

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Gabriele Krafft, die Richterinnen Dr. Monika Kofler sowie die fachkundigen Laienrichter Ing. Robert Winkelmayr und Mag. Michael Schiller in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch kaubek & partner steuerberatung, Hauptplatz 26, 2700 Wiener Neustadt, über die Beschwerde vom 23. Juli 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 9. Juni 2021 betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2011, 2012, 2015-2018; Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2011, 2012; Aufhebung gem. § 299 Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2019; Einkommensteuer 2011, 2012, 2015 bis 2019 sowie Umsatzsteuer 2011, 2012, 2018 und 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. Mai 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Sabine Steger zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO

- hinsichtlich Wiederaufnahme Einkommensteuer und Einkommensteuer 2015 Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

- hinsichtlich Einkommensteuer 2016 teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben Einkommensteuer 2011, 2012 und 2016 sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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

Frau ***Bf1*** (Beschwerdeführerin, Bf.) wurde beginnend mit Februar 2020 für die Jahre 2010 bis 2019 einer Außenprüfung § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz (FinStrG)

unterzogen. Im Rahmen einer Hausdurchsuchung am 27.2.2020 wurde von der Steuerfahndung (Steufa) umfangreiches Beleg- und Datenmaterial beschlagnahmt. Bei der Auswertung der elektronischen Daten wurden vom FA sodann Fotodateien festgestellt, welche keiner Ausgangsrechnung zugeordnet werden konnten.

Darüber hinaus wurden von der Finanzstrafbehörde Kontenöffnungen der Bankkonten der Bf. vorgenommen. Aufgrund der Kontenöffnungen stellte das FA Bareinzahlungen auf Privatkonten der Bf. in beträchtlicher Höhe fest, deren Mittelherkunft nicht geklärt werden konnte.

Da für das Veranlagungsjahr 2010 bereits Verjährung eingetreten war, wurden von der belangten Behörde (FA) lediglich für die Jahre 2011 bis 2019 nach teilweise erfolgter Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO bzw. Bescheidaufhebung nach § 299 BAO neue Abgabenbescheide hinsichtlich erlassen.

Im Bp.-Bericht führt das FA aus, dass nach Abgleich von Fotodateien, Terminkalendereintragungen, Zahlungseingängen auf betrieblichen und privaten Konten der Bf. und Buchhaltungsunterlagen festgestellt worden sei, dass nicht alle Fotodateien entsprechenden Zahlungseingängen bzw. privaten Vorgängen zuordenbaren und daher nach Ansicht des FA Umsätze verkürzt worden wären. Die Umsatz- und Gewinnerhöhung habe im Schätzungswege zu erfolgen, diese erfolge für die Jahre 2011, 2012 und 2015 pauschal. Für die Jahre ab 2016 seien jene Fotodateien, denen keine Zahlungseingänge zurechenbar wären, ermittelt worden. Nach Berechnung der durchschnittlichen Umsätze je Auftrag seien die vom FA als betrieblich zu beurteilenden bislang nicht erfassten Umsätze hinzugerechnet worden. Hinzugerechnet worden seien auch die Zahlungseingänge auf Privatkonten.

Weiters seien in den Jahren 2016 bis 2019 Mieteinnahmen aus einer australischen Liegenschaft, welche in Österreich im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu beachten sind, bislang nicht erfasst worden wären und daher zuzurechnen.

Insgesamt stellte das FA die Umsatz- und Gewinnzurechnungen im Bericht zusammengefasst folgendermaßen dar:

[...]

In der innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 23.7.2021 wendet die Bf. ein, dass sie ein Fotostudio ohne Mitarbeiter betreibe und der Auslöser für die Prüfung offenbar eine Anzeige des ehemaligen Lebensgefährten gewesen sei, die sich inhaltlich zudem widerspreche. Auch die Aussagen der ehemaligen Nachbarin seien in persönlichem Groll gegen die Bf. begründet.

Zu den einzelnen Feststellungen wird wörtlich ausgeführt:

I. Sichergestellte Fotodateien

Die belangte Behörde unterstellt ohne weitere Beweiswürdigung (oder auch nur Erklärung), dass jede Fotodatei (gesprochen wird konkret von "Ordner") zu einem Umsatz führt. Dass Fotografen ihren Beruf durchaus als Berufung wahrnehmen und schon auch mal zu Übungszwecken oder auch aus Liebe zur Sache Fotos schießen (wie auch vorgebracht), wird völlig negiert. Die Lebenserfahrung lässt hier anderes vermuten, nämlich dass Profifotografen auf jeder Familienfeier die Lieblingsgäste sind, weil sie so gute Fotos machen.

Es erscheint der belangten Behörde auch im Sinne der Beweiswürdigung als nicht verdächtig, aus einer Anzahl von rd. 31 - 50 Aufträgen/Jahr auf eine durchschnittliche Auftragssumme zu schließen und diese über 4 Jahre (!!) gleich anzuwenden und zwar auf ALLE Dateien/Ordner, für die keine Ausgangsrechnung zu finden war.

Es verbleibt kein Raum für Hobby-, Privat- oder Übungsfotos. Es verbleibt kein Raum für Preisänderungen, Schwankungen oder auslastungsbedingte Aufträge. Es bleibt keine Berücksichtigung des Umstandes, dass die Beschuldigte annähernd 2 Jahre nicht im Inland war und dadurch wohl einige Stammkunden/Aufträge verloren hat, welche erst wieder aufgebaut werden mussten.

Die Beweiswürdigung erfolgte im vorliegenden Fall mangelhaft, da ein Abwägen von Argumenten welche für oder gegen eine Interpretation sprechen völlig unterbleibt. Es wird lediglich akribisch via einem Tabellenkalkulationsprogramm ein Durchschnitt berechnet und diese Kalkulation (die ja dem Namen nach schon von Erwartungen [welchen?] ausgeht) wörtlich als "Beweis" tituliert.

II. Überweisungen von Kunden auf "Privatkonten"

Dass gerade im Privatbereich einmal die Schwiegermutter für die Großneffen eine Fotosession bezahlt (und dann die Zuordnung etwas schwierig ist) bringt die Lebenserfahrung ebenso mit sich wie die Tatsache, dass sich Bekannte Geld leihen und das auch irgendwann zurücküberweisen.

III. Ungeklärte Bareinnahmen

Auch hier bleiben familiäre/freundschaftliche Angelegenheiten (oder wenigstens deren Berücksichtigung im Rahmen einer gesetzeskonformen Beweiswürdigung) außer Betracht. "Bareinnahme = Schwarzumsatz" ist das unumstößliche Grundprinzip der Finanzverwaltung. Eine Auseinandersetzung mit Lebenswirklichkeiten unterbleibt (rechtswidrig). Dass im Jahr 2012 lt. Finanzverwaltung annähernd die doppelten "Schwarzumsätze" lukriert wurden wie 2011, obwohl die Tätigkeit im September eingestellt wurde und im November - lt. Finanzverwaltung - der Wegzug erfolgte erscheint der belangten Behörde weder merkwürdig noch hinterfragenswert. Dass jede ungeklärte Bareinnahme - auch auf Sparbüchern und Privatkonten - bei selbständig Erwerbstätigen nur ein "Schwarzumsatz" sein kann, zeigt die einseitige und rechtswidrige Sicht der belangten Behörde.

Weiters unberücksichtigt bleibt die Tatsache, dass es ja nicht nur ungeklärte Bareinlagen, sondern - um die Diktion beizubehalten - auch "ungeklärte Barabhebungen" gegeben hat. Ob hier nicht Gelder abgehoben und später wieder eingezahlt wurden, wurde zumindest nicht ermittelt.

Conclusio:

- *Es unterbleibt jedweder Plausibilitätscheck (äußerer Betriebsvergleich) unter Berücksichtigung der konkreten Lebensumstände bzw. Lebensphasen der Beschuldigten.*

- "Umsatz = Gewinn"; es wird abgerundet und dann ist es gut genug um als Beweis zu gelten.
- Dass ungeklärte Bareinlagen im Jahr 2011 oder 2012 zu einer Zuschätzung in voller Höhe führen, jedoch ungeklärte Bareinnahmen im Jahr 2017 oder 2018 zu keiner Bareinnahme führen bleibt ohne weitere Erwähnung.
- Darüberhinaus bleiben Barabhebungen ohne jedwede Würdigung (werden nicht erwähnt).

Ad Tz. 5)

Den Feststellungen wird nicht entgegen getreten. Die Beschuldigte ist lediglich davon ausgegangen, dass die australischen Einnahmen bereits besteuert sind (ob eine Information an den damals zuständigen gewerblichen Buchhalter die richtige Auskunft gebracht hätte, bleibt zu beurteilen)

Rechtliche Würdigung:

Mangelhafte Ermittlung des Sachverhaltes

Im Finanzstrafverfahren mit dem Vorwurf der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung, welches von einer Hausdurchsuchung samt Beschlagnahme begleitet ist darf wohl ein höheres Beweismaß verlangt werden, als im Rahmen einer Außenprüfung unter Anwendung der BAO.

Diese Vorgehensweise setzt sich fort in dem Umstand, dass im Jahr 2018 die Kleinunternehmerregelung nicht angewendet wird, obwohl der Brutto-Umsatz - selbst mit der unzulässigen Zuschätzung - innerhalb der Toleranzgrenze von 15% bleibt.

Alleine diese Punkte halbieren bereits das Prüfungsergebnis.

Darüberhinaus ist die Bewertung der "nicht-fakturierten Aufträge" (die Anführungszeichen sind notwendig, da keinesfalls der zweifelsfreie Beweis geglückt ist, dass es sich erstens um Aufträge und zweitens um Einnahmengkürzungen handelt) mit dem 4-Jahres-Durchschnitt völlig lebensfremd. Selbst die Betriebsprüfung zeigt einen Wert von rd. 255/Auftrag im Jahr 2019 und rd. 495/Auftrag im Jahr 2016. Bei einer Abweichung von nahezu 100% mit 420/Auftrag zurechnen, weil man es nicht besser weiß entbehrt jeder verfahrensrechtlichen Zulässigkeit. Dabei ist die Anzahl der Aufträge die zu bewerten sind ebenfalls völlig unklar (dass es keinen einzigen Freundschaftsdienst geben soll und lediglich die Abrundung auf ganze 1.000 das einzige sein soll, was für die Beschuldigte spricht, zeigt die Sichtweise der belangten Behörde: Sachverhaltsfeststellung nicht notwendig!).

Mangelhafte Begründung des Bescheids über die Wiederaufnahme

Darüber hinaus ist ein Wiederaufnahmebescheid auch insoweit ersatzlos aufzuheben, als es die belangte Behörde im vorliegenden Fall gem. § 303 BAO rechtswidrig unterlassen hat anzuführen, aufgrund welchen konkreten Sachverhaltes die belangte Behörde welchen gesetzlichen Wiederaufnahmetatbestand als erfüllt ansieht.

Es unterbleibt insbesondere die Ermessensübung dem Grunde nach.

Aktenwidrige Feststellungen

Wie angeführt ergibt sich aus dem Akt lediglich die Tatsache, dass es Bareinlagen gegeben hat. Der zweifelsfreie Beweis, dass es sich dabei ausschließlich um "Schwarzumsätze" handelt wird nicht erbracht, sondern behauptet. Die Behauptung allein reicht jedoch nicht aus, insbesondere wenn eine Beweismwürdigung nicht stattfindet.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 30.8.2021 wies das FA die die Beschwerde ab und führte aus, dass im Rahmen einer Hausdurchsuchung zahlreiche Fotodateien aufgefunden worden

seien, welche Ausgangsrechnung zugeordnet werden konnten. Überdies habe man Aufforderungen der Bf. aufgefunden, in welchen sie Kunden anweist, die vereinbarten Zahlungen auf nicht betriebliche Konten zu überweisen. Im Zuge der Auswertung sämtlicher geöffneten Bankkonten seien auf mehreren Privatkonten Kunden-Eingangszahlungen festgestellt worden, durch welche die Verbindung zu Ausgangsrechnungen hergestellt werden können. Weiters habe die Bf. teilweise hohe Bareinzahlungen auf private Konten durchgeführt, wofür sie keine plausible Erklärung vorbringe.

Die diversen Beweismittel seien der Bf. mehrfach vorgehalten worden es sei ihr jedoch nicht gelungen schlüssige Erklärungen dazu abzugeben.

Nach § 184 Abs. 3 BAO bestehe eine Schätzungsberechtigung, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig seien bzw. aufgrund formeller Mängel die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen anzuzweifeln sei.

Die Schätzungsgrundlagen seien der Bf. im Zuge der Einladung zur Schlussbesprechung schriftlich bekannt gegeben bzw. in der Schlussbesprechung ausführlich erläutert worden.

Die Darstellungen in der Beschwerde seien unglaublich und würden Zeugenaussagen zur Vorgehensweise der Bf. widersprechen. Entsprechend dieser Aussagen habe die Bf. Fotografie-Dienstleistungen in bar vereinnahmt und in der Folge auf diverse private Konten einbezahlt, ohne sie in den Steuererklärungen zu berücksichtigen. Die im Rahmen der Schlussbesprechung angekündigte Aufklärung der privaten Bareinzahlungen sei bislang nicht erfolgt.

Weiters habe die Bf. ab November 2016 eine Wohnung in Australien vermietet. Die Mieteinnahmen habe sie in Australien besteuert in Österreich jedoch nicht bekannt gegeben. Die erzielten Mieteinnahmen seien daher in Österreich progressionserhöhend zu berücksichtigen.

Mit Schriftsatz vom 21.9.2021 beantragte die Bf. fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat.

Mit Ladung zur Senatsverhandlung vom 6.3.2025 forderte die vorsitzende Richterin die Bf. auf, die bereits im erstinstanzlichen Verfahren angekündigten, aber bis dahin nicht vorgelegten Nachweise binnen 14 Tagen ab Zustellung der Ladung an das Gericht zu übermitteln. Nach Urgenz seitens der Vorsitzenden beim steuerlichen Vertreter übermittelte dieser mit E-Mail vom 30.4.2025 eine - mit handschriftlichen Vermerken versehene - von der Prüferin im Juni 2020 an den steuerlichen Vertreter übermittelte Liste zu den aufgefundenen Fotodateien. Im E-Mail-Anschreiben wird ausgeführt:

Sie finden in der Beilage die handschriftliche Vorhaltsbeantwortung (Vorhalt vom 03.06.2020 zur Außenprüfung iSd § 99 FinStrG) durch meine Mandantin, welche wir im Strafverfahren nicht vorgelegt, sondern lediglich auszugsweise (wie in der Ladung angeführt) mündlich mitgeteilt haben. Nach wie vor besteht/bestand keine Mitwirkungspflicht im Finanzstrafverfahren und ist die Beilage unter diesem Gesichtspunkt auch zu bewerten.

Weiters übermittelte die Vorsitzende dem steuerlichen Vertreter jene mit farblichen Markierungen versehene Liste der Prüferin, aus welcher Letztere im Zuge der Verhandlung im erstinstanzlichen Finanzstrafverfahren zitierte.

Die übermittelte handschriftlich ergänzte Liste wurde dem FA zur Stellungnahme übermittelt und dieses führte in seiner Stellungnahme datiert vom 8.5.2025 wie folgt aus:

*Die im Zuge der BFG-Beschwerde übermittelte handschriftlich ergänzte Excel Datei hat Frau ***Bf1*** im Prüfungsverfahren nicht vorgelegt. Am 22.7.2020 hat ein Erörterungstermin in Finanzamt Baden stattgefunden. Bei diesem Termin gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass der gegenständliche Fragenvorhalt zwar teilweise aufgearbeitet wurde, aber der Behörde nicht vorgelegt wird, da der Sachverhalt lt. Ansicht des steuerlichen Vertreters durch die Steuerbehörde zu ermitteln ist.*

*Zu einzelnen Fotodateien wurde die Stellungnahme bzw. Zuordnung, welche Frau ***Bf1*** getroffen hat, vom steuerlichen Vertreter vorgelesen (siehe Ausführungen im Prüfungsbericht zu Tz. 2 „Zuschätzung lt. Außenprüfung“).*

*Im Anschluss wird zu jenen handschriftlichen Ergänzungen von Frau ***Bf1*** Stellung genommen, welche aufgrund der Zahlungseingänge am Privatkonto von Frau ***Bf1*** (siehe Übersicht Bankeingänge auf Privatkonten in der Anlage 2 zum Außenprüfungsbericht) eindeutig zu widerlegen sind.*

Fotodateien 2016

*A) Bezüglich des Dateinamens ***1*****25*** & ***26***/HZ 2016 hat Frau ***Bf1*** auf eine RgNr. 0172016 (***27***) verwiesen. Das Honorar hätte € 200,00 betragen. Die diesbezügliche AR ist der Stellungnahme beigelegt. Ein Zusammenhang mit der genannten AR konnte nicht hergestellt werden. Aufgrund der Auswertung des Privatkontos von Frau ***Bf1*** sind jedoch Zahlungseingänge zur Hochzeit ***1*** in Höhe von gesamt € 660,00 ersichtlich.*

*B) Zum Dateinamen ***2***/HZ 2016 hat Frau ***Bf1*** auf eine RgNr. 01/2016 verwiesen. Das Honorar hätte € 250,00 betragen. Die diesbezügliche AR ist der Stellungnahme beigelegt. Es handelt sich um einen Gutscheinverkauf, der Empfänger des Gutscheines ist nicht ersichtlich. Am Privatkonto von Frau ***Bf1*** sind vom Kunden ***2*** € 360,00 eingegangen.*

*C) Zum Dateinamen ***3***/HZ 2016 hat Frau ***Bf1*** angeführt: „Keine Ahnung ob Gutschein?“. Die Hochzeit hat lt. Kalendereintragung am 18.6.2016 stattgefunden. Über das private Bankkonto ist am 9.6.2016 eine Zahlung i.H.v. € 120,00 mit der Zahlungsreferenzbezeichnung „Hochzeit am 18.6.2016“ eingegangen. Weitere Zahlungseingänge waren am Privatkonto nicht ersichtlich.*

*D) Zum Dateinamen ***4***/HZ 2016 hat Frau ***Bf1*** bekannt gegeben, es handle sich um ein Geschenk für die Schwester von ***28*** für die Hilfe beim Haus. Lt. Eingängen auf dem Privatkonto sind bezüglich dieser Hochzeit Zahlungen in Höhe von gesamt € 800,00 ersichtlich.*

*E) Zum Dateinamen ***5***/ hat Frau ***Bf1*** die AR 022016 bekannt gegeben (Kunde ***6*** € 180,00). Die diesbezügliche AR ist der Stellungnahme beigelegt. Ein Zusammenhang mit der genannten AR konnte nicht hergestellt werden. Aufgrund der Zahlungseingänge am Privatkonto sowie der E-Mail von Frau ***Bf1*** an Frau ***5*** über die Hochzeitsabrechnung konnten gesamt € 780,00 Zahlungseingänge am Privatkonto zu dieser Hochzeit festgestellt werden. Im Bericht wurde nur der Zahlungseingang von Frau ***5*** vom 1.9.2016 als Beispiel angeführt. Auf dem Privatkonto ist am 22.3.2016 ein weiterer*

Zahlungseingang i.H.v. € 400,00 von Frau ***5a** (lediger Name von Frau ***5***) ersichtlich. Somit sind für die Hochzeit ***5*** gesamt € 780,00 am Privatkonto eingegangen.
 F) Zum Dateinamen ***7***/Fam 2016 hat Frau ***Bf1*** bekanntgegeben, sie hätte keine Ahnung. Auf dem Privatkonto von Frau ***Bf1*** sind am 23.8.2016 € 390,00 mit der Zahlungsreferenz Fotos ***7*** eingegangen.

Fotodateien 2017

G) Zum Dateinamen ***8***/Portrait 2017 hat Frau ***Bf1*** die Weiterverrechnung eines Portraits i.H.v. € 59,00 mit RgNr.: 20170035 bekanntgegeben. Ein Rechnungsadressat ist auf dieser Rechnung nicht ersichtlich. Die diesbezügliche Ausgangsrechnung ist der Stellungnahme beigelegt. Frau ***8*** hat auf das Privatkonto von Frau ***Bf1*** € 435,00 einbezahlt.

H) Zum Dateinamen ***9***/HZ 2017 hat Frau ***Bf1*** die ReNr.: 20170006 bekannt gegeben. Mit dieser Rechnung wurde eine Anzahlung in Höhe von € 100,00 abgerechnet. Die diesbezügliche AR ist der Stellungnahme beigelegt. Die Verrechnung des Restbetrages dieser Hochzeit wurde nicht bekannt gegeben und ist in den Einnahmen nicht ersichtlich. Hierzu gibt es keinen Eingang am Privatkonto.

I) Zum Dateinamen ***10***/Fam 2017 hat Frau ***Bf1*** bekannt gegeben, keine Ahnung zu haben. Auf dem Privatkonto von Frau ***Bf1*** ist ein Zahlungseingang i.H.v. € 152,50 Auftraggeber ***11a***/Verwendungszweck ***10*** Rechnung vom 20.3.2017 ersichtlich.

Fotodateien 2019

K) Zum Dateinamen ***12***/Fam 2019 hat Frau ***Bf1*** keine Auskunft erteilt. Am Privatkonto sind am 27.12.2019 € 283,00 von ***12*** eingegangen.

L) Zum Dateinamen ***13*** hat Frau ***Bf1*** keine Auskunft erteilt. Am Privatkonto sind am 12.12.2019 € 70,00 von ***14a*** eingegangen. Zahlungsreferenz: Restz. Foto 30.11.19 ***14a***

Lt. Einnahmen 2016 – 2019 wurden folgende Gutscheine verkauft:

2016:

1 Gutscheinverkauf in bar € 250,00

Dieser Gutscheinverkauf (RgNr. 012016) wurde von Frau ***Bf1*** der Hochzeit ***2*** zugeordnet (siehe Ausführungen oben in B)).

2019:

1 Gutscheinverkauf über die Bank € 150,00 Selfi Point Gutschein für Fotoaufnahmen. Dieser Gutscheinverkauf (RgNr. 20170209) wurde von Frau ***Bf1*** der Fotodatei ***24*** zugeordnet.

1 Gutscheinverkauf in bar € 120,00 Dieser Gutscheinverkauf (RgNr. 20170176) wurde keiner Fotodatei zugeordnet.

Weitere Gutscheinverkäufe waren in den Einnahmen nicht ersichtlich.

Unterlagen zu Gutscheinspenden von Frau ***Bf1*** (z.B. an div. Vereine Festveranstalter): Bei den, durch die BP geprüften Unterlagen waren keine Aufzeichnungen hinsichtlich der Anzahl von Gutscheingeschenken an Vereine oder ähnl. Institutionen vorhanden. Es ist völlig unklar, ob „Wertgutscheine“ oder Gutscheine für div. Leistungen z. B. „Passbilder, 2 Porträtfotos usw.“ gespendet wurden. Somit sind die Angaben der Unternehmerin auf der vorgelegten Excel-Liste nicht nachvollziehbar.

Weitere Begründungen von Frau ***Bf1*** lt. handschriftlich ergänzter Excel-Liste:

Die Zuordnung von Fotodateien zu weiteren Ausgangsrechnungsnummern ist nicht überprüfbar, da die genannten AR keinen Empfänger aufweisen oder andere Namen auf der AR stehen, als die Fotodatei bezeichnet wurde.

*Die weiteren Begründungen von Frau ***Bf1*** wie „Werbung, keine Ahnung ob Gutscheine, Freunde, Verwandtschaft etc.“ sind nicht überprüfbar.*

Weiters wird vom FA in diesem Schriftsatz vorgebracht, dass in den Jahren 2011 bis 2015 irrtümlich – trotz Gesamtgewinnschätzung – von der EDV-Anlage der Grundfreibetrag des Gewinnfreibetrages abgezogen worden sei. Insoweit seien in diesen Bescheiden die Einkünfte zu niedrig ausgewiesen.

In der mündlichen Verhandlung vom 26.5.2025 brachte der Vertreter der Bf. ergänzend vor, dass er die Auswertungsliste der Finanzverwaltung, welche ihm unstrittig von der RichterIn als PDF-Dokument übermittelt worden war, im xls.-Dateiformat zu erhalten. Es könnten aus diesem Format Berechnungsformeln abgeleitet werden, welche in einem PDF-Format nicht ersichtlich seien.

Die Vorsitzende verwies den steuerlichen Vertreter darauf, dass auch dem Gericht lediglich PDF-Dateien vorgelegt worden seien und die Liste von der PrüferIn als eigenes Hilfsmittel erstellt worden sei. Die Liste enthalte die listenweise Darstellung von Daten, Berechnungen irgendwelcher Art sind dieser Liste nicht zu entnehmen.

Der steuerliche Vertreter monierte weiters, dass ihm die anonyme Anzeige nur in teilgeschwärzter Form zu Verfügung stand. Im Gerichtsakt jedoch ungeschwärzt vorhanden sei. Für den Aufbau einer Verteidigung würde er das ungeschwärzte Dokument benötigen. Die Vorsitzende wies den Vertreter darauf hin, dass das gegenständliche Verfahren kein Strafverfahren sei. Zudem sei die Anzeige von der belangten Behörde von der Akteneinsicht ausgenommen worden sei. Die Inhalte der anonymen Anzeige hätten zudem keinen Eingang in die Bescheidbegründung der hier bekämpften Bescheide gefunden.

Der steuerliche Vertreter brachte weiters vor, dass die Jahre 2011 und 2012 verjährt seien, weil die Strafbehörde 1. Instanz im Finanzstrafverfahren keine Verurteilung ausgesprochen habe.

Betreffend die Schätzung für die Jahre 2016 bis 2019 sei der Ansatz eines Durchschnitts vom Durchschnitt keine wissenschaftlich zulässige Methode der Schätzung und entspreche nicht der Lebenserfahrung.

Weiters legte der steuerliche Vertreter einerseits ein Konvolut an schriftliche Erklärungen vor, in denen nach Ansicht der Bf. bestätigt werde, dass unentgeltliche Leistungen erfolgt seien und andererseits zwei Rechnungen, davon eine Rechnung über zwei Passbilder und eine Rechnung über eine Porträtaufnahme.

Der Vertreter des FA führte ergänzend aus, dass in den Jahren 2011, 2012 und 2015 die von der Betriebsprüfung durchgeführte Reingewinnschätzung – bereinigt um allfällige Ausgaben – in die EDV-Anlage falsch eingetragen worden sei, weshalb daher irrtümlich zusätzlich ein GFB

berücksichtigt worden sei. Der Gewinn laut Bescheid sei daher in den entsprechenden Jahren um den irrtümlich zusätzlich abgezogenen Gewinnfreibetrag zu erhöhen.

Hinsichtlich der Gewinnzuschätzungen 2016-2019 verwies die Abgabenbehörde auf ihr bisheriges Vorbringen, nämlich dass diejenigen, die Anlass zu einer Schätzung geben würden, mit entsprechenden Ungenauigkeiten rechnen müssten. Eine Anpassung der Werte nach unten habe daher nicht zu erfolgen. Durch die doppelte Gewichtung der Umsätze sei die Abgabenbehörde der Bf. sehr entgegengekommen, zumal diese im Verfahren keine aussagekräftigen Unterlagen, die eine genauere Berechnung ermöglicht hätten, zur Verfügung gestellt habe. Dies erweise sich auch aus der durchgeführten Berechnung mit den etwas abgeänderten Zahlen die letztlich zu keinem wesentlich anderen Ergebnis geführt hätte.

Zuletzt änderte der steuerliche Vertreter sein Beschwerdebegehren insoweit als er hinsichtlich Einkommensteuer 2016 bis 2019 lediglich eine teilweise Stattgabe beantragte, nämlich die Halbierung des zugeschätzten Gewinns. Hinsichtlich der übrigen bekämpften Bescheide beantragte der Vertreter weiterhin die Stattgabe der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Fotostudio

Frau ***Bf1*** betrieb seit 1997 durchgehend und auch in den Jahren 2011, 2012 und ab 2015 an wechselnden Betriebsstandorten in Niederösterreich ein Fotostudio. Zwischen 15. November 2012 bis April 2015 hielt sich die Bf. nicht in Österreich, sondern ständig in Australien auf. Während ihres Australienaufenthalts führte sie die unternehmerische Tätigkeit als Fotografin weiter, wobei sie in dieser Zeit keinen Betriebsstandort in Österreich hatte. Eine Wohnmöglichkeit stand ihr jedenfalls ab der Vermietung ihres Einfamilienhauses in ***Adresse*** an ihren ehemaligen Lebensgefährten und Vater ihres Sohnes ab Mai 2013 nicht mehr zur Verfügung.

Mit Prüfungsauftrag datiert vom 19.2.2020, unterschrieben am 24.2.2020 begann, das FA eine Außenprüfung (Bp.) bei der Bf. betreffend die Jahre 2011 bis 2019. Etwa zeitgleich ebenfalls im Februar 2020 führte zudem die Steuerfahndung (Steufa) bei der Bf. eine Hausdurchsuchung durch. Dabei wurden umfangreiche berufliche und private Unterlagen der Bf. in diversen Ordnern – darin enthalten auch die Belegsammlung und Buchhaltungsunterlagen - beschlagnahmt sowie die elektronischen Dateien der im Besitz der Bf. aufgefundenen Rechner bzw. Datenträger kopiert und gesichert. In den elektronisch gesicherten Dateien befanden sich unter anderem die von der Bf. aufgenommenen und bearbeiteten Fotos der Jahre 2016 bis 2019. Diese waren durch die Bf. jeweils in einem elektronischen Ordner - versehen mit einem

Namen bzw. Bezeichnung der fotografierten Person bzw. des Ereignisses – abgelegt worden. Sämtliche Unterlagen und kopierten Daten wurden dem FA zur weiteren Auswertung übergeben.

Zudem erfolgten Kontenöffnungen aller der Bf. zurechenbaren Bankkonten. Dabei wurden auf den privaten Konten der Bf. folgende Bareinzahlungen festgestellt.

Jahr	2011	2012	2015	2016	2017	2018	2019
Bareinzahlungen	€ 39.500,00	€ 70.400,00	€ 600,00	€ 17.480,00	€ 8.450,00	€ 12.010,00	€ 3.800,00

Diese Beträge resultieren – mit Ausnahme von 2015 - aus nicht im Rechenwerk erfassten und auch nicht in den Steuererklärungen enthaltenen Umsatzerlösen. Daher wurden jedenfalls in den Jahren 2011, 2012 und 2016 bis 2019 sowohl Umsatzsteuer und Einkommensteuer nicht im vollen Umfang entrichtet.

Die im Jahr 2015 festgestellte Bareinzahlung von 600 € bildet die einzige Feststellung betreffend das Jahr 2015.

Die von der Steufa übergebenen Unterlagen – darin enthalten die Belege der Buchhaltung inklusive Ausgangsrechnungen - wurden von der Prüferin mit den kopierten elektronischen Dateien abgeglichen und die aufgefundenen Fotodateien der Jahre 2016 bis 2019 den aufgefundenen Ausgangsrechnungen zugeordnet.

Soweit ab 2016 Fotodateien keinen Ausgangsrechnungen zuordenbar waren, wurden sie von der Prüferin einzeln durchgesehen und dabei jene Foto-Datei-Ordner ausgeschieden, die nicht eindeutig beruflich veranlasst waren. Die nicht-berufliche Veranlassung ergab sich teilweise aus den Dateinamen oder aber aus den Bildern selbst. Dabei wurden auch Dateiordner-Bezeichnungen aufgefunden, die berufliche oder private Veranlassung erkennen ließen, die jedoch keine Fotos (mehr) enthielten („Geisterordner“).

Als Auswertungshilfsmittel erstellte die Prüferin für die Jahre 2016 bis 2019 jeweils eine Liste der aufgefundenen Dateiordner und markierte jene Dateiordner die Ausgangsrechnungen zuordenbar waren grün, die als privat angesehenen Dateiordner gelb. Die in den Listen nicht farblich markierten Bereiche weisen jene Dateiordner aus, die weder als privat anzusehen noch Ausgangsrechnungen zuordenbar waren. Die Dateiordner wurden dabei auch mit den ebenfalls aufgefundenen Kalenderdaten der Bf. abgeglichen. Die farblich nicht markierten und daher nicht zuordenbaren Dateiordner wurden in eine neue Liste übernommen und als Beilage zum Vorhalt vom 3.6.2020 der Bf. zur Stellungnahme übermittelt.

Die - erst im Rahmen des gerichtlichen Beschwerdeverfahrens vorlegte - handschriftliche Stellungnahme und Zuordnung durch die Bf. erwies sich in sämtlichen vorgehaltenen Jahren (2016-2019) als unrichtig. Vielmehr ist ersichtlich, dass die Bf. eine nicht feststellbare Anzahl an

Aufträgen bar bzw. über private Konten – siehe oben erwähnte Bareinzahlungen - abrechnete und die entsprechenden Umsatzerlöse nicht in ihr Rechenwerk aufnahm.

Für die Jahre vor 2016 waren keine Fotodateien auffindbar. Eine detaillierte Zuordnung zu Ausgangsleistungen bzw. Kalendereintragungen der Bf. durch die Prüferin war daher nicht möglich. In den Jahren 2011 und 2012 wurden aber, wie bereits oben dargestellt, Bareinzahlungen in Höhe von 39.500 € (2011) bzw. 70.400 € (2012) auf das private Bankkonto der Bf. vorgenommen. Die Herkunft dieser Barbeträge ist nur durch nicht im betrieblichen Rechenwerk und damit auch nicht in den Steuererklärungen erfasste Einnahmen bzw. Umsatzerlöse zu erklären.

Das Rechenwerk der Bf. ist in den Jahren 2011, 2012, 2016 bis 2019 unvollständig, da Umsatzerlöse bzw. Einnahmen nicht erfasst wurden. Der Bf. war durch ihre jahrelange berufliche Tätigkeit die Verpflichtung zur Aufnahme sämtlicher betrieblichen Erlöse in das betriebliche Rechenwerk und die Verpflichtung zur Abgabe vollständiger Steuererklärungen bekannt. Die Nichterfassung von betrieblichen Einnahmen erfolgte in allen Jahren bewusst mit der Intention durch die unvollständige Erfassung der Bemessungsgrundlagen den bescheidmäßig festgesetzten Steuerbetrag sowohl hinsichtlich Selbstbemessungsabgaben (Umsatzsteuer) als auch Ertragsteuern (Einkommensteuer) zu vermindern.

Für 2015 konnten keine nicht erklärten Einnahmen oder Erlöse festgestellt werden. Die Bareinzahlung von 600 € reicht per se nicht aus, die Vermutung der Richtigkeit des Rechenwerks 2015 in Zweifel zu ziehen.

Die von der Bp vorgenommenen Umsatz- und Gewinnzuschätzungen 2011, 2012 sowie 2016 bis 2019 liegen nach Ansicht des Senates an der Untergrenze und sind jedenfalls der Höhe nach gerechtfertigt. Die Betriebsausgaben, die auf den allfälligen Einkauf zusätzlicher Betriebsmittel zurückzuführen sind, werden durch Abrundung des geschätzten Gewinns auf die nächstniedrigere Tausenderstelle berücksichtigt. Die Schätzung erfolgte dergestalt, dass die Fotodateien laut Vorhalt zunächst dahingehend untersucht wurden, ob sie mit Zahlungseingängen auf dem privaten Bankkonto in Verbindung gebracht werden konnten. Diese Beträge wurden zunächst angesetzt. Die restlichen, keinen Zahlungseingängen zuordenbaren Aufträge wurden dann mit einem zweifach gemittelten Durchschnitt der Gesamtjahreserträge multipliziert. Die Ermittlung des Wertes erfolgte dergestalt, dass zunächst alle Rechnungen eines Jahres denen Bank oder Kasseneingänge gegenüber standen gemittelt wurden und dann der jeweilige Durchschnittserlös der einzelnen Jahre neuerlich gemittelt wurde, sodass sich der Durchschnittserlös der fakturierten Erlöse über vier Jahre ergab. Dieser Betrag wurde dann wie bereits dargestellt mit der Anzahl der nichtzuordenbaren Dateien multipliziert und zu den oben erwähnten exakt zuordenbaren, aber nicht erfassten Erlösen hinzugerechnet.

Die Gewinne werden in den einzelnen Jahren wie folgt festgestellt, wobei in den folgenden Beträgen definitionsgemäß sämtliche Betriebsausgaben sowie der Gewinnfreibetrag bereits mindernd berücksichtigt sind:

	2011	2012
Laut Erklärung	€ 8.380,94	-€ 4.664,91
Zuschätzung	€ 33.000,00	€ 60.000,00
Gewinn nach Schätzung	€ 41.380,94	€ 55.335,09
Abrundung wegen Wareneinsatz	€ 41.000,00	€ 55.000,00

	2016	2017	2018	2019
Laut Erklärung	€ 4.583,90	€ 2.986,49	€ 7.429,70	€ 3.444,76
Kundenzahlungen auf Privatkonten	€ 3.370,00	€ 1.245,50	€ 1.365,00	€ 353,00
Zuschätzung nach Fotodateien	€ 16.800,00	€ 18.900,00	€ 10.500,00	€ 21.000,00
Gewinn nach Schätzung	€ 24.753,90	€ 23.131,99	€ 19.294,70	€ 24.797,76
Abgerundeter Gewinn (Wareneinsatz)	€ 24.000,00	€ 23.000,00	€ 19.000,00	€ 24.000,00

Für die Jahre 2015 bis 2017 erließ das FA keine Umsatzsteuerbescheide, da trotz der erfolgten Zuschätzungen die Umsatzerlöse unter (2015, 2016) oder nur geringfügig über 30.000 € (2017) lagen.

Die Umsätze der Bf. aus dem Fotostudio werden festgestellt mit:

	2011	2012
Umsätze lt. Erklärung	€ 37.470,45	€ 24.182,50
Zuschätzung netto	€ 33.000,00	€ 60.000,00
Umsatz gesamt	€ 70.470,45	€ 84.182,50

	2016	2017	2018	2019
Brutto- Einnahmen lt. Bf.	€ 15.334,00	€ 17.071,50	€ 24.504,00	€ 18.431,32
Kundenzahlungen auf Privatkonten	€ 3.370,00	€ 1.245,50	€ 1.365,00	€ 353,00
Zuschätzung nach Fotodateien (brutto)	€ 16.800,00	€ 18.900,00	€ 10.500,00	€ 21.000,00
Einnahmen gesamt brutto	€ 35.504,00	€ 37.217,00	€ 36.369,00	€ 39.784,32
Umsatz gesamt (netto)	€ 29.586,67	€ 31.014,17	€ 30.307,50	€ 33.153,60

1.2. Vermietung Liegenschaft in Australien

Im Jahr 2016 erwarb die Bf. eine Eigentumswohnung in ***Ort in AUS***, Australien welche sie ab November 2016 vermietete. Die daraus resultierenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VuV) erklärte die Bf. zwar in der australischen Steuererklärung erfasste sie

jedoch nicht in der Einkommensteuererklärung in Österreich. Die daraus resultierenden Einkünfte aus VuV betragen umgerechnet:

2016: 2.213,05 €

2017: 10.836,70 €

2018: 10.083,50 €

2019: 10.000,00 €

1.3. Finanzstrafverfahren

Das gegen die Bf. eingeleitete Strafverfahren wegen Abgabenhinterziehung wurde hinsichtlich Umsatzsteuer 2010 bis 2012 und 2015 bis 2017 und hinsichtlich Einkommensteuer 2010 bis 2013 und 2015 mit Bescheid des Amts für Betrugsbekämpfung vom 27.10.2021 eingestellt. Als Begründung wird angeführt, dass die subjektive Tatseite nicht mit der für das Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit habe nachgewiesen werden können.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Betriebseröffnung 1997 ergeben sich aus dem elektronischen Steuerakt.

Die Daten der Abreise der Bf. nach Australien entsprechen den übereinstimmenden Aussagen der im Verfahren vor dem FA vernommenen Zeugen ***Zeuge1*** und ***Zeuge2***. Diese decken sich mit den im Rahmen der Hausdurchsuchung aufgefundenen Unterlagen eines von der Bf. beauftragten Übersiedlungsunternehmens ***23***. Diese Unterlagen waren den angefochtenen Bescheiden als Beilage zum Bp-Bericht angeschlossen. Im Übrigen wird der Umstand der Wohnsitzverlegung im gerichtlichen Beschwerdeverfahren von der Bf. auch nicht bestritten.

Im Rahmen der Beschuldigtenvernehmung am 11.3.2020 führte die Bf. über die Frage nach ihren ausländischen Einkünften an, dass sie in ***Ort in AUS*** unter anderem als freie Fotografin gearbeitet habe. Daraus ist ersichtlich, dass die Bf. ihre unternehmerische Tätigkeit 2012 nicht beendete, sondern vielmehr den Betriebssitz bis etwa April 2015 ins Ausland verlagert hatte.

Die Hausdurchsuchung und die Beschlagnahme umfangreicher Unterlagen sowie der Inhalt der aufgefundenen Daten und Unterlagen ergeben sich aus dem Arbeitsbogen der Bp. und wurden der Bf. bzw. ihrem steuerlichen Vertreter – wie aus den FA-Akten ersichtlich - mehrfach vorgehalten.

Der Umfang der Bareinzahlungen auf den Privatkonten in der oben genannten Höhe wurden im Rahmen der durchgeführten Kontoöffnungen festgestellt. Die Ausführungen in der Beschwerde, dass es sich dabei um Rückzahlungen von oder um Darlehen von Bekannten gehandelt habe bzw. die Darstellung, dass nicht ermittelt worden sei ob dabei nicht

„ungeklärte Barabhebungen“ später wieder rückgeführt worden seien und es damit zu einer Doppelerfassung gekommen sei, bewegen sich auf der Behauptungsebene. Beweisanbote wie beispielsweise die namentliche Nennung von Darlehensnehmern/-gebern fehlen gänzlich. Auch folgten dieser Behauptung im weiteren Verfahren keinerlei nähere Ausführungen wie beispielsweise welche Beträge wann und wofür bzw. für wen abgehoben und wann diese Beträge ganz oder teilweise später wieder eingezahlt worden wären. Diese Ausführungen entziehen sich jeder Überprüfbarkeit, sind inhaltlich angesichts der erklärten Umsätze und Gewinne bzw. der Höhe der getätigten Bareinzahlungen unglaublich und werden als reine Schutzbehauptungen angesehen.

Die Ausführungen in der Beschwerde, dass die Behörde die „ungeklärten Barabhebungen“ nicht dahingehend untersucht habe, ob nicht diese Barabhebungen durch spätere Bareinzahlungen zu einer mehrfachen Berücksichtigung ein und desselben Betrages geführt habe vermögen nicht zu überzeugen. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens werden Abhebungen von privaten Konten für zeitnahe Ausgaben oder Anschaffungen getätigt und nicht bar aufbewahrt, um in der Folge wieder bar eingezahlt zu werden. Diese Vorgehensweise kann einem wirtschaftlich denkenden Menschen nicht unterstellt werden zumal dadurch jedenfalls ein Zinsverlust entsteht, dem kein erkennbarer Vorteil gegenübersteht. Im Gegenteil, wird derart auch der abgehobene Betrag als solcher gefährdet, zumal er gestohlen werden oder verloren gehen könnte.

Es ist daher in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass jedenfalls in Höhe der festgestellten Bareinzahlungen 2011 und 2012 betriebliche Einnahmen bzw. Umsätze erzielt wurden, die nicht in die Grundaufzeichnungen und damit in Steuererklärungen Eingang gefunden hatten.

Hinsichtlich 2015 kann die belangte Behörde, abgesehen von einer Bareinzahlung von 600 € keine Beweismittel vorlegen aus denen sich nicht erklärte Einnahmen ableiten lassen. Da die Bf. zudem 2015 erst im April ihren Wohnsitz und damit ihre betriebliche Tätigkeit nach Österreich, aber nicht nach ***Adresse***, sondern nach ***neue Adresse*** zurückverlegte musste sie einen neuen Kundenstock aufbauen. Es kann daher nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass sie 2015 Einnahmen nicht erfasste.

Die Vorgehensweise der Prüferin bei der Auswertung der beschlagnahmten Unterlagen für 2016 bis 2019 (Durchsicht aller Fotodateien, Zuordnung privat/beruflich, Abgleich mit Kalenderdaten und Ausgangsrechnungen bzw. Kontoeingängen auf den Privatkonten, Erstellung von farblich gekennzeichneten Listen usw.) ist aus den im Arbeitsbogen aufgefundenen Unterlagen ersichtlich – dieser wurde dem Vertreter im Rahmen der Akteneinsicht bei Gericht zur Verfügung gestellt. Die Zeugenaussagen der Prüferin sind schlüssig und glaubwürdig und decken sich mit dem Akteninhalt. Eindeutig ableitbar ist überdies, dass die Prüferin nur jene Datenordner als beruflich veranlasst einstufte, bei denen sie sicher sein konnte, dass keine private Veranlassung damit verbunden war. Diese

Datenordner hielt sie nach Jahren getrennt der Bf. zur Stellungnahme (Beilage zum Vorhalt 3.9.2020 vor).

Die von der Bf. erst im Zuge des gerichtlichen Beschwerdeverfahrens erstmals übermittelte handschriftliche Stellungnahme zu den einzelnen Dateiordnern erwies sich nicht richtig, da das FA in der Stellungnahme vom 8.5.2025 (oben wörtlich zitiert) zu zahlreichen, von der Bf. als privat oder kostenlos bezeichneten Vorgängen eindeutig darstellen konnte, dass diese mit Zahlungseingängen auf privaten Konten in Verbindung standen. Daraus ergibt sich zwingend, dass das betriebliche Rechenwerk der Bf. inhaltlich unvollständig und daher unrichtig ist. Die Angaben der Bf. können durch die beschlagnahmten Unterlagen als eindeutig unrichtig widerlegt werden.

Auffallend ist in diesem Zusammenhang weiters, dass der steuerliche Vertreter am Schluss der mündlichen Verhandlung beantragte, der Beschwerde 2016 bis 2019 nur insoweit stattzugeben, als er eine betragliche Halbierung beantragte, dem Grunde nach damit aber die Unrichtigkeit des Rechenwerks bestätigte.

Die im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgelegten Bestätigungen über unentgeltlich angefertigte Fotos sind gänzlich unglaubwürdig und stellen Gefälligkeitsbestätigungen dar. Alle Bestätigungen wurden zwischen 20.5.2025 und 23.5.2025 – also unmittelbar vor der mündlichen Verhandlung - ausgestellt, betreffen aber Zeiträume zwischen 2015 und 2019. Sie sind weiters allgemein gehalten und beziehen sich nicht auf konkrete Daten oder Bilder. Daher ist eine inhaltliche Überprüfung unmöglich und ein Bezug zu den aufgefundenen Fotodateien kann nicht hergestellt werden. Darüber hinaus wurden seitens des FA bereits allenfalls privat einzuordnende Dateiordner von der Zurechnung ausgenommen. Zu den Bestätigungen im Einzelnen:

- Frau ***16*** (Bestätigung vom 22.5.2023) bestätigt unentgeltliche Aufnahmen im Jahr 2017, sie ist in der Liste der abgefragten Kunden für 2017 nicht enthalten.
- Frau ***17*** (Bestätigung vom 23.5.2025) bestätigt unentgeltliche Aufnahmen in den Jahren 2018 und 2019. Frau ***17*** scheint im Jahr 2017 in der Liste der abgefragten Kunden mit einem Fotoordner auf, nicht jedoch in den Jahren 2018 und 2019.
- Herr ***18*** (Bestätigung vom 21.5.2025) bestätigt unentgeltliche Aufnahmen im Jahr 2017 und 2018, er ist in der Liste der abgefragten Kunden für 2017 bzw. 2018 aber nicht enthalten.
- Herr ***19*** (Bestätigung vom 22.5.2025) bestätigt unentgeltliche Aufnahmen im Jahr 2018, er ist in der Liste der abgefragten Kunden für 2018 nicht enthalten.
- Frau ***20*** (Bestätigung vom 21.5.2025) bestätigt unentgeltliche Aufnahmen in den Jahren 2015, 2016 und 2017, sie ist in der Liste der abgefragten Kunden für 2016 und 2017 nicht enthalten, 2015 wurden keine ungeklärten Fotodateien vorgehalten.
- Herr ***21*** (Bestätigung vom 22.5.2025) bestätigt den Erhalt unentgeltlicher Gutscheine für die Tombola bei Feuerwehrfesten in ***Adresse*** in den Jahren 2017, 2018, 2019 gibt aber keine Gutscheinwerte an, sohin ist eine Überprüfung der inhaltlichen Richtigkeit nicht

möglich.

- Herr ***22*** (Bestätigung vom 20.5.2025) bestätigt unentgeltliche Aufnahmen in den Jahren 2017 und 2018. Herr ***22*** scheint nur im Jahr 2017 in der Liste der abgefragten Kunden mit einem Fotoordner auf, nicht jedoch 2018. Die Bestätigung ist daher inhaltlich jedenfalls unrichtig und sohin nicht glaubwürdig.

Insgesamt zeigt die Vorlage dieser Bestätigungen, dass die Ausstellung derselben von der Bf. veranlasst wurde. Aufgrund der Textierung und dem Schriftbild geht der Senat davon aus, dass die Bf. den jeweiligen Personen den Text vorgeschrieben bzw. vorgegeben hat. Dabei hat die Bf. selbst offenbar die Übersicht darüber verloren, welche Aufträge von ihr in die Grundaufzeichnungen und in das Rechenwerk aufgenommen wurden und welche nicht, da die Zeiträume und Personen in den Bestätigungen nicht einmal mit der Kunden-Liste laut Vorhalt vom 3.9.2020 abgestimmt waren.

Im gesamten Verfahren betreffend die gewerbliche Tätigkeit ist erkennbar, dass die Ausführungen der Bf. entweder nicht nachvollziehbare Schutzbehauptungen darstellen oder sich als unrichtig erwiesen. Die Darstellungen der Bf. sind insgesamt nicht glaubwürdig und nicht geeignet die Vollständigkeit und Richtigkeit des Rechenwerks auch nur glaubhaft zu machen.

Im Gegenteil ist aus dem Verhalten der Bf. und ihren Behauptungen erkennbar, dass sie in den Jahren 2011, 2012 und 2016 bis 2019 bewusst die steuerlichen Bemessungsgrundlagen durch Nichterfassung von betrieblichen Einnahmen im betrieblichen Rechenwerk zu niedrig darstellte mit dem Ziel dadurch die zu entrichtenden Abgaben zu vermindern. Die Angaben der Bf. in der Beschuldigtenvernehmung vom 11.3.2020, dass ihre Steuererklärungen 2010 bis 2018 inhaltlich richtig gewesen seien, sofern „der Steuerberater alles richtig gemacht“ habe, stellen einen weiteren ungeeigneten Versuch dar, die Verantwortung für die Abgabenverkürzung abzuwälzen. Diese Aussage zeigt vielmehr deutlich, dass die Bf. wusste, dass ihre sämtlichen (erfassten und nicht erfassten) Betriebseinnahmen umsatz- und einkommensteuerpflichtig waren. Festzuhalten ist dabei, dass steuerliche Vertreter grundsätzlich nicht die Grundaufzeichnungen ihrer Klienten führen, sondern diese jedenfalls von jeweiligen Unternehmern geführt werden. Davon ist auch im gegenständlichen Fall auszugehen woraus abgeleitet werden kann, dass der damalige Vertreter die Steuererklärungen auf Grundlage, der von der Bf. unrichtig bzw. unvollständig geführten Grundaufzeichnungen erstellte.

Zusammenfassend ergibt sich damit, dass die Bf. durch ihre bewusste und gewollte Nichtaufnahme von Betriebseinnahmen in die Einkommensteuer- bzw. Umsatzsteuererklärungen 2011, 2012, 2016 bis 2019 eine Abgabenverminderung bewirkte und diese (zumindest billigend) in Kauf genommen hat. Die Bf. hat sohin vorsätzlich gehandelt, weil sie - neben der Tatsache, dass sie, ebenso wie alle anderen intellektuell durchschnittlich begabten Personen über das grundsätzliche Bestehen der Steuerpflicht von aus einer

gewerblichen Tätigkeit bezogenen Einkünften und erzielten Umsätzen Kenntnis hatte (VwGH 22.1.2025, Ra 2023/13/0034) – sich im Hinblick auf ihre langjährige gewerbliche Tätigkeit als Fotografin ein Wissen um die Steuerpflicht von Einkünften angeeignet hat, weshalb ihr die steuerliche Tragweite ihres Handels jedenfalls bewusst war.

Die Berechnung der Zuschätzung durch die Behörde orientierte sich in den Jahren 2011 und 2012 an den vorgenommenen Bareinzahlungen auf die Konten der Bf. Wenn die belangte Behörde davon ausgeht, dass jedenfalls in dieser Höhe nicht erklärte Einnahmen vorliegen, entspricht das vollinhaltlich der Lebenserfahrung und kann dieser Betrag keinesfalls als überhöht angesehen werden. Im Gegenteil ist nach der gewöhnlichen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass die nicht erklärten Beträge tatsächlich höher gelegen haben dürften. Es kann nämlich davon ausgegangen werden, dass nur jene Beträge bar eingezahlt wurden, die der Bf. jeweils nach Abzug der getätigten, bar bezahlten privaten Einkäufe oder Anschaffungen letztlich verblieben waren.

Die vorgenommenen Berechnungen für die Jahre 2016 bis 2019 sind ebenfalls nicht zu beanstanden. Für diesen Zeitraum bildeten die aufgefundenen Fotodateien und das eigene Rechenwerk der Bf. samt Belegsammlung eine taugliche Berechnungsgrundlage. Dabei wurden für jedes Jahr zunächst jene beruflichen Fotodateien, die keinen Ausgangsrechnungen zugeordnet werden konnten dahingehend untersucht, ob sie mit Zahlungseingängen auf dem privaten Bankkonto in Verbindung gebracht werden konnten. Falls das festgestellt werden konnte, wurden zunächst diese Beträge angesetzt. Die restlichen, keinen Zahlungseingängen zuordenbaren Aufträge, wurden dann mit einem zweifach gemittelten Durchschnitt der Erträge je Auftrag (420 €) multipliziert.

Die Ermittlung des Durchschnittswertes erfolgte dergestalt, dass zunächst der durchschnittliche Ertrag aller Aufträge eines Jahres bei welchen Rechnungen mittels Banküberweisung oder Kasseneingänge beglichen wurden, errechnet wurde. In einem zweiten Schritt wurde der Durchschnitt der Jahresdurchschnittserträge der Jahre 2016 bis 2019 errechnet und der sich ergebende Gesamtdurchschnittsbetrag von 420 € mit der Anzahl der nicht zuordenbaren Dateien eines jeden Jahres multipliziert und hernach zu den eindeutig zuordenbaren Beträgen, welche ohne Ausgangsrechnung von den Kunden auf private Konten eingezahlt worden waren, hinzugerechnet. Es konnte nicht ermittelt werden, wie sie sich in den einzelnen Jahren die genaue Relation zwischen erfassten und nicht erfassten Einnahmen darstellte. Schon aufgrund des fehlenden Musters welche Aufträge erfasst bzw. nicht erfasst wurden erscheint die Errechnung eines Auftragsmittelwertes über die betroffenen vier Jahre eine den wahren Verhältnissen am ehesten entsprechende Berechnungsmethode. Aufgrund der in den Jahren 2016 bis 2019 offensichtlich nicht vollständigen Aufzeichnungen wurden auf diese Weise die Abweichungen in den einzelnen Jahren ausgeglichen.

Bei der Ermittlung des Durchschnittswertes wurden zudem Passfotos sowohl betraglich als auch mengenmäßig außer Acht gelassen. Bei der Zuschätzung wurden sodann

konsequenterweise die Passbilder ebenfalls nicht berücksichtigt. Es wurden sohin im Rahmen der Zuschätzungsberechnung nur jene Aufträge erfasst, die keine Passbilder betrafen. Die Darstellungen der Prüferin im Rahmen der Zeugenvernehmung zur Berechnung des Gesamtdurchschnittes des Auftragsvolumens sind nachvollziehbar, glaubwürdig und schlüssig. Durch die Berücksichtigung der günstigeren Portraitfotoaufträge und der wesentlichen teureren Hochzeitsfotoaufträge unter Ausklammerung der Passbildaufträge ergab sich das errechnete durchschnittliche Auftragsvolumen von 420 €.

Nach Ansicht des Senates kann nicht ausgeschlossen werden, dass auch Passbildaufträge - welche im Rahmen der Zuschätzung nicht berücksichtigt wurden – nicht im Rechenwerk erfasst waren. Daher ist die Bp. auch in diesem Punkt an der unteren Grenze der Zuschätzungen verblieben.

Der von der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung monierte Fehler in der Berechnung erweist sich als vernachlässigbar, da er die jährliche Gesamtbemessungsgrundlage der Jahre 2016 bis 2019 nur um 77 € bis 155 € verringert. Im Gegenteil zeigt die Berechnung unter Außerachtlassung des Fehlers, dass der errechnete Durchschnittsauftragswert mit rund 420 € zutreffend ist, zumal die Neuberechnung einen Durchschnittsauftragswert 416,88 € ergibt.

Die Art und Höhe der Einkünfte aus Australien ergaben sich einerseits aus der im Rahmen der Bp. erfolgten Selbstanzeige und dem übereinstimmenden Vorbringen der Verfahrensparteien.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

3.1.1. Wiederaufnahme und Verjährung

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b Bundesabgabenordnung (BAO) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist,

ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (VwGH 15.3.2024, Ra 2023/15/0079; 27.3.2024, Ra 2021/13/0092, je mwN).

Der Umstand, dass die Bf. ihre betrieblichen Einnahmen bzw. Umsätze in den Jahren 2011, 2012 sowie 2016 bis 2019 nicht vollständig im Rechenwerk erfasst hatte wurde dem FA erst im Zuge der Betriebsprüfung und hier vor allem aufgrund der durchgeführten Kontenöffnungen und der im Rahmen der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Unterlagen bekannt. Daraus ergibt sich zunächst das Vorliegen neuer Tatsachen deren Kenntnis einen anders lautenden Bescheid ausgelöst hätte und somit das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen für Einkommen- und Umsatzsteuer 2011, 2012 sowie 2016 bis 2019.

Einen weiteren Wiederaufnahmegrund als neue Tatsache im Bereich der Einkommensteuer bilden zudem die in den Erstbescheiden 2016 bis 2018 nicht erfassten Mieterträge aus der Vermietung der Wohnung in Australien, welche progressionserhöhend zu berücksichtigen waren. Vom Vorliegen dieser Einkünfte hatte das FA bis zur Betriebsprüfung ebenfalls keine Kenntnis.

Für 2015 liegen jedoch keine Wiederaufnahmegründe vor.

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist u.a. bei Einkommensteuer und Umsatzsteuer fünf Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO für die Frage, ob die längere Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO anzuwenden ist. Wenn eine Verurteilung wegen Hinterziehung einer bestimmten Abgabe vorliegt, dann ist die Abgabe im Abgabenverfahren als hinterzogen zu behandeln. Im Falle eines Freispruches oder einer Einstellung besteht schon wegen der anders gearteten Beweisregeln aber keine solche Bindung (VwGH 17.1.2024, Ro 2021/13/0019, mwN). Der Bescheid über die Einstellung des Strafverfahrens vom 27.10.2021 stellt sohin eine nicht bindende Vorfragenbeurteilung dar.

Der Senat kam nach dem im Rahmen der BAO anzuwendenden Beweismaß (dazu auch EGMR [Große Kammer] 11.6.2024, Nealon and Hallam/United Kingdom, 3283/19 u.a., Z 169) zum Ergebnis, dass die Voraussetzungen für die verlängerte Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO vorliegen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 207 Abs. 2 BAO ist bei der Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen wurden, im Abgabenverfahren der Grundsatz der freien Beweiswürdigung nach § 167 Abs. 2 BAO und damit ein anderes Beweismaß als im Finanzstrafverfahren anzuwenden (VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044; 17.12.2021, Ra 2019/13/0038; 30.3.2022, Ra 2020/13/0096; 17.1.2024, Ro 2021/13/0019; 15.11.2024, Ra 2023/15/0076; 11.2.2025, Ra 2023/15/0103 sowie zuvor bereits VwGH 19.10.2016, Ro 2014/15/0007, mwN). Diese Beurteilung hängt zudem auch nicht davon ab, ob der Prüfungsauftrag auf § 99 Abs 2 FinStrG Bezug genommen hat (VwGH 20.6.1990, 86/13/0168;

Ritz/Koran, BAO 8 § 207 BAO Rz 15).

Anders als im Strafverfahren, in welchem wegen der Unschuldsvermutung bzw. des Zweifelsgrundsatzes „in dubio pro reo“ eine (nahezu) vollständige Sicherheit der vorsätzlichen Tatbegehung erforderlich ist, reicht im Abgabenverfahren die überwiegende Wahrscheinlichkeit des Vorliegens von Vorsatz und damit der Erfüllung der subjektiven Tatseite. In diesem Licht ist auch die Begründung des Einstellungsbescheides zu betrachten. Wenn auch aus der Sicht der Finanzstrafbehörde die subjektive Tatseite im dortigen Verfahren nicht mit der für das Strafverfahren erforderlichen Sicherheit nachgewiesen werden konnte, so gelangte der Senat im hier gegenständlichen Abgabenverfahren angesichts der oben dargestellten Beweislage zur ausreichenden Überzeugung, dass die Bf. bei der festgestellten Abgabenverkürzung zumindest mit bedingtem Vorsatz gehandelt hat (VwGH 3.9.2024, Ra 2023/13/0118; 7.5.2025, Ra 2023/13/0117).

Es ist sohin von der verlängerten Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO von zehn Jahren auszugehen. Anders als in der Beschwerde vorgebracht war daher zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 9. Juni 2021 hinsichtlich 2011 und 2012 die Bemessungsverjährung noch nicht eingetreten.

Das bedeutet zunächst, dass die Wiederaufnahme wegen Vorliegens neuer Tatsachen gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 und 2012 und Einkommensteuer 2011, 2012, 2016 bis 2018 rechtmäßig erfolgte.

Für 2015 ist der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme mangels Vorliegens von Wiederaufnahmegründen stattzugeben

3.1.2. Bescheidaufhebung

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde von Amts wegen einen Bescheid aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Nach § 302 Abs. 1 letzter Satz BAO ist die Bescheidaufhebung nur bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des zu berichtigenden Bescheides zulässig.

Voraussetzung für die Aufhebung ist die inhaltliche Unrichtigkeit des Bescheidspruchs, wobei nicht von Bedeutung ist, wann der Sachverhalt, der zur Unrichtigkeit des aufzuhebenden Bescheides führt, „hervorgekommen“ ist (VwGH 4.11.2021, Ra 2021/13/0100; 16.4.2024, Ro 2022/1370017).

Die Erstbescheide hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer 2019 ergingen am 24.7.2020 jeweils erklärungsgemäß. Aufgrund der unvollständigen Erfassung der der Erlöse bzw. Umsätze im Jahr 2019 erwiesen sich die Bescheide vom 24.7.2020 als inhaltlich unrichtig. Die hier bekämpften Aufhebungsbescheide (und auch die zeitgleich ergangenen neuen Abgabenbescheide) ergingen innerhalb der Jahresfrist am 9.6.2021. Hinzu tritt für das Jahr 2019, dass die Vermietungseinkünfte aus der Liegenschaft in Australien nicht in der

Einkommensteuererklärung 2019 erfasst waren und daher schon aus diesem Punkt eine Unrichtigkeit des Erstbescheides ersichtlich ist.

3.1.3 Ermessen

Die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Aufhebung nach § 299 Abs 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu (VwGH 25.10.1994, 94/14/0099; 27.4.2000, 96/15/0174; 1.6.2017, Ro 2015/15/0034; BFG 12.6.2024, RV/2100259/2018). Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (VwGH 26.11.2002, 98/15/0204; 5.6.2003, 2001/15/0133; 7.7.2004, 2001/13/0053; 14.12.2006, 2002/14/0022; BFG 28.8.2024, RV/7100746/2020). Eine Aufhebung ist nur dann zu unterlassen, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist (VfGH 19.6.1965, G 24/64; VwGH 27.5.1999, 97/15/0028, 0029; 14.12.2000, 95/15/0113; 5.6.2003, 2001/15/0133; BFG 7.6.2023, RV/7100654/2021) bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (VfGH 19.6.1965, G 24/64; VwGH 14.12.2000, 95/15/0113; 14.12.2006, 2002/14/0022). Beides ist hier zu verneinen, weshalb entsprechend der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit folgend die Aufhebung gemäß § 299 BAO ebenso wie die Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO rechtskonform sind.

3.1.4 Schätzung

§ 184 BAO lautet:

(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.

Nach § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß Absatz 2 hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse

des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die oben festgestellte unvollständige Erfassung von Einnahmen im Rechenwerk – z.B. die nachweisliche Überweisung durch Kunden auf private Konten für Fotoaufträge ohne Erstellung einer Ausgangsrechnung durch die Bf. in den Jahren 2016 bis 2019 - stellt eine sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO dar. Damit ergibt sich daraus bereits die Schätzungsberechtigung für diese Jahre.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0006; 28.6.2012, 2009/15/0201; 21.10.2015, 2012/13/0097; 27.1.2016, 2012/13/0068; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005; BFG 11.10.2024, RV/7101873/2015). Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (VwGH 24.9.2003, 99/13/0094; 27.8.2007, 2004/17/0211; 27.8.2008, 2008/15/0196; 29.4.2010, 2008/15/0122; 27.1.2011, 2007/15/0226; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005; 30.9.2021, Ra 2019/13/0118; 17.4.2024, Ra 2023/15/0009).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 23.4.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 9.12.2004, 2000/14/0166; 23.2.2012, 2009/17/0127; 23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119-0122; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005; 20.10.2021, Ra 2020/15/0048; 15.11.2021, Ra 2021/13/0088; 17.4.2024, Ra 2023/15/0009).

Für die Jahre 2011 und 2012 sind die beträchtlichen Bareinzahlungen auf den privaten Konten bei der Berechnung der tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen relevant. Die von der Bf. ins Treffen geführten vagen Erklärungsversuche vermochten, wie oben dargestellt in keiner Weise zu überzeugen, dass diese Beträge aus privaten Geldzuwendungen oder Geldflüssen stammten. Die Herkunft dieser Beträge konnte nicht nachvollziehbar erklärt werden. Das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (VwGH 22.2.2000, 95/14/0077).

Dabei ist der Betrag des Vermögenszuwachses - da das Ziel jeder Schätzung in der weitestmöglichen Annäherung an das sachlich richtige Ergebnis besteht - jener Einkunftsart zuzurechnen, in deren Rahmen er am wahrscheinlichsten verdient wurde (VwGH 26.5.1993, 90/13/0155). Vor dem Ansatz hinzugeschätzter Einkünfte unter einer bestimmten Einkunftsart (als Akt der rechtlichen Beurteilung) ist somit die auf der Tatsachenebene (Beweisebene) liegende Frage (Sachfrage) zu beantworten, ob die hinzugeschätzten Einkünfte auf eine - rechtlich dieser Einkunftsart zuzuordnende - tatsächliche Weise am wahrscheinlichsten erzielt

wurden (VwGH 24.9.1996, 95/13/0214). Bei Bejahung dieser Sachfrage ist die Behörde des Nachweises der konkreten Geschäfte, mit denen der Abgabepflichtige den ungeklärten Vermögenszuwachs verdient hat, enthoben (VwGH 23.2.1994, 90/13/0075). Für die Zuschätzung des nicht aufgeklärten Vermögenszuwachses reicht es nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung aus, Feststellungen über das Vorliegen von Einkünften zu treffen; nicht erforderlich ist es, konkrete Feststellungen über die einzelnen, den Vermögenszuwachs verursachenden Vorgänge zu treffen (VwGH 30.4.2003, 98/13/0097).

Die für 2011 und 2012 gewählte Schätzungsmethode nach dem abgerundeten Vermögenszuwachs erweist sich sohin als rechtskonform.

Da die gewählte Schätzungsmethode eine Gesamtgewinnschätzung ergibt bleibt für die zusätzliche Berücksichtigung eines Investitionsfreibetrages definitionsgemäß kein Raum. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen und das Ergebnis abzuändern („Verböserung“).

Für die Jahre 2016 bis 2019 konnte die Behörde aufgrund der beschlagnahmten Daten ermitteln, welche Aufträge jedenfalls steuerpflichtige Erlöse bzw. Einnahmen ausgelöst haben müssen. Dabei ließ sie alle Vorgänge, bei welchen eine private Veranlassung zumindest denkbar war, außer Ansatz. Es verblieb also nur jener Teil aufgefundenen Fotoordner als Berechnungsbasis bei dem gesichert war, dass Einnahmen geflossen sein müssen. Hinsichtlich der durchschnittlichen Höhe der Einnahmen je Auftrag ging die Behörde nach der Art eines inneren Betriebsvergleiches von den Daten des betrieblichen Rechenwerks aus. Diese Schätzungsmethode erscheint auch dem Senat aufgrund der gegebenen Sachverhaltslage als zielführend zumal durch die Durchschnittsberechnung über die Jahre eine Ergebnisglättung erfolgt. Durch Abrundungen wurde zudem dem von der Bf. selbst als gering bezeichneten zusätzlichen Materialaufwand Rechnung getragen.

Da auch diese Zuschätzungen der Höhe nach nicht zu beanstanden sind, ist die Beschwerde in diesem Punkt ebenfalls unbegründet.

Hinsichtlich 2016 ist jedoch zu beachten, dass aufgrund der Stattgabe der Beschwerde betreffend 2015 der Verlust laut Erstbescheid ESt 2015 vom 6.7.2016 im Jahr 2016 gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 zu berücksichtigen ist weshalb diesbezüglich teilweise stattzugeben war.

3.2. Kleinunternehmerregelung

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 idgF bleiben 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 € nicht übersteigen.*

...

Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich;

Daraus ist zunächst ableitbar, dass bei Unterschreiten der Umsatzgrenze die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer anzuwenden ist, sofern nicht nach § 6 Abs. 3 auf die Anwendung dieser Bestimmung verzichtet wurde.

Ein derartiger Verzicht konnte im gegenständlichen Fall nicht festgestellt werden. Die Jahresumsätze lagen trotz der Zuschätzungen 2016 bei 26.586,67 € und damit unter der Kleinunternehmergrenze. 2017 betrug der Umsatz nach Schätzung 31.014,17 € und lag damit grundsätzlich über der maßgeblichen Umsatzgrenze. Allerdings wurde 2017 die Toleranzgrenze von 34.500 € nicht überschritten, weshalb die Kleinunternehmerregelung 2017 zur Anwendung gelangen konnte. Mit dem geschätzten Umsatz 2018 von 30.307,50 € überschritt die Bf. den maßgeblichen Grenzwert zwar neuerlich nur geringfügig, aber zum zweiten Mal innerhalb von fünf Jahren, weshalb die Kleinunternehmerbefreiung 2018 nicht mehr zustand. Auch 2019 lag der Gesamtumsatz nach Schätzung über 30.000 € weshalb das FA auch in diesem Jahr zutreffend von Steuerpflicht ausging.

3.3 Progressionseinkünfte

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Bezogen auf den gegenständlichen Fall ergibt sich daher, dass die Bf. 2016 bis 2019 wegen Vorliegens eines inländischen Wohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig war. Die Steuerpflicht erfasste daher auch ihre in Australien erzielten Vermietungseinkünfte.

Art. 6 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und Australien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA Australien) BGBl. Nr. 480/1988 lautet auszugsweise:

Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen,....., dürfen in dem Staat besteuert werden, wo das unbewegliche Vermögen, die Bergwerke, Steinbrüche oder Bodenschätze liegen.

Daraus ergibt sich, dass die Vermietung auch in Australien der Ertragsbesteuerung zu unterziehen war.

Zur Vermeidung einer doppelten Erfassung der Einkünfte regelt Art 23 Abs. 3 DBA wie folgt:

Im Falle einer in Österreich ansässigen Person wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in Australien besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b und c diese Einkünfte von der Besteuerung aus.

b)

c) Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Person einbezogen werden.

Bezogen auf den gegenständlichen Sachverhalt sind die Einkünfte aus der Vermietung als solche in Österreich von der Besteuerung befreit aber im Rahmen der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes nach § 33 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Zusammengefasst ergibt sich für die einzelnen Jahre und Bescheide:

2011:

Abweisung der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer und Umsatzsteuer

Abweisung der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer

Abweisung der Beschwerde Einkommensteuer und Abänderung des bekämpften Bescheides.

Berechnung der Einkommensteuer 2011:

Einkommensteuer 2011		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	€ 41.000,00	
Gesamtbetrag der Einkünfte		€ 41.000,00
Sonderausgaben		-€ 60,00
Kinderfreibetrag		-€ 264,00
Einkommen		€ 40.676,00
Einkommensteuer		€ 11.884,27
Alleinerzieherabsetzbetrag		-€ 669,00
Steuer nach Absetzbeträgen		€ 11.215,27
Rundung		-€ 0,27
<u>Einkommensteuer</u>		<u>€ 11.215,00</u>

2012

Abweisung der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer und Umsatzsteuer

Abweisung der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer.

Abweisung der Beschwerde Einkommensteuer und Abänderung des bekämpften Bescheides.

Berechnung der Einkommensteuer 2012:

Einkommensteuer 2012		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	€ 55.000,00	
Gesamtbetrag der Einkünfte		€ 55.000,00
Sonderausgaben		-€ 60,00
Einkommen		€ 54.940,00
Einkommensteuer		€ 18.048,36
Rundung		-€ 0,36
<u>Einkommensteuer</u>		<u>€ 18.048,00</u>

2015

Stattgabe der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer, Aufhebung des bekämpften Bescheides

Stattgabe der Beschwerde betreffend Einkommensteuer, Aufhebung des bekämpften Bescheides.

2016

Abweisung der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer.

teilweise Stattgabe der Beschwerde betreffend Einkommensteuer, Abänderung des Bescheides.

Berechnung der Einkommensteuer 2016:

Einkommensteuer 2016				
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	€ 24.000,00			
Gesamtbetrag der Einkünfte		€ 24.000,00		
Sonderausgaben		-€ 1.927,48		
Einkommen		€ 22.072,52		
ausländische Einkünfte		€ 2.213,05		
Bemessungsgrundlage Tarif		€ 24.285,57		
0% für die ersten 11.000 €		€ -		
25% für die weiteren 7.000 €		€ 1.750,00		
35% für die restlichen 6.285,57		€ 2.199,95		
Durchschnittsteuersatz	16,26%		$(3.949,95/24.285,57)*100$	
Einkommensteuer 16,26% von	€ 22.072,52	€ 3.588,99		
Rundung		€ 0,01		
Einkommensteuer		€ 3.589,00		

2017

Abweisung der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer

Abweisung der Beschwerde betreffend Einkommensteuer.

2018

Abweisung der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer

Abweisung der Beschwerde betreffend Einkommensteuer.

Abweisung der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer.

2019

Abweisung der Beschwerde wegen Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO Einkommensteuer.

Abweisung der Beschwerde wegen Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO Umsatzsteuer.

Abweisung der Beschwerde betreffend Einkommensteuer.

Abweisung der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer.

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. Eine derartige Rechtsfrage liegt hier nicht vor. Im Verfahren waren im Wesentlichen Sachverhaltsfragen bzw. die Beweiswürdigung strittig. Hinsichtlich der Rechtsfrage der Verjährung bei hinterzogenen

Abgaben folgt das Erkenntnis der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 3.9.2024, Ra 2023/13/0118; 7.5.2025, Ra 2023/13/0117). Auch betreffend die Schätzungsmethode und die Schätzung als solche orientiert sich die Entscheidung an der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes(VwGH 21.12.2010, 2009/15/0006; 28.6.2012, 2009/15/0201; 21.10.2015, 2012/13/0097; 27.1.2016, 2012/13/0068; 11.6.2021, Ro 2020/13/000511.6.2021, Ro 2020/13/0005; 20.10.2021, Ra 2020/15/0048; 15.11.2021, Ra 2021/13/0088; 17.4.2024, Ra 2023/15/0009)

Wien, am 30. Juni 2025