

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1, die Richterin R2 sowie die fachkundigen Laienrichter ***25*** und ***26*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch WTG Dr. Reinold - Mag. Veith Steuerberatungs GmbH, Am Modenapark 10 Tür 10, 1030 Wien, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28. November 2023

1. über die Beschwerde vom 28.3.2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling (jetzt FA Österreich) vom 27.2.2017 betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2014 und Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2014 sowie gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für Dezember 2015, die gem. § 253 BAO auch als gegen den gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 9.6.2017 gerichtet gilt, weiters gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis April 2016, die gem. § 253 BAO auch als gegen den gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 17.2.2021 gerichtet gilt und

2. über die Beschwerde vom 26.6.2017 gegen den gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 9.6.2017

3. über die Beschwerde vom 26.6.2017 gegen den gem. § 200 BAO vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 9.6.2017,

gem. § 279 BAO zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde vom 28.3.2017 gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 vom 27.2.2017 wird als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.

II. Die Beschwerde vom 28.3.2017 gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für Dezember 2015 vom 27.2.2017, die gem. § 253 BAO auch als gegen den gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2015 vom 9.6.2027 gerichtet gilt, wird als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid wird im Sinne der Beschwerdevorentscheidung vom 14.7.2017 (Begründung vom 17.7.2017) abgeändert und die Umsatzsteuer für 2015 gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt.

III. Hinsichtlich der Beschwerde vom 26.6.2017 gegen den gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2015 vom 9.6.2017 wird das unter der Zahl RV/7104564/2017 anhängige Verfahren mangels Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes eingestellt.

IV. Die Beschwerde vom 26.6.2017 gegen den gem. § 200 BAO vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 9.6.2017 wird als unbegründet abgewiesen und die Einkommensteuer für 2015 gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt.

V. Die Beschwerde vom 28.3.2017 gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis April 2016, die gem. § 253 BAO auch als gegen den gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 17.2.2021 gerichtet gilt, wird als unbegründet abgewiesen und die Umsatzsteuer für 2016 gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer, in der Folge Bf. genannt, betrieb in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2012 bis 2014 eine Tabaktrafik am Standort ***1*** und, nach Auflösung des dortigen Pachtverhältnisses, ab 1.3.2014 eine Tabaktrafik in ***2***.

In den Jahren 2016 bis 2017 fand beim Bf. eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 sowie eine Nachschau für den Zeitraum Jänner 2015 bis Oktober 2016 statt.

Noch während der Prüfung nahm der Bf. zu einem von der Betriebsprüfung übermittelten Fragenkatalog mit Schreiben vom 5.9.2016 sinngemäß wie folgt Stellung:

Die von der Betriebsprüfung bereits im Vorfeld festgestellten Kalkulationsdifferenzen seien darauf zurückzuführen, dass der Bf. aus wirtschaftlichen Gründen gezwungen gewesen sei, an Großabnehmer Rabatte zu gewähren:

Bereits im Jahr 2005 sei es ihm aus gesundheitlichen Gründen unmöglich gewesen, die Geschäfte zu kontrollieren, sodass sich Ende 2005 herausgestellt habe, dass ein Mitarbeiter eine beträchtliche Summe unterschlagen habe. Zu dieser bereits dadurch angespannten

wirtschaftlichen Lage, kam im Jahr 2007 der Beginn der Umbauarbeiten ***6***, der zu einem beträchtlichen Umsatzeinbruch geführt habe. Durch die Bauarbeiten sei auch sein Geschäftslokal im Jahr 2008 beschädigt worden, die Wiener Linien seien jedoch zu keiner Schadendswiedergutmachung bereit gewesen. Darüberhinaus sei das Lokal durch die Bauarbeiten kaum mehr sichtbar gewesen, sodass es schließlich auf Grund all dieser Umstände zu einem Umsatzrückgang von bis zu 70% gekommen sei. Die Finanzierung der (umsatzabhängigen) Miete sei unmöglich geworden. Während des insgesamt 6,5 Jahre dauernden Umbaus sei es immer wieder zu Stromausfällen, Ausfällen des Telefons und des Internet und der damit in Zusammenhang stehenden Geschäftszweige wie Lotto und Toto gekommen. Der Betrieb des Bf. sei vor der Insolvenz gestanden. Um diese abzuwehren, habe er seine guten Kontakte zur Gastronomie genutzt und große Zigarettenmengen an Restaurants und in der Folge auch an zwei Automatenaufsteller verkauft. Diese Abnehmer seien jedoch zur Abnahme großer Mengen nur bereit gewesen, wenn sie Preisnachlässe erhielten. Der Bf. habe diesen Großabnehmern Rabatte zwischen 5% und 7,5% gewährt. Als Nachweis dafür, dass der Bf. entgegen § 36 Abs. 9 TabMG 1996 an Wiederverkäufer Waren veräußert habe, lege er eine entsprechende Verwarnung der Monopolverwaltung vor.

Konkret habe er an zwei Automatenaufsteller und ein Cafe veräußert. Beim Automatenbetreiber handle es sich um Herrn ***15***, beim Cafe um das Cafe ***16*** bzw. das ***17*** im 14. Bezirk, die beide zusammengehörten. Den zweiten Automatenaufsteller könne er nicht namhaft machen, da er mit Repressalien rechnen müsste, die auch sein Leben kosten könnten.

Auf Grund des nunmehrigen Umsatzanstieges sei auch die umsatzabhängige Miete gestiegen, sodass es zu beträchtlichen Mietnachforderungen seitens der Wiener Linien gekommen sei.

Anfang 2013 sei der Bf. wiederum schwer erkrankt.

Die von den Wiener Linien angestregten Räumungsklagen konnten schließlich durch mehrere Zahlungen abgewehrt werden. Im März 2014 habe er die Trafik, bei weit niedrigeren Mieten, in die ***18*** verlegt.

Durch diese Ausführungen werde deutlich, warum der Bf. Tabakwaren in großem Ausmaß an die Gastronomie und auch an zwei Automatenaufsteller verkauft habe. Die hohen Umsätze seien aber nur möglich gewesen, weil er den Großabnehmern Preisnachlässe von 5% bzw. 7,5% gewährt habe. Ohne diese Abschläge wäre der Umsatz nicht erzielbar gewesen und hätte der Bf. Insolvenz anmelden müssen.

Bereits in dieser Stellungnahme äußerte sich der Bf. auch zur Höhe des Privatanteiles für den im Betriebsvermögen befindlichen PKW Chrysler Voyager.

Da dieser, wie noch zu zeigen sein wird, auch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren strittig ist, wird das diesbezügliche Vorbringen wie folgt widergegeben:

„In den Jahren 2013 und 2014 wurde ein Privatanteil im Ausmaß von 15% berücksichtigt, der am Konto 4980 bzw. 4983 und 4984 verbucht wurde.

*Ein 15%-iger Privatanteil erscheint uns jedenfalls gerechtfertigt zu sein, wenn man berücksichtigt, dass es sich bei der Wegstrecke zwischen dem Wohnsitz in ***19*** und dem Geschäft in der ***20*** um einen sehr langen Weg handelt. Zudem hat die Familie einen Zweitwagen, der am Wochenende für Privatfahrten verwendet wird.“*

Laut Betriebsprüfungsbericht vom 24.2.2017, Tz. 1, wurden für die Jahre 2012 bis 2014 die Rohaufschläge laut Buchhaltung ermittelt und, da diese im Vergleich zu den branchenüblichen Rohaufschlägen als nicht glaubhaft erschienen, die Verkaufsberichte der Firmen Tobacco Land Handels GmbH & Co KG und der Philipp Morris Austria GmbH kontrolliert. Daraus habe sich ein höherer Rohaufschlag ergeben und somit auch ein höherer Umsatz in allen Prüfungsjahren und auch im Nachschauzeitraum als in den Jahreserklärungen bzw. Voranmeldungen erklärt worden sei.

Die unterschiedlichen Rohaufschläge stellten sich wie folgt dar:

Rohaufschlag gemäß Buchhaltung

2012 13,7%

2013 11,90%

2014 10,58%

Rohaufschlag gemäß Verkaufsberichte

2012 19,01%

2013 19,21%

2014 19,22%

2015 18,42%

2016 18,45%

Daraus ermittelte die Betriebsprüfung folgende Umsatzdifferenzen bzw. nicht erklärte Umsätze

2012 € 116.166,84

2013 € 135.958,90

2014 € 138.928,96

2015 € 154.328,87

2016 € 31.289,18

Zu diesen Kalkulationsdifferenzen habe der Bf. angegeben, dass diese auf an Großkunden gewährte Rabatte zurückzuführen seien. Es habe sich im Konkreten dabei um Nachlässe an Abnehmer in der Gastronomie und an zwei Automatenaufsteller gehandelt. Der Bf. sei gezwungen gewesen, seine guten Kontakte zur Gastronomie zu nutzen und an Großabnehmer mit Rabatten in Höhe von 5% bis 7,5% zu verkaufen, da es einerseits aufgrund nicht nachweisbarer Unterschlagung durch seine Mitarbeiter und andererseits durch Umbauarbeiten im ***22***, zu einem Umsatzrückgang gekommen sei.

Der Bf. sei in der Besprechung vom 12.9.2016 ersucht worden, Unterlagen vorzulegen, die diese Rabattierungen an die Gastronomen belegten, da sich weder Verträge noch Ausgangsrechnungen in den Buchhaltungsunterlagen befunden hätten. Von der Betriebsprüfung seien lediglich Ausgangsrechnungen, die nicht einmal rudimentär die Rechnungsmerkmale erfüllten (ohne Rechnungsempfänger, ohne fortlaufende Nummerierung und ohne genaue Auflistung der verkauften Waren) vorgefunden worden. Es sei nur ein Gesamtpreis für Zigaretten angeführt, eine Rabattierung sei aus den in der Buchhaltung vorhandenen Rechnungen nicht ersichtlich und auch nicht ableitbar.

Bei der Besprechung am 17.10.2016 sei vom Bf. 1.) eine Aufstellung mit den an die zwei Automatenaufsteller verkauften Waren und 2.) eine Gesamtaufstellung der an die Gastronomen verkauften Waren vorgelegt worden. Nicht vorgelegt worden seien Verträge, die diese Rabattierung belegten bzw. Ausgangsrechnungen, die diese Rabattierung nachweisen würden. Der Bf. habe auch die Namen der beiden Automatenaufsteller genannt und vorgebracht, dass die Lieferung der Waren von ihm immer an diverse Lager und die Bezahlung immer durch den Unternehmer eigenhändig oder durch in Plastiktaschen hinterlegtes Geld erfolgt sei. Eine Ausgangsrechnung sei vom Bf. den Abnehmern nicht übergeben worden, da diese laut ihren Angaben keine Rechnungen brauchten. Einmal habe er eine Blankorechnung an einen der Abnehmer, Herrn ***3*** (L) ausgestellt, was zu einer Verwarnung für ihn durch die Monopolverwaltung geführt habe, weil bei einer Prüfung seine Blankorechnung aufgetaucht sei.

Es seien vom Bf. folgende Bruttozahlen für die Verkäufe an die Automatenaufsteller L. und ***4*** (H.) genannt worden:

	L.	H.
2012	45.191,42	98.341,88
2013	47.934,95	92.406,52
2014	44.206,47	89.351,99
2015	35.011,55	81.518,48
2016	9.324,63	31.119,48

Lt. einer Aufstellung habe der Bf. an Gastronomen jährliche Rabatte in Höhe von ca. € 19.115,00 gewährt. Es sei nur eine Aufstellung betreffend der Gastronomen vorgelegt worden, die mehr als 15 Abnehmer umfasst habe, wobei jedoch genaue Adressen der belieferten Gastronomen dieser Aufstellung nicht zu entnehmen seien. Ausgangsrechnungen dieser Verkäufe seien ebenfalls nicht vorgelegt worden. Ab April habe der Bf. diese Verkäufe an die Großabnehmer, so seine Ausführung bei dieser Besprechung, eingestellt.

Auf die Frage, warum er bei so hohen Verkaufserlösen keine Ausgangsrechnungen ausgestellt habe, habe der Bf. erklärt, dass seine Abnehmer keine benötigt hätten.

Auf die Frage, ob er sich als ordentlicher Kaufmann keine Gedanken über die Rechtschaffenheit seiner Kunden gemacht habe, habe der Bf. in der Besprechung am 17.10.2016 wortwörtlich erklärt, dass es sich "auf gut wienerisch um a linke Gschicht" gehandelt habe, aber es ihn nicht interessiert habe, was die Abnehmer mit den Zigaretten vorhätten.

Als Empfänger wurden letztlich Herr ***3*** (L.) und Herr ***4*** (H.) genannt, die von der Betriebsprüfung zu einer Zeugenaussage eingeladen worden seien.

Herr H. habe folgendes angegeben:

Er habe lediglich Tabakwaren für private Zwecke für sich und seine Familie eingekauft und zwar nur einmal im Monat ca. 20 Stangen. Diese habe er immer in der Trafik abgeholt und dort auch bar bezahlt. Die erhaltenen Kassenbons habe er jedoch weggeworfen, da er keine Rechnungen benötige. Blankorechnungen habe er nie erhalten. Ebenso wenig habe er einen Rabatt erhalten. Die vom Bf. der Betriebsprüfung vorgelegte Bestellkopie für Zigaretten, die er angeblich per Whats App übermittelt habe, kenne er nicht, diese könne nur einem Großabnehmer gehören, da für ihn diese Bestellmenge viel zu groß sei. Bezüglich der einzelnen Jahre habe Herr H. folgende Mengen angegeben:

2012 keine Zigarettenabnahme

2013: € 9.500,00 pro Jahr

2014: € 10.000 pro Jahr

2015: € 12.000,00 pro Jahr

2016: € 3.500,00,

wobei ab März oder April 2016 der Bf. keine Zigaretten mehr verkauft habe. Die vom Bf. behaupteten Summen stimmten nicht.

Das Lager in 1190 Wien, ****5**** gehöre ihm und der Bf. habe dort Zigaretten gelagert, wofür ihm der Bf. Geld gegeben habe. Er habe keine Zigarettenautomaten aufgestellt und die erworbenen Tabakwaren nur an seine Familie weiter verkauft. Er vermute, dass der Bf. nur deswegen seinen Namen angegeben habe, um jemand anderen zu decken. Der Bf. habe mit vielen Gastronomen zu tun gehabt, die bei ihm einkauften.

Herr L. habe in seiner Zeugeneinvernahme ebenfalls die Großabnahme sowie den Erhalt von Rabatten verneint. Vielmehr habe er angegeben, dass er für den Bf. fünf bis acht Zigarettenautomaten betreut habe, indem er diese füllte und an den wechselnden Aufstellungsorten aufstellte. Daher habe er auch weder Rechnungen oder Blankorechnungen erhalten, da er die Waren nicht bei ihm gekauft, sondern nur in seinem Namen die Automaten befüllt habe. Den Erlös habe er regelmäßig mit dem Bf. abgerechnet, wobei er für seinen Aufwand pauschal € 100,00 im Monat erhalten habe. Zu den vom Bf. genannten Zahlen bezüglich einer Abnahmemenge durch ihn habe er angegeben, dass diese Zahlen erheblich übertrieben seien. Er habe um die 30 bis 50 Stangen pro Monat für die Befüllung der Automaten erhalten. Dies entspreche einem Durchschnittswert von ca. € 24.000,00 im Jahr. Das Geld aus den Automaten habe er dem Bf. in bar übergeben.

Zu einer vom Bf. vorgelegten Liste mit 15 Gastronomen, die Abnehmer gewesen sein sollen, wird im Bericht ausgeführt:

Die Angaben seien sehr vage, eine Aufstellung diene für alle drei Prüfungsjahre und für den gesamten Nachschauzeitraum. Diese Angaben könnten summenmäßig nicht stimmen. Weiters sei festzustellen, dass in der Liste nur Namen von Lokalen angeführt würden, eine genaue Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO, wie im Mail vom 24.11.2016 und in der Besprechung vom 17.10.2017 gefordert, sei bis zum heutigen Zeitpunkt nicht erfolgt. Ebenso seien nicht, wie vereinbart die Ausgangsrechnungen an die in der Liste angeführten Gastronomen vorgelegt worden. Es gäbe somit keinen Nachweis für den Verkauf mit Rabatten. Die vorgehaltenen Umsatzdifferenzen seien weder durch die vorgeladenen Personen noch durch Ausgangsrechnungen, Verträge oder sonstige Unterlagen entkräftet worden.

Aufgrund der erheblichen Umsatzdifferenzen, der mangelhaften Rechnungsführung sowie der nicht in vollem Umfang entsprochenen Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO sei von der Betriebsprüfung eine Schätzung gemäß § 184 BAO durchgeführt worden, wobei als

Schätzungsgrundlage die festgestellten Kalkulationsdifferenzen, eruiert aus den Verkaufsberichten der Tobacco Land Handels GmbH & Co KG und der Philip Morris Austria GmbH, dienten. Diese seien auch der steuerlichen Vertretung bereits am 22.6.2016 übergeben worden.

In Tz. 2 des Berichtes wurde ausgeführt, dass der Bf. für die Jahre 2012 und 2013 keinen Privatanteil für den PKW abgezogen habe, für 2014 einen solchen von 15%.

Fahrtenbücher seien mangels Führung ebendieser nicht vorgelegt worden.

Die Betriebsprüfung habe daher für die Jahre 2012 bis 2014 einen Privatanteil von 30% geschätzt, da die meisten Waren gemäß Lieferscheinen und Rechnungen von Paketdiensten bzw. Speditionen direkt in die Trafik angeliefert werden bzw. worden seien.

Gegen die in der Folge ergangenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2015, Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2015, sowie Umsatzsteuerfestsetzung für den Monat Dezember 2015 und den Zeitraum Jänner 2016 bis April 2016 wurde mit Schriftsatz vom 28.3.2017 Beschwerde erhoben und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung gestellt.

In der Beschwerde wird zunächst auf massive gesundheitliche und finanzielle Schwierigkeiten (bedingt durch den Umbau ***6***, in dessen Bereich sich die Trafik des Bf. befand sowie nicht nachweisbare Unterschlagungen von Mitarbeitern im Jahr 2005) verwiesen, die dazu geführt haben sollen, dass der Umsatz der Trafik massiv eingebrochen sei. Obwohl es dem Bf. verwehrt gewesen sei an Wiederverkäufer Zigaretten zu verkaufen, habe er keinen anderen Ausweg gesehen, als an die Herren H. und L. Zigaretten zu verkaufen sonst hätte er die Trafik zusperren müssen. Ihm sei bewusst gewesen, dass er damit gegen das Tabakmonopolgesetz verstoße. Das Geschäft sei jeweils nur unter der Bedingung zustande gekommen, dass die beiden vom Bf. Rabatte erhielten. Er habe Herrn L. über einen Kunden kennen gelernt. Herr L. sei gerade dabei gewesen ein kleines Geschäft mit Zigarettenautomaten aufzubauen und habe beabsichtigt, 20 bis 30 Stangen Zigaretten pro Woche beim Bf. einzukaufen. Über Herrn L. habe er auch Herrn H. kennen gelernt, der am Einkauf von 60 bis 100 Stangen Zigaretten alle vierzehn Tage interessiert gewesen sei, wenn ihm dafür ein Rabatt gewährt würde. Verständlicherweise habe es nur mündliche Absprachen und keine schriftlichen Verträge gegeben. Durch die Verkäufe an Herrn L. und an Herrn H. hätten die Umsätze ein davor nie erreichtes Ausmaß erreicht. Im Vergleich dazu seien die Umsätze in der Gastronomie allerdings gering gewesen. Dem Bf. sei während der Betriebsprüfung mitgeteilt worden, dass, sollten diese Umsätze tatsächlich stattgefunden haben, die Rabatte berücksichtigt werden könnten. Der Bf. sei davon ausgegangen, dass die Herren H. und L. von der Betriebsprüfung leicht ausfindig zu machen seien. Auch die Adressen mit den Orten der Übergabe seien genannt worden. Dem Ersuchen auf Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO sei am 5. Dezember 2016 Folge geleistet worden. Der Bf. sei am 20.1.2017 informiert worden, dass die Herren L. und H.

als Zeugen einvernommen worden seien. Eine Einsicht in die mit den beiden aufgenommene Niederschrift sei jedoch verweigert worden. Lediglich ein "Blankofragebogen" ohne Zeugenaussagen sei per E-Mail am 13. Februar 2017 übermittelt worden. Der Bf. sei erst am 21. Februar 2017, also am vereinbarten Termin der Schlussbesprechung mit dem Inhalt der Niederschrift und den Zeugenaussagen, konfrontiert worden. Den Aussagen (siehe die wiedergegebene Zeugenaussage im Betriebsprüfungsbericht) werde folgendes entgegengehalten:

1) Verkäufe an Herrn L.:

Diese hätten immer regelmäßig am Freitag aufgrund einer per SMS geschickten Bestellung stattgefunden. Der Ort der Übergabe sei jeweils ein Lager gewesen und zwar zunächst das Lager der Fa. "My place", ***7***, nach ca. 1 1/2 Jahren ein Lager in 1160 Wien, ***8***, schließlich eine Garage in 1050 Wien, ***9***. Auf der Beschwerde beigefügten Fotos, die der Bf. ca. drei Wochen vor Beschwerdeerhebung durch die Scheibe dieses Lokals gemacht habe, sehe man Reste von Automaten, sowie Zigarettenkartons. Das letzte Lager habe sich schließlich in 1160 Wien, ***10*** befunden.

2) Verkäufe an Herrn H.:

Diese seien regelmäßig zweimal im Monat Donnerstags aufgrund von Bestellungen per Whats app oder manchmal auch per E-Mail erfolgt. Die Übergabe habe im Lager der Firma "My place" in ***11*** und später im Lager von "My place" in 1190 Wien, ***12*** stattgefunden.

Beinahe alle Bestellungen der Herren L. und H. seien vom Bf. gelöscht worden. Einige die er gefunden habe, seien der Beschwerde beigelegt. Die Einkäufe von (gemeint vermutlich für) den (die) beiden Herren hätten jeweils gesondert von den übrigen Einkäufen für die Trafik stattgefunden. Aus den Eingangsrechnungen sei es relativ einfach, die Einkäufe an die beiden Herren (gemeint vermutlich für die beiden Herren) festzustellen. Es seien immer Rechnungen, wo eine sehr hohe Anzahl an Zigarettenstangen von nur wenigen einzelnen Marken eingekauft worden seien. Der entsprechende Bareingang sei dann auf einmal in die Kassa eingetragen worden. Durch diesen Zusammenhang in der Buchhaltung ließen sich die Einkäufe, aber auch die Verkäufe an die Herren H. und L. eindeutig feststellen. Ein typisches Bestellformular sei der Beschwerde beigelegt. Anhang der Menge, nämlich zum Beispiel 550 Stangen Marlboro, 450 Marlboro gold, 80 Chesterfield red und 55 Stangen Chesterfield blue, lasse sich erkennen, dass eine solche Menge einzelner Marken niemals in der Trafik verkauft habe werden können. Dies seien typische Einkäufe für die Herren L. und H. gewesen. Sowohl die Tochter als auch der Sohn des Bf. sowie die Angestellte Frau ***13*** könnten bezeugen (Anlage 4, 5 und 6 der Beschwerde), dass die Herren L. und H. beim Bf. Zigaretten einkauften, in welcher Menge bzw. wo die Übergabe stattgefunden habe und dass den beiden Herren Rabatte gewährt worden seien. Als weiterer Beweis für die Abnahme von Zigaretten durch die Herren L. und H. seien in den Anlagen 11 bis 12, sowie 13 bis 18 per E-Mail getätigte Bestellungen beigelegt.

Hinsichtlich der Verkäufe bzw. Gewährung von Rabatten in der Gastronomie sei es richtig, dass es sich, sowie die Betriebsprüfung feststellte, nur um ungefähre Angaben handle, da die genauen Beträge nicht mehr nachvollziehbar seien. Der Bf. habe eine Aufstellung jener Cafe's und Lokale gemacht, die er beliefert und ebenfalls einen Rabatt gewährt habe. Im Zuge der Prüfung seien auch diverse Namen von Lokalen erwähnt worden, die sogar dem Prüfer bekannt gewesen seien. Zumindest hätte man stichprobenartige Überprüfungen durchführen können. Als Beweis für die gewährten Rabatte werden nunmehr in der Anlage 19-21 drei Bestellungen beigelegt, die der Bf. vom Lokal "****14****" erhalten habe. Darin finde man nicht nur die Menge an bestellten Zigaretten, sondern auch die Verkaufspreise und den Abzug des 5%igen Rabattes. Diese beweisen die rabattierten Verkäufe.

Zu einer dezidierten Empfängerbenennung sei der Bf. vom Prüfer nicht aufgefordert worden, zumindest sei dies so verstanden worden, da er im E-Mail vom 24.11.2016 aufgefordert werde, nur zu den Namen der Personen, nicht aber zu den Lokalen Auskunft zu geben. Wenn dies gewünscht sei, werde der Bf. dies aber gerne im Beschwerdeverfahren nachholen.

Der Bf. mache im Zuge der Beschwerde Verstöße gegen die amtswegige Ermittlungspflicht gemäß § 115 Abs. 1 BAO geltend. Den zahlreichen Hinweisen darauf, dass die Herren L. und H. Zigaretten in großen Mengen eingekauft und weiterverkauft haben, sei nicht nachgegangen worden. Die Zeugenaussagen seien vollkommen unglaubwürdig und widersprechen jeder Lebenserfahrung, weshalb sie auch nicht als Beweismittel gegen den Bf. hätten verwendet werden dürfen. Der Aussage des Herrn H. bezüglich Menge und Grund des Zigaretteneinkaufs beim Bf. widerspreche den Aussagen der Angestellten sowie der Kinder des Bf. Diese hätten die Übergabeorte sowie die Einzahlung der dort in bar übergebenen Beträge auf das Geschäftskonto dokumentieren können. Unglaubwürdig sei das Vorbringen von Herrn H., er habe die Zigaretten an die eigene Familie verkauft. Dies widerspreche jeglicher Lebenserfahrung. Die Aussage von Herrn L. fünf bis acht Automaten für den Bf. zu betreuen und diese regelmäßig mit Zigaretten zu bestücken, sei nicht überprüft worden. Es wären etwa folgende Fragen von der Betriebsprüfung zu klären gewesen:

- Wo soll der Bf. seine Automaten aufgestellt haben?
- Angeblich wechselnde Standorte. Wo waren diese?
- Um welche Automaten hat es sich gehandelt?
- Welche Beweise können für diese Behauptungen vorgebracht werden?
- Kann die Fa. A & S den Einkauf bei Automaten bestätigen?

Die Betreiber der Lokale in denen der Bf. angeblich Automaten aufgestellt habe, hätten befragt werden können. Weiters hätte man überprüfen können, wer die Lagerplätze, die der Bf. genannt hat, angemietet habe. Auch die Aussage von Herrn L., er habe für die Bestückung von

fünf bis acht Automaten monatlich € 100,00 bekommen sei unglaublich, da niemand bereit sei, diese Arbeit für rund € 100,00 zu übernehmen. Da beide Zeugenaussagen unglaublich seien und zahlreiche Indizien aber auch weitere Zeugenaussagen dagegen sprechen, wäre die belangte Behörde gemäß § 115 Abs. 1 BAO verpflichtet gewesen, die materielle Wahrheit zu ermitteln und die Zeugenaussagen auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen.

Der Bf. machte weiters Verstöße gegen das Recht auf Parteiengehör gemäß § 115 Abs. 2 geltend. Unter Zitierung von diversen Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes unter anderem VwGH vom 10.5.1972, 2029/71 wonach sich die Behörde nur auf Zeugenaussagen stützen dürfe, die der Partei zur Kenntnis gebracht worden seien, moniert der Bf., dass er erst im Zuge der Schlussbesprechung mit den Zeugenaussagen und dem Ergebnis des Prüfberichtes konfrontiert worden sei, ohne, dass ihm Gelegenheit gegeben worden sei, zu den neuen Fakten Stellung zu nehmen.

Hinsichtlich des Ergebnisses der Schätzung bringt der Bf. vor, dass aufgrund der Beweislage er sowohl Herrn L. als auch Herrn H. Rabatte gewährt habe und dass diese Rabatte den Rohaufschlag vermindert haben. Im Rahmen der Schätzungsbefugnis des Finanzamtes hätte dieser Umstand in die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen einfließen müssen. Auch wenn die Herren L. und H. ihre Einkünfte nicht bestätigt haben, liegen genug Beweise dafür vor. Diese Tatsachen hätten in die Schätzung einfließen müssen. Es sei richtig, dass der Bf. gegen das Tabakmonopolgesetz verstoßen habe, da er Tabakwaren in großem Ausmaß an Wiederverkäufer weitergegeben habe. Diese Verkäufe seien aber notwendig gewesen, um sein Weiterbestehen als Trafikant zu sichern. Diese Verkäufe seien nur deshalb zustande gekommen, weil der Bf. den Abnehmern Rabatte gewährt habe. Ohne diese Rabatte hätten die Kunden die Tabakwaren nicht bei ihm bezogen. Das Finanzamt habe keinen Beweis dafür, dass diese Rabatte nicht gewährt worden seien. Es stütze seinen Beweis nur darauf, dass das Tabakmonopolgesetz dem Trafikanten vorschreibe, welcher Verkaufspreis verlangt werden dürfe. Sowohl der Umsatzsteuer als auch der Einkommensteuer könnten nur jene Einnahmen zugrunde gelegt werden, die ein Abgabepflichtiger erziele. Verstoße er gegen gesetzliche Bestimmungen, die es ihm verbieten, einen geringeren als den gesetzlich vorgeschriebenen Preis zu berechnen, so ändere dies an den Besteuerungsgrundlagen nichts.

Feststellungen des Finanzamtes zum Privatanteil PKW laut Textziffer 2 des Berichtes:

Die Beschwerde richte sich gegen die Festsetzung des Privatanteiles für das Firmenfahrzeug von 30% in den Jahren 2012 bis 2014. Die Feststellung des Finanzamtes, dass die meisten Waren gemäß Lieferscheinen und Rechnungen von Paketdiensten bzw. Speditionen direkt in die Trafik angeliefert worden seien, stimme zwar für die Jahre 2013 und 2014, nicht aber für das Jahr 2012. In diesem Jahr seien die Zigaretten noch nicht in die Trafik zugestellt worden, weshalb dafür ein geringerer Privatanteil festzulegen sei. Auch die Zustellungen an die Herren

H. und L. seien mit diesem Fahrzeug getätigt worden. Es werde daher beantragt, den Privatanteil für die Jahre 2012 bis 2014 auf 10% zu verringern.

Im Zuge der Beschwerde legte der Bf. diverse Unterlagen zum Nachweis für sein Vorbringen vor:

- die Verwarnung gem. § 35 Abs. 4 TabMG der Monopolverwaltung GmbH vom 14.7.2015, wonach der Verkauf von Tabakwaren an Wiederverkäufer ohne Gastronomieberechtigung verboten sei (Anlage 1),
- Fotos, die lt. Erläuterung des Bf. durch die Scheibe der „Garage“ 1050 Wien, ***21*** gemacht worden seien, auf denen man „Reste von Automaten und mehrere Zigarettenskartons“ sehe (Anlage 2),
- eine Bestellung des Bf. bei der Philip Morris Austria GmbH vom 31.1.2014 (Anlage 3),
- die Aussage der Angestellten, Frau ***13***, wonach an die Herren L. und H. 7 oder 7,5 % Rabatt gewährt worden seien. Wenn sie alleine im Geschäft war, rechnete sie mit den Herren ab, daher wisse sie über die Rabatte Bescheid (Anlage 4) .
- eine Bestätigung des Sohnes, dass er sowohl Herrn H. (im Oktober 2012 und im März 2013) als auch Herrn L. (2011 und 2012) Zigaretten lieferte dann das Geld in bar (auch Kleingeld) erhielt und bei der Bank einzahlte, bzw., dass die Herren auch direkt im Geschäft Zigaretten abholten. Herr H. habe 7,5% und Herr L. 7% Rabatt erhalten (Anlage 5),
- eine Bestätigung der Tochter, dass sie im August 2012 Zigaretten an Herrn L. lieferte, dieser bar bezahlte und sie das Geld bei der Bank in G. einzahlte (Anlage 6),
- Münzeinzahlungsbelege bei der Bank in G. aus dem Jahr 2015 (Anlage 7-10),
- Bestellungen des L. per Handy (Anlage 11-12),
- Bestellungen des H. per Handy (Anlage 13),
- Bestelllisten (Anlage 14-18), eine davon eine Aufstellung über insges. 60 Stangen zu insges. € 2.705 abzügl. eines Rabattes von 7,5% (an wen diese Abrechnung ergangen ist, ist nicht zu erkennen),
- 2 Bestellungen des Lokales "****14****" per Handy (Anlage 19-20)
- Bestelllisten auf denen 5 % Rabatt ausgewiesen sind.

Gegen die als Folge der Betriebsprüfung am 9. Juni 2017 vorläufig ergangenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für das Kalenderjahr 2015 wurde mit Schriftsatz vom 26. Juni 2017 Beschwerde erhoben. Diese Beschwerde ist wortident mit jener vom 28.3.2017, sodass zur

Vermeidung von Wiederholungen auf die Darstellung dieser Beschwerde in den Entscheidungsgründen verwiesen wird.

Hinsichtlich der Beschwerde vom 26.6.2017 gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 9.6.2017 ist folgendes zu ergänzen:

Im Zuge der Betriebsprüfung ergingen zunächst Festsetzungsbescheide betr. Umsatzsteuer für Dezember 2015 und Jänner bis April 2016.

Gegen diese Bescheide wurde mit Schreiben vom 28.3.2017 Beschwerde erhoben.

Bevor über diese Beschwerde entschieden wurde, erging am 9.6.2017 der Umsatzsteuerjahresbescheid für 2015 und am 17.2.2021 jener für das Jahr 2016.

Die belangte Behörde gab zur Beschwerde folgende Stellungnahme ab:

Der Bf. sei mehrmals aufgefordert worden, die Verkäufe der Tabakwaren mit Rabatten, nachzuweisen. Es seien lediglich die beiden Namen der Großabnehmer, Herr L. und Herr H. genannt worden. Die auf der Gastronomenliste angeführten Namen enthielten lediglich Firmennamen, keine genauen Adressen oder Namen der Abnehmer, auch wenn ein paar Namen bekannte Lokale betrafen. Weiters sei lediglich eine einzige Liste mit Zahlen übergeben worden, der Prüfungszeitraum erstreckte sich jedoch von 2012 bis 2014 bzw. 2015 bis 2016. Am 24.11.2016 habe schließlich eine Aufforderung zur Empfängerbenennung in schriftlicher Form mittels Mail erfolgt. Eine solche Empfängerbenennung sei schließlich für die Herren L. und H. vorgelegt worden, die in der Gastronomenliste angeführten Empfänger seien nicht angeführt worden. Weitere Unterlagen, die diese Rabattverkäufe belegen, auch die jetzt auf einmal vorgefundenen Bestelllisten und Mails, seien dem Prüfer bis zum Prüfungsabschluss nicht übergeben worden. Auch die in der Beschwerde genannten Zeugen seien im Zuge der Prüfung vom Bf. nicht genannt worden. Die Einzahlungsbestätigungen der RAIKA seien ebenfalls nicht vorgelegt worden, diese beweisen, wie auch die Bestellbestätigungen, nicht den Verkauf an die beiden Herren. Zur Schätzung des Privatanteiles für den Firmen-PKW führte der Prüfer aus, dass der Bf. keine Fahrtenbücher habe vorlegen können sowie gemäß Lieferscheinen die meisten Waren direkt geliefert worden seien.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevereentscheidung vom 17.7.2017 als unbegründet abgewiesen. Insbesondere verwies die belangte Behörde darauf, dass in der Buchhaltung des Bf. lediglich Ausgangsrechnungen ohne die erforderlichen Rechnungsmerkmale (Rechnungsempfänger, fortlaufende Nummerierung, Bezeichnung der gelieferten Gegenstände, ...) vorhanden gewesen seien. Auch haben keine die behauptenden Rabatte belegenden Verträge bzw. sonstigen Dokumente vorgewiesen werden können. Der Bf. habe kein Fahrtenbuch geführt, daher seien die betrieblichen Kilometer von der abgabenbehördlichen Prüfung zu rekonstruieren und mittels Schätzung vorzugehen gewesen.

Insbesondere sei der Umstand zu berücksichtigen gewesen, dass unter anderem auf Basis von Lieferscheinen festgestellt werden habe können, dass im vorliegenden Sachverhalt die Waren zumeist direkt in den Betrieb geliefert worden seien. Weiters wurde auf § 253 BAO hingewiesen, wonach für den Fall, dass ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides trete, die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet gelte.

Im Zuge der Beschwerdeentscheidung wurden die zunächst vorläufig ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2015 für endgültig erklärt.

Der Bf. stellte am 1.8.2017 einen nicht näher begründeten Vorlageantrag.

Mit Schreiben vom 13.11.2017 legte der Bf. weitere als Beweismittel bezeichnete Unterlagen vor, und zwar Ausdrucke von Bestellungen aus den Jahren 2014 bis 2016, die Herr L. via Handy beim Bf. aufgegeben haben soll. Diese Ausdrucke sollen lt. Bf. als Nachweis dafür dienen, dass Herr L. umfangreiche Bestellungen aufgab und dessen Aussage entkräften, er habe Zigaretten nur zur Befüllung von Zigarettenautomaten übernommen, die dem Bf. gehörten.

In der mündlichen Verhandlung am 28.11.2023 legte der Bf. den Beschluss der Staatsanwaltschaft Wiener Neustadt vom 13.9.2019 vor, wonach das Finanzstrafverfahren gegen den Bf. als Beschuldigten gem. § 190 Zif. 2 StPO eingestellt werde, weil nicht mit der im Strafverfahren erforderlichen Sicherheit festgestellt habe werden können, dass strafbare Handlungen begangen worden seien.

Der Bf. legte weiters eine Aufstellung der Fa. Tobaccoland vom 1.2.2011, betreffend das Jahr 2010 vor, und verwies darauf, dass die dort ausgewiesene Handelsspanne von brutto 14,33% ab 2012 ständig gesunken sei und jetzt nur mehr 12% betrage. Dies deshalb, weil die Händler auch die Tabaksteuer zu tragen hatten, die im Bruttoverkaufspreis enthalten sei.

Der Vertreter der belangten Behörde erläuterte dazu, dass der Prüfer bei der Kalkulation vom Nettoeinkaufspreis bzw. dem Wareneinsatz ausgegangen sei und auf diese Weise die in Tz. 1 des Berichtes dargestellten Rohaufschläge ermittelt habe.

Dieses Vorbringen blieb unwidersprochen.

Hinsichtlich des ebenfalls strittigen Privatanteiles für das im Betriebsvermögen befindliche Fahrzeug Chrysler Voyager gab der Bf. über Nachfrage der Vorsitzenden an, er habe kein Fahrtenbuch geführt und führte dazu aus, er habe das Fahrzeug nicht privat, sondern hauptsächlich für das Geschäft verwendet. Er habe damals das Fahrzeug sehr oft gebraucht, weil er die Lieferung von Philip Morris direkt in deren Lager abgeholt und in das Lager von Herrn H. in der ***28*** gebracht habe.

Für Privatfahrten sei das Auto der Gattin, ein Renault Clio, zur Verfügung gestanden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) betrieb in den verfahrensgegenständlichen Jahren eine Tabaktrafik am Standort ***22*** und nach Auflösung des Pachtvertrages mit den Wiener Linien eine weitere am Standort 1020 Wien, ***18*** 4.

Der Bf. bezog seine Ware von den Firmen Tobaccoland Handels GmbH & Co KG und Philip Morris Austria GmbH.

Mit dem Betrieb der Trafik verbunden war gem. § 36 Abs. 9 TabMG 1996 das Verbot die Ware an Wiederverkäufer zu veräußern.

23 und ***15*** waren jedenfalls Abnehmer von Tabakwaren.

Darüber hinaus gab es auch diverse Abnehmer in der Gastronomie.

Zu diesen Vorgängen gibt es weder schriftliche Verträge oder Vereinbarungen noch Ausgangsrechnungen.

Laut Buchhaltung bzw. den Jahreserklärungen für die Jahre 2012 bis 2014 lag der Rohaufschlag in diesen Jahren zwischen 10,58% und 13,17%.

Aus den Verkaufsberichten der Firmen Tobaccoland Handels GmbH & Co KG und Philip Morris Austria GmbH ergaben sich Rohaufschläge zwischen 19,22% und 18,42%.

Lt. der Internetseite www.ots.at begannen die Umbauarbeiten am ***22*** im Jahr 2007.

Im Hinblick darauf, dass der Bf. das vertragswidrige Veräußern von Tabakwaren an Wiederverkäufer mit massiven Umsatzeinbußen auf Grund des Umbaus des ***24*** rechtfertigte, wird die Umsatzentwicklung lt. Erklärung wie folgt (in Euro) dargestellt:

2004: 975.055,25

2005: 936.872,24

2006: 958.559,87

2007: 983.916,10

2008: 1,211.287,10

2009: 1,481.534,68

2010: 1,690.259,22

2011: 1,972.417,90

2012: 2.343.889,41

2013: 2,163.633,69

2014: 1,916.032,71

2015: 1,903.031,40

2016: 849.780,30

2017: 0

Im Betriebsvermögen des Unternehmens des Bf. befand sich bis 18.12.2014 ein Fahrzeug der Marke Chrysler Typ Voyager. Am 18.12.2014 wurde das Fahrzeug Lancia Voyager angemeldet.

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakt sowie in die im Zuge des Beschwerdeverfahrens weiteren durch den Bf. vorgelegten Unterlagen wie in den Entscheidungsgründen dargestellt.

Gem. § 167 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu § 167 Abs. 2 BAO genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015 unter Hinweis auf VwGH 30.5.2017, Ra 2016/16/0087; 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 und Ro 2014/13/0044).

Das Bundesfinanzgericht hat - wie auch das Finanzamt - die abgabepflichtigen 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. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 BAO in Verbindung mit § 2a BAO).

Wenn der Bf. in der mündlichen Verhandlung darauf verweist, dass das gegen ihn eingeleitete Finanzstrafverfahren eingestellt worden sei, so ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon wegen der anders gearteten Beweisregeln keine Bindung der Abgabenbehörden an freisprechende Urteile eines Strafgerichtes besteht (VwGH 10.9.1998, 96/15/0255). Für das Strafverfahren ist die subjektiv volle Gewissheit über die Täterschaft und Schuld erforderlich. Während das objektive Mindestmaß im Strafverfahren daher eine an Gewissheit grenzende Wahrscheinlichkeit ist, gilt für das Strafverfahren damit ein höheres Beweismaß als für das Abgabenverfahren, für welches lediglich die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit gegeben sein muss (vgl. 21.10.2015, Zl. 2012/13/0097; 27.1.2016, Zl. 2012/13/0068).

Schon wegen der der Verwaltungsbehörde (und folglich auch dem Verwaltungsgericht) keine Bindungswirkung entfaltenden Einstellung des Strafverfahrens ist es dieser daher nicht verwehrt, über den der Einstellung zu Grunde liegenden Sachverhalt ein selbstständiges Ermittlungsverfahren und eigene Beweiswürdigungserwägungen vorzunehmen (VwGH 16.5.2022, Ra 2022/08/0052). Gegenständlich hatte daher das Bundesfinanzgericht trotz Einstellung des Finanzstrafverfahrens durch die Staatsanwaltschaft eine eigene Beweiswürdigung vorzunehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. bis V.

Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln kann, zu schätzen. Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 3 leg. cit. u.a., wenn der Abgabenschlichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt es dabei allein auf die objektive Unmöglichkeit an, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln (vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl., Tz. 6 zu § 184 und die dort zitierte Judikatur). Die Schätzungsberechtigung setzt kein Verschulden der Partei, z.B. am Fehlen von Aufzeichnungen voraus (vgl. dazu auch VwGH vom 13.10.1993, 89/13/0078, wonach es ohne Belang ist, aus welchem Grund Aufzeichnungsmängel aufgetreten sind).

Die Betriebsprüfung ermittelte die Rohaufschläge lt. Erklärungen und gelangte zu dem Ergebnis, dass diese niedriger als die branchenüblichen Rohaufschläge waren. Dies wurde vom Bf. nicht bestritten.

Die Betriebsprüfung ermittelte daraufhin die Rohaufschläge lt. den Verkaufsberichten der Firmen Tobaccoland und Philip Morris und gelangte zu höheren Rohaufschlägen als jene, die sich aus den vom Bf. erklärten Umsätzen ergaben. Die dadurch ermittelten Umsatzdifferenzen ließen sich aus dem Rechenwerk nicht nachvollziehen, sodass diese geeignet waren die materielle Richtigkeit der Buchhaltung in Zweifel zu ziehen. Dadurch lag die Schätzungsberechtigung dem Grunde nach vor.

Der Bf. gesteht zu, wie auch die Betriebsprüfung feststellte, dass in der Buchhaltung keine Ausgangsrechnungen an die von ihm namhaft gemachten Abnehmer enthalten sind. Damit ist aber die Buchhaltung bereits materiell unrichtig und die Schätzungsberechtigung steht außer Zweifel.

Dem Bf. gelang es auch nicht mit seinem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, die durch die Betriebsprüfung angewendete Kalkulation in Zweifel zu ziehen.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, wobei im Einzelfall jener Methode der Vorzug zu geben ist, die zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (z.B. VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196). Da eine Kalkulation der in der Tabaktrafik des Bf. verkauften

Tabakwaren wegen des exakt nachvollziehbaren Einkaufs und der vorgegebenen fixen Gewinnspanne genau durchgeführt werden kann, ist die Vorgangsweise der Außenprüfung, in Höhe der nicht aufgeklärten Differenzen Hinzurechnungen zu Umsatz und Gewinn vorzunehmen, jedenfalls geeignet, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen. Das Bundesfinanzgericht sieht daher keinen Grund die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach und die von der belangten Behörde angewendete Schätzungsmethode in Zweifel zu ziehen (siehe auch BFG vom 14.10.2016, RV/7102459/2011 bezügl. Schätzung einer Tabaktrafik).

Der Bf. bestreitet im Beschwerdeverfahren, dass die von der Betriebsprüfung festgestellten Kalkulationsdifferenzen auf nicht erklärte Erlöse zurückzuführen seien, sondern begründet diese mit bestimmten Abnehmern gewährten Rabatten.

Den dafür fehlenden buchhalterischen Nachweis versuchte er sowohl während der Prüfung als auch während des Beschwerdeverfahrens damit zu rechtfertigen, dass er wegen der mit dem Umbau ***6*** verbundenen Umsatzeinbrüche gleichsam gezwungen gewesen sei, wenn auch vertragswidrig, an Wiederverkäufer Zigaretten zu verkaufen. Wie bereits oben ausgeführt, kommt es hinsichtlich der Schätzungsberechtigung jedoch nicht darauf an, aus welchen subjektiven Gründen die Aufzeichnungspflicht verletzt wurde. Die vom Bf. im Zuge der Prüfung übergebenen „Bestelllisten“ (vom Bf. erstellte Zusammenfassung von Bestellungen durch H. und L. in Tabellenform) sind weder ein tauglicher Nachweis für die Höhe des vereinnahmten Entgeltes noch für eine allfällige Rabattgewährung. Gleiches gilt für den im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegten Handyausdruck einer angeblichen Bestellung durch H., insbesondere auch deshalb, da die Nachricht an den Sohn des Bf.-***27***-erging. Weitere im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegte Ausdrucke, sollen vom Handy des L. stammen und als Nachweis für Bestellungen des L. beim Bf. und die gewährte Rabattierung dienen. Selbst wenn man davon ausgeht, dass es nicht auszuschließen ist, dass L. entgegen seiner Aussage Ware in größeren Mengen beim Bf. bestellt hat und ihm dafür ein Rabatt gewährt wurde (Rabattierungen sind im Geschäftsleben bei großen Bestellmengen durchaus üblich), ändert dies jedoch nichts daran, dass weder die Umsatzsteigerungen lt. Erklärung noch die kalkulierten Umsatzdifferenzen mit allfälligen Verkäufen und Rabatten an L. aus dem Rechenwerk nachvollzogen werden bzw. mit L. in Verbindung gebracht werden können. Gleiches gilt für seine vorgebrachte Geschäftsbeziehung zu H., zu deren Nachweis im Zuge der Beschwerde in Anlage 13 ein Handyausdruck mit der Nachricht bezüglich Bestellung und in den Anlagen 14-18 Listen mit angeblich per E-Mail bestellten Waren vorgelegt wurden. Aus diesen Aufstellungen in Tabellenform ist jedoch entgegen der Auffassung des Bf. weder ein Zusammenhang mit bestimmten E-Mails noch mit Verkäufen an H. und L. herzustellen.

Der vom Bf. in der Beschwerde vertretenen Auffassung, aus den Eingangsrechnungen (gemeint betreffend die bei den Tabakwarenlieferanten eingekaufte Ware) seien die Verkäufe an H. und L. „relativ leicht festzustellen, da es sich immer um eine sehr hohe Anzahl an Zigarettenstangen

von nur wenigen einzelnen Marken“ gehandelt habe, ist entgegenzuhalten, dass aus einem Bestellformular des Bf., gerichtet an seinen Lieferanten (Anlage 3 der Beschwerde), kein Zusammenhang mit dem Käufer der Ware hergestellt werden kann und auch nicht um welchen Preis der Bf. die Ware an seine Abnehmer weiterverkaufte.

Der Bf. brachte selbst vor, dass er nicht nur an H. und L. verkauft habe, sondern auch an diverse Gastronomiebetriebe. Einige wurde von ihm namentlich genannt, darunter auch das Lokal „***14***“. Der Beschwerde waren Ausdrucke von zwei vorgeblichen Bestellungen des Lokalbetreibers oder eines Verantwortlichen via Handy und drei Bestelllisten (Anlagen 19-21) beigelegt, wobei ein Zusammenhang dieser Listen mit den zuvor genannten Bestellungen bzw mit Bestellungen überhaupt und durch wen diese erfolgt sein sollen, nicht hergestellt werden kann.

Der Bf. gesteht in der Beschwerde selbst ein, dass es sich hinsichtlich der Verkäufe in der Gastronomie nur um ungefähre Angaben handle, da die genauen Beträge nicht mehr nachvollziehbar seien. Zu bemerken ist, dass auch hier Ausgangsrechnungen fehlen. Zu welchem Ergebnis daher die vom Bf. in der Beschwerde monierten „stichprobenartigen Überprüfungen“, der von ihm namhaft gemachten Gastronomiebetriebe hätten führen sollen, erschließt sich dem erkennenden Senat nicht.

Zu der Tatsache, dass die Umsätze, die der Bf. selbst erklärte, in den beschwerdegegenständlichen Jahren, in denen es, ebenfalls auf Grund seiner eigenen Angaben, zu Umsatzeinbrüchen gekommen sein soll, angestiegen sind (siehe dazu die Aufstellung in den Entscheidungsgründen), ist folgendes auszuführen:

Die Recherche im Internet (z.B. www.ots.at) ergab, dass ***6***, der zunächst noch der einzige Betriebsstandort des Bf. war, ab dem Jahr 2007 umgebaut wurde. Inwieweit dieser Umstand die Umsätze der Trafik auf dem Bahnsteig der U-Bahnlinie U4 beeinflusste, lässt sich nicht mehr eruieren, jedenfalls ist der erwiesene Anstieg der Umsätze ab dem Jahr 2008 realistischerweise nicht durch eine erhöhte Kundenfrequenz zu erklären. Der Bf. bringt vor, dass es auf Grund der Umbauarbeiten zunächst zu einem erheblichen-existenzbedrohenden-Umsatzrückgang gekommen sei. Dieses Vorbringen wird in den Umsatzsteuererklärungen des Bf. nicht abgebildet (siehe die Darstellung der Umsatzzahlen in den Entscheidungsgründen): in den Jahren 2004 bis 2007 sind die Umsätze in etwa gleich geblieben. Insoweit ist auch nicht ersichtlich, welchen Einfluss die vom Bf. für das Jahr 2005 behauptete Unterschlagung von Geldern „in beträchtlichem Ausmaß“ auf die Umsatzentwicklung gehabt haben soll.

In den folgenden Jahren-ab 2008- stiegen die Umsätze jedoch kontinuierlich an, um im Jahr 2012 den Höchststand von € 2, 343.889,41 zu erreichen. Dies entspricht einer Steigerung von rund 138% der-erklärten-Umsätze gegenüber 2007. Wenn man davon ausgeht, dass der Umsatz aus Verkäufen an Endverbraucher aus nachvollziehbaren Gründen spürbar

zurückgegangen ist somit unter den bisherigen rund € 950.000.- lag, muss die Kompensation durch Verkäufe an andere Abnehmer noch ein Vielfaches dessen betragen haben.

Ab dem Jahr 2013 waren die Umsätze wiederum im Ausmaß von ca. 200.000.-/Jahr rückläufig, um im Jahr 2016 den Tiefststand von 849.780,30 € zu erreichen. Damit pendelten sie sich wiederum in etwa auf das ursprüngliche Niveau ein, was sich mit der Aussage von L. deckt, er habe „ab März oder April 2016“ nichts mehr vom Bf. gekauft. Dazu sei allerdings angemerkt, dass die Prüfung beim steuerlichen Vertreter am 14.4.2016 angekündigt wurde und somit die behauptete Einstellung von Einkäufen beim Bf. mit Prüfungsbeginn glaubwürdig bzw. ein Zusammenhang mit dem Prüfungsbeginn nicht auszuschließen ist.

Nachvollziehbar ist weiters, dass, sollte der Bf. tatsächlich an Wiederverkäufer Tabakwaren abgegeben haben, deren Namen nicht in der Buchhaltung aufscheinen. Dem Bf. war es auf Grund der Bestimmungen des Tabakmonopolgesetzes untersagt, an Wiederverkäufer zu veräußern und hätte ein festgestelltes Zuwiderhandeln zum Verlust der Konzession geführt.

Namentlich angeführt wurden die Herren H. und L., die als Zeugen vor der belangten Behörde aussagten.

Aus Sicht der einvernommenen Zeugen scheint verständlich, dass diese, sollten sie tatsächlich Großabnehmer gewesen sein, kein Interesse daran hatten als solche „entlarvt“ zu werden, da sie dann jedenfalls mit steuerrechtlichen oder ev. auch strafrechtlichen Konsequenzen rechnen mussten. Nicht bestritten wurde von den beiden jedoch, dass sie den Bf. kannten und Abnehmer von Tabakwaren waren.

Der Bf. wiederum und seine Kinder sowie eine ehemalige Angestellte schilderten in den der Beschwerde beigelegten Stellungnahmen die vermeintlichen Umstände der Warenbestellung und Abholung.

Ihnen seien die Herren H. und L. bekannt gewesen, ebenso die mit diesen vereinbarte Rabattgewährung.

Der Bf. rügt die Verletzung des ihm gesetzlich eingeräumten Rechtes auf Parteiengehör, da er erst im Zuge der Schlussbesprechung mit den Aussagen der von ihm beantragten Zeugen ***23*** und ***15*** konfrontiert worden sei und somit vor Abschluss der Betriebsprüfung keine Gelegenheit gehabt habe, sich dazu zu äußern.

Diesem Vorbringen ist zu entgegen, dass dem Bf. im Zuge der Betriebsprüfung ausreichend Gelegenheit gegeben wurde, seinen Standpunkt zu vertreten und damit auch den von der Judikatur aufgestellten Anforderungen an die Wahrung des Parteiengehörs entsprochen wurde (siehe dazu die in Ritz/Koran, BAO Kommentar, 7. Aufl. zu § 115 Abs. 2).

Das Parteiengehör ist ua bei Schätzungen (§ 184) zu wahren (zB VwGH 20.12.1994, 90/14/0211; 28.5.1998, 96/15/0260); somit sind der Partei nicht nur das Schätzungsergebnis, sondern auch die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen und die angewendete Schätzungs-methode zur Kenntnis zu bringen, um ihr Gelegenheit zu geben, dazu entsprechend Stellung nehmen zu können (VwGH 23.6.1994, 92/17/0106)). Wie aus der Stellungnahme vom 5.9.2016 ersichtlich, wurde dem Bf. im Sinne dieser Rechtsprechung Gelegenheit gegeben, sich zu äußern.

Dass es dem Bf. nicht schon im Zuge der Betriebsprüfung möglich gewesen sein sollte, die erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegten Unterlagen, die sein Vorbringen stützen sollten, vorzulegen, ist nicht nachvollziehbar. Vielmehr erfolgte die Vorlage erst, als die vom Bf. namhaft gemachten Zeugen in wesentlichen Punkten vom bisherigen Vorbringen des Bf. abwichen.

Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass die Verletzung des Parteiengehörs kein absoluter Verfahrensmangel ist (VwGH 21.12.1990, 86/17/0106). Zu einer Aufhebung durch ein Höchstgericht führt ein solcher Verfahrensmangel nur dann, wenn er „wesentlich“ ist, wenn somit bei seiner Vermeidung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (vgl zB VwGH 17.12.2003, 99/13/0032). Verletzt die Abgabenbehörde das Recht auf Parteiengehör, so ist dies im Beschwerdeverfahren sanierbar (vgl. Ritz/Koran a.a.O und die dort zitierte Judikatur, zB VwGH 19.3.1998, 96/15/0005; 15.3.2001, 98/16/0205-0207; 18.9.2002, 99/17/0261; 19.3.2008, 2008/15/0002; 2.12.2020, Ra 2020/13/0095).

Der Bf. wirft der belangten Behörde vor, dass sie nicht durch diverse von ihm aufgezählte Ermittlungsschritte die Glaubwürdigkeit der Zeugen überprüft habe und deren Aussagen daher nicht gegen ihn verwendet werden hätten dürfen. Wie dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen ist, stützte die belangte Behörde ihr Ergebnis nicht vorrangig auf die Zeugenaussagen, sondern darauf, dass die vom Bf. behauptete Rabattgewährung weder durch Verträge, Vereinbarungen noch Ausgangsrechnungen nachvollziehbar sei. Die Namen H. und L. waren auch während der Betriebsprüfung bereits bekannt. Dem steuerlich vertretenen Bf. musste als ordentlicher Kaufmann jedoch bewusst sein, dass Zeugenaussagen alleine, die keinen Niederschlag im Rechenwerk des Bf. fanden, die in nicht zu beanstandender Weise erfolgte Erlöszuschätzung nicht erschüttern können.

Wenn der Bf. weiters vorbringt, seine ehemalige Angestellte sowie sein Sohn und seine Tochter könnten die Rabattgewährung an sich bzw. dessen Höhe und die Art der Übergabe und Bezahlung der Ware bezeugen, so ist dazu zunächst auszuführen, dass der Bf. deren Stellungnahmen der Beschwerde beilegte. Aus diesen ist zu ersehen, dass die Herren H. und L. offenbar allen bekannt waren. Auch sprechen die Angestellte und der Sohn übereinstimmend von Rabattgewährungen. Allerdings schildert der Sohn nur zwei Lieferungen und die Tochter

eine Lieferung. Es erscheint dem erkennenden Senat durchaus glaubwürdig, dass die Herren H. und L. in diesen geschilderten Fällen Abnehmer des Bf. waren. Es entspricht auch den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass sich der Vorgang der Lieferung und Bezahlung einerseits aus praktischen Gründen (Menge, Umbau des Bahnsteigs, auf dessen Gelände sich die Trafik befand) und andererseits aus rechtlichen Gründen (Verbot des Verkaufs an Wiederverkäufer) außerhalb des Geschäftslokals abspielte. Es erscheint auch durchaus nachvollziehbar, sollte es sich um größere Mengen gehandelt haben, dass Rabatte gewährt wurden. Dies ändert jedoch nichts daran, dass weder diese genannten Verkäufe, noch die behauptete Rabattgewährung oder Verkäufe an andere Abnehmer ihren Niederschlag im Rechenwerk des Bf. gefunden haben.

Was die angeblich den Abnehmern eingeräumten Rabatte anbelangt, so würde eine dahingehend zustimmende Zeugenaussage jedoch nichts daran ändern, dass diese, wie bereits ausgeführt, im Rechenwerk nicht dokumentiert ist und somit ein Zusammenhang mit den vom Bf. nicht in Abrede gestellten kalkulatorisch ermittelten Umsatzdifferenzen nicht hergestellt werden kann.

Der Vorwurf des Bf. in der Beschwerde, die Glaubwürdigkeit der Zeugen H. und L. hätte von der belangten Behörde überprüft werden müssen, ist daher nicht gerechtfertigt.

Die vom Bf. im Zuge der Beschwerde vorgelegten Einzahlungsbelege bei der Raiffeisenkasse ***19***, wonach Münzen in bar eingezahlt worden sind, können lediglich als Nachweis für die Einzahlung an sich dienen. Sie stammen alle aus dem Jahr 2015, sind daher schon aus diesem Grund kein taugliches Beweismittel für Zeiträume davor. Die Tatsache, dass größere Geldbeträge in Münzen in bar einbezahlt wurden, stellt jedoch keinen Beweis dafür dar, wer die Münzen einbezahlt hat, woher das Geld stammt und wofür es allenfalls als Entgelt geleistet wurde, wie der Bf. offenbar vermeint.

Gleiches gilt für die vom Bf. in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Sicherheitstasche, die als Beispiel dienen sollte, dass solche Taschen von L. verwendet wurden, um das Geld zu überbringen.

Der Argumentation des Bf., die Betriebsprüfung hätte aus seinen Angaben Umsätze und Rabatte rekonstruieren können, ist folgendes entgegenzuhalten:

§ 184 BAO lautet:

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Gründe der Schätzung sind in § 184 Abs. 2 und 3 BAO angeführt. Abs. 2 enthält eine beispielsweise (vgl. "insbesondere") Aufzählung der Gründe, Abs. 3 verknüpft die Schätzungsbefugnis (Schätzungspflicht) mit Mängeln der Bücher oder Aufzeichnungen. Abs. 1 normiert als allgemeinen, beiden Anordnungen (Absätze 2 und 3) vorgeordneten Grundsatz, dass dann zu schätzen ist, wenn sich nach Ausschöpfung der Ermittlungsmöglichkeiten ergibt, dass sich die Höhe der Bemessungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen lässt (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1917).

Gemäß § 126 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

Nach § 126 Abs. 2 BAO haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmen, insbesondere für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Eine Schätzungsbefugnis ist jedenfalls dann gegeben, wenn Belege nicht vorgelegt werden können, die üblicherweise ausgestellt werden, bzw. wenn Belege tatsächlich ausgestellt wurden, diese aber nicht (mehr) vorgelegt werden können (vgl. VwGH 10.5.1988, 87/14/0104; 27.4.1994, 92/13/0011). Das Fehlen von aufbewahrungspflichtigen Grundlagen, zB Aufzeichnungen über die Tageslosungen, die eine Grundlage für die Eintragung in das Kassabuch darstellen, begründen für sich alleine bereits eine Schätzungsberechtigung für die Abgabenbehörde (vgl. VwGH 13.10.1993, 89/13/0078; UFS 8.1.2010, RV/0506-L/07).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (etwa VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119; 29.4.2010, 2008/15/0122). Jeder Schätzung ist aber eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166). 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).

Im gegenständlichen Fall wurden keine Ausgangsrechnungen vorgelegt, die die vom Bf. behauptete Rabattgewährung dokumentieren würden. Daher ist aus dem Rechenwerk auch nicht entnehmbar, wer tatsächlich die Abnehmer des Bf. waren. Die vom Bf. erstellten Listen und die „Bestellungen“ via Handy können diese fehlenden Grundaufzeichnungen nicht ersetzen. Diese daher formellen Mängel der Buchführung, die damit bereits Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher hervorrufen, begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde. Die Behörde ist nicht verpflichtet, nicht oder nur unzureichend vorgelegte Aufzeichnungen, die der Steuerpflichtige zu führen und vorzulegen hat, zu (re-)konstruieren (VwGH 22.11.2001, 98/15/0187). Eines Nachweises, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht (VwGH 30.11.1999, 94/14/0173). Damit muss aber dem Ansinnen des Bf., die Behörde möge bloß auf Grund seiner Angaben die tatsächlichen Umsätze rekonstruieren, ein klare Absage erteilt werden.

Privatanteil PKW:

Im Betriebsvermögen befand sich in den Jahren 2012 bis 18.12. 2014 ein PKW der Marke Chrysler Voyager. Am 18.4.2014 wurde ein anderes Fahrzeug, ein Lancia Voyager, angemeldet. In den Jahren 2012 und 2013 wurde kein Privatanteil und im Jahr 2014 ein Privatanteil von 15% vom Bf. berücksichtigt. Dieser Feststellung im Bericht wurde in der Beschwerde nicht entgegengetreten. Um die Höhe dieses geltend gemachten Privatanteiles zu verifizieren, wurden von der Betriebsprüfung Fahrtenbücher abverlangt. Diese konnten jedoch mit der Begründung nicht vorgelegt werden, dass solche nicht geführt würden. Da somit die Höhe des vom Bf. veranschlagten Privatanteiles ohne entsprechenden Nachweis blieb, erfolgte dessen Schätzung und somit die Höhe des zu berücksichtigenden, mit dem Betrieb des PKW in Zusammenhang stehenden, betrieblichen Aufwandes, dem Grunde nach zu Recht. Dieser grundsätzlichen Schätzungsberechtigung tritt der Bf. hinsichtlich der Jahre 2012 und 2013 in der Beschwerde nicht entgegen.

Die Betriebsprüfung setzte durchgehend für 2012 bis 2014 einen Privatanteil von 30% fest und begründete dies damit, dass lt. Lieferscheinen und Rechnungen die meisten Waren von Paketdiensten und Speditionen direkt in die Trafik geliefert worden seien. Obwohl der Bf. in der Beschwerde vorbrachte, „dies stimme für die Jahre 2013 und 2014, nicht aber für 2012“, beantragte er, für alle drei Jahre den Privatanteil mit 10% festzusetzen. Dieser Antrag ist jedenfalls für die Jahre 2013 und 2014 im Hinblick auf die zunächst grundsätzliche Zustimmung zur Vorgehensweise der Betriebsprüfung (.....„das stimmt für die Jahre 2013 und 2014“....Anm.: nämlich die Lieferung der Ware in die Trafik) logisch nicht nachvollziehbar. Im Übrigen wurde in der Stellungnahme vom 5.9.2016 noch ein Privatanteil von 15% für 2013 und 2014 beantragt, sodass davon auszugehen ist, dass der Beschwerdeführer mangels Fahrtenbuch den Anteil der Privatfahrten an den insgesamt gefahrenen Kilometern willkürlich wählte.

Während der Bf. für sein Vorbringen jeglichen Nachweis schuldig blieb, begründete die Betriebsprüfung die Höhe der Schätzung in glaubwürdiger Weise mit vorgefundenen Lieferscheinen und Rechnungen. Wenn der Bf. seinen Antrag, den Privatanteil mit 10% festzusetzen weiters auch damit begründet, dass eben dieser PKW auch für die Lieferungen an H. und L. verwendet worden sei, so ist dies einerseits eine durch nichts nachgewiesene Behauptung, andererseits konnte weder die tatsächliche Lieferung noch der Umfang der vermeintlichen Lieferungen an H. und L., wie bereits ausführlich dargestellt, nachgewiesen werden, sodass ein Zusammenhang zwischen vermeintlichen Lieferungen an H. und L. und dem Ausmaß der betrieblichen Nutzung des PKW nicht hergestellt werden kann. Insofern kann auch die Schilderung des Bf. in der mündlichen Verhandlung, er habe das Auto „damals sehr oft gebraucht“, weil er die Ware mit dem Auto direkt im Lager von Philip Morris geholt und in das Lager von Herrn ***4*** gebracht habe, der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen.

Welchen Einfluss die Entfernung des Wohnortes in ***19*** zum Betriebsstandort in 1030 Wien auf den Umfang der betrieblichen bzw. privaten Nutzung des KFZ haben soll, wie der Bf. offenbar vermeint, ist nicht ersichtlich.

Selbst unter Berücksichtigung der vom Bf. in der Beschwerde aufgestellten Behauptung, die Lieferung der Ware in die Trafik sei im Jahr 2012 noch nicht erfolgt, ist die Schätzung eines Privatanteiles von 30% auch im Jahr 2012 nicht als unangemessen hoch zu beurteilen, zumal das Zweitauto lt. Aussage des Bf. in der mündlichen Verhandlung, ein Renault Clio war. Bei einem Renault Clio handelt es sich, wie als allgemein bekannt vorausgesetzt werden kann, um einen Kleinwagen. Es entspricht durchaus den Erfahrungen des täglichen Lebens neben einem Kleinwagen auch ein jederzeit verfügbares größeres Fahrzeug für diverse Fahrten zu benutzen, die im Alltagsleben einer vierköpfigen Familie, die in einem Einfamilienhaus außerhalb des Ballungsgebietes wohnt, anfallen. Es ist somit auch nicht glaubwürdig, dass, wie der Bf. bereits in seiner Stellungnahme vom 5.9.2016 ausführte, solche Privatfahrten nur an den Wochenenden und mit dem Kleinwagen stattgefunden haben sollen. Die Aussagen des Bf. hinsichtlich des Ausmaßes der betrieblichen bzw. privaten Nutzung des KFZ blieben auch in der mündlichen Verhandlung äußerst vage („sehr oft gebraucht.....hauptsächlich für das Geschäft...), sodass der erkennende Senat keinen Grund sah, von der durch die Betriebsprüfung erfolgten Schätzung des Privatanteiles von 30% abzugehen.

Begründung betreffend Endgültige Abgabenfestsetzung gem. § 200 BAO lt. Spruch des Erkenntnisses:

§ 200 BAO lautet:

(1) Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewißheit zulässig.

(2) Wenn die Ungewißheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewißheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlaß so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

(3).....

(4).....

(5) Die Erlassung gemäß Abs. 2 endgültiger oder endgültig erklärender Bescheide obliegt der Abgabenbehörde, die für die Erlassung des vorläufigen Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so obliegt die Erlassung des endgültigen oder endgültig erklärenden Bescheides der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde.

Der Umsatzsteuerbescheid betreffend das Jahr 2015 vom 9.6.2017 erging gem. § 200 Abs. 1 BAO bis zum Ergehen der Beschwerdeentscheidung vorläufig. Durch den Vorlageantrag vom 1.8.2017 ist die Beschwerdeentscheidung vom 14.7.2017 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Mit dem vorliegenden Erkenntnis ist die Beschwerde erledigt, sodass der Grund für das vorläufige Ergehen, die Entscheidung des Rechtsmittels, weggefallen ist.

Gleiches gilt für den bisher vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 9.6.2017 und den bisher vorläufig ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2016 vom 17.2.2021.

Begründung betreffend Einstellung des Verfahrens lt. Punkt III des Spruchs des Erkenntnisses:

§ 253 BAO lautet:

„Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.“

Die Weiterwirkung der Beschwerde gilt nach § 253 Satz 2 auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst. Damit verallgemeinert diese Bestimmung die Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide betreffende Judikatur (vgl ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP 17), wonach eine Beschwerde gegen einen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid gerichtet gilt (vgl VwGH 22. 10. 2015, Ro 2015/15/0035; VwGH 26. 5. 2010, 2009/13/0186).

Da eine Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid auch als gegen den später erlassenen Umsatzsteuerjahresbescheid gerichtet gilt, ist eine Beschwerdeverentscheidung betreffend den Umsatzsteuerjahresbescheid auch als Erledigung der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid anzusehen (vgl BFG 27. 9. 2017, RV/7104167/2017).

Gemäß der zitierten Rechtsprechung gilt daher die Beschwerde vom 28.3.2017 gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid betreffend Dezember 2015 auch als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid vom 9.6.2017 gerichtet. Über diese wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 14.7.2017 bzw. 17.7.2017 entschieden, wie auch aus dem Hinweis auf § 253 BAO in der Begründung zu entnehmen ist.

Der als Beschwerde bezeichnete Schriftsatz vom 26.6.2017 gegen den (ersetzenden) Bescheid vom 9.6.2017 stellt hingegen bloß einen ergänzenden Schriftsatz zur ursprünglichen Beschwerde dar (Fischerlehner in Abgabenverfahren I, Fischerlehner/Brennsteiner, § 253), wodurch eine Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes nicht entstanden ist, sodass das unter der Zahl RV/7104564/2017 anhängige Verfahren einzustellen war.

Die Bestimmung des § 253 BAO ist auch auf die Beschwerde vom 28.3.2017 gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner 2016 bis April 2016 vom 27.2.2017 anzuwenden, die daher auch als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2016 vom 17.2.2021 gerichtet gilt.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt VI. (Nichtzulassung der ordentlichen Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag im gegenständlichen Fall nicht vor, vielmehr folgt das Erkenntnis der gängigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Im Übrigen sind Fragen der Beweiswürdigung der Revision nicht zugänglich.

Wien, am 14. Dezember 2023