

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Senatsvorsitzende Dr.ⁱⁿ Natalie Brennstener, den Richter Mag. Dr. Thomas Leitner sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 14. Juli 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 13. Juni 2016 betreffend

- Umsatzsteuer 2012
- Umsatzsteuer 2013
- Umsatzsteuer 2014
- Festsetzung Umsatzsteuer 1/2015, 2/2015 und 3/2015
- Einkommensteuer 2014
- Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2014

zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 4. Oktober 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer erklärte für die Jahre 2012 bis 2014 neben ig Erwerben und Vorsteuern aus ig Erwerben, folgende steuerbaren Umsätze (KZ 000) und ig Lieferungen (017):

	KZ	2012	2013	2014
steuerbarer Umsatz	000	€ 122.187,04	€ 13.630.660,29	€ 30.824.109,28
ig Lieferungen	017	€ 122.187,04	€ 13.630.660,29	€ 30.824.109,28

Die Umsatzsteuerbescheide wurden erklärungsgemäß veranlagt.

Im Jahr 2016 fand betreffend die Jahre 2012 – 2015 eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Dabei wurde ua die Feststellung getroffen, dass kein steuerbarer Umsatz in Österreich und folglich keine ig Lieferungen stattgefunden haben. Der steuerbare Umsatz wurde mit € 0 festgestellt. Ig Lieferungen hätten demzufolge nicht stattgefunden. Ein ig Erwerb sei jedoch aufgrund Art 3 Abs 8 UStG 1994 bewirkt worden.

Die belangte Behörde folgte den Feststellungen der Prüfung, nahm das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2014 wieder auf und erließ neue Sachbescheide sowie Bescheide über die Umsatzsteuerfestsetzung 1-3/2015. Weiters wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2014 wiederaufgenommen und ein neuer Einkommensteuerbescheid erlassen. Für das Jahr 2014 erging darüber hinaus ein Anspruchszinsenbescheid.

Der zu diesem Zeitpunkt steuerlich vertretene Beschwerdeführer erhob mit Schriftsatz vom 14.7.2016 Beschwerde gegen die neuen Sachbescheide und die Bescheide über die Umsatzsteuerfestsetzung 1-3/2015 sowie gegen den Anspruchszinsenbescheid.

Mit Schriftsatz vom 15.9.2016 (Datum Aufgabe Poststempel) wurde ein ergänzendes Schreiben zur Beschwerde vom 14.7.2016 eingebracht. Dieses Schreiben lautete auszugsweise wie folgt:

„Begründung zur Beschwerde

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Die Außenprüfung hat in der Niederschrift und im Prüfungsbericht die Wiederaufnahme des Verfahrens mit einer standardisierten Floskel „dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit ist gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorrang zu gewähren ist, begründet.“

Sie hat dabei nicht in Betracht gezogen, dass die Abgabenfestsetzung aufgrund aller offengelegten Tatsachen in Form von rechtskräftigen Bescheiden erfolgt ist.

Es findet sich auch kein Hinweis darauf, dass gegenüber dem Veranlagungsstand neue Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind, die zu einer anderen rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes führen könnten. Wir weisen nochmals ausdrücklich darauf hin, dass dem Finanzamt alle sachverhaltsrelevanten Tatsachen seit langem bekannt waren. Dies ergibt sich auch aus [...].

Das Finanzamt hat also bereits die maßgeblichen Umstände ermittelt und hat somit bereits bei der Erlassung der Bescheide über den selben behördlichen Wissensstand verfügt, wie bei der

Prüfung. [...]. Weiters spricht die Uneinbringlichkeit der Abgabenvorschreibungen gemäß § 235 BAO gegen eine Wiederaufnahme und auch eine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO wegen der Existenzgefährdung durch die Abgabennachforderung und gegen Treu und Glauben ist gegeben.

Da somit keine Wiederaufnahmegründe vorlagen, haben die Organe des Finanzamtes die Ermessensübung in nicht rechtskonformer Weise vorgenommen.

Die ursprünglichen Bescheide sind somit rechtskräftig und im Rechtsbestand zu belassen.

2. Vertrauensschutz

Der Abgabenschuldige hat fast alle Sorgfaltspflichten erfüllt und somit die Grundlage für den Vertrauensschutz gelegt. Im Gegensatz dazu ist das Finanzamt der amtswegigen Ermittlungsverpflichtung in keiner Weise nachgekommen, wobei es für die Behörde ein Leichtes wäre, die Erwerbsbesteuerung der Abnehmer nachzuprüfen. Dem Steuerpflichtigen ist dieses Unterfangen hingegen schwierig bis unmöglich und damit somit nahezu unzumutbar. Der Abgabenschuldige wird sich aber weiterhin bemühen, die geforderten Unterlagen und Nachweise beizubringen. [...].“

Die steuerliche Vertretung stellte den Antrag auf ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Mit Schreiben vom 17.10.2016 nahm der Prüfer zur Beschwerde vom 14.7.2016 bzw. Ergänzung der Beschwerde vom 15.9.2016 Stellung.

Mit Schriftsatz vom 7.11.2016 langte bei der belangten Behörde eine Gegenäußerung der steuerlichen Vertretung ein.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 1.12.2016 (zugestellt am 6.12.2016) wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen „Wiederaufnahme gem § 303 BAO Umsatzsteuer 2012, Umsatzsteuerbescheid 2012, Wiederaufnahme gem § 303 BAO Umsatzsteuer 2013, Umsatzsteuerbescheid 2013, Wiederaufnahme gem § 303 BAO Umsatz- u. Einkommensteuer 2014, Umsatz- u. Einkommensteuerbescheid 2014, Anspruchszinsenbescheid 2014, Umsatzsteuerfestsetzung 1-3/2015 vom 13.06.2016“ ab.

Mit Schriftsatz vom 22.12.2016 stellte die steuerliche Vertretung einen Vorlageantrag, mit der Begründung, dass als einziger Wiederaufnahmegrund die Feststellung der Betriebsprüfung genannt sei, dass keine Warenlieferung nach Österreich vorläge. Der vom Finanzamt ermittelte Sachverhalt bleibe zweifelhaft. Ohne Tatsachenfeststellungen könne es zu keinem Hervorkommen neuer Tatsachen kommen. Mit dem bloßen Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungsverpflichtung sei die Behörde nicht von ihrer Ermittlungspflicht nach § 115 BAO entbunden worden.

Darüber hinaus wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat gestellt.

Der Akt wurde dem Verwaltungsgericht am 15.5.2017 vorgelegt.

Nach Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens durch das Bundesfinanzgericht betreffend den Vorlageantrag, wurde der Vorlageantrag mit Beschluss vom 9.6.2020 als zurückgenommen erklärt. Dagegen wurde Revision eingebracht. Mit Erkenntnis vom 22.9.2021 wurde der Beschluss vom Verwaltungsgerichtshof aufgehoben.

Das Verfahren wurde folglich vor dem Bundesfinanzgericht fortgesetzt.

Auf telefonische Nachfrage des Gerichts am 1.6.2023 teilte die steuerliche Vertretung mit, dass die Vollmacht im August 2022 zurückgelegt worden ist.

Mit Beschluss vom 7.6.2023 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer um Bekanntgabe einer etwaig neuen steuerlichen Vertretung.

Darüber hinaus wurde der Beschwerdeführer auf eine mögliche Fristversäumnis betreffend die Beschwerden Bezug nehmend auf die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2012-2014 und Einkommensteuer 2014 hingewiesen.

Die Zustellung erfolgte mit internationalem Rückschein an den Beschwerdeführer in Polen am 14.6.2023.

Es erfolgte keine Beantwortung des Schreibens.

Die Ladung zur mündlichen Verhandlung an den Beschwerdeführer wurde nachweislich am 16.8.2023 zugestellt. Die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 4.10.2023 in Abwesenheit des Beschwerdeführers statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer hatte von 27.2.2008 bis 25.4.2016 seinen Hauptwohnsitz an der Adresse ***1***, ***Adr***. Unterkunftgeberin war seine Mutter ***AK***, die ebenfalls dort ihren Hauptwohnsitz hat.

Im Anschluss hat der Beschwerdeführer den Wohnsitz in Österreich aufgegeben.

Am 16.8.2012 meldete der Beschwerdeführer am Standort ***1***, ***Adr*** das Handelsgewerbe mit Ausnahme der reglementierten Handelsgewerbe, zu welchem insbesondere der Handel mit Medizinprodukten, Waffen und pyrotechnischen Artikel zählen, an. Der Standort des Gewerbes befand sich in einer Wohnhausanlage.

Die Gewerbeberechtigung wurde mit Wirksamkeit 28.4.2015 zurückgelegt.

Der Beschwerdeführer betrieb seine Geschäfte hauptsächlich über Internet aus Polen. Er ist verheiratet und hat zwei Kinder. Der Lebensmittelpunkt ist in Polen. Seine Gattin betreibt in Polen ein Transportunternehmen.

Am 12.9.2012 wurde dem Beschwerdeführer die UID-Nummer zugeteilt.

Im MIAS wurden vom Beschwerdeführer Lieferungen in andere Mitgliedstaaten gemeldet, ebenso sind für den Beschwerdeführer ig Erwerbe (ohne sonstige Leistungen) aus anderen Mitgliedstaaten angemerkt.

Der Beschwerdeführer erklärte in den Jahr 2012 bis 2014 steuerbare Umsätze in Österreich, ig Lieferungen und ig Erwerbe.

Im Jahr 2014 erklärte der Beschwerdeführer Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv € 86.608,00.

Der Beschwerdeführer legte im Zuge der Betriebsprüfung Aufzeichnungen vor, darunter auch Grundaufzeichnungen (Bankauszüge, Transportpapiere, Rechnungen, Lieferscheine).

Es wurden keine Versand- bzw. Transportpapiere für die erklärten ig Erwerbe vorgelegt.

Weiters lagen keine ordnungsgemäßen Versandpapiere für die erklärten ig Lieferungen vor.

Die vom Beschwerdeführer geführten Aufzeichnungen (inkl. Grundaufzeichnungen) weisen folgende Mängel auf:

- Keine Aufzeichnungen (Transportpapiere) über die ig Erwerbe
- den Ein- und Ausgangsrechnungen fehlen oft typische, im normalen Geschäftsbetrieb übliche Angaben (zB Telefonnummer, Mailadresse, Bearbeiter, Kontaktdaten, Gebrauchsspuren)
- Rechnungen fehlen die gesetzlichen Erfordernisse
- Unstimmigkeiten bei den Rechnungen
- auf einem Großteil der vorgelegten Frachtbrieife ist das Datum der Warenübernahme nicht angegeben
- die Eingangsrechnungen sind tw nicht im Original vorhanden
- fehlerhafte Aufzeichnungen iZm MIAS Daten
- unvollständige Vorlage der Unterlagen

Es ist somit festzustellen, dass nicht alle Geschäftsfälle ordnungsgemäß erfasst wurden und es somit in den Streitjahren zu Verkürzungen gekommen ist.

Der Beschwerdeführer legte Rechnungen iZm dem Erwerb und der Lieferung von Waren (ua Stahl und Kaffee).

Die vom Beschwerdeführer in den Rechnungen angeführte Ware ist nicht nach Österreich gelangt.

Der Beschwerdeführer verwendete gegenüber seinen Lieferanten seine österreichische UID Nummer.

Geschäftspartner waren überwiegend Unternehmer aus Polen, Tschechien, der Slowakei und Bulgarien. Ein Großteil der Bankverbindungen der Lieferanten und Kunden waren im Raum Polen.

Die jeweiligen UID-Nummern der Geschäftspartner wurden jeweils kurz vor den ersten Geschäftsabwicklungen vergeben.

Die Umsatzsteuer für die vom Beschwerdeführer erklärten ig Erwerbe wurde in den jeweiligen Bestimmungsländern nicht entrichtet.

2. Beweiswürdigung

Der Standort des Gewerbes (entspricht der damaligen Wohnadresse des Beschwerdeführers) befindet sich an der Adresse ***1***, ***Adr***. Aufgrund der Streetview Ansicht ist erkennbar, dass es sich um eine Wohnhausanlage handelt.

[...]

Ermittlungen zu den Geschäftsfällen im Jahr 2012:

Laut der vom Beschwerdeführer vorgelegten Belegsammlung wurde das erste größere Geschäft am 7.11.2012 abgewickelt. Der Beschwerdeführer kaufte demzufolge 22,06 t Stabstahl um € 11.920,00 von der Fa X, ***AdrX***. Die Eingangsrechnung trägt die Nummer 1/2012, was auf den ersten Geschäftsfall dieser Firma deutet. Auf der Rechnung wurde keine abweichende Abholadresse angemerkt. Anhand der Streetview Ansicht ist ersichtlich, dass es sich um ein Wohnhaus handelt.

[...]

Am selben Tag verkaufte der Beschwerdeführer diesen Stahl laut Rechnung Nr 1/11/2012 an die Fa ***Y***, ***AdrY***. Die E-Mail lautet: ***MailY***.

Sowohl der Name als auch die E-Mail-Adresse deuten auf ein Tattoo Studio hin. Anhand der Street View Ansicht ist ersichtlich, dass es sich um ein Wohnhaus handelt.

Street View Fa ***Y***

[...]

Die vorgelegten Unterlagen wiesen folgende Unstimmigkeiten auf:

- weder die Eingangsrechnung noch die Transportpapiere wiesen Spuren eines Postversandes auf;
- bei der Eingangsrechnung handelte es sich um kein Original;
- obwohl der Lieferant seinen Sitz in Prag hatte, schien auf der Rechnung ein polnisches Bankkonto auf;
- auf der Rechnung des Lieferanten war keine Telefonnummer angegeben.

Die UID Nummern aller drei Unternehmer wurden erstmals im Jahr 2012 vergeben.

Anhand der vorgelegten Aufzeichnungen ist erkennbar, dass im Jahr 2012 mit diesem Lieferanten und diesem Abnehmer insgesamt 10 Geschäftsfälle abgewickelt wurden. Aus der Nummerierung kann geschlossen werden, dass sowohl der Lieferant als auch der Beschwerdeführer im Jahr 2012 nur diese 10 Warengeschäfte abgewickelt haben.

Weitere Ermittlungen der Außenprüfung:

Im Zuge der Außenprüfung wurde der Beschwerdeführer ersucht folgende Fragen in Zusammenhang mit den Geschäftsabwicklungen zu beantworten:

„1. Wie folgt stimmen die im MIAS (MwSt-Informationsaustauschsystem) gespeicherten Daten nicht mit den Daten Ihrer Buchhaltung (Kto. 5301) überein.

Ebenso gibt es Differenzen zwischen Ihrem Konto Warenerlöse ig Lieferungen (Kto. 4005) und den Daten in Ihren zusammenfassenden Meldungen.

Sie werden ersucht, die Differenzen aufzuklären.

2. In der Anlage übermittle ich Ihnen eine Aufstellung über Ihre wichtigsten Lieferanten und Kunden der Jahre 2012 und 2013 sowie die wichtigsten Lieferanten der Jahre 2014 und 2015.

Bitte ergänzen Sie beim jeweiligen Lieferanten bzw. Kunden folgende Daten:

Ansprechpartner (natürliche Personen):

-Name

-Telefonnummer

-E-Mail

-sowie die Sprachkenntnisse des Ansprechpartners

3. Laut den der Bp vorgelegten Unterlagen wurden ein Großteil der von Ihnen gehandelten Güter am selben bzw. am nächsten Tag ein- und verkauft. Teilweise sind sogar noch am selben Arbeitstag sowohl die Abbuchung für den Warenkauf als auch die Abbuchung für den Warenverkauf auf Ihrem Bankkonto gebucht. Auch der Transport durch einen Frachtführer

wurde offensichtlich innerhalb dieser kurzen Zeitspanne organisiert.

Bitte legen Sie Unterlagen (nicht den Frachtbrief) vor die belegen, dass, nach dem Wareneinkauf beim Lieferanten, ein Frachtführer gesucht, gefunden und beauftragt wurde.

4. Als *ig* Lieferung bezeichnet man Lieferungen zwischen Unternehmern in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten.

Für *ig* Lieferungen hängt die Steuerbefreiung im Wesentlichen von folgenden Voraussetzungen ab (Art. 7 Abs. 1 UStG):

- Die Unternehmer oder der Abnehmer befördert oder versendet den Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet.
- Der Abnehmer ist ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat.
- Der Erwerb des Liefergegenstandes ist beim Abnehmer im betreffenden Mitgliedstaat steuerbar (Erwerbsbesteuerung).
- Die genannten Voraussetzungen sind buchmäßig nachzuweisen u. a. durch Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer) des Abnehmers der Lieferung (Art. 7 Abs. 3 UStG).

Weiters gelten für die Rechnung folgende Formalvorschriften:

- Hinweis auf die Steuerfreiheit (Art. 11 Abs. 1 UStG) und
- Angabe der UID-Nummer des liefernden Unternehmers und seines Abnehmers (Art. 11 Abs. 2 UStG).

Die UID-Nummer des Abnehmers ist hier von Bedeutung. Mit dieser der Kunde nach, dass er als Unternehmer Gegenstände für ihr oder sein Unternehmen erwirbt und die Lieferung in ihrem oder seinem Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterzieht.

Das Pendant zur *ig* Lieferung stellt der *ign* Erwerb dar. Der Ort des *ign* Erwerbs und somit die Besteuerung hat grundsätzlich dort zu erfolgen, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.

Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID, so gilt der Erwerb zusätzlich in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt. In diesem Fall ist der Erwerber nicht zum Abzug der auf den *ign* Erwerb entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer berechtigt.

Dies gilt in jedem Fall, in dem die UID eines anderen Mitgliedstaates verwendet wird als jene des Mitgliedstaates, in dem die Warenbewegung tatsächlich endet. Weist der Erwerber die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat nach, kann die zusätzliche Erwerbsteuer berichtigt werden (vgl. Art. 3 Abs. 8 letzter Satz UStG 1994). Der Nachweis der Besteuerung im Bestimmungsland kann durch Vorlage der entsprechenden Erklärung (UVA), des Zahlungsbeleges sowie zusätzlich einer Aufstellung der *ign* Erwerbe dieses Zeitraumes erbracht werden.

Für die Beurteilung ob bei denen in Pkt. a) angeführten Geschäftsfällen *ign* Erwerbe bzw. *ig* Lieferung vorlagen sind daher Beginn und Ende der Warenbewegung maßgeblich.

Sie werden daher aufgefordert Beginn und Ende der Warenbewegung in die beiliegende Aufstellung einzutragen.

Außerdem werden Sie aufgefordert Transportpapiere, für die als ig Erwerbe erklärten Geschäftsfälle, vorzulegen, da die der Bp vorgelegten Unterlagen nur Transportpapiere über die Lieferungen beinhalten.

Sollten die Waren nicht nach Österreich gelangt sein schulden Sie, wie oben ausgeführt, die Erwerbsteuer in Österreich bis Sie die Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat nachgewiesen haben. Außerdem wären die Rechnungen sowie die zusammenfassenden Meldungen von den Lieferanten sowie an die Abnehmer zu berichtigen.

- *Wurde von Ihnen Umsatzsteuer in Tschechien, der Slowakei oder Bulgarien abgeführt?*

*5. Der Bp wurde ein Lagervertrag über ein Lager in ***OK*** (CZ) vorgelegt.*

- *Wie groß ist die angemietete Fläche?*
- *Laut Google Earth existiert an diesem Standort nur ein Bürogebäude. Bitte legen Sie Fotos des Gebäudes sowie der Lagerräumlichkeiten vor.*
- *Hatten Sie eigenes Personal an diesem Standort?*
- *Welche natürlichen Personen haben die Transportpapiere abgewickelt?*
- *Wurden an diesem Standort jemals für Sie Waren ent- bzw. beladen oder eingelagert?*
- *Wenn ja, legen Sie bitte die Abrechnungen über diese Dienstleistungen vor.*

*6. Ein Großteil Ihrer Lieferanten und Kunden haben Ihr Bankkonto bei Banken im Raum ***K*** (PL) (tschechische Lieferanten wie auch bulgarische Abnehmer).*

- *Gibt es plausible Erklärungen für dieses Phänomen?*

7. Auf den meisten Ihrer Ein- und Ausgangsrechnungen fehlen oft typische, im normalen Geschäftsbetrieb übliche, Angaben wie Telefonnummer, Mailadresse, Bearbeiter, Kontaktdaten usw. der Lieferanten bzw. Kunden. Keine Ihrer Geschäftspartner verfügen über einen Internetauftritt. Laut Google Earth befinden sich an den angegebenen Firmenstandorten nur Wohngebäude. Laut Firmenstempel dürfte einer Ihrer Abnehmer für Stahl ein Tattoostudio betreiben.

- *Wie erklären Sie sich diese abnormen Geschäftsdokumente?*
- *Wie konnten Sie diese Geschäftspartner ausfindig machen?*
- *Hatten Sie eigenes Personal an diesem Standort?*

8. Bei einem Großteil Ihrer Lieferanten und Kunden wurde die UID-Nummer erst kurz vor dem ersten Geschäftsfall mit Ihnen vergeben bzw. wurde sie innerhalb von kurzer Zeit wieder beschränkt.

- *Haben Sie eine plausible Erklärung dafür?*

9. Wie aus der Nummerierung der Ein- und Ausgangsrechnungen (ER trägt Rechn. Nr. 1/2012, AR trägt Rechn. Nr. 1/2012 usw.) ersichtlich wurden sowohl bei Ihnen als auch bei Ihrem ersten Lieferanten, der Fa. X, im Rumpfbjahr exakt die gleiche Zahl an Geschäftsfällen ausgeführt.

- Haben Sie eine plausible Erklärung dafür?

10. Auf einem Großteil der vorgelegten Frachtbrieife ist das Datum der Warenübernahme nicht angegeben.

- Haben Sie eine plausible Erklärung dafür?

11. Weder die Eingangsrechnungen noch die Frachtpapiere weisen typische Merkmale eines Postversandes auf.

- Haben Sie eine plausible Erklärung dafür?

12. Wie schon zu Prüfungsbeginn persönlich besprochen sie sowohl die angefallenen Lebenshaltungskosten wie auch die Deckung dieser Kosten im Prüfungszeitraum bekanntzugeben.“

Darüber hinaus wurde der Beschwerdeführer ersucht folgende Fragen zu beantworten:

„Sie haben mit Eingangsrechnung 1/2015 vom 9.1.2015 von der Fa. ***T*** s.r.o. (CZ), ***AdrT***, 43.200 Packungen ***Kaffee*** 500 g um € 134.812,06 gekauft.

Die Bezahlung erfolgte am gleichen Tag auf das polnische Bankkonto der Firma.

Laut der vorgelegten Unterlagen wurde die Bestellung ebenfalls am 9.1.2015 in ***1*** (AT) ausgeführt. Laut diesem Dokument sollte die Ware selbst transportiert werden. Auf dieser Bestellung befinden sich sowohl der Stempel und die Unterschrift der Fa. ***T*** s.r.o. wie auch Ihr Firmenstempel und die Unterschrift.

- Wie kommt der Firmenstempel der Fa. ***T*** s.r.o. auf dieses Dokument in Ihren Unterlagen.

Aus der vorgelegten Bestätigung über den Empfang der Ware, die offensichtlich in ***O*** (CZ) ausgefertigt wurde und ebenfalls mit 9.1.2015 datiert geht hervor, dass die Ware in Ihrem Namen abgeholt wurde.

- Wo genau wurde die Ware abgeholt (Adresse des Lagers o.ä.)?
- Wann wurde die Ware abgeholt?
- Von wem (Name des Abholers) wurde die Ware abgeholt?
- Wohin wurde die Ware transportiert?
- Wo wurde Sie entladen?
- Wann wurde die Ware entladen?
- Wurde die Ware vor dem Weiterverkauf gelagert?
- Falls die Ware mit eigenem Transportmittel transportiert wurde bitte um Bekanntgabe der Zulassungsnummer des Fahrzeuges sowie den Namen des Fahrers.
- Sollte die Ware durch eine Fremdfirma transportiert worden sein bitte um Vorlage der Frachtpapiere sowie der entsprechenden Abrechnung.

*Laut Ausgangsrechnung 3/1/2015 wurden die 21.600 kg Kaffee an die Fa. ***UR*** (PL) weiterverkauft.*

- Wurde das Geschäft durch jemanden vermittelt? Wenn ja, bitte Name, Anschrift, Firmendaten und Kontoaktpersonen bekanntgeben.*
- Wer hat den Transport an den Kunden organisiert?*
- Von wem wurde die Ware beladen?*
- Von wem wurde die Ware transportiert?*
- Wohin wurde die Ware transportiert?*
- Bitte Transportpapiere vorlegen.*

*Wenig überraschend erfolgte auch die Zahlung der Fa. ***UR*** (PL) per 9.1.2015.*

In Folge wurden noch zahlreiche Geschäfte mit den gleichen Lieferanten und Kunden in ähnlicher Form (andere Waren bzw. Warenmengen) abgewickelt. Sollten es bei diesen Geschäftsfällen zu wesentlichen Abweichungen (z. B. Bestimmungsort) gegenüber dem oben geschilderten Geschäftsfall aufgetreten sein bitte dies bekanntgeben. Die Transportpapiere sind für alle Geschäftsfälle vorzulegen.

Mit E-Mail über die Buchhalterin vom 9.3.2016 erfolgte folgende Beantwortung des Beschwerdeführers:

„Auf die mir gestellten Fragen gebe ich der Reihe nach folgende Antworten:

- 1. Ein Fehler (Schreibfehler) von mir (Verwechslung). Während meiner Tätigkeit wurde ein Verkauf an die unterschiedlichen Abnehmer d.h. sowohl in Polen wie auch nach Ausland durchgeführt*
- 2. Wird nachgereicht von Herrn ***Bf1*** in den nächsten Tagen*
- 3. Kann das leider nicht erklären*
- 4. Wird nachgereicht von Herrn ***Bf1*** in den nächsten Tagen.*
- 5. Ich habe weder in Tschechien, der Slowakei noch in Bulgarien die Umsatzsteuer entrichtet.*
- 6. Die Lagerfläche wäre mit ca. 500 m² bis 1000 m² zu bezeichnen, die Fotos zumindest von außen (falls mir von innen die Fotos zu machen erlaubt wird, dann auch diese) werden nachgereicht, nein, dort hatte ich kein Personal beschäftigt, Abwicklung von Transportpapieren wurde von Frau ***2*** (den Nachnamen kenne ich nicht) durchgeführt, ob die Ware dort ent- bzw. beladen oder eingelagert war, ist mir entgangen, falls irgendwelche diesbezügliche Unterlagen gibt, dann nur per E-mail wurde der Geschäftsverkehr abgewickelt (da aber mein Computer von polnischen Polizei bzw. CBA/Zentralbüro für Bekämpfung der Korruption/ beschlagnahmt wurde, ist mir nicht möglich diese Unterlagen nachzureichen)*
- 7. Das war mir zwar bewusst, aber dieser Tatsache schenkte ich keine Bedeutung bzw. Interesse, da die Tschechen dort ein Konto bei einer Bank hatten, könne ich aus geographischen Gründen verstehen, in Bezug auf die anderen Geschäftspartner weiß ich nicht aus welchen Grund wurden die Konto bei polnischer Bank. Niemals habe ich vermutet, dass diese Tatsache von Bedeutung sein sollte.*

8. Da es keine genaueren Daten von meinen Abnehmern zu finden waren, kann ich das nur so erklären, dass diese Firmen sich bei mir aufgrund von einer Empfehlung oder dadurch ich mich als Warenkäufer oder-Verkäufer mich auf der Internetseite bussinesoferty.com annonciert habe, meldeten. Mit derzeit haben sich mehrere Interessenten bei mir gemeldet

9. Diese Tatsache kann ich nicht erklären. Der Lieferant hat mir die Ware geliefert und erst dann wurde dafür bezahlt, der Kunde hat mir das Geld überwiesen und das war für mich von Bedeutung. Dass die UID-Nummer von meinen Geschäftspartnern dann nicht mehr gültig waren, war für mich nach Beendigung der Transaktion nicht mehr von Bedeutung.

10. In Bezug auf diese Frage würde Ich meinen, dass Fa. X. hat mich als Kunden extra geführt, d.h. jede Kunde hat eigene fortlaufende Nummerierung und so war er auch im Geschäftsjahr fortgeführt (reine Vermutung von mir).

11. Für das Fehlen des Datums der Warenübernahme habe ich keine Erklärung (niemals habe ich darauf geachtet). Ich war eher der Meinung, dass die Angaben an den Frachtpapieren richtig waren. Bei der Kennzahl 4 und 21 bei den CMR (Frachtpapieren) war das Datum eher eingeführt

12. Eine Aufstellung der Lebenshaltungskosten wird demnächst nachgereicht

Die Bestells- und Übernahmebestätigung von ***Kaffee*** vom 9.1.2015 wurde nicht von mir erstellt. Daher die unrichtige Form der Papiere. Ich habe keine weitere Erklärung dafür. Die Rechnung Nr. 1/2015 bezieht sich auf die Ware, die auf der Bestells- und Abnahmebestätigung ersichtlich ist.

Zu der Geschäftsbeziehung mit der Fa ***UR*** möchte ich angeben, dass für mich wichtig war die Geschäftsabwicklung. Ob Firma ***W*** auch eine Berechtigung für Handel hatte, habe ich im polnischen Register nicht überprüft bzw. nachgeschaut.“

Die Aussage des Beschwerdeführers, dass Unstimmigkeiten nicht erklärt werden konnten, bzw. die Differenzbeträge iZm den MIAS-Daten auf Schreibfehlern bzw. Verwechslungen beruhen, ist nicht glaubhaft, da es sich hier um Beträge tw im 7-stelligen Bereich handelt.

Weitere Unterlagen bzw. Beweismittel (mit Ausnahme einer Aufstellung der Lebenshaltungskosten) wurden nicht nachgereicht.

In den Folgejahren ergeben sich aufgrund der Beantwortung durch den Beschwerdeführer zusammenfassend weitere Unstimmigkeiten bei den Geschäftsabwicklungen:

- der Beschwerdeführer konnte weder die Namen, die Telefonnummer noch die E-Mail Adressen seiner Kunden/Lieferanten bekanntgeben;
- der Umstand, dass ein Großteil der von ihm gehandelten Güter am selben bzw. am nächsten Tag ein- und verkauft und bezahlt worden sind, konnte nicht erklärt werden;

- der übliche Ablauf (Abwicklung mit einem Transporteur, Zeitspanne, Suche, Beauftragung etc) wurde nicht beantwortet;
- es wurden keine Transportpapiere über ig Erwerbe vorgelegt;
- entgegen der zusammenfassenden Meldungen sowie der Rechnungen wurden die Waren laut Aussage des Beschwerdeführers nicht nach Österreich geliefert;
- den Ein- und Ausgangsrechnungen fehlen oft typische, im normalen Geschäftsbetrieb übliche Angaben (zB Telefonnummer, Mailadresse, Bearbeiter, Kontaktdaten), bzw mangelt es an Gebrauchsspuren;
- keiner der Geschäftspartner verfügte über einen Internetauftritt;
- an den angegebenen Firmenstandorten diverser Kunden und Lieferanten befinden sich nur Wohngebäude;
- es konnten keine geeigneten Unterlagen über das Auffinden der Geschäftspartner vorgelegt werden;
- bei einem Großteil der Lieferanten und Kunden wurde eine UID-Nummer erst kurz vor dem ersten Geschäftsfall vergeben bzw. sie wurde innerhalb von kurzer Zeit wieder beschränkt;
- auf einem Großteil der vorgelegten Frachtbriefe ist das Datum der Warenübernahme nicht angegeben;
- weder die Eingangsrechnung noch die Frachtbriefe weisen typische Merkmale eines Postversandes auf.

Die Feststellungen hinsichtlich der Mängel beruhen auf den im Bericht über das Ergebnis der beim Beschwerdeführer durchgeführten Außenprüfung dargelegten Feststellungen der belangten Behörde, denen vom Beschwerdeführer nicht entgegengetreten wurde.

Trotz seiner Absichtserklärung, diverse Unterlagen nachzureichen und Nachweise zu erbringen, hat der Beschwerdeführer diese bis dato nicht vorgelegt bzw keine diesbezüglichen Nachweise erbracht. Die Aussagen sind widersprüchlich und nicht glaubhaft. Konkrete Fragen wurde nicht oder nur sehr unbestimmt beantwortet.

In freier Beweiswürdigung kann vor diesem Hintergrund als erwiesen angenommen werden, dass die Ware nicht nach Österreich gelangt ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Umsatzsteuer

Gem § 1 Abs 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gem Art 1 Abs 1 UStG 1994 unterliegt der Umsatzsteuer auch der ig Erwerb im Inland gegen Entgelt. Nach Abs 2 liegt ein ig Erwerb gegen Entgelt vor, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Ein Gegenstand gelangt bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates, auch wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat;
2. der Erwerber ist
 - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, oder
 - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, und
3. die Lieferung an den Erwerber
 - a) wird durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt und
 - b) ist nach dem Recht des Mitgliedstaates, der für die Besteuerung des Lieferers zuständig ist, nicht auf Grund der Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerfrei.

Gem § 3 UStG 1994 sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

Gem § 3 Abs 7 UStG 1994 wird eine Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet, so gilt gem § 3 Abs 8 UStG 1994 die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt.

Nach Art 7 Abs 1 UStG 1994 in der im Prüfungszeitraum geltenden Fassung liegt eine ig Lieferung ua dann vor, wenn

1. der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. Der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat;
3. Der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar ist.

Die genannten Voraussetzungen sind gem Art 7 Abs 3 UStG 1994 buchmäßig nachzuweisen u.
a. durch Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer) des Abnehmers der Lieferung.

Eine Lieferung erfüllt die Voraussetzungen einer ig Lieferung, wenn

- der Gegenstand der Lieferung aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet oder befördert wird und zwar durch den liefernden Unternehmer oder den Abnehmer (Ruppe/Achatz, UStG-Kommentar⁵, Art 7 BMR, Rz 3),
- der Abnehmer Unternehmer ist;
- der Erwerb beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar ist und
- die Voraussetzungen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen werden. Der Nachweis der Unternehmereigenschaft und der Erwerbsteuerbarkeit wird durch die Angabe der UID eines anderen Mitgliedstaates erbracht.

Zu den materiellrechtlichen Voraussetzungen der ig Lieferung zählen daher die Verschaffung der Verfügungsmacht, die physische Verbringung von einem Mitgliedstaat in den anderen Mitgliedstaat und die Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen (UID).

In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, hat der Unternehmer den Nachweis nach § 2 der VO Nr 401/1996 wie folgt zu führen:

- durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung,
- durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt (insbesondere Lieferschein) und
- durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen. Beachtet er dabei die in der VO Nr. 401/1996 vorgezeichneten Beweisvorsorgemaßnahmen nicht, liegt es an ihm, gleichwertige Nachweise für die Beförderung in das übrige Unionsgebiet vorzulegen. Ob der Nachweis erbracht wird, ist eine Frage der Beweiswürdigung.

In der Beschwerde bzw. dem Vorlageantrag wird einerseits auf die vom Beschwerdeführer erfüllten Sorgfaltspflichten und auf die vernachlässigte amtswegige Ermittlungsverpflichtung hingewiesen. Im Prüfungszeitraum wurden die zu erbringenden Nachweise für die Beförderung der Waren in den EU-Mitgliedstaat nicht erbracht. Der Beschwerdeführer konnte auch nicht den Beginn und das Ende der Warenbewegung bzw. dass überhaupt eine Warenbewegung erfolgt sei nachweisen.

Aufgrund der vorgelegten Transportpapiere betreffend die erklärten ig Lieferungen wird davon ausgegangen, dass die Ware nie in das österreichische Bundesgebiet gebracht wurde und somit keine Lieferungen ausgeführt wurden.

Der Beschwerdeführer hat jedoch gegenüber den Lieferanten seine österreichische UID verwendet. Von den Lieferanten wurden entsprechende zusammenfassende Meldungen abgegeben.

Gem Art 3 Abs 8 UStG 1994 wird der ig Erwerb in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gilt der Erwerb solange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist.

Der Nachweis der Besteuerung im Bestimmungsland kann durch Vorlage der entsprechenden Erklärung (UVA), des Zahlungsbeleges sowie zusätzlich einer Aufstellung der ig Erwerbe dieses Zeitraumes erbracht werden.

Laut Angaben des Beschwerdeführers wurden die Waren in keinem anderen Mitgliedstaat der Besteuerung unterzogen.

Da die Ware nie in das österreichische Bundesgebiet gelangt ist, hat der Beschwerdeführer in Österreich weder einen „normalen“ ig Erwerb noch (ig) Lieferungen zu versteuern. Er hat jedoch aufgrund der Verwendung der österreichischen UID und in Ermangelung des Nachweises der Versteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat gem Art 3 Abs 8 2. Satz UStG 1994 einen „fiktiven“ ig Erwerb in Österreich bewirkt.

Ein gem Art 3 Abs 8 UStG 1994 geforderter Nachweis der Besteuerung im anderen Mitgliedstaat wurde nicht erbracht.

In der Beschwerde wird auf die Ermittlungsverpflichtung der Behörde hingewiesen. Dazu ist folgendes auszuführen:

Gem § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss gem § 119 BAO vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes befreit die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht.

Nach der Rechtsprechung des VwGH trifft den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben (vgl VwGH 13.9.2006, 2006/13/0100, 0101). Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die

Aufklärung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Die Partei hat diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bot. Verletzt die Partei diese ihre „erhöhte“ Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, so kann das dadurch bedingte Aufklärungsdefizit nicht der Abgabenbehörde als Verfahrensmangel angelastet werden (vgl VwGH 25.10.2006, 2004/15/0065).

Wie die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 17.10.2016 zur Recht ausführt, wäre es Aufgabe des Beschwerdeführers gewesen, Vorsorge dafür zu treffen, dass die nötigen Beweise für seine Behauptungen beschafft werden können. Der Beschwerdeführer hat im Verfahren keinesfalls, wie es seiner erhöhten Mitwirkungspflicht entsprochen hätte, von sich aus Beweise angeboten und besorgt, sondern er hat im Gegenteil immer wieder ein Verhalten an den Tag gelegt, dass die Sachaufklärung erschwert und verzögert hat. Er hat konkrete Fragen nicht oder nur sehr unbestimmt beantwortet, immer wieder bloße Behauptungen aufgestellt und diese nicht oder nicht ausreichend nachgewiesen und nicht glaubhafte Angaben gemacht.

Dem Vorbringen in der Beschwerde, er werde sich bemühen die geforderten Unterlagen und Nachweise beizubringen, ist der Beschwerdeführer bis heute nicht nachgekommen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Einkommensteuer - Sicherheitszuschlag

Gem § 189 Abs 1 Z 2 UGB ist das Dritte Buch des UGB (Rechnungslegung) für Unternehmer anzuwenden, die hinsichtlich der einzelnen Betriebe jeweils mehr als € 700.000,00 Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen.

Gem § 189 Abs 1 Z 1 UGB treten die Rechtsfolgen des Schwellenwertes ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr ein, wenn er in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten wird. Die Rechtsfolgen des Schwellenwertes treten gem § 189 Abs 2 Z 2 UGB schon ab dem folgenden Geschäftsjahr ein, wenn der Schwellenwert um mindestens € 300.000,00 überschritten wird.

Ausgehend von den erklärten Erlösen unterlag der Beschwerdeführer gem § 189 UGB kraft Schwellenwertüberschreitung ab dem Jahr 2014 der Pflicht zur Rechnungslegung. Die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung gem § 5 Abs 1 EStG waren daher für ihn zu beachten.

Gem § 163 Abs 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des §§ 131 und 131b 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. Gem Abs. 2 leg cit liegen Gründe, die nach dem Gesamtbild der

Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

Gem § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln kann, zu schätzen. Zu schätzen ist nach § 184 Abs 3 leg cit ua, 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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (vgl VwGH 20.7.2002, 2002/14/0003; VwGH 28.11.2001, 96/13/0210).

Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher hervorrufen, begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde. Eines Nachweises, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht (vgl VwGH 11.12.1990, 89/14/0109; VwGH 30.11.1999, 94/14/0173). Sachliche Unrichtigkeit ist gegeben, wenn nicht alle Geschäftsvorfälle vollständig und richtig aufgezeichnet wurden.

Im Beschwerdefall entsprechen die vom Beschwerdeführer geführten Aufzeichnungen (darunter auch die Grundaufzeichnungen) aufgrund der festgestellten Mängel nicht den Vorschriften des § 131 BAO, sodass die in § 163 Abs 1 BAO normierte Vermutung der ordnungsgemäßen Führung derselben nicht zur Anwendung gelangt.

Liegen - wie im Beschwerdefall - formelle und materielle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen vor, die zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, bedarf es nach der Rechtsprechung des VwGH keines Nachweises, dass die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen (vgl zB VwGH 10.7.1996, 94/15/0014; VwGH 30.9.1998, 97/13/0033). Dem Abgabepflichtigen steht jedoch die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken (vgl VwGH 30.9.1998, 97/13/0033). Im vorliegenden Fall konnten die vorgehaltenen Mängel bzw ihr Nichtauswirken auf die Bemessungsgrundlage weder im Zuge der umfangreichen abgabenbehördlichen Prüfung noch durch die vom Beschwerdeführer erstatteten Vorbringen entkräftet werden. Im Beschwerdefall war daher auf Grund der aufgezeigten wesentlichen formellen Mängel in der Buchführung und Aufzeichnungsführung eine Schätzung im Hinblick auf die Bestimmungen des § 184 BAO geboten (vgl zB VwGH 24.11.1993, 92/15/0091; VwGH 30.5.2001, 98/13/0033 und 0034).

Eine Schätzung ist ein Akt der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse, die trotz Bemühens der Behörde um Aufklärung nicht mit der erforderlichen Sicherheit ermittelt werden können. Die Befugnis zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (vgl zB VwGH 17.1.2023, Ra 2021/13/0014).

Die mit einer jeden Schätzung verbundene Ungewissheit muss derjenige hinnehmen, der zur Schätzung Anlass gibt (vgl zB VwGH 30.9.2021, Ra 2019/16/0118).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 184 Rz 12 mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH 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). Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung dieses Zieles am geeignetsten erscheint (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 184 Rz 12 mwN).

Im Beschwerdefall wurde ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 15 Prozent des erklärten Gewinnes in Ansatz gebracht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehört die Anwendung eines Sicherheitszuschlages zu den Elementen einer Schätzung. Dabei ist davon auszugehen, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichnete, sondern auch weitere Einnahmen nicht aufgezeichnet worden sind (vgl zB VwGH 24.3.2009, 2006/13/0150, mwN). Die Methode dient somit der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen (vgl VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123). In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen.

Solche Sicherheitszuschläge können sich (beispielsweise) an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch - wie im gegenständlichen Fall - an den Umsätzen orientieren (VwGH 20.12.1994, 93/14/0173 und VwGH 28.1.2015, 2010/13/0012 mwN).

Die Höhe des Sicherheitszuschlages hat sich nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des

Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen zu richten (vgl. VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123 mwN).

Im Beschwerdefall liegen eine Reihe von Sachverhaltselementen vor, die den Schluss zulassen, dass der Beschwerdeführer nicht alle Geschäftsfälle erklärte bzw. noch weitere Vorgänge vorliegen, die nicht aufgezeichnet wurden.

Erschwerend wirkt sich nach Ansicht des BFG auch die Höhe der vom Beschwerdeführer erklärten Umsätze aus.

Zu bemerken ist, dass von Seiten des Beschwerdeführers die Anwendbarkeit des Sicherheitszuschlages weder dem Grunde, noch der Höhe nach in Abrede gestellt wurde.

Unter den gegebenen Umständen ist nicht zu erkennen, dass die griffweise und sich dementsprechend einer detaillierten Begründung entziehenden Zuschätzung in Form von einem Sicherheitszuschlag in der Höhe von 15 Prozent im Beschwerdefall unsachlich wäre.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Anspruchszinsen

Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide nach Maßgabe des § 205 BAO zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Anspruchszinsen im Sinne des § 205 BAO sind eine objektive Rechtsfolge, um (mögliche) Zinsvorteile oder Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben (VwGH 24.09.2008, 2007/15/0175).

Anspruchszinsenbescheide sind an die Stammabgabenbescheide gebunden. Wenn sich diese nachträglich als rechtswidrig erweisen und abgeändert oder aufgehoben werden, sind (von Amts wegen) neue, an die geänderten Stammabgabenbescheide gebundene Anspruchszinsenbescheide zu erlassen (VwGH 05.09.2012, 2012/15/0062).

Wegen der genannten Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 205 Tz 34).

Die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide ist daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Betreffend den steuerbaren Umsatz in Österreich liegt eine Tatfrage vor, die im Rahmen der Beweiswürdigung zu beurteilen war. Diesbezüglich ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Betreffend die Frage der Schätzungsberechtigung folgt das Gericht der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Hinsichtlich der Höhe der Schätzung liegt die Lösung in der Feststellung des Sachverhaltes und dessen Würdigung. Eine ungelöste Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor, weshalb auch diesbezüglich die ordentliche Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig ist.

Salzburg, am 6. Oktober 2023