

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin BE in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde vom 15.2.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Salzburg-Land vom 14.1.2011 und 13.1.2011, betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

1 Übergangsbestimmung

Gemäß § 323 Abs. 38 sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2 Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) erzielt seit Dezember 2007 als xxx Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

In einer die Jahre 2007 und 2008 umfassenden Außenprüfung wurde ua festgestellt, dass ein Privatanteil Kfz nicht angesetzt wurde und Lücken in der fortlaufenden Nummerierung der Ausgangsrechnungen vorlagen.

Dazu wurden in der Beilage zum Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 5.1.2011 folgende Feststellungen getroffen:

TZ 2

Privatanteil KFZ

Die stichprobenweise Auswertung der Kilometeraufschreibungen ergab eine Abweichung zwischen den erklärten und den festgestellten Kilometerangaben. Diese wurden mit Hilfe von google maps überprüft. Die Ortsangaben sind oft sehr ungenau gehalten. Der Privatanteil des KFZ wird auf Grund der vorgenannten Feststellungen mit 20 % gem. § 184 BAO geschätzt (erklärte km zu km lt. AP gem. Aufstellung).

Für das Streitjahr wurde der Privatanteil mit 2.871,30 Euro und die damit verbundene Kürzung der geltend gemachten Vorsteuern mit 334,21 Euro ermittelt.

TZ 5

fehlende Rechnungsnummern 2008

Bei der Überprüfung der lückenlosen fortlaufenden Numerierung der Ausgangsrechnungen wurde festgestellt, dass Rechnungsnummern fehlen. Um der Unsicherheit Rechnung zu tragen, dass diese Rechnungen nicht als Erlös verbucht wurden, wird auf die Erlöse ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 3 % (auch unter Einbeziehung der durchschnittlichen Rechnungshöhe) angerechnet.

fehlende AR 8013, 8029, 8030, 8039, 8041, 8095, 8096, 8148, 8172, 8220, 8227

Der Sicherheitszuschlag wurde mit 7.021,97 Euro, die darauf entfallende Umsatzsteuer mit 1.404,39 Euro ermittelt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ die entsprechenden Bescheide.

Dagegen erhob der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter fristgerecht Beschwerde. Begründend brachte er Folgendes vor:

Zu TZ 2 Privatanteil KFZ:

Unser Mandant führt ein genaues Fahrtenbuch. In diesem werden die privaten bzw. dienstlichen Fahrten genauestens aufgezeichnet und dokumentiert. Die vom Prüfer festgestellten stichprobenweise Abweichungen zwischen den erklärten und „festgestellten“ Kilometerangaben beruhen lediglich auf dem mit Hilfe von Google Maps eingegebenen kürzesten Weg von Ort zu Ort. Aufgrund dieser „Feststellung“ wurden die Privatanteile KFZ im Schätzungswege mit 20% der Gesamtkosten ermittelt. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Tätigkeit unseres Mandanten nicht an der Ortstafel bzw. Ortsmitte endet sondern vorwiegend mehrere Kunden bzw. potentielle Kunden in Form einer „Tour“ besucht. Als Beispiel angeführt sind seine Wienfahrten, in denen er im Durchschnitt mehr als 140 km nur im Ortsgebiet von Wien fährt. Laut Aufstellung unseres Mandanten (die Fahrtenbücher liegen in Kopie bei) hat er 2008 privat 6.413 km zurückgelegt, betrieblich jedoch 34.291 km. Festzuhalten ist ferner, dass die Gattin unseres Mandanten ebenfalls über einen PKW verfügt. Der Privatanteil der PKW Kosten beträgt daher richtigerweise für 2008 15,76 %. Die Hinzurechnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb beträgt für 2008 daher richtigerweise € 2.262 und die Kürzung der Vorsteuer € 263,36.

Zu TZ 5:

Unser Mandant hat Ende 2007 nach langjähriger nichtselbständiger Beschäftigung den Schritt in die Selbständigkeit gewagt. Er hatte bis zu diesem Zeitpunkt keinerlei EDV-Kenntnisse und war bei der Bedienung des Fakturenprogrammes anfänglich überfordert. Aus für ihn nicht ersichtlichen Gründen kam es offenkundig aus seiner Unkenntnis der Bedienung des Fakturenprogrammes zu einigen Überspringungen bzw. Leerfakturen. Sein Programm erlaubt es jedoch die mit Betrag ausgewiesenen Fakturen als Journal als Hardkopie wiederzugeben. Diese Aufstellung wurde auch dem Prüfer übergeben und jedoch nicht als beweiskräftig angesehen. Die von unserem Mandanten vorgelegten Ausgangsrechnungen und die Verbuchung der Selben, außer die in TZ 3 festgestellten, sind vollständig. Es gibt keinerlei Anhaltspunkte bzw. gegenteilige Beweise, die die Behauptung unseres Mandanten widerlegen würden. Der Formfehler bei der Aufstellung der Ausgangsrechnungen mit nicht fortlaufend chronologischer Nummerierung wurde von der Prüfung mit dem Durchschnittsbetrag des Rechnungsbetrages für 2008 zugeschätzt. Die Verhängung eines Sicherheitszuschlags unterließ jedoch.

Mit Vorlagebericht vom 19.8.2011 legte das Finanzamt die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat mit dem Antrag auf Abweisung zur Entscheidung vor. Hinsichtlich des Streitpunktes „Privatanteil Kfz“ wurden Mängel und Ungereimtheiten des Fahrtenbuches aufgezeigt, hinsichtlich des Punktes „fehlende Rechnungsnummern“ die Verhängung eines Sicherheitszuschlages von 3 % bekräftigt.

3 Sachverhalt

Der Bf erzielt als xxx Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die betriebliche Tätigkeit wurde im Dezember 2007 aufgenommen.

Die Gewinnermittlung erfolgt nach § 4 (1) EStG 1988.

In der GuV 2008 sind KFZ-Kosten für den geleasteten, vorsteuerabzugsberechtigten VW Multivan in Höhe von 8.739,21 Euro sowie PKW-Kosten in Höhe von 2.499,96 Euro ausgewiesen.

Nach dem vorgelegten Fahrtenbuch wurden im Streitjahr insgesamt 40.704 km, davon 34.291 km betrieblich und 6.413 km (15,76 %) privat, zurückgelegt.

Im Fahrtenbuch wurde bei den einzelnen Fahrten jeweils eine Ortschaft (ohne Angabe einer genauen Adresse) als Reiseziel genannt, daneben sind die gefahrenen Kilometer angeführt. Privat gefahrene Kilometer sind an den Wochenenden und Urlaubstagen erfasst. Kilometerstände sind nicht dokumentiert. Die Km-Angaben sind zum Teil nicht nachvollziehbar, da die vom Routenplaner angegebenen Strecken teilweise erheblich unter den ausgewiesenen Fahrtstrecken liegen (zB 7.1. Leogang 253 km; 18.1. Elixhausen 97 km; 4.3. Haus im Ennstal 243 km; 17.3. Aufham/Freilassing 98 km; 18.3. Ainring/Freilassing 104 km; 20.3. Inzell 131 km; 27.3. Attnang-Puchheim 251 km). Bei gleichen Reisezielen differieren Km-Angaben, zB Bernau 4.2. 221 km, 28.8. 152 km.

Beim Reiseziel A werden generell 10 km angegeben, obwohl die Reisen jeweils am Betriebsstandort in A beginnen.

Die Gattin des Bf verfügte über einen eigenen PKW.

2008 erklärte der Bf Erlöse von 228.961,81 Euro. Zuzüglich einer irrtümlich nicht gebuchten Ausgangsrechnung in Höhe von 5.104,00 Euro belaufen sich die Erlöse auf 234.065,81 Euro.

Bei der Außenprüfung wurde festgestellt, dass die grundsätzlich fortlaufende Nummerierung der Ausgangsrechnungen Lücken aufweist. Es fehlen die Ausgangsrechnungen mit den Nummern 8013, 8029, 8030, 8039, 8041, 8095, 8096, 8148, 8172, 8220 und 8227.

4 Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten und ist unstrittig.

5 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

5.1 Privatanteil Kfz

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Betriebsausgaben, die nicht nachgewiesen werden oder nicht glaubhaft gemacht werden können, sind gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Insoweit KFZ-Aufwendungen nicht durch den Betrieb veranlasst sind, sind sie als Privatanteil auszuscheiden. Sofern der Privatanteil nicht durch entsprechende Unterlagen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird, ist dieser im Schätzweg zu ermitteln. Streit besteht hinsichtlich der Höhe des auszuscheidenden Privatanteils. Der Bf legte für das Streitjahr ein Fahrtenbuch vor, aus dem sich eine private Kfz-Nutzung von 15,76 % (6.413 km) ergibt. Das Finanzamt weist auf Mängel und Ungereimtheiten bei der Führung des Fahrtenbuches hin und schätzte den Privatanteil mit 20 %.

Ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch muss neben dem Tag der Fahrt auch den Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der Fahrt, deren Zweck und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgliedert in beruflich und privat gefahrene Kilometer, enthalten (vgl. VwGH 23.5.1990, 86/13/0181).

Diesen Anforderungen an ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch genügt das im gegenständlichen Fall vorgelegte Fahrtenbuch nicht. Es weist nie den Zweck der Fahrt auf. Es fehlt jeglicher Kilometerstand, die genaue Adresse des jeweiligen Fahrtziels oder die genau zurückgelegte Route bei miteinander verbunden Kundenbesuchen ist

nicht angeführt. Welche Kunden oder potentielle Kunden angefahren wurden, ist nicht ersichtlich. Somit ist die Schätzungsberechtigung zu bejahen.

Bei der Höhe der Schätzung waren die vom Finanzamt aufgezeigten Ungereimtheiten zu beachten. Weiters widerspricht es – auch wenn die Ehegattin über ein eigenes Fahrzeug verfügte – den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass nach dem Fahrtenbuch keinerlei Privatfahrten außerhalb von Wochenenden und Urlaub getätigt wurden. Unter Bedachtnahme auf diese Umstände ist die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung eines Privatanteils von 20 % gegenüber dem vom Bf behaupteten Privatanteil von 15,76 % nicht zu beanstanden.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

5.2. Fehlende Rechnungsnummern – Sicherheitszuschlag

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

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner ua dann zu schätzen, wenn die Bücher und Aufzeichnungen solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Schätzungsberechtigung setzt kein Verschulden der Partei zB am Fehlen von Aufzeichnungen voraus. Es ist belanglos, aus welchem Grund Aufzeichnungsmängel aufgetreten sind (vgl. Ritz, BAO⁶, Tz 6).

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass die Ausgangsfakturen grundsätzlich fortlaufend nummeriert wurden. Es ist unbestritten, dass einzelne Rechnungsnummern in der Belegsammlung und auf den Erlöskonten fehlen. Der Bf konnte dazu lediglich den Ausdruck eines Rechnungsausgangsbuches vorlegen, das nach seinen Angaben die mit Betrag ausgewiesenen Fakturen enthält. Damit wurde aber keine Dokumentation vorgelegt, die Aufschluss über die Ursachen der fehlenden Rechnungsnummern geben könnte. Dies führt dazu, dass eine Kontrolle der vollständigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle nicht möglich ist. Folglich ist die vom Bf behauptete Vollständigkeit nicht gewährleistet. Die vorliegenden formellen Mängel sind nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen und rechtfertigen grundsätzlich eine Schätzung.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht nach ständiger Rechtsprechung die Wahl der angewendeten Schätzungsmethode der Abgabenbehörde frei (vgl. zB VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; VwGH 6.7.2006, 2006/15/0183; VwGH 28.1.2015, 2010/13/0012).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (vgl. Ritz, BAO⁶, § 184, Tz 3 und der dort angeführten Judikatur des VwGH).

Das Finanzamt hat sich für die Anwendung eines Sicherheitszuschlages entschieden, der sich an den Erlösen orientiert.

Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123).

Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden, als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahe kommt (VwGH 7.7.2011, 2009/15/0223).

Auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist aufgrund der aufgezeigten Mängel die Anwendung eines Sicherheitszuschlages am zielführendsten, um diesem Postulat gerecht zu werden. Unter Berücksichtigung der vom Bf eingewendeten Unerfahrenheit bzw. Überforderung bei der Bedienung des Fakturenprogrammes im ersten Jahr seiner Selbständigkeit erscheint dem Risiko von Unvollständigkeiten mit dem Ansatz eines Sicherheitszuschlages von 1,75 % der Erlöse Rechnung getragen. Damit ergibt sich eine Zuschätzung von 4.096,15 Euro ($234.065,81 \times 1,75 \%$), die darauf entfallende Umsatzsteuer von 20 % beträgt 819,23 Euro.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

Insgesamt war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

6 Ermittlung der Bemessungsgrundlagen

6.1 Umsatzsteuer 2008

Steuerbarer Umsatz lt. AP	241.006,82 €
- SZ lt. AP	-7.021,97 €
+ SZ lt. Erk.	4.096,15 €
Steuerbarer Umsatz lt. Erk.	238.081,00 €

Mit 20 % Normalsteuersatz zu versteuern

238.081,00 €

6.2 Einkommensteuer 2008

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. AP	56.817,69 €
- SZ lt. AP	-7.021,97 €
+ SZ lt. Erk.	4.096,15 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erk.	53.891,87 €

7 Zulassung einer 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden, und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind aber einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Salzburg-Aigen, am 28. Juni 2019