

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch V als Vorsitzende und die weiteren Senatsmitglieder R als Berichterstatter, L1 (Kammer für Arbeiter und Angestellte für Steiermark) und L2 (Landeskammer für Land- und Forstwirtschaft Steiermark) in der Beschwerdesache Bf., G, vertreten durch Mag. Thomas Gell, Steuerberater, Badstraße 17/1, 8063 Eggersdorf bei Graz, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 4. November 2013, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008, vertreten durch Z, im Beisein der Schriftführerin S, in der Sitzung am 12. Mai 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben.

Bezüglich der Bemessungsgrundlagen und der festgesetzten Einkommensteuer ergeben sich gegenüber den Beschwerdeentscheidungen vom 27. März 2014 keine Änderungen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im Rahmen einer die Jahre 2007 und 2008 umfassenden Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

"Der Abgabepflichtige ist seit Juni 2005 als Verspachtler unternehmerisch tätig. Für die Jahre 2005 und 2006 wurden Umsatz- und Einkommensteuererklärungen abgegeben. Für die Jahre 2007 und 2008 wurden wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen Schätzungen gem. § 184 BAO von amtswegen durchgeführt. Für das Jahr 2009 - für welches bereits ein Schätzungsauftrag bestand - wurde eine abgabenbehördliche Außenprüfung durchgeführt. Die hierfür vorgelegten Unterlagen waren nicht vollständig. Aufgrund der im Prüfungsverfahren aufgetretenen Umstände und aufgrund der Rechnungslegung wurden die Einnahmen für das Jahr 2009 der Gattin des Abgabepflichtigen hinzugerechnet. Im darauf folgenden Finanzstrafverfahren gab der Abgabepflichtige allerdings an, dass eigentlich alles ihm zuzurechnen wäre.

Laut Angaben des steuerlichen Vertreters ist der Abgabepflichtige ab 2010 nur mehr nichtselbständig tätig.

Aufgrund einer Mitteilung des LKA Wien und der Steuerfahndung aus dem Jahr 2012 geht hervor, dass der Abgabepflichtige zumindest eine Rechnung der Fa. X Bau GmbH erhalten hat (Re vom 27.04.2008 iHv. € 5.000; Übergang der Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1a UStG 1994). Hierbei handelt es sich jedenfalls um eine Scheinrechnung. Hinsichtlich dieses Sachverhaltes ist der Abgabepflichtige geständig (siehe Niederschrift vom 16.04.2013). Tatsächlich hat diese Rechnung aufgrund der noch angeführten Aufzeichnungsmängel keine Auswirkung auf das steuerliche Ergebnis der gegenständlichen abgabenbehördlichen Außenprüfung.

Die genannte Mitteilung war ausschlaggebend dafür, dass für die Jahre 2007 und 2008 eine Außenprüfung gem. § 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG und eine Außenprüfung gem. § 147 BAO für die Jahre 2010 und 2011 durchgeführt wurden.

Die Anmeldung der Außenprüfungen erfolgte telefonisch beim steuerlichen Vertreter am 02.04.2013 und es wurde am 16.04.2013 mit den Prüfungshandlungen begonnen.

Zu Prüfungsbeginn wurden die steuerlichen Unterlagen angefordert, welche bis spätestens 25.04.2013 vorgelegt werden sollten. Tatsächlich wurde ein mehr oder weniger großes Beleg-Chaos vorgelegt. Die Ausgangsrechnungen wurden größtenteils lose für die Jahre 2007 und 2008 vorgelegt. Eingangsrechnungen und sonstige die Betriebsausgaben betreffenden Belege wurden nur teilweise sortiert vorgelegt und diese auch nicht vollständig (diese Tatsache wurde vom steuerlichen Vertreter bei der Schlussbesprechung am 02.10.2013 bestätigt). Es wurden auch Bankkonten vorgelegt - jedoch wurden Beträge auf den Konten teilweise geschwärzt. Den mehrmaligen Aufforderungen der Prüferin, diesen Umstand aufzuklären, wurde bis dato nicht nachgekommen. Ebenso wurde der steuerliche Vertreter mehrmals ersucht, für die Jahre 2007 und 2008 einen Spesenverteiler vorzulegen, auch dem wurde nicht entsprochen. Bei der Schlussbesprechung am 02.10.2013 wurde dies seitens des steuerlichen Vertreters damit begründet, dass dem Abgabepflichtigen dadurch erhöhte Kosten erwachsen wären und die Ausgabenbelege nur fragmentarisch vorhanden seien, weshalb es sinnlos gewesen wäre, dies aufzubuchen, da der materielle Mangel dadurch nicht behoben gewesen wäre.

Im Zuge der Prüfung wurden noch weitere materielle Mängel festgestellt; zum einen wurden in den Belegen Kassaeingangs-Bons vorgefunden, die Durchschreibebücher wurden bis dato nicht vorgelegt. Besonders auffällig ist, dass das Layout der Ausgangsrechnungen ganz unterschiedlich ist. Die Vermerke auf den Ausgangsrechnungen zeigen auch unterschiedliche Handschriften auf. Auf nachdrückliche Befragung - auch im Zuge der Schlussbesprechung - konnte der Abgabepflichtige nicht antworten. Er wich der Fragestellung regelrecht aus.

Hinsichtlich der Schätzung der Höhe der Betriebsausgaben wird festgehalten, dass es grundsätzlich möglich gewesen wäre, das 12%ige Betriebsausgabenpauschale festzusetzen. Da der Behörde bewusst ist, dass dies nicht den üblichen Verhältnissen

entspricht, wurden die Betriebsausgaben iHv. 30% des Gesamtumsatzes geschätzt. Für diesen Betrag wird auch ein Vorsteuerabzug gewährt. Grundsätzlich hätte aufgrund der massiven materiellen Mängel auch ein Sicherheitszuschlag angesetzt werden müssen, jedoch wurde seitens der Behörde darauf verzichtet.

In diesem Zusammenhang wird noch erwähnt, dass der Abgabepflichtige niemals Dienstnehmer angemeldet hat, noch Eingangsrechnungen für Fremdleistungen vorgefunden wurden. Mehrmals wurde der Abgabepflichtige gefragt, welche Leute er beschäftigt hat, jedoch antwortete der Abgabepflichtige nur, es wären Polen oder Rumänen gewesen, deren Namen er nie wirklich gekannt hatte. Hinsichtlich der Bezahlung dieser Personen machte der Abgabepflichtige keine Angaben.

Da die steuerlichen Unterlagen für die Jahre 2007 und 2008 dem ho. Finanzamt erstmals im Zuge der gegenständlichen Außenprüfung vorgelegt wurden, liegen hier für die Behörde jedenfalls neu hervorgekommene Tatsachen vor, welche eine Wiederaufnahme gem. § 303 BAO rechtfertigen."

Somit wurde der Gewinn unter Zugrundelegung der vorliegenden Ausgangsrechnungen und unter Berücksichtigung von geschätzten Betriebsausgaben in Höhe von 30% der Betriebseinnahmen in Höhe von 152.736,89 Euro (2007) und 214.066,27 Euro (2008) geschätzt (vgl. Bericht vom 3. Oktober 2013 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 1 und 4).

Gegen die im Wege der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter Zugrundelegung der Prüfungsfeststellungen ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 hat der bevollmächtigte Vertreter des Beschwerdeführers (Bf.) Beschwerden erhoben und diese im Wesentlichen wie folgt begründet:

Die Betriebsprüfung habe die vorgelegten Ausgangsrechnungen als Basis für die Schätzung der Betriebsausgaben herangezogen und diese in Höhe von 30 Prozent der Einnahmen geschätzt.

Es sei im Prüfungsbericht vom 3. Oktober 2013 festgehalten worden, dass aus den vorgelegten Unterlagen die Erstellung eines einigermaßen einwandfreien Rechenwerkes nicht möglich gewesen sei. Die Ausgangsrechnungen würden zwar vollständig vorliegen, allerdings fehlten fast alle betrieblichen Ausgaben (Material, Fremdleistungen usw.). Anfragen des Bf. bei Lieferanten seien mit dem Hinweis, dass man für diesen Zeitraum keine Daten mehr liefern könne, abgewiesen worden. Ein einziger Lieferant, die Fa. Y, habe für die Streitjahre einen Ausdruck geliefert.

Es sollte Ziel der Schätzung sein, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei eine gewisse Ungenauigkeit der Abgabepflichtige hinzunehmen habe. Die Abgabenbehörde habe die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen.

Eine Schätzungsberechtigung der Behörde sei auf Grund der offensichtlichen Mängel gegeben. Welche Schätzungsmethode (zB äußerer Betriebsvergleich oder Schätzung nach dem Lebensaufwand) zur Anwendung gekommen sei und welche der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen getroffen worden seien, könne aus dem Prüfungsbericht nicht ersehen werden. Es sei lediglich festgehalten worden, dass an Stelle der geschätzten Betriebsausgaben von 30 Prozent auch das Betriebsausgabenpauschale von 12 Prozent zum Zug kommen hätte können.

Die Streitjahre seien vom Finanzamt bereits einmal geschätzt worden. Zwar habe das Finanzamt nicht die tatsächlichen Umsätze gekannt, aber die geschätzten Gewinne würden den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen sehr nahe kommen. Im Jahr 2007 seien 22 Prozent und im Jahr 2008 25 Prozent der (geschätzten) Umsätze als Gewinn geschätzt worden. Wenn er Unternehmen derselben Branche aus seinem Klientel im gleichen Zeitraum heranziehe, dann betrage der Gewinn zwischen 20 und 30 Prozent der Umsätze. Die Abgabenbehörde müsse somit die geschätzten Betriebsausgaben auf 78 (2007) und 75 (2008) Prozent des Umsatzes erhöhen. Damit würden die Betriebsausgaben in Prozent jenen der ersten Schätzung entsprechen. Demgemäß würden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2007 48.003,02 Euro und im Jahr 2008 76.452,24 Euro betragen.

Außerdem stelle er für beide Streitjahre den Antrag, bei der Festsetzung der Einkommensteuer den Unterhaltsabsetzbetrag für ein Kind zu berücksichtigen.

Die teilweise stattgebenden Beschwerdeverentscheidungen - das Finanzamt hat den beantragten Unterhaltsabsetzbetrag in Höhe von jeweils 306 Euro berücksichtigt - wurden folgendermaßen begründet:

"Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, als dass der Unterhaltsabsetzbetrag für ein Kind im Jahr 2007 und im Jahr 2008 aufgrund der im Rahmen eines Vorhalteverfahrens vorgelegten Unterlagen anzuerkennen ist.

In allen weiteren Punkten wird die Beschwerde abgewiesen. Es wird wie folgt begründet:

Die Ausführungen des steuerlichen Vertreters hinsichtlich der Schätzung der Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2007 und 2008 sind richtig, wenn angegeben wird, dass der Gewinn mit 22% bzw. 25% des Umsatzes geschätzt wurde (Gewinn 2007: € 15.000,00; Gewinn 2008: € 20.000,00). Es wird festgehalten, dass der Abgabepflichtige bis zur gegenständlichen Außenprüfung keinerlei Unterlagen vorgelegt hat, weshalb die Abgabenbehörde die Schätzung so antrug, dass der geschätzte Gewinn die Untergrenze der zu deckenden Lebenshaltungskosten bildete.

Im Zuge der gegenständlichen Außenprüfung wurden Ausgangsrechnungen vorgelegt, deren Vollständigkeit nicht überprüft werden konnte, da keine laufenden Rechnungsnummern vergeben wurden. Es wäre dadurch sogar die Vermutung zulässig, dass die Umsätze höher sind, als bisher bekannt gegeben.

Der steuerliche Vertreter gibt an, dass Unternehmen derselben Branche aus seinem Klientel im vergleichbaren Zeitraum Gewinne in Höhe von 20% bis 30% der Umsätze erklärt haben. Dem kann die Abgabenbehörde keinesfalls folgen. Im Gewerbe Spachtlerei ist es unüblich, Materialkosten selbst zu tragen. Diese werden in erster Linie von den Auftraggebern getragen. Weiters werden von den Auftraggebern der Großteil der Maschinen und Werkzeuge zur Verfügung gestellt. Im äußeren Betriebsvergleich werden im Gewerbe Spachtlerei Ausgaben in Höhe von 20% bis 30% geltend gemacht. Die Abgabenbehörde hat somit die Schätzung der Ausgaben im obersten Bereich durchgeführt. Dieser Umstand wird auch dadurch gestützt, als dass die Prüferin mehrere Betriebe derselben Branche geprüft hat und dadurch gute äußere Betriebsvergleiche zu Grunde liegen hatte."

Dagegen hat der bevollmächtigte Vertreter des Bf. Anträge auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerden durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

In der mündlichen Verhandlung hat die Vertreterin der Amtspartei auf die Ausführungen im Bericht vom 3. Oktober 2013 über das Ergebnis der Außenprüfung und auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidungen vom 27. März 2014 verwiesen.

Der Bf. ist trotz ordnungsgemäßer Ladung zur mündlichen Verhandlung - die Ladung wurde nach erfolglosem Zustellversuch am 7. April 2016 bei der Zustellbasis 8020 Graz hinterlegt und bis zum 25. April 2016 nicht behoben - nicht erschienen.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 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 formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen."

Teilschätzungen (Ergänzungsschätzungen) betreffen etwa Betriebsausgaben (alle oder lediglich bestimmte wie zB Reisekosten).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen. Jeder 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 (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 184, Tz 2 und 3 und die dort zitierte Judikatur).

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

Als Schätzungsmethode werden in der Literatur vor allem der äußere und der innere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs, die kalkulatorische Schätzung und der Sicherheitszuschlag erwähnt.

Nach Gierlinger/Neschkudla (Schätzung, 25) werden in der Praxis der Betriebsprüfung nur Durchschnittswerte branchengleicher oder -ähnlicher Betriebe zum Vergleich herangezogen, was auch die wohl einzig zulässige Methode ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 184, Tz 12 und 13).

Im Schätzungsverfahren besteht die Mitwirkungspflicht der Partei. Es liegt an der Partei, begründete Überlegungen vorzubringen, die zB für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen.

Die Behörde hat auf alle substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 184, Tz 19 und 20 und die dort zitierte Judikatur).

Unter Bedachtnahme auf die dargelegte Rechtslage konnte den Beschwerden im Streitpunkt - Höhe der geschätzten Betriebsausgaben - aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Nach den Ausführungen in den Beschwerdeschriftsätzen, wonach "eine Schätzungsberechtigung der Behörde auf Grund der offensichtlichen Mängel gegeben ist", ist die Berechtigung zur Schätzung der gesamten Betriebsausgaben - mit Ausnahme eines einzigen Lieferanten, der Fa. Y, Graz, wurden keine Ausgabenbelege vorgelegt - unbestritten (vgl. Schriftsätze vom 4. Dezember 2013, Seite 1, Absatz 5). Die Rüge, dass weder die zur Anwendung gelangte Schätzungsmethode noch die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen dem Prüfungsbericht entnommen werden könnten, erweist sich als unbegründet, da unter den Textziffern 1 und 4 des Berichtes vom 3. Oktober 2013 über das Ergebnis der Außenprüfung ausdrücklich und unmissverständlich ausgeführt und ziffernmäßig dargestellt wird, dass im Wege einer Teilschätzung die gesamten Betriebsausgaben in Höhe von 30 Prozent der aus den vorgelegten Ausgangsrechnungen ermittelten Betriebseinnahmen geschätzt worden sind. Dieser Prozentsatz orientiert sich, wie das Finanzamt in der Begründung der Beschwerdeentscheidungen - in den Vorlageanträgen unwidersprochen geblieben -

ausgeführt hat, an Branchenerfahrungen - Durchschnittswerte branchengleicher Betriebe - bei "Spachtlerbetrieben". Nachdem es in dieser Branche üblich sei, dass die Auftraggeber den Großteil der Maschinen und Werkzeuge sowie das Material zur Verfügung stellten, lässt sich der in den Beschwerden ohne substantiiertes Vorbringen vertretene Prozentsatz von 78 für das Jahr 2007 und 75 für das Jahr 2008 wohl nicht rechtfertigen. Denn diese Betriebsausgabenprozentsätze werden vom Bf. aus der vom Finanzamt in den jeweiligen Erstbescheiden vorgenommenen Gewinnschätzungen, die sich nach den Ausführungen in der Begründung der Beschwerdeentscheidungen ausschließlich an den geschätzten Lebenshaltungskosten orientierten, rein rechnerisch abgeleitet. Da dem Finanzamt damals die Höhe der Umsätze nicht bekannt war, wurden sowohl die Umsätze als auch die Gewinne geschätzt. Nachdem sich die Schätzung der Gewinne aber ausschließlich an den Lebenshaltungskosten orientierte, ergibt sich für die aus den geschätzten Umsätzen rein rechnerisch ableitbaren Betriebsausgabenprozentsätze wohl keine am tatsächlichen betrieblichen Geschehen zu messende sachliche Rechtfertigung.

Die Argumentation, dass die für die Jahre 2007 und 2008 begehrten Betriebsausgaben in Höhe von 78 und 75 Prozent jenen der ersten Schätzung des Finanzamtes in den vor der Wiederaufnahme der Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheiden entsprechen würden, vermag nicht deren Richtigkeit unter Beweis zu stellen. Denn dabei wird übersehen, dass im Rahmen der ersten Schätzung sich die Gewinnschätzung mangels Kenntnis der Umsätze ausschließlich an den Lebenshaltungskosten orientierte, während den angefochtenen Bescheiden die auf Branchenerfahrungen gestützte Teilschätzung der gesamten Betriebsausgaben zugrunde gelegt worden ist.

Der Behauptung in den Beschwerdeschriften, wonach Anfragen des Bf. bei seinen Lieferanten bezüglich der an ihn getätigten Lieferungen mit dem Hinweis, dass man für diesen Zeitraum keine Daten mehr liefern könne, ist die Bestimmung des § 132 Abs. 1 BAO, wonach Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren sind, entgegenzuhalten. Demnach endet die gesetzliche Aufbewahrungsfrist für die im Jahr 2007 ausgestellten Belege am 31. Dezember 2014 und für die im Jahr 2008 ausgestellten Belege am 31. Dezember 2015. Damit hätte im Zeitpunkt der Erhebung der Beschwerden im Jahr 2013 und auch noch im Jahr 2014, in dem die Vorlageanträge eingebracht worden sind, sehr wohl noch die Möglichkeit der Ausstellung von entsprechenden Rechnungsduplikaten bestanden.

Zu den von der Fa. Y im Jahr 2008 an den Bf. ausgestellten Barverkaufsrechnungen über den Materialeinkauf ist lediglich festzustellen, dass der Gesamtbetrag von 603,22 Euro netto in dem im angefochtenen Bescheid berücksichtigten, geschätzten Betriebsausgabengesamtbetrag von 91.742,69 Euro bei weitem Deckung findet.

Bezüglich der Gewährung des beantragten Unterhaltsabsetzbetrages schließt sich das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeentscheidungen vom 27. März 2014 an.

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. In den vorliegenden Beschwerden werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Vielmehr handelt es sich bezüglich der Streitfrage, ob die Schätzung der Betriebsausgaben der Höhe nach - die diesbezügliche Schätzungsbefugnis des Finanzamtes ist unbestritten - den Anforderungen des § 184 BAO entspricht, um eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage (vgl. Beschluss des VwGH 21.11.2013, 2010/15/0054); die Revision ist somit nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 12. Mai 2016