



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des T.G., gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (idF Bw) betreibt eine Deichgräberei. Im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 von Amts wegen wieder auf und erließ geänderte Sachbescheide. In der Begründung der Wiederaufnahmbescheide verwies das Finanzamt

dabei auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, welche der aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

In diesem Bericht wird unter Tz 1 betreffend nicht erfasste Dieseleinkäufe ausgeführt, im Zuge von Erhebungen bei den Diesellieferanten des Bw sei festgestellt worden, dass in den Jahren 2003 und 2004 Dieseleinkäufe nicht in den Aufwendungen berücksichtigt worden seien. Laut Lieferscheinen sei der Diesel an die Betriebsadresse des Bw geliefert worden. Laut Auskunft der Lieferanten würde bei Lieferung an eine abweichende Adresse ein Vermerk auf den Lieferscheinen angebracht werden. Bei den Lieferscheinen der nicht erfassten Lieferungen sei jedoch kein Vermerk angebracht. Weiters sei festgestellt worden, dass die Dieselleferungen in den Jahren 2003 und 2004, ohne die nicht berücksichtigten Lieferungen, unregelmäßig erfolgt seien.

Auf Grund der nicht erfassten Dieseleinkäufe erfolge eine Erlöszuschätzung von 15 % der Leistungserlöse. Die Zuschätzung werde den 20 %igen Erlösen zugerechnet. Die Vorsteuer der nicht erfassten Dieseleinkäufe werde berücksichtigt.

Weiters traf der Prüfer Feststellungen betreffend die Nutzungsdauer verschiedener Anlagegüter, wobei er Nutzungsdauer dieser Anlagegüter erhöhte. Dies führte zu einer Kürzung der AfA im Jahr 2003 von € 4.411,69 und im Jahr 2004 von € 5.520,02.

Zudem sei vom Bw für das Jahr 2004 ein Verlustvortrag von € 5.284,55 zum Ansatz gebracht worden, wobei € 1.932,89 aus dem Jahr 2002 und € 3.351,66 aus dem Jahr 2003 stammten. Die negativen Einkünfte aus dem Jahr 2002 seien jedoch mit den positiven Einkünften des selben Jahres aus nichtselbständiger Arbeit ausgeglichen worden, der Verlust des Jahres 2003 sei kein Anlaufverlust mehr, da die Betriebseröffnung im Jahr 2000 erfolgt sei. Der Verlustvortrag stehe daher zur Gänze nicht zu.

Im Einzelnen stellte der Prüfer dazu folgende Berechnung an:

	2003	2004
Leistungserlöse netto 20 %	26.119,34	50.053,54
Einnahmen aus Bauleistungen	3.463,76	11.659,00
Leistungserlöse netto gesamt	29.583,10	61.712,54
Davon 15% Erlöszuschätzung d. Bp	4.437,47	9.256,88
nicht erfasster Dieseleinkauf netto	1.530,08	1.690,65
durch Bp berücksichtigte Vorsteuer	306,02	338,13
steuerliche Auswirkungen		

<u>Zeitraum</u>		2003	2004
<u>Umsatzsteuer</u>			
[000] Steuerbarer Umsatz – Erlöszuschätzung durch Bp		4.437,47	9.256,88
[022] 20% Normalsteuersatz – Erlöszuschätzung durch Bp		4.437,47	9.256,88
[060] Vorsteuern (ohne EUSt)		306,02	338,13
<u>Einkommensteuer</u>			
[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb – nicht erfasster Dieseinkauf		-1.530,08	-1.690,65
[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Erlöszuschätzung durch Bp		4.437,47	9.256,88
...	
Gewinn/Verlust lt Veranlagung		-3.351,66	13.190,57
nicht verbuchte Dieseinkäufe		-1.530,08	-1.690,65
Zwischensumme		-4.881,74	11.499,92
AfA-Kürzung lt Bp		4.411,69	5.520,02
Erlöszuschätzung lt Bp (15% d. Erl.)		4.437,47	9.256,88
Einkünfte lt Bp		3.967,41	26.276,82

In einem Aktenvermerk vom 8.3.2006 (AS 24/2004) wird ausgeführt, bei der angesetzten Schlussbesprechung im Finanzamt seien die offenen Punkte des Vorhaltes vom 21.11.2006 mit dem Steuerberater besprochen worden. Beim Punkt „nicht verbuchte Dieseinkäufe“ habe vom Steuerberater lediglich vorgebracht werden können, dass die Diesellieferungen an den Schwiegervater des Bw erfolgt seien. Ein Nachweis sei nicht erbracht worden, jedoch sei versprochen worden, einen dementsprechenden Nachweis vorzulegen, wonach der Schwiegervater die Lieferungen erhalten habe. Vom Prüfer sei dem Steuerberater erklärt worden, dass die Diesellieferungen der Jahre 2003 und 2004 unregelmäßig erfolgt seien, im Frühjahr und Sommer 2003 und 2004 (der Hauptbeschäftigtezeit) seien keine Dieseinkäufe erfolgt. In weiterer Folge (13.2., 20.2., 27.2., 3.3.) habe der Prüfer mehrmals erfolglos versucht, den Steuerberater in seiner Kanzlei zu erreichen. Bisher sei weder ein Rückruf erfolgt noch seien die angesprochenen Unterlagen vorgelegt worden.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen vorgebracht, im Zuge der Prüfung sei festgestellt worden, dass Dieseinkäufe vom 4.6.2003 (Fa. A.), sowie vom 30.6.2004 (Fa. B.) nicht in der Buchhaltung erfasst worden seien. Diese Rechnungen seien deshalb nicht in die Finanzbuchhaltung aufgenommen worden, weil diese Lieferungen für den Schwiegervater des Bw bestimmt gewesen seien. Es sei richtig, dass die Lieferungen an die Adresse des Bw erfolgten, von dort sei der Treibstoff mit Fässern abgeholt worden. Es stehe außer Zweifel, dass die gewählte Vorgangsweise, nämlich die Nichterfassung der

beiden Rechnungen im Zahlenwerk des Betriebes, einen Verstoß gegen die Aufzeichnungspflichten darstelle (auch wenn sie aus Unwissenheit des Bw erfolgt sei, der durch die von ihm gewählte Form alles habe richtig machen wollen und die beiden Rechnungen als privat angesehen habe). Das Finanzamt habe jedoch unterlassen, die vom Bw gemachten Aussagen näher zu hinterfragen bzw Zeugen einzuvernehmen, sondern habe einfach Sicherheitszuschläge von 15 % für die betroffenen Jahre festgesetzt. Die Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages sei eine Methode für sich, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen diene, von denen anzunehmen sei, dass sie zu niedrig ausgewiesen worden seien. Auch mit der Hilfe des Sicherheitszuschlages solle kein anderes Ergebnis erreicht werden, als das, welches der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahe komme. Der Sicherheitszuschlag habe ebenso wie andere Schätzungskomponenten nicht Strafcharakter (kein Strafzuschlag). Wenn im konkreten Fall 3.003 Liter im Kalenderjahr 2003 gekauft und nicht erfasst worden seien, und dafür eine Erlöshinzuschätzung von € 4.437,47 erfolge, 2.870 Liter im Jahr 2004 nicht erfasst worden seien, und dafür eine Erlöshinzuschätzung von € 9.256,88 erfolge, so sei es logisch nicht nachvollziehbar, wie das Finanzamt damit auf die „maßgebenden tatsächlichen Verhältnisse“ abstelle. Diese Vorgehensweise habe vielmehr den Charakter eines Strafzuschlages. Es werde daher beantragt, den Sicherheitszuschlag zu streichen und die nicht erfassten Dieselleferungen als Eigenverbrauch anzusetzen. Darüber hinaus wendete sich der Bw gegen die Verlängerung der Nutzungsdauer der Anlagengüter und beantragte, die Nutzungsdauer von zwei Maschinen mit je zehn Jahren anzunehmen.

In einem Aktenvermerk vom 3.7.2006 über ein Telefonat mit dem Steuerberater (AS 54/2004) ist folgender Gesprächsinhalt festgehalten: Dem Steuerberater wurde eine Schätzung auf Grund eines durchschnittlichen Dieselverbrauches in Aussicht gestellt. Sofern nicht Nachweise für den tatsächlichen Dieselverbrauch durch den Schwiegervater vorgelegt würden, werde dieses Vorbringen als Schutzbehauptung qualifiziert werden. Ein Rückruf des Steuerberaters werde bis 6.7.2006 erfolgen.

Mit 17.7.2007 erließ das Finanzamt Berufungsverentscheidungen für die Streitjahre, in welchen es die angefochtenen Bescheide zum Nachteil des Bw abänderte. In einer mit 7.7.2007 datierten ergänzenden Bescheidbegründung führte das Finanzamt dazu aus, betreffend die Nutzungsdauer des Anlagevermögens werde der Berufung vollinhaltlich stattgegeben. Es ergäben sich daher näher genannte Erfolgsauswirkungen. Betreffend die nicht verbuchten Dieseleinkäufe erfolge eine „Abweisung“. Dabei führte das Finanzamt ua aus:

„Sachverhalt:

Im Zuge der Prüfung wurde festgestellt, dass Dieselleferungen zur betriebseigenen Haustankanlage des Berufungswerbers (Bw) vom 4.6.2003 (Firma A.) über 3.003 Liter sowie vom 30.6.2004 (Firma B.) über 2.870 Liter nicht in der Buchhaltung erfasst wurden.

Rechtliche Würdigung:

Die Tatsache, dass diese Lieferungen vom Bw nicht in der Buchhaltung erfasst worden sind, wurde nicht bestritten. Dazu führte der steuerliche Vertreter des Bw in der Berufung aus, dass ‚die Nichterfassung der beiden Rechnungen im Zahlenwerk des Betriebes, einen Verstoß gegen die Aufzeichnungspflichten darstellt‘.

Aufgrund der Nichterfassung der Dieseleinkäufe erfolgte von der Betriebsprüfung eine Erlöshinzuschätzung im Rahmen eines Sicherheitszuschlages i.H. von € 4.437,47 (netto) für das Jahr 2003 und i.H. von € 9.256,88 (netto) für das Jahr 2004.

In der Berufung vom 14.6.2006 führt der steuerliche Vertreter des Bw aus, dass es seiner Meinung nach nicht nachvollziehbar wäre, ‚wie die Behörde auf die maßgebenden tatsächlichen Verhältnisse abstellt und dass die Vorgehensweise - Erlöshinzuschätzung durch einen Sicherheitszuschlag - vielmehr den Charakter eines Strazfzuschlages hätte‘.

Im Zuge der Berufungserledigung wurde daher die Methode der Verhältnisrechnung gewählt. Die bisher erklärten Umsätze wurden in Relation zum bisher gebuchten Dieselverbrauch gestellt. Dieser Faktor wird in der Folge auf den tatsächlichen Dieselverbrauch angewandt und so die Besteuerungsgrundlagen lt. Berufungsbehörde ermittelt (siehe untenstehende Berechnung). Bei der Ermittlung des Dieselverbrauches wurde von einem Lagerbestand zum 1.1.2003 von 500 Liter, zum 31.12.2003 von 1.000 Liter und zum 31.12.2004 von 1.500 Liter ausgegangen. Diese Lagerbestände wurden im Zuge der Betriebsprüfung mit dem Bw ermittelt.

In der Berufung vom 14.6.2006 führt der Bw aus, dass die buchhalterisch nicht erfassten Dieseleinkäufe für den Schwiegervater des Bw bestimmt waren und auch durch diesen verbraucht wurden.

Dazu wird ausgeführt, dass seitens des Bw bis dato und trotz nochmaliger telefonischer Aufrichterung vom 3.7.2006, keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden, die den Verbrauch durch den Schwiegervater belegen bzw. glaubhaft machen würden. Des weiteren ergaben die Ermittlungen des Finanzamtes, dass der Schwiegervater des Bw lediglich ein kleine Landwirtschaft von ca 1,8 ha. Fläche bewirtschaftet. Aufgrund der Erfahrungen des täglichen Lebens, ist bei einer Landwirtschaft von dieser Größe, ein Dieselverbrauch für die landwirtschaftlichen Geräte von ca 150 Liter pro Jahr üblich. Eine Begründung des Abgabepflichtigen, aus welchen Gründen der Dieselverbrauch des Schwiegervaters (3003 Liter für 2003 und 2870 Liter für das Jahr 2004) so massiv von den, für eine Landwirtschaft in dieser Größenordnung, üblichen Verbrauch abweicht wurde nicht erbracht. Seitens der Berufungsbehörde wird daher ein Eigenverbrauch von 150 Liter Diesel pro Jahr anerkannt und mit dem Einkaufspreis angesetzt.

Diese Schätzung ergibt daher folgende Besteuerungsgrundlagen:

	2003	USt.	2004	USt.
Erlöse lt. Erklärung	29.583,10		61.712,00	
Dieselverbrauch lt. Buchhaltung (geschätzt)	7.065,14		7.240,87	
durchschnittlicher Umsatz/Liter Diesel	4,19		8,52	
nicht erfasster Dieseleinkauf	3.003,00		2.870,00	
Dieselverbrauch gesamt	10.068,14		10.110,87	
abzüglich Eigenverbrauch	-150,00		-150,00	
Literpreis netto	0,51		0,59	

Eigenverbrauch	76,43	15,29	88,36	17,67
betrieblicher Dieselverbrauch	9.918,14		9.960,87	
geschätzter Jahresumsatz	41.529,16		84.893,83	
Hinzurechnung	11.946,06		23.181,83	
Erhöhung Eigenverbrauch	76,43		88,36	
Leistungserlöse gesamt 20 %	41.605,59		84.982,19	
Sicherheitszuschlag bisher	4.437,47		9.256,88	
Hinzurechnung lt.				
Berufungserledigung	7.585,02	1.517,00	14.013,31	2.802,66
Erfolgsauswirkung:	7.585,02		14.013,31	
Umsatzsteuer	1.532,29		2.820,34	

Faktum Nutzungsdauer von Anlagevermögen:

Hinsichtlich des Berufungspunktes Afa erfolgt eine vollinhaltliche Stattgabe. Es ergibt sich daher eine Erfolgsminderung von:

Stattgabe Afa	2003	2004
Erfolgsauswirkung	-4.411,69	-5.520,02

Zusammenfassung:

Aufgrund der Berufungserledigung ergeben sich daher folgende steuerlichen Auswirkungen:

Einkommensteuer	2003	2004
Erfolgsauswirkung:		
Hinzurechnung Diesel	7.585,02	14.013,31
Stattgabe Afa	-4.411,69	-5.520,02
Erfolgsauswirkung gesamt:	3.173,33	8.493,29
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp	3.967,42	26.276,82
Erfolgsauswirkung lt. Berufungserledigung	3.173,33	8.493,29
Einkünfte aus GW lt. Berufungserledigung	7.140,75	34.770,11
Umsatzsteuer	2003	2004
Erlöse 20 % lt. BP	34.020,57	70.969,42
Eigenverbrauch lt. Berufungserledigung	76,43	88,36
Hinzurechnung lt. Berufungserledigung	7.508,59	13.924,95
Leistungserlöse 20 % lt.		"
Berufungserledigung	41.605,59	84.982,73

Der Bw brachte (durch seinen steuerlichen Vertreter) einen als „Antrag auf 2. Berufungsvorentscheidung“ bezeichneten Vorlageantrag ein, in welchem er sich gegen die Beurteilung der nicht erfassten Dieseleinkäufe wendet. Bezüglich der Ermittlungen des Finanzamtes, wonach der Schwiegervater lediglich eine kleine Landwirtschaft von ca 1,8 ha bewirtschaftete, sei zu

ergänzen: Das Grundstück besitze eine Grünfläche von 7,5 ha, davon 3 Joch Wald. Die Grünfläche sei an die Schwester der Ehefrau des Bw verpachtet. Bearbeitet werde aber alles vom Schwiegervater. Die Grünfläche sei ca 1,5 km vom Bauernhof entfernt, der Wald 5 km. Der Schwiegervater besitze einen Traktor mit 50 PS Allrad und mit diesem werde noch Seilwinde, Holzhackmaschine, Holzspalter, Heuwender, Heuschwader, Ladewagen, Mistsuppenfass, Pflug, Egge sowie ein Schild zur Schneeräumung betrieben. Die Grundstücke seien steil und müssten mit viel Aufwand bearbeitet werden; sie seien als Bergbauerngebiet gekennzeichnet. Der Schwiegervater besitze neben einem 1.000 Liter-Tank einen 600 Liter-Tank und mehrere 200 Liter-Fässer. Der Diesel-Jahresbedarf betrage für diese Bewirtschaftung zumindest 1.500 Liter. Von der Bp seien auch die beiden vorhandenen Kraftfahrzeuge bei Ermittlung des Dieselverbrauches vollkommen außer Acht gelassen worden. Betrieblich genutzt werde ein Peugeot, als Privatfahrzeug diene ein Terano, beide würden mit Diesel betankt. Der Peugeot sei 9 Jahre zuvor mit einem km-Stand von 40.000 km gekauft worden und weise nunmehr einen km-Stand von knapp 190.000 km auf (was einer km-Leistung von ungefähr 17.000 gefahrenen km/Jahr entspreche). Der Verbrauch des Peugeot betrage im Schnitt 6 - 8 Liter. Bei Durchsicht der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sei zu erkennen, dass für den Firmen-Pkw auf Grund der geltend gemachten Kosten keinerlei Treibstoffausgaben angesetzt worden seien. Der Terano sei 1997 mit einem Stand von 50.000 km gekauft worden und weise zur Zeit 174.000 km auf (dies ergebe eine durchschnittliche Jahresleistung von 12.500 km). Bei einem Dieselverbrauch zwischen 10 und 13 Litern auf 100 km ergäben sich hier auch im Jahr zwischen 1.250 und 1.500 Liter Diesel. Getankt würden beide Autos fast ausschließlich am vorhandenen Tank. Außerdem sei noch festzuhalten, dass mit dem Terano auf Grund der stärkeren Leistung betriebliche Fahrten (mit Anhänger und Minibagger) durchgeführt würden. Dieser Umstand sei bei der Ermittlung der Prüfungsergebnisse außer Acht gelassen worden. Auf Grund dieser Tatsachen werde beantragt, die nicht erfassten Dieseleinkäufe der Eigenverbrauchsbesteuerung zu unterwerfen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den vom Finanzamt vorgelegten – den Bw betreffenden – Veranlagungsakt und den betreffenden Arbeitsbogen des Prüfers sowie die darin enthaltenen Unterlagen bzw Dokumente insbesondere die Belege betreffend Dieseleinkauf (AS 54ff/ArbBog), den Vorhalt des Prüfers vom 21.11.2005 (AS 67ff/ArbBog), einen Aktenvermerk vom 8.3.2006 (AS 70/ArbBog bzw AS 24/2004), einen Aktenvermerk vom 3.7.2006 (AS 54/2004), sowie durch Einsichtnahme in den Bericht über die Außenprüfung vom 10.5.2006, die vom Finanzamt erlassenen Bescheide sowie die ergänzende Bescheidbegündung und die vom Bw erstatteten Schriftsätze (Berufung, Vorlageantrag).

Danach steht folgender Sachverhalt fest:

Der Bw betreibt das Gewerbe des Deichgräbers.

Die Diesellieferungen der Jahre 2003 und 2004 an den Bw erfolgten zu folgenden Zeitpunkten:

24.2.2003	3.042 Liter
4.6.2003	3.003 Liter
8.8.2003	1.996 Liter
4.11.2003	2.257 Liter
1.3.2004	2.897 Liter
30.6.2004	2.870 Liter
6.10.2004	2.500 Liter
9.12.2004	1.999 Liter

Insgesamt wurde damit 10.298 Liter im Jahr 2003 und 10.266 Liter Diesel im Jahr 2004 an den Bw geliefert.

Die Dieseleinkäufe vom 4.6.2003 von 3.003 Liter und vom 30.6.2004 von 2.870 Liter berücksichtigte der Bw bei der Gewinnermittlung nicht bei den Aufwendungen.

Der Diesel aus diesen beiden Lieferungen wurde an die Betriebsadresse des Bw geliefert.

Es konnte nicht festgestellt werden, dass die genannten, nicht in die Aufwendungen aufgenommenen Diesellieferungen dem Schwiegervater des Bw zugekommen wären. Ebenso konnte nicht festgestellt werden, dass das Privatfahrzeug des Bw fast ausschließlich am Dichtank des Bw betankt worden wäre.

Die Leistungserlöse werden wie im angefochtenen Bescheid (laut Prüfungsbericht) unter Heranziehung eines Sicherheitszuschlages von 15 % festgestellt (Erlöszuschätzung 2003 von € 4.437,47 und 2004 von € 9.256,88). Auf den angefochtenen Bescheid und den Prüfungsbericht wird verwiesen.

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf nachfolgende Beweiswürdigung:

Die Menge des an den Bw gelieferten Diesels, die Nichtaufnahme der Lieferungen vom 4.6.2003 von 3.003 Liter und vom 30.6.2004 von 2.870 Liter in das Rechenwerk sowie die Lieferungen an die Betriebsadresse des Bw stehen außer Streit. Von Lieferantenseite wurde zudem im Verfahren angegeben, dass sich eine andere Lieferadresse auf dem Lieferschein finden würde, derartiges sei jedoch nicht vermerkt.

Die Feststellung, dass nicht festgestellt werden konnte, dass die strittigen Diesellieferungen vom Schwiegervater des Bw verwendet wurden gründet sich auf folgende Überlegungen:

Der Bw hat zunächst behauptet, die strittige Dieselmenge sei zur Gänze von seinem Schwiegervater verwendet worden, hingegen behauptet er in seinem Vorlageantrag, der Diesel sei zum Teil vom Schwiegervater, zum Teil für den Betrieb von zwei Fahrzeugen, darunter ein Privatfahrzeug, verwendet worden.

Für die Behauptung des Bw, die Dieselleferungen wären tatsächlich von seinem Schwiegervater verwendet worden, wurden trotz wiederholter Aufforderung keinerlei Beweise vorgelegt, Beweisanbote erfolgten nicht.

Weiters wurde behauptet, der Diesel wäre vom Schwiegervater des Bw selbst mittels Fässern abgeholt und zu dessen Betrieb gebracht worden. Es ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar, weshalb eine solch „unpraktische“ Vorgangsweise gewählt hätte werden sollen, wo doch auch eine direkte Lieferung an den Betrieb des Schwiegervaters möglich gewesen wäre, zumal dieser laut Vorlageantrag neben einem 1.000 Liter-Tank einen 600 Liter-Tank und mehrere 200 Liter-Fässer besitzt. Zumindest im zweiten Jahr könnte man eine unmittelbare Lieferung an den Betrieb des Schwiegervaters erwarten.

Aus dem Gesagten folgt, dass der strittige Diesel nicht (auch nicht zum Teil) vom Schwiegervater verwendet wurde.

Für die Behauptung, das Privatfahrzeug des Bw werde fast ausschließlich am Dieseltank des Bw betankt, wurden keinerlei Beweise vorgelegt, Beweisanbote erfolgten nicht; die Behauptung blieb damit ohne Beweis.

Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen mit dem vom Prüfer angewendeten Sicherheitszuschlag von 15 % und den Werten laut Prüfungsbericht (Erlöszuschätzung 2003 von € 4.437,47 und 2004 von € 9.256,88) erfolgte auf Grund der nachstehenden Überlegungen:

Da eine Verwendung des strittigen Diesels durch den Schwiegervater nicht festgestellt werden konnte, spielt die Größe der vom Schwiegervater bewirtschafteten Landwirtschaft für die Schätzung keine Rolle.

Im Vorlageantrag wird weiters im wesentlichen vorgebracht, es seien die beiden vorhandenen Kraftfahrzeuge bei Ermittlung des Dieselverbrauches vollkommen außer Acht gelassen worden.

Folgte man der Argumentation im Vorlageantrag, würde dies bedeuten, dass bei der bisher erfolgten Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch den Bw (laut Erklärung) die (betriebliche) Nutzung der beiden Fahrzeuge überhaupt nicht berücksichtigt worden wäre. Dies erscheint wenig wahrscheinlich. Weit wahrscheinlicher ist hingegen, dass die bereits erklärt und die zusätzlich hervorgekommenen Dieselleferungen jeweils im selben Verhältnis für die betriebliche Tätigkeit des Bw verwendet wurden.

Der bisher erfasste Dieselaufwand kam sämtlichen vom Bw angeführten Zwecken, also dem

Baggerbetrieb und dem (betrieblichen) Fahrzeugbetrieb zu Gute. Die vom Bw im Vorlageantrag als weitere Verbrauchsquelle angeführten Fahrzeuge wurden daher bereits ursprünglich erfasst und werden bei der angewendeten Schätzungsmethode im selben Verhältnis wie in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen berücksichtigt. Dabei ist es nahe liegend, dass bei einem höheren Umsatz auch mehr betriebliche Fahrten anfielen. Eine fast ausschließliche Betankung des Privatfahrzeugs am betrieblichen Tank konnte nicht festgestellt werden. Im Vorlageantrag selbst wurde ein Fahrzeug als Betriebsfahrzeug bezeichnet und auch die teilweise betriebliche Verwendung des Privatfahrzeugs vorgebracht.

Hinweise auf zusätzlich zu berücksichtigende Betriebsausgaben ergaben sich weder aus den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen noch sonst im Verfahren und wurden solche vom Bw auch nicht behauptet.

Die Schätzung erfolgte daher dem Prüfungsbericht entsprechend.

Rechtlich folgt daraus:

Im Streitfall steht die Schätzungsbefugnis und das Schätzungsergebnis der Abgabenbehörde in Streit.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

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 wesentlich sind.

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

Der Bw hat betrieblich veranlasste Diesellieferungen nicht in sein Rechenwerk aufgenommen und nicht als Aufwendungen erfasst. Die Aufzeichnungen sind damit im Sinne der genannten Bestimmung unrichtig. Die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde ist damit gegeben.

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jede Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (*Ritz*, BAO-Kommentar³, § 184 Rz 3).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegeben-

heiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetesten erscheint (*Ritz*, BAO-Kommentar³, § 184 Tz 12).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbucht Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (*Ritz*, BAO-Kommentar³, § 184 Tz 18).

Diesen Anforderungen trägt der bereits vom Prüfer und nunmehr auch vom Unabhängigen Finanzsenat festgesetzte Sicherheitszuschlag von 15 % Rechnung.

Mit der Schätzung im Zuge der Berufungsvorentscheidungen hat das Finanzamt die Methode der Verhältnisrechnung angewendet.

Diese Schätzungsmethode führt jedoch im Jahr 2004 zu einem über die Ergebnisse des Vorjahres und der Folgejahre mehr als geringfügig hinausgehenden Ergebnis. Der Unabhängige Finanzsenat sieht diese Schätzungsmethode daher im Streitfall als nicht geeignet an, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Hingegen fügen sich die Schätzungsergebnisse bei Anwendung des Sicherheitszuschlages von 15 % widerspruchsfrei in die angesprochenen Jahresergebnisse ein (Umsatz 20 %: 2003: € 9.539,17; 2005: € 68.057,13; 2006: € 124.270,63; Schätzung laut Berufungsentscheidung Umsatz 20 %: 2003: € 34.020,57; 2004: € 70.969,42

Wenn in der Berufung eingewendet wird, dass bei einer ähnlichen Menge nicht erfassten Diesels deutlich unterschiedliche Hinzuschätzungen erfolgten und damit logisch nicht nachvollziehbar sei, wie das Finanzamt auf die „maßgebenden tatsächlichen Verhältnisse“ abstelle ist dem zu erwidern, dass diese Differenz das Ergebnis deutlich unterschiedlicher Leistungserlöse der Streitjahre (2004 rund doppelt so hoch wie 2003) bei annähernd gleichen Dieselmengen ist. Die höhere Hinzuschätzung im Jahr 2004 bildet daher lediglich das Verhältnis zwischen Dieseleinkauf und Leistungserlösen ab und ist daher sachgerecht.

Zur Höhe des Sicherheitszuschlages ist auszuführen, dass der Bw rund 28 % bzw 29 % der Gesamtmenge seines Dieseleinkaufes nicht in das Rechenwerk aufgenommen hat. Diesem Umstand wurde durch Ansatz eines Sicherheitszuschlages von 15 % Rechnung getragen. Es wurde dabei ein Prozentsatz gewählt, der rund die Hälfte des Prozentsatzes der nicht erklärten Dieseleinkäufe beträgt. Dieser Prozentsatz erscheint damit keinesfalls als überhöht. Zudem ist der angesetzte Sicherheitszuschlag für den Bw günstiger als die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vorgenommene Kalkulation.

Betreffend die von der Bp verlängerte Nutzungsdauer einzelner Anlagegüter hat bereits das Finanzamt der Berufung in der Berufungsvorentscheidung Folge gegeben. Auf die Umsatzsteuerfestsetzung hat die Änderung der AfA keine Auswirkung.

Berechnung laut Berufungsentscheidung:

Gewinn/Verlust lt Veranlagung	-3.351,66	13.190,57
nicht verbuchte Dieseleinkäufe	-1.530,08	-1.690,65
Zwischensumme	-4.881,74	11.499,92
AfA-Kürzung lt Bp	4.411,69	5.520,02
Erlöszuschätzung lt Bp (15% d. Erl.)	4.437,47	9.256,88
Einkünfte lt Bp	3.967,41	26.276,82
minus AfA-Kürzung	-4.411,69	-5.520,02
	-444,28	20.756,80

Gemäß § 289 Abs 2 BAO war somit die Berufung betreffend Umsatzsteuer als unbegründet abzuweisen, die angefochtenen Einkommensteuerbescheide waren abzuändern.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 23. April 2008