

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den Richter R in den Beschwerdesachen

- Bf (Beschwerdeführer, Bf.), AdresseBf, vertreten durch WPuStb
- gegen Finanzamt Y (belangte Behörde), betr. St.Nr. Z,
- **über** die Beschwerden des Bf.
 - a) vom 7. Mai 2014
 - b) vom 11. November 2015
- gegen
 - a) den von der belangten Behörde erlassenen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 23. April 2014, hiergerichtliche (hg.) GZ. RV/7100234/2016,
 - b) den von der belangten Behörde erlassenen Einkommensteuerbescheid 2012 vom 8. Oktober 2015, hg. GZ. RV/7101212/2016

zu Recht erkannt:

I./a) Aufgrund der Beschwerde vom 7. Mai 2014 wird der Einkommensteuerbescheid 2011 dahingehend abgeändert, dass die Einkommensteuer für das Jahr 2011 mit 2.876 Euro festgesetzt wird, und zwar aufgrund der Bemessungsgrundlagen, welche dem beigelegten Berechnungsblatt betreffend 2011 zu entnehmen sind und einen Bestandteil dieses Spruches darstellen.

I./b) Der Beschwerde vom 11. November 2015 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wird teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert, dass die Einkommensteuer für das Jahr 2012 mit 2.306 Euro festgesetzt wird, und zwar aufgrund der Bemessungsgrundlagen, welche dem beigelegten Berechnungsblatt betreffend 2012 zu entnehmen sind und einen Bestandteil dieses Spruches darstellen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war in den Streitjahren in der Güterbeförderung (Paketzustellung) mit Fahrzeugen mit max. 3,5 t höchstzulässigem Gesamtgewicht tätig. In seinem Anlageverzeichnis befanden sich fünf Kastenwägen, je ein KastenwagenA,

KastenwagenB, KastenwagenC, KastenwagenD und KastenwagenE (BFG-Akt I, betr. GZ. RV/7100234/2016, Bl. 25 verso)

Verfahrensgang hinsichtlich Einkommensteuer 2011 bis zur Vorlage an das BFG:

In der elektronisch am 28. März 2013 eingelangten Einkommensteuererklärung des Bf. für 2011 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 5.005,24 € angegeben (BFG-Akt I, Bl. 76 ff.).

Das Ergebnis einer Außenprüfung (Niederschrift und Bericht vom 12.3.2014; BFG-Akt I, Bl. 44 ff.) war hinsichtlich Einkommensteuer 2011 der gewinn- und einkünfteerhöhende Ansatz von 3.000 € betreffend Privatanteil KastenwagenA. Umsatzsteuerlich war das Ergebnis der Außenprüfung bzw. der USt-Nachschau für 2012 die Kürzung der Vorsteuer wegen Belegmängeln hinsichtlich Fremdleistungen iHv 20.385 € für 2011 bzw. iHv 18.907,03 € für 2012.

Das Finanzamt Y (belangte Behörde) erließ nach der Außenprüfung den angefochtenen, mit 23. April 2014 datierten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011, in welchem Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 8.005,24 € sowie nichtselbständige Einkünfte iHv 38 € angesetzt waren, und welcher die Einkommensteuer mit 0 € festsetzte (BFG-Akt I, Bl. 47 f.).

Am 7. Mai 2014 wurde Beschwerde u.a. gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 erhoben mit dem Begehren nach Streichung des Privatanteiles, weil es jedweder Lebenserfahrung widerspreche, mit einem KastenwagenA – noch dazu bei einer mehrköpfigen Familie – Privatfahrten zu unternehmen (BFG-Akt I, Bl. 49).

Die belangte Behörde erließ zu dieser Beschwerde betr. ESt 2011 eine mit 8. Oktober 2015 datierte Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 BAO, mit welcher die Einkommensteuer für das Jahr 2011 mit 40.615 € festgesetzt wurde aufgrund von Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv 101.767,40 € (BFG-Akt I, Bl. 52 f.). Der Ansatz dieser Einkünfte bzw. dieses Gewinnes aus Gewerbebetrieb kann folgendermaßen rechnerisch nachvollzogen werden: $8.005,24 + 12.222,22$ (zusätzl. Privatanteil) + $81.539,94$ (erstmals betreffend 2011 vorgenommene Aufwandskürzung) = $101.767,40$. (Auf die diesbezüglichen Argumente wird später gemeinsam für beide Streitjahre eingegangen.)

Dagegen wurde am 11. November 2015 ein Vorlageantrag (Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gemäß § 264 BAO) gestellt (1. und 3. Seite dieses Telefaxes vom 11. November 2015: BFG-Akt I, Bl. 55; 2. Seite dieses Telefaxes vom 11. November 2015: BFG-Akt I, Bl. 83).

Die belangte Behörde legte gemeinsam mit einem Vorlagebericht vom 15. Jänner 2016 die Beschwerde betr. ESt 2011 gemäß § 265 BAO an das BFG vor.

Verfahrensgang hinsichtlich Einkommensteuer 2012 bis zur Vorlage an das BFG:

In der am 23. Oktober 2014 elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung des Bf. für 2012 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 2.630,83 € angegeben (BFG-Akt II, betr. GZ. RV/7101212/2016, Bl. 13 ff.).

Die belangte Behörde erließ den angefochtenen, mit 8. Oktober 2015 datierten Einkommensteuerbescheid 2012, welcher die Einkommensteuer für das Jahr 2012 mit 34.447 € festsetzte, und in welchem Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 90.481,19 € angesetzt waren (BFG-Akt II, Bl. 3). Dies kann folgendermaßen rechnerisch nachvollzogen werden kann: $2.630,83 + 12.222,22$ (Privatanteil) + $75.628,14$ (Aufwandskürzung) = 90.481,19. (Auf die diesbezüglichen Argumente wird später gemeinsam für beide Streitjahre eingegangen.)

Dagegen wurde am 11. November 2015 ein als Vorlageantrag bezeichnetes und als (Bescheid)Beschwerde gemäß § 243 BAO aufzufassendes Rechtsmittel erhoben mit dem Begehren nach erklärungskonformer Veranlagung (1. und 3. Seite dieses Telefaxes vom 11. November 2015: BFG-Akt I, Bl. 55; 2. Seite dieses Telefaxes vom 11. November 2015: BFG-Akt I, Bl. 83)

Die belangte Behörde erließ zu dieser Beschwerde betr. ESt 2012 eine abweisende, mit 12. Jänner 2016 datierte Beschwerdevorentscheidung (BFG-Akt II, Bl. 4).

Dagegen wurde am 10. Februar 2016 mit Telefax ein Vorlageantrag (Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gemäß § 264 BAO) gestellt (BFG-Akt II, Bl. 8).

Die belangte Behörde legte gemeinsam mit einem Vorlagebericht vom 14. März 2016 die Beschwerde betr. ESt 2012 gemäß § 265 BAO an das BFG vor.

Argumente der belangten Behörde in der Bescheidebegründung vom 8. Oktober 2015 (BFG-Akt I, Bl. 53 f.) zur BVE hinsichtlich ESt 2011 und zur ESt 2012:

„Die Aufwendungen/Ausgaben im Zusammenhang mit den Eingangsrechnungen der – laut Ausführungen im Beschwerdeschreiben - „Fremdleister Name1 Transport“, „Fremdleister Name2“ und „Fremdleister Name3“- sind nicht anzuerkennen. Im Zuge der Beschwerdebearbeitung betreffend Umsatzsteuer 2011, 2012, 1-4/2013 und 5-11/2013 wurden für die - von der Beschwerde umfassten - Zeiträume die gelegten Rechnungen dieser „Fremdleister“ abverlangt. Diesem behördlichen Ersuchen wurde in weiterer Folge mit der Begründung (Eingabe vom 24.06.2015) nicht entsprochen, dass „Herr [Bf.] nach den Prüfungsfeststellungen in seiner fast schon unglaublichen Gutgläubigkeit an die Ehrlichkeit anderer Menschen die bemängelten Belege allesamt an die Lieferanten zur Korrektur gegeben, davon aber keinen einzigen zurück erhalten hat“. Festzuhalten ist somit, dass Herr [Bf.] über keine Rechnungen der bereits genannten „Fremdleister“ verfügt. Es wurden lediglich je „Fremdleister“ nur eine Rechnung (von der steuerlichen Vertretung als exemplarisch, also beispielhaft, bezeichnet) für angeblich erbrachte Leistungen übermittelt; weiters wurde wegen eines angeblichen Autoverkaufes eine Rechnung des „Fremdleisters Name3“ vorgelegt. Betreffend des vorgegebenen Autoverkaufes wurde im Prüfungsrahmen festgestellt, dass ein derartiger Verkauf gar nicht möglich war, da dieses Fahrzeug einer anderen Person als dem angeblichen Verkäufer gehörte.

Die vorgelegten vier Rechnungen der genannten „Fremdleister“ (also einschließlich der Rechnung über eine angegebene Fahrzeuglieferung) weisen, obwohl sie von drei verschiedenen Unternehmern stammen sollen, alle den gleichen Vordruck aus. Es wurde außerdem festgestellt, dass die Schrift auf allen Rechnungen ident ist. Auch die Leistungsbezeichnung hinsichtlich der sonstigen Leistung ist in allen drei Fällen gleichlautend mit „Paket Leistungen und Abholen“, was bei drei voneinander verschiedenen Leistenden sicherlich zu nicht identen (und gleich „holprig“ geschriebenen) Formulierungen führen würde. Auch wäre das Wort „ABHOLEN“ klein zu schreiben, sodass auch in all diesen Fällen der gleiche Schreibfehler vorliegt.

Im Hinblick auf die Tatsache, dass keine weiteren Rechnungen als die übermittelten vorgelegt wurden, ist davon auszugehen, dass derartige überhaupt nicht existieren und die vorgelegten (aufgrund der bereits dargestellten Identitäten) selbst angefertigt wurden. Ein Nachweis über durchgeführte und bezahlte „Fremdleistungen“ ist daher nicht vorliegend. Die Betriebsausgaben werden daher für das Jahr 2011 um die korrespondierenden Ausgaben im Ausmaß von 80% von deren Gesamthöhe von 101.924,92 € (somit um 81.539,94 €) und für 2012 im Ausmaß von 80% von deren Gesamthöhe von 94.535,17 € (somit um 75.628,14 €) gekürzt. Der Ansatz von 20% ergibt sich im Schätzungswege, da davon auszugehen ist, dass in Anbetracht des Fuhrparkes Leistungen Dritter in Anspruch genommen wurden. Ein monatliches Entgelt für Fahrdienste im Ausmaß von 1.688,75 € (Jahr 2011) und 1.575,59 € (Jahr 2012) entspricht durchaus einer höhenmäßig adäquaten Bezahlung bei ganztägigem Einsatz einer Person. Bei dieser Berechnungsform geht die Behörde davon aus, dass bei Tätigwerden mehrerer Personen diese ja nur stundenweise tätig sein werden, sodass eine Umrechnung auf eine ganztags arbeitende Person durchaus eine anzuerkennende Berechnungsmethode darstellt um auch daraus dann eine marktpreislich richtige Entlohnung abzuleiten.

Für den KastenwagenA wurde ein Privatanteil von 25% im Rahmen der Prüfung ausgeschieden. Festzuhalten ist, dass im Privatvermögen bzw. zur privaten Nutzung kein Fahrzeug zur Verfügung steht. Es widerspricht jeglicher Erfahrung in puncto Lebensführung, dass für die Erledigung privater Angelegenheiten kein eigenes Fahrzeug verwendet wird. Dies ergibt sich insbesondere auch aus den infrastrukturellen Gegebenheiten - so sind Einkaufsmöglichkeiten, Arztbesuche, Behördenwege, etc. zumeist nur durch ein individuelles Transportmittel (bedingt durch das Fehlen öffentlicher Verkehrsmittel bzw. bei Vorhandensein derselben durch die zeitlich eingeschränkten Fahrpläne oder auch der großen Menge der zu transportierenden Einkäufe) möglich. In Anbetracht des doch bedeutsamen Fuhrparks im Betriebsvermögen (5 Fahrzeuge lt. Prüfungsfeststellungen) ist davon auszugehen, dass die Fahrzeuge teilweise der privaten Nutzung dienen um die Lebensbedürfnisse befriedigen zu können. Es ist daher logisch, dass ein entsprechender Anteil auch auf eine Privatnutzung entfällt. Aus rechnerischen Vereinfachungsgründen wird daher (in Umlegung sämtlicher Privatnutzungen) der Aufwand für ein Fahrzeug zur Gänze ausgeschieden, sodass - unter Bezugnahme auf den gegenständlichen KastenwagenA - 12.222,22 € nicht als Betriebsaufwand angesehen werden.“

Argumente seitens des Bf. in dem bereits zweimal (als Vorlageantrag betr. 2011 und als Beschwerde betr. 2012) erwähnten Telefax seines Vertreters vom 11. November 2015:

„Im bisherigen Verfahrensgang nach der abgeschlossenen Prüfung wurden ausschließlich die Vorsteuern aus diversen Fremdleistungen aberkannt infolge mehrerer Formalmängel auf den angeführten Eingangsrechnungen. An der tatsächlichen Begleichung dieser Rechnungen gab es bislang keine Zweifel, auch nicht im Zuge der AP. Herr [Bf.] hat daraufhin die fehlerhaften Rechnungen an die Rechnungsaussteller zur Korrektur zurückgegeben, allerdings von diesen bis dato keine Berichtigung erhalten. „Naturgemäß“ konnten diese Belege daher nicht vorgelegt werden, als danach von der Behörde überraschend nochmals gefragt wurde. „Überraschend“ in mehrfacher Hinsicht:

- Die Behörde hatte im Zuge der AP ohnehin (fast) alle Rechnungen kopiert; diese sind daher aktenkundig.
- Da für Herrn [Bf.] die Belege ohnehin „wertlos“ waren (weil strl. nicht anerkannt), hat er diese völlig bedenkenlos an die Rechnungsaussteller „zurückgeschmissen“, zumal er nicht annähernd daran dachte, dass diese vielleicht *nochmals* gebraucht werden.

Wie dem auch sei, Fakt ist jedenfalls, dass der behördliche Sachbearbeiter (...) dies im „fiskalischen Übereifer“ zum Anlass genommen hat, nun auch die einkommensteuerliche Wirkung der Ausgaben abzuerkennen, woran ja zuvor keine Zweifel bestanden.

Beziehungsweise ist der Sachbearbeiter sogar noch einen Schritt weiter gegangen und ist gleich tatkräftig zu einer „Schätzung“ geschritten, die nun folgendes Ergebnis zeigt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2011 101.767,40 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2012 90.481,19 €

Nun, in Anbetracht dieser „punktgenauen“ Schätzungen kann ich allen Steuerpflichtigen nur empfehlen, ihren Beruf sofort aufzugeben und stattdessen Transportfahrer zu werden. Vor allem frage ich mich, warum Herr [Bf.] nur kurz darauf, im Frühjahr 2014, seine gewerbliche Tätigkeit eingestellt hat. Bei diesen Jahresergebnissen hätte er seinen Beruf wohl noch jahrelang ausüben können (bzw. müssen).

Verzeihen Sie bitte meine etwas „sarkastischen“ Anmerkungen, aber eine derart realitätsfremde „Schätzung“ habe ich in meiner langjährigen Berufslaufbahn noch nie gelesen. Um daher auf eine Sachebene zurückzukehren: Eine Schätzung muss natürlich einen wesentlichen Kern beinhalten: Sie muss den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe kommen. Davon sind die vorliegenden „Schätzungen“ elementar weit entfernt ...

Zur Gänze nicht berücksichtigt wurden im Zuge dieser Schätzung die persönlichen Verhältnisse von Hrn [Bf.], die aber bereits in der Vorkorrespondenz mehrmals erwähnt wurden und an dieser Stelle nochmals kurz zusammengefasst sind:

Derzeit bezieht Herr [Bf.] nach eigenen Angaben Arbeitslosenunterstützung und geht einer geringfügigen Beschäftigung nach. Er lebt mit Gattin und zwei Söhnen (...) im gemeinsamen Haushalt. Der ältere Sohn ist behindert (...), auch Herr [Bf.] selbst hat eine ärztlich bestätigte Behinderung im Ausmaß von 20% und war daher nie in der Lage, einer Vollbeschäftigung nachzugehen, weder als Dienstnehmer noch als Unternehmer. Für den gemeinsamen Haushalt sind knapp 1000 € monatlich an Kreditraten zu entrichten, das Kfz

ist 11 Jahre alt. Finanzielle Unterstützung erhält die Familie vom dritten Sohn (...), um die absolut bescheidenen Lebensverhältnisse einigermaßen erträglich zu gestalten.“

Argumente in der zusätzlichen Begründung (BFG-Akt II, Bl. 5 ff)
zur abweisenden Beschwerdeentscheidung betr. 2012:

Zunächst stellte die belangte Behörde dar,

- dass das als Vorlageantrag bezeichnete Anbringen vom 11. November 2015 hinsichtlich Einkommensteuer 2012 als Beschwerde zu werten ist, und
- dass die Beantragung der Vorlage an das BFG am 11. November 2015 hinsichtlich 2012 nicht bedeutet, dass damit das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO beantragt würde.

Zum Streitthema argumentiert die belangte Behörde zusätzlich wie folgt:

„Im Rahmen der Beschwerde wurde wiederum, wie im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung im Zuge der Beschwerdebehandlung betreffend Umsatzsteuer - ausgeführt, dass sämtliche Rechnungen in Kopieform bei der Abgabenbehörde aufliegen müssten und dass die Schätzung realitätsfern gewesen sei.

Sowohl im Rahmen der Beschwerdeerledigung betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 als auch in der Begründung zum Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 2012 wurde von der Behörde festgehalten, dass keine, wie aber behauptet, im Rahmen der Prüfung durch die Prüferin kopierte Rechnungen gegeben seien, sondern vielmehr seitens der steuerlichen Vertretung jeweils eine Rechnungskopie für je einen Fremdleister exemplarisch (also stellvertretend für alle anderen Rechnungen) übermittelt wurde. Auf das nachstehende diesbezügliche Mail wird verwiesen:

...

Es wurden daher zwar vier Rechnungen in Kopieform an die Prüferin übermittelt (also einschließlich der Rechnung über eine angegebene Fahrzeuglieferung), jedoch keine Kopien sämtlicher Rechnungen durch die Prüferin getätigt. Es ist daher von einer reinen Schutzbehauptung auszugehen, da auch – trotz Aufforderung zur Vorlage der bezughabenden Rechnungen im Rahmen des Beschwerdeverfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 – keine Rechnungen vorgelegt wurden; dies mit der Behauptung, dass diese an die Aussteller retourniert worden seien. Da somit keinerlei geeignete Nachweise vorlagen, welche einen Zahlungsanspruch gegenüber dem Beschwerdeführer begründeten, waren die Betriebsausgaben im Zusammenhang mit den behaupteten Fremdleistungen zu schätzen. Wenn man nunmehr den Fuhrpark und die damit zusammenhängenden Anschaffungskosten sowie das Erfordernis der Deckung der Lebenshaltungskosten für eine Familie miteinbezieht und gegenüberstellend das bisherige Einkommen von Herrn [Bf.] betrachtet, so ist eindeutig davon auszugehen, dass die Abgabenerklärungen nicht das richtige Ertragsergebnis wiedergeben. Auch aufgrund dieser Tatsache war eine Schätzung gerechtfertigt.

Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung, dass eine Beschwerdeentscheidung die Wirkung eines Vorhaltes hat (etwa das hg. Erkenntnis vom 23. Juni 2009, 2007/13/0005, 0006, 0007), und in der Beschwerde aber lediglich bloß sinngemäß ausgeführt wurde, dass die Schätzung unrichtig sei, ohne aber darzutun worin und inwiefern dies gegeben sei bzw. zu welchem anderen Ergebnis diese hätte führen müssen, ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer keine relevanten Einwände gegen die begründete Schätzung vorzubringen hat.

Zusätzlich ist ua. auf die Widersprüchlichkeit zu den Ausführungen betreffend das Betätigungsende hinzuweisen. Einerseits hätte Herr [Bf.] ohnehin bei den geschätzten hohen Einkünften den einschlägigen Beruf noch jahrelang ausüben können, andererseits wird aber einige Absätze darunter angeführt, dass Herr [Bf.] wegen eines Behinderungsgrades von 20% nie in der Lage war eine Vollbeschäftigung auszuüben. Die Betätigungsaufgabe würde nach letzterer Ausführung im Gesundheitszustand liegen, völlig unabhängig von der „Verdiensthöhe“.

zusätzliche Argumente im Vorlageantrag betr. 2012:

„1. Zum Vorwurf, dass alle Subunternehmer den „gleichen Vordruck“ verwendet haben sowie die „gleichen Schreibfehler“ enthalten sind:

Diese „messerscharfe Feststellung“ ist natürlich korrekt und war selbstverständlich auch bereits dem Prüfungsorgan der Finanz aufgefallen, hat aber letztlich zu keinen Zweifeln an den tatsächlich erbrachten Leistungen geführt. Die „schiefe Optik“ der Ähnlichkeit der Rechnungen lässt sich aus dem Milieu erklären, nämlich: Viele selbständige Unternehmer, die kaum der deutschen Sprache mächtig sind, und daher ein Unternehmer nach dem anderen das (fehlerhafte) Rechnungsmuster eines anderen übernimmt, weil keiner von ihnen wirklich Bescheid weiß, welche gesetzlichen Anforderungen eine Rechnung zu erfüllen hat.

Mit der Versagung der Vorsteuer aus diesen fehlerhaften Rechnungen bezahlt Herr [Bf.] bereits (sehr) großes Lehrgeld, dass Formalmängel und Rechtschreibfehler auch zur einkommensteuerlichen Aberkennung führen, wäre freilich steuerrechtliches Neuland, wenn diese Leistungen erbracht wurden.

2. Herr [Sachbearbeiter der belangten Behörde] verweist in seiner Rechtfertigung der Schätzung u.a. auf den Fuhrpark, der „erhalten“ werden muss

Richtig ist, dass mehrere Fahrzeuge angemeldet waren, was in der Natur der Sache eines Transportunternehmers liegt. Ebenso mehrere Mitarbeiter, die diese Fahrzeuge gelenkt haben. Wie die Jahresabschlüsse 2011-2013 eindeutig belegen, war diese Tätigkeit letztlich alles andere als ertragreich, weshalb Herr [Bf.] seine Tätigkeit im Frühjahr 2014 eingestellt hat. Mit anderen Worten: Nicht seine 20%ige Behinderung, die Herrn [Bf.] seit vielen Jahren begleitet, war Auslöser der Betriebsaufgabe, wie Herr [Sachbearbeiter der belangten Behörde] im letzten Absatz unterstellt, sondern die Ertrag- und Aussichtslosigkeit der selbständigen Tätigkeit. Im untenstehenden Punkt 4 wird darauf nochmals eingegangen.

3. Herr [Sachbearbeiter der belangten Behörde] behauptet im vorletzten Absatz, dass keine relevanten Vorwände gegen die „begründete“ Schätzung vorliegen

Wir dürfen gerne nochmals wiederholen: Sämtliche Leistungen wurden nach Rücksprache mit Herrn [Bf.] erbracht. Wenn Herr [Sachbearbeiter der belangten Behörde] in Abweichung von den Prüfungshandlungen seiner Kollegen nunmehr die Meinung vertritt, dass diese Leistungen doch nicht erbracht wurden, dann hat er im Rahmen der Beweislast der Behörde die entsprechenden Nachweise zu erbringen, z.B. durch Vorladung und Befragung der Subunternehmer, durch Vergleichsanalysen mit anderen Transportunternehmern etc.. Faktum ist, dass Herr [Sachbearbeiter der belangten Behörde] keinerlei „aktive“ Prüfungshandlungen gesetzt hat, sondern „blind“ die Ausgaben gekürzt hat, ohne sich offenbar auch nur eine Sekunde darüber Gedanken zu machen, ob das Endergebnis seiner Schätzung auch nur annähernd der Realität entsprechen kann. Nochmals zur Betonung: Eine Schätzung muss den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe kommen. Über die familiären Verhältnisse und „widrigen“ Lebensumstände, unter denen Herr [Bf.] sein Auskommen zu finden hat, hat sich Herr [Sachbearbeiter der belangten Behörde] ebenfalls und offensichtlich keinerlei Gedanken gemacht.

Daher zusammengefasst: Die eingereichten Jahresabschlüsse stellen – leider – die Realität dar und gaben Anlass zur Betriebsaufgabe. Für jegliche Art von Schätzung bestehen weder Anlass noch Spielraum, daher ist es von vornherein obsolet über „alternative“ Schätzungen mit Herrn [Sachbearbeiter der belangten Behörde] zu diskutieren.

4. Herr [Sachbearbeiter der belangten Behörde] ortet im letzten Absatz einen Widerspruch zwischen weiterer Betriebsausübung und Behinderung des Herrn [Bf.]

In unserer Beschwerde vom 11.11.2015 haben wir angeführt, dass Herr [Bf.] seinen Beruf sicherlich noch jahrelang ausführen würde, wenn die Schätzung des Herrn [Sachbearbeiter der belangten Behörde] – Jahreseinkommen ca. 100.000 € - auch nur annähernd der Realität entspräche. Herr [Sachbearbeiter der belangten Behörde] hält dem entgegen, dass Herr [Bf.] aufgrund seiner Behinderung die Tätigkeit nicht weiter ausüben hätte können und daher deswegen den Betrieb aufgegeben hat.

Wie bereits oben angeführt: Die Behinderung begleitet Herrn [Bf.] schon viele Jahre, und er hat damit zu leben gelernt. Sie hindert ihn aber daran, einen „Vollzeitjob“ auszuüben, nach ca. 6 Arbeitsstunden pro Tag sollte nach eigenen Angaben auf jeden Fall Schluss sein. Er ist auch jetzt (2016) noch immer in diesem Rahmen arbeitsfähig und geht dementsprechend auch einer (derzeit geringfügigen) Beschäftigung nach. Vielmehr war seine doch eingeschränkte Arbeitsfähigkeit *der* Grund schlechthin, *weshalb* er sich Mitarbeiter und Subunternehmer bedient hat bzw. bedienen musste, welche die Transportfahrten für ihn erledigt haben. Im Vergleich zu anderen Transportunternehmern trafen ihn daher mit Sicherheit deutlich höhere Personalkosten (in Form von Dienstnehmern und Fremdleistern). Allein aus diesem Blickwinkel ist klar erkennbar, dass die eingereichten Abschlüsse die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln und kein Anlass für eine Schätzung besteht (noch dazu mit „fantastischem“ Endergebnis).“

Nach der Vorlage der Beschwerde vom 7. Mai 2014 betr. ESt 2011 an das Bundesfinanzgericht gemäß § 265 BAO zusammen mit dem Vorlagebericht der belangten Behörde vom 15. Jänner 2016 und nach der Vorlage der Beschwerde vom 11. November 2015 betr. ESt 2012 an das Bundesfinanzgericht gemäß § 265 BAO zusammen mit dem Vorlagebericht der belangten Behörde vom 14. März 2016 war folgender Verfahrensstand gegeben:

- Beide Beschwerden galten gemäß § 264 Abs. 3 BAO wiederum als unerledigt. Somit entscheidet das BFG für jedes der beiden Streitjahre über den ursprünglichen Bescheid und nicht über die Beschwerdeverentscheidung, wie auch am Spruch des vorliegenden Erkenntnisses des BFG abzulesen ist.
- Die Beschwerdeverentscheidungen vom 11. November 2015 und vom 12. Jänner 2016 waren in ihrer Wirksamkeit durch die Vorlageanträge gemäß § 264 Abs. 3 BAO nicht berührt. Die Wirksamkeit der Beschwerdeverentscheidungen endet mit der Zustellung des vorliegenden Erkenntnisses des BFG.
- Die belangte Behörde, d.h. das Finanzamt, dessen Bescheide mit Beschwerden angefochten sind, ist gemäß § 265 Abs. 5 BAO Partei im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht (hier: dem BFG als Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen). Das BFG hatte daher auch auf das Begehren und die Argumente des Finanzamtes hinsichtlich Einkommensteuer 2011 einzugehen, wie sie sich erst nach der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 23. April 2014 entwickelt haben.

Das BFG richtete an beide Streitparteien – an den Bf. z.H. seines steuerlichen Vertreters und an die belangte Behörde – einen mit 28. April 2016 datierten Vorhalt (BFG-Akt I, Bl. 113 ff.):

Darin wurde zunächst in Punkt 1 und 2 darauf verwiesen, dass über das Thema des Transportfahrzeug-Privatanteiles nicht abgesondert zu entscheiden sein werde, wenn das BFG schließlich eine Gesamtgewinnschätzung vornehmen werde, die die Privatanteile inkludiere. Für eine allfällige andere Entscheidung durch das BFG wurde der Bf. gefragt: „Gab es im Streitzeitraum 2011 (oder Teilen davon) ein privates Fahrzeug? Wenn ja, welche(s), in welchem Zeitraum und auf wen zugelassen?“ „Gab es im Streitzeitraum 2012 (oder Teilen davon) ein privates Fahrzeug? Wenn ja, welche(s), in welchem Zeitraum und auf wen zugelassen?“

Weiters wurde in dem Vorhalt (verfahrensleitender Beschluss) vom 28. April 2016 nach einer rechnerischen Zusammenfassung unter Punkt 3 das Nachfolgende unter Punkt 4 vorgehalten:

„4) Zur Schätzung (über den Transportfahrzeug-Privatanteil hinausgehend):

Aus der zusätzlichen Bescheidbegründung vom 8. Oktober 2015, betreffend ESt 2011 (BVE) und ESt 2012 (Erstbescheid) und der zusätzlichen Bescheidbegründung zur BVE (ESt 2012) vom 12. Jänner 2016 kann nach Ansicht des BFG der Schluss gezogen werden, dass die belangte Behörde die Schätzungsberechtigung (= -verpflichtung) aus

Mängeln von Fremdleistungs-Eingangsrechnungen der Streitjahre bzw. der Nichtexistenz von Fremdleistungs-Eingangsrechnungen für abgesetzte Betriebsausgaben ableitet.

Es ist zwischen einerseits Schätzungsberechtigung (= - verpflichtung) und andererseits der Schätzungsmethode zu unterscheiden. Für den Fall, dass das BFG schlussendlich die Schätzungsberechtigung (= - verpflichtung) bestätigen sollte, wird zur Schätzungsmethode den beiden Streitparteien – das sind der Bf. und die belangte Behörde – Folgendes vorgehalten:

Die gewählte Schätzungsmethode soll den tatsächlichen Bemessungsgrundlagen möglichst nahe kommen. *Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch, 499: „Die Schätzung gehört zwar dem Beweisverfahren an, denn es handelt sich um einen systematisch in den fünften Abschnitt der BAO eingebetteten Ermittlungsschritt (vgl. ...) Allerdings fehlt es an jenen Beweismitteln, die sonst zur Verfügung stehen (stehen müssen), um Abgaben festsetzen zu können. Dementsprechend kann sich die Schätzung nicht am individuell (Höchst-) Wahrscheinlichen ausrichten. Vielmehr gilt es, anhand allgemeiner Wahrscheinlichkeiten im Rahmen des Möglichen zu bleiben und jedenfalls das im Einzelfall Unwahrscheinliche zu meiden.“*

Zu unterscheiden sind laut *Ellinger et al.*, Anm. 11 zu § 184 BAO einerseits Teil- bzw. Ergänzungsschätzung und andererseits Global- bzw. Vollschätzung.

Die von der belangten Behörde vorgenommenen Schätzungen gehören methodisch zur Teil- bzw. Ergänzungsschätzung, indem

- für 2011 in dem laut Außenprüfungsergebnissen ergangenen ESt-Bescheid ein Privatanteil hinsichtlich eines Transportfahrzeuges geschätzt wurde (3.000 €);
- für 2011 in der BVE erstens ein (zusätzlicher) Privatanteil hinsichtlich der Transportfahrzeuge geschätzt wurde (12.222,22 €) und zweitens im Ergebnis 80% bestimmter Betriebsausgaben (101.924,92 €) schätzungsweise nicht anerkannt wurden (81.539,94 €);
- für 2012 erstens ein Privatanteil hinsichtlich der Transportfahrzeuge geschätzt wurde (12.222,22 €) und zweitens im Ergebnis 80% bestimmter Betriebsausgaben (94.535,17 €) schätzungsweise nicht anerkannt wurden (75.628,14 €).

Dem Beschwerdebegehren entspräche gleichermaßen eine Schätzung mit den erklärten Beträgen oder eine Situation, wie sie von *Ellinger et al.* in Anm. 25 zu § 184 BAO wie folgt beschrieben wird: *„Formelle Mängel, die nicht geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, stellen keinen Schätzungsgrund iSd § 184 Abs 3 dar, auch wenn diese Mängel der Vermutung des § 163 Abs 1 (betr ordnungsmäßige Führung der Aufschreibungen) entgegenstehen.“*

Gemäß §§ 2a und 269 Abs. 1 BAO ist auch das BFG zu eigenständigen Schätzungen berufen (vgl. *Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch, 502*). Indem hierbei – wie bereits zitiert - *„jedemfalls das im Einzelfall Unwahrscheinliche zu meiden“* ist, erscheinen die Positionen beider Streitparteien dem BFG als unwahrscheinlich:

- Der Bf. war in den Streitjahren im freien Gewerbe der Kleintransporteure, also der Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen bis 3.500 kg höchstzulässigem Gesamtgewicht tätig. Die zur Ausübung des Gewerbes nötige Vorbildung (Führerschein) hat fast jeder und im Vergleich zu anderen Branchen ist die anfängliche Mindestinvestition (zumindest ein angemieteter Lieferwagen) gering. Nach den Regeln der freien Marktwirtschaft muss man davon ausgehen, dass durch die Konkurrenz in einem solchen freien Gewerbe ohne Arbeitnehmer und ohne Subunternehmer kaum mehr Einnahmen als zur Deckung der betrieblichen Aufwendungen und bescheidener Lebenshaltungskosten erzielt werden können.

Wegen des leichten Marktzutrittes weiterer Konkurrenten kann man hingegen nicht davon ausgehen, dass in dieser Branche durch den vom Bf. vorgenommenen Einsatz von Arbeitnehmern bzw. Subunternehmern die Gewinne derart mit den Einnahmen mitsteigen, dass der Bf. im Jahr 2011 bei Betriebseinnahmen von 185.756,09 € einen Gewinn von ca. 100.000 € erzielt hätte bzw. im Jahr 2012 bei Betriebseinnahmen von 180.303,31 € einen Gewinn von ca. 90.000 € erzielt hätte.

Es erscheint daher unwahrscheinlich, dass die seitens der belangten Behörde vorgenommenen Schätzungen den tatsächlichen Bemessungsgrundlagen entsprechen.

- Wie in Punkt 3 rechnerisch dargestellt, entspricht das Vorbringen seitens des Bf. einem Gewinn von 5.005,24 € für 2011 und einem Gewinn von 2.630,83 € für 2012.

Es ist nicht erkennbar, dass die Betriebstätigkeit des Bf. von Kosten geprägt wäre, die sich einer Anpassung an die Auftragslage widersetzen. Vielmehr war die Fluktuation beim Personal hoch, wie aus den für 2011 und für 2012 übermittelten Lohnzetteln hervorgeht. Das notwendige Anlagevermögen – die Lieferwägen – ist von der Anzahl her anpassbar, sodass diesbezüglich nicht von absolut fixen, sondern von sogenannten sprungfixen Kosten auszugehen ist.

Es erscheint daher als unwahrscheinlich, dass dem Bf. im Jahr 2011 von Betriebseinnahmen iHv 185.756,09 € nur ein Gewinn von 5.005,24 € (oder auch 8.005,24 €) verblieben wäre und im Jahr 2012 von Betriebseinnahmen iHv 180.303,31 € nur ein Gewinn von 2.630,83 € verblieben wäre.

Basierend auf diesen Überlegungen erscheint nach derzeitigem Verfahrensstand folgende Schätzung als angemessen:

- Klarzustellen ist, dass es sich hier nicht um eine Schätzung der Gewinne des Bf. anhand der Deckung konkreter Lebenshaltungskosten handelt. Vielmehr soll die Schätzung von allgemeinen und objektiven Beträgen ausgehen. Auf den konkreten Einzelfall wird nur soweit eingegangen, als es sich um unstrittige Gegebenheiten handelt (ausgeübtes Gewerbe, einige Lieferwägen). Hingegen wird die Bezugnahme auf strittige, nicht nachweisbare Umstände des konkreten Einzelfalles vermieden.
- Die Schätzung baut auf den 'Hauptergebnissen der Konsumerhebung 2009/10' der STATISTIK AUSTRIA auf. Hierzu wird auf die beiliegenden Ausdrucke verwiesen, insb. auf Tabelle A.2.2a: 'Monatliche Haushaltsausgaben nach 25%-Stufen (Quartile) der Haushaltsausgaben'.

- Für einen Ein-Mann-Betrieb mit einem Lieferwagen in der gegenständlichen Branche wäre ein Gewinn zur Deckung von bescheidenen Lebenshaltungskosten zu schätzen. Für Zwecke dieser Schätzung wären die durchschnittlichen Lebenshaltungskosten des ersten (ärmsten) Viertels der Haushalte bei der genannten Konsumerhebung der STATISTIK AUSTRIA anzusetzen (monatlich 1.170 € bzw. 14.040 € jährlich). Für einen Betrieb – wie den des Beschwerdeführers – mit einigen Lieferwägen wird von einem höheren Gewinn als für einen Ein-Lieferwagen-Betrieb ausgegangen. Dieser Gewinn wird hier mit den durchschnittlichen Lebenshaltungskosten des zweiten Viertels der Haushalte bei der genannten Konsumerhebung der STATISTIK AUSTRIA angesetzt (monatlich 2.070 € bzw. 24.840 € jährlich).
- Die Schätzung des Gewinnes aus Gewerbebetrieb mit 24.840 € pro Streitjahr umfasst als Globalschätzung auch den Transportfahrzeug-Privatanteil, über welchen daher nicht abgesondert zu entscheiden wäre.“

Als Reaktion auf diesen Vorhalt wurde mit Telefax vom 14.06.2016 (BFG-Akt I, Bl. 118) seitens des Bf. die Nutzung von zwei mit dem Kfz-Kennzeichen spezifizierten Privatfahrzeugen – eines abgemeldet am 16.12.2011 und eines abgemeldet am 12.1.2012 – bekanntgegeben, und zum Thema der Gewinnschätzung ausgeführt, es seien „grundsätzlich, wie schon in unserer Vorkorrespondenz angeführt, nur zwei Gegenargumente anzuführen, die einen niedrigeren Gewinn als „der Durchschnitt“ rechtfertigen:

- Die Behinderung des Steuerpflichtigen, die ihn selbst an der vollständigen Berufsausübung gehindert hat (und daher zu höheren Personalkosten beigetragen hat).
- Die Betriebsschließung im Jahr 2014, die nicht bloß aus „einer Laune heraus“ erfolgte, sondern genau deswegen, weil der Betrieb letztlich nicht überlebensfähig war.

Zusammenfassend schließen wir uns daher Ihrem Vorschlag weitgehend an, würden aber unter Berücksichtigung der genannten besonderen Umstände einen Abschlag von etwa 20-30% befürworten.“

Die belangte Behörde nahm zum Vorhalt des BFG vom 28. April 2016 folgendermaßen Stellung (BFG-Akt I, Bl. 125 ff.):

„ad. 1.) Transportfahrzeug-Privatanteil 2011 und 2012

Zu der Ausführung – „Die belangte Behörde ging davon aus, dass kein privates KFZ vorhanden war“ – ist festzuhalten, dass, wie aus der Formulierung des BP-Berichtes zu entnehmen ist, es sich um keine Annahme sondern um eine Feststellung handelte, auch was die Anzahl der Fahrzeuge (welche im Bericht namentlich genannt wurden) betrifft.

ad. 3) Zur Schätzung

Der Beschwerdeführer hat betreffend der Jahre 2011 und 2012 sowohl gegen die Umsatz- als auch gegen die Einkommensteuerbescheide Rechtsmittel erhoben. Die Beschwerden betreffend Umsatzsteuer wurden abgewiesen und erwuchsen in Rechtskraft. Die Vorsteuern aus den angeblichen Eingangsrechnungen der „Fremdleister“ wurden insbesondere deshalb nicht anerkannt, da aufgrund der besonderen Auffälligkeiten

eindeutig festgestellt wurde, dass diese alle denselben Autor hatten und da die „Fremdleister“ zeitlich hintereinander tätig waren, konnte somit Rechnungsschreibender nur der Beschwerdeführer sein. Trotz mehrmaliger Aufforderung konnten auch keine weiteren Rechnungen dieser „Fremdleister“ vorgelegt werden obwohl im Rechenwerk Ausgänge an diese verbucht wurden.

Es war daher in logischer Schlußfolgerung davon auszugehen, dass diese Beträge gar nicht geflossen waren.

Betrachtet man nun zunächst das Jahr 2011 so zeigt sich, dass hier 10 verschiedene Arbeitnehmer für Herrn [Bf.] – jeweils mehrere Monate – tätig waren (sh. nachfolgenden EDV-Auszug) – [Zusammenfassung: laut Lohnzettelauswertung waren 10 Arbeitnehmer im Jahr 2011 für den Bf. tätig; die Betriebssumme der Bruttolöhne beträgt 23. 040 €]

Betrachtet man das Jahr 2012 so zeigt sich, dass hier 11 verschiedene Arbeitnehmer für Herrn [Bf.] – jeweils mehrere Monate – tätig waren (sh. nachfolgenden EDV-Auszug – [Zusammenfassung: laut Lohnzettelauswertung waren 11 Arbeitnehmer im Jahr 2012 für den Bf. tätig; die Betriebssumme der Bruttolöhne beträgt 24.097,07 €.]

Es zeigt sich somit, dass der Beschwerdeführer sehr wohl etliche Dienstnehmer hatte mit welchen er sein Beförderungsunternehmen führen konnte. Geht man nun logischerweise davon aus, dass Herr [Bf.] selbst ganzjährig im Rahmen der Beförderung tätig war, so ergibt sich, dass die Schätzung der Finanzbehörde durchaus zutreffend sein konnte, indem diese einen ganzjährig vollbeschäftigten Fahrer unterstellte und den dafür anfallenden finanziellen Aufwand schätzte und als Betriebsausgabe berücksichtigte.

Wenn man nun davon ausgeht, dass bei fünf Fahrzeugen eines privat als „Familienfahrzeug“ verwendet wird, damit 4 Fahrzeuge betrieblich verwendet werden, davon zwei wiederum von ganztätig beschäftigten Personen (Herr [Bf.] und ein weiterer – angenommener – Fahrer, dessen Jahresentgelt im Rahmen der Beschwerdeentscheidung als Aufwand berücksichtigt wurde) und die anderen beiden von den obangeführten Dienstnehmern, dann ergibt sich eindeutig, dass durch die gegebene Personenanzahl eine entsprechende Beforderungsauftragserfüllung mit der Anzahl der vorhandenen Fahrzeuge der Realität entspricht, da auch ein zeitweiser Ausfall eines Fahrzeuges aufgrund von Wartungs- oder Reparaturarbeiten mitberücksichtigt werden muss.

Eine Schätzung hat nicht immer auf dem Verbraucherpreisindex zu basieren und auch nicht immer daran, was marktüblich – also im Durchschnitt – erzielt werden kann.

Diese Schätzungsart richtet sich ausschließlich an die finanzielle Komponente und wird insbesondere dann zielführend sein, wenn keine entsprechende Abgabenerklärung vorliegt oder die bekanntgegebene Einnahmenhöhe (aufgrund ihres geringen Betrages) unblaubwürdig ist. Sie berücksichtigt aber nicht, dass es am unternehmerischen Geschick liegt ob aufgrund der besonderen Leistungsfähigkeit, der besonderen persönlichen Begabung und auch glücklicher Umstände besondere und überdurchschnittliche Ergebnisse zustande kommen.

Die zugrundeliegende Schätzung berücksichtigt aber in gegenständlichem Fall letzteres, da aufgrund der wirklich besonders hohen Einnahmen für diese Branche von einer

nicht durchschnittlichen Geschäftsbetriebung auszugehen. Die vorgenommene Schätzung geht daher von einem anderen Ausgangspunkt aus; sie stellt vorhandene Arbeitsmittel, hier also Autos in Relation zur erforderlichen Personenanzahl derer es bedarf um die Betriebsmittel effizientest einzusetzen. Wie bereits begründend auf Seite 5, 1. und 2. Absatz, dargestellt, ist mit Berücksichtigung des Aufwandes für einen ganzjährig vollbeschäftigten Fahrer ein entsprechendes Betreiben der einkommenserzielenden Betätigung gesichert, sodass, im Hinblick auf die überdurchschnittlich hohen Einnahmen die Basis für die von der Finanzbehörde getätigte Schätzung durchaus fundiert.“

Erwägungen des BFG:

Das BFG folgt – im Sinne der Auffassung beider Streitparteien im bisherigen Verfahren – der Auslegung des Anbringens vom 11. November 2015 hinsichtlich Einkommensteuer 2012 als (Bescheid)Beschwerde im Sinne des § 243 BAO, weil es sich bei den Begriffen „Vorlageantrag“ bzw. „Vorlage an das BFG“ erkennbar nur um ein Vergreifen in der Wortwahl handelt und nur das Erheben einer (Bescheid)Beschwerde im Sinne des § 243 BAO gegen den (Erst)Bescheid hinsichtlich ESt 2012 vom 8. Oktober 2015 gemeint sein kann. Das Anbringen ist unzweifelhaft als (grundsätzlich) devolutes Rechtsmittel (hierzu vgl. *Althuber in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch, S. 714) aufzufassen. Die Vertauschung der Begriffe „Beschwerde“ und „Vorlageantrag“ („Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht“ iSd § 264 Abs. 1 BAO) ist im vorliegenden Fall unschädlich. Die Begriffe „Vorlageantrag“ und „Vorlage an das BFG“ sind im gegebenen Zusammenhang nicht als Antrag iSd § 262 Abs. 2 lit. a BAO, wonach eine Beschwerde vorentscheidung zu unterbleiben habe, aufzufassen. Dementsprechend hatte die Beschwerde vorentscheidung vom 12. Jänner 2016 zu ergehen.

Zur Schätzungsberechtigung (-verpflichtung):

Die Schätzungsberechtigung (=Schätzungsverpflichtung) iSd § 184 BAO resultiert im vorliegenden Fall schon aus folgendem Umstand, welcher im Übrigen auch ein Grund iSd § 163 Abs. 2 BAO ist, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen: Der Bf. hat die streitgegenständlichen Eingangsrechnungen nicht mehr und kann sie nicht mehr vorlegen mit dem Argument, er habe sie den Rechnungsausstellern zurückgegeben, damit diese die Rechnungen berichtigen. Es ist aber die siebenjährige Aufbewahrungsfrist noch nicht abgelaufen und zur umsatzsteuerlichen Rechnungsberichtigung ist nicht die körperliche Zurückstellung der Rechnung an den Leistungserbringer erforderlich oder tunlich. (Im Sinne von *Bürgler/Stifter in Berger et al.*, UStG-ON^{2.07}, Rz 1533 f., kann die *„vom leistenden Unternehmer vorzunehmende Berichtigung oder Ergänzung einer Rechnung ... in der Weise erfolgen, dass unter Hinweis auf die ursprüngliche Rechnung die notwendigen Ergänzungen oder Berichtigungen vorgenommen werden oder eine berichtigte Rechnung zur ursprünglichen Rechnung ausgestellt wird... Stellt der Unternehmer eine zweite Rechnung für einen Umsatz aus, über den er bereits eine Rechnung gelegt hat, so kann sich eine*

Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 ergeben. Um die Rechtsfolgen einer zweiten Rechnungslegung zu vermeiden, muss der Unternehmer in der berichtigten Rechnung auf die ursprüngliche Rechnung hinweisen. Für die Frage der Ordnungsmäßigkeit von Rechnungen (auch im Rahmen von Berichtigungen) ist es nicht erforderlich, dass über jeden Einzelumsatz eine gesonderte Rechnung ausgestellt wird. In einer Rechnung kann durchaus über mehrere Lieferungen oder Leistungen mit unterschiedlichem Liefer- oder Leistungsdatum abgerechnet werden. Demgemäß sind auch Berichtigungen oder Ergänzungen im Wege von Sammelberichtigungen oder -ergänzungen zulässig.“)

Dieser Umstand der weggegebenen Belege bedeutet, dass die in diesem Zusammenhang verbuchten Betriebsausgaben nicht entsprechend belegt sind. Rechtsprechung des VwGH aus dem Entscheidungsteil des BAO-Kommentares von *Ellinger et al.* zu § 184:

E 81: Ein wesentliches Erfordernis für eine ordnungsmäßige Buchführung ist eine entsprechende Belegbarkeit der Buchungen. Fehlt es daran, dann fehlt der Buchführung die Beweiskraft, auch wenn ihr Rechnungswerk keine Fehler zeigt und in sich ausgeglichen ist und die Abgabenbehörde ist zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt. VwGH 31.1.1958, 750/54, ÖStZB 1958, 34; 2.7.1952, 0175/50 = Slg 604 F.

E 100: Die Vernichtung bzw Nichtaufbewahrung von Uraufzeichnungen über die Verrechnung der Erlöse (hier: Paragonblocks) rechtfertigt die Schätzung des Betriebsergebnisses durch die Abgabenbehörde. Auf den Grund der Vernichtung bzw Nichtaufbewahrung kommt es dabei nicht an (Hinweis E 22.3.1963, 1802/60, E 29.11.1957, 2873/54, Slg 1729 F). VwGH 4.1.1966, 2169/64, ÖStZB 1966, 61.

E 113: Vernichtete Grundaufzeichnungen sind immer und zu jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen, und verpflichten die Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung. VwGH 25.11.1986, 84/14/0109, ÖStZB 1987, 360; 10.3.1994, 93/15/0168, ÖStZB 1994, 679.

Aus E 100 und E 113 zieht das BFG den Schluss, dass im Sinne der Rechtsprechung des VwGH auch Buchungen, die auf vorhandenen Belegen basiert haben mögen, nach dem Verschwinden der Belege nicht mehr entsprechend belegt sind und somit zur Schätzung führen können.

Im Sinne der Rechtsprechung des VwGH (*Ellinger et al.*, aaO, E 98, E 101, E 122, E 124) ist nicht jeder formelle Mangel ein Anlass zur Schätzung, sondern es ist entscheidend, ob durch die formellen Mängel das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen so weit erschüttert wird, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr als glaubwürdig erscheinen.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist im vorliegenden Fall durch die weggegebenen Belege das Vertrauen in die Zuverlässigkeit der ausgewiesenen Betriebsergebnisse derart erschüttert, dass mit Schätzung vorzugehen ist. Auf eine Analyse des aktenkundigen Inhaltes von vier Belegen auf Auffälligkeiten kommt es daher nicht mehr an.

Zur Schätzungsmethode und rechnerischen Durchführung der Schätzung:

Die Vorbringen der beiden Streitparteien sind jeweils in sich schlüssig. Die Ergebnisse der Argumentationen der beiden Streitparteien divergieren jedoch stark (Gewinn 2011: 5.005,24 € vs. 101.767,40 €; Gewinn 2012: 2.630,83 € vs. 90.481,19 €).

Die Vorbringen beider Streitparteien orientieren sich stark an Details des vorliegenden Falles. Dies mag unter anderen Umständen dem Ziel der möglichst genauen Annäherung an die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen förderlich sein. Unter den hier gegebenen Umständen führen die beiden unterschiedlichen Ansätze aber zu großen Divergenzen. Hier tritt wohl das ein, was *Tanzer* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch, 499, mit dem 'individuell Höchstwahrscheinlichen' meint: „... *kann sich die Schätzung nicht am individuell (Höchst-) Wahrscheinlichen ausrichten. Vielmehr gilt es, anhand allgemeiner Wahrscheinlichkeiten im Rahmen des Möglichen zu bleiben und jedenfalls das im Einzelfall Unwahrscheinliche zu meiden.*“

Nach Ansicht des BFG muss man hier – bildlich gesprochen – einen Schritt zurücktreten und den zu schätzenden Betrieb in seinem ökonomischen Umfeld betrachten, um die Plausibilität der divergierenden Ergebnisse (Gewinne) laut den Argumentationen der Streitparteien zu beurteilen, und um eine Schätzungsmethode zu finden, die eine Annäherung an die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen ermöglicht.

Betrachtung des Betriebes in seinem ökonomischen Umfeld:

Der Bf. war in den Streitjahren im freien Gewerbe der Kleintransporteure, also der Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen bis 3.500 kg höchstzulässigem Gesamtgewicht tätig. Die zur Ausübung dieses Gewerbes nötige Vorbildung (Führerschein) hat fast jeder und im Vergleich zu anderen Branchen ist die anfängliche Mindestinvestition (zumindest ein angemieteter Lieferwagen) gering. Nach den Regeln der freien Marktwirtschaft ist davon auszugehen, dass durch die Konkurrenz in einem solchen freien Gewerbe ohne Arbeitnehmer und ohne Subunternehmer kaum mehr Einnahmen als die zur Deckung der betrieblichen Aufwendungen und bescheidener Lebenshaltungskosten zumindest erforderlichen Einnahmen erzielt werden können. Der Gewinn eines solchen Ein-Mann-Betriebes wird sich daher in der freien Marktwirtschaft ungefähr in der Höhe bescheidener Lebenshaltungskosten bewegen.

Wegen des leichten Marktzutrittes weiterer Konkurrenten ist nicht davon auszugehen, dass in dieser Branche durch den Einsatz von Arbeitnehmern bzw. Subunternehmern die Gewinne kräftig mitsteigen, wenn die Einnahmen (in Verbindung mit Kapazitätsausweitungen durch zusätzliche eigene Fahrzeuge samt Arbeitnehmern und/oder durch Einsatz von Subunternehmern) steigen.

Es ist aber auch nicht davon auszugehen, dass der Einsatz von zusätzlichen eigenen Fahrzeugen samt Arbeitnehmern bzw. von Subunternehmern dem Unternehmer überhaupt keinen Mehrgewinn erbringt oder gar eine Gewinnsenkung bewirkt.

Plausibilitätsprüfung der jeweils von den Streitparteien ermittelten Gewinne:

- Wegen des leichten Marktzutrittes weiterer Konkurrenten kann man nicht davon ausgehen, dass in dieser Branche durch den vom Bf. vorgenommenen Einsatz von Arbeitnehmern bzw. Subunternehmern die Gewinne derart mit den Einnahmen mitgestiegen sind, dass der Bf. im Jahr 2011 bei Betriebseinnahmen von 185.756,09 € einen Gewinn von 101.767,40 € erzielt hätte bzw. im Jahr 2012 bei Betriebseinnahmen von 180.303,31 € einen Gewinn von 90.481,19 € erzielt hätte.

Es erscheint daher unwahrscheinlich, dass die seitens der belangten Behörde vorgenommenen Schätzungen den tatsächlichen Bemessungsgrundlagen entsprechen. Der Antwort der belangten Behörde auf den hg. Vorhalt vom 28. April 2016 ist entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde zwar ihre Schätzung innerhalb der von ihr gewählten Schätzungsmethode schlüssig begründen kann, es hier aber zunächst und für das Endergebnis schließlich entscheidend darauf ankommt, die Schätzungsmethode auszuwählen. Dem Vorbringen der belangten Behörde, dass die von ihr geschätzten Ergebnisse aufgrund des unternehmerischen Geschickes, besonderer Leistungsfähigkeit, besonderer Begabung und glücklicher Umstände zustande gekommen sein können, ist zu entgegnen: Es ist zwar möglich, dass aus diesen Umständen die von der belangten Behörde geschätzten Ergebnisse zustande gekommen sein können. Dies ist aber in der gegenständlichen, standardisierten Branche (Paketzustellung und –abholung) und an der untergeordneten Position des Bf. innerhalb der Branche sehr unwahrscheinlich.

- Die Betriebstätigkeit des Bf. war nicht von Kosten geprägt, die sich einer Anpassung an die Auftragslage beharrlich widersetzt hätten. Vielmehr war die Fluktuation beim Personal hoch, wie aus den für 2011 und für 2012 übermittelten Lohnzetteln hervorgeht. Das notwendige Anlagevermögen – die Lieferwägen – ist von der Anzahl her anpassbar, sodass diesbezüglich nicht von absolut fixen, sondern von sogenannten sprungfixen Kosten auszugehen ist.

Es erscheint daher als unwahrscheinlich, dass dem Bf. im Jahr 2011 von Betriebseinnahmen iHv 185.756,09 € nur ein Gewinn von 5.005,24 € (oder auch 8.005,24 €) verblieben wäre und im Jahr 2012 von Betriebseinnahmen iHv 180.303,31 € nur ein Gewinn von 2.630,83 € verblieben wäre.

Das BFG nimmt die Schätzung nach einer Methode in Anlehnung an die bereits ausgeführte Betrachtung des Betriebes in seinem ökonomischen Umfeld sowie unter Berücksichtigung der Behinderung des Bf. folgendermaßen vor:

- Die Schätzung baut auf den 'Hauptergebnissen der Konsumerhebung 2009/10' der STATISTIK AUSTRIA auf, insb. auf Tabelle A.2.2a: 'Monatliche Haushaltsausgaben nach 25%-Stufen (Quartile) der Haushaltsausgaben'.
- Für einen Ein-Mann-Betrieb mit einem Lieferwagen in der gegenständlichen Branche ist ein Gewinn zur Deckung von bescheidenen Lebenshaltungskosten zu schätzen. Für Zwecke dieser Schätzung sind die durchschnittlichen Lebenshaltungskosten des ersten (ärmsten) Viertels der Haushalte bei der genannten Konsumerhebung der STATISTIK AUSTRIA anzusetzen (monatlich 1.170 € bzw. 14.040 € jährlich).

- Für einen Betrieb – in der Größenordnung des Betriebes des Bf., aber ohne Leistungseinschränkung des Unternehmers durch Behinderung – mit mehreren Lieferwägen wird von einem höheren Gewinn als für einen Ein-Lieferwagen-Betrieb ausgegangen. Dieser Gewinn wird hier mit den durchschnittlichen Lebenshaltungskosten des zweiten Viertels der Haushalte bei der genannten Konsumerhebung der STATISTIK AUSTRIA angesetzt (monatlich 2.070 € bzw. 24.840 € jährlich). Für die Größenordnung des hier geschätzten Betriebes erscheint es als unerheblich, ob insgesamt fünf (eigene) oder einige mehr Lieferwägen (eigene und Subunternehmerfahrzeuge) eingesetzt werden.
- Es ist davon auszugehen, dass bei der gegebenen Betriebsgröße der Unternehmer üblicherweise auch an der körperlichen Arbeit mitwirkt. Dies fiel dem Bf. behinderungsbedingt schwerer als dem im vorigen Punkt geschätzten Durchschnittsunternehmer. Dieses – aus der Privatsphäre des Bf. in die Betriebssphäre hereinwirkende – Wirtschafterschwernis wird hier mit 20% Abschlag vom Jahresgewinn, d.h. 4.968 €, für gegenüber dem Durchschnitt höhere Personalkosten berücksichtigt. Es verbleiben somit 19.872 € Gewinn für jedes der beiden Streitjahre.
Dem anderen, in der Beantwortung des hg. Vorhaltes vom 28. April 2016 wiederholten Argument seitens des Bf. – der Betriebsschließung im Jahr 2014 aufgrund vorgebrachter mangelnder Überlebensfähigkeit des Betriebes – kann hingegen nicht gefolgt werden, weil es Umstände innerhalb der Betriebssphäre betrifft, die gegenüber dem Durchschnittsunternehmen nicht quantifiziert werden können, und weil eine Berücksichtigung von Umständen des Jahres 2014 in den Streitjahren 2011 und 2012 zu der vom BFG gewählten Schätzungsmethode nicht passen würde.
- Die Schätzung des Gewinnes aus Gewerbebetrieb mit 19.872 € pro Streitjahr umfasst als Globalschätzung auch einen allfälligen Transportfahrzeug-Privatanteil, über welchen daher nicht abgesondert zu entscheiden ist. Diese Globalschätzung umfasst auch die Bezahlung allfälliger Subunternehmer. Die seitens des Bf. angesprochene Berücksichtigung der nichtanerkannten Vorsteuern als Betriebsausgaben kann in die Schätzung nicht abgesondert einfließen, weil mit der vorliegenden Globalschätzung offen bleiben muss, ob Zahlungen an allfällige Subunternehmer brutto oder netto erfolgten, zumal ebenso offen bleiben muss, wie hoch die Zahlungen an Arbeitnehmer insgesamt waren.

Zur 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. Die vorliegenden Rechtsfragen konnten in Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelöst werden. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 29. Juli 2016