

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***r*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf_Adr***, über die Beschwerde vom 29. November 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 21. November 2024 betreffend Einkommensteuer 2022 und 2023, Steuernummer ***Bf_StNr*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde 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 zu entnehmen und 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

1. Am 18.11.2023 reichte der Beschwerdeführer (Bf) die Einkommensteuererklärung 2022 über FinanzOnline ein. Er erklärte u.a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv € ***Betrag_1***.

Mit Ergänzungsersuchen vom 22.11.2023 und vom 25.01.2024 wurde dem Bf aufgetragen darzulegen, welcher Art seine selbständige Tätigkeit konkret sei, sowie die geltend gemachten Betriebsausgaben, insbesondere Reisekosten, zu erläutern.

In Beantwortung der Ergänzungsersuchen legte der Bf einen Werkvertrag mit der ***B_AG***, eine Aufstellung der von ihm iZm der Tätigkeit für die ***B_AG*** sowie einem

Selbstbedienungsautomaten in ***Ort_1*** gefahrenen Kilometer, und monatlich aufgeschlüsselte Aufstellungen über die von ihm getätigten Ausgaben vor.

Am 01.06.2024 reichte der Bf die Einkommensteuererklärung 2023 ein und erklärte darin u.a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv € ***Betrag_2***.

Mit Ergänzungsersuchen vom 24.09.2024 wurde der Bf aufgefordert, seine offenbar zwei verschiedenen selbständigen Tätigkeiten für beide Jahre (2022 und 2023) in jeweils eigenen Beilagen E1a zu erklären, und Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen vorzulegen. Dem ist der Bf am 08.11.2024 nachgekommen. Zu den unter Kennzahl 9220 („Zinsen und ähnliche Aufwendungen“) geltend gemachten Aufwendungen führte der Bf aus, es handle sich um eine Verlustabschreibung, resultierend aus seiner unternehmerischen Beteiligung an der ***G_GmbH***. Infolge deren Insolvenz habe der Bf eine Haftung iHv € ***Betrag_3*** übernehmen müssen, welche er, wie dies auch bei Konzernen und anderen Unternehmen der Fall sei, als Verlustabschreibung in seine Einkommensteuererklärung aufgenommen habe. Das kleine Arbeitsplatzpauschale wurde zwar in der ursprünglichen Beilage E1a, jedoch in keiner der gesonderten Beilagen E1a geltend gemacht.

2. Am 21.11.2024 ergingen die Einkommensteuerbescheide 2022 und 2023. In diesen gewährte die Abgabenbehörde amtswegig jeweils den Grundfreibetrag gem. § 10 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988; die vom Bf unter der Kennzahl 9220 geltend gemachten Kosten iHv je € ***Betrag_4*** wurden nicht anerkannt, ebenso das kleine Arbeitsplatzpauschale. Begründend wurde zu den „Zinsen“ ausgeführt, dass es sich nicht um Zinsen, sondern Aufwendungen betreffend die ***G_GmbH*** handle. Diese seien nicht bei der jetzigen selbständigen Tätigkeit absetzbar, da sie mit dieser in keinem Zusammenhang stünden. Im Übrigen sei die Veranlagung aufgrund der nachgereichten Beilagen E1a durchgeführt worden.

3. Am 29.11.2024 wurde gegen die Einkommensteuerbescheide 2022 und 2023 Beschwerde erhoben. Darin wiederholte der Bf, es handle sich bei den bereits genannten € ***Betrag_4*** nicht um Zinsen, sondern eine Verlustabschreibung aus seiner Beteiligung an der insolventen ***G_GmbH***.

4. Am 03.02.2025 ergingen abweisende Beschwerdeentscheidungen betreffend beide Jahre. In den gleichlautenden Begründungen wurde festgehalten, es handle sich bei den geltend gemachten Aufwendungen iHv jeweils € ***Betrag_4*** um jährliche Rückzahlungen für einen Kredit. Dieser betreffe keinen aufrechten Betrieb, sondern sei aus der Haftung für eine GmbH entstanden, welche mittlerweile nicht mehr existiere. Die Zahlungen stünden daher in keinem Zusammenhang mit einem aufrechten Betrieb des Bf, und könnten aus diesem Grund bei einem solchen nicht abgesetzt werden. Die Aufwendungen seien außerdem aus der Stellung des Bf als Gesellschafter der ***G_GmbH*** erwachsen, und seien daher als Vermögensverluste nicht einkünftermindernd zu berücksichtigen.

5. Im Vorlageantrag vom 10.02.2025 insistierte der Bf, es handle sich bei den nicht anerkannten Ausgaben um eine Verlustabschreibung. Er habe im Zuge der Insolvenz der ***G_GmbH*** eine Haftung übernehmen müssen, welche er nunmehr als Verlustabschreibung geltend gemacht habe. Der Verlust sei in einem Unternehmen entstanden und von ihm in seiner unternehmerischen Tätigkeit bezahlt worden, somit müsse es ihm möglich sein, diesen Verlust, wie jeder Konzern oder jedes andere Unternehmen, abzuschreiben. Abschließend gab der Bf an, für beide Beschwerdejahre noch Mietkosten für sein Büro in der ***Bf_Adr*** in Höhe von jeweils € ***Betrag_5*** unter Kennzahl 9180 einreichen zu wollen, welche er „vergessen“ habe.

II. Sachverhalt

1. Der Bf war Alleingesellschafter und selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der ***G_GmbH*** von deren Gründung 2012, bis zur Insolvenzeröffnung am 04.05.2015. Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens war der Bf bis zur Löschung der GmbH im November 2024 als deren Liquidator im Firmenbuch eingetragen (vgl. Firmenbuchauszug, Vorlagebericht ON 27).

Am 31.01.2012 schloss die ***G_GmbH*** als Kreditnehmerin zwei Kreditverträge mit der ***X_Bank*** als Kreditgeberin über € ***Betrag_6*** bzw. € ***Betrag_7***. Der Bf schloss mit der ***X_Bank*** mit selbem Datum Bürgschaftsverträge, mit welchen er die Haftung als Bürge und Zahler für die Forderungen der Kreditgeberin aus den genannten Kreditverträgen übernahm (vgl. die am 14.07.2025 vorgelegten Verträge).

Diese Bürgschaften wurden infolge der Insolvenz der ***G_GmbH*** schlagend. Am 19.11.2015 schloss der Bf zur Abdeckung der ihn als Bürge und Zahler treffenden Verbindlichkeiten der ***G_GmbH*** als Kreditnehmer einen Abstattungskreditvertrag mit der ***X_Bank*** als Kreditgeberin. Die Kreditgeberin stellte dem Bf nach diesem Vertrag einen einmal ausnützbaren Kredit iHv € ***Betrag_8*** zur Verfügung. Die Rückzahlung erfolgte in 120 monatlichen Pauschalraten zu € ***Betrag_Rate*** jeweils am Monatsletzten, beginnend ab 31.12.2015 (vgl. den am 14.07.2025 vorgelegten Vertrag).

2. Der Bf erzielte in den Beschwerdejahren neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (2022: € ***Betrag_nsA1***; 2023: € ***Betrag_nsA2***) und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (2022: € ***Betrag_VuV1***; 2023: € ***Betrag_VuV2***) Einkünfte aus betrieblichen Tätigkeiten, nämlich einem Werkvertrag mit der ***B_AG***, sowie aus dem Betrieb eines Selbstbedienungsautomaten (vgl. ESt-Bescheide 2022 und 2023, Vorlagebericht ON 1 u. 2).

Im letzteren machte der Bf jeweils € ***Betrag_4*** unter der Kennzahl 9220 (Zinsen und ähnliche Aufwendungen) geltend (vgl. Beilagen E1a, Vorlagebericht ON 15 u. 22). Bei diesen Aufwendungen handelte es sich tatsächlich um Ratenzahlungen aus dem oben genannten

Abstattungskreditvertrag. Es handelt sich weder um (nachträgliche) Betriebsausgaben, noch Sonderausgaben iSd § 18 Abs. 6 EStG 1988. Die Zahlungen wurden vom Bf in seiner Eigenschaft als Gesellschafter der ***G_GmbH*** geleistet.

3. Dem Bf stand zur Ausübung seiner betrieblichen Tätigkeiten kein anderer Raum iSd § 4 Abs. 4 Z. 8 EStG 1988 zur Verfügung. Dieser Umstand wurde von der Abgabenbehörde im Vorlagebericht implizit außer Streit gestellt, und begegnet auch von Seiten des Bundesfinanzgerichtes keinen Bedenken.

Die Tätigkeiten wurde nicht in einem Arbeitszimmer iSd § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 ausgeübt.

III. Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akteninhalt, den in Klammer angeführten Beweismitteln, sowie folgender Beweiswürdigung:

1. Der Bf wurde mehrfach, nämlich in den Beschwerdeentscheidungen vom 03.02.2025, im Vorlagebericht vom 02.06.2025, und mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 26.06.2025 darauf hingewiesen, dass es sich bei den von ihm als „Verlustabschreibung“ geltend gemachten Aufwendungen iHv jeweils € ***Betrag_4*** schon seinem Vorbringen nach nicht um (nachträgliche) Betriebsausgaben handle, sondern um Zahlungen, die ihren Ursprung in seiner Stellung als Alleingesellschafter der ***G_GmbH*** hatten. Dem ist der Bf nicht entgegengetreten. Im Vorlageantrag wurde ohne weiteren Nachweis lediglich behauptet, der Bf habe die Zahlungen „in seiner unternehmerischen Tätigkeit“ geleistet. Ein konkreter Nachweis dafür, dass der Bf die Bürgschaft in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der ***G_GmbH*** übernehmen hätte müssen, ist darin nicht zu erblicken.

2. Betreffend die vom Bf erstmals im Vorlageantrag geltend gemachten „Mietkosten“ wurde im Vorlagebericht vom 02.06.2025 ausführlich dargelegt, dass es dem Bf obliegen wäre, die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit dieser Kosten, sollte es sich um ein Arbeitszimmer handeln, darzulegen. Im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 26.06.2025 wurde der Bf ausdrücklich auf diese Ausführungen hingewiesen. Der Stellungnahme vom 14.07.2025 lässt sich allenfalls entnehmen, dass der Bf tatsächlich die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer geltend machen will. Ein Nachweis, dass der Bf innerhalb seiner Wohnung einen entsprechend eingerichteten Raum ausschließlich betrieblich nutzt, wurde jedoch nicht einmal ansatzweise erbracht. Es wurde lediglich eine Kostenaufstellung vorgelegt, die nicht einmal betragsmäßig nachvollziehen lässt, wie sich die beantragten € ***Betrag_5*** pro Jahr zusammensetzen sollen. Das Vorliegen der weiteren Voraussetzungen, insbesondere die entsprechende Ausstattung der Räumlichkeit, oder deren ausschließliche betriebliche Nutzung, wurde nicht einmal behauptet.

IV. Rechtslage und Erwägungen

1. Der Einkommensteuer ist gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist gem. Abs. 2 leg. cit. der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen.

Zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 gehören gemäß § 32 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 auch 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)

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgabe auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, ermittelt worden sind und
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Nachträgliche Betriebsausgaben können auch nach Beendigung eines Betriebs (einer Tätigkeit) abzugsfähig sein (Jakom/*Ebner/Marschner* EStG, 2025, § 4 Rz 278 mwN)

Werden Zahlungen aufgrund einer Bürgschaft geleistet, ist der ursprüngliche Grund für das Eingehen der Bürgschaft entscheidend. Bürgschaftszahlungen der Gesellschafter-Geschäftsführer sind grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und daher auf die Beteiligung zu aktivieren. Es besteht daher keine Möglichkeit, derartige Zahlungen als Betriebsausgaben anzuerkennen. (Jakom/*Ebner/Marschner* EStG, 2025, § 4 Rz 330, unter Verweis auf VwGH 28.05.2008, 2005/15/0167; 23.01.2019, Ra 2018/13/0052)

Hinzu kommt im Beschwerdefall, dass der Bf die Zahlungen nicht etwa dezidiert als nachträgliche Betriebsausgaben iZm seiner Geschäftsführungstätigkeit für die ***G_GmbH*** geltend zu machen versuchte, sondern diese ausdrücklich als „Verlustabschreibungen“ titulierte. Der Begriff der „Verlustabschreibung“ ist dem österreichischen Steuerrecht fremd. Ein Verlustausgleich iSd § 2 Abs. 2 EStG 1988 berücksichtigt als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips negative Einkünfte, die mit positiven Einkünften desselben Wirtschaftsjahres auszugleichen sind, verbleibende Verluste sind in den Folgejahren als Verlustabzug gem. § 18 Abs. 6 EStG 1988 verwertbar (Jakom/*Ehgartner* EStG, 2025, § 2 Rz 120). Sowohl Verlustausgleich als auch Verlustabzug setzen voraus, dass der Verlust als steuerliches Ergebnis einer bestimmten Einkunftsquelle ermittelt worden ist. Diese Voraussetzung erfüllen

die geltend gemachten Zahlungen, unabhängig von ihrem fehlenden betrieblichen Charakter, nicht.

2. Gemäß § 4 Abs. 4 Z. 8 EStG 1988 (in der im jeweiligen Beschwerdejahr geltenden Fassung) handelt es sich beim Arbeitsplatzpauschale für Aufwendungen aus der betrieblichen Nutzung der Wohnung nach Maßgabe folgender Bestimmungen jedenfalls um eine Betriebsausgabe:

- a) Das Arbeitsplatzpauschale steht zu, wenn dem Steuerpflichtigen zur Ausübung der betrieblichen Tätigkeit kein anderer Raum zur Verfügung steht. Die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d schließt das Arbeitsplatzpauschale aus.
- b) Das Arbeitsplatzpauschale beträgt für ein Wirtschaftsjahr:
 - 1.200 Euro, wenn der Steuerpflichtige im Kalenderjahr keine anderen Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit von mehr als 11.000 Euro (2022) bzw. 11.693 Euro (2023) erzielt, für die ihm außerhalb der Wohnung ein anderer Raum zur Verfügung steht. (...)
 - 300 Euro, wenn der Steuerpflichtige im Kalenderjahr andere Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit von mehr als 11.000 Euro (2022) bzw. 11.693 (2023) Euro erzielt, für die ihm außerhalb der Wohnung ein anderer Raum zur Verfügung steht. (...)
- c) Bei mehreren Betrieben steht das Arbeitsplatzpauschale nur einmal zu und ist nach dem Verhältnis der Betriebseinnahmen aufzuteilen.

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

Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung können nur abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt „der gesamten betrieblichen Tätigkeit“ des Steuerpflichtigen bildet (Jakom/*Peyer*/ EStG, 2025, § 20 Rz 41).

Insbesondere im Fall, dass der Abgabepflichtige der Beweisführung wesentlich näher als die Abgabenbehörde steht, obliegt es ihm, im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht die entsprechenden Nachweise zu erbringen. Kommt der Abgabepflichtige seiner nach § 138 Abs 1 BAO bestehenden Verpflichtung zur Klärung des Sachverhaltes jedoch nicht nach, ist es im Allgemeinen nicht Aufgabe der Behörde, noch zusätzliche Erhebungen zu pflegen. Sie wird vielmehr auf Grund des vorliegenden Beweismaterials in freier Beweiswürdigung ihre Entscheidung zu fällen haben. (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 167 E105, mwN)

Dem Bf wurde mit Vorhalt vom 26.06.2025 ausdrücklich die Gelegenheit eingeräumt, seine Nachweispflichten iZm den geltend gemachten Aufwendungen für ein Arbeitszimmer zu

erfüllen. Diese Gelegenheit hat er, wie oben unter Pt. II.2. ausgeführt, nicht wahrgenommen. Für die Anerkennung dieser Aufwendungen bestand daher kein Raum.

Der Bf hat in seiner ursprünglichen Einkommensteuererklärung das kleine Arbeitsplatzpauschale geltend gemacht, welches von der Abgabenbehörde in den angefochtenen Bescheiden (begründungslos) nicht gewährt wurde. Die Abgabenbehörde hat diesbezüglich im Vorlagebericht beantragt, dem Bf das kleine Arbeitsplatzpauschale iHv € *****Betrag_Rate***** pro Jahr zu gewähren. Da, wie oben ausgeführt, die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht geltend gemacht werden können, und dem Bf für die Ausübung seiner betrieblichen Tätigkeit kein anderer Raum zur Verfügung stand, war das Arbeitsplatzpauschale iHv € *****Betrag_Rate***** pro Jahr zu gewähren.

V. Steuerberechnung

[...]

Unzulässigkeit der 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. Eine grundsätzlich bedeutsame Rechtsfrage wurde im Beschwerdefall nicht aufgeworfen, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Innsbruck, am 16. Juli 2025