

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde vom 15.9.2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 3.7.2023 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2019, Umsatz- und Einkommensteuer 2019, Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2020, Umsatzsteuer 2020, Umsatzsteuer 2021, Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2020 und 2021, Einkommensteuer 2020 und 2021, sowie vom 23.5.2024 betreffend Umsatzsteuer 2022, St.Nr. ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Beim Beschwerdeführer (Bf), der ein Einzelunternehmen als Installateur betreibt, dessen Gewinn er durch Einnahmen- Ausgabenrechnung ermittelt, wurde eine die Jahre 2019 bis 2022 umfassende Außenprüfung durchgeführt. Die dabei getroffenen Feststellungen mündeten in die angefochtenen Bescheide (dazu ist anzumerken, dass der mit Datum 23.5.2024 ergangene Umsatzsteuerbescheid 2022 gemäß § 253 BAO an die Stelle der zunächst angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide getreten ist). Nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdeentscheidung beantragte der Bf die Vorlage an das Bundesfinanzgericht.

Streit besteht über folgende von der Außenprüfung getroffene Feststellungen:

1. Tz. 1 des Berichts „COVID Förderungen“

1.1. Feststellungen der Außenprüfung:

Der Bf habe in den Jahren 2020 bis 2022 als Förderungen auf Grund der COVID Pandemie Fixkostenzuschüsse (FKZ 1 und FKZ 800.000) sowie Ausfallbonuszahlungen erhalten. Diese Förderungen seien von steuerlicher Relevanz, wenn sie steuerpflichtig seien oder im Fall der Steuerfreiheit zu einer Aufwandskürzung gemäß § 20 EStG führten. Steuerpflichtige Zuschüsse stellten Betriebseinnahmen dar und seien in der Steuererklärung in der Kennzahl 9090 und (ab 2021) zusätzlich in der Kennzahl 9342 zu erfassen. Steuerfreie Zuschüsse kürzten jene Aufwendungen, die Grundlage für die Bemessung des Zuschusses gewesen seien, wobei der auf einen fiktiven Unternehmerlohn entfallende Anteil des Zuschusses zu keiner Kürzung führe, der von der Aufwandskürzung betroffene Betrag sei in Kennzahl 9090, der zur Kürzung Anlass gebende Zuschuss in voller Höhe in Kennzahl 9341 anzugeben.

Im Jahr 2020 habe der Bf folgende Förderungen in Höhe von insgesamt 17.021,84 € erhalten, und zwar FKZ 1: 7.692,00 €, FKZ 800.000: 10.044,58 € (abzüglich Unternehmerlohn von 2.051,60 €), Ausfallbonus: 1.336,86 €. Der Bf habe in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2020 Förderungen in Höhe von 10.174,95 € berücksichtigt, weshalb die Differenz in Höhe von 6.846,89 € im Zuge der Prüfung berücksichtigt werde.

Im Jahr 2021 habe der Bf Förderungen in Höhe von insgesamt 28.270,69 € erhalten. In der Einnahmen-Ausgabenrechnung sei nur ein Ausfallbonus in Höhe von 10.993,38 € berücksichtigt worden. Die Differenz betrage 17.277,31 € und werde im Rahmen der Prüfung hinzugerechnet.

Der Betrachtungszeitraum des FKZ 800.000 habe am 16.9.2002 begonnen und am 30.6.2021 geendet, weshalb der gesamte FKZ 800.000 aufzuteilen sei. In das Jahr 2020 gehörten 3,5 Monate, d.s. 10.044,58 €, in das Jahr 2021 6 Monate, d.s. 17.219,29 €.

1.2. Beschwerde:

In seiner Beschwerde wendet der Bf ein, dass die Vorgangsweise der Außenprüfung, FKZ 1, FKZ 800.000 und Ausfallbonus zusammenzurechnen, unrichtig sei. Der FKZ 1 und der FKZ 800.000 seien gemäß § 124b Z 348 lit. c EStG steuerfrei. Der Ausfallbonus sei von der Steuerbefreiung ausgenommen, wie ein realer Umsatz zu besteuern und in der Steuererklärung als übriger Ertrag in Kennzahl 9090 zu erfassen. Trotzdem habe die Außenprüfung keinen Unterschied zwischen steuerfreien und steuerpflichtigen Förderungen gemacht, die Förderungen einfach zusammengerechnet und lediglich nach Abzug des Unternehmerlohns der Kennzahl 9090 als übrige Erträge zugerechnet.

1.3. Beschwerdevorentscheidungen vom 13./14.5.2024:

In der Begründung zu den Beschwerdevorentscheidungen erläuterte die belangte Behörde die von der Außenprüfung vorgenommenen Gewinnerhöhungen.

Im Jahr 2020 habe der Bf folgende Förderungen erhalten:

FKZ1	7.692,00 €	
FKZ800T	10.044,58 €	(inkl. Unternehmerlohn 2.051,60 €)
Ausfallbonus	<u>1.336,86 €</u>	
	19.073,44 €	

Die korrekte Gewinnerhöhung betrage abzüglich Unternehmerlohn 17.021,84 €.

Laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung habe der Bf Förderungen in Höhe von 10.174,95 € (Aufwandskürzung aus Fixkostenzuschuss 9.136,04 € und Ausfallbonus von 1.038,91 €) berücksichtigt. Die korrekte Aufwandskürzung betrage jedoch 7.692,00 € aus FKZ1 und 7.992,98 € aus FKZ800T. Die gesamte Aufwandskürzung aus FKZ1 und FKZ800T betrage 15.684,98 €, weshalb es zu einer Hinzurechnung von 6.548,94 € komme.

Der tatsächlich ausbezahlte Ausfallbonus 2020 betrage 1.336,86 € anstatt der bisher versteuerten 1.038,91 €, weshalb die Hinzurechnung 297,95 € betrage. Insgesamt betrage die Hinzurechnung daher wie von der Außenprüfung festgestellt 6.846,89 €.

Im Jahr 2021 habe der Bf folgende Förderungen erhalten:

FKZ800T	17.219,29 €	(inkl. Unternehmerlohn 3.517,03 €)
Ausfallbonus	<u>14.568,42 €</u>	
	31.787,71 €	

In der Einnahmen-Ausgabenrechnung sei ein Ausfallbonus in Höhe von 10.993,38 € gewinnerhöhend hinzugerechnet worden. Insgesamt sei jedoch ein Ausfallbonus in Höhe von 14.568,42 € ausbezahlt worden. Die Außenprüfung habe daher beim Ausfallbonus zu Recht 3.575,05 € hinzugerechnet.

Beim FKZ800T, von dem 17.219,29 € auf das Jahr 2021 entfielen, betrage die Aufwandskürzung 13.702,26 € (17.219,29 € abzüglich Unternehmerlohn für 6 Monate von 3.517,03 €). Bisher sei keine Aufwandskürzung durchgeführt worden, weshalb die Außenprüfung zu Recht 13.702,26 € hinzugerechnet habe.

Da der Bf keine Angaben gemacht habe, seien die erhaltenen Förderungen über die Transparenzdatenbank abgefragt worden.

2. Tz 2 „Ausgangsrechnungen“

2.1. Feststellungen der Außenprüfung:

Die Nummerierung der Ausgangsrechnungen habe nicht nachvollzogen werden können. Im Zuge einer Fragenliste vom 31.3.2023 seien die fehlenden Belege abverlangt und um Stellungnahme zu den Lücken und der Nummerierung gebeten worden. Im Zuge einer Vorladung am 26.5.2023 sei der Bf gebeten worden, eine Rechnungsaufstellung über alle

Ausgangsrechnungen vorzulegen. Der Belegordner habe Ausgangsrechnungen enthalten, die nicht bzw. teilweise verbucht worden seien. Das betreffe im Jahr 2020 folgende Ausgangsrechnungen:

AR 200009 netto	8.279,06	€	
AR 200016 netto	130,00	€	
AR 202103 netto	1.100,00	€	
AR 200018 netto	316,70	€	
AR 200019 netto	7.698,06	€	
AR 200023 netto	385,00	€	
AR 200119 netto	1.159,43	€	
AR 200022 netto	1.183,09	€ verbucht	453,50 €
AR 200020 netto	1.694,75	€ verbucht	350,00 €

Die Differenz in Höhe von insgesamt 20.058,74 € werde den Erlösen und Umsätzen zugerechnet.

Im Jahr 2021 seien folgende Ausgangsrechnungen nicht bzw. nur teilweise verbucht worden:

AR 210001	165,02	€	
AR 200128	8.333,00	€ verbucht	4.608,00 €
AR 2100104	1.424,00	€ verbucht	345,00 €
AR 21002132	504,60	€ verbucht	342,50 €
AR 21002135	2.209,96	€ verbucht	1.300,00 €

Die Differenz in Höhe von insgesamt 6.041,08 € werde den Erlösen und Umsätzen zugerechnet.

Im Nachschauzeitraum 2022 seien die auf der Ausgangsrechnung 220012 ausgewiesenen Anzahlungen in Höhe von netto 2.916,67 € und netto 1.375,00 € bisher nicht verbucht worden. Die Ausgangsrechnung Nr. 220015 weise einen Nettobetrag in Höhe von 4.683,33 € auf, verbucht worden sei lediglich ein Betrag in Höhe von 500,00 €. Im Nachschauzeitraum komme es daher zu einer Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate April, Mai und Juni 2022 in Höhe von 1.695,00 €.

2.2. Beschwerde:

In der Beschwerde wendet der Bf ein, sämtliche Vorhalte der Außenprüfung ordnungsgemäß beantwortet zu haben. Die Darstellung in Tz 2 des Berichts sei in keinsten Weise nachvollziehbar. Es werde auf die umfangreichen im Steuerakt einliegenden Vorhaltsbeantwortungen verwiesen. Gerechtfertigt seien lediglich folgende Nachversteuerungen:

AR 200016 netto	130,00	€
AR 200018 netto	316,70	€
AR 200019 netto	7.698,06	€
AR 200023 netto	385,00	€

Zu sämtlichen anderen Vorhalten sei seitens des Bf ausreichend Stellung genommen und dargelegt worden, dass hier kein Nachversteuerungstatbestand vorgelegen sei. Es werde daher beantragt, nur einen Gesamtbetrag von 8.529,76 € ertrags- und umsatzsteuerliche hinzuzurechnen.

2.3. Beschwerdeverentscheidungen vom 13./14.5.2024:

In der Begründung zu den Beschwerdeverentscheidungen stellte die belangte Behörde fest, dass der Bf keine konkreten Antworten zu den einzelnen Ausgangsrechnungen bzw. den Lücken und der Nummerierung vorgelegt habe. Der Bf habe diese nur allgemein begründet und dass die Ausstellung der Ausgangsrechnungen irrtümlich erfolgt sei, die Bankbelege seien nicht vorgelegt worden. Im Zuge der Beschwerde seien zu den betreffenden Rechnungen keine weiteren Angaben bzw. Nachweise, dass diese irrtümlich ausgestellt worden seien, vorgelegt worden. Zu den nicht verbuchten Erlösen im Nachschauzeitraum habe der Bf keine Angaben gemacht.

3. Tz 3 „Sicherheitszuschlag“

3.1. Feststellungen der Außenprüfung:

Der Bf habe trotz mehrfacher Aufforderung - bei der Prüfungsanmeldung am 10.2.2023, in einem anschließend übermittelten Mail, bei Prüfungsbeginn, in einer Fragenliste vom 31.3.2023, bei einem Termin am 26.5.2023 und einem anschließenden Vorhalt - die Bankbelege nicht vorgelegt und dies wie folgt begründet:

„Wie bereits beim Termin vor Ort besprochen würde ein Nachdruck aufgrund des nur sehr eingeschränkt zur Verfügung stehenden Formates mehrere hundert Seiten umfassen. Laut unserer bisherigen Steuerberater besteht aufgrund der gesetzlichen Lage bei Verwendung privat und Firma keine Einsicht über Kontobewegungen und Kontostände vor, sondern nur Einsicht einzelner Zahlungen/Buchungen.“

Gemäß §§ 131, 132 BAO müssten die erforderlichen Informationen zugänglich gemacht werden, damit alle für die Erhebung der Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse geprüft werden können. Bei den Bankbelegen handle es sich um Grundaufzeichnungen, solche seien auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt von Bedeutung seien. Auf Grund der in Tz 2 angeführten Unstimmigkeiten könne auf keine Vollständigkeit und Richtigkeit geschlossen werden, die Rechnungsnummern seien weder vollständig noch chronologisch. Mit den fehlenden Bankbelegen hätten die Unstimmigkeiten aufgeklärt werden können. So könnten die Geschäftsvorfälle nicht nach ihrer Entstehung und Abwicklung nachverfolgt werden.

Im Zuge der Prüfung habe sich u.a. die Frage der Deckung der Lebenshaltungskosten gestellt. In einer Stellungnahme vom 6.6.2023 habe der Bf geschwärzte Bankkonten vorgelegt, die Kontostände am Ende seien ersichtlich gewesen. Das Bankkonto des Bf habe am 31.12.2018

einen Kontostand von -33.840,84 € aufgewiesen. Der nächste Auszug sei vom 15.2.2021 mit einem End-Kontostand von -20.871,07 €. Die Gattin des Bf habe laut Aussage des Bf jährlich ein Reha-Geld von ca. 12.000,00 € bezogen. Es sei ebenfalls ein, bis auf den End-Kontostand, vollständig geschwärzter Ausdruck aus dem Bankkonto vorgelegt worden. Das Konto der Gattin habe am 30.4.2020 einen Stand von 35.621,20 und am 30.4.2021 einen Stand von 2.979,13 € aufgewiesen. Für die Schätzungsmethode der Lebensdeckung reiche die Mitwirkungspflicht nicht aus, weshalb die Schätzungsmethode des Sicherheitszuschlags gewählt worden sei.

Weiters entspreche es nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr, dass der Wareneinkauf höher sei als der Erlös; in den Jahren 2020 und 2021 seien mehr Waren eingekauft worden als verkauft, ohne einen Gewinnaufschlag zu berücksichtigen.

Auf Grund der dargestellten Mängel erfolge die Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlags in Höhe von 25%. Die Hinzurechnungen aus der Tz 2 seien mit den bisher erklärten Erlösen aus der Kennzahl 9040 in Relation gestellt worden. Die Summe sei dann durch die Anzahl der Prüfungsjahre dividiert worden und ergebe einen Prozentsatz von 25%. Im Nachschauzeitraum sei die Hinzurechnung des Sicherheitszuschlags aus verwaltungsökonomischen Gründen in der UVA 12/2022 erfolgt.

3.2. Beschwerde:

In seiner Beschwerde brachte der Bf - neben grundsätzlichen Ausführungen über die Voraussetzungen für die Verhängung eines Sicherheitszuschlags - vor, dass die Abgabenbehörde für den Prüfzeitraum aufgrund angeblich dargestellter Mängel die Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 25% berechnet habe. Begründet werde die Zurechnung dieses enorm hohen Zuschlages damit, dass der Bf bereits am 10.2.2023 telefonisch und in einem anschließenden übermittelten Mail darauf hingewiesen worden sei, dass die Bankbelege bei Prüfungsbeginn bereitzuhalten seien. Darüber hinaus sei erneut bei Prüfbeginn, sowie in einer Frageliste vom 31.3.2023 darauf hingewiesen worden, dass die Bankbelege vorzulegen seien. Dem sei entgegenzuhalten, dass der Bf ein vollständiges Buchungsjournal vorgelegt habe. Er habe auch die Betriebsprüfung immer wieder ersucht, konkrete Buchungsbelege zu verlangen. Er habe die Betriebsprüfung darauf hingewiesen, dass ein Nachdruck aufgrund des nur sehr eingeschränkt zur Verfügung stehenden Formates mehrere hundert Seiten umfassen würde. Einsichtnahme in einzelne Zahlungen bzw. Buchungsbelege habe der Bf nie verweigert. Auch die Frage betreffend Deckung der Lebenshaltungskosten habe der Bf vollständig beantwortet. Die Schwärzung von Angaben auf dem Privatkonto der Gattin sei gerechtfertigt. Der Bezug von Reha-Geld sowie die auf dem Konto erliegenden Rücklagen seien vollständig zu entnehmen und ermöglichten eine plausible Berechnung der Lebenshaltungskosten.

3.3. Beschwerdevorentscheidungen vom 13./14.5.2024:

In der Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen wiederholte die belangte Behörde die für die Verhängung eines Sicherheitszuschlags maßgebenden Mängel:

Lücken in den Ausgangsrechnungen; Belege im Belegordner, welche nicht verbucht worden seien; Nichtvorlage von Grundaufzeichnungen (Bankbelege); Frage nach der Deckung der Lebenshaltungskosten; Relation zwischen Wareneinsatz und Erlösen, Wareneinkauf höher als Erlöse. Weiters erläutere die belangte Behörde erneut die Berechnung des 25%igen Sicherheitszuschlags.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Zu Tz. 1 des Berichts „COVID Förderungen“

Nach § 124b Z 348 lit. c EStG in der in den Streitjahren anzuwendenden Fassung sind ab 1.3.2020 Zuschüsse auf der Grundlage von § 2 Abs. 2 Z 7 ABBAG-Gesetz, BGBl. I Nr. 51/2014 idF BGBl. I Nr. 44/2020, steuerfrei, wobei ab der Veranlagung 2020 Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze von der Steuerfreiheit ausgenommen sind. Die auf dieser gesetzlichen Grundlage gewährten Zuschüsse (FKZ1 und FKZ800.000) und Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze (Ausfallbonus) wurden durch Verordnungen näher geregelt.

Der Bf hat für die Jahre 2020 und 2021 unstrittig auf § 124b Z 348 lit. c EStG beruhende Zahlungen in Form von Ausfallbonus, FKZ1 und FKZ800.000 erhalten. Die Höhe dieser Zahlungen - Ausfallbonus von 1.336,86 € (2020) und 14.568,42 € (2021) sowie FKZ1 von 7.692,00 € (2020) und FKZ800.000 von 27.263,87 € (2021) - hat die belangte Behörde durch Abfrage aus der Transparenzdatenbank ermittelt, dass das Ergebnis der Abfrage unzutreffend wäre, behauptet der Bf nicht.

Wie die belangte Behörde basierend auf den Ermittlungen der Außenprüfung in der Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen darlegt, hat der Bf in seiner Einnahmen-Ausgabenrechnung im Jahr 2020 nur einen Ausfallbonus in Höhe von 1.038,91 € und im Jahr 2021 nur einen Ausfallbonus in Höhe von 10.993,38 € erfasst. Auch dieser Feststellung hat der Bf nichts entgegengesetzt. Damit war aber die Differenz zu den aus der Transparenzdatenbank ersichtlichen Beträgen in Höhe von 297,95 € (=1.336,86-1.038,91) im Jahr 2020 und 3.575,05 € (=14.568,42-10.993,38) im Jahr 2021 als zusätzliche Betriebseinnahme anzusetzen.

Im Hinblick auf die Steuerfreiheit der Fixkostenzuschüsse hat gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG eine Kürzung der mit diesen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Ausgaben zu erfolgen. Aufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen in einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang stehen, sind bis zu deren Höhe nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (z.B. VwGH 8.7.2009, 2008/15/0031). Da sowohl nach der VO BGBl II Nr. 225/2020 (FKZ1 für den Betrachtungszeitraum 16.3.2020 bis 15.9.2020) als auch der VO BGBl II Nr. 497/2020 (FKZ800.000 für den Betrachtungszeitraum 16.9.2020 bis Juni 2021) für die Zuschussgewährung maßgebliche Fixkosten ausschließlich Aufwendungen

aus einer operativen inländischen Geschäftstätigkeit des Unternehmens sind, ist der für eine Kürzung der Ausgaben bzw. Aufwendungen erforderlich objektive Zusammenhang gegeben. Eine Kürzung hat nur für den auf den angemessenen Unternehmerlohn entfallenden Teil des Zuschusses zu unterbleiben, weil es sich dabei um keinen tatsächlichen Aufwand handelt.

Bemessungsgrundlage für den FKZ800.000 sind gemäß Punkt 4.3.2. des Anhangs zur VO BGBl II 497/2020 die den gemäß Punkt 4.2.2. gewählten Betrachtungszeiträumen (das sind die Zeiträume von 16.9.2020 bis Juni 2021) zuzurechnenden Fixkosten. Der FKZ800.000 ist laut den von der belangten Behörde aus der Transparenzdatenbank getroffenen Feststellungen dem Bf zur Gänze im Jahr 2021 zugeflossen. Da es auf die zeitliche Abfolge von Aufwendungen und steuerfreien Einnahmen für die Beurteilung des unmittelbaren Zusammenhanges nicht ankommt (vgl. EStG: Kommentar, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, § 20 Tz 152), hat eine Kürzung auch insoweit zu erfolgen, als der FKZ800.000 dem Betrachtungszeitraum 16.9.2020 bis 31.12.2020 zuzuordnen ist. Gegen die von der belangten Behörde vorgenommene lineare Aufteilung des Zuschusses hat der Bf nichts eingewendet. Damit kann die Feststellung getroffen werden, dass der im Jahr 2021 insgesamt ausbezahlte FKZ800.000 von 27.263,87 € mit einem Betrag von 10.044,58 € im Jahr 2020 und mit einem Betrag von 14.568,42 € im Jahr 2021, jeweils unter Abzug des Unternehmerlohns, zu einer Kürzung der geltend gemachten Betriebsausgaben führt. Dass dabei der Unternehmerlohn im Jahr 2020 mit 2.051,60 € und im Jahr 2021 mit 3.517,03 € anzusetzen ist, ist ebenfalls unstrittig.

Die Aufwandskürzungen sind daher wie folgt zu berechnen:

	2020		2021
FKZ1	7.692,00 €		
FKZ800T	10.044,58 €	FKZ800T	17.219,29 €
Unternehmerlohn	-2.051,60 €	Unternehmerlohn	-3.517,03 €
	15.684,98 €		13.702,26 €

Die belangte Behörde hat in der Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen dargelegt, dass der Bf in seiner Einnahmen-Ausgabenrechnung im Jahr 2020 nur eine Aufwandskürzung in Höhe von 9.136,04 € und im Jahr 2021 keine Aufwandskürzung berücksichtigt hat. Dieser Feststellung der belangten Behörde hat der Bf ebenfalls nichts entgegengesetzt. Damit waren im Jahr 2020 eine zusätzliche Kürzung in Höhe von 6.548,94 € (=15.684,98-9.136,04) sowie im Jahr 2021 eine Kürzung in Höhe von 13.702,39 € vorzunehmen.

Sowohl der zusätzliche Ansatz des bisher nicht erfassten Ausfallbonus als Betriebseinnahme als auch die zusätzliche, bisher nicht vorgenommene Aufwandskürzung führen zu einer Erhöhung des steuerlichen Gewinns, weshalb der Beschwerdeeinwand, die Berechnung der Außenprüfung sei unrichtig, weil sie keinen Unterschied zwischen steuerfreien und steuerpflichtigen Förderungen gemacht habe, unbegründet ist. Diese Erhöhung stellt sich ziffernmäßig wie folgt dar:

	2020	2021
zusätzlicher Ausfallbonus	297,95 €	3.575,05 €
zusätzliche Aufwandskürzung	6.548,94 €	13.702,26 €
	<u>6.846,89 €</u>	<u>17.277,31 €</u>

Die von der Außenprüfung in Tz 1 vorgenommene Hinzurechnung von 6.846,89 € und 17.277,31 € zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb erfolgte daher zu Recht.

2. Zu Tz 2 des Berichts „Ausgangsrechnungen“

Die Außenprüfung hat in Tz 2 des Berichts die Feststellung getroffen, dass die dort angeführten, im Belegordner vorgefundenen Ausgangsrechnungen in Höhe von insgesamt 20.058,74 € (2020), 6.041,08 € (2021) und 8.475,00 € (2022) nicht verbucht worden seien. Dass vier der Rechnungen aus dem Jahr 2020 über insgesamt 8.529,76 € (AR 200016, AR 200018, AR 200019 und AR 200023) bisher steuerlich nicht erfasst wurden, billigt der Bf in der Beschwerde selbst zu.

Der Beschwerdeeinwand, der Bf habe zu sämtlichen anderen Vorhalten ausreichend Stellung genommen, ist allgemein gehalten. Darüber, mit welchem konkreten Vorbringen der Bf nachvollziehbar aufgeklärt hätte, aus welchen Gründen die anderen von der Außenprüfung beanstandeten, in seinem Belegordner abgelegten, im Rahmen seines Einzelunternehmens erstellten Rechnungen nicht in seinem Rechenwerk als Einnahme zu erfassen gewesen wären, verschweigt sich die Beschwerde.

So sich der Beschwerdeeinwand auf die im Außenprüfungsverfahren eingereichte Stellungnahme des Bf vom 6.6.2023 bezieht, ist festzustellen, dass mit den Ausführungen in dieser Stellungnahme keineswegs eine ausreichende Aufklärung zu den beanstandeten Rechnungen gegeben worden ist. Das dortige Vorbringen des Bf, die AR 202103 habe im Ordner nicht aufgefunden werden können und sei daher nicht nachvollziehbar, die AR 200119, die AR 2000128, die AR 21002132 und die AR 210002135 seien in der gesamten Buchhaltung nicht auffindbar, ohne schriftlichen Nachweis bzw. Kopie und weitere Angabe sei ihm eine weitere Prüfung nicht möglich, geht an der Tatsache, dass die Außenprüfung diese Rechnungen im Belegordner des Bf vorgefunden hat, vorbei. Das bloße Leugnen der Kenntnis bzw. Existenz dieser Rechnungen widerlegt den dadurch, dass die - in Kopie auch aktenkundigen - Rechnungen in der Belegsammlung des Bf vorgefunden wurden und eindeutig seinem Einzelunternehmen zuordenbar sind, hervorgerufenen Anschein, dass der Bf mit diesen Rechnungen im Rahmen seines Installateurbetriebes erbrachte Leistungen verrechnet hat, nicht. Dass die verrechneten Beträge, deren Begleichung auf den Rechnungen teilweise auch bestätigt wird („Zahlung bzw. Betrag bereits dankend in BAR erhalten“ auf den AR 202103 und AR 200128), bisher in den vom Bf erklärten Steuerbemessungsgrundlagen enthalten gewesen wären, zeigt auch die Beschwerde nicht auf.

Die weitere Behauptung in der Stellungnahme vom 6.6.2023, Rechnungen storniert zu haben, hat der Bf trotz der ausdrücklichen Aufforderung der Außenprüfung, nachzuweisen, dass die Rechnungen storniert und dem Rechnungsempfänger stornierte Rechnungen übermittelt worden seien, nicht unter Beweis gestellt. Dass es sich bei der AR 200022, wie der Bf in der Stellungnahme vom 6.6.2023 angibt, um ein Storno zu AR 200021 handle, stellt daher eine bloße, unbelegt gebliebene Behauptung dar.

Die - an eine bestimmte Kundin gelegte - Rechnung AR 220012 vom 1.6.2022 weist, neben der Verrechnung von Leistungen in Höhe von 679,14 € (Entleeren der alten Kombitherme, Spülen der Heizungsanlage usw.), zu den Nummern 210016 und 210017 mit Datum 11.4.2022 und 14.5.2022 zwei Anzahlungen in Höhe von brutto 3.500,00 € und 1.650,00 € aus. In der Stellungnahme vom 6.6.2023 brachte der Bf dazu vor, dass es sich um Eingabefehler bei der angeführten Nummer der Anzahlung handle, richtig seien AR 220011 in Höhe von 4.295,00 € brutto und AR 220013 in Höhe von 1.621,43 € brutto, beide Rechnungen sowie der Nachweis beider Buchungen durch Ausdruck aus dem Buchungsjournal seien beigelegt. Das Zutreffen dieses Vorbringen kann aber nicht nachvollzogen werden. Es ist schon nicht plausibel, dass der Bf in der Rechnung AR 220012 der Kundin gegenüber den Erhalt von Anzahlungen, noch dazu in der erwähnten Größenordnung, bestätigen sollte, wenn er von dieser Kundin tatsächlich keine Anzahlungen erhalten hätte. Dass er die Rechnung der Kundin gegenüber berichtigt hätte, hat der Bf nicht dargetan. Im Hinblick auf die unterschiedlichen Nummerierungen der Anzahlungen (210016 und 210017) und der vom Bf angeführten beiden AR (220011 und 220013) ist der behauptete Irrtum auch nicht offenkundig; einen nachvollziehbaren Bezug zwischen den mit den Ziffern 21 beginnenden Anzahlungen und den beiden mit den Ziffern 22 beginnenden AR hat der Bf nicht hergestellt. Die Richtigkeit seines Vorbringens hat der Bf zudem deshalb nicht unter Beweis gestellt, weil er die erwähnten Unterlagen zu den AR 220011 und AR 220013 seiner Stellungnahme nicht beigelegt hat. Darauf, dass in der Stellungnahme erwähnte Beilagen nicht angekommen seien, hat die Prüferin den Bf ausdrücklich hingewiesen (Vermerk der Prüferin über die Besprechung vom 15.6.2023). Dessen ungeachtet hat der Bf Beilagen zur Untermauerung seiner Behauptungen aber auch mit der Beschwerde nicht vorgelegt.

Gleiches gilt für die AR 220015 über netto 4.683,33 €, zu der die Außenprüfung feststellte, dass nur ein Betrag in Höhe von 500,00 € verbucht worden sei. Auch hier verbleibt das Vorbringen des Bf in der Stellungnahme vom 6.6.2023, die Annahme der Außenprüfung sei falsch, auf der Behauptungsebene. Jene Unterlagen, welche diese Behauptung beweisen sollten - Ausdruck aus dem Buchungsjournal, UVA Ausdrucke -, waren entgegen der Ankündigung in der Stellungnahme vom 6.6.2023 dieser nicht beigelegt, auch nach dem diesbezüglichen Hinweis der Prüferin in der Besprechung vom 15.6.2023 hat der Bf eine Vorlage unterlassen.

Unerwähnt bleibt in der Beschwerde im Übrigen, dass der Bf in seiner Stellungnahme vom 6.6.2023 auch die Rechnung AR 210001 aus dem Jahr 2021 in Höhe von 165,02 € als übersehen

und daher nicht verbucht anerkannt hat. Zu den von der Außenprüfung weiters als nicht bzw. nur teilweise verbucht festgestellten Beträgen aus den AR 200009 über netto 8.279,06 €, AR 200020 über netto 1.694,75 € und AR 2100104 über 1.424,00 € äußerte sich der Bf überhaupt nicht.

Damit ist der Bf den in Tz 2 des Berichts getroffenen Feststellungen nicht substantiiert entgegengetreten. Aus den dargelegten Gründen ist davon auszugehen, dass die in Rede stehenden Beträge nicht als Betriebseinnahmen erfasst worden sind. Die von der Außenprüfung vorgenommene Einnahmenhinzurechnung erfolgte daher zu Recht.

3. Zu Tz 3 „Sicherheitszuschlag“

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, 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.

Gemäß § 163 Abs. 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Gemäß § 163 Abs. 2 BAO liegen Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

Gemäß § 131 Abs. 1 BAO sind die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

Der Bf bringt gegen den von der Außenprüfung im Schätzungswege verhängten Sicherheitszuschlag vor, dass er ein vollständiges Buchungsjournal vorgelegt und die Außenprüfung immer wieder ersucht habe, konkrete Buchungsbelege zu verlangen, auch die Frage der Deckung der Lebenshaltungskosten habe er vollständig beantwortet.

Mit diesem spärlichen Vorbringen, das mit keinem Wort auf die zur Schätzung Anlass gebenden, in Tz 3 des Berichts ausführlich dargestellten Umstände eingeht, gelingt es dem Bf nicht, eine Unzulässigkeit der Schätzung aufzuzeigen.

Die Schätzungsbefugnis bzw. -verpflichtung ergibt sich bereits aus der in der - in Tz 2 des Berichts angeführten und zum Teil sogar unstrittigen - Nichterfassung von Einnahmen begründeten sachlichen Unrichtigkeit der vom Bf geführten Aufzeichnungen.

Dazu kommen die von der Außenprüfung festgestellten Mängel in der Nummerierung der Ausgangsrechnungen. Auf den Vorhalt der Außenprüfung (Fragenliste vom 31.3.2023), bei den Ausgangsrechnungen des Jahres 2021 gebe es eine Lücke von der Nummer AR 210007 bis AR 210027, anschließend gehe die Nummerierung mit der AR 2100104 weiter, dann folgten Rechnungen mit den Nummern AR 21002131, AR 21002132 und AR 21002135, weshalb die 133 und 134 fehlten, gab der Bf an, der Fehler liege in einer zuviel angeführten Null, die Belegnummern würden im Jahr 2021 bei 21002 beginnen und mit 210014 enden, ein Beleg mit der Nummer 210027 sei im Programm nicht auffindbar, ebenso seien die Belegnummern AR 21002131, AR 21002132 und AR 21002135 nicht im Buchungsjournal zu finden. Diese Erklärungsversuche sind nicht überzeugend und ändern am Vorliegen einer lückenhaften, nicht chronologischen und damit zu Zweifeln an der Vollständigkeit der erfassten Einnahmen Anlass gebenden Nummerierung der Ausgangsrechnungen nichts.

Eine Unvollständigkeit der erklärten Einnahmen lässt auch der von der Außenprüfung weiters aufgezeigte Umstand besorgen, dass in den Jahren 2020 und 2021 die Wareneinkäufe von insgesamt rd. 60T Euro höher waren als die in diesen Jahren erzielten Erlöse von insgesamt rd. 57T Euro. Die Beschwerde äußert sich zu dazu überhaupt nicht. Eine nachvollziehbare und überzeugende Erklärung, warum in diesen Jahren die Waren ohne Gewinnaufschlag weiterverkauft worden wären, bzw. warum die Einnahmen aus seinen Installateur- bzw. Montagearbeiten nicht einmal den Einkauf der montierten Waren gedeckt haben, ist der Bf damit schuldig geblieben.

Die Außenprüfung bzw. die belangte Behörde führte als weiteren zur Schätzung berechtigenden Mangel die Nichtvorlage der Bankbelege an. Bankkonten, auf denen betrieblich veranlasste Zahlungen eingehen - dass dies bei jenen Bankkonten, deren Vorlage die Außenprüfung verlangt hat, der Fall war, ist unbestritten -, stellen zweifellos Grundaufzeichnungen für die Erfassung der Geschäftsvorfälle dar. Dass die Außenprüfung die Möglichkeit gehabt hätte, anhand der Bankbelege die Vollständigkeit der erklärten Einnahmen zu überprüfen, liegt auf der Hand. Da der Bf dem Verlangen der Außenprüfung nicht nachgekommen ist, hat er im Sinne des § 184 Abs. 2 BAO die weitere Auskunft über Umstände, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind, verweigert.

Der Bf hat sohin Aufzeichnungen, die den Anforderungen des § 131 Abs. 1 BAO genügen würden, also so geführt worden wären, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb

angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln könnten bzw. dass sich die einzelnen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen ließen, nicht präsentiert, ein Umstand, der gemäß § 163 Abs. 2 BAO nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass gibt, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen und somit ebenfalls zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt bzw. verpflichtet.

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (z.B. VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123).

Die Außenprüfung hat den verhängten Sicherheitszuschlag in der Weise berechnet, dass sie die in Tz 2 des Berichts als nicht verbucht bzw. als verkürzt festgestellten Einnahmen zu den in den Beschwerdejahren erklärten Einnahmen ins Verhältnis gesetzt und aus dem sich daraus ergebenden Prozentsatz einen Mittelwert gebildet hat. Nach Ansicht des erkennenden Gerichts stellt diese an die tatsächlichen Gegebenheiten im Betrieb des Bf anknüpfende Herleitung des Schätzungsergebnisses, der in der Beschwerde mit dem bloßen Einwand, der Zuschlag sei enorm hoch, auch nichts Substantiiertes entgegengesetzt wird, eine ausreichende und schlüssige Begründung für die Höhe des Sicherheitszuschlags dar.

Der Beschwerdeeinwand, der Bf habe auch die Frage der Deckung der Lebenshaltungskosten vollständig beantwortet, ist nicht zielführend, weil die Außenprüfung keine Schätzung auf Basis der Lebenshaltungskosten vorgenommen hat. Im Übrigen sind die mit der Stellungnahme vom 6.6.2023 vorgelegten, im Folgenden wiedergegebenen Berechnungen nicht plausibel.

2019			
Ausgaben jährlich		Einnahmen jährlich	
Mietaufwand EFH (abzgl. betr. Anteil)	13.784,00	Umsatz	82.447,70
Strom und Heizungskosten (abzgl. betr. Anteil)	1.164,00		
Telefon, Internet inkl. Betr. Anteil	255,00		
Versicherungen privat	2.912,00		
Summe Ausgaben jährlich	18.115,00	Summe Einnahmen jährlich	82.447,70
		Gewinn	8.358,00
		Reha-Geld Gattin	11.985,84
			20.341,84

2020			
Ausgaben jährlich		Einnahmen jährlich	
Mietaufwand EFH (abzgl. betr. Anteil)	13.952,00	Umsatz	32.712,70
Strom und Heizungskosten (abzgl. betr. Anteil)	414,00	Co vid Ausfallbonus	1.336,88
Telefon, Internet inkl. Betr. Anteil	280,00	Co vid Fixkostenzuschuss	6.000,00
Versicherungen privat	2.785,00		
Summe Ausgaben jährlich	17.411,00	Summe Einnahmen jährlich	40.049,58
		Co vid Härtefallfond	6.231,00
		Gewinn	0,00
		Reha-Geld Gattin	11.791,00
			18.022,00

2021			
Ausgaben jährlich		Einnahmen jährlich	
Mietaufwand EFH (abzgl. betr. Anteil)	14.103,00	Umsatz	27.507,14
Strom und Heizungskosten (abzgl. betr. Anteil)	940,00	Co vid Ausfallbonus	16.241,54
Telefon, Internet inkl. Betr. Anteil	253,00	Co vid Fixkostenzuschuss	1.852,00
Versicherungen privat	2.647,00	Co vid Fixkostenzuschuss	22.025,32
Summe Ausgaben jährlich	17.943,00	Summe Einnahmen jährlich	67.426,00
		Co vid Härtefallfond	12.058,52
		Gewinn	0,00
		Reha-Geld Gattin	12.172,00
			24.230,52

So der Bf die jährlichen Einnahmen (Umsätze) aus seinem Betrieb zur Bedeckung der angeführten Lebenshaltungskosten heranziehen zu können glaubt, lässt er unberücksichtigt, dass mit diesen Einnahmen auch die betrieblichen Ausgaben zu bestreiten waren, wobei, wie die erklärten Ergebnisse zeigen, die Betriebseinnahmen nicht bzw. kaum ausgereicht haben, die Betriebsausgaben zu bedecken. Weiters sind die in den Berechnungen angesetzten Lebenshaltungskosten unvollständig, weil Ausgaben für die laufende Lebensführung wie etwa Nahrung, Bekleidung, Reinigung, Kfz, Urlaub zur Gänze fehlen. Damit kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass die in den Berechnungen gesondert angesetzten Einnahmen aus Covid Härtefallfonds, Reha-Geld der Gattin und Gewinn zur Bedeckung der Lebenshaltungskosten ausgereicht hätten. Aus den weiters beispielhaft vorgelegten, teilweise geschwätzten Bankauszügen mit den Kontoständen zu bestimmten Stichtagen ist für die Berechnung der Bedeckung der Lebenshaltungskosten nichts zu gewinnen. Davon, dass der Bf die Frage der Bedeckung der Lebenshaltungskosten vollständig beantwortet hätte, kann sohin keine Rede sein.

Die von der Außenprüfung vorgenommene Schätzung besteht daher sowohl dem Grund als auch der Höhe nach zu Recht.

4. Die Beschwerde wendet sich zwar auch gegen die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Wiederaufnahmsbescheide und Bescheide betreffend Aufhebung nach § 299 BAO (bemerkt wird, dass der Bescheid betreffend Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2021 nicht von der Beschwerde umfasst ist), ein eigenständiges Vorbringen dazu enthält die Beschwerde jedoch nicht. Dass die zu den oben angeführten Feststellungen führenden Umstände - die Außenprüfung verweist im Bericht zur Begründung der Wiederaufnahme auf diese sowie auf weitere, in Tz 4 und Tz 5 getroffene nicht strittige Feststellungen und stützte damit die Wiederaufnahme auch erkennbar auf den Neuerungsstatbestand - nicht erst durch die Überprüfungsmaßnahmen der Außenprüfung hervorgekommen wären, behauptet der Bf nicht. Der Akteninhalt bietet auch keinen Anhaltspunkt dafür, dass der maßgebliche Sachverhalt der abgabenfestsetzenden Stelle bereits bei Abschluss der wiederaufzunehmenden Verfahren bekannt gewesen wäre. Dass diese Feststellungen zu Recht getroffen wurden, wurde oben dargelegt. Die Außenprüfung hat ferner die Ermessensübung begründet und dabei zu Recht dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt. Die betragsmäßigen Auswirkungen der getroffenen Feststellungen sind auch nicht geringfügig. Da sich der Spruch jener Bescheide, welche die belangte Behörde gemäß § 299 BAO aufgehoben hat, im Hinblick auf diese Feststellungen als nicht richtig erwiesen hat, sind diese Aufhebungen ebenfalls zu Recht erfolgt, wobei auch hier die belangte Behörde im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu Recht dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt hat.

5.1. Aus den dargelegten Gründen war die Beschwerde spruchgemäß abzuweisen.

5.2. Zur Frage der Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (z.B. VwGH 17.9.2014, Ra 2014/04/0023).

In der gegenständlichen Entscheidung war bloß einzelfallbezogen im Rahmen der Beweiswürdigung die Beurteilung zu treffen, ob die von der Außenprüfung festgestellten Umstände zu einer Hinzurechnung nicht erklärter Einnahmen sowie dem Grunde und der Höhe nach zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigten. Auch die Frage, inwieweit die erhaltenen COVID-Förderungen zu einer Kürzung der Ausgaben bzw. zu einer Erhöhung der Einnahmen zu führen hatten, besitzt keine über den vorliegenden Fall hinausgehende Bedeutung. Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 4. Oktober 2024