

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Unger in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Sacha & Partner Steuerberatungs OHG, Tuchlauben 14 Tür 19, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 4.9.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 6.8.2015, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin Christina Seper am 15.10.2019, zu Recht erkannt:

I. 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.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Im Zuge einer ua die hier streitgegenständlichen Abgaben und Zeiträume (Einkommensteuer der Jahre 2012 und 2013) betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden ua folgende Feststellungen getroffen:

"Tz. 1 Sachverhalt

Die gegenständliche abgabenbehördliche Prüfung fand aufgrund der finanzpolizeilichen Ermittlungsergebnisse anlässlich einer Kontrolle am 24.7.2013 in [Adresse1] statt.

Bei dem Standort handelt es sich um eine 50 m² große 'Box', die seit 14.2.2012 vom Abgabepflichtigen [X] bis dato gemietet wird.

Lt. niederschriftlicher Aussage des Pflichtigen vom 30.9.2014 befinden sich in der gemieteten Box neben Ausrüstungsgegenständen, wie eine Hebebühne für Fahrzeuge auch fahrzeugspezifische Werkzeuge. Diese entsprechende Einrichtung lässt auf das Betreiben einer Werkstatt schließen.

Im Zuge der Erhebungen durch die Finanzpolizei wurden der Abgabepflichtige, sowie ein Verwandter, Herr [Y] beim Reparieren zweier Kraftfahrzeuge angetroffen.

Auf einem vorliegenden Personenblatt machte Herr [X] gegenüber der Finanzpolizei außer zu seiner Wohnadresse und dem Bezug des Arbeitslosengeldes keinerlei weitere Angaben zur vorgefundenen Situation.

Die zweite kontrollierte Person, Herr [Y] gab schriftlich an, an den Tagen: Montag 15:00 - 16:00 Uhr, Dienstag, 14:00 - 17:00 Uhr und Mittwoch, 14:00 - 20:00 in der Autowerkstätte [Adresse1], Box 16 als Hilfsarbeiter tätig zu sein.

Aufgrund der durchgeführten Ermittlungen kam die Finanzpolizei zum Schluss, dass Herr [X] am Standort in [Adresse1] Box Nr 16 eine illegale Autowerkstatt ohne dafür gültigen Gewerbeschein betreibt und dass Hr. [Y] der Dienstnehmer von Hrn. [X] ist, ohne dafür beim zuständigen Krankenversicherungsträger angemeldet zu sein.

In weiterer Folge wurde gegen Herrn [X] von der Bezirkshauptmannschaft Wien Umgebung wegen dem Verstoß gegen das Ausländerbeschäftigungsgesetz sowie wegen unbefugter Gewerbeausübung eine Verwaltungsstrafe verhängt.

[...]

a) Materialeinkauf

Bei Überprüfung der vorgelegten Bankkonten wurde festgestellt, dass vom Abgabepflichtigen im Prüfungszeitraum Materialeinkäufe (spezielle Ersatzteile für Kraftfahrzeuge), getätigt wurden. Auf die Frage nach dem Verwendungszweck dieser Einkäufe gab er an, dass die Materialien sowohl für "Kunden" als auch für private Zwecke erworben wurden. Weiters gab er im Zuge der Vorhaltsbeantwortung an, dass die bestellten Artikel jedoch nicht verwendet wurden und teilweise auch noch heute vorhanden sind.

Aufgrund der wirtschaftlichen und finanziellen Lage des Abgabepflichtigen widerspricht es jedoch den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass bestimmte Materialien bei Ersatzteillieferanten erworben werden, um diese dann nicht zu verwenden.

Vielmehr scheint es sich um einzelne Fehleinkäufe zu handeln, die der Abgabepflichtige nicht mehr retourniert hat.

b) Bareinlagen

Im Prüfungszeitraum kam es am Bankkonto des Abgabepflichtigen wiederholt zu Bareinlagen in nachstehender Höhe.

[ziffernmäßige Darstellung von Bareinlagen iHv durchschnittlich ca 1.000 € pro Monat für den Zeitraum Oktober bis November 2012 sowie Februar bis Dezember 2013; in Summe: 2.000 € im Jahr 2012 und 11.566 € im Jahr 2013]

Im Zuge der Bp konnte durch Vorlage von Aufstellungen bzw. Bankkonten der Nachweis erbracht werden, bzw. im Rahmen der freien Beweiswürdigung glaubhaft gemacht werden, dass die oben dargestellten Einlagen teilweise durch Unterstützung der Familienmitglieder des Abgabepflichtigen, bzw. durch den Verkauf einer Wohnung in Rumänien finanziert wurden.

Trotz dieser, im Zuge der Bp vorgelegten Unterlagen, konnte die Herkunft der auf dem Bankkonto eingelegten Beträge nicht zur Gänze nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden. Aufgrund dieser Ermittlungsergebnisse der Betriebsprüfung muss daher angenommen werden, dass die nicht restlos aufgeklärten Einlagen aus gewerblicher Tätigkeit stammen.

c) Widersprüchliche Aussagen

Infolge von Befragungen durch die Finanzpolizei, Sachverhaltsdarstellungen gegenüber der Finanz- und Bezirksbehörde, sowie anhand einer von der Bp aufgenommenen Niederschrift, kam es immer wieder zu widersprüchlichen Angaben durch den Abgabepflichtigen.

(beispielhafte Zitate)

Im Zuge der Stellungnahmen vom 14.10.2013 gab Herr [X] an,

"... Herr [Y] befände sich nur in der Box um sein Handy-Cover zu lackieren", während Herr [Y] gegenüber der Finanzpolizei angab, für 10h/Woche als Hilfsarbeiter tätig zu sein.

Aussage Herr [X] im Zuge der Stellungnahme vom 14.10.2013 :

"... Ebenfalls bekomme/verlange ich auch kein Geld für die von mir durchgeführten Instandhaltungsarbeiten oder Reparaturen..."

Niederschriftl. Aussage eines Kunden vom 13.10.2014

"... Herr [X] verlangte von mir für das Pickerl und Material den Betrag von 150,00. Zusätzlich zu diesem Betrag verlangte er weitere 150,00 € für seine Arbeitszeit, also insgesamt 300,00 €..."

Niederschriftl. Aussage eines weiteren Kunden vom 13.10.2014

"... Herr [X] verlangte 45,00 € für die Reparatur. Das Geld habe ich ihm bar ausgehändigt. Rechnung oder Zahlungsbestätigung habe ich keine erhalten ..."

Aussage des Abgabepflichtigen lt. Stellungnahme vom 14.10.2013

"... Des weiteren möchte ich erwähnen, dass ich nicht für fremde Personen arbeite. Somit hoffe ich, dass hervorgeht, dass ich keine Werkstätte betreibe, sondern die Box lediglich als Abstellmöglichkeit bzw. Garage und Reparaturarbeiten für die eigenen Fahrzeuge dient..."

Niederschrift. Aussage des Abgabepflichtigen vom 30.9.2014

".... Bei den Kontrollen wurde festgestellt, dass ich Reparaturen an fremden Autos durchgeführt habe. Ich gebe zu, dass ich tatsächlich daran gearbeitet habe. Beim Mazda habe ich die rostigen Bremsleitungen repariert, beim Renault habe ich die Schiebetüre repariert..." "Geld habe ich dafür keines erhalten..."

Tz. 2 Schätzung gem. § 184 BAO

Aufgrund der übermittelten Feststellungen der Finanzpolizei, sowie anhand der in Tz 1 dargestellten Feststellungen der Bp, geht die Behörde davon aus, dass im Prüfungszeitraum vom Abgabepflichtigen aus der Anmietung einer KFZ-Werkstätte mit Hebebühne in weiterer Folge Einnahmen erzielt wurden, die bisher steuerlich nicht erfasst wurden.

Die Betriebsprüfung begründet die Auswertung der Prüfungsergebnisse auch damit, dass der Abgabepflichtige keinerlei Aufzeichnungen geführt bzw. vorgelegt hat.

Gem. § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Es ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weiter Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Schätzungsgrundlage wesentlich sind.

Ist Schätzungsberechtigung gegeben, steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten, nämlich den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen am geeignetsten erscheint.

Derjenige der zu Schätzung Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen sind auch auf Grund der Tatsache, dass bei Schwarzgeschäften, insbesondere mit Privatpersonen die Barzahlung die Regel sei auch derartige, den Finanzbehörden nicht bekannt gewordene Geschäfte anzunehmen.

Für die Jahre 2012-2013 waren daher folgende, im Schätzung wegen nach § 184 BAO ermittelte Beträge, anzusetzen.

Ermittlung produktive Arbeitszeit

Ausgangspunkt für die Ermittlung der produktiven Arbeitszeit war die Aussage des Herrn [Y] über das Beschäftigungsausmaß im von der Finanzpolizei vorgelegtem Personenblatt von 10h pro Woche. Für den Abgabepflichtige wurden die Wochenstunden im Rahmen der Bp ebenfalls mit 10 Wochenstunden geschätzt. Unter Berücksichtigung unproduktiver Tage, wie Feiertage, Urlaubstage, sowie Krankenstände wurde eine produktive Arbeitszeit von 800 Stunden /Jahr errechnet.

verrechneter Stundensatz

Als Stundensatz wurde ein Betrag von 40,00 € herangezogen. Dieser Betrag basiert auf den niederschriftlichen Aussagen zweier 'Kunden'.

Schätzung - Reingewinn

Die Reingewinnschätzung erfolgte in Höhe von 22% vom Umsatz nach Abgleich mit Branchenkennzahlen aus Branchenpublikationen, wobei hier zu berücksichtigen ist, dass bei Kleinstbetrieben in der Regel ein höherer Reingewinnsatz anzunehmen ist."

Darauf abstellend ermittelte das Prüfungsorgan 24 produktive Arbeitswochen, somit 480 Arbeitsstunden im Jahr 2012 und 40 produktive Arbeitswochen, somit 800 Arbeitsstunden im Jahr 2013. Unter Heranziehung eines Nettostundensatzes von 33,33 € wurde sodann ein Umsatz für das Jahr 2012 iHv 15.000 € und für das Jahr 2013 iHv 27.000 €, sowie davon abgeleitet (22% vom Umsatz) ein Gewinn für das Jahr 2012 iHv 3.300 € und für das Jahr 2013 iHv 6.000 € geschätzt.

Infolgedessen erließ die belangte Behörde die hier angefochtenen Einkommensteuerbescheide unter Berücksichtigung von - neben Einkünften aus anderen Einkunftsarten - Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv 2.871 € (3.300 € abzgl Gewinnfreibetrag iHv 753 €) im Jahr 2012 und Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv 5.220 € (6.000 € abzgl Gewinnfreibetrag iHv 780 €) im Jahr 2013.

In seiner Beschwerde wendet sich der Beschwerdeführer im Wesentlichen gegen die Schätzungsermittlung der belangten Behörde wie folgt:

"Zu den Schätzungsgrundlagen (Tz 2) wird ausgeführt:

a) Ermittlung der produktiven Arbeitszeit

Wie bereits weiter oben ausgeführt, hat Hr. [Y] nicht im Unternehmen des Hr. [X] gearbeitet, war zum Zeitpunkt der Überprüfung auf Besuch bei Hr. [X] und ist aus der Erinnerung von Hr. [X] nach 10-14 Tagen wieder in seine Heimat gereist.

Produktive (=verrechenbare) Arbeitszeit für Hr. [Y] wird schon aufgrund seiner Vorkenntnisse (ungelernter Tischler) wenig plausibel sein, setzt doch die Verrechenbarkeit an den Kunden eine gewisse Selbständigkeit in der Arbeitsdurchführung voraus.

Unklar ist auch, ob bei der Ermittlung der Produktivstunden (d.h., die Anwesenheitszeit ist durch einen Anteil Wartezeit noch viel höher) auch die Beschäftigung von Hr. [X] (zumindest im Jahr 2012) berücksichtigt worden ist. Wenn nein, dann sind vermutlich die geschätzten Zeiten von Hr. [X] zu adaptieren, was aber auch zur Folge haben muss, dass auch die Zeiten des fiktiven Mitarbeiters nicht korrekt sein können.

b) Verrechneter Stundensatz

Ohne Vorlage der Zeugenaussagen - welche wir hiermit nochmals beantragen - ist dieser Punkt nicht überprüfbar. Zweifel sind vor allem angebracht, da in der zitierten Zeugenaussage des einen Kunden von einem Leistungsentgelt von € 150,00, in der zweiten Zeugenaussage ein Preis von „€ 45,00 für die Reparatur“ die Rede ist. In keinem der beiden Aussagen wird über einen Stundensatz gesprochen.

Bei einem Leistungsentgelt von € 150,00 wäre die Arbeitszeit bei einem vom Zeugen genannten Stundensatz von genau € 40,00 nämlich 3 % Stunden. Dies setzt voraus, dass der Zeuge die Zeit der Reparatur vor Ort verbracht hat oder dies anderweitig feststellen hat können. Und dies nach etwa 15 Monaten.

Im zweiten Fall wäre erst das Gesamtentgelt auf Material und Arbeitszeit zu trennen. Wie kann dies der Zeuge aber, wenn er lediglich einen Gesamtbetrag zu entrichten gehabt hat?

c) Reingewinn - Branchenkennzahl

Die Schätzung des Reingewinns mit 22% vom Umsatz basiert auf publizierten Branchenkennzahlen. Wir beantragen die Vorlage dieser Publikationen.

Diesem Wert stellen wir das Ergebnis einer WKÖ-Studie (Bundesinnung der Kraftfahrzeugtechniker, veröffentlicht am 28.01.2014) gegenüber, welche eine betriebswirtschaftliche Analyse von 1056 Jahresabschlüssen für die Jahre 2011/2012 vorgenommen hat.

In Zahlen: 40% der Betriebe weisen Verluste aus, 30% der Betriebe haben ein negatives Eigenkapital. Die Umsatzrentabilität bei Einzelunternehmen/ Personengesellschaften liegt bei 0,8% (Betriebsprüfung 22%). Der Anteil des Materials liegt bei 66% und des Personals bei 20%. Dazu sind noch die Gemeinkosten zu berücksichtigen (Miete, Energie, Investitionen, etc.).

Umgelegt auf die Schätzung würde dies bedeuten:

Umsatz	100%
--------	------

Materialaufwand	- 66%
Personal*	- 20%
Miete/Energie**	- 18%
Andere	?

**) wird bestritten; bei der Schätzung lt. BP müsste sich bei Personalkosten von € 380,00 pro Monat hochgerechnet eine Jahresbelastung (2013) von € 5.320,00 und ein Anteil von 19,7% ergeben.*

***) konkrete Miete, bezogen auf das Jahr 2013*

Wie sich zeigt, ist bei Verwendung der Kennzahlen der WKÖ-Studie (1056 berücksichtigte Unternehmen sind etwa 20% der gesamten Branche und daher sicherlich repräsentativ) die Schätzung durch die Betriebsprüfung nicht zu halten.

Unterlagen, dass die Kennzahlen der Bundesinnung der Kraftfahrzeugtechniker nicht auf das Unternehmen des Hr. [X] anwendbar wären, wurden seitens der Betriebsprüfung nicht vorgelegt. Argumente, warum die Betriebsprüfung auf abweichende Werte kommt, wurden nicht vorgelegt.

Überprüfbare Unterlagen, die die Aussage der Betriebsprüfung („... wobei hier zu berücksichtigen ist, dass bei Kleinstbetrieben in der Regel ein höherer Reingewinnsatz anzunehmen ist“) stützt, sind dem Betriebsprüfungsbericht nicht zu entnehmen.

Insbesondere wurde kein Nachweis erbracht, warum Kleinstbetriebe, die schon mangels Bekanntheitsgrad, Unterstützung von Autowerken, ohne KFZ-Handel, etc. gar nicht die Möglichkeit der Lukrierung deckungsbeitragsstarker Aufträge haben, noch höhere Renditen erzielen, als die angenommenen 22%.

E. Begehren

Im Namen unseres Klienten beantragen wir die Bemessungsgrundlagen entsprechend unseren Ausführungen abzuändern. Die geschätzten Umsätze 2012 und 2013 sind auf Basis verringerter Produktivstunden zu berechnen, der Reingewinn (steuerpflichtiger Gewinn vor Gewinnfreibetrag) aufgrund der dargestellten und durch die zitierte Studie gedeckten Kennzahlen neu zu berechnen."

Nach Einholung einer Stellungnahme der Prüferin zu der Beschwerde erließ die belangte Behörde eine abweisende Beschwerdevorentscheidung und begründete sie ua wie folgt:

"Die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Verletzung des Rechtes auf Akteneinsicht erscheint haltlos und kann den diesbezüglich in der Beschwerde vorgebrachten Punkten so nicht gefolgt werden. Hinsichtlich der Stellungnahme von Herrn [X] vom 14.10.2013

wird auf das Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft vom 12.11.2013 verwiesen, welches dem Abgabepflichtigen auch zugestellt wurde. Von der Niederschrift des Abgabepflichtigen vom 30.9.2014 wurde diesem ebenso eine Zweitschrift ausgehändigt. Die angesprochenen Niederschriften zweier Kunden vom 13.10.2014 sowie die Niederschrift des Abgabepflichtigen vom 30.9.2014 werden gegenständlicher Begründung beigelegt und bilden einen integrierten Bestandteil derselben.

Hinsichtlich der Branchenkennzahl auf dessen Basis ein Reingewinn in der Höhe von 22% des Umsatzes angenommen wurde ist auszuführen, dass dieser Wert in Anlehnung an die deutschen Branchenkennzahlen des Bundesministeriums für Finanzen ermittelt worden ist und hierbei bei Kleinstbetrieben in der Regel ein höherer Reingewinnsatz angenommen wird. Die Möglichkeit einer genauen Kalkulation des Gewinns war mangels Vorlage von Aufzeichnungen nicht möglich. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass jemand eine Hebebühne mietet und keine Tätigkeiten mit Einnahmenabsicht ausübt. Es wäre an der Mitwirkung des Abgabepflichtigen gelegen, jene Tatsachen offen zu legen, welche eine Ermittlung der tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen ermöglicht hätten.

Bezüglich der in der Bescheidbeschwerde vorgebrachten WKÖ-Studie ist anzumerken, dass sich diese auf verschiedene Parameter wie Umsatzrentabilität, Material- und Personalanteil sowie Gemeinkosten bezieht. Mangels Vorlage von relevanten Unterlagen kann die angeführte Studie somit nicht als Entscheidungsgrundlage herangezogen werden.

§ 184 BAO i. d. g. F. regelt die Voraussetzungen einer Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung durch die Behörde, welche vorzunehmen ist, wenn die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt oder berechnet werden können. Gemäß Abs. 2 leg cit ist eine solche insbesondere dann vorzunehmen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen gibt, Abs. 3 normiert die Schätzung mangels fehlender oder mangelhafter Aufzeichnungen durch den Abgabepflichtigen.

Im vorliegenden Fall ist der Beschwerdeführer seinen abgaberechtlichen Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten nicht nachgekommen, weshalb die Schätzung des Umsatzes durch die Abgabenbehörde die gesetzlich vorgesehene Konsequenz war.

Zur grundsätzlichen Frage der Mitarbeit des Herrn [Y] in der Werkstatt des Beschwerdeführers ist auf die eindeutigen Anhaltspunkte im Prüfungsbericht zu verweisen, wurde der Genannte von den Kontrollorganen der Finanzpolizei an besagter Örtlichkeit angetroffen. In weiterer Folge gab er an, für den Beschwerdeführer als Hilfsarbeiter tätig gewesen zu sein. Die im späteren Verfahrenslauf getätigten Stellungnahmen sind nicht glaubwürdig und, die Aussage, präventiv einen Mechanikeroverall angezogen zu haben um in der Werkstatt ein Handycover zu lackieren, erscheint außerhalb jeglicher Lebenserfahrung.

Das Argument, Herr [Y] sei bei der Nachschau am 10.7.2014 nicht angetroffen worden, kann im Hinblick auf seine Angaben bei der Vernehmung entkräftet werden, gab er doch

an nur Montag, Dienstag sowie Mittwoch zu arbeiten und handelte es sich beim Tag der Nachschau um einen Donnerstag.

Auch bezüglich der Ermittlung der produktiven Arbeitszeit für Herrn [Y] ist auf die mangelnde Mitwirkung des Beschwerdeführers hinzuweisen, wobei es sich hierbei um einen Sachverhalt mit Auslandsbezug handelt und die Judikatur in diesem Zusammenhang einen erhöhten Maßstab für die Mitwirkungspflicht ansetzt. Des Weiteren wird auf das von Herrn [Y] eigenhändig und freiwillig ausgefüllte Personenblatt verwiesen, indem der Genannte Kenntnisse betreffend Reparaturen von Autos angibt, womit das Argument des Beschwerdeführers, die Verrechenbarkeit an Kunden setze eine gewisse Selbständigkeit in der Arbeitsdurchführung voraus, nicht gehalten werden kann.

Bezüglich des Beschwerdepunktes, ob bei der Ermittlung der Produktivstunden die Beschäftigung von Herrn [X] berücksichtigt worden sei, ist ebenso auf die vorgenommene Schätzung durch die Abgabenbehörde zu verweisen.

Den Einwendungen des Beschwerdeführers bezüglich der verrechneten Stundensätze ist entgegenzuhalten, dass für die geleisteten Arbeiten keinerlei Rechnungen oder andere Aufzeichnungen existieren, die eine genaue Leistungsaufschlüsselung ermöglicht hätten und findet die diesbezüglich vorgenommene Schätzung ebenso Deckung in den gesetzlichen Vorschriften. Die in diesem Zusammenhang getätigten Zeugenaussagen von Herrn [Kunde1] und Herrn [Kunde2], welche Tätigkeiten des Beschwerdeführers gegen Entgelt belegen, werden - wie bereits festgehalten - gegenständlicher Begründung beigelegt und bilden sohin einen integrierten Bestandteil derselben. Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass der Beschwerdeführer bei seiner Niederschrift angab, keinerlei Entgelte für seine Tätigkeiten erhalten zu haben. Dem sind die gerade angeführten Ermittlungsergebnisse der Abgabenbehörde entgegenzuhalten, welche eindeutige Anknüpfungspunkte auf erzielte Einnahmen durch den Beschwerdeführer enthalten.

Auf Grund der Aktenlage geht die gefertigte Abgabenbehörde sohin davon aus, dass der Beschwerdeführer eine Autowerkstätte ohne aufrechte Gewerbeberechtigung betreibt und daraus steuerbare Einnahmen erzielt. Ferner lassen die gewonnenen Beweisergebnisse auf eine illegale Beschäftigung von Herrn [Y] schließen. Die Angaben des Beschwerdeführers im Abgabeverfahren erscheinen als unglaubwürdig und äußerte sich Genannter oftmals widersprüchlich. Da bei Schwarzgeschäften mit Privatpersonen die Barzahlung die Regel ist, waren bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch Schätzung auch der Abgabenbehörde nicht bekannt gewordene Geschäfte anzunehmen und zu berücksichtigen."

In seinem Vorlageantrag gegen diese Beschwerdeentscheidung hielt der Beschwerdeführer zunächst fest, dass die grundsätzliche Schätzungsbefugnis der belangten Behörde im vorliegenden Fall nicht bestritten werde. Er wendete sich jedoch gegen die konkrete Ermittlung der Schätzungsgrundlagen und führte diesbezüglich aus:

"Produktive Arbeitszeit (BP-Bericht, S.5, Bescheidbegründung S.4)

Zunächst wird von der Betriebsprüfung unterstellt, der zu Besuch weilende Herr [Y] würde im Zeitraum 2012 und 2013 jeweils 10 Wochenstunden bei unserem Klienten beschäftigt gewesen sein. Dies leitet die Finanzbehörde daraus ab, dass auf intensives Hinterfragen der (Finanz-)Polizei Herr [Y] Daten zu seiner 'Arbeitszeit' angibt. Unerwähnt und Folge dessen auch unberücksichtigt bleibt die weitere Angabe des Herrn [Y] in derselben Unterlage der Finanzpolizei, dass er sich im Sommer 2013 auf Besuch in Österreich befunden hat.

Zu diesem Umstand wird in der Bescheidbegründung nur insoweit Stellung bezogen, als dort von einem '... Sachverhalt mit Auslandsbezug ...' gesprochen wird, wobei die mangelnde Mitarbeit des Beschwerdeführers kritisiert wird. Vermutlich wird hier auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des § 115 BAO verwiesen, wenn Sachverhalte ihre Wurzeln im Ausland haben. Dem ist entgegenzuhalten, dass dies bisher für die Finanzbehörde keinerlei Relevanz gehabt hat (andernfalls hätte die Angabe des Hr. [Y] über seinen Österreichurlaub nicht derart ohne Konsequenz geblieben sein können). Vom Beschwerdeführer wurden uns in der Zwischenzeit Erklärungen abgegeben, welche wir diesem Antrag als Kopie beilegen.

Wir halten nochmals fest, dass die Schätzungen der Arbeitszeit des Hr. [Y] aus mindestens zwei Gründen nicht den wahren Gegebenheiten entsprechen: einerseits hat Hr. [Y] nicht im Betrieb des Beschwerdeführers gearbeitet und andererseits konnte er nicht für 2 ganze Jahre dort gearbeitet haben, da er sich lediglich im Sommer 2013 zu Besuch in Österreich aufgehalten haben.

Für die geschätzte produktive Arbeitszeit des Beschwerdeführers selbst wird keinerlei Erklärung abgegeben. Somit wird auch nicht ausgeführt, warum diese produktive (= im Sinne der Prüfungsfeststellung gleichzeitig die verrechenbare) Arbeitszeit nicht z.B. auch nur 5 Stunden pro Woche gewesen sein soll. Wir verweisen auf § 184 Abs. 1 BAO, wo eine Anordnung des Gesetzgebers für die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ('Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind') eindeutig sind.

Weiters verweisen wir auf die Aussage des Beschwerdeführers in der Niederschrift vom 30.09.2014. Seine Aussage, dass er für gelegentliche Reparaturen kein Geld erhalten hat, ist so zu verstehen, dass er für seine Leistung keine Zahlungen erhielt. Nicht vorzuwerfen ist ihm aber, dass er sich seine Barauslagen für erforderliche Ersatzteile vergüten hat lassen.

Diese Aussage steht auch überhaupt nicht im Widerspruch zu den Aussagen der beiden Zeugen. Herr [Kunde1] sagt, dass er € 45,00 an Hr. [X] bezahlt hat. Er kann jedoch nicht sagen, ob er diesen Betrag nur für das Material, nur für die Leistung oder für beides bezahlt hat. Herr [Kunde2] wiederum gibt zu Protokoll, dass er den verlangten Betrag für die Arbeitszeit von € 150,00 nicht bezahlt hat. Andere Anhaltspunkte gab es für den Vorwurf, der Beschwerdeführer würde sich mehrmals in Widersprüche verwickeln nicht

- aber kann man in seinen Aussagen tatsächlich Widersprüche erkennen, wenn seine eigene Aussage durch die von der Finanzbehörde angeführten Zeugen eher bestätigt wird als darin Hinweise für ein Leistungsentgelt zu finden?

Branchenkennzahlen

In der Bescheidbegründung wird zunächst ausgeführt, dass für die Ermittlung des Gewinnes in Höhe von 22% des Umsatzes deutsche (!) Branchenkennzahlen herangezogen worden sind. Damit werden aber auch deutsche Preisverhältnisse (Miete, Energie, etc.), deutsche arbeitsrechtliche Vorschriften und deren Entlohnung (Kollektivverträge und Entlohnungssysteme, wie etwa kein Mindestlohn) und deutsches Einkommensteuerrecht (etwa die Gewinnermittlung, Abschreibungsdauer, etc.) für eine österreichische Gewinnermittlung herangezogen!

Die ebenfalls bekannte, in unserer Bescheidbeschwerde angeführte WKO-Studie wird damit verworfen, dass in dieser Studie '... verschiedene Parameter wie Umsatzrentabilität (hat aber mit der Gewinnermittlung nichts zu tun, sondern stellt möglicherweise eine dem deutschen Reingewinnsatz vergleichbare Größe dar; Anmerkung vom Verfassen dieses Vorlageantrages), Material- und Personalanteil sowie Gemeinkosten ...' ausgewiesen werden. 'Mangels Vorlage von relevanten Unterlagen kann die angeführte Studie somit nicht als Entscheidungsgrundlage herangezogen werden'.

Zu diesen Aussagen ist auszuführen, dass offenbar für die Finanzbehörde der Umstand, dass Betriebsausgabengruppen in Prozent vom Umsatz angegeben werden, gegen die Berücksichtigung spricht. Diese Annahme verkennt aber, dass auch die deutschen Werte nichts anderes darstellen (können), als vom Umsatz die Positionen 'Material', 'Personal', 'Abschreibungen', 'Gemeinkosten' und 'Finanzierungserfolg' in Abzug zu bringen und der Saldo (Gewinn oder Verlust) bezogen auf den Umsatz dann den Reingewinn/-verlust in Prozenten auszudrücken.

Es widerspricht der gesetzlichen Anordnung des § 184 Abs.1 BAO, inländische Studien zu diesem Thema zu verwerfen, weil ausländische Studien zu einer höheren Bemessungsgrundlage führen. Ohne zu begründen, warum eine ausländische Studie, die anscheinend ausschließlich mit Gewinn operierende Unternehmen kennt, einer einheimischen Studie der Vorzug gegeben wird, welche als Datenbasis nichts anderes verwendet hat, was auch der österreichischen Finanzbehörde über die Einreichung der ca. 1.000 (!) Steuererklärungen eines Jahres (vor allem des E1a- Formulars) und Jahresabschlüsse/Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ebenso bekannt ist. Denn es ist nicht anzunehmen, dass die in der österreichischen Studie beteiligten Unternehmen zu diesem Zweck andere Gewinnermittlungen aufgestellt haben.

In ihrem Vorlagebericht im Zuge der Beschwerde- und Aktenvorlage nahm die belangte Behörde, neben der ausführlichen Darstellung des Sachverhalts und der verwendeten Beweismittel zum Verfahren wie folgt Stellung:

"1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch den Beschwerdeführer

Aus Sicht der Finanzbehörde besteht auf Grund der Beweislage kein Zweifel, dass der Beschwerdeführer ohne den Besitz einer dementsprechenden Gewerbeberechtigung steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Reparaturarbeiten an KFZ erzielte. Sowohl bei der erstmaligen Kontrolle durch die Finanzpolizei sowie bei der Nachschau ist Herr [X] in seiner Werkstatt beim Verrichten von diversen Arbeiten an KFZ angetroffen worden. Die der Abgabenbehörde vorliegenden Zeugenaussagen belegen eindeutig, dass der Genannte Entgelte erhalten hat. Der Umstand, dass eine genaue Aufschlüsselung der geleisteten Zahlungen nicht genau festgestellt werden konnte, vermag kein Argument des Beschwerdeführers sein, keine steuerpflichtige Einkünfte erzielt zu haben. Wäre es doch ihm im Rahmen der abgabenrechtlichen Mitwirkungspflicht vorbehalten gewesen, dementsprechende Belege und Aufzeichnungen vorzuweisen. Die Tatsache, dass der Beschwerdeführer zweimal unmittelbar bei Reparaturarbeiten angetroffen wurde in Zusammenhang mit den im Ermittlungsverfahren gewonnenen Zeugenaussagen, lassen nach Ansicht der Abgabenbehörde eindeutig die Schlussfolgerung zu, dass es sich bei den Arbeiten in der Werkstatt um eine Einkunftsquelle handelt und die in diesem Zusammenhang erzielten Einnahmen der Steuerpflicht unterliegen. Die Behauptung vom Beschwerdeführer, dass für die Arbeiten nur der Ersatz von Barauslagen erfolgte, erscheint außerhalb jeglicher Lebenserfahrung, zumal eine Werkstätte entgeltlich für monatlich EUR 220,-- (zu Beginn) bzw. EUR 300,-- (in weiterer Folge) angemietet wurde. Es erscheint der Abgabenbehörde unter Berücksichtigung der eingehend erörterten Ermittlungsergebnisse als äußerst unwahrscheinlich, dass vom Beschwerdeführer während des Bezuges von Arbeitslosengeld entgeltlich eine Werkstätte angemietet wird und in weiterer Folge ohne den Erhalt eines Entgeltes für Arbeitsleistungen und ohne Gewinnabsicht Reparaturarbeiten an fremden KFZ durchgeführt wurden bzw. werden. Im Übrigen wird an dieser Stelle auf die im Prüfungsbericht aufgelisteten Bareinzahlung auf das Konto des Beschwerdeführers verwiesen.

2. Mitarbeit von Herrn [Y] / Produktive Arbeitszeit

Betreffend eine etwaige Mitarbeit von Herrn [Y] ist ebenso auf die Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers zu verweisen. Anknüpfungspunkte, welche eine Mitarbeit von Herrn [Y] beim Beschwerdeführer widerlegen könnten, wurden der Abgabenbehörde erst im Zuge des Vorlageantrages vorgelegt. Hierbei handelt es sich anscheinend um eine notarielle Erklärung eines Freundes des Beschwerdeführers aus Rumänien, welche in die deutsche Sprache übersetzt wurde sowie einer zweiten, nicht notariellen, Erklärung einer Bekannten. Zur Glaubwürdigkeit dieser Erklärungen können an dieser Stelle von der Abgabenbehörde keine abschließenden Äußerungen getroffen werden und wird dies sohin

Gegenstand des Beweisverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht sein. Die Errechnung der produktiven Arbeitszeit des Herrn [Y] erfolgte ua auf Grund der Angaben des Genannten vor der Finanzpolizei und ist die Abgabenbehörde mit 10 Stunden pro Woche von einem relativ niedrigen Wert ausgegangen.

An dieser Stelle wird darauf hingewiesen, dass die Mitarbeit des Herrn [Y] unabhängig von der festgestellten Einkunftsquelle des Beschwerdeführers zu betrachten ist. Nicht verkannt wird, dass bei Widerlegung der Mitarbeit von Herrn [Y] im Rahmen des Beweisverfahrens, eine Korrektur der Schätzung zu erfolgen hat.

3. Schätzungsmethode

Hinsichtlich der Einwände des Beschwerdeführers betreffend die von der Abgabenbehörde angewandte Schätzungsmethode wird wie folgt ausgeführt: Nicht bestritten wird, dass auf die von der Abgabenbehörde für die Schätzung herangezogenen Branchenkennzahlen aus Deutschland die österreichischen steuer- und arbeitsrechtlichen Vorschriften sowie die Preisverhältnisse keine unmittelbare Berücksichtigung finden. Die Anlehnung der Schätzung auf die genannte Studie wurde jedoch im Hinblick auf die Reingewinnberechnung eines KFZ-Kleinbetriebes durchgeführt. Wird vom Beschwerdeführer in Zusammenhang mit der von der Abgabenbehörde verwendeten deutschen Studie von steuer- und arbeitsrechtlichen Vorschriften gesprochen, so wird festgehalten, dass der Beschwerdeführer keinerlei derartigen Belastungen durch Einhaltung der angesprochenen gesetzlichen Regelungen unterlegen ist. Weiters, wurden auch etwaige Verwaltungsvorschriften für die Erlangung einer Gewerbeberechtigung nicht eingehalten.

Aus der Sicht der Abgabenbehörde wird angemerkt, dass die vom Beschwerdeführer angesprochene Studie der WKÖ auf gegenständlichen Sachverhalt nicht angewendet werden kann. In der Studie werden Material- und Personalkosten als die größten Aufwandsposten für KFZ-Betriebe beschrieben. Ferner wird dargelegt, dass 40% aller KFZ-Betriebe rote Zahlen schreiben und die Umsatzrentabilität bei Personengesellschaften/Einzelunternehmen bei 0,8% liegt. Beim gegenständlichen Sachverhalt ist jedoch davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer - bis auf die Mietzinszahlung für die Werkstätte - mit keinerlei ins Gewicht fallenden Aufwendungen belastet wurde. Eine Anstellung bzw. Mitarbeit von Herrn [Y] wird vom Beschwerdeführer bestritten, weshalb etwaige Personalkosten - welche laut der WKÖ-Studie ua die größten Aufwendungen darstellen – nicht berücksichtigt werden dürften. Gemeinkosten, wie zB allfällige Investitionen, sind beim Beschwerdeführer nicht angefallen. Ferner unterlag der Beschwerdeführer keinerlei Belastungen durch Sozialversicherungsabgaben oder Mitgliedsbeiträgen für die Wirtschaftskammer. Die Miete für die Werkstätte stellte sohin den einzigen wirklichen 'Aufwandsposten' des Beschwerdeführers dar und erscheint somit eine Umsatzrentabilität von nur 0,8% als lebensfremd. Materialkosten bei Schwarzarbeit fallen naturgemäß erst bei entsprechender 'Auftragserteilung' an und werden diese

ohnedies vom 'Kunden' übernommen bzw. oft schon im Voraus bezahlt. Wird von jemandem Schwarzarbeit verrichtet, so erscheint es aus Sicht der Abgabenbehörde außerhalb jeglicher Lebenserfahrung, dass nur 0,8% vom Umsatz einen Gewinn darstellen. Demnach war die Heranziehung der Studie aus Deutschland, welche eine Umsatzrentabilität von 22 % bei Kleinstbetrieben in der KFZ-Branche anführt, zu Recht erfolgt und spiegelt diese viel eher die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse wider als die vom Beschwerdeführer vorgelegte Studie der WKÖ. Sinn und Zweck einer Schätzung ist es, eine möglichst genaue Darstellung der Besteuerungsgrundlagen zu erhalten und widerspricht es nicht der gesetzlichen Anordnung des § 184 BAO hierfür Vergleichswerte aus Deutschland heranzuziehen. Abschließend wird nochmals darauf hingewiesen, dass mit jeder Schätzung eine gewisse Ungewissheit verbunden ist. Der Beschwerdeführer hat hierfür jedoch mangels Mitwirkung bei der Wahrheitsforschung Anlass gegeben und muss die angesprochene Ungewissheit sohin von diesem in Kauf genommen werden."

Am 15.10.2019 wurde in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführers sowie des Vertreters der belangten Behörde die beantragte mündliche Verhandlung durchgeführt und hierüber folgende auszugsweise wiedergegebene Niederschrift aufgenommen:

"Vorab wird dem Vertreter der belangten Behörde mitgeteilt, dass das Gericht am Freitag, den 11.10.2019 vom steuerlichen Vertreter darüber informiert wurde, dass der Beschwerdeführer am Tag davor, 10.10.2019 verstorben ist.

Die nunmehrige Prozesspartei im gegenständlichen Verfahren lautet daher 'Verlassenschaft nach [X]'.

Das aufrechte Bestehen der Vollmacht des steuerlichen Vertreters wird vom Gericht unter Hinweis auf § 77 Abs 4 WTBG 2017 weiterhin anerkannt.

Namens der nunmehrigen Prozesspartei hat der steuerliche Vertreter gestern, am 14.10.2019, den Antrag auf Senatszuständigkeit zurückgezogen, weshalb die mündliche Verhandlung vor dem damaligen Berichterstatter als zuständigen Einzelrichter durchgeführt wird.

Der Richter trägt die Sache vor und berichtet über den bisherigen Verlauf des Verfahrens samt der Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen (§ 275 Abs 2 BAO).

Der Richter erteilt der beschwerdeführenden Partei das Wort.

Die beschwerdeführende Partei führt aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzt:

Der steuerliche Vertreter legt eine neue ergänzende Stellungnahme (undatiert) vor und erläutert diese.

Der Richter erteilt der Amtspartei das Wort:

Die Amtspartei verweist auf Ihre Feststellungen der Außenprüfung und ergänzt:

Die Amtspartei legt die dem Gericht bislang nicht aktenkundige Stellungnahme der bf Partei vom 25.11.2014 vor.

Zu dem Vorbringen der bf Partei, wonach die WKÖ-Studie zur Ermittlung der Einkünfte heranzuziehen sei, wird wiederholend festgehalten, dass die in der Studie angegebenen 0,8% Umsatzrentabilität nicht plausibel seien.

Der steuerliche Vertreter verweist demgegenüber auf Pkt 4 der in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Stellungnahme, wonach bei Ermittlung der Einkünfte anhand der WKÖ-Studie sich für 2012 und 2013 ein Verlust ergäbe.

Ergänzende Beweisaufnahmen durch den Richter:

1) Der Richter befragt die belangte Behörde, zum Umstand der offensichtlich irrtümlichen Ausführung im Vorlagebericht, wonach Herr [Y] 2x, konkret am 24.7.2013 und am 10.7.2014 von der Finanzpolizei bei der Werkstattbox angetroffen worden sei. Vgl dagegen ua die Stellungnahme der BP zur Beschwerde, wonach das Vorbringen, dass Hr. [Y] am 10.7.2014 NICHT von der Finanzpolizei angetroffen wurde, deswegen nicht aussagekräftig sei, da Hr. [Y] angegeben habe, am Montag, Dienstag und Mittwoch zu arbeiten, jedoch der 10.7.2014 ein Donnerstag war.

Die belangte Behörde führt hierzu aus:

Ja, das ist zutreffend, dass Herr [Y] am 10.7.2014 nicht beim Bf. angetroffen wurde.

2) Der Richter befragt die belangte Behörde, wie aus ihrer Sicht, die im Zuge des Vorlageantrages übermittelten, zum Teil notariell beglaubigten Aussagen zu werten sind, die bestätigen, dass Herr [Y] nur für eine Woche Ende Juli 2013 in Österreich und beim Beschwerdeführer anwesend war.

Die belangte Behörde führt hierzu aus:

Die beiden Aussagen werden nicht weiter in Streit gezogen.

3) Der Richter befragt die Verfahrensparteien zum Umstand, dass bei Abzug des Gewinnfreibetrages nach § 10 EStG im Jahr 2012 ein Fehler unterlaufen ist. Auf Basis der Gewinnschätzung von 3.300 € sollte der Freibetrag (13%) 429 € betragen, und nicht wie in Tz. 4 des Berichts 753 €. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wären entsprechend anzupassen.

Beide Verfahrensparteien haben hierzu kein weiteres Vorbringen.

Der Vertreter der Amtspartei gibt an: Betreffend die Schätzungsbefugnis, betont die belangte Behörde, dass eine solche sehr wohl vorliegt, da im gegenständlichen Verfahren keinerlei Aufzeichnungen geführt wurden bzw. vorgelegt wurden.

Zur Schätzungsmethode gibt die belangte Behörde an, dass die nunmehrige Darstellung durch die steuerl. Vertretung erst im Zuge der mündlichen Verhandlung erfolgte.

Die steuerl. Vertretung bestreitet nicht, dass keine Buchführung vorliegt, oder der belangten Behörde vorgelegt wurde.

Die Verfahrensparteien werden befragt, zur Plausibilität des Arbeitseinsatzes von 10 Wochenstunden des Bf. im Jahr 2013, da in diesem Jahr der Bf. keiner nichtselbständigen Tätigkeit mehr nachging.

Der steuerl. Vertretung entgegnet, dass die von der Prüfung erhobenen Umstände (Bankkonto, Materialeinkauf) gerade das Jahr 2013 betreffen und dementsprechend kein höheres wirtschaftliches Volumen der Tätigkeit des Bf. belegen.

Der Vertreter der Amtspartei merkt an, dass nicht alle Materialeinkäufe übers Internet erfolgen mussten und somit von der BP belegt werden konnten, auch mussten nicht alle Einnahmen aufs Bankkonto des Bf. eingehen.

Der steuerl. Vertreter bestreitet, dass zusätzlich zu der ohnehin bestehenden Steigerung im Jahr 2013 gegenüber 2012, ein zusätzlicher, weiterer Materialeinkauf abseits des Internets stattgefunden hat.

Der Richter erteilt der beschwerdeführenden Partei das letzte Wort (§ 275 Abs 2 letzter Satz BAO).

Die bf Partei beantragt die Stattgabe der Beschwerde.

[...]

Der Richter verkündet den Beschluss, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs 4 BAO schriftlich ergeht."

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der verstorbene [X] (in Folge: Verstorbene) hat in den streitgegenständlichen Jahren eine Kfz-Werkstatt ohne Gewerbeberechtigung betrieben, in welcher er Fahrzeuge gegen Entgelt repariert hat.

Herr [Y] ist im Streitzeitraum nur eingeschränkt für den Zeitraum von einer Woche Ende Juli 2013 für den Beschwerdeführer als Hilfsarbeiter tätig geworden.

Der Beschwerdeführer konnte für den Streitzeitraum keine Aufzeichnungen oder sonstigen Belege im Zusammenhang mit seiner betrieblichen Tätigkeit vorlegen.

Die (gerundeten) Umsätze des Verstorbenen aus dem Betrieb einer Kfz-Werkstätte werden im Jahr 2012 iHv 7.500 € und im Jahr 2013 iHv 13.800 € kalkulatorisch geschätzt.

Unter Berücksichtigung einer Umsatzrentabilität im hier vorliegenden Fall von 12 % im Jahr 2012 und 21 % im Jahr 2013 ergibt sich daraus ein geschätzter Gewinn iHv 900 € im Jahr 2012 und iHv 2.898 € im Jahr 2013.

2. Beweiswürdigung

Das Betreiben einer Kfz-Werkstätte samt Erbringung entgeltlicher Dienstleistungen wird durch die aktenkundigen Beweismittel, wie insbesondere die im Zuge der finanzpolizeilichen Kontrollen aufgenommenen Fotos, den Zeugeneinvernahmen der "Kunden" [Kunde1] und [Kunde2] sowie den Aussagen des Verstorbenen selbst begründet. Darüber hinaus wurde der Verstorbene mit aktenkundigem Straferkenntnis vom 12.11.2013 rechtskräftig von der Bezirkshauptmannschaft Wien-Umgebung des Verstoßes gegen § 366 Abs 1 Z 1 GewO, wegen des entgeltlichen Betriebens einer Kfz-Werkstätte ohne hierfür erforderliche Gewerbeberechtigung, für schuldig erkannt.

Dass Herr [Y] nur Ende Juli 2013 für eine Woche auf Besuch in Österreich war und daher auch nur in diesem Zeitraum für den Verstorbenen tätig sein konnte, ergibt sich aus den im Zuge des Vorlageantrages übermittelten notariell beglaubigt und übersetzten aktenkundigen Aussagen seines Nachbarn am Herkunftsortes. Auch die belangte Behörde brachte in der mündlichen Verhandlung (und zuvor bereits im Vorlagebericht) keine Bedenken gegen die Glaubhaftigkeit der schriftlich vorliegenden Aussagen vor.

Dass der Beschwerdeführer im Streitzeitraum über seine betriebliche Tätigkeit Aufzeichnungen oder sonstige Belege geführt und der Abgabenbehörde vorgelegt hätte, wird auch von ihm selbst nicht behauptet und auch in der mündlichen Verhandlung niederschriftlich zuerkannt.

Die Umsatzschätzung beruht auf einer geschätzten Basis von 240 Arbeitsstunden des Verstorbenen im Jahr 2012 und 400 Arbeitsstunden im Jahr 2013 zuzüglich 10 Arbeitsstunden von Herrn [Y] im Jahr 2013. Gegen die der beschwerdeführenden Partei im Verfahren bekannt gegebene (siehe Seite 5 des Prüfungsberichts) grundsätzliche Ermittlung der produktiven Arbeitsstunden seitens der belangten Behörde wurde auch von der beschwerdeführenden Partei nichts Substantielles entgegnet. Die von der belangten Behörde angenommene Gesamtstundenanzahl (Summe der Arbeitsstunden des Verstorbenen und der in gleichem Umfang angenommenen Arbeitsstunden des Herrn [Y]) iHv 480 Stunden im Jahr 2012 und 800 Stunden im Jahr 2013, war jedoch wie vorstehend zu adaptieren, da nach den Ergebnissen des Beweisverfahrens nicht von einer durchgängigen Mitarbeit des Herrn [Y] in beiden Streitjahren ausgegangen werden konnte, sondern nur im Umfang seines einwöchigen Aufenthaltes beim Verstorbenen im Jahr 2013, in welcher er nach eigenen Angaben 10 Stunden für den Verstorbenen gearbeitet hatte.

Den Bruttostundensatz von 40 € und somit Nettostundensatz von 33,33 € wurde nach Bekanntgabe der beiden Zeugenaussagen von "Kunden" auch von der

beschwerdeführenden Partei nicht weiter substantiell widerlegt und mangels Vorliegen von Rechnungen auch nicht anderweitig glaubhaft gemacht.

Schließlich wurde auch das Ergebnis der von der belangten Behörde vorgenommenen Umsatzschätzung (Arbeitsstunden mal Nettostundensatz) von der beschwerdeführenden Partei selbst zum Ausgangspunkt der weiteren Berechnungen und Vorbringen in der mündlichen Verhandlung gemacht.

Die angenommene Umsatzrentabilität der vom Verstorbenen im Beschwerdezeitraum betriebenen Kfz-Werkstätte stützt sich auf folgende Überlegungen:

Die grundsätzlichen Mietkosten ergeben sich aus den aktenkundigen Beweismittel, wie insbesondere der niederschriftlichen Aussage des Verstorbenen und der übermittelten Mietvorschreibung. Demnach ist im Jahr 2012 von einer Mietdauer von März bis Dezember und einer monatlichen Nettomiete inklusive Betriebskosten iHv 288 € (gerundet) und im Jahr 2013 von einer ganzjährigen Mietdauer und einer monatlichen Bruttomiete inklusive Betriebskosten iHv 320 € (gerundet) auszugehen. Die grundsätzlichen Mietkosten betrugen daher 2.880 € im Jahr 2012 und 3.840 € im Jahr 2013. Aufgrund der eigenen niederschriftlichen Aussage des Verstorbenen, wonach er die Miete nicht alleine bezahle, sondern von seinen beiden Söhnen unregelmäßige Zahlungen für die Mietkosten erhalte, konnten jedoch nicht 100 % der grundsätzlichen Mietkosten als tatsächlich wirtschaftlich getragene Aufwendungen des Verstorbenen herangezogen werden, sondern war ein entsprechender Abschlag vorzunehmen, der die Zuzahlungen der beiden Söhne berücksichtigt. Mangels weiterer Angaben der beschwerdeführenden Partei über das Ausmaß der finanziellen Unterstützung wurde diese im Hinblick auf die niederschriftliche Aussage des Verstorbenen zu seinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen mit 15 % schätzungsweise angenommen, weshalb für die schätzungsweise Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nur Mietaufwendungen (inklusive Betriebskosten) der Kfz-Werkstätte für das Jahr 2012 iHv 2.448 € und für das Jahr 2013 iHv 3.264 € berücksichtigt werden konnten.

Mangels Behauptung und Glaubhaftmachung von für den Verstorbenen tätig gewesenem Mitarbeitern kommt die Berücksichtigung eines etwaigen Personalaufwand im Beschwerdezeitraum nicht in Betracht, wobei die Mitarbeit des Herrn [Y] im Ausmaß von 10 Stunden für eine Woche im Jahr 2013, an dieser Stelle unbeachtet bleiben kann, zumal aktenkundig (siehe Strafverfügung der Bezirkshauptmannschaft Wien-Umgebung vom 23.9.2013) keine sozialversicherungsrechtliche Anmeldung einer (fallweisen) Beschäftigung des Herrn [Y] durch den Verstorbenen erfolgte und eine solche im Verfahren auch nicht behauptet wurde.

Das Vorliegen sonstiger nennenswerter konkreter Gemeinkosten (also außerhalb der Kategorien Miete/Energie/Personal) wurde im Verfahren von der beschwerdeführenden Partei, abgesehen vom Verweis auf die durchschnittlichen Größen laut WKÖ-Studie, nicht ansatzweise belegt und lässt sich vor dem Hintergrund des vorliegenden Sachverhaltes auch kein Hinweis darauf finden.

Zum verbleibenden strittigen Aufwandsposten des Materialeinsatzes behauptet die beschwerdeführende Partei - wiederum allein unter Verweis auf die durchschnittlichen Größen der WKÖ-Studie - einen Anteil bezogen auf den Umsatz von 66 %.

Demgegenüber vertritt die belangte Behörde die Auffassung, dass Materialkosten bei Schwarzarbeit naturgemäß erst bei entsprechender Auftragserteilung anfallen würden bzw ohnedies vom "Kunden" übernommen oder sogar schon im Voraus bezahlt werden würden. Aus Sicht des Gerichts kann keiner der beiden Positionen uneingeschränkt gefolgt werden.

Der Ansicht der beschwerdeführenden Partei ist zu entgegnen, dass auch und gerade im Schätzungsverfahren durchschnittliche Branchenkennzahlen nicht losgelöst von den Besonderheiten der Umstände eines konkret vorliegenden Betriebes auf diesen übertragen und angewendet werden können, sondern der Grad der Vergleichbarkeit mit den "typischen" Betrieben der Branche immer mitzuberücksichtigen ist (vgl schon *Stoll*, BAO-Kommentar, 1935 ff). Dass die Kfz-Werkstätte des Verstorbenen im Hinblick auf einen Arbeitseinsatz von 10 Stunden pro Woche, ohne zusätzliche Mitarbeiter und nur mit einer Hebebühne dem typischen Branchenbetrieb der Kfz-Werkstätten entsprechen würde, wurde im Verfahren auch von der beschwerdeführenden Partei nicht behauptet und widerspräche dies der allgemeinen menschlichen Lebenserfahrung.

Zum Standpunkt der belangten Behörde ist anzumerken, dass die angesprochenen besonderen Geschäftsabläufe im hier vorliegenden Fall zwar durchaus auch eine besondere Kalkulation nahelegen, dass jedoch eine (im Vorlagebericht angesprochene und regelmäßig anzunehmende) Weiterverrechnung des Materialeinkaufes an die Kunden primär Auswirkung auf die Umsatzgröße hat, sich damit jedoch nicht der Materialeinkauf selbst, als gewinnwirksame Aufwandsposition, negieren lässt. Dass die Kunden des Verstorbenen sämtliches erforderliche Material selbst besorgt und zu den Reparaturarbeiten an ihrem Kfz beigesteuert hätten, wurde im Verfahren auch von der belangten Behörde nicht behauptet und widerspräche zudem dem Akteninhalt (vgl die niederschriftlichen Zeugenaussagen der beiden "Kunden").

Aus alledem erscheint eine adaptierte Schätzung eines Materialeinkaufes anhand der im Verfahren geäußerten Branchensätzen im Ausmaß von 55 % des Umsatzes als angemessen.

In abschließender zusammenfassender Aufwandsberücksichtigung von (jeweils gerundet) 33 % (im Jahr 2012) und 24 % (im Jahr 2013) für Miete (inklusive Betriebskosten) sowie 55 % für Materialeinkauf (in beiden Jahren), jeweils bezogen auf den erzielten Umsatz, ergibt sich die geschätzte obige Umsatzrentabilität iHv 12 % im Jahr 2012 und 21 % im Jahr 2013.

Unter Heranziehung dieser solcherart ermittelten Umsatzrentabilität gelangte das Gericht zu den obigen Gewinnschätzungen für die Jahre 2012 und 2013.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdeabweisung)

§ 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."

Dass im vorliegenden Fall der Abgabenbehörde keine Bücher oder Aufzeichnungen vorgelegt wurden, die der Verstorbene nach den Abgabenvorschriften zu führen gehabt hätte, wird auch von der beschwerdeführenden Partei nicht bestritten, weshalb gemäß § 184 Abs 3 BAO schon deshalb eine Schätzungsbefugnis der belangten Behörde gegeben ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Ziel einer Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl zB VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003; VwGH 29.4.2010, 2008/15/0122 und VwGH 22.2.2017, Ra 2017/13/0006), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (zB VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; VwGH 27.1.2016, 2012/13/0068).

Jeder Schätzung ist allerdings nach der ebenso ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine gewisse Ungenauigkeit immanent (zB VwGH 15.5.1997, 95/16/0144; VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166; VwGH 23.2.2012, 2009/17/0127; VwGH 23.4.2014, Ro 2014/13/0022 und VwGH 22.2.2017, Ra 2017/13/0006). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl zB 30.9.1998, 97/13/0033; VwGH 26.9.2000, 97/13/0143; VwGH 19.3.2002, 98/14/0026; VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119-0122 und nochmals VwGH 22.2.2017, Ra 2017/13/0006).

Vor dem Hintergrund des oben in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhaltes waren die Gewinnschätzungen der belangten Behörde dahingehend zu adaptieren, dass

im Jahr 2012 von einem Gewinn iHv 900 € und im Jahr 2013 von einem Gewinn iHv 2.898 € auszugehen ist.

§ 10 EStG lautet auszugsweise:

"(1) Bei natürlichen Personen kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

1. Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag ist der Gewinn, ausgenommen

- Veräußerungsgewinne (§ 24),

- Einkünfte im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 und 2, auf die der besondere Steuersatz des § 27a Abs. 1 angewendet wird, und

- Einkünfte im Sinne des § 30, auf die der besondere Steuersatz des § 30a Abs. 1 angewendet wird.

2. Der Gewinnfreibetrag beträgt:

- Für die ersten 175 000 Euro der Bemessungsgrundlage 13%,

- für die nächsten 175 000 Euro der Bemessungsgrundlage 7%,

- für die nächsten 230 000 Euro der Bemessungsgrundlage 4,5%,

insgesamt somit höchstens 45 350 Euro im Veranlagungsjahr.

3. Bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30 000 Euro, höchstens daher mit 3 900 Euro, steht der Gewinnfreibetrag dem Steuerpflichtigen für jedes Veranlagungsjahr einmal ohne Investitionserfordernis zu (Grundfreibetrag).

[...]"

Zur Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren die oben geschätzten Gewinnbeträge daher jeweils um einen Gewinnfreibetrag iHv 13 % zu kürzen, woraus sich Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2012 iHv 783 € und im Jahr 2013 iHv 2.521,26 € ergeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG 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 von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor (vgl VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006), weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 12. November 2019