

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, AdresseBf., betreffend Beschwerde vom 2.10.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***2*** vom 4.9.2018 betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO des Einkommensteuerbescheides 2017, sowie Umsatz- und Einkommensteuer 2017 beschlossen:

I.

Im Hinblick auf den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens des Einkommensteuerbescheides 2017 werden die Vorlageanträge vom 7.12.2018 und vom 26.4.2019 gemäß § 260 Abs. 1 lit. b iVm § 264 Abs. 4 lit. e BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

II.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2017 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben und die Sache wird an die belangte Behörde zurückverwiesen.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Begründung

Verfahrensablauf

Der Beschwerdeführer erzielte in den gegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Form einer Invaliditätspension und Einkünfte aus Gewerbebetrieb als KFZ-Mechaniker.

Für die Jahre 2014 bis 2017 wurde eine **Betriebsprüfung** durchgeführt.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde durch den Beschwerdeführer in einer **E-Mail vom 29.8.2018** unter anderem wie folgt dargelegt:

Tz. 3 ***3*** Autoteile

Der Großteil der Handelswaren werde bei der Firma ***3*** eingekauft. Die vor allem im Jahr 2014 auftretenden Abstimmungsdifferenzen könnten von Seiten des Beschwerdeführers sicherlich nicht restlos geklärt werden, da es sich zum einen um Einkäufe durch Dritte auf den Namen des Beschwerdeführers handle und zum anderen Autoteile zur Verbesserung von Autos verwendet worden wären, die der Differenzbesteuerung unterliegen würden und daraus höhere Erlöse erzielt werden hätten können. Weiters seien sicherlich auch Autoteile für eigene KFZ verwendet worden.

In den Jahren 2015 bis 2017 seien die Differenzbeträge zur Firma ***3*** wesentlich rückläufig und nur mehr im geringfügigen Bereich angesiedelt.

Die Differenzbeträge im Einkauf bei der Firma ***3*** seien seitens der Betriebsprüfung mit einem Aufschlag von 30 % hochgerechnet worden. Diese Aufschläge würden nicht den tatsächlichen Aufschlägen des Beschwerdeführers entsprechen, die sich zwischen 0 % und 25 % bewegen würden.

Vorschlag: Ein durchschnittlicher Aufschlag von 15 % würde denkbar sein.

Tz. 4 Ausgangsrechnungen

Die aufgrund der verwendeten Paragonblöcke bzw. Ausgangsrechnungen aufgelisteten Nummern würden nur die Jahre 2014 und 2015 betreffen, da ab April 2016 eine Registrierkassa zur Verwendung gekommen sei.

Tz. 5 Arbeitszeit

Die in der Liste angeführten Belege mit Arbeitszeit könnten Nacharbeiten für differenzbesteuerte Autos gewesen sein, jedoch werde es den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen, wenn ihm wegen seiner Behinderung eine Vielzahl von Arbeiten möglich sein würde.

Tz. 6 PKW An- und Verkauf (Differenzbesteuerung)

Der Auflistung werde zugestimmt, jedoch werde angemerkt, dass auch Teile verwendet worden wären, die aus der strittigen Differenz im Anlauf von der Firma ***3*** stammen würden.

Tz. 7 Zuschätzung – Sicherheitszuschlag

Grundsätzlich werde vor allem 2014 anerkannt, dass nicht alle Differenzen zur Gänze geklärt werden könnten. Die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages 2014 sei grundsätzlich nicht strittig, jedoch solle die Berechnung nicht vom Gesamtumsatz erfolgen, da dieser die Umsätze aus dem Verkauf der differenzbesteuerten Autos beinhalte.

Die Auffassung in Bezug auf die Differenzbesteuerung gelte auch für die Folgejahre.

In den Jahren ab 2015 erscheine der Ansatz eines Sicherheitszuschlages von den Gesamterlösen aus Geringfügigkeitsgründen obsolet. Dies aufgrund der Tatsache, dass die Differenzen mit der Firma ***3*** als geringfügig zu betrachten seien und diese bereits mit der Zurechnung der Differenzbeträge + 30 %igem Zuschlag durch die Betriebsprüfung abgegolten worden wäre. Dies würde einer Doppelbelastung aus demselben Titel entsprechen.

Aus dem **Bericht über die Betriebsprüfung vom 5.9.2018** geht unter anderem Folgendes hervor:

Tz. 3 ***3*** Autoteile

Der Beschwerdeführer hätte angegeben, dass er den Großteil seiner Handelswaren bei der Firma ***3*** einkaufe. Laut Auflistung des Beschwerdeführers sei in den Jahren 2014 bis 2017 um die Beträge laut Auflistung bei der Firma eingekauft worden.

Laut Auskunftersuchen seien auf den Namen des Beschwerdeführers bei der Firma ***3*** um Beträge laut weiterer Auflistung eingekauft worden.

Es würde daher als erwiesen anzusehen sein, dass nicht alle Einkäufe von der Firma ***3*** in den Aufzeichnungen erfasst seien.

	2014	2015	2016	2017
Ausgangsrechnungen ***3***	25.903,40	28.676,38	22.777,51	23.159,38
minus Gutschriften	4.300,24	5.252,79	2.699,06	
Einkauf laut ***3*** (brutto)	21.603,16	23.423,59	20.078,45	23.159,38

	2014	2015	2016	2017
Laut Auflistung Beschwerdeführer	7.394,24	20.877,45	18.993,89	19.994,17
Einkauf laut ***3***	21.603,16	23.423,59	20.078,45	23.159,38
Differenz	14.208,92	2.546,14	1.084,56	3.165,21

Die branchenüblichen Aufschläge würden zwischen 30 % und 40 % betragen.

Im Zuge der Schlussbesprechung am 3.9.2018 sei ein Aufschlag von 20 % vereinbart worden.

	2014	2015	2016	2017
20 % Aufschlag	2.841,78	509,23	216,91	633,04

	2014	2015	2016	2017
Erh. Erlöse	17.050,70	3.055,37	1.301,47	3.798,25
Erh. Aufwand	14.208,92	2.546,14	1.084,56	3.165,21

Tz. 4 Ausgangsrechnungen

Bis einschließlich März 2016 seien die Ausgangsrechnungen auf Paragonblöcken erstellt worden. Ab April 2016 seien die Ausgangsrechnungen mit der vorhandenen Registrierkasse erstellt worden.

Die Paragonblöcke hätten keine Blocknummern, es seien nur die einzelnen Rechnungen mit einer fortlaufenden Nummer versehen. Die Nummerierung der Rechnungen sei nicht fortlaufend. Es seien drei verschiedenen Rechnungsblöcke verwendet worden (1-50; 2014##; 2014###). Auf den Paragonblöcken sei ab und an das Datum nicht erfasst worden.

Sämtliche Ausgangsrechnungen seien mit 20 % Umsatzsteuer ausgestellt worden.

Da die Paragonblöcke keine Blocknummern hätten, sei es nicht nachvollziehbar, ob die ausgestellten Rechnungen vollzählig vorhanden seien.

Tz. 5 Arbeitszeit

Es gebe wenige Rechnungen mit Arbeitszeit. Laut Auskunft des Beschwerdeführers würden nur Autoteile verkauft, ein Einbau der Teile würde nur sehr selten vorgenommen.

Gemäß § 167 BAO sei es in freier Beweiswürdigung nicht glaubhaft, dass der Beschwerdeführer über eine ausgestattete Werkstatt (Hebebühne, Reifenwucht –montiermaschine, Schweißgerät, Werkzeug, usw....) verfüge und diese nur für sich selbst nutze.

In der unten angeführten Liste seien Belege mit Arbeitszeit aufgelistet, dies zeige, dass auch Reparaturen an Autos durchgeführt worden wären.

Tz. 6 PKW An-Verkauf (Differenzbesteuerung)

Im Jahr 2014 wurden 6, im Jahr 2015 4 und im Jahr 2016 3 PKWs von Privatpersonen angekauft und anschließend wieder weiter verkauft, es sei die Differenzbesteuerung anzuwenden.

Tz.7 Zuschätzung – Sicherheitszuschlag

Aufgrund der Tatsache, dass von der Firma ***3*** nicht alle Eingangsrechnungen erfasst worden wären (Tz. 3), dass es nicht nachvollziehbar sei, ob die Ausgangsrechnungen vollständig seien (Tz. 4) und nur ab und an Arbeitszeit in Rechnung gestellt worden wäre, diese jedoch nicht glaubhaft sei (Tz. 5) werde ein Sicherheitszuschlag als angemessen erachtet.

In Anwendung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung komme das Finanzamt auf Grund des sich aus den konkreten Verhältnissen des vorliegenden Falles ergebenden Gesamteindrucks zum Schluss, dass die Anwendung eines Sicherheitszuschlages im Ausmaß von 10 % als gerechtfertigt anzusehen sei. Es würden daher die Erlöse abzüglich des

Autohandels (differenzbesteuerte Autos) in diesem Ausmaß erhöht werden.

In diesem Zusammenhang werde letztlich darauf hingewiesen, dass es der ständigen Rechtsprechung des VwGH entspreche, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründet Anlass gebe, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen müsse, da es im Wesen einer Schätzung liege, dass die auf diese Weise ermittelten Größen tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen würden.

	2014	2015	2016	2017
Erlöse (laut Erklärung)	34.380,96	38.964,76	37.753,93	31.445,14
Erlöse Autos	13.050,00	4.000,00	3.950,00	0,00
Erlöse abzgl. Autos	21.330,96	34.964,76	33.803,93	31.445,14
10 % Sicherheitszuschlag	2.133,10	3.496,48	3.380,39	3.144,51

	2014	2015	2016	2017
Erh. Erlöse	2.133,10	3.496,48	3.380,39	3.144,51

Mit **Bescheiden vom 4.9.2018** wurden die Verfahren im Hinblick auf die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2014 bis 2017 **wiederaufgenommen**.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 vom 4.9.2018** wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 4.115,66 € festgesetzt.

Die Veranlagung sei unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt.

Mit **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2017 vom 4.9.2018** wurde die Umsatzsteuer mit 1.250,42 € festgesetzt.

Die Veranlagung sei unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt.

Mit **Schreiben vom 2.10.2018** wurde unter anderem gegen oben angeführte Bescheide vom 4.9.2018 **Beschwerde** eingereicht unter anderem wie folgt:

Die Beschwerde richte sich gegen

- die Verhängung eines Sicherheitszuschlages laut Tz. 7 des BP-Berichtes;
- die Zurechnung des gesamten Differenzbetrages laut Tz. 3 mit Aufschlag (Einkäufe Firma ***3***) in den Prüfungsjahren 2014 bis 2017;
- die Vorschreibung wegen in Rechnung gestellter Umsatzsteuer (nur in den Jahren bei Nichtüberschreitung der Kleinunternehmergrenze).

Es dürfe die Geschäftsgebarung des Beschwerdeführers dargestellt werden:

Im Einzel (Einmann-) Unternehmen würden KFZ-Ersatzteile ein- und verkauft werden, weiters auch Autoreifen und in den Jahren 2014 bis 2016 des Prüfungszeitraumes gelegentlich gebrauchte Autos von Privatpersonen angekauft und nach Bedarf repariert und wieder verkauft werden, und schließlich würden noch in Einzelfällen sonstige Reparaturen (= Arbeitsleistungen) vorgenommen und auch verrechnet werden.

Unter Hinweis auf Tz. 3 sei der Großteil der Handelswaren bei der Firma ***3*** eingekauft worden (der Rest würden Autoreifen gewesen sein).

Nach Feststellung der Betriebsprüfung hätten sich bei Abstimmung der Buchhaltungen der Firma ***3*** mit der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Beschwerdeführers Differenzen ergeben. Die Firma ***3*** hätte laut Kundenkonto mehr Verkäufe an den Beschwerdeführer verbucht, als dieser in der Einkaufliste bei der Firma ***3***.

Dies hätte zur Folge gehabt, dass

1. die Betriebsprüfung die gesamten Differenzbeträge den Erlösen des Beschwerdeführers mit einem Aufschlag von 20 % zugerechnet hätte und
2. zusätzlich einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 10 % der Gesamtumsätze verhängt hätte.

Gegen die Zurechnung in der vorher angeführten vorgenommenen Höhe – nämlich sämtlicher Differenzen – und den Sicherheitszuschlag in der Höhe von 10 % von den Gesamtumsätzen richte sich nun die Beschwerde.

Den Zurechnungen müsse entgegen gehalten werden, dass die Differenzen (Einkauf Firma ***3***) zumindest in Teilen aufklärbar scheinen würden:

Bei den seitens des Beschwerdeführers nicht aufgezeichneten Einkäufen von KFZ-Teilen handle es sich auch zum Teil um eingekaufte Teile, die zum Einbau bei denjenigen PKW verwendet worden wären, die der Differenzbesteuerung unterliegen würden, das würde heißen man hätte die Teile deshalb im Einkauf nicht eingetragen, weil man ja nur die Spanne zu versteuern haben würde. Die Folge dieser Fehlinterpretation der Differenzbesteuerung wäre gewesen, dass die Erlöse der verkauften PKW der Versteuerung zugeführt würden. Die Kosten des Materialeinkaufes zur Verbesserung der PKW seien jedoch nicht als Aufwand gebucht worden. Es würde sonst schwer vorstellbar sein, dass beispielsweise Autos mit Einkaufspreis von 1.550,00 € einen Verkaufspreis von 3.200,00 € bzw. bei 700,00 € Einkauf einen Verkaufspreis von 2.000,00 € ohne Materialverwendung erzielen könnten.

Dies bestätige sich auch im Vergleich der Verkaufserlöse der differenzbesteuerten PKW mit den Differenzen der eingekauften Teile bei der Firma ***3***.

Jahr	Differenz Firma ***3***	Verkaufserlöse diff. best. PKW
2014	14.209	13.050
2015	2.546	4.000
2016	1.085	3.950

Eine Verwendung der nicht im Einkauf gebuchten KFZ-Teile zur Reparatur und Verbesserung der PKW zur Differenzbesteuerung könne nur geschätzt werden, da leider keine verwendbaren Aufzeichnungen dazu vorgefunden worden wären.

Eine weitere Begründung sei möglicherweise im System der Gewinnermittlung zu suchen: Der Beschwerdeführer hätte den bezahlten Wareneinkauf als Aufwand zu verbuchen, wobei Waren über den Gewinnermittlungszeitraum hinaus noch vorhanden sein könnten, weil sie noch nicht verkauft oder auch noch nicht bezahlt worden wären. Seitens der Betriebsprüfung sei immer ein unmittelbar nach dem Einkauf erfolgter Verkauf unterstellt worden.

Aus den vorher angeführten Gründen werde beantragt, aus Vereinfachungsgründen 2014 rund 10 % der Zurechnung inkl. Aufschlag als für differenzbesteuerte PKW verwendet und somit bereits als vom Beschwerdeführer versteuert anzuerkennen, weiters für die Jahre 2015 und 2016 werde wegen der geringfügigen Differenz und des wesentlich geringeren Verkaufes von differenzbesteuerten PKW die Hälfte des Differenzbetrages von der Firma ***3*** versteuert anzuerkennen.

Zu Tz. 5:

Die wenigen Rechnungen mit Arbeitszeit seien begründbar: Grundsätzlich sei eine Basisausstattung für eine Werkstatt *conditio sine qua non*. Die Nutzung dieser Werkstatt mit Maschinen richte sich nach tatsächlichem Arbeitsanfall. Die Verwendung der Ausstattung sei von der Betriebsprüfung selbst durch Auflistung von Ausgangsrechnungen dokumentiert worden.

Zusätzlich zur Verrechnung an Dritte komme die Verwendung zur Reparatur und Verbesserung der differenzbesteuerten PKW. Darin würde nicht nur reiner Materialeinsatz stecken, sondern auch Arbeitszeit und Werkstattausstattung.

Die körperliche Kapazität des Unternehmers sei mit den erwähnten Tätigkeiten erschöpft, zumal der freien Beweiswürdigung seitens der Betriebsprüfung ein wesentliches Element fehle: Durch einen Unfall hätte der Beschwerdeführer schon vor vielen Jahren ein Bein verloren.

Dieser Umstand hätte leider eine verminderte Leistungsfähigkeit bei körperlichen Arbeiten zur Folge und sei bisher seitens der Betriebsprüfung nicht berücksichtigt worden.

Ein Fremdvergleich mit einem Normalbetrieb würde daher nicht möglich sein.

Wenn man nun in der Tz. 7 in Anwendung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung zum Schluss komme, die Anwendung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 10 % sei gerechtfertigt, so würden die konkreten Verhältnisse des Einzelfalles in Bezug auf die körperlichen Einschränkungen nicht vollständig berücksichtigt worden sein.

Die freie Beweiswürdigung sehe eben die Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles – hier eine wesentliche Beeinträchtigung der Erwerbsfähigkeit des Unternehmers – vor.

Zudem sei die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 10 % der Gesamterlöses deshalb unverständlich, weil die Differenzen im Warenverkehr mit der Firma ***3*** bereits in einer Erlöszurechnung inkl. 20 % Zuschlag den Ansatz gefunden hätten und somit die Erlöse durch die Betriebsprüfung bereits erschöpfend berichtet worden wären – was verbleibe dann noch als Basis für den Sicherheitszuschlag?

Seitens der Betriebsprüfung werde auch durch den jährlich gleichmäßigen Ansatz von 10 % eine immer gleichbleibende Unsicherheit in Höhe von 10 % des Umsatzes als Ergebnis einer freien Beweiswürdigung angesetzt, dies obwohl ab März 2016 die „Unsicherheiten“ durch die Anschaffung einer Registrierkasse weggefallen sein müssten und diesem Umstand nicht Rechnung getragen worden wäre.

Unberücksichtigt sei auch bisher der Grundsatz geblieben, bei Schätzungen/Zuschätzungen ein der Realität möglichst nahe kommendes Betriebsergebnis zu erzielen.

Der angesetzte Sicherheitszuschlag in immer gleichbleibender Höhe und nicht genauer definierten Begründung erwecke den Gedanken an einen pönalen Charakter dieser Zurechnung und sei der alleinige Auslöser des Überschreitens der Kleinunternehmergrenze.

Tz. 8: Schulden der Umsatzsteuer auf Grund von Rechnungslegung mit Umsatzsteuerausweis
.....

In einer **Stellungnahme des Betriebsprüfers zu obiger Beschwerde vom 2.4.2019** wurde unter anderem wie folgt dargelegt:

Ein-Verkauf

Laut dem Beschwerdeführer würden Autoteile nur auf Anfrage bestellt werden – also wenn diese auch benötigt würden

- Es sei daher im Zuge der Prüfung auch davon ausgegangen worden, dass die Autoteile kurz nach dem Einkauf wieder verkauft worden wären.

- Bei der Betriebsbesichtigung sei kein Lager vorgefunden bzw. besichtigt worden.

Die Differenz bei der Firma ***3*** wäre dem Beschwerdeführer nicht nachvollziehbar. Es sei anschließend behauptet worden, dass jemand auf seinen Namen eingekauft hätte. Eine Aufklärung bzw. Unterlagen, dass dies so gewesen sei, seien nicht beigebracht worden.

Arbeitszeit

Bei der Betriebsbesichtigung hätte der Beschwerdeführer angegeben, dass er Oldtimer für sich selbst restaurieren würde, zwei Käfer seien bereits restauriert worden und ein alter BMW sei derzeit in Arbeit. Das technische Know-how müsse daher vorhanden sein.

In der Garage befinde sich eine voll ausgestattete Werkstatt mit Hebebühne, Reifenwucht

sowie –montiergerät, Schweißgerät, Werkzeugwagen und Werkbank. Laut den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2014 bis 2017 seien noch weitere nützliche Dinge angekauft worden: Exzeterschleifer, Bremsflüssigkeitsmesser, Fasspumpe, Hochdruckreiniger, Verbundglas Reparaturset, Nass- und Trockensauger, Batteriegerät, Blindnietzange, Bremsenentlüfter, Formrohre, Heißluftgebläse, Arbeitsleuchte, Bohrschrauber, Taschenlampe (100,00 €), Wandschlauchbox, Harze, Einstellwerkzeug, Gas für Schweißgerät. Im Zuge der Schlussbesprechung sei erklärt worden, dass es schon mal sein könne, dass ein Leuchtmittel oder dergleichen in ein Auto eingebaut worden wäre /werde.

Mit **Mängelbehebungsauftrag vom 4.4.2019** wurde der Beschwerdeführer im Hinblick auf die Wiederaufnahmebescheide 2014 bis 2017 aufgefordert, eine Begründung der Beschwerde iSd § 250 Abs. 1 BAO nachzureichen. Zudem wurde die Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 2.4.2019 übermittelt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 10.10.2018** wurde die Beschwerde vom 2.10.2018 gegen die **Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2017** vom 4.9.2018 als unbegründet abgewiesen und unter anderem wie folgt begründet:
Die Beschwerde richte sich gegen die aufgrund der Außenprüfung erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide und werde damit begründet, dass die Zurechnung von festgestellten Differenzen aus Wareneinkäufen sowie der Ansatz eines Sicherheitszuschlages nicht gerechtfertigt sein würden. Insbesondere würde ein Teil des nicht erfassten Wareneinkaufes zur Reparatur und Verbesserung der PKWs verwendet worden sein und würde dadurch in den Erlösen der verkauften PKWs enthalten sein, weshalb auch keine Eintragung als Wareneinkauf erfolgt sein würde. Durch Vergleich der Verkaufserlöse der differenzbesteuerten PKWs würde dies bestätigt sein. In diesem Zusammenhang werde beantragt, im Jahr 2014 circa 10% sowie 2015 und 2016 jeweils die Hälfte der Zurechnung als differenzbesteuerte PKWs anzuerkennen. Die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages von 10 % der Gesamterlöse würde aufgrund der verminderten körperlichen Leistungsfähigkeit aufgrund eines Unfalls sowie dem Umstand, dass die nicht erfassten Wareneinkäufe bereits in einer Erlöszurechnung den Ansatz gefunden hätten und somit die Erlöse durch die Betriebsprüfung bereits erschöpfend berichtigt worden wären, unverständlich. Es würde daher keine Basis für einen Sicherheitszuschlag geben. Weiters richte sich die Beschwerde gegen die Vorschreibung von Umsatzsteuer aufgrund von Rechnungslegungen mit Umsatzsteuernachweis. Im Prüfungszeitraum würden ausschließlich Rechnungen mit Umsatzsteuernachweis an Nichtunternehmer angefallen sein, weshalb aus verfahrensökonomischen Gründen in den Jahren bei Unterschreiten der Kleinunternehmergrenze eine Rechnungskorrektur nicht vorgenommen werden müsse. Es werde wie folgt erwogen:

I. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hätte die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung unter anderem dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig seien oder solche formellen Mängel aufweisen würden, die geeignet seien, die sachliche

Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ein nicht vollständiges Wareneingangsbuch und damit eine Verkürzung des Wareneinsatzes stelle jedenfalls eine sachliche Unrichtigkeit iSv § 184 Abs. 3 BAO dar und löse grundsätzlich die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde aus. Eine Verkürzung des Wareneinsatzes führe nämlich regelmäßig auch insofern zu einer dementsprechenden Verkürzung des Umsatzes, als der nicht deklarierte Wareneinsatz üblicherweise auch außerhalb des Rechenwerks verkauft werde (VwGH 19.9.1984, 83/13/0214; 2.10.2014, 2012/15/0123).

Die Nichtverbuchung von Wareneinkäufen und Warenverkäufen berechtige die Behörde, nicht nur den verkürzten Entgeltbetrag, sondern auch einen Sicherheitszuschlag dem Umsatz und Gewinn hinzuzurechnen (VwGH 16.5.1958, 2319/56).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehe davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich sei, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden wären (VwGH 22.5.2003, 2002/16/0269).

Der Sicherheitszuschlag hätte den Zweck, weitere unentdeckte noch zu vermutende Erlösverkürzungen zu berichtigen (VwGH 18.2.1999, 96/15/0050).

II.

Nicht erfasste Wareneinkäufe

Die Verwendung eines Teiles der außer Zweifel stehenden nicht erfassten Wareneinkäufe für KFZ-Reparaturen oder Verbesserungen der differenzbesteuerten PKWs sei grundsätzlich denkbar und möglich. Der Umstand, dass gebrauchte PKWs idR mit Gewinn verkauft würden, sei nichts Ungewöhnliches in der Branche und könne daher für sich die Verwendung von KFZ-Teilen für Reparaturen in beantragter Höhe für die verkauften KFZ nicht beweisen oder glaubhaft machen. Aus den Aufzeichnungen betreffend den KFZ-Verkauf sei ersichtlich, dass fallweise betraglich nur geringfügige Verbesserungen an den Kraftfahrzeugen vorgenommen worden wären wie z.B. Austausch der Batterie, Pickerl, etc., höherpreisige KFZ-Teile wie etwa Turbolader seien als eigene KFZ-Bestandteile mit dem üblichen Aufschlag verrechnet worden. Es könne somit nicht schlüssig nachvollzogen werden, warum Wareneinkäufe in beantragter Höhe für KFZ-Instandsetzungen der differenzbesteuerten Fahrzeuge verwendet worden sein sollten, sondern es sei daraus zu schließen, dass der weitaus überwiegende Teil des nicht erfassten Wareneinkaufes auch nicht als Erlös erklärt worden sei.

III.

Sicherheitszuschlag

Die Wahl der Schätzungsmethode bei Vorliegen eines Schätzungsgrundes bleibe der Abgabenbehörde überlassen und sei daher angesichts der Unbeschränktheit von Beweismitteln jede zielführend erscheinende Schätzungsmethode anwendbar. Bei Anwendung eines Sicherheitszuschlages werde nach ständiger Rechtsprechung und Literatur davon ausgegangen, dass bei mangelhaften und vor allem unvollständigen Aufschreibungen (wie z.B. nicht erfasste Wareneinkäufe) nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge gleicher Art nicht aufgezeichnet worden

wären. Das Beschwerdevorbringen, die nicht erfassten Wareneinkäufe würden bereits in einer Erlöszurechnung den Ansatz gefunden haben und es wären die Erlöse durch die Betriebsprüfung bereits erschöpfend berichtet worden, gehe somit ins Leere. Der weitere Einwand gegen den Ansatz eines Sicherheitszuschlages, nämlich die verminderte körperliche Leistungsfähigkeit aufgrund eines Unfalles vermöge daran ebenfalls nichts zu ändern. Der Sicherheitszuschlag sei durch die Außenprüfung jährlich mit 10 % der erklärten Erlöse angenommen worden und erscheine der Höhe nach gerechtfertigt. Im Übrigen werde hinsichtlich mangelhafter Nummerierung der Paragonblöcke wie in Tz. 4 der Niederschrift angeführt hingewiesen und sei dadurch der Ansatz eines Sicherheitszuschlages neben den nicht erfassten Wareneinkäufen zusätzlich untermauert.

IV.

Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung

.....

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 7.5.2019** wurde die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2014 bis 2017 vom 4.9.2018 als unbegründet abgewiesen.

Mit **Schreiben vom 7.12.2018** wurde ein **Vorlageantrag** betreffend Wiederaufnahme bzw. Beschwerdevorentscheidung Umsatz- und Einkommensteuer 2014 bis 2017 gestellt.

Die Beschwerde richte sich unverändert gegen

- die Verhängung eines Sicherheitszuschlages laut Tz. 7 des BP-Berichtes im Hinblick auf Höhe und Begründung bzw. Rechtmäßigkeit;
- die Zurechnung des gesamten Differenzbetrages laut Tz. 3 mit Aufschlag (Einkäufe Fa. ***3***) in den Prüfungsjahren 2014 bis 2017 und (Zu-)Schätzungen ohne Ermittlung der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit der Besteuerungsgrundlagen;
- die bisherige Nichtbehandlung der Anträge auf zusätzliche Ausgaben in der ersten Beschwerde.

Die Beschwerde werde hinsichtlich Umsatzsteuer 2014 bis 2017 in Bezug auf das Schulden auf Grund der in Rechnung gestellten Steuerbeträge zurückgenommen und entfalle somit.

Es werde auf das Erkenntnis des VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123, verwiesen. Darauf bezugnehmend würden die Punkte angeführt werden, die auch im Schätzungsverfahren eingehender zu behandeln gewesen sein würden.

Zuschätzungen im Prüfungszeitraum (Tz. 3-5 und 7 des BP-Berichtes)

Laut Tz. 3 des BP-Berichtes sei in Beantwortung eines Auskunftersuchens von der Firma

3 der Betrag der Verkäufe an den Beschwerdeführer bekannt gegeben und dort mit der Summe der Wareneinkäufe verglichen worden.

Dabei seien Differenzbeträge in folgender Höhe festgestellt worden:

2014	14.208,92
------	-----------

2015	2.546,14
2016	1.084,56
2017	3.165,21

Die Differenzen seien dann von der Betriebsprüfung ohne nähere Erörterung als nicht gebuchte Wareneinkäufe bezeichnet worden, mit Handelswarenaufschlag hochgerechnet und als Erlöse aus Schwarzverkäufen den erklärten Ergebnissen zugerechnet worden. Zusätzlich seien Sicherheitszuschläge verhängt worden.

Ob die aufgetauchten Differenzen tatsächlich nicht gebuchte Wareneinläufe darstellen würden oder auf die verschiedenen Gewinnermittlungsarten zurückführbar sein würden bzw. sonstige berücksichtigungsfähige Anrechnungen denkbar sein würden bleibe im Prüfungsbericht unerwähnt.

Diese Differenzen könnten durch verschiedene Gewinnermittlungsarten ausgelöst worden sein:

Beim Beschwerdeführer wäre der bezahlte Wareneinkauf als Aufwand anzusetzen (Prinzip des Einnahmen/Ausgabenrechners), während bei der Firma ***3*** auch der noch nicht bezahlte Einkauf des Beschwerdeführers (als Forderung) gebucht werde (Bilanzierung).

Wenn allerdings die Zurechnung in Form einer Schätzung gemäß § 4 Abs. 1 vorgenommen worden wäre, so würden auch Inventurwerte durch die Betriebsprüfung zu ermitteln gewesen sein.

Es hätten (noch nicht verkaufte) Handelswaren als Warenbestände zur Ermittlung der Wareneinsätze angesetzt werden müssen. Auch das sei bisher unbegründet nicht vorgenommen worden.

Durch die vom VwGH auferlegte größte Wahrscheinlichkeit und Richtigkeit bei Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen würden auch hier im Wege des Parteiengehörs eventuell für die Schätzung relevante Einwendungen zu behandeln gewesen sein.

Die bereits im Weg der 1. Beschwerde in freier Beweiswürdigung als Glaubhaftmachung angeregte Berücksichtigung verschiedener Umstände (z.B. mögliche Verwendung zur Verbesserung von differenzbesteuerten PKW, Eigenverbrauch udgl.) in Höhe von (rechnerisch)

2014	10 % von 14.208,92 = 1.421,00 + 20 % Aufschlag
2015	50 % von 2.546,14 = 1.273,00 + 20 % Aufschlag
2016	50 % von 1.084,56 = 582,00 + 20 % Aufschlag
2017	50 % von 3.165,21 = 1.582,00 + 20% Aufschlag

seien in der Beschwerdevorentscheidung nur sehr global als im überwiegenden Teil nicht schlüssig abgetan worden. Der restliche Teil (nicht überwiegend) sei ebenfalls nicht berücksichtigt worden.

Von der Klärung der Differenzbeträge im Einkauf und der Entscheidung der Behörde dazu werde auch die Betrachtung zum Thema Sicherheitszuschlag anhängig sein.

Sicherheitszuschlag

Die Summe der Erkenntnisse des VwGH spreche immer von der Berechtigung zum Ansatz eines Sicherheitszuschlages, nicht jedoch von der Verpflichtung dazu.

Eine verpflichtende Höhe des Sicherheitszuschlages werde durch den VwGH nirgends verlangt und würde auch widersprüchlich zum Erkenntnis auf die Verpflichtung zur größtmöglichen Wahrscheinlichkeit bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen sein, da jeder Fall anders gelagert sein könne.

Seitens der Betriebsprüfung sei laut Tz. 7 in jedem Prüfungsjahr pauschal ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 10 % des Umsatzes zugerechnet worden.

Die Behörde würde jedoch eine Begründung schuldig bleiben, warum in jedem Prüfungsjahr ein gleichbleibender Sicherheitszuschlag in gerader Höhe von 10% zum Ansatz gekommen sei.

.....

In Tz. 7 des BP-Berichtes würden die einzelnen Mängel als "Begründung" für die Verhängung eines Sicherheitszuschlages aufgelistet werden:

Zu den in Tz. 4 aufgelisteten Belegmängeln in Bezug auf Paragonblöcke:

In Tz. 4 seien die Ausgangsrechnungen des Beschwerdeführers mit den Belegnummern der Paragonblöcke umfassend aufgelistet worden – warum die Vollständigkeit der Ausgangsrechnungen nicht nachvollziehbar sein solle, sei nicht verständlich.

Vom Betriebsprüfer hätten nur Mängel hinsichtlich der angeblich nicht fortlaufenden Nummerierung der Ausgangsrechnungen und teilweiser Nichterfassung des Datums beanstandet werden können.

Zur Vollständigkeit der Belege sei keine Feststellung getroffen worden – die Belege wären also vollständig vorhanden gewesen. Wenn man mehrere Blöcke verwende sei es denkbar, dass diese nebeneinander vorhanden seien. Eine Nummerierung des Paragonblockes würde keine Verbesserung bedeuten und an der Nachvollziehbarkeit nichts ändern.

Eine Nachvollziehbarkeit der Vollständigkeit sei entgegen der Ansicht des Prüfers gegeben, da keine Belegnummern gefehlt hätten. Als Beispiel: im Jahr 2015 seien rund 250 Paragonbelege ausgestellt worden – keine einzige Feststellung über fehlende Paragons.

Ein Fehlen von Belegen sei übrigens vom Prüfer nicht beanstandet worden, es würde nur die Vollständigkeit laut Auflistung in Tz. 4 nicht nachvollziehbar gewesen sein.

Dies sei relativ schnell möglich, wenn man nur die verwendeten Blöcke als nebeneinander laufend betrachte. Eine händische Auflistung mit den einzelnen Kolonnen je Paragonblock würde das Problem sofort gelöst haben.

Erlösseitig hätte vom Prüfer aus den erstellten Belegen (Paragonblöcken) in den Jahren 2014 und 2015 keine Feststellung über nicht ausgestellte Erlösbelege getroffen werden können. In den Jahren ab April 2016 und 2017 sei diese Thematik nicht mehr gegeben, da eine Registrierkasse angeschafft worden wäre. Auch hier hätten keine Feststellungen getroffen werden können.

Eine Nichtnummerierung der Paragonblöcke selbst würde bei Vollständigkeit der Belege (Paragonzettel) keinen materiellen Mangel in der Buchführung darstellen.

Die Tz. 4 könne keinen begründeten Anlass für einen Sicherheitszuschlag geben.

Die Sachverhaltsdarstellungen in der Tz. 5 würden sich wiederum so darstellen, dass von einzelnen Jahren Rückschlüsse auf den gesamten Prüfungszeitraum gezogen werden würden.

Was bleibe, sei die Bemerkung in Tz. 5 des BP-Berichtes, es würde nur sehr wenige Ausgangsrechnungen mit verrechneter Arbeitszeit gegeben. Konkrete Feststellungen dazu hätten von der Betriebsprüfung jedoch nicht vorgebracht werden können, es handle sich somit nur um unbewiesenen Vermutungen des Prüfers.

Auch die Behauptung über die sehr wenigen Ausgangsrechnungen mit extra verrechneten Arbeitszeiten widerspreche den vom Prüfer selbst in der Tz. 5 angeführten Rechnungen. Dort seien einzeln verrechnete Arbeitszeiten der Jahre 2016 und 2017 aufgelistet. Es bestehe jedoch keine Verpflichtung, geleistete Arbeitsstunden die in Zusammenhang z.B. mit einem Ersatzteil- oder Reifenverkauf stehen würden, gesondert in Rechnung zu stellen, wenn es sich um eine Gesamtheit handle (z.B. Reifenverkauf inkl. Montage usw.).

Ob vom Prüfer auch die Gesamtzahl der Paragons 2014 und 2015 nach verrechneten Arbeitszeiten durchsucht worden sei, sei nicht bekannt.

In der Tz. 5 werde weiters folgende Aussage getätigt: „gemäß § 167 BAO freier Beweiswürdigung ist es nicht glaubhaft, dass der Beschwerdeführer über eine ausgestattete Werkstatt (Hebebühne, Reifenwucht-Montiermaschine, Schweißgerät, Werkzeug usw....) verfügt und diese nur für sich selbst nutzt.“

Diese Bemerkung sei völlig unverständlich, da Geschäftsfälle wie z.B. die Ein- und Verkäufe von Autoreifen getätigt würden. Ein Wuchten und Montieren dieser Reifen erfordere Werkzeuge, sonstige Werkstatteinrichtungen und Platz dafür; eine Reifenmontage passiere üblicherweise nicht auf der Straße. Für eine Zwischenlagerung eingekaufter Handelswaren bis zum Verkauf werde ebenfalls Platz gebraucht. Zusätzlich gäbe es in den Jahren bis inkl. 2016 Einkäufe von differenzbesteuerten Autos, die in der Werkstatt für den Verkauf auch zum Teil repariert werden hätten müssen.

Die in der Tz. 5 getätigten Aussagen seien in diesem Punkt nicht geeignet, der Behörde eine freie objektive Beweiswürdigung zu attestieren, zumal auch keinerlei Anträge auf Anerkennung von Kosten ohne Begründung unbehandelt geblieben wären.

In der Folge werde auch die Ergänzung des Beschwerdeschreibens nochmals in Erinnerung gerufen, die darin gestellten Anträge aus Glaubhaftmachung diverser Kosten würden erneuert, da bisher keine Bearbeitung durch die Behörde erfolgt sei.

Es werde auf die bisher nicht vorgenommenen Berücksichtigung einiger Aufwandspositionen

hingewiesen:

Die Anerkennung von Betriebskosten für Werkstätte und Büro, sowie der AfA-Anteil im betrieblich genutzten Ausmaß bzw. eine AfA für die Werkstätteneinrichtung würde bereits im Betriebsprüfungsverfahren als Prüferfeststellung zu Gunsten des Unternehmers vorzunehmen gewesen sein.

Der Ansatz dieser Aufwendungen in den Einkommensteuererklärungen sei bisher unterblieben aus Vereinfachungsgründen, weil eine Einkommensteuerbelastung nicht zu erwarten gewesen wäre und auch die (Frei-)Grenzen zur Einhebung von Sozialversicherungsabgaben bisher nicht erreicht worden wären und mangels Auswirkung zu keiner Wiederaufnahme von Bescheiden geführt hätte.

Wenn nun durch die (strittige) Zurechnung von Sicherheitszuschlägen bzw. diverser anderer Gewinnerhöhungen die (Frei-)Grenzen bei den Sozialversicherungsbeiträgen überschritten würden, so würde es zur Nachbelastung von Sozialversicherungsbeiträgen führen und auch zum Verlust der Invaliditätsrente.

Aus Gründen der Rechtsrichtigkeit würden aber die Aufwandspositionen Büro und Werkstätte als betrieblich genutzte Teile des Gebäudes bereits im Prüfungsverfahren von Amts wegen anzusetzen gewesen sein.

Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens sei bisher schon unter diesem Titel ein pauschaler Betrag von 1.500,00 € jährlich als AfA für Gebäudeanteile und Büro, Werkstätte und Einrichtung vorgeschlagen worden.

Die Anrechnung von Betriebskosten inkl. Heizung werde anteilig mit 700,00 € jährlich im Wege der Glaubhaftmachung beantragt.

Diese Anträge seien bisher ohne Begründung unerledigt geblieben.

Seitens der Betriebsprüfung werde jedoch hinsichtlich des Sicherheitszuschlages kein Unterschied gesehen, ob im Belegwesen die Anschaffung einer Registrierkassa im April 2016 getätigt worden wäre und setze diesen Tatbestand gleich mit dem Jahr 2014.

Dennoch seien im gesamten Prüfungszeitraum Erlöse erklärt worden, die die vergleichbare Höhe der Betriebsprüfung erreichen würden.

Eine Zuschätzung und der Ansatz eines Sicherheitszuschlages in den Jahren 2014 bis 2017 in immer gleichbleibender Höhe erscheine nicht nachvollziehbar und schlüssig, da sich die Jahre hinsichtlich der Aufzeichnungsformen und Nachvollziehbarkeit im Belegwesen unterscheiden würden und vor allem die Differenzbeträge im Wareneinkauf sehr unterschiedlich seien.

Dass dem Finanzamt die Anwendung eines Sicherheitszuschlages im Ausmaß von 10% in jedem Prüfungsjahr in gleicher Höhe gerechtfertigt erscheine, sei nicht nachvollziehbar.

Der Begründung könne insoweit nicht gefolgt werden, da für die Beurteilung einer Schätzungsgrundlage die Verhältnisse des jeweils einzelnen Jahres zu Grunde zu legen seien und nicht die Verhältnisse eines Jahres über den gesamten Prüfungszeitraum (4 Jahre) gelegt werden könnten. Wenn der Sicherheitszuschlag auf den Cent genau berechenbar werde, so werde dieses Instrument zur Bereinigung weiterer Unsicherheiten hier sehr zweckentfremdet eingesetzt.

Es werde daher der Antrag gestellt, die Sicherheitszuschläge im Prüfungszeitraum entfallen zu lassen.

Unterfertigt wurde dieser Vorlageantrag mit „i.V. ***4***, ***4*** ***5*** (Sohn)“.

Mit **Schreiben vom 26.4.2019** wurde der Mängelbehebungsauftrag vom 4.4.2019 beantwortet.

Zudem wurde mit **Schreiben vom 26.4.2019 ein weiterer Vorlageantrag** betreffend „Wiederaufnahme bzw. Beschwerdeentscheidung Est 2014, Est 2015, Est 2016 und Est 2017 bzw. Sachbescheide USt 2014 bis 2017“ eingereicht.

Dieser entspricht in wesentlichen Teilen dem oben bereits angeführten Vorlageantrag, zusätzlich wurde noch ausgeführt:

1.

Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages laut Tz. 7 des BP-Berichtes im Hinblick auf Höhe und Begründung bzw. Rechtmäßigkeit entspreche nicht der Vorgangsweise der vom VwGH geübten Praxis, da keine Umstände und Besonderheiten des Einzelfalles zur Berücksichtigung gekommen wären.

2.

Dem in jedem Verfahren eingeräumten Recht auf Parteiengehör sei nicht entsprochen worden, da durch die Behörde keinerlei Argumente zugelassen worden wären und diese Vorgangsweise nur zu einseitiger, nicht aber zur Ermittlung der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit der Besteuerungsgrundlagen führen hätte können.

3.

Die Zurechnung des gesamten Differenzbetrages laut Tz. 3 mit Aufschlag (Einkäufe Fa. ***3***) als Zuschätzungsbetrag sei in den Prüfungsjahren 2014 bis 2017 ohne nähere Untersuchung des Zustandekommens der Differenzen und ohne überhaupt die Einwendungen des Unternehmers zu würdigen erfolgt.

Die daraus direkt erfolgten (Zu-)Schätzungen würden ebenfalls sehr der Ermittlung der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit der Besteuerungsgrundlagen widersprechen.

4.

Die bisherige Nichtbehandlung der Anträge auf zusätzliche Ausgaben in der ersten Beschwerde.

.....

A.

Zuschätzungen

Es würden (noch nicht verkaufte) Handelswaren als Warenbestände zur Ermittlung der Wareneinsätze angesetzt werden. Dies würde denkbar sein, da auch gebrauchte Autos bis zum Verkauf (zur Differenzbesteuerung) einige Reparaturarbeiten benötigen würden und längere Stehzeiten beanspruchen könnten.

Wareneinkäufe, die der privaten Nutzung zugeführt worden wären – wie z.B. Teile, die dem betriebsbedingten üblichen Verschleiß unterliegen würden (Bremsbeläge udgl.) seien bisher unberücksichtigt geblieben und seien bei Nichtverbuchung bereits im Einkauf ein Teil der

Differenzbeträge. Kein Wareneinkauf verbucht – kein Erlös vorhanden wegen Eigenverbrauch = keine Gewinnauswirkung, sei jedoch als Differenzbetrag zugerechnet worden.

Dem Prinzip des Parteienghōrs sei somit nicht Rechnung getragen worden, da man nach Einwendungen des Beschwerdeführers die Differenzbeträge vielleicht nicht zur Gänze, jedoch aber vermindern hätte können. Der Ermittlung der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit der Besteuerungsgrundlagen wäre man so gerecht geworden.

Die erwähnten Ansätze (Eigenverbrauch, Verbesserung PKW) diverser gewinnmindernder Ansätze würden neuerlich in der nachfolgenden (geschätzten) Höhe beantragt:

2014	10 % von 14.208,92 = 1.421,00 + 20 % Aufschlag	= gerundet 1.600,00
2015	50 % von 2.546,14 = 1.273,00 + 20 % Aufschlag	= gerundet 1.500,00
2016	50 % von 1.084,56 = 582,00 + 20 % Aufschlag	= gerundet 700,00
2017	50 % von 3.165,21 = 1.582,00 + 20% Aufschlag	= gerundet 1.900,00

Von der Klärung der Differenzbeträge im Einkauf und der Entscheidung der Behörde dazu werde auch auf die Betrachtung zum Thema Sicherheitszuschlag verwiesen, da seitens der Betriebsprüfung für beide Zurechnungen derselbe Tatbestand auslösend gewesen wäre und zur doppelten Gewinnerhöhung geführt hätte.

B.

Sicherheitszuschlag

Der Beschwerdeführer beziehe den gesamten Wareneinkauf von einem einzigen Lieferanten, der Firma ***3***. Seitens der Betriebsprüfung hätte es dazu die Feststellung gegeben, dass die Abstimmung der Konten Differenzbeträge in unterschiedlicher Höhe ergeben hätte.

Weitere Feststellungen zu Erlösverkürzungen hätte es nicht gegeben.

Die Differenzbeträge seien mit Aufschlag als (Zu-)Schätzung bereits dem Ergebnis zugerechnet worden und zusätzliche Sicherheitszuschläge in einheitlicher Höhe von 10 % der Gesamterlöse jedes Prüfungsjahres verhängt worden.

Es hätte keinerlei weitere Hinweise auf Umsatzverkürzungen gegeben und durch das Vorhandensein nur eines einzigen Lieferanten wäre der gesamte Wareneinkauf vorgelegen.

.....

In den Jahren ab April 2016 und 2017 sei diese Thematik nicht mehr gegeben, da eine Registrierkasse angeschafft worden wäre. Auch hier hätten keine Feststellungen getroffen werden können. Trotz der Änderung der Erlöserfassung sei ein Sicherheitszuschlag in gleicher Höhe wie in den beiden Vorjahren verhängt worden.

Sämtliche Einkäufe seien unbestritten nur bei der Fa. ***3*** getätigt worden, sich dort ergebende Differenzen in Form einer (Zu-)Schätzung erlösseitig korrigiert worden.

Weitere nicht gebucht Erlöse hätten nicht festgestellt werden können – somit seinen seitens

der Betriebsprüfung sämtliche Erlöse erfasst worden. Von einer Unsicherheit von noch immer nicht erfassten Erlösen könne nicht mehr ausgegangen werden.

Der Ansatz eines Sicherheitszuschlages sei obsolet.

.....

Wenn nun durch die (strittige) Zurechnung von Sicherheitszuschlägen bzw. diverser anderer Gewinnerhöhungen die (Frei-)Grenzen bei den Sozialversicherungsbeiträgen überschritten würden, so würde es zur Nachbelastung von Sozialversicherungsbeiträgen führen und auch zumindest zum Verlust der Freigrenze bei den Abgaben zur Sozialversicherung.

.....

Es würden unter anderem folgende Anträge gestellt werden:

a.

Die Sicherheitszuschläge entfallen zu lassen;

b.

Reduzierung der Höhe der Zurechnung laut Tz. 3 durch mögliche Berücksichtigung von auf diesen Einzelfall zutreffenden Umständen zur Ermittlung der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit der Besteuerungsgrundlagen;

c.

Positive Berücksichtigung zusätzlicher Ausgaben in Höhe von jährlich 2.200,00 € aus dem bisher unerledigten Antrag der ersten Beschwerde.

Ebenfalls mit **Schreiben vom 26.4.2019** wurde zur Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 2.4.2019 folgende **Gegenäußerung** eingereicht:

Zu Ein – Verkauf

Nach Stellungnahme des Prüfers sollten Autoteile nur bei Bedarf auf Anfrage bestellt worden sein. Es sei daher seitens der Betriebsprüfung davon ausgegangen worden, dass die Autoteile kurz nach dem Einkauf wieder verkauft worden wären. Dies schließe aber auch nicht aus, dass Teile für eigene Zwecke gekauft worden wären: z.B. zur Verbesserung von gebrauchten PKW, die dann später mit Gewinnaufschlag wieder zum Verkauf angeboten hätten werden können (differenzbesteuerte PKW), für eigene PKW in der Familie (Privatentnahmen) usw.

Betriebsbesichtigung

Den Ausführungen des Prüfers sei nicht klar zu entnehmen, ob kein Lager vorhanden gewesen oder keines besichtigt worden wäre (Protokoll, Niederschrift über Betriebsbesichtigung?). Eine Jahre später erfolgte Betriebsbesichtigung würde auch in diesem Punkt (Warenvorräte vorhanden oder nicht) keine Klärung gebracht haben, da in den Prüfungsjahren Waren vorhanden gewesen sein könnten.

Unbestritten sei, dass die Differenz bei der Firma ***3*** heute nicht mehr nachvollziehbar sei, auch die Angabe des Beschwerdeführers, es würde Einkäufe auf seinen Namen gegeben haben, sei nicht verifizierbar – aber auch nicht auszuschließen.

Zur Arbeitszeit

Der Beschwerdeführer erbringe mit seiner Behinderung zwar Arbeitsleistung, könne jedoch im

Vergleich mit der Arbeitswelt nicht ein Arbeitsquantum und –tempo in adäquater Art erbringen. Dieser Umstand werde den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechend zu berücksichtigen sein.

Als Werkstattunternehmer solle der Beschwerdeführer natürlich Know-how mitbringen, dies sei jedoch nach einer Beinamputation noch essentieller.

Wenn nun eine voll ausgestattete Werkstatt vom Prüfer angeführt sei, dann sei das aus Branchengründen zu erwarten – dennoch würden aus Kostengründen jegliche Anschaffungen z.B. für Elektronik und Diagnosecomputer – fehlen – Erfordernisse einer heutzutage modernen Werkstätte.

Autos mit neuerem Baujahr seien nicht mehr für Werkstätten des Beschwerdeführers gebaut. Der vom Prüfer erwähnte gelegentliche Einbau von Leuchtmitteln hätte in diesem Sinn keine Bedeutung – es sei nicht festgestellt worden, dass die Leuchtmittel nicht verrechnet worden wären.

Mit **Vorlagebericht vom 26.9.2022** wurde die obige Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und unter anderem wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt:

.....

Zu Tz. 5, Arbeitszeit, wurde ergänzend angemerkt, dass nicht nur in den Jahren 2016 und 2017 Rechnungen mit Arbeitszeit ausgestellt worden wären. Aus dem Arbeitsbogen gehe hervor, dass der Prüfer auch Rechnungen mit Arbeitszeit in den Jahren 2014 (2 x mit 2 bzw. 3 Stunden Arbeitszeit) und im Jahr 2015 (Rechnungen über 1 bzw. 2 Stunden Arbeitszeit) vorgefunden hätte.

.....

Antrag auf Anerkennung von Kosten im Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung:
Im Vorlageantrag vom 7.12.2018 bringe der Beschwerdeführer vor, er würde in der Beschwerde beantragt haben, Kosten zu berücksichtigen. Die Beschwerde beinhalte allgemeine Aussagen wie z.B. „Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles“. Eine konkrete Aufstellung, welche Kosten beantragt würden, sei weder der Beschwerdeschrift, noch der angefügten Excel-Aufstellung zu entnehmen.

Im Vorlageantrag sei pauschal ein Betrag von 1.400,00 € jährlich als Abschreibung für Abnutzung vorgeschlagen worden. Die AfA solle für die Gebäudeteile Büro, Werkstätte und für Einrichtung angesetzt werden. Für Betriebskosten und Heizung solle anteilig 700,00 € anerkannt werden. Unterlagen (z.B. Rechnungen) über die Gesamtkosten des Gebäudes, Pläne sowie Angaben zur Benützung der einzelnen Räume zur Berechnung eines Flächenschlüssels seien bisher nicht vorgelegt worden.

.....

Stellungnahme:

Tz. 3 Auto-Kleinteile

Die vom Prüfer festgestellten nicht aufgezeichneten Einkäufe von KFZ-Ersatzteilen hätte zu

einer Zuschätzung bei den Erlösen geführt. Die „Schwarzeinkäufe“ seien dem Kundenkonto des Beschwerdeführers beim Lieferanten zugeordnet worden.

Für das Finanzamt würden sich keine Anhaltspunkte ergeben, warum diese Verkäufe nicht dem Beschwerdeführer zugeordnet werden könnten. Auch vom Beschwerdeführer hätten keine Unterlagen vorgelegt werden können, welche diese Zurechnung widerlegen würden.

Führe der Beschwerdeführer im Rahmen des Rechtsmittels aus, dass die nicht erfassten KFZ-Teile auch zum Teil für den Einbau in differenzbesteuerte PKW verwendet worden wären, bestätige er damit die Verkürzung des Wareneinkaufes.

Die Verkürzung des Wareneinsatzes stelle eine sachliche Unrichtigkeit iSd § 184 Abs. 3 BAO dar (VwGH 20.4.2004, 2001/13/0204).

Nach § 184 Abs. 3 BAO sei zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen habe, nicht vorlege oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig seien oder solche formelle Mängel aufweisen würden, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Im Hinblick darauf, dass ein Teil des Wareneinkaufes keinen Eingang in die Gewinnermittlung des Beschwerdeführers gefunden habe, stehe im gegenständlichen Fall die Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde nicht in Zweifel.

Wie bereits in zahlreichen Judikaten ausgesprochen worden wäre, entspreche es den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass mit „schwarz“ eingekauften Waren üblicherweise auch „schwarze“, also nicht verbuchte Umsätze erzielt würden und die Abgabenbehörde daher anhand der nicht erklärten Einkäufe eine Zuschätzung vorzunehmen habe (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123; UFS 1.8.2011, RV/0709-W/09; 18.9.2003, RV/0457-L/02).

Hätte der Abgabepflichtige über mehrere Jahre bestimmte Wareneinkäufe nicht verbucht, könne nach der Lebenserfahrung die Verkürzung der Erlöse um die für die aus den „Schwarzeinkäufen“ gefertigten Waren erzielten Erlöse unterstellt werden (VwGH 19.9.1984, 83/13/0214).

Der Beschwerdeführer hätte global ohne weitere Nachweise vorzubringen beantragt, 10 % (2014) bzw. 50 % (2015 und 2016) der sich aus den „Schwarzeinkäufen“ ergebenden Gewinnerhöhung nicht zu berücksichtigen. Es gelinge die Glaubhaftmachung betreffend die Verwendung in den differenzbesteuerten Fahrzeugen nicht, wenn diesbezüglich keine Unterlagen vorgelegt werden könnten und diese Annahme lediglich auf Behauptungen beruhe, die nicht überprüfbar seien. Gewinnaufschläge seien auch bei Gebrauchtfahrzeugen nicht unüblich. Die Gewinnaufschläge könnten sich aus mehreren unterschiedlichen Tatsachen ergeben, bei welchen keine KFZ-Teile verwendet würden (z.B. Veränderung der Nachfrage am Markt, Reparaturarbeiten ohne KFZ-Teile, Aufbereitung des Fahrzeuges insb. Reinigung und Politur, etc.). Es sei somit nicht schlüssig, dass der aus den nicht verbuchten KFZ-Teilen gewonnene Erlös bereits versteuert worden wäre.

Aus der Gegenüberstellung der nicht erfassten Wareneinkäufe und dem Verkaufserlös der differenzbesteuerten PKW könne ebenfalls nichts gewonnen werden, weil dabei der

Einkaufspreis der differenzbesteuerten PKW gänzlich unbeachtet bleibe und wie bereits angeführt die Wertsteigerung nicht zwingend an den Einbau von Teilen gebunden sei – e contrario auch nicht daraus geschlossen werden müsse, dass die KFZ-Teile dazu verwendet worden wären.

Dass sich der Abgabepflichtige offensichtlich unsicher sei, wie die Teile tatsächlich verwendet worden wären, gehe auch daraus hervor, dass im Beschwerdetext eine Abänderung zur Prüfungsfeststellung in der Höhe von 10 % beantragt werde, in der als Beilage angeführten Berechnung jedoch 15 % angenommen würden.

Es bestehe auch nicht die Möglichkeit, pauschal aus Vereinfachungsgründen Teile nicht zu besteuern. Bei der Feststellung der Höhe der zu bezahlenden Einkommensteuer hätte der Gesetzgeber keine Möglichkeit der vom Beschwerdeführer gewünschten Kulanz vorgesehen. Entsprechend Art. 18 Abs. 1 B-VG dürfe die gesamte Verwaltung nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden. Es könne daher dem Finanzamt das verweigerte Entgegenkommen nicht vorgeworfen werden (BFG 6.2.2019, RV/5100293/2016).

Ziel einer Schätzung müsse es sein, den wahren Besteuerungsgrundlagen nahe zu kommen. Jeder Schätzung sei eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Diese mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit sei von demjenigen zu tragen, der zur Schätzung Anlass gebe (VwGH 16.5.2002, 98/13/0195). Das „Verhandeln“ über die Schätzungsergebnisse sei auch bereits aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht zulässig.

Vom Prüfer sei die Besprechungsunterlage dem Beschwerdeführer übermittelt worden und dieser hätte mit Stellungnahme vom 29.8.2018 auch diesbezüglich reagiert. Die Vorbringen wären somit allen bei der Schlussbesprechung beteiligten Parteien bekannt gewesen. Seien Vorbringen im Rahmen des Prüfungsabschlusses nicht berücksichtigt worden, so begründe sich dies dadurch, dass diese nicht nachgewiesen worden wären und im Sinne der Glaubhaftmachung nicht die überwiegende Wahrscheinlichkeit für sich hätten.

Es könne auch davon ausgegangen werden, dass die Niederschrift zur Schlussbesprechung nicht vom Abgabepflichtigen ohne den Hinweis auf eine abweichende Sachverhaltsdarstellung unterzeichnet worden wäre, würden die abweichenden Sachverhaltselemente nicht im Zuge der Schlussbesprechung besprochen und berücksichtigt worden sein. Ergebnis der Stellungnahme vom 29.8.2018 wäre unter anderem die Anpassung des Gewinnaufschlages bei den KFZ-Teilen.

Zu dem Vorbringen, es wären Waren zwar „schwarz“ eingekauft worden, jedoch noch nicht verkauft (Lager), verbleibe lediglich, auf die Stellungnahme des Prüfers zu verweisen. Vom Abgabepflichtigen selbst sei offensichtlich im Zuge der Prüfung ausgesagt worden, Waren nur auf Anfrage einzukaufen. Außerdem sei im Zuge der Betriebsbesichtigung kein Warenlager vorgefunden worden. Unterlagen, die eine Lagerbestand dokumentiert hätten, würden nicht vorliegen.

Wenn der Abgabepflichtige trotz seiner auferlegten Pflichten gemäß § 119 BAO keine Unterlagen vorlegen könne, hätte die Abgabenbehörde nach § 167 Abs. 2 BAO in freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen sei oder nicht. Dem

Abgabepflichtigen sei es nicht gelungen, einen entsprechenden Lagerbestand derart glaubhaft zu machen, als dieser von der Abgabenbehörde als erwiesen angenommen werden hätte können.

Schlussendlich würde noch auf die Höhe des Aufschlages eingegangen werden. Dieser sei erst im Zuge der Schlussbesprechung mit 20 % „vereinbart“ worden. Wie aber auch im Bericht angeführt werde, betrage der branchenübliche Aufschlag zwischen 30 % und 40 %.

Dieser Aufschlag sei im Brancheninformationssystem (BRIS) angeführt. Das BRIS stelle eine branchenspezifische Informationszusammenfassung von Prüfern der Finanzverwaltung dar, welche jeweils Experten in der jeweiligen Branche seien und über entsprechende Prüfererfahrung verfügen würden. Die im BRIS erfassten Aufschläge seien bereits von Judikaten als anwendbar bestätigt worden (BFG 2.4.2015, RV/2100114/2014).

Der Aufschlag von 40 % decke sich beinahe auch mit dem Durchschnittswert der Aufschläge des Beschwerdeführers bei Betrachtung des Zeitraumes 2008 bis 2017 (39 %).

Der Rückgriff auf den Aufschlag aller Produktgruppen sei jedoch insoweit nicht geeignet, weil dabei unterschiedliche Aufschläge zur Anwendung gelangen würden und dadurch eine Gewichtung nach Umsatz vorliegen würde. Im konkreten Fall bedürfe es jedoch nur eines Aufschlages für die Produktgruppe der KFZ-Ersatzteile. Die Aufschläge im Reifenhandel würden üblicherweise unter den Aufschlägen bei KFZ-Ersatzteilen liegen.

Der Ansatz von 20 % Aufschlag sei somit jedenfalls nicht zu hoch angesetzt, vielmehr würde ein branchenüblicher Aufschlag von mindestens 30 % anzusetzen sein.

Der Argumentation des Beschwerdeführers, seine Vorbringen würden nicht ausreichend gewürdigt worden sein, könne nicht gefolgt werden. Alle seine Vorbringen würden lediglich auf Behauptungen und Möglichkeiten beruhen. Kein einziges vorgebrachtes Argument sei auch nur in irgendeiner Weise durch Unterlagen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht worden. Würde aus den vorgebrachten Argumenten keine Verminderung der als „schwarz“ eingekauften Handelswaren folgen, so ergebe sich dies nicht aus der fehlenden Berücksichtigung, sondern aus der vorgenommenen Beweiswürdigung, bei welcher die Vorbringen die überwiegende Wahrscheinlichkeit nicht für sich gewinnen hätte können.

Es werde daher beantragt, die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

Tz. 4 Ausgangsrechnung

Würden Ausgangsrechnungen nicht fortlaufend nummeriert, so ergebe sich daraus, dass die Belege nicht auf Vollständigkeit überprüft werden könnten. Diese Überprüfungsmöglichkeit müsse jedoch für eine ordnungsgemäße Gewinnermittlung nach § 126 iVm § 131 Abs. 1 Z 2 lit. a BAO gegeben sein. Fehle es den Ausgangsrechnungen an einem Datum, so lasse sich die der Zeitfolge nach geordnete Eintragung aus § 131 Abs. 1 Z 2 lit. a BAO nicht überprüfen.

Wer den Verpflichtungen der BAO nicht nachkomme, könne die Rechtsvermutung der ordnungsgemäßen Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§ 163) nicht für sich in Anspruch nehmen.

Wie im BP-Bericht unter Tz. 4 dargestellt sei die Vollständigkeit der Einnahmen nicht gesichert. Es liege daher eine Unsicherheit vor. Der strittige unter Tz. 7 angeführte Sicherheitszuschlag

diene zur Berücksichtigung dieser Unsicherheiten. Diese Unsicherheiten hätten im Zuge der Prüfung nicht ausgeräumt werden können und seien daher im Prüfungsergebnis zu berücksichtigen. Bereits aus dieser Sachverhaltsfeststellung sei der Sicherheitszuschlag begründet.

Führe der Beschwerdeführer aus, dass eine eindeutige Nummerierung je Paragonblock keine Verbesserung bedeuten würde, so könne dem nicht zugestimmt werden. Durch eine einheitliche Nummer je Bon pro Block und der fortlaufenden Nummerierung je Bon lasse sich im Nachhinein zumindest kein Bon willkürlich entfernen, weil die fehlende Nummer auffallen würde.

Laut Vorlageantrag sei vom Prüfer nicht beanstandet worden, dass Belege fehlen würden. Dies ergebe sich jedoch bereits aus der Feststellung, dass „Schwarzeinkäufe“, die üblicherweise zu „Schwarzerlösen“ führen würden, erzielt worden wären und darüber keine Belege ausgestellt worden wären. Es sei nur logisch nachvollziehbar, dass der Prüfer bei mehrfach vergebenen Belegnummern nicht nachvollziehen könne, wie viele Belege nicht erfasst worden wären, weil sich nicht belegen lasse, wie oft eine Belegnummer tatsächlich vergeben worden wäre oder wie viele Bonblöcke tatsächlich verwendet worden wären. Eine Überprüfung auf Vollständigkeit sei nur möglich, wenn nur ein Bonblock fortlaufend nummeriert verwendet werde.

Der Beurteilung des Beschwerdeführers, dass die fehlende Nummerierung der Paragonblöcke keinen materiellen Mangel darstelle, könne nur beigespflichtet werden. Dabei handle es sich nämlich um einen formellen Buchführungsmangel, der in Kombination mit den Feststellungen der „Schwarzeinkäufe“ geeignet sei, die sachliche Richtigkeit der Unterlagen in Zweifel zu ziehen. Diese Unsicherheit werde in Tz. 7 mittels Sicherheitszuschlag berücksichtigt. Würde bei den Belegen eine tatsächlich fehlende Belegnummer festgestellt und bekannt werden, welche Verkäufe damit abgerechnet worden wären, so würde sich daraus der materielle Mangel von fehlenden Einnahmen ergeben, der aber üblicherweise nicht in einem Sicherheitszuschlag, sondern in einer kalkulatorischen Zuschätzung ende.

Die Wahl des Sicherheitszuschlages für die Berücksichtigung derartiger Unsicherheiten sei nach Ansicht des Finanzamtes die geeignete Schätzungsmethode, weshalb der Argumentation des Beschwerdeführers, derartige Unsicherheiten könnten nicht zu einem Sicherheitszuschlag führen, nicht gefolgt werden könne.

Tz. 5 Arbeitszeit

Unbestritten sei, dass der Beschwerdeführer trotz seiner körperlichen Einschränkungen Arbeiten an Fahrzeugen durchgeführt hätte. Dies gehe sowohl aus den gestellten Ausgangsrechnungen, als auch aus den Arbeiten an den differenzbesteuerten PKW hervor, und werde auch in der Gegenäußerung nicht bestritten. Inwieweit die Auslastung damit gegeben wäre, könne wohl nur der Beschwerdeführer selbst beantworten, Stundenaufzeichnungen würden bei einem Unternehmer üblicherweise nicht geführt werden, woraus die tatsächlichen Arbeitsstunden pro Woche zumindest durchschnittlich ermittelt werden hätten können. Es verbleibe somit eine Unsicherheit, inwieweit die Werkstatt für zusätzliche Erlöse, welche wie

die nicht erfassten Erlöse aus „Schwarzeinkauf“ ebenfalls nicht in der Gewinnermittlung Niederschlag gefunden hätten, verwendet worden wäre. Der Abgabepflichtige würde jedenfalls grundsätzlich die Möglichkeit dazu gehabt haben, die Werkstätte entsprechend zu nutzen und die verkauften KFZ-Teile auch einzubauen. Das sich ergebende Gesamtbild hätte den Prüfer nicht erklärte Einnahmen vermuten lassen. Da diese jedoch nicht festgestellt worden wären, sei die Berücksichtigung nur in geringem Ausmaß bei der Gestaltung des Sicherheitszuschlages erfolgt.

Tz. 7 Sicherheitszuschlag

Der Sicherheitszuschlag decke Unsicherheiten in Bezug auf weitere nicht erklärte Einnahmen ab, wobei im konkreten Einzelfall auch die ungewöhnlichen Umstände betreffend fehlender Arbeitszeiten auf Rechnungen und insbesondere die fehlende fortlaufende Nummerierung aus den Ausgangsrechnungen berücksichtigt worden wären.

Bringe der Beschwerdeführer ins Treffen, dass ab März 2016 die „Unsicherheiten“ durch die Anschaffung der Registrierkasse weggefallen sein müssten, so werde diesbezüglich festgehalten, dass es keinen Unterschied mache, ob vor 2016 kein Beleg über „schwarz“ erbrachte Leistungen ausgestellt worden wäre oder danach. Eine Änderung würde sich nur für jene Fälle ergeben, in welchen die Schätzungsverpflichtung durch die ordnungsgemäße Verwendung einer Registrierkasse weg falle, was im gegenständlichen Fall jedoch nicht vorliege, weil die Ordnungsmäßigkeit bereits aufgrund der „Schwarzeinkäufe“ nicht gegeben sei.

Betreffend die Höhe des Sicherheitszuschlages sei erwähnt, dass in der Judikatur auch bereits die griffweise Festsetzung von Sicherheitszuschlägen bestätigt worden wäre, wenn nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Zuschätzung nicht zu gewinnen seien. Sicherheitszuschläge könnten sich (beispielsweise) aber auch an den Gesamteinnahmen oder an den Einnahmenverkürzungen orientieren (VwGH 13.3.1991, 90/113/0232; 20.12.1994, 93/14/0172; 18.2.1999, 96/15/0050).

Im vorliegenden Fall orientiere sich der Sicherheitszuschlag an den Erlösen, womit die unterschiedliche Geschäftslage im jeweiligen Wirtschaftsjahr Berücksichtigung finde.

Wenn der Beschwerdeführer ausführe, die Abgabenbehörde sei nicht verpflichtet, einen Sicherheitszuschlag anzusetzen, so liege er damit grundsätzlich nicht falsch. Die Wahl der Schätzungsmethode stehe nämlich der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Vorgabe sei es jedoch, der Wirklichkeit mit größtmöglicher Wahrscheinlichkeit nahe zu kommen. Genau diesen Zweck verfolge der im gegenständlichen Fall berücksichtigte Sicherheitszuschlag, in dem damit die nicht festgestellten, aber wahrscheinlichen Erlöse Berücksichtigung finden würden. Um die unterschiedliche wirtschaftliche Lage des Unternehmens zu berücksichtigen sei der Sicherheitszuschlag prozentuell von den Erlösen laut Erklärung berechnet worden.

Nicht unerwähnt bleiben dürfe, dass der zugrunde gelegte Aufschlag mit 20 % unter dem Branchenniveau liege und somit auch darin eine Unsicherheit bestehe, mit welchem Aufschlag die nicht erklärten Einkäufe weiterveräußert worden wären.

Betreffend die Anmerkung, der Sicherheitszuschlag würde Auslöser für die Überschreitung der

Kleinunternehmergrenze sein, so müsse darauf hingewiesen werden, dass im Falle der Kleinunternehmerregelung die Umsatzsteuer dennoch kraft Rechnungslegung geschuldet werde, der Vorsteuerabzug im Gegenzug jedoch ohne Abgabe der Kleinunternehmerverzichtserklärung nicht anerkannt werden könne.

Komme der Prüfer im Rahmen der freien Beweiswürdigung zur Erkenntnis, dass ein Sicherheitszuschlag von 10 % gerechtfertigt erscheine, so könne darin keine Rechtsunrichtigkeit erkannt werden. Der Prüfer wäre eingehend mit dem Fall befasst gewesen. Es sei daher anzunehmen, dass er in Kenntnis der üblichen Verwaltungspraxis und der bestehenden Unsicherheiten im konkreten Fall den Sicherheitszuschlag in der korrekten Höhe anzusetzen vermöge.

Vermöge der Beschwerdeführer zu glauben, die Schwarzeinkäufe seien auch Grundlage des Sicherheitszuschlages und damit eine doppelte Gewinnerhöhung durchgeführt worden, so müsse dem widersprochen werden. Die „Schwarzeinkäufe“ würden zur fehlenden materiellen Ordnungsmäßigkeit führen, wozu neben den formellen Ordnungsfehlern die Schätzungsverpflichtung führe. Der Sicherheitszuschlag decke jedoch nicht die fehlenden „Schwarzsätze“ (diese würden durch Tz. 3 berichtigt) ab, sondern die üblicherweise neben den festgestellten „Schwarzsätzen“ zusätzlich erwirtschafteten Erlöse ab. Diese seien durch die festgestellten formellen Ordnungsfehler zusätzlich begründet.

Einer gänzlichen Korrektur des Sicherheitszuschlages auf 0,00 € könne seitens der Abgabenbehörde nicht gefolgt werden, weshalb beantragt werde, den Sicherheitszuschlag in der vom Prüfer festgesetzten Höhe zu berücksichtigen.

Solle das BFG zu der Erkenntnis gelangen, der Sicherheitszuschlag würde zu hoch angesetzt sein, so werde beantragt, den Aufschlag in Tz. 3 zum Ausgleich der nicht mehr durch den Sicherheitszuschlag gedeckten Unsicherheit betreffend des tatsächlichen Aufschlages auf mindestens 30 % zu erhöhen.

Anerkennung von Kosten

Vom Abgabepflichtigen sei erstmals im Vorlageantrag beantragt worden, weitere Kosten zu berücksichtigen. Zum Zeitpunkt des Prüfungsabschlusses wären die vom Prüfer beabsichtigten Bemessungsgrundlagen bereits bekannt gewesen. Es bleibe daher unverständlich, wenn der Beschwerdeführer angebe, er hätte die Kosten nicht bekannt gegeben, weil die Bemessungsgrundlagen ohnehin die Freigrenzen nicht überschritten hätten.

Würde der Abgabepflichtige nämlich im Zuge der Schlussbesprechung Belege vorgelegt haben, woraus die Ausgaben ersichtlich seien, so würden diese jedenfalls im Zuge der Prüfung berücksichtigt worden sein. Derartige Belege seien aber nicht aktenkundig, weshalb davon ausgegangen werde, dass diese nicht vorgelegt worden wären.

Nach § 138 BAO hätte der Abgabepflichtige im Rahmen der Prüfung die tatsächlichen Kosten nachweisen oder zumindest glaubhaft machen müssen. Auch hätte im Zuge der Prüfung eine Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO erfolgen können. Durch das späte Einbringen erst im Rahmen des Vorlageantrages seien dem Finanzamt diese Möglichkeiten genommen worden. Der pauschale Ansatz, vergleichbar einer Schätzung iSd § 184 BAO stehe dem

Abgabepflichtigen nicht zu. Die BAO normiere diese Verpflichtung zur Schätzung nur für die Abgabenbehörde. Der Abgabepflichtige, welcher entsprechende Unterlagen als Nachweise zu führen habe, sei nicht berechtigt, eine globale Schätzung von Betriebsausgaben vorzunehmen. Eine Glaubhaftmachung sei nur dann zulässig, wenn dem Abgabepflichtigen ein Beweis nicht zumutbar sein würde. Warum der Beweis im gegenständlichen Falls durch die Vorlage von Belegen nicht zumutbar sein solle, sei vom Abgabepflichtigen nicht vorgebracht worden. Eine Berücksichtigung durch das Finanzamt sei aufgrund des Vorlageantrages nicht mehr möglich, da die Zuständigkeit an das BFG übergegangen sei. Würde der Abgabepflichtige entsprechende Nachweise vorlegen, so würden diese zu prüfen sein.

Wiederaufnahme:

Die Vorlageanträge seien vor Ergehen einer Beschwerdeentscheidung eingebracht worden und somit unzulässig.

Es sei angeführt, dass der eingebrachte Vorlageantrag vom 7.12.2018 vom Sohn des Abgabepflichtigen unterzeichnet worden wäre. Wie im Salzburger Steuerdialog 2015 besprochen obliege ein Mängelbehebungsverfahren betreffend den Vorlageantrag dem BFG. Der neuerliche Vorlageantrag vom 24.4.2019 sei vom Abgabepflichtigen selbst unterzeichnet worden. Die Entscheidung, ob dadurch ein Mangel behoben worden wäre, obliege dem Gericht.

Zusammenfassend werde festgestellt, dass auf Grundlage der festgestellten Differenz im Wareneinkauf die im Schätzungsweg (Kalkulation mittel Aufschlagsätzen und Sicherheitszuschlag) ermittelten Erlöse durch die Abgabenbehörde nur insoweit mit Rechtswidrigkeit behaftet sei, als ein zu geringer Aufschlag für die nicht erklärten Aufwendungen angesetzt worden wäre.

Die Änderungen der Umsatzsteuer würden mit den Änderungen in der Einkommensteuer einhergehen, weil keine umsatzsteuerspezifischen Sachverhalte bekämpft worden wären, sondern lediglich die Zuschätzung, welche auch als steuerbarer Umsatz berücksichtigt werden müsse. Eine Rechtsunrichtigkeit in den erlassenen Umsatzsteuerbescheiden könne daher ebenfalls nicht erkannt werden.

Es werde daher beantragt, die Beschwerde hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2014 bis 2017 abzuweisen.

Es werde beantragt, betreffend Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 260 BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 5.10.2023** wurden folgende Fragen an die Amtspartei gerichtet:

*„Der Vorlageantrag vom 7.12.2018 wurde gezeichnet mit „i.V. ***4*** (***4*** ***5***, Sohn).*

Nach § 83 Abs. 4 BAO kann die Abgabenbehörde von einer ausdrücklichen Vollmacht absehen, wenn es sich um die Vertretung durch amtsbekannte Angehörige (§ 25), Haushaltsangehörige oder Angestellte handelt und Zweifel über das Bestehen und den Umfang der

Vertretungsbefugnis nicht obwalten.

*Handelt es sich bei ***5*** ***4*** um den Sohn des Beschwerdeführers? Ist dieser als amtsbekannt anzusehen?*

Liegen Zweifel über das Bestehen oder den Umfang der Vertretungsbefugnis vor?“

Mit **Schreiben vom 16.10.2023** wurde wie folgt geantwortet:

5 ***4*** sei als amtsbekannter Sohn iSd § 83 Abs. 4 BAO anzusehen und es würden keine Zweifel am Umfang der Vertretungsbefugnis bestehen.

Zugrundeliegender Sachverhalt

Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens im Hinblick auf die Einkommensteuer 2017

Gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 4.9.2018 wurde am 2.10.2018 Beschwerde eingereicht.

Sowohl am 7.12.2018, als auch am 24.4.2019 wurden Vorlageanträge den Wiederaufnahmebescheid betreffend eingereicht.

Am 4.4.2019 erging ein Mängelbehebungsauftrag iSd § 250 BAO, der am 24.4.2019 beantwortet wurde.

Am 7.5.2019 erging die diesbezügliche Beschwerdeentscheidung.

Daraufhin wurde kein Vorlageantrag eingereicht.

Vorlageantrag vom 7.12.2018

Der Vorlageantrag vom 7.12.2018 wurde vom Sohn des Beschwerdeführers wie folgt unterfertigt: „i. V. ***4***, ***4*** ***5*** (Sohn)“.

Nach Mitteilung der Amtspartei handelt es sich dabei um den amtsbekannten Sohn des Beschwerdeführers iSd § 83 Abs. 4 BAO und es bestehen keine Zweifel am Umfang der Vertretungsbefugnis.

Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2017

Der Beschwerdeführer erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Form einer Invaliditätspension sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb als KFZ-Mechaniker.

KFZ-Ersatzteile sowie Autoreifen wurden an- und verkauft, sowie Reparaturen an Fahrzeugen vorgenommen, in den Jahren 2014 bis 2016 wurden auch Autos von Privatpersonen angekauft, repariert und wieder verkauft.

Der Beschwerdeführer verfügt über eine ausgestattete Werkstatt. Laut den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2014 bis 2017 wurden Ausstattungsgegenstände und Werkzeuge für die Werkstatt angekauft.

Im Zuge einer **Betriebsprüfung** für die Jahre 2014 bis 2017 wurden unter anderem folgende Feststellungen getroffen:

Tz. 3 Autoteile Firma *3*****

Auf den Namen des Beschwerdeführers wurden Autoteile bei der Firma ***3*** eingekauft. Unstrittig wurden in den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers nicht alle diese Einkäufe erfasst.

In der Beschwerde wurde vom Beschwerdeführer angegeben, dass ein Großteil seiner Wareneinkäufe bei der Firma ***3*** erfolgen würde, im Gegensatz dazu wird im Vorlageantrag vom 26.4.2019 darauf verwiesen, dass die Firma ***3*** der einzige Lieferant gewesen sein würde. Keine der beiden Varianten wurde nachgewiesen. Der Schluss, es wäre somit der gesamte Wareneinkauf offen gelegt, kann folglich nicht gezogen werden.

Die Differenz stellt sich wie folgt dar:

	2014	2015	2016	2017
Laut Auflistung Beschwerdeführer	7.394,24	20.877,45	18.993,89	19.994,17
Einkauf laut ***3***	21.603,16	23.423,59	20.078,45	23.159,38
Differenz	14.208,92	2.546,14	1.084,56	3.165,21

Durch die Betriebsprüfung wurde ein Aufschlag von 20 % auf diese Differenz zugerechnet, die Erlöse und der Aufwand wurden dementsprechend erhöht.

Nach den Angaben des Prüfers würde der branchenübliche Aufschlag zwischen 30 und 40 % betragen, aufgrund der Einwendungen im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens wurde der Aufschlag von 30 % auf 20 % vermindert.

Die Aufschläge im Unternehmen des Beschwerdeführers würden sich zwischen 0 % und 25 % bewegen, er würde den Ansatz von 15 % Aufschlag vorschlagen.

Beantragt wurde weiters, im Jahr 2014 10 % und in den Jahren 2015 und 2016 50 % der Zurechnung als durch die Differenzbesteuerung bereits versteuert anzusehen. Auf welcher Grundlage diese Änderungen vorgenommen werden sollen, wurde nicht dargelegt. Beweise und Aufzeichnungen dazu wurden nicht eingereicht.

Von der Amtspartei wurde ein durchschnittlicher Aufschlag im Unternehmen des Beschwerdeführers für den Zeitraum 2008 bis 2017 von 39 % errechnet (laut Vorlagebericht). Diese Berechnung blieb unwidersprochen durch den Beschwerdeführer.

Der Beschwerdeführer wandte ein, dass auch Dritte auf seinen Namen bei der Firma ***3*** eingekauft hätten, Autoteile zur Verbesserung differenzbeststeuerter PKW verwendet worden

wären und er auch Autoteile für eigene Fahrzeuge verwendet hätte.

Diese Behauptungen wurden weder konkretisiert, noch glaubhaft gemacht.

Es kann daher in keiner Weise nachvollzogen werden, ob und allenfalls inwieweit der nicht deklarierte Wareneinkauf von Autoteilen für eigene Fahrzeuge verwendet worden oder ein Einkauf von Dritten auf den Namen des Beschwerdeführers erfolgt ist.

Zudem wurde eingewendet, dass über den jeweiligen Gewinnermittlungszeitraum hinaus noch Waren vorhanden gewesen sein könnten, die noch nicht verkauft waren.

Im Rahmen einer Betriebsbesichtigung durch den Betriebsprüfer konnte kein Warenlager vorgefunden werden, vom Beschwerdeführer wurde auch nicht auf ein solches hingewiesen.

Der Verweis des Beschwerdeführers, der Betriebsprüfer hätte Inventurwerte ermitteln müssen geht daher schon aufgrund des fehlenden Lagers und der mangelhaften Aufzeichnungen über den Warenein- und ausgang ins Leere.

Das Bundesfinanzgericht geht nicht davon aus, dass Autoteile im relevanten Ausmaß auf Vorrat angekauft worden sind und das Vorhandensein von Lagerbeständen die Erlöszuschätzung mindern kann.

Tz. 5 Arbeitszeit

Mit einigen wenigen Rechnungen wurde auch Arbeitszeit abgerechnet.

Vom Beschwerdeführer wurde eingewendet, dass er nur selten Teile einbauen würde, meist nur Autoteile verkaufe.

Laut Betriebsprüfer steht eine ausgestattete Werkstätte zur Verfügung.

Vom Beschwerdeführer wurde eingewendet, dass aufgrund seiner Behinderung eine verminderte Leistungsfähigkeit bei körperlichen Arbeiten gegeben war und dies nicht ausreichend berücksichtigt worden wäre.

Tz. 7 Zuschätzung – Sicherheitszuschlag

Durch die Betriebsprüfung wurde ein Sicherheitszuschlag von 10 % (bezogen auf die erklärten Erlöse) festgesetzt. Dies aufgrund der Nichterfassung aller Eingangsrechnungen der Firma ***3*** und der geringen in Rechnung Stellung von Arbeitszeit (Tz. 3 und 5).

Vom Beschwerdeführer wurde beantragt, diesen aufgrund Geringfügigkeit nicht anzusetzen. Aufgrund seiner Behinderung sei eine verminderte körperliche Leistungsfähigkeit gegeben.

Strittig ist die Zuschätzung aufgrund der nicht vollständig erfassten Wareneinkäufe bei der Firma ***3*** und die Verhängung eines Sicherheitszuschlages.

Zudem ist strittig die Berücksichtigung von zusätzlichen Ausgaben. Der Beschwerdeführer beantragt die Anerkennung von Betriebskosten sowie einen AfA-Anteil für Werkstätte und Büro im betrieblich genutzten Ausmaß und eine AfA für die Werkstätteneinrichtung.

Als AfA für die Gebäudeanteile, das Büro, die Werkstätte und die Einrichtung wird ein pauschaler Betrag von 1,500,00 € beantragt, die Betriebskosten inklusive Heizung werden in Höhe von 700,00 € beantragt. Rechnungen, Gebäudepläne, Berechnungen die

Anschaffungskosten betreffend und den Anteil der Nutzung der Gebäude, das Vorliegen einer allfälligen Privatnutzung in welcher Höhe wurden nicht eingereicht. Auch im Hinblick auf die Werkstätteneinrichtung lassen sich die vom Beschwerdeführer beantragten Kosten aufgrund des Fehlens jeglicher Angaben (Anlageverzeichnis, Anschaffungskosten, Abschreibungsdauer, Privatnutzung,...) nicht nachvollziehen.

Die beantragten Pauschalbeträge entbehren jeder Grundlage.

Rechtliche Begründung

I.

Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens im Hinblick auf die Einkommensteuer 2017

Nach § 260 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung oder mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Gemäß § 264 Abs. 4 lit. e ist § 260 Abs. 1 für Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden.

Ein Vorlageantrag setzt jedenfalls eine Beschwerdeverentscheidung voraus, zuvor gestellte Vorlageanträge sind zurückzuweisen (Ritz, BAO⁷, § 264, Rz 6 und die dort angeführte Judikatur des VwGH und des BFG).

Im gegenständlichen Fall wurden die beiden Vorlageanträge jeweils vor Erlassung der Beschwerdeverentscheidung eingebracht, weshalb sie als unzulässig zurückzuweisen waren.

Vorlageantrag vom 7.12.2018

Nach § 83 Abs. 4 BAO kann die Abgabenbehörde von einer ausdrücklichen Vollmacht absehen, wenn es sich um die Vertretung durch amtsbekannte Angehörige handelt und Zweifel über das Bestehen und den Umfang der Vertretungsbefugnis nicht obwalten.

Diese Voraussetzungen sind unstrittig erfüllt, weshalb kein Mängelbehebungsverfahren iSd § 85 BAO durchzuführen war.

Der Vorlageantrag vom 7.12.2018 ist somit als von einem befugten Vertreter eingebracht anzusehen.

II.

Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2017

§ 184 BAO lautet wie folgt:

Abs. 1

Soweit die Abgabenbehörde 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.

Abs. 2

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Abs. 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.

Ziel der Schätzung ist es, den Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (für viele VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119-0122; Ritz, BAO⁷, § 184 Rz 3).

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Die - im gegenständlichen Fall unstrittige - Verkürzung des Wareneinsatzes stellt eine sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO dar (VwGH 20.4.2004, 2001/13/0204), die Schätzungsverpflichtung ist daher gegeben.

Eine Verkürzung des Wareneinsatzes führt regelmäßig auch zu einer dementsprechenden Verkürzung des Umsatzes, als der nicht deklarierte Wareneinsatz außerhalb des Rechenwerks verkauft wird (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (Ritz, BAO⁷, § 184 Rz 12).

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (VwGH 24.2.1998, 95/13/0083; 20.4.2004, 2001/13/0204).

Bei der kalkulatorischen Schätzung wird etwa ein Teilumsatz mit Hilfe eines Rohaufschlages auf eine geeignete Basis geschätzt (Ritz, BAO⁷, § 184 Rz 15).

Die Einkäufe bei der Firma ***3*** auf den Namen des Beschwerdeführers, die nicht in den Aufzeichnungen erfasst waren, wurden im Sinne einer solchen kalkulatorischen Schätzung hochgerechnet.

Der branchenübliche Aufschlag beträgt zwischen 30 % und 40 %. Der Ansatz von 20 % durch die Betriebsprüfung liegt somit unter dem Bereich des Üblichen.

Der Ansatz von 15 % - wie vom Beschwerdeführer gefordert – entbehrt jeder Grundlage.

Vielmehr wurde laut Vorlagebericht ein unternehmensinterner Aufschlag im Zeitraum 2008 bis 2017 von 39 % errechnet, wogegen durch den Beschwerdeführer keine Einwendungen eingereicht wurden.

Eine Glaubhaftmachung, dass der Wareneinkauf anderweitig verwendet worden ist, ist wie oben ausgeführt nicht erfolgt.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass mit dem vorgenommenen Ansatz den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe gekommen wurde und keine Änderungen vorzunehmen sind.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Dabei wird davon ausgegangen, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123).

Aufgabe des Sicherheitszuschlages ist es, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen, wobei die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen sind.

Ist eine griffweise Schätzung vorzunehmen, kann sich der Sicherheitszuschlag beispielsweise an den Gesamteinnahmen, den Einnahmenverkürzungen oder den Umsätzen orientieren, wobei sich ihre Höhe 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 hat (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123; 20.10.2021, Ra 2020/15/0048).

Die Ergebnisse der Betriebsprüfung ergeben folgende Mängel, die ein Risiko von Unvollständigkeiten und somit von Erlös- und Umsatzverkürzungen ergeben:

- Aufgrund der Verkürzung des Wareneinsatzes – wie oben ausgeführt eine sachliche Unrichtigkeit – wurde eine Schätzung mittels Aufschlages auf Basis des verkürzten Teiles vorgenommen.

Allein aufgrund dieser schwerwiegenden materiellen Mängel ist die Verhängung eines Sicherheitszuschlages gerechtfertigt. Dass mit den Wareneinkäufen bei der Firma ***3*** alle Einkäufe abgedeckt werden, kann nicht angenommen werden. Es besteht daher eine Unsicherheit dahingehend, dass zusätzliche Wareneinkäufe bei anderen Lieferanten nicht deklariert wurden.

- Der Beschwerdeführer beruft sich auf das Vorhandensein von Warenvorräten. Durch die Betriebsprüfung wurde kein Warenlager aufgefunden, jegliche Aufzeichnungen über Lagerbestände fehlen in sämtlichen Beschwerdejahren.
 - Vom Beschwerdeführer wurde das Vorliegen von Eigenverbrauch eingewendet, Aufzeichnungen darüber finden sich für den gesamten Beschwerdezeitraum nicht, auch eine Glaubhaftmachung ist nicht erfolgt.
 - Der Einkauf von Dritten bei der Firma ***3*** im Namen des Beschwerdeführers wurde behauptet. Weder Namen, noch Angaben darüber, welche Waren zu welchem Wert diese Einkäufe umfassen würden, konnten in Bezug auf sämtliche Beschwerdejahre vorgelegt werden.
 - Durch die Betriebsprüfung wurde zudem berücksichtigt, dass eine voll ausgestattete Werkstätte im Unternehmen vorhanden ist und auch Ausrüstungsgegenstände in den Beschwerdejahren zugekauft, aber nach den Angaben des Beschwerdeführers nahezu keine Arbeitszeiten verrechnet wurden.
- Im Vergleich zu den Jahren 2014 bis 2016 (siehe RV/5100761/2019), für die ein Sicherheitszuschlag von 10 % festgesetzt worden ist, konnten im Jahr 2017 weniger Mängel durch die Betriebsprüfung festgestellt werden. Eine Reduzierung des Ansatzes der Vorjahre ist daher geboten.

Ein Ansatz von 5 % Sicherheitszuschlag bezogen auf die erklärten Erlöse ist aufgrund der vorliegenden Mängel als gerechtfertigt anzusehen und ist geeignet, die gegebenen Unsicherheiten auszugleichen.

Es ist nicht anzunehmen, dass durch diese Schätzung jenes Maß an Unsicherheit überschritten wird, das jeder Schätzung immanent ist.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass mit dem vorgenommenen Ansatz den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahegekommen wird.

Aufhebung und Zurückverweisung

§ 115 BAO lautet wie folgt:

„Abs. 1

Die Abgabenbehörden haben die abgabenrechtlichen 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. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Abs. 2

Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Abs. 3

Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Abs. 4

Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.“

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Bundesfinanzgericht eine Beschwerde mit Beschluss durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können.

Nach § 278 Abs. 2 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der Bescheide befunden hat.

§ 20 BAO lautet wie folgt:

„Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.“

Wie oben ausgeführt blieben im erstinstanzlichen Verfahren **wesentliche Sachverhaltsfragen** ungeklärt:

1.

Vom Beschwerdeführer wurde ein Pauschalbetrag an AfA für Gebäudeteile und Werkstättenausstattung beantragt.

Unklar ist, welche Gebäudeteile in welchem Ausmaß betrieblich genutzt wurden. Zudem ist nicht geklärt, Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten in welcher Höhe als Abschreibungsbasis anzusetzen sind. Aus der Aktenlage nicht ersichtlich ist weiters, welche Werkstättenausstattungsgegenstände von einer Abschreibung umfasst werden sollen, mit Anschaffungskosten zu welchem Zeitpunkt diese Abschreibung zu beginnen hat und in welchem Ausmaß eine betriebliche Nutzung zu veranschlagen ist.

2.

Vom Beschwerdeführer wird ein Pauschalbetrag an Betriebskosten inklusive Heizung für Werkstätte und Büro beantragt.

Zum einen ist das Ausmaß der betrieblichen Nutzung der Räumlichkeiten, für die die Betriebskosten angefallen sind, nicht geklärt.

Zum anderen ist die Höhe der angefallenen Kosten nicht angeführt und nicht nachgewiesen. Rechnungen und Belege wären anzufordern.

Beim Ansatz der betrieblichen Nutzung wird zu berücksichtigen sein, dass der Beschwerdeführer selbst angibt, über eine verminderte körperliche Leistungsfähigkeit zu verfügen und nur Arbeiten im geringen Ausmaß angefallen seien.

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ist folglich noch zu erheben, seitens der Amtspartei wurden erforderliche Ermittlungen iSd § 115 Abs. 1 BAO unterlassen, bei deren Durchführung anders lautende Bescheide erlassen werden hätte können.

Bei Berücksichtigung von Abschreibungsbeträgen und Betriebskosten ist davon auszugehen, dass sowohl die Einkommens-, als auch die Umsatzsteuerbescheide eine Änderung erfahren würden.

Durch die Amtspartei selbst wurde eingewendet, dass aufgrund des Überganges der Zuständigkeit an das BFG eine Prüfung und Berücksichtigung der zusätzlichen Aufwendungen nicht mehr möglich gewesen sein würde, sowie dass ein pauschaler Ansatz der gegenständlichen Kosten nicht möglich sei, Belege einzureichen wären und deren Prüfung erfolgen müsse.

Die Durchführung der zur Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes erforderlichen Ermittlungen durch das BFG ist weder im Interesse der Raschheit gelegen, noch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden, da das BFG zur Beachtung des Parteiengehörs iSd § 115 Abs. 2 BAO sämtliche Ermittlungsergebnisse der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung zur Kenntnis zu bringen hat. Im Übrigen müsste das BFG, das über keinen Erhebungsapparat verfügt, die ausstehenden Ermittlungsschritte im Hinblick auf Art und Umfang der nachzuholenden Erhebungen ohnehin gemäß § 269 Abs. 2 BAO durch die Abgabenbehörde durchführen lassen.

Der VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315, weist darauf hin, dass es die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08; Ritz, BAO⁷, § 278, Rz 5).

Die Aufhebung unter Zurückverweisung iSd § 278 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen (VwGH 2.2.2010, 2009/15/0206). Die Ermessensübung ist zu begründen (VwGH 28.6.2007, 2006/16/0220; 16.12.2010, 2007/15/0016).

Wie oben dargestellt, fehlt es an den wesentlichen Feststellungen der Amtspartei zur Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes. Ein Unterbleiben einer Zurückverweisung der Sache an die belangte Behörde würde zu einem erstmaligen Feststellen des den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegenden Sachverhalts (erst) auf Ebene des

Bundesfinanzgerichtes führen und damit dem Gericht eine Funktion zuordnen, die diesem nicht zukommt. Gleichzeitig würde die Beschwerdeführerin einer Rechtsmittelinstanz beraubt werden (BFG 25.8.2020, RV/5101633/2019).

Durch weitere Erhebungen und den Kontakt zwischen dem Beschwerdeführer und der Amtspartei ist der relevante Sachverhalt zu erheben. Wie oben angeführt ergibt sich zusätzlich eine Kosten- und Zeitersparnis.

Aus Gründen der Verfahrensökonomie ist eine Aufhebung nach § 278 Abs. 1 BAO als zweckmäßig anzusehen.

Gemäß § 209a Abs. 5 BAO steht im Fall der Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache (§ 278 BAO) die Verjährung nicht der (neuerlichen) Abgabenfestsetzung entgegen, wenn der Bescheid binnen eines Jahres ab Bekanntgabe des aufhebenden Bescheides ergeht.

Durch Aufhebung der Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2014, 2015 und 2016 tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der Bescheide befunden hat (§ 278 Abs. 2 BAO).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss 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.

I.

Wiederaufnahmebescheid

Wird ein Vorlageantrag vor Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung gestellt, ist dieser zwingend als unzulässig zurückzuweisen. Die Klärung einer Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist folglich nicht zu erwarten.

II.

Einkommen-und Umsatzsteuerbescheid

Ob wesentliche Sachverhaltsfragen durch die Amtspartei geklärt worden sind, ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führt.

Linz, am 27. November 2023

