit wurde die Umsatzgrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 mehr als 15 % überschritten und konnte die Kleinunternehmerregelung nicht zur Anwendung gelangen.

2.2.3 Einkommensteuer 2012

2.2.3.1 Erlöszurechnung

Die Zurechnung der Erlöse von der ***27*** in Höhe von brutto 10.000,00 € (netto 8.333,33 €) und von der ***28*** in Höhe von brutto 20.000,00 € (netto 16.666,67 €) erfolgte zu Recht. Gleiches gilt für den Erlös aus der Ausgangsrechnung an die Fa. ***34***. Auf die Sachverhaltsfeststellungen unter Punkt 4 wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

2.2.3.2 Betriebsausgaben

Zu den geltend gemachten allgemeinen Betriebsausgaben wird auf die Erwägungen unter Punkt 2.1.2.4 verwiesen. Ergänzend wurden vom Beschwerdeführer Betriebsausgaben in Höhe von 4.444,59 € (Bezahlung von verschiedenen Versicherungsbeiträgen an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft) nachgewiesen, deren Berücksichtigung das Finanzamt im Vorlageantrag beantragte, und die in der Abgabeberechnung auch berücksichtigt werden.

2.2.4 Umsatzsteuer 2012

Die erzielten Erlöse von 45.739,00 € sind allein dem Beschwerdeführer zuzurechnen, da die GesbR als solche nicht nach außen in Erscheinung getreten ist, sondern die Rechnungslegung allein durch ***5*** im Rahmen ihres Buchhaltungsbüros erfolgte (siehe oben Punkt 2.2.2.). Damit wurde die Umsatzgrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 mehr als 15 % überschritten, und konnte die Kleinunternehmerregelung nicht zur Anwendung gelangen.

2.2.5 Einkommensteuer 2014

2.2.5.1 Erlöszurechnung

Es wurde bereits oben unter Punkt 5 festgestellt, dass die anlässlich der Urkundenvorlage vom 9.9.2021 dargestellten Erlöse in Höhe von insgesamt 14.800,00 € mit jenen übereinstimmen, welche die Prüferin in Ansatz gebracht hat. Da in der Abgabenerklärung irrtümlich nur ein Betrag von 9.500,00 € angegeben worden war, musste zur Richtigstellung der Erlöse eine Hinzurechnung des Differenzbetrages von 5.300,00 € erfolgen; eine Erlöszurechnung im eigentlichen Sinn liegt in diesem Fall aber nicht vor, sodass hier die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages schon aus diesem Grund nicht gerechtfertigt war.

2.2.5.2 Betriebsausgaben

Zu den geltend gemachten allgemeinen Betriebsausgaben wird auf die Erwägungen unter Punkt 2.1.2.4 verwiesen. Zusätzlich wurde als Betriebsausgabe ein Betrag von 10.000,00 € aus dem Titel Schadenersatz ***44*** geltend gemacht.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die Frage der Abziehbarkeit von Schadenersatzzahlungen als Erwerbsaufwendungen entscheidend, welcher Sphäre das Fehlverhalten zuzuordnen ist. Wird das eine Schadenersatzverpflichtung begründende pflichtwidrige Verhalten aus privaten Gründen gesetzt, sind die Schadenersatzzahlungen nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten absetzbar. Demgegenüber sind Schadenersatzzahlungen als Erwerbsaufwendungen abziehbar, wenn das Fehlverhalten der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzurechnen ist. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Schadenersatzzahlung aus einem rechtswidrigen Verhalten des Steuerpflichtigen resultiert (VwGH 19.3.2021, Ra 2019/13/0062 mwN).

Im gegenständlichen Fall wurde jedoch das eine Schadenersatzpflicht begründende pflichtwidrige Verhalten nicht vom Beschwerdeführer gesetzt, sondern von ***5***, weshalb auch allein diese wegen der nicht erfolgten Einreichung von Jahresabschlüssen des ***44*** und seiner Firmen beim Firmenbuchgericht auf Schadenersatz geklagt worden war. Bei dieser wäre daher von ihr geleisteter Schadenersatz auch als Betriebsausgabe abziehbar gewesen. Aus der bloßen Vermittlung des ***44*** an das Buchhaltungsbüro der ***5*** durch den Beschwerdeführer erwächst noch keine schadenersatzrechtlich relevante Mitverantwortung des Beschwerdeführers an den Fehlleistungen der ***5***. Daran ändert auch das (ohnehin zu Unrecht) behauptete Vorliegen einer GesbR nichts (siehe dazu oben Punkt 2.1.2.1). Da selbst eine tatsächlich begründete GesbR nach § 1175 Abs. 2 ABGB nicht selbst rechtsfähig ist, kann auch nur der den Schaden tatsächlich verursachende einzelne Gesellschafter schadenersatzrechtlich verantwortlich sein. Nur wenn mehrere Täter gemeinschaftlich einen Schaden verursacht haben (§ 1301 ABGB) käme allenfalls unter den Voraussetzungen des § 1302 ABGB eine Solidarhaftung in Betracht, was gegenständlich aber nicht der Fall ist. Dass auch der Beschwerdeführer für die zeitgerechte Erstellung und Einreichender Jahresabschlüsse verantwortlich gewesen wäre, wurde nicht behauptet.

2.2.6. Umsatzsteuer 2014

Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt (§ 11 Abs. 12 UStG 1994).

Der Beschwerdeführer unterliegt aufgrund der Höhe der erzielten Umsätze der bereits oben zitierten Kleinunternehmerregelung. Im Jahr 2014 wurde von der Prüferin eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung aufgrund der Ausgangsrechnung vom 30.9.2014 an die ***37***: „Rechnung für Beratung in Sachen Liquidation und weiteren Angelegenheiten für den Zeitraum Jänner bis September 2014 € 4.800,00 inkl. 20% Mwst" in Höhe von 800,00 € festgestellt. Diese Umsatzsteuer schuldet der Beschwerdeführer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994. Diese

Umsatzsteuernachforderung wurde anlässlich der Urkundenvorlage vom 22.3.2023 vom Beschwerdeführer auch anerkannt.

Im Übrigen ändert sich nur der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen von 20.000,00 € auf 14.800,00 €, was aufgrund der Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 (Kleinunternehmerregelung) jedoch ohne steuerliche Auswirkungen bleibt.

2.2.7 Einkommensteuer 2015

2.2.7.1 Erlözurechnung

Den im Prüfungsverfahren zugerechneten Erlös von 3.000,00 € (Fa. ***48***) hat der Beschwerdeführer nicht erhalten, die übrigen zugerechneten Erlöse sind in den erklärten Erlösen enthalten. Ferner bestanden noch offene Ansprüche des Beschwerdeführers gegen seinen ehemaligen Arbeitgeber, die mit der PKW-Überlassung gegengerechnet wurden (siehe dazu eingehend oben Punkt 6). Es kommt daher für das Jahr 2015 zu keiner Erlözurechnung und schon aus diesem Grund auch zu keiner Festsetzung eines Sicherheitszuschlages.

2.2.7.2 Betriebsausgaben

Zu den Betriebsausgaben wird auf die Erwägungen unter Punkt 2.1.2.4 verwiesen (Betriebsausgabenpauschale und Gewinnfreibetrag).

2.2.8. Einkommensteuer 2016

2.2.8.1 Erlözurechnung

Es kommt für das Jahr 2016 zu keiner Erlözurechnung und demzufolge auch nicht zur Festsetzung eines Sicherheitszuschlages. Auf die Sachverhaltsfeststellungen oben zu Punkt 7 wird verwiesen. Die Bezahlung der PKW-Leasingraten durch den ehemaligen Arbeitgeber erfolgte zur Abdeckung offener Ansprüche des Beschwerdeführers.

2.2.7.2 Betriebsausgaben

Zu den Betriebsausgaben wird auf die Erwägungen unter Punkt 2.1.2.4 verwiesen (Betriebsausgabenpauschale und Gewinnfreibetrag).

2.2.9 Umsatzsteuer 2015 und 2016

Die Bemessungsgrundlagen werden entsprechend den Feststellungen zu Punkt 2.2.7 und 2.2.8 angepasst. Aufgrund der Kleinunternehmerregelung haben diese Anpassungen keine steuerliche Auswirkung.

2.2.10 Anspruchszinsen 2011, 2012, 2014, 2015, 2016

Auf die Ausführungen oben unter Punkt 2.1.3 wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

2.3. Zu Spruchpunkt I.3.

Ausgehend von den Sachverhaltsfeststellungen unter Punkt 7 erfolgten Erlöszurechnungen für die Jahre 2018 und 2019 in Höhe der vom ehemaligen Arbeitgeber getragenen Leasingraten in Höhe von jeweils 2.779,31 € zu Recht. In der Beschwerde wurde behauptet, dass in der Erklärung für 2019 ein KFZ-Anteil als Ertrag ausgewiesen worden sei. Tatsächlich wurde ein Erlös von 1.000,00 € erklärt, dieser aber nicht näher erläutert. Aufgrund der Höhe des „runden“ Betrages und der Tatsache, dass für 2018 kein „KFZ-Anteil als Ertrag“ ausgewiesen wurde, kann nicht davon ausgegangen werden, dass mit dem runden Betrag von 1.000,00 € tatsächlich ein Teil des vom ehemaligen Arbeitgeber in Form der Übernahme der Leasingraten erhaltenen Entgelts erklärt wurde. Auch die behauptete Betriebsausgaben für das KFZ wurden weder in den Steuererklärungen angeführt, noch in der Beschwerde vom 3.5.2021 näher beziffert oder nachgewiesen, worauf in der Beschwerdeentscheidung vom 22.7.2021, der nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltecharakter zukommt (z.B. VwGH 16.11.2004, 2000/17/0010), ausdrücklich hingewiesen wurde. Auch im weiteren Verfahren wurden die behaupteten Aufwendungen für das KFZ weder aufgeschlüsselt noch nachgewiesen.

2.4. Zu Spruchpunkt II. (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. Der Verwaltungsgerichtshof ist als Rechtsinstanz tätig und zur Überprüfung der Beweiswürdigung im Allgemeinen nicht berufen. Eine im Einzelfall vorgenommene Beweiswürdigung wirft daher nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (vgl. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028 mwN). Im Übrigen waren die im gegenständlichen Verfahren zu entscheidenden Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Eine ordentliche Revision ist daher im gegenständlichen Fall nicht zulässig.

Linz, am 11. April 2024