

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***R1***, den Richter ***R2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***R4*** und ***R3*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Albert Ferk, Hans-Sachs-Gasse 14 Tür 3, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 16. Juni 2018 und 23. Juni 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 15. Mai 2018 und 23. Mai 2018 betreffend Einkommensteuer 2013, Einkommensteuer 2014 und Einkommensteuer 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. Jänner 2025 zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach Anmeldung, aber vor Beginn, der Außenprüfung erstattete die bFP (***Bf1***) mit Niederschrift vom 14.12.2017 Selbstanzeige.

Nach dem Abschluss der Außenprüfung mit Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 7. Mai 2018 bei der bFP wurden die Einkommensteuerbescheide entsprechend festgesetzt. Mit **Einkommensteuerbescheid 2013** vom 23. Mai 2018 (Berichtigung gem. § 293b BAO zu Bescheid vom 15. Mai 2018) wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2013 mit € 1.835,00 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb € 19.646,45) festgesetzt. Mit **Einkommensteuerbescheid 2014**

vom 15. Mai 2018 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2014 mit € 841,00 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb € 15.185,13) festgesetzt. Mit **Einkommensteuerbescheid 2015** vom 15. Mai 2018 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2015 mit € 1.381,00 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv € 15.511,51) festgesetzt. Dabei wurden ua die Betriebseinnahmen aus Versicherungstätigkeit entsprechend der Selbstanzeige und den Mitteilungen gem. § 109a EStG erhöht. Weiters wurden die bisher unvollständig erklärten Betriebseinnahmen aus Buchhaltungstätigkeit erhöht. In diesem Zusammenhang wurde ein Sicherheitszuschlag zugerechnet, weil nicht alle Geschäftsfälle nachgewiesen bzw. aufgeklärt wurden. Weiters wurden ua mangels Nachweis Reinigungsaufwendungen nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

Mit Anbringen vom 23. Juni wurde eine **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 elektronisch eingereicht. Mit einem **Mängelbehebungsauftrag** vom 26. Juni 2018 wurde der bFP aufgetragen, bis zum 20. Juli 2018 bzw. nach erfolgter Fristverlängerung bis zum 10. August 2018 die fehlende Begründung betreffend Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 nachzureichen. Mit Anbringen vom 8. August 2018 (eingelangt am 10. August 2018) wurde die fehlende Begründung eingebracht.

Mit Anbringen vom 16. Juni 2018 wurde eine **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 elektronisch eingereicht. Mit einem **Mängelbehebungsauftrag** vom 19. Juni 2018 wurde der bFP aufgetragen, bis zum 13. Juli 2018 bzw. nach erfolgter Fristverlängerung bis zum 10. August 2018 die fehlende Begründung betreffend Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 nachzureichen. Mit Anbringen vom 8. August 2018 (eingelangt am 10. August 2018) wurde die fehlende Begründung eingebracht.

Mit Anbringen vom 16. Juni 2018 wurde eine **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 elektronisch eingereicht. Mit einem **Mängelbehebungsauftrag** vom 19. Juni 2018 wurde der bFP aufgetragen, bis zum 13. Juli 2018 bzw. nach erfolgter Fristverlängerung bis zum 10. August 2018 die fehlende Begründung betreffend Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 nachzureichen. Mit Anbringen vom 8. August 2018 (eingelangt am 10. August 2018) wurde die fehlende Begründung eingebracht.

Mit Schreiben vom 20. September 2018 erfolgte eine **Stellungnahme** seitens der Betriebsprüfung zu den Beschwerden.

Mit einem **Anbringen** vom 10. Oktober 2018 bestätigte die bFP den Erhalt der Stellungnahme der Betriebsprüfung und hielt die Beschwerdepunkte vollinhaltlich aufrecht. Weitere Beweismittel wurden nicht vorgelegt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** (Berichtigung gem. § 293b BAO zu Bescheid vom 31. Oktober 2018, eingelangt am 5. November 2018) betreffend Einkommensteuerbescheid 2013 wurden

die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 21.126,32 festgesetzt. Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 31. Oktober 2018 (eingelangt am 5. November 2018) betreffend Einkommensteuerbescheid 2014 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 16.611,93 festgesetzt. Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 31. Oktober 2018 (eingelangt am 5. November 2018) betreffend Einkommensteuerbescheid 2015 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 16.796,50 festgesetzt. Mit gesonderter Bescheidbegründung (undatiert, eingelangt am 5. November 2011) betreffend Beschwerdeentscheidungen wurde angeführt, dass die Beschwerden vollinhaltlich abzuweisen wären. Im Rahmen der Beschwerdeentscheidungen wurden Aufwendungen für ein Arbeitszimmer iHv € 1.701,00 (2013), 1.640,00 (2014) und € 1.477,00 (2015) nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

Mit Anbringen vom 4. Dezember 2018 wurde fristgerecht der Antrag auf Vorlage der Beschwerden (**Vorlageantrag**) betreffend Einkommensteuerbescheide 2013, 2014 und 2015 an das Bundesfinanzgericht gestellt. Ferner wurden die Anträge auf Entscheidung der Beschwerden durch den gesamten Senat gem. § 272 Abs 2 Z 1a BAO sowie auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. 274 Abs 1 Z 1a BAO gestellt.

Mit **Ersuchen um Ergänzung** vom 10. Jänner 2019 wurde die bFP ersucht, betreffend auswärtiger Aufenthalte sämtliche Originale der Kalender und sonstiger Grundaufzeichnungen vorzulegen.

Mit **Anbringen** vom 22. Jänner 2019 (eingelangt am 23. Jänner 2019) wurde angeführt, dass die angeforderten Grundaufzeichnungen dem Senat bei der mündlichen Verhandlung vorgelegt werden würden.

Am 6. März 2019 erfolgte eine **Stellungnahme** der belangten Behörde zum Vorlageantrag vom 4. Dezember 2018 betreffend Einkommensteuerbescheide 2013, 2014 und 2015.

Mit **Vorlagebericht** vom 6. März 2019 erfolgte die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht. Darin wurde beantragt, die Einnahmen aus Versicherungstätigkeit analog der beigelegten Stellungnahme zu vermindern. Weiters wurde beantragt, die Beschwerdepunkte Diäten, Sicherheitszuschlag und Arbeitszimmer abzuweisen.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 9. April 2024 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der bisherigen zuständigen Gerichtsabteilung abgenommen und mit 10. April 2024 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung 7008 zugeteilt.

Am 23. Jänner 2025 wurde die mündliche **Senatsverhandlung** durchgeführt. Die belangte Behörde brachte vor, dass eine Aufteilung der Folgeprovisionen für die Jahre 2013 bis 2015 im Verhältnis 50:50 zwischen der bFP und ***P1*** akzeptiert werden würde. Die neuen Provisionen wären zur Gänze der bFP zuzurechnen. Der steuerliche Vertreter beantragte eine Aufteilung der Folgeprovisionen im Verhältnis 10:90 zwischen der bFP und ***P1***. Die bFP

beantragte alle Provisionen im Verhältnis 10:90 aufzuteilen. Weiters wurde seitens der steuerlichen Vertretung beantragt, Diäten, Kosten für ein Arbeitszimmer sowie Kosten für Reinigung steuerlich zu berücksichtigen. Die bFP beantragte die Geltendmachung aller Kosten, die angefallen wären. Betreffend Tätigkeit aus Buchhaltung stellte der steuerliche Vertreter den Antrag diesbezüglich die Betriebseinnahmen iHv € 5.424,00 (2013), € 5.958,00 (2014) sowie € 6.156,26 (2015) festzusetzen. Weiters stellte der steuerliche Vertreter den Antrag, den Sicherheitszuschlag betreffend Buchhaltungstätigkeit nicht festzusetzen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Betriebseinnahmen aus Versicherungstätigkeit:

Die bFP und ***P1*** betrieben bis 2010 eine Versicherungsagentur unter dem Namen ***G1***. Gesellschafter waren die bFP und ***P1***. Im Gesellschaftsvertrag vom 21. Juni 2006 in Verbindung mit dem Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom 31. Dezember 2006 wurde das Aufteilungsverhältnis des Gewinnes aus der ***G1*** mit 75% ***P1*** und 25% ***Bf1*** festgesetzt. Intern wurde jedoch mündlich eine Aufteilung von je 50% vereinbart, in den Steuererklärungen so umgesetzt und vom Finanzamt so veranlagt. Die Provisionen wurden seit Gründung der bezeichneten ***G1*** auf ein Bankkonto von der bFP Konto Nummer ***K1*** überwiesen. Die Tätigkeit der ***G1*** wurde im April 2010 beendet.

Nachfolgeprovisionen, beruhend auf Abschlüssen bis April 2010, für die ***G1*** wurden von den diversen Versicherungen auf das Bankkonto der bFP, bei welchem auch ***P1*** verfügungsberechtigt war, überwiesen. Die gesamten Betriebseinnahmen aus Versicherungstätigkeit wurden von der bFP in der Selbstanzeige mit € 16.261,14 (2013), € 9.944,99 (2014) und € 10.780,41 (2015) beziffert.

Aufgrund vorgelegter Mitteilungen gem. § 109a EStG betrug das Entgelt aus Versicherungstätigkeit für die bFP sowie für die ***G1*** von der ***V1*** für das Jahr 2013 € 9.327,27, 2014 € 9.136,97 und 2015 € 3.281,07. Das Entgelt aus Versicherungstätigkeit für die bFP sowie die ***G1*** von der ***V2*** betrug für das Jahr 2013 € 1.180,12 und 2014 € 1.331,30. Das Entgelt aus Versicherungstätigkeit für die bFP sowie die ***G1*** von der ***V3*** betrug 2015 € 1.340,35.

Die darin enthaltenen Anteile von Folgeprovisionen, das sind jene Entgelte, die auf Abschlüssen von Versicherungsverträgen der ***G1*** bis April 2010 basieren und deren jeweilige Ansprüche in den Jahren 2013, 2014 oder 2015 aufgrund der Fortführung der seinerzeit abgeschlossenen Versicherungsverträge entstanden, betrugen betreffend ***V1*** im Jahr 2013 € 3.317,32, 2014 € 4.609,41 und 2015 € 3.281,07. Die Differenz zum Gesamtentgelt wurde von der bFP erzielt und irrtümlich als Provision der ***G1***

ausgewiesen. Bei den Entgelten der ***V2*** sowie der ***V3*** handelt es sich ausschließlich um Folgeprovisionen für die ***G1***.

Die in den Betriebseinnahmen der bFP enthaltenen Folgeprovisionen sind zu jeweils 50% ***P1*** zuzuweisen, da diese Provisionen auf Vertragsabschlüssen der ***G1*** basieren und dieses Aufteilungsverhältnis einerseits mündlich vereinbart und andererseits auch seitens des Finanzamtes akzeptiert wurde. Die Betriebseinnahmen sind bei der bFP daher im Jahr 2013 um € 1.858,66 zuzüglich € 510,06, im Jahr 2014 um € 2.304,70 zuzüglich € 665,65 sowie im Jahr 2015 um € 1.640,54 zuzüglich € 670,18 zu vermindern.

Betriebseinnahmen aus Buchhaltungstätigkeit:

Die Klienten betreffend Einnahmen aus „Buchhaltung“ der bFP waren überwiegend ungarische Staatsbürger, die in Österreich bei diversen Firmen als Arbeitnehmer tätig waren. Die Tätigkeit bestand nach dem Sammeln von Daten, die für die Arbeitnehmerveranlagung von Bedeutung waren, in der Hilfe bei Erstellung des jeweiligen Antrages. Da manche dieser ungarischen Staatsbürger kein österreichisches Bankkonto hatten und bei manchen Firmen diese Personen als Hilfskraft bar bezahlt wurden, vereinbarte die bFP mit ihren Klienten, dass die sich ergebenden Guthaben aus der jeweiligen Arbeitnehmerveranlagung auf das auf die bFP lautende Bankkonto mit der Kontonummer ***K2*** überwiesen wurden. Für die bFP war dieses Konto ein Sammelkonto. Wenn die Überweisungen durch das jeweilige Finanzamt erfolgten, verständigte die bFP den betroffenen Klienten und vereinbarte ein Treffen, damit das Guthaben ausbezahlt werden konnte. Dies geschah hauptsächlich in bar, sonst mit Überweisung. Die Einnahmen aus dieser Tätigkeit ergaben sich aus den individuell vereinbarten Beträgen der sich jeweils ergebenden Guthaben. Diese Beträge wurden bei Auszahlung der Guthaben einbehalten. Diese Differenzen (aus Einzahlungen und Auszahlungen vom Bankkonto) betrugen im Jahr 2013 € 12.095,86 (Summe Überweisungen auf das Konto iHv € 99.589,92 abzüglich Barauszahlungen iHv € 74.282,06 abzüglich Überweisungen iHv € 13.212,00), im Jahr 2014 € 9.033,48 (Summe Überweisungen auf das Konto iHv € 93.316,41 abzüglich Barauszahlungen iHv € 62.940,00 abzüglich Überweisungen iHv € 21.342,93) und im Jahr 2015 € 12.219,42 (Summe Überweisungen auf das Konto iHv € 87.785,84 abzüglich Barauszahlungen iHv € 53.100,00 abzüglich Überweisungen iHv € 22.466,42).

Die Betriebseinnahmen aus Buchhaltungstätigkeit wurden nicht vollständig erklärt. Die Buchführung war diesbezüglich nicht ordnungsgemäß. Die Hinzurechnungen von Betriebseinnahmen betreffend Buchhaltungstätigkeit betrugen laut Bankkonto im Schätzungsweg € 4.376,00 (2013), € 2.892,00 (2014) und € 6.375,74 (2015). Da mit diesen Hinzurechnungen die Vollständigkeit der Einnahmen nicht sichergestellt ist, erfolgt die Festsetzung von Sicherheitszuschlägen iHv € 3.000,00 (2013), € 4.000 (2014) und € 1.500,00 (2015) im Schätzungsweg. Die Einnahmen aus Buchhaltungstätigkeit betragen für das Jahr 2013 € 13.000,00, für das Jahr 2014 € 13.000,00 sowie für das Jahr 2014 € 13.700,00.

Die bFP musste zur Erfüllung seiner Tätigkeiten Reisen durchführen. Da keine ordnungsgemäßen Grundaufzeichnungen vorgelegt wurden, liegt keine ordnungsgemäße Buchführung vor. Die Betriebsausgaben werden daher im Schätzungsweg iHv € 1.192,40 (2013), € 1.069,60 (2014) und € 591,80 (2015) festgesetzt.

Ein beruflich veranlasster Reinigungsaufwand liegt nicht vor.

Die bFP nutzte ihre Wohnung bzw. das Wohnzimmer auch zur Aufbewahrung von Unterlagen. Die Gesamtfläche der Wohnung beträgt 98,63 m². Das Wohnzimmer 21,19 m². Dies sind 21,5% der Gesamtfläche. Eine ausschließlich für berufliche Zwecke erfolgende Nutzung des Wohnzimmers lag nicht vor. Die Aufwendungen dafür sind nicht als Betriebsausgabe anzusetzen, da das Arbeitszimmer nicht (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wurde.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind wie folgt festzusetzen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2013	2014	2015
Einnahmen aus Versicherungstätigkeit	21.884,30	14.601,87	15.526,54
Folgeprovisionen 50%	-1.858,66	-2.304,70	-1.640,54
Folgeprovisionen 50%	-510,06	-665,65	-670,18
Einnahmen aus Buchhaltungstätigkeit	13.000,00	13.000,00	13.700,00
anerkannte Betriebsausgaben lt. BP	-12.302,17	-10.147,70	-11.397,22
Diäten	-1.192,40	-1.069,60	-591,80
Arbeitszimmer	1.701,00	1.640,00	1.477,00
Zwischensumme	20.722,01	15.054,22	16.403,80
Gewinnfreibetrag § 10 EStG	-2.693,86	-1.957,05	-2.132,49
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	18.028,15	13.097,17	14.271,31

2. Beweiswürdigung

Der der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt ergibt sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens und dem Vorbringen der Parteien, wobei der erkennende Senat davon ausgeht, dass die Folgeprovisionen im Verhältnis 50:50 zwischen der bFP und ***P1***

aufzuteilen sind. Zwar ergibt sich aus dem Gesellschaftsvertrag vom 31. Dezember 2006 zunächst eine Aufteilung im Verhältnis 25:75. Im Rahmen einer mündlichen Vereinbarung, die von beiden Vertragsparteien über die Jahre auch in den Steuererklärungen ihren Niederschlag fand und vom Finanzamt nicht nur in der Veranlagung, sondern auch in der Betriebsprüfung nicht verändert wurde, wurde schließlich das Aufteilungsverhältnis in Höhe von 50:50 festgelegt. Die bFP hat erstmals in der mündlichen Verhandlung vom 23. Jänner 2025 behauptet, dass ein Aufteilungsverhältnis von 10:90 zutreffend sei. Diesem Aufteilungsverhältnis zwischen der bFP und ***P1*** kann nicht gefolgt werden. Der dazu vorgelegte Teil eines einzelnen Versicherungsvertrages stammt aus dem Jahr 2004 ist daher nicht maßgeblich für die Beurteilung des Aufteilungsverhältnisses der Jahre 2013, 2014 und 2015. Zudem wurde diese Vereinbarung erstmals in der mündlichen Verhandlung vom 23. Jänner 2025 eingewandt und war für den erkennenden Senat daher nicht glaubhaft.

Die Höhe der Folgeprovisionen ergeben sich glaubhaft aus den Mitteilungen gem. § 109a EStG sowie aus dem Schriftverkehr der belangten Behörde mit den Versicherungsgesellschaften und sind entsprechend des Aufteilungsverhältnisses 50:50 zu verteilen.

Weiters sieht es der erkennende Senat als erwiesen an, dass betreffend Einnahmen aus Buchhaltungstätigkeit, sowohl die Hinzurechnung als auch der Sicherheitszuschlag dem Grunde und der Höhe nach zu Recht im Schätzungsweg angesetzt wurden. Die mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ergibt sich aus den fehlenden Betriebseinnahmen sowie den nicht vorhandenen Grundaufzeichnungen. Es liegt kein Beweis für die materielle Richtigkeit der Buchführung vor. Auch aus den vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung vom 23. Jänner 2025 vorgelegten Bankauszügen ist weitgehend kein Konnex zwischen den Rückzahlungen des Finanzamtes und den Bankausgängen an die „Kunden“ nachvollziehbar. Nachvollziehbar ist lediglich, dass die Abflüsse von diesem Konto deutlich niedriger sind, als die von der bFP behaupteten Rückzahlungen an die Kunden. In der mündlichen Verhandlung vom 23. Jänner 2025 hat die bFP erstmals ausgeführt, dass die Differenz der Rückzahlungen von dem Bankkonto erfolgt seien, auf das das Arbeitslosengeld der bFP angewiesen worden sei. Unabhängig davon, dass die bFP einen Nachweis dieser Behauptung schuldig blieb, ist es nicht glaubhaft, dass die (hohen) Differenzen zur Gänze von diesem Konto finanziert hätten werden können. Zudem handelt es sich wiederum um eine Behauptung, die erst in der mündlichen Verhandlung aufgestellt wurde, während die bFP während der Betriebsprüfung seiner Mitwirkungspflicht nur unvollständig nachgekommen war. Dies und die Tatsache, dass seitens der bFP keine Ausgangsrechnungen, keine eigenen Berechnungen, Aufstellungen oder sonstige Beweismittel vorgelegt wurden, die die Vollständigkeit der erfassten Einnahmen nachweisen hätten können, rechtfertigt aus Sicht des erkennenden Senates die Schätzung der Höhe der Einnahmen aus Buchhaltungstätigkeit und daher den Ansatz des Hinzurechnungsbetrages und des Sicherheitszuschlages im jeweiligen Jahr und in der jeweiligen Höhe.

Betreffend beantragter Betriebsausgaben für Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich betrieblich veranlassten Reisen sieht es der erkennende Senat als glaubhaft an, dass aufgrund der durchgeführten Tätigkeiten entsprechende Reisen und diesbezügliche Mehraufwendungen entstanden sind. Im Rahmen des Vorlageantrages wurde eine entsprechende Berechnung sowie Auszüge von Grundaufzeichnungen (Kalendereinträge) vorgelegt. Auch wenn diese Betriebsausgaben mangels tauglicher Grundaufzeichnungen nicht belegt wurden, wurden diese Berechnungen für den Ansatz der Betriebsausgaben im Schätzungsweg herangezogen.

Betreffend Reinigungsaufwand existieren keine Beweismittel. Es war daher für den erkennenden Senat nicht glaubhaft, dass die entsprechenden Aufwendungen bzw. Verausgabungen auch tatsächlich angefallen sind. Daher konnte einer entsprechenden Berücksichtigung als Betriebsausgabe nicht gefolgt werden.

Betreffend geltend gemachter Betriebsausgaben für ein Arbeitszimmer wurden im Rahmen der mündlichen Verhandlung Kopien von Fotos des Arbeitszimmers aus dem Jahr 2025 vorgelegt. Für die Beurteilung des Sachverhaltes der Jahre 2013, 2014 und 2015 waren diese Beweismittel nicht geeignet. Für den erkennenden Senat entspricht es nicht der Lebenserfahrung, dass in einer Wohnung mit einer Gesamtfläche von 98,63 m² das Wohnzimmer mit einer Wohnfläche von 21,19 m² (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wurde. Es war daher davon auszugehen, dass sich im Wohnzimmer auch das Familienleben abspielte. Ein anderer Raum wäre dafür nicht in Frage gekommen. Die Betriebsausgaben waren daher entsprechend zu vermindern.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gem. § 23 Z 1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Gem. § 32. (1) EStG gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch:

2. Einkünfte aus

- einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen),
- einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 4 oder
- einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7,

und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger. Wenn nach einem verstorbenen Arbeitnehmer an dessen Rechtsnachfolger kein laufender Arbeitslohn bezahlt wird, hat die Besteuerung von Bezügen auf Grund der vom Arbeitgeber beim verstorbenen Arbeitnehmer zu beachtenden Besteuerungsmerkmale zu erfolgen. Soweit solche Bezüge in die Veranlagung einzubeziehen sind, sind sie bei der Veranlagung der Einkommensteuer des verstorbenen Arbeitnehmers zu berücksichtigen.

Nachträgliche Einkünfte sind nur dann gemäß § 188 BAO festzustellen, wenn nachträgliche Einkünfte tatsächlich noch gemeinsam erzielt werden. Der Einkünftefeststellungsbescheid ist gemäß § 191 Abs. 2 BAO nach Beendigung der Personengesellschaft/-gemeinschaft an diejenigen zu richten, denen die nachträglichen Einkünfte zugeflossen sind.

Die Folgeprovisionen stellen nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Der Anspruch auf das jeweilige Entgelt und dessen Auszahlung ist in den Jahren 2013, 2014 und 2015 entstanden bzw. erfolgt. Da die ***G1*** im April 2010 aufgelöst wurde, wurden diese Einkünfte nicht gemeinsam erzielt. Die Folgeprovisionen waren daher zu 50% bei der bfP zu erfassen.

Gem. § 4 (5) EStG sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich betrieblich veranlassten Reisen ohne Nachweis ihrer Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Die beantragten Mehraufwendungen erfüllen die Anspruchsvoraussetzungen und waren als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Gem. § 20 (1) lit 2 d EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. 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 abzugsfähig.

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 auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl. VwGH 23.5.1996, 94/15/0063, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186).

Das als Arbeitszimmer titulierte Wohnzimmer wurde nicht (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt. Die anteiligen Aufwendungen stellen keine Betriebsausgaben dar.

Die beantragten Aufwendungen für Reinigung stellen keine Betriebsausgabe iS § 4 Abs 4 EStG dar. Der tatsächliche Anfall der Aufwendungen sowie eine etwaige betriebliche Veranlassung konnte nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden.

§ 184. (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl. Ritz, BAO 7. Aufl, § 184 Tz 12). Ziel einer jeden Schätzung ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen (vgl. VwGH 2.6.1992, 87/14/0160).

Von der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Ermittlung der Betriebseinnahmen aus Buchhaltungstätigkeit aufgrund der nicht lückenlos nachvollziehbaren Geschäftsfälle unvollständig war.

Diese Umstände stellen derart grobe Mängel der Aufzeichnungsverpflichtungen dar, dass das erklärte Ergebnis in den Aufzeichnungen als nicht glaubwürdig erscheint. Aufgrund dieser Mängel, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, war die Abgabenbehörde berechtigt bzw. verpflichtet zu schätzen.

Die Verpflichtung zur Schätzung ergibt sich allein aus der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu

berechnen. Im gegenständlichen Fall wurde gegen eine Reihe der oben aufgezeichneten Ordnungsvorschriften des § 131 Abs 3 BAO verstoßen.

Im Hinblick auf die offensichtliche Unvollständigkeit und Unrichtigkeit der Geschäftsaufzeichnungen, die über bloße Formalverstöße hinausgehen, war die Abgabenbehörde berechtigt bzw. verpflichtet, die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege gem. § 184 BAO zu ermitteln.

In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen (vgl. VwGH 28.1.2015, 2010/13/0012, 18.2.1999, 96/15/0050). Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages ist eine Schätzungsmethode, die davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere, nicht entdeckte Vorgänge (Geschäftsfälle) nicht aufgezeichnet wurden (vgl. Ritz, BAO 7. Aufl, § 184 Tz 18). Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages hängt davon ab, in welchem Ausmaß sich diese Annahme im konkreten Fall rechtfertigen lässt, sich geradezu "aufdrängt" (vgl. beispielsweise VwGH 11.2.1983, Zl. 82/14/0255). Die Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages ist eine Methode für sich, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dienen soll, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden. Der Sicherheitszuschlag hat nicht Strafcharakter. Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen also, zu richten (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1941).

Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. VwGH 18.2.1999, 96/15/0050).

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes erscheint angesichts der seitens der Betriebsprüfung getroffenen Einschätzung, dass bisher nicht alle Erlöse Eingang in die seitens der bFp vorgelegten Aufzeichnungen gefunden haben, eine griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen gerechtfertigt (vgl. VwGH 20.10.2009, 2006/13/0164, VwGH 20.12.2000, 98/13/0047). Der zum Wesen der Schätzung gehörige Sicherheitszuschlag hängt nicht vom Ausmaß der einzelnen nicht verbuchten Vorgänge ab, weil es sein Zweck ist, im Sinne der gleichmäßigen Behandlung aller Abgabepflichtigen gerade die nicht mehr feststellbaren, vermutlich weiteren nicht verbuchten Vorgänge zu erfassen (VwGH 8.6.1971, 1924/70). Die Betriebsprüfung orientierte sich dabei an den bisher nicht erfassten Einnahmen, an einem gleichbleibenden Kundenstock und einer stabilen Ertragslage für den gesamten Zeitraum der Schätzung.

Gesamthaft kann nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts daher davon ausgegangen werden, dass eine Unsicherheit hinsichtlich der Erfassung sämtlicher Betriebseinnahmen aus Buchhaltungstätigkeit verblieben ist und eine Hinzurechnung sowie ein Sicherheitszuschlag gerechtfertigt waren. Auch hinsichtlich der Höhe der Hinzurechnung und des Sicherheitszuschlages kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, zumal diesbezüglich nicht einmal versucht wurde, anhand substantieller Einwendungen und eigener Berechnungen darzulegen, dass die von der Betriebsprüfung ermittelten Ergebnisse mit den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen nicht übereinstimmen können.

Im vorliegenden Fall geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die von der belangten Behörde vorgenommene Schätzung geeignet ist, die tatsächlichen Betriebsergebnisse zutreffend abzubilden.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen (vgl. VwGH 27.4.1995, 97/17/0140).

3.2. 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. Zur Frage der Erfassung von Folgeprovisionen, dem Ansatz eines Sicherheitszuschlages sowie der Berücksichtigung von Betriebsausgaben betreffend Arbeitszimmer, Reinigungsaufwendungen und Diäten folgt dieses Erkenntnis der Gesetzeslage sowie den Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Wien, am 13. Februar 2025