

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, B1 und B2, im Beisein der Schriftführerin S, in der Beschwerdesache Bf, Adresse1, über die Beschwerde vom 01.09.2008 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt F1 vom 28.07.2008, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007, nach der am Datum1 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 wird Folge gegeben.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Alle angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Fälligkeit des mit diesem Erkenntnis festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe (USt 2005) ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) - Herr Bf - bezog in den Streitjahren 2005 bis 2007 neben seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb: der Bf betrieb vom 01.09.2005 bis 31.03.2007 eine Bar ("Name1") in Adresse2 und ab 01.04.2005 eine Sauna ("Name2") in Adresse3.

Im Rahmen einer im Juli 2008 beim Bf durchgeführten Außenprüfung - die die Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 zum Gegenstand hatte -

und einer Umsatzsteuernachschaufür die Monate Jänner bis Juni 2008 wurden folgende Feststellungen getroffen:

#### Tz 1: Besteuerungsgrundlagen 2005

Im Zuge des Prüfungsverfahrens hätte vom geprüften Unternehmen keine vollständige Belegsammlung vorgelegt werden können: die Erlösaufzeichnungen beständen für 2005 aus Monatslisten mit Tageslosungen nach Tagen getrennt. Teilweise würden in den jeweiligen Monaten ab 7/2005 keine Tageslosungsaufzeichnungen (Abrechnung pro Tag) vorliegen. Da die Erlösermittlung nicht nachvollziehbar gewesen sei, sei zwecks Sanierung der in diesem Zusammenhang vorliegenden formellen und materiellen Mängel, von Seiten der Betriebsprüfung eine Schätzung in Form eines pauschalen Sicherheitszuschlages (10 % der erklärten Werte) vorgenommen worden:

erklärte Erlöse Sauna ab 04/2005	42.456,79 €
erklärte Erlöse Bar ab 09/2005	14.426,66 €
Summe der erklärten Erlöse (20 %)	56.883,45 €
davon 10 % Sicherheitszuschlag lt Bp	5.688,25 €
Erlöse aus Sauna und Bar lt Bp	62.571,80 €
20 % USt lt Bp	1.137,67 €

Die bis dahin verbuchten Betriebsergebnisse 2005 (beträchtliche Verluste in beiden Betrieben) seien von Seiten der Betriebsprüfung infolge Fehlens eines ordnungsgemäßen Jahresabschlusses (Bilanz) nicht anerkannt und somit mit Null angesetzt worden.

#### Tz 3: Kfz-Verkauf 2005

Mit Kaufvertrag vom 09.09.2005 sei vom geprüften Unternehmen ein Fahrzeug VW Sharan um 15.301,90 € an die Firma A verkauft worden. Laut der vorliegenden Buchhaltung sei die besagte Verkaufsrechnung jedoch als Kauf eines Fahrzeuges verbucht und auf dem Anlagenkonto 635 "Fahrzeuge Kleinbus" verbucht worden. Der Verkaufserlös sei fälschlicherweise als Anschaffungskosten aktiviert und die Vorsteuern in Abzug gebracht worden. Da es sich aber um einen Verkauf des Fahrzeuges gehandelt habe und Umsatzsteuer laut Rechnung und Kaufvertrag in Rechnung gestellt worden sei, sei laut Bp eine Richtigstellung erfolgt: der Verkaufserlös (20 %) sei in Höhe von 15.301,90 € zu erfassen, die Umsatzsteuer sei ebenfalls zu erfassen und in Vorschreibung zu bringen und die bisher abgezogene Vorsteuer in Höhe von 3.060,38 € sei rückgängig zu machen.

## Tz 2: Besteuerungsgrundlagen 2006 bis 06/2008

Für den Prüfungszeitraum 2006 und 2007 sowie für den Nachschauzeitraum 1-6/2008 seien vom geprüften Unternehmen keine Aufzeichnungen bzw Belege oder Buchhaltung vorgelegt worden, weshalb die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nur in pauschaler Größenordnung möglich gewesen sei. Als Schätzungsgrundlagen seien die erklärten Entgelte/Erlöse der beiden Betriebe des Jahres 2005 inkl. des 10 %igen Sicherheitszuschlages herangezogen und auf eine Jahressumme für 2006, 2007 und anteilig für 01-06/2008 hochgerechnet worden:

Betrieb: Name2		
erklärte Entgelte/Erlöse 20 %	42.456,79 €	
+ 10 % Sicherheitszuschlag lt Bp	4.245,68 €	
Entgelte/Erlöse 20 % lt Bp	46.702,47 €	(4-12/2005)
sohin monatlich lt Bp	5.837,81 €	(46.702,47 € : 8 = 5.837,81 €)
geschätzte Erlöse 2006	70.000 €	(5.837,71 € x 12 = 70.053,72 €)
geschätzte Erlöse 2007	70.000 €	
geschätzte Erlöse 1-6/2008	35.000 €	

Betrieb: Name1		
erklärte Entgelte/Erlöse 20 %	14.426,66 €	
+ 10 % Sicherheitszuschlag lt Bp	1.442,67 €	
Entgelte/Erlöse 20 % lt Bp	15.869,33 €	(9-12/2005)
sohin monatlich lt Bp	3.967,33 €	(15.869,33 € : 4 = 3.967,33 €)
geschätzte Erlöse 2006	48.000 €	(3.967,33 € x 12 = 47.607,96 €)
geschätzte Erlöse 2007	48.000 €	
geschätzte Erlöse 1-6/2008	24.000 €	

Die abziehbaren Vorsteuern für 2006, 2007 und 1-6/2008 seien seitens der Bp im Schätzungswege mit 60 % der ermittelten Umsatzsteuer ( $23.600 \text{ €} = 20 \% \text{ von } 118.000 \text{ €}$ ) in Ansatz gebracht worden:

Umsatzsteuer laut Bp 2006:             $23.600 \text{ €} \text{ davon } 60 \% = 14.160 \text{ €}$   
 Umsatzsteuer laut Bp 2007:             $23.600 \text{ €} \text{ davon } 60 \% = 14.160 \text{ €}$

Umsatzsteuer laut Bp 01-06/2008: 11.800 € davon 60 % = 7.080 €

Die ertragsteuerlichen Gewinne aus Gewerbebetrieb seien mit 25 % der ermittelten Erlöse in Ansatz gebracht worden:

Gewinn 2006: 118.000 € davon 25 % = 29.500 €

Gewinn 2007: 118.000 € davon 25 % = 29.500 €

Schätzung der Besteuerungsgrundlagen	Kz	2006	2007	01-06/2008
Entgelte/Erlöse 20 % Sauna lt Bp		70.000 €	70.000 €	35.000 €
Entgelte/Erlöse 20 % Bar lt Bp		48.000 €	48.000 €	24.000 €
Σ Entgelte/Erlöse gesamt lt Bp	[022]	118.000 €	118.000 €	59.000 €
20 % USt lt Bp		23.600 €	23.600 €	11.800 €
Vorsteuern lt Bp (= 60 % von USt)	[060]	14.160 €	14.160 €	7.080 €
Gewinn aus Gewerbebetrieb lt Bp (= 25 % von den Erlösen)	[330]	29.500 €	29.500 €	

Im Anschluss an die Außenprüfung und unter Berücksichtigung der getroffenen Feststellungen erließ das Finanzamt am 28.07.2008 Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 sowie einen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2008.

Mit Schriftsatz vom 01.09.2008 erhab der Bf Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 sowie den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2008 und begründete diese im Wesentlichen damit, dass die gegenständlichen Schätzungen nur auf Feststellungen beruhten, die von der Bp für den Zeitraum 2005 getroffen worden seien, wobei bei der Kalkulation der Umsätze jeweils ein Sicherheitszuschlag von 10 % Berücksichtigung gefunden habe. Diese Vorgangsweise sei rechtswidrig, da selbst Sachverhaltsfeststellungen über erzielte, aber nicht erklärte Einkünfte eines Jahres nur zur Feststellung eines Sicherheitszuschlages für dieses Jahr, nicht aber für ein nachfolgendes Jahr berechtigten (VwGH vom 27.02.2002, 97/13/0149). Der Bf stellte Anträge auf eine ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide, auf Entscheidung durch den Senat und auf eine mündliche Verhandlung.

In einer Stellungnahme vom 22.09.2008 zur Beschwerde wies der Betriebsprüfer darauf hin, dass für den Prüfungs- und Nachschauzeitraum im Zuge des Prüfungsverfahrens für 2005 nur die nach den vierteljährigen Umsatzsteuervoranmeldungen gebuchten Aufzeichnungen vorgelegt worden seien. Für 2006, 2007 und 01-06/2008 seien überhaupt keine Aufzeichnungen bzw Belege oder Buchhaltung vorgelegt worden; für diese Zeiträume sei keine Schätzung mittels Sicherheitszuschlages erfolgt, sondern eine

Pauschalschätzung: bei dieser Globalschätzung sei zwar unter Tz 2 des Bp-Berichtes vom 28.07.2008 angeführt worden, dass eine Schätzung für 2006, 2007 und 01-06/2008 auf Grundlage der für 2005 zur Verfügung gestellten Unterlagen (Erlöse) erfolgt sei (eine Detailberechnung schließe zwar den verhängten Sicherheitszuschlag 2005 ein), jedoch seien Pauschalgrößen für diese Jahre im Rahmen einer Globalschätzung angesetzt und der Besteuerung zu Grunde gelegt worden. Eine ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide - wie vom steuerlichen Vertreter beantragt - könne seitens des Prüfungsorgans nicht nachvollzogen werden. Der Betriebsprüfer wies darauf hin, dass der Bf noch einmal eingeladen werde, die erforderlichen Aufzeichnungen und Jahresabschlüsse für 2005 bis 2007 sowie eine laufende Buchhaltung für 2008 auf Grundlage der tatsächlichen Geschäftsführung vorzulegen und dass zur Gegenäußerung eine Frist bis 31.10.2008 eingeräumt werde.

Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerdevorentscheidung) vom 04.09.2009 wurde die Berufung vom 02.09.2008 gegen die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 vom 28.07.2008 mit der Begründung als unbegründet abgewiesen, dass keine entsprechenden Unterlagen für 2005 und 2006 (Jahresabschluss) vorgelegt worden seien bzw auch keine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung erfolgt sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 04.09.2009 wurden die mit Berufung vom 02.09.2008 angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2007 vom 28.07.2008 mit der Begründung abgeändert, dass aufgrund der Einstellung des Betriebes der "Name1" mit Ende März 2007 die Besteuerungsgrundlagen für 2007 neu ermittelt würden:

2007	Bescheid vom 28.07.2008	BVE vom 04.09.2009	
Entgelte/Erlöse Name2	70.000 €	70.000 €	
Entgelte/Erlöse Name1	48.000 €	12.000 €	01-03/2007
Entgelte/Erlöse gesamt	118.000 €	82.000 €	

Die abziehbaren Vorsteuern (60 % der USt-Zahllast lt BVE, sohin  $82.000 \text{ €} \times 20 \% = 16.400 \text{ €}$  davon 60 % als Vorsteuern: 9.840 € (bisher: 14.160 €)) würden entsprechend adaptiert und der ertragsteuerliche Gewinn werde mit 25 % der neu ermittelten Besteuerungsgrundlagen in Ansatz gebracht (netto  $82.000 \text{ €} \times 25 \% = 20.500 \text{ €}$ ).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 04.09.2009 wurde auch der mit Berufung vom 02.09.2008 angefochtene Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2008 vom 28.07.2008 mit der Begründung abgeändert, dass die Einstellung des

Betriebes der "Name1" per Ende 03/2007 berücksichtigt werde und keine Umsätze aus dem genannten Betrieb in Ansatz gebracht würden.

Im Vorlageantrag vom 07.10.2009 verwies der Bf erneut darauf, dass Sachverhaltsdarstellungen über erzielte, aber nicht erklärte Einkünfte eines Jahres nur zur Festsetzung eines Sicherheitszuschlages für dieses Jahr berechtigten, nicht aber für ein nachfolgendes Jahr (VwGH vom 27.02.2002, 97/13/0149).

Mit Vorlagebericht vom 20.01.2010 wurde die Berufung gegen die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 sowie den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2008 vom 01.09.2008 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Am 06.07.2011 erließ das Finanzamt F2 - auf das die Zuständigkeit übergegangen war - den Umsatzsteuer(jahres)bescheid für das Jahr 2008 und führte in der Begründung aus, dass wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen die Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt worden seien und die Schätzung analog der Feststellung der Betriebsprüfung vom 28.07.2008 erfolgt sei.

Mit Schriftsatz vom 08.08.2010 erhob der Bf Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 06.07.2011, mit Schreiben vom 22.09.2011 nahm der Bf die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 06.07.2011 zurück und mit Bescheid vom 23.09.2011 erklärte das Finanzamt die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 06.07.2011 als gegenstandslos.

Im Hinblick darauf, dass der Berufung vom 01.09.2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes F1 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2005 vom 28.07.2008 eine Begründung fehlt, wurde dem Bf mit Beschluss vom 05.11.2013 aufgetragen, den erwähnten Mangel zu beheben.

Im Schreiben vom 04.12.2013 wies der Bf daraufhin, dass § 184 BAO ausdrücklich vorsehe, dass die Bemessungsgrundlagen nur für den Fall, dass sie nicht ermittelt oder berechnet werden könnten, zu schätzen sei. Hingegen erlaube diese Bestimmung nicht, belegmäßig nachgewiesenen Betriebsausgaben "infolge Fehlens eines ordnungsgemäßen Jahresabschlusses (Bilanz)" die Anerkennung zu verwehren. Es sei vielmehr zu beachten, dass im Jahr 2005 selbst unter Berücksichtigung des von der Außenprüfung angesetzten Sicherheitszuschlages nur ein Umsatz von 77.873,70 € erzielt worden sei und daher im Jahr 2005 keine Buchführungspflicht bestanden habe. Nachdem der Bf auch freiwillig keine Bücher geführt habe, sei er entgegen der Annahme des Finanzamtes gar nicht verpflichtet gewesen, einen Jahresabschluss bzw eine Bilanz zu erstellen. Die Gewinnermittlung für dieses Jahr sei vielmehr gemäß § 4 Abs 3 EStG im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung durch Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben erfolgt. Soweit die angefallenen und auch verbuchten Betriebsausgaben belegmäßig nachgewiesen worden seien, könne es keinen Grund geben, diesen im Rahmen der Gewinnermittlung die Anerkennung zu verwehren. Der übermittelten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2005 ist zu

entnehmen, dass Umsatzerlöse von 56.883,44 € und Betriebsausgaben in Höhe von 99.533,26 € erzielt worden seien. Zur Veräußerung des Kfz Sharan verwies der Bf darauf, dass dieser Veräußerung eine Einlage aus dem Privatvermögen vorangegangen sei und der Einlagewert laut Eurotaxliste mit 25.390 € zu bestimmen gewesen sei (VW Sharan Business TDI Baujahr 2003). Der Bf beantragte daher, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmen 2005 in Höhe von -47.021,23 € festzusetzen:

Umsatz gesamt 2005 lt Buchhaltung	56.883,43 €	
+ 10 % Sicherheitszuschlag lt Bp	5.688,34 €	
+ Kfz Sharan nicht verbucht (Verkaufserlös)	15.301,90 €	
Umsatzerlöse 20 % USt	77.873,67 €	
Zuschüsse Sauna	3.346,13 €	
Betriebseinnahmen gesamt	81.219,80 €	81.219,80 €
Betriebsausgaben Sauna (ab 01.04.2005) lt Belegen	-68.220,15 €	
+ Betriebsausgaben Name1 (ab 01.09.2005) lt Belegen	-31.313,11 €	
Betriebsausgaben gesamt laut Belegen	-99.533,26 €	
+ AfA Kundenstock (BMGI 70.000, 15 J ND, Halbjahres-AfA	-3.317,78 €	
+ Buchwertabgang Einlagewert Kfz VW Sharan Business TDI Bj 2003	-25.390,00 €	
Betriebsausgaben 2005 gesamt	-128.241,04 €	-128.241,04 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2005 Einzelunternehmer		-47.021,23 €

Der Bf beantragte weiters, die aus dem Belegwesen nachgewiesenen Vorsteuern im Rahmen der Veranlagung zu berücksichtigen. Die Umsatzsteuerzahllast für 2005 errechnet sich somit wie folgt:

Umsatz gesamt 2005 lt Buchhaltung	56.883,43 €
+ 10 % Sicherheitszuschlag lt Bp	5.688,34 €
+ Kfz Sharan nicht verbucht (Verkaufserlös)	15.301,90 €
Umsatzerlöse 20 % USt	77.873,67 €

Hiervon 20 % USt	15.574,73 €
– Vorsteuer laut Belegwesen/BH	-26.998,12 €
+ Korrektur Vorsteuer Kfz Sharan	+3.060,38 €
Zahllast 2005 (Gutschrift)	-8.363,01 €

Bezüglich des Streitjahres 2006 führte der Bf unter anderem aus, dass die von der Außenprüfung vorgenommene Ermittlung der monatlichen Umsätze für 2006 (und 2007) rechnerisch falsch sei, da bei der Hochrechnung der aus dem Vergleichszeitraum April bis Dezember 2005 herangezogenen Umsätze fälschlicherweise davon ausgegangen worden sei, dass dieser Zeitraum nur acht statt richtig neun Monate umfasse. Daher betrage der für die Sauna im Rahmen der Schätzung anzusetzende Monatsumsatz nicht 5.837,81 € (= 46.702,47 € : 8), sondern nur 5.189,16 € (= 46.702,47 € : 9) bzw der gesamte Jahresumsatz statt rund 118.000 € (70.000 € Sauna + 48.000 € Bar) richtig nur rund 110.000 € (62.000 € Sauna + 48.000 € Bar). Der Bf übermittelte die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2006, wies daraufhin, dass aus dem Belegwesen für 2006 Betriebsausgaben in Höhe von 125.290,59 € und Vorsteuern in Höhe von 23.191,71 € ersichtlich seien und beantragte für das Jahr 2006, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer mit -25.767,64 € festzusetzen:

2006	Gesamt	Sauna	Name1
Einnahmen 2006 (inkl. Sicherheitszuschlag lt Bp)	110.000,00 €	62.000,00 €	48.000,00 €
– Betriebsausgaben laufend	-125.290,59 €	-69.405,18 €	-55.885,41 €
– AfA Mietrechte Sauna (30.833,33 € : 10 =)	-3.083,33 €	-3.083,30 €	0,00 €
– AfA Kundenstock (BMGI 70.000 €, 15 J ND)	-4.666,67 €	0,00 €	-4.666,67 €
– AfA Kfz s gebraucht Neuzugang 2006 (5 J)	-2.727,05 €	-1.363,52 €	-1.363,52 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb EU 2006	-25.767,64 €	-11.852,00 €	-13.915,60 €

Weiters beantragte der Bf die Umsätze und die Vorsteuern für das Jahr 2006 wie folgt festzusetzen:

Umsatz 20 %	110.000,00 €
Hiervon 20 % USt	22.000,00 €
– Vorsteuern laut Belegwesen	-25.918,76 €

Das Streitjahr 2007 betreffend teilte der Bf mit, dass sich die Finanzbuchhaltung in Ausarbeitung befindet und dass der geschätzte Umsatz für den Saunabetrieb (70.000 €) aufgrund des bereits zum Streitjahr 2006 ausführlich dargelegten Rechenfehlers (fehlerhafte Annahme, dass der Zeitraum April bis Dezember nur acht Monate umfasst) auch im Jahr 2007 um 7.783,74 € zu hoch angesetzt worden sei. Anlässlich der Übernahme des Betriebes "Name1", führte der Bf aus, sei im Jahr 2005 eine Ablöse von 70.000 € (netto) bezahlt worden; unter Annahme einer fünfzehnjährigen Nutzungsdauer der erworbenen Wirtschaftsgüter (§ 8 Abs 3 EStG) ergebe sich somit ein anlässlich der Aufgabe der "Name1" auch im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG im Jahr 2007 zu berücksichtigender Buchwertabgang von 60.666,67 €:

Anschaffungskosten Kundenstock 2005	70.000,00 €
– AfA 2005 (Halbjahresabschreibung)	-2.333,33 €
– Afa 2006	-4.666,67 €
– AfA 2007 (Halbjahresabschreibung)	-2.333,33 €
Restbuchwert zum 31.03.2007	60.666,67 €

Der Bf verwies darauf, dass eine Ermittlung der für das Jahr 2007 zu berücksichtigenden Betriebsausgaben anhand der Daten des bereits buchhalterisch erfassten Jahres 2006 im Rahmen eines sogenannten inneren Betriebsvergleichs (vgl zur Zulässigkeit dieser Schätzungsmethode zB VwGH 05.05.1992, 92/14/0018) schon jetzt wie folgt vorgenommen werden könne:

2007	Gesamt	Sauna (12 Monate)	Name1 (3 Monate)
Einnahmen inkl Sicherheitszuschlag (analog Bp)	74.000,00 €	62.000,00 €	12.000,00 €
– Betriebsausgaben laufend (analog zum Vorjahr)	-83.085,29 €	-69.405,18 €	-13.680,11 €
– Afa Mietrechte (30.833,33 € : 10 =)	-3.083,33 €	-3.083,30 €	0,00 €
– Afa Kundenstock (BMGI 70.000 €)	-4.666,67 €	0,00 €	-4.666,67 €
– Afa Kfz s	-2.727,05 €	-2.727,05 €	0,00 €
– Buchwertabgang Kundenstock	-60.666,67 €	0,00 €	-60.666,67 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb EU 2007	-80.229,02 €	-13.215,53 €	-67.013,45 €

Der Bf beantragte, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer 2007 in Höhe von -80.229,02 € festzusetzen und verwies darauf, dass analog zur ertragsteuerlichen

Vorgangsweise die Vorsteuern 2007 anhand der Vorjahreswerte 2006 wie folgt geschätzt werden könnten:

Betriebsausgaben laufend Sauna 2006	69.405,18 €	55,92 %
Betriebsausgaben laufend Name1 2006	54.720,45 €	44,08 %
Betriebsausgaben laufend gesamt	124.125,63 €	100,00 %
Vorsteuer Pacht- und Mietrechte Sauna 2006	6.166,67 €	
Vorsteuer Kfz 2006	2.727,05 €	
restliche laufende Vorsteuer 2006	17.025,04 €	
Vorsteuer gesamt laut Belegwesen 2006	25.918,76 €	
Vorsteuer laufend Sauna 2006	9.519,60 €	55,92 %
Vorsteuer laufend Name1 2006	7.505,44 €	44,08 %
restliche laufende Vorsteuer 2006	17.025,04 €	100,00 %

Der Bf beantragte, die Umsätze und die Vorsteuern für 2007 auf Basis der Vorjahreswerte wie folgt festzusetzen:

2007	Gesamt	Sauna (12 Monate)	Name1 (3 Monate)
Umsatz 20 %	74.000,00 €	62.000,00 €	12.000,00 €
Hiervon 20 % USt	14.800,00 €	12.400,00 €	2.400,00 €
Vorsteuern lfd (analog laut Belegwesen Vorjahr)	-11.395,96 €	-9.519,60 €	-1.876,36 €

Hingewiesen wird, dass die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Mit Vorhalt vom 07.02.2017 wurde der Bf ersucht, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2007 zu übermitteln, die Betriebsausgaben und Vorsteuern der Streitjahre belegmäßig nachzuweisen, mitzuteilen, wann, um welchen Betrag und an wen das Lokal "Name1" nach Betriebseinstellung im März 2007 verkauft wurde und dies belegmäßig

nachzuweisen, sowie aufzuklären, weshalb die "AfA 2007" für die "Name1" im Schriftsatz vom 04.12.2013 (auf Seite 5/7 unten) in Höhe von -2.333,33 € (Halbjahresabschreibung) ausgewiesen wird, jedoch bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (auf Seite 6/7 oben) ein Betrag von -4.666,67 € (Ganzjahresabschreibung) in Abzug gebracht wird.

Mit Schriftsatz vom 21.03.2017 übermittelte der Bf Saldenlisten aus der FIBU, Kontoausdrucke Finanzbuchhaltung, Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen und Originalbuchungsbelege für die Streitjahre 2005 und 2006.

Bezüglich 2005 verwies der Bf darauf, dass die gesamten Vorsteuern 2005 laut Belegwesen nicht nur 26.998,12 €, sondern tatsächlich 45.148,77 € betragen würden:

VSt Saldenliste 12/2005 Klientennummer 1261 (Betrieb Name2)	31.165,95 €
VSt Saldenliste 12/2005 Klientennummer 2261 (Betrieb Name1)	17.043,20 €
VSt 2005 gesamt lt Belegwesen	48.209,15 €
VSt-Korrektur Kfz Sharan	-3.060,38 €
VSt 2005 gesamt	45.148,77 €

Der steuerliche Vertreter des Bf teilte diesbezüglich mit, woher der seinerzeit im Schriftsatz vom 04.12.2013 genannte Vorsteuerwert 2005 von nur 26.998,12 € stamme, könne im Hinblick auf die lange Verfahrensdauer leider nicht mehr eruiert werden, da die für die Buchhaltung zuständigen zwei Sachbearbeiterinnen Sb1 und Sb2 mittlerweile aus der Kanzlei des steuerlichen Vertreters ausgeschieden seien.

Das Steitjahr 2007 betreffend teilte der steuerliche Vertreter mit, dass für das Jahr 2007 leider unverändert keine Finanzbuchhaltung vorliege und auch das Belegwesen leider derzeit nicht zugänglich sei. Der steuerliche Vertreter verwies bezüglich der gemäß § 184 BAO zu schätzenden Besteuerungsgrundlagen auf die Darlegungen im Schriftsatz vom 04.12.2013 (Schätzungsmethode des inneren Betriebsvergleiches).

Bezüglich "AfA 2007" räumte der Bf ein, dass diese im Jahr 2007 nur in Höhe der Halbjahresabschreibung von 2.333,33 € zu berücksichtigen sei. Die Aufstellung auf Seite 6/7 des Schriftsatzes vom 04.12.2013 werde daher wie folgt korrigiert:

2007	Gesamt	Sauna (12 Monate)	Name1 (3 Monate)
Einnahmen inkl Sicherheitszuschlag (analog Bp)	74.000,00 €	62.000,00 €	12.000,00 €
- Betriebsausgaben laufend (analog zum Vorjahr)	-83.085,29 €	-69.405,18 €	-13.680,11 €
- AfA Mietrechte Sauna (30.833,33 € : 10 =)	-3.083,33 €	-3.083,30 €	0,00 €

– Afa Kundenstock Bar (BMGI 70.000 €) ½ J	-2.333,33 €	0,00 €	-2.333,33 €
– Afa Kfz s	-2.727,05 €	-2.727,05 €	0,00 €
– Buchwertabgang Kundenstock	-60.666,67 €	0,00 €	-60.666,67 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb EU 2007	-77.895,64 €	-13.215,53 €	-64.680,11 €

Der Bf wies darauf hin, dass er sein Berufungsbegehren dahingehend abändere, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2007 nunmehr mit -77.895,64 € festzusetzen seien.

Zur Frage nach der Verwertung des Lokals Name1 nach dessen Betriebsaufgabe teilte der Bf mit, dass aus der Weitergabe des Lokals kein Erlös habe erzielt werden können: die Bar sei nach Schließung bis in das Jahr 2008 leer gestanden. Ein Käufer sei für das wirtschaftlich völlig unrentable Lokal nicht zu finden gewesen. Der Bf habe schließlich den Mietvertrag im Jahr 2008 aufgelöst und die Räumlichkeiten an den Eigentümer zurückgestellt.

Mit Schriftsatz vom 21.04.2017 übermittelte das Bundesfinanzgericht dem Finanzamt den Mängelbehebungsauftrag vom 05.11.2013, das Schreiben des Bf vom 04.12.2013, den Vorhalt vom 07.02.2017 und die Vorhaltsbeantwortung vom 21.03.2017 und lud das Finanzamt - mit Hinweis auf den Umstand, dass vom Bf zum Teil Originalbuchungsbelege vorgelegt wurden - ein, Einsicht in die vom Bf übermittelten Unterlagen in den Räumlichkeiten des Bundesfinanzgerichts zu nehmen.

In seiner im Anschluss an die Akteneinsicht übermittelten Stellungnahme vom Datum1 führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass die das Streitjahr 2005 betreffende beantragte Erhöhung der Vorsteuern auf 45.148,77 € nicht berechtigt erscheine, da am Vorsteuer-Sammelkonto für 2005 (Konto-Nr. 2500) mit Datum 30.09.2005 eine Buchung in Höhe von 14.822,95 € erfolgt sei; daher gehe das Finanzamt davon aus, dass die Vorsteuer aus der Rechnung vom 01.09.2005 in Höhe von 14.000 € im ursprünglich geltend gemachten Gesamtbetrag von 31.165,95 € bereits enthalten sei. Im Zusammenhang mit der Rechnung der Firma1 vom 01.09.2005 (Kaufvertrag "Name1") wies das Finanzamt daraufhin, dass die Leistungsumschreibung mit "Inventar, Mietrechte, Kundenstock" zu allgemein gehalten erscheine und eine fortlaufende Rechnungsnummer fehle, weshalb der Vorsteuerabzug fraglich sei. Bezuglich Einkommensteuer für 2005 führte das Finanzamt aus, dass die bei der Einkünfteermittlung abgezogene "AfA Kundenstock" in Höhe von 3.317,78 € auf jeden Fall überhöht sei (die Halbjahresabschreibung belaufe sich auf 2.333,33 €) und es fraglich sei, ob überhaupt ein Firmenwert iSd § 8 Abs 3 EStG 1988 angeschafft worden sei, der auf fünfzehn Jahre abzusetzen sei. Weiters erschien dem Finanzamt der Einlagewert des Kfz VW Sharan mit 25.390 € überprüfungswürdig, wenn die Veräußerung durch den im Autohandel tätigen Bf um 15.301,90 € erfolgt sei.

Mit Schriftsatz vom Datum 1 wurde vorgehalten, dass laut Kaufvertrag vom 01.09.2005 "das Inventar lt beiliegender Saldenliste, die Mietrechte und der Kundenstock" des Lokals "Name1" vom Bf um 70.000 € + 20 % MwSt (14.000 €) erworben worden sei. Am 30.09.2005 sei am Vorsteuer-Sammelkonto Konto Nr: 2500 der "Name1" ein Betrag in Höhe von 14.000 € und ein weiterer in Höhe von 822,95 € verbucht worden und mit selbem Datum sei am Vorsteuer-Sammelkonto Konto Nr: 2500 der "Name2" eine Verbuchung eines Betrages in Höhe von 14.822,95 € vorgenommen worden. Diesbezüglich habe der Vertreter des Finanzamtes im Rahmen einer Einsichtnahme in die dem Bundesfinanzgericht übermittelten Belege die Vermutung geäußert, dass der nun nach Jahren in Ansatz gebrachte Vorsteuerbetrag in Höhe von 17.043,20 €, der lt steuerlichen Vertreter des Bf nicht mehr eruiert werden könne, woher dieser stamme, unter Umständen mit einer etwaigen Doppelverbuchung der beim Erwerb des Inventars, der Mietrechte und des Kundenstocks der "Name1" angefallenen Vorsteuer (14.000 €) in Zusammenhang stehen könne. Der Bf wurde ersucht, Auskunft darüber zu geben, worum es sich bei den Beträgen in Höhe von 14.000 € und 822,95 € am Vorsteuer-Sammelkonto Konto Nr: 2500 der "Name1" sowie bei dem Betrag in Höhe von 14.822,95 € am Vorsteuer-Sammelkonto Konto Nr: 2500 der "Name2" handle, die im Kaufvertrag vom 01.09.2005 angesprochene Saldenliste ("Inventar lt beiliegender Saldenliste") nachzureichen und aufzuklären, welches Wirtschaftsgut im Rahmen des gegenständlichen Kaufvertrages vom 01.09.2005 unter dem Begriff "Kundenstock" konkret erworben worden sei.

Mit Nachtrag vom 16.05.2017 zum Vorhalt vom 11.05.2017 wurde der Bf ersucht, mitzuteilen, wie die Betriebsausgabenposition "AfA Kundenstock" im Streitjahr 2005 in Höhe von 3.317,78 € berechnet worden sei, da im Schreiben vom 11.12.2013 bei der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2005 auf Seite 3/7 eine "AfA Kundenstock (BMGI 70.000, 15 J ND, Halbjahres-AfA)" in Höhe von 3.317,78 € als Betriebsausgabe in Abzug gebracht, obwohl auf Seite 5/7 (untere Tabelle) des selben Schreibens eine "AfA 2005" in Höhe von 2.333,33 € ausgewiesen worden sei. Im Hinblick darauf, dass mit dem Kaufvertrag vom 01.09.2005 um 70.000 € (netto) nicht nur der "Kundenstock", sondern auch "Inventar" und "Mietrechte" des Lokals "Name1" erworben worden sei, wurde der Bf ersucht, mitzuteilen, um welchen konkreten Teilbetrag von 70.000 € das jeweilige Wirtschaftsgut "Kundenstock", "Inventar" und "Mietrechte" erworben worden sei. Weiters wurde ersucht, aufzuklären, weshalb das Kfz VW Sharan Business TDI Bj 2003 mit Kaufvertrag vom 09.09.2005 um einen Betrag (18.362,28 € brutto) verkauft wurde, der mehr als 7.000 € niedriger ist als der Buchwert (25.390 €) und das Anlageverzeichnis für das Jahr 2005 nachzureichen. Da mit Vorhaltsbeantwortung vom 21.03.2017 unter anderem eine Mappe mit zehn Flugtickets der Fluggesellschaften Aeroflot und Tajikistan Airlines, ausgestellt auf die Namen Mr B (B) und Mrs C, für Flüge zwischen Wien - Moskau - Dushanbe - Bishkek, übermittelt wurde, wurde der Bf ersucht, mitzuteilen, um wen es sich bei den beiden genannten Personen handelt, in welchem Verhältnis die erwähnten Personen zum Bf stünden und ob die Kosten für die zehn Flugtickets als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien.

Mit Schriftsatz vom 28.06.2017 räumt der Bf ein, dass der mit Vorhalt vom 11.05.2017 mitgeteilten Ansicht des Finanzamtes, dass der nun in Ansatz gebrachte Vorsteuerbetrag auf eine Doppelverbuchung der beim Erwerb des Inventars, der Mietrechte und des Kundenstocks angefallenen Vorsteuer zurückzuführen sei. Der Bf zog daraufhin das einschlägige Vorbringen in seinem Schreiben vom 21.03.2017 zurück: Die Vorsteuer sei daher nur entsprechend des Vorbringens in der Mängelbehebung vom 04.12.2013 in Höhe von 23.937,74 € (= 26.998,12 € - 3.060,38 € Korrektur VSt Sharan) festzusetzen.

Bezüglich der im Kaufvertrag vom 01.09.2005 angesprochenen Aufstellung des Inventars "lt. beiliegender Saldenliste" teilte der Bf mit, dass diese leider nicht vorliege und wies daraufhin, dass dieser Aufstellung ohnehin keine erkennbare Bedeutung für die Gewinnermittlung zukomme. Da im Kaufvertrag keine Aufgliederung des Kaufpreises auf die übertragenen Wirtschaftsgüter "Inventar", "Mietrechte" und "Kundenstock" vorgenommen worden sei, sei der gesamte Kaufpreis von 70.000 € ohnehin zu Lasten des Bf in Anlehnung an § 8 Abs 3 EStG auf eine Nutzungsdauer von 15 Jahren abgeschrieben worden. Zur Frage, welche Wirtschaftsgüter unter dem Begriff "Kundenstock" konkret erworben worden seien, verwies der Bf darauf, dass ein bestehendes Lokal mit aufrechter Geschäftstätigkeit erworben worden sei. Zur Frage, wie die Betriebsausgabenposition "AfA Kundenstock" in Höhe von 3.317,78 € im Jahr 2005 berechnet worden sei, führte der Bf aus, dass dieser Wert infolge eines Formelfehlers in Excel irrtümlicherweise wie folgt berechnet worden sei: 99.533,26 € Anschaffungskosten / 15 Jahre / 2 Halbjahresabschreibung = 3.317,78 €. Tatsächlich hätten die Anschaffungskosten aber nicht 99.533,26 €, sondern nur 70.000 € betragen. Der Wert vom 99.533,26 € sei irrtümlich in Excel aus dem Feld oberhalb der Zeile Abschreibung verformelt worden und stelle tatsächlich nicht die Anschaffungskosten des Kundenstocks, sondern die Summe der "Betriebsausgaben gesamt laut Belegen" dar (vgl Tabelle Seite 3 des Schriftsatzes vom 04.12.2013). Richtigerweise sei der AfA-Betrag daher mit 2.333,33 € zu bestimmen: 70.000 € Anschaffungskosten / 15 Jahre / 2 Halbjahresabschreibung = 2.333,33 €.

Bezüglich des um mehr als 7.000 € niedrigeren Verkaufserlös (15.301,90 € (netto) + 20 % MwSt (3.060,38 €) = 18.362,28 € (brutto)) des Fahrzeuges "VW Sharan Business TDI, Bj 2003" als der Buchwert (25.390 €) teilte der Bf mit, dass dieses Fahrzeug am Jahresanfang 2005 anlässlich der Betriebseröffnung (01.04.2005) als Lieferwagen (Getränkeeinkäufe etc) aus dem Privatvermögen eingelebt, aus Liquiditätsgründen aber im September 2005 veräußert worden sei. Die Bemessung des Verkaufspreises sei zum damaligen Zeitpunkt nicht anhand des seinerzeitigen Buchwertes erfolgt. Dieser sei dem Bf zum damaligen Zeitpunkt naturgemäß noch gar nicht bekannt gewesen, da die Aktivierung und in Folge dessen auch eine Buchwertberechnung ausgehend vom Einlagewert vom steuerlichen Vertreter des Bf vielmehr erst anlässlich der Erstellung der Steuererklärungen und somit frühestens im Jahr 2006 erfolgt sei. Tatsächlich sei der im Beschwerdeverfahren geltend gemachte Einlagewert erst im Jahr 2013 anhand der Eurotaxliste bestimmt worden. Bezüglich der zehn Flugtickets teilte der Bf mit, dass aus den Unterlagen eindeutig zu entnehmen sei, dass keine Reisekosten als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien und aus der Buchhaltung gehe hervor,

dass diese Tickets auch nicht als sonstiger betrieblicher Aufwand verbucht worden seien. Diese Belege trafen die Privatsphäre des Bf.

Mit E-Mail vom 28.06.2017 wurden dem Finanzamt der Vorhalt vom 11.05.2017, der Nachtrag vom 16.05.2017 und die Vorhaltsbeantwortung des Bf vom 28.06.2017 zur Kenntnisnahme und etwaigen Stellungnahme übermittelt.

Mit E-Mail vom 12.09.2017 übermittelte der Bf jenen Auszug der Eurotaxliste, anhand der Wert des VW Sharan in Höhe von 25.390 € bestimmt worden sei.

In der mündlichen Verhandlung am 14.09.2017 führte der steuerliche Vertreter des Bf zunächst zum Hintergrund des gegenständlichen Verfahrens aus, dass der Bf bis 31.01.2006 bei der Firma Firma2 und ab 01.03.2006 bei der Firma Firma3 beschäftigt gewesen sei und die Bar und die Sauna als Unternehmer betrieben habe wollen. Die Ehegattin habe anfangs von der selbständigen Tätigkeit des Bf nichts gewusst. In weiterer Folge hätten sich daraus private Probleme ergeben, der Bf sei psychisch erkrankt und für den steuerlichen Vertreter nicht erreichbar gewesen. Ab dem Jahr 2013 habe sich der gesundheitliche Zustand des Bf gebessert, der Bf habe eine selbständige Tätigkeit als Versicherungsunternehmer ausgeübt und dem steuerlichen Vertreter Unterlagen übergeben, der diese sodann aufgebucht habe. Seit dem Jahr 2016 sei der Bf nicht mehr als Versicherungsunternehmer tätig und für den steuerlichen Vertreter nicht mehr erreichbar; Unterlagen würden auch nicht mehr übermittelt.

Bezüglich der Rückgabe des Geschäftslokals, für das der Bf 70.000 € Ablöse bezahlt habe, äußerte sich der steuerliche Vertreter dahingehend, dass der Bf tatsächlich kein Geld erhalten habe, da sich der Markt verändert habe und diese Art von Bars von chinesischen Massagesalons verdrängt worden sei. Der steuerliche Vertreter merkte an, dass sich der Bf finanziell ruiniert habe und sogar die Exekution einer privaten Liegenschaft im Raum gestanden sei. Der Vertreter des Finanzamtes wies zunächst daraufhin, dass eine Verlusttangente von der Firma Firma4 in Höhe von -2.548,19 € bis dato beim Bf nicht berücksichtigt worden sei. Weiters beantragte der Amtsbeauftragte, die im Jahr 2005 geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von 23.937 € zur Gänze nicht anzuerkennen, da nach Ansicht des Finanzamtes in dieser Vorsteuer auch jene aus dem Lokalerwerb in Höhe von 14.000 € enthalten sei; im Zusammenhang mit dieser Rechnung sei bis dato keine Inventarliste vorgelegt worden - außerdem fehle die fortlaufende Rechnungsnummer. Der steuerliche Vertreter legte die Saldenliste per 31.12.2004 der Verkäuferin der Bar (Firma Firma1) vor, die im Kaufvertrag vom 01.09.2005 - mit dem die "Name1" erworben wurde - erwähnt wurde. Weiters wurde eine E-Mail überreicht, aus der hervorgeht, dass diese Saldenliste am 09.08.2005 von der steuerlichen Vertreterin der Verkäuferin der Bar an den steuerlichen Vertreter des Bf übermittelt wurde. Der steuerliche Vertreter des Bf verwies darauf, dass eine sehr detaillierte Rechnung vorliege, dass ein bestehendes Lokal erworben und abgesehen von diesem kein weiteres Anlagevermögen angeschafft worden sei. Der Vertreter des Finanzamtes bemerkte, dass die Saldenliste zu allgemein gehalten sei, als dass diese einer Inventarliste gleichzuhalten sei. Der Kauf der Bar sei in Bausch und Bogen erfolgt und lediglich das Konto 360 aus der Kontenklasse

0 (gemeint sei "Investitionen, Umbauten Lokal" in Höhe von 49.161,18 €), eventuell das Konto 620 ("Büromaschinen, EDV-Anlagen" in Höhe von 799 €) und eventuell das Konto 660 ("Andere Betriebs- und Geschäftsausstattung" in Höhe von 52.455,07 €) stünden in Zusammenhang mit dem im Kaufvertrag erwähnten Inventar. In weiterer Folge führte der Vertreter des Finanzamtes aus, dass eine Inventarliste hätte übermittelt werden müssen und der steuerliche Vertreter des Bf verwies auf die Rechtsprechung des EuGH bezüglich des Vorliegens bestimmter Formmängel, insbesondere bei Fehlen von nicht essentiellen Rechnungsmerkmalen. Der Vertreter des Finanzamtes wies diesbezüglich auf den Artikel "Die Rechnung und der Vorsteuerabzug" von Mag. Mario Mayr (SWK Nr. 33/2016) hin. Hinsichtlich der Einlage des PKW VW Sharan vertrat der Vertreter des Finanzamtes die Ansicht, dass es sich bei dem Betrag der Eurotaxliste in Höhe von 25.390 € um einen Bruttopreis handle; da eine Nettogewinnermittlung vorliege, müsste der Nettobetrag berücksichtigt werden. Der Umstand, dass ein Abgabepflichtiger, der in der Autobranche tätig sei, einen PKW zunächst aus dem Privatvermögen in den Betrieb einlege und diesen ein paar Monate später um einen wesentlich niedrigeren Preis veräußere und dadurch einen Verlust erleide, sei ungewöhnlich; es sei Sache des Bf, den Wertverlust, den das Fahrzeug im Zeitraum erfahren habe, in dem es betrieblich genutzt worden sei, nachzuweisen. Nach Ansicht des Finanzamtes sei der Einlagewert zu hoch angesetzt. Zur Höhe des Einlagewertes des VW Sharan führte der steuerliche Vertreter aus, dass diesen er selbst ermittelt habe und räumte ein, dass der Nettowert angesetzt werden müsste. Hinsichtlich der Schätzung der Erlöse der Sauna das Jahr 2006 betreffend führte der Vertreter des Finanzamtes aus, dass diese von 70.000 € auf 62.000 € zu korrigieren sei. Der Werbeaufwand in den Jahren 2005 und 2006 in Höhe von 11.539,52 € bzw 7.207,64 € ließe auf höhere Einnahmen schließen, sodass die Schätzung der Betriebsprüfung doch als gerechtfertigt angesehen werden könne. Demgegenüber äußerte der steuerliche Vertreter des Bf Zweifel dahingehend, dass von einem Rückgang des Werbeaufwandes noch nicht auf eine Erhöhung der Einnahmen geschlossen werden könne. Der Berichterstatter verwies darauf, dass der PKW VW Sharan am 06.09.2005 gekauft und am 09.09.2005 weiterverkauft worden sei, was an Hand der Ab- und Anmeldung des Fahrzeugs im Kfz-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres dokumentiert sei: hiernach sei bis 26.08.2005 die Firma Firma2 (Verkäuferin) und ab 09.09.2005 die Firma A (Käuferin) Zulassungsbesitzer des gegenständlichen Fahrzeugs gewesen. Auf den Einwand des Finanzamtsvertreters, wonach es sich somit um kein Betriebsfahrzeug gehandelt habe, erwiderte der steuerliche Vertreter des Bf, dass sich die zuvor geführte Debatte hinsichtlich des Einlagewertes des Fahrzeugs nunmehr erübriggt habe, dieser Vorgang jedoch nicht ungesetzlich sei und ein Abgabepflichtiger jederzeit aus seinem Privatvermögen ein Wirtschaftsgut in seinen Betrieb einlegen könne.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Folgender Sachverhalt wird dem Erkenntnis zu Grunde gelegt:

Der Bf betrieb ab 01.04.2005 eine Sauna ("Name2") in Adresse3 und im Zeitraum vom 01.09.2005 bis 31.03.2007 (19 Monate) eine Bar ("Name1") in Adresse2, wobei die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfolgte. Für die Streitjahre 2005 bis 2007 wurden keine Umsatz- und Einkommensteuererklärungen abgegeben.

Das Jahr 2005 betreffend wurden quartalsweise Umsatzsteuervoranmeldungen (4-6/2005, 7-9/2005 und 10-12/2005) abgegeben und im Zuge einer Außenprüfung wurde nur eine unvollständige Belegsammlung vorgelegt; die Erlösaufzeichnungen bestanden für 2005 aus Monatslisten mit Tageslosungen nach Tagen getrennt: teilweise lagen in den jeweiligen Monaten ab 07/2005 keine Tageslosungsaufzeichnungen (Abrechnungen pro Tag) vor. Für die Jahre 2006 und 2007 wurden vom geprüften Unternehmen im Rahmen der Außenprüfung keine Aufzeichnungen bzw Belege oder Buchhaltung vorgelegt.

Im Beschwerdeverfahren erfolgte die Übermittlung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die Jahre 2005 und 2006, Saldenlisten zum 31.12.2005 und zum 31.12.2006 sowie Kontenausdrucken für die Jahre 2005 und 2006 sowohl für jeden einzelnen Betrieb (Sauna und Bar) als auch für die beiden Betriebe zusammen und Originalbuchungsbelegen. Für das Jahr 2007 liegt keine Finanzbuchhaltung vor - das Belegwesen ist nicht zugänglich.

Der VW Sharan Business TDI (Fahrzeug-Nr.: D; Motor-Nr.: E) wurde am 06.09.2005 vom Bf von der Firma Firma2 um 13.635,23 € (netto) + 20 % MwSt (2.727,05 €) = 16.362,28 € (brutto) gekauft und am 09.09.2005 vom Bf an die Firma A um 15.301,90 € (netto) + 20 % MwSt (3.060,38 €) = 18.362,28 € (brutto) verkauft. Der Kauf des Fahrzeuges wurde am 05.01.2006 am Konto "Fahrzeug (Kleinbus)" (Konto Nr. 635) verbucht. Eine Einlage des VW Sharan Business TDI aus dem Privatvermögen hat nicht stattgefunden.

Die Vorsteuer für das Jahr 2005 beträgt laut Belegwesen 26.998,12 € und der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen für das Jahr 2005 in Höhe von 77.873,70 € ist nicht strittig.

Für den mit Rechnung vom 01.09.2005 erwobenen Kundenstock der "Name1" ist im Jahr 2005 eine Halbjahresabschreibung in Höhe von 2.333,33 € vorzunehmen.

Der Bf beantragte für das Jahr 2005, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmen in Höhe von -47.021,23 € festzusetzen:

Umsatz gesamt lt Buchhaltung	56.883,43 €	
+ 10 % Sicherheitszuschlag lt Bp	5.688,34 €	
+ Kfz Sharan nicht verbucht (Verkaufserlös)	15.301,90 €	
Umsatzerlöse 20 % USt	77.873,67 €	
+ Zuschüsse Sauna	3.346,13 €	

Betriebseinnahmen gesamt	81.219,80 €	81.219,80 €
Betriebsausgaben Sauna (ab 01.04.2005) lt Belegen	-68.220,15 €	
+ Betriebsausgaben Name1 (ab 01.09.2005) lt Belegen	-31.313,11 €	
Betriebsausgaben gesamt laut Belegen	-99.533,26 €	
+ AfA Kundenstock (BMGI 70.000, 15 J ND, Halbjahres-AfA)	-3.317,78 €	
+ Buchwertabgang Einlagewert Kfz VW Sharan Business TDI Bj 2003	-25.390,00 €	
Betriebsausgaben 2005 gesamt	-128.241,04 €	-128.241,04 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2005 Einzelunternehmer lt Bf		-47.021,23 €

Der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen für das Jahr 2006 ist auf 110.000 € zu korrigieren. Der Bf beantragte, die Vorsteuer für das Jahr 2006 in Höhe von 23.191,71 € und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -25.767,64 € festzusetzen.

Der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen für das Jahr 2007 ist auf 74.000 € zu korrigieren. Der Bf beantragte, die Vorsteuer für das Jahr 2007 in Höhe von 11.395,96 € und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -80.443,88 € festzusetzen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Bericht der Außenprüfung vom 28.07.2008, dem Arbeitsbogen über die Betriebsprüfung, der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages vom 04.12.2013, den Vorhaltsbeantwortungen vom 21.03.2017 und 28.06.2017 sowie dem Einkommensteuerakt des Finanzamtes.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 279 Abs 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß Abs 2 leg cit ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere

Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs 1) wesentlich sind.

Gemäß Abs 3 leg cit ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 114 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH vom 28.01.1998, 95/13/0069; VwGH vom 07.06.2005, 2001/14/0187; VwGH vom 23.02.2010, 2007/15/0292).

Beide Pflichten bestehen grundsätzlich nebeneinander und schließen einander nicht aus. Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen (Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht) verletzt (vgl zB bei Nichtbeantwortung eines Vorhaltes, VwGH vom 05.11.1986, 85/13/0012), doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst (vgl VwGH 03.11.1986, 84/15/0197; VwGH vom 27.09.1990, 89/16/0225). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (zB VwGH vom 30.05.2001, 99/13/0024; VwGH vom 27.11.2001, 97/14/0011; VwGH vom 22.04.2009, 2004/15/0144).

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH vom 25.10.1995, 94/15/0131; VwGH vom 15.12.2009, 2006/13/0136).

Inwieweit eine solche Wechselwirkung besteht, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles. Grenzen der Mitwirkungspflicht der Partei sind die Notwendigkeit (Erforderlichkeit), Verhältnismäßigkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit der Mitwirkung

(Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 115 Tz 8f).

Gemäß § 119 BAO Abs 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (VwGH vom 20.09.1989, 88/13/0072; OGH 18.12.1995, 14 Os 83/95; ÖStZB 1996, 445; VwGH vom 25.01.1999, 93/17/0313).

Was zu einer vollständigen Offenlegung gehört, hat der Erklärungspflichtige zunächst selbst nach bestem Wissen und Gewissen, dh nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Objektiv setzt die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus (VwGH vom 11.04.1991, 90/16/0231). Umstände, die regelmäßig oder sogar ihrer Natur entsprechend nach außen nicht in Erscheinung treten, sind in erster Linie von demjenigen unter Beweis zu stellen, der ihr Vorliegen behauptet (VwGH vom 20.02.1991, 86/13/0047, vgl Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 119 Tz 3).

#### 1. Streitjahr 2005:

Für das Streitjahr 2005 wurde weder eine Umsatz- noch eine Einkommensteuererklärung abgegeben, es wurden lediglich Umsatzsteuervoranmeldungen für die Quartale 4-6/05, 7-9/05 und 10-12/05 eingebracht, denen die gebuchten Besteuerungsgrundlagen (Erlöse 20 % der beiden Betriebe als auch die gebuchten Vorsteuern (inkl. des Geschäftserwerbs der "Name1") zu Grunde lagen. Im Zuge der Außenprüfung wurde vom Bf für das Jahr 2005 nur eine unvollständige Belegsammlung vorgelegt: die Erlösaufzeichnungen bestanden für 2005 aus Monatslisten mit Tageslosungen nach Tagen getrennt, ab Juli 2005 lagen teilweise keine Tageslosungsaufzeichnungen (Abrechnungen pro Tag) vor und Grundaufzeichnungen fehlten. Eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2005 wurde im Rahmen der Außenprüfung nicht vorgelegt. Im Hinblick darauf, dass der Bf seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht nachgekommen ist und dass aufgrund des Umstandes, dass ab Juli 2005 teilweise keine Tageslosungsaufzeichnungen vorliegen und die Belegsammlung nicht vollständig ist und die Erlösermittlung daher nicht nachvollziehbar ist, war die Ermittlung bzw Berechnung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich und somit die Berechtigung zur Schätzung gegeben.

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 verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Der Sicherheitszuschlag dient daher der Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen.

Da im zu beurteilenden Fall im Streitjahr 2005 auf Grund der nicht vollständigen Belegsammlung von unvollständig aufgezeichneten Bemessungsgrundlagen ausgegangen werden muss, kam die Schätzungsmethode der Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages zum Umsatz als grundsätzlich taugliche Schätzungsmethode in Frage. Es erscheint nicht unschlüssig, wenn im Rahmen der gegenständlichen Außenprüfung eine Schätzung in Form eines pauschalen Sicherheitszuschlages in Höhe von 10 % der erklärten Werte vorgenommen wurde, zumal der Bf dem Ansatz des Sicherheitszuschlages im Jahr 2005 nichts entgegengebracht und diesen sogar bei seinen eigenen - im Beschwerdeverfahren dem Bundesfinanzgericht übermittelten - Berechnungen der Erlöse und der Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt hat.

### 1.1. Umsatzsteuer für 2005

Im Rahmen der Außenprüfung wurde von den unvollständigen Erlösaufzeichnungen der Sauna (42.456,79 €) und der Bar (14.426,66 €) im Jahr 2005 ein pauschaler Sicherheitszuschlag in Höhe von 10 % (5.688,25 €) in Ansatz gebracht und der Verkaufserlös des Kfz VW Sharan Business TDI in Höhe von 15.301,90 € (netto) den Erlösen hinzugerechnet. Der sich somit ergebende Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen in Höhe von 77.873,70 € war im Beschwerdeverfahren nicht strittig:

Erlöse Sauna ab 04/2005 (lt unvollständigen Aufzeichnungen)	42.456,79 €
Erlöse Bar ab 09/2005 (lt unvollständigen Aufzeichnungen)	14.426,66 €
Summe der Erlöse (20 %)	56.883,45 €
+ 10 % Sicherheitszuschlag lt Bp	5.688,25 €
+ Kfz-Verkaufserlös VW Sharan Business TDI lt Bp	15.301,90 €
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen lt Bp = Bf = BFG [Kz 000] + [Kz 022]	77.873,70 €

In der Vorhaltsbeantwortung vom 04.12.2013 beantragte der Bf, die Vorsteuer in Höhe von 26.998,12 € abzüglich der Vorsteuer in Höhe von 3.060,38 €, für den ursprünglich als Kauf verbuchten Verkauf des Kfz VW Sharan Business TDI, (ds 23.937,74 €) festzusetzen.

Im Schreiben vom 21.03.2017 führte der steuerliche Vertreter des Bf aus, dass die gesamten Vorsteuern 2005 laut Belegwesen nicht nur 26.998,12 €, sondern tatsächlich 45.148,77 € betragen würden; woher der seinerzeit im Schriftsatz vom 04.12.2013 genannte Vorsteuerwert 2005 von nur 26.998,12 € stamme, könne im Hinblick auf die lange Verfahrensdauer leider nicht mehr eruiert werden, da die für die Buchhaltung zuständigen zwei Sachbearbeiterinnen Sb1 und Sb2 mittlerweile aus der Kanzlei des steuerlichen Vertreters ausgeschieden seien. Mit Schriftsatz vom Datum 1

wurde vorgehalten, dass laut Kaufvertrag vom 01.09.2005 "das Inventar lt beiliegender Saldenliste, die Mietrechte und der Kundenstock" des Lokals "Name1" vom Bf um 70.000 € + 20 % MwSt (14.000 €) erworben worden sei. Am 30.09.2005 sei am Vorsteuer-Sammelkonto Konto Nr: 2500 der "Name1" ein Betrag in Höhe von 14.000 € und ein weiterer in Höhe von 822,95 € verbucht worden und mit selbem Datum sei am Vorsteuer-Sammelkonto Konto Nr: 2500 der "Name2" eine Verbuchung eines Betrages in Höhe von 14.822,95 € vorgenommen worden. Diesbezüglich wurde die Vermutung geäußert, dass der nun nach Jahren in Ansatz gebrachte zusätzliche Vorsteuerbetrag in Höhe von 17.043,20 €, der lt steuerlichen Vertreter des Bf nicht mehr eruiert werden könne, woher dieser stamme, unter Umständen mit einer etwaigen Doppelverbuchung der beim Erwerb des Inventars, der Mietrechte und des Kundenstocks der "Name1" angefallenen Vorsteuer (14.000 €) in Zusammenhang stehen könne. Der Bf wurde ersucht, Auskunft darüber zu geben, worum es sich bei den Beträgen in Höhe von 14.000 € und 822,95 € am Vorsteuer-Sammelkonto Konto Nr: 2500 der "Name1" sowie bei dem Betrag in Höhe von 14.822,95 € am Vorsteuer-Sammelkonto Konto Nr: 2500 der "Name2" handle. Mit Schriftsatz vom 28.06.2017 räumt der Bf ein, dass der nun zusätzlich in Ansatz gebrachte Vorsteuerbetrag in Höhe von 17.043,20 € auf eine Doppelverbuchung, der beim Erwerb des Inventars, der Mietrechte und des Kundenstocks angefallenen Vorsteuer zurückzuführen sei. Der Bf zog daraufhin das einschlägige Vorbringen in seinem Schreiben vom 21.03.2017 zurück: Die Vorsteuer sei daher nur entsprechend des Vorbringens in der Mängelbehebung vom 04.12.2013 in Höhe von 23.937,74 € (= 26.998,12 € - 3.060,38 € Korrektur VSt Sharan) festzusetzen. Im Hinblick darauf, dass sich eine Doppelverbuchung als Ursache für die nachträglich beantragte Erhöhung der Vorsteuer um 17.043,20 € herausgestellt hat, ist im Zusammenhang mit diesem nunmehr obsolet gewordenen Vorbringen keine Korrektur der Vorsteuer vorzunehmen.

In seiner im Anschluss an die Akteneinsicht übermittelten Stellungnahme vom 12.05.2017 führte das Finanzamt unter anderem aus, dass im Zusammenhang mit der Rechnung der Firma1 vom 01.09.2005, in welcher "das Inventar lt beiliegender Saldenliste, die Mietrechte und der Kundenstock" der "Name1" um 70.000 € (netto) + 20 % MwSt (14.000 €) fakturiert wurde, die Leistungsumschreibung mit "Inventar, Mietrechte, Kundenstock" zu allgemein gehalten erscheine und eine fortlaufende Rechnungsnummer fehle, weshalb der Vorsteuerabzug fraglich sei. Den auch in der mündlichen Verhandlung diesbezüglich geäußerten Bedenken des Finanzamtsvertreters, trat der steuerliche Vertreter des Bf dahingehend entgegen, dass er die erwähnte Saldenliste der Verkäuferin der Bar (Firma Firma1) per 31.12.2004 überreichte und bezüglich der fehlenden fortlaufenden Rechnungsnummer auf die aktuelle Rechtsprechung des EuGH bezüglich des Vorliegens bestimmter Formmängel verwies, insbesondere bei Fehlen von nicht essentiellen Rechnungsmerkmalen. Die übergebene Saldenliste per 31.12.2004 weist lediglich drei Konten aus, die mit dem im Kaufvertrag erwähnten Inventar in Zusammenhang stehen können, nämlich das Konto 360 aus der Kontenklasse 0 "Investitionen, Umbauten Lokal" in Höhe von 49.161,18 €, das Konto 620 "Büromaschinen, EDV-Anlagen" in Höhe von 799 € und das Konto 660 "Andere Betriebs- und Geschäftsausstattung" in Höhe von

52.455,07 €. Der erkennende Senat gelangte zu der Auffassung, dass die nachgereichte Saldenliste keine konkreten Ausstattungsgegenstände bzw Anlagen erkennen lässt und somit keine Inventarliste darstellt. In Anbetracht des Umstandes, dass ein bestehendes Lokal in Bausch und Bogen erworben und sonst kein weiteres Anlagevermögen angeschafft wurde, wird vom Erfordernis einer detaillierteren Leistungsumschreibung als der in der gegenständlichen Rechnung bzw dem gegenständlichen Kaufvertrag ausgewiesenen, abgesehen. Im Zusammenhang mit dem Fehlen der fortlaufenden Rechnungsnummer auf der von der Firma Firma1 ausgestellten Rechnung vom 01.09.2005 hat der erkennende Senat einen - nicht zum Vorsteuerverlust führenden - Formmangel gesehen, zumal der Verstoß gegen die gegenständliche formelle Anforderung den sicheren Nachweis nicht verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden.

Die Vorsteuern für das Jahr 2005 werden - wie vom Bf ursprünglich in der Vorhaltsbeantwortung vom 04.12.2013 beantragt - in Höhe von 23.937,74 € festgesetzt:

Vorsteuer laut Belegwesen / Buchhaltung lt Bf	26.998,12 €
- Korrektur Vorsteuer Kfz VW Sharan Business TDI	-3.060,38 €
Vorsteuer laut Bf = BFG [Kz 060]	23.937,74 €

## 1.2. Einkommensteuer für 2005

Mit Schreiben vom 04.12.2013 beantragte der Bf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmen 2005 in Höhe von -47.021,23 € festzusetzen:

Umsatz gesamt (lt unvollständigen Aufzeichnungen)	56.883,43 €	
+ 10 % Sicherheitszuschlag lt Bp	5.688,34 €	
+ Kfz Verkaufserlös VW Sharan Business TDI lt Bp	15.301,90 €	
Umsatzerlöse (20 % USt)	77.873,67 €	
+ Zuschüsse Sauna	3.346,13 €	
Betriebseinnahmen gesamt lt Bp	81.219,80 €	81.219,80 €
Betriebsausgaben Sauna (ab 01.04.2005) lt Belegen	-68.220,15 €	
+ Betriebsausgaben Name1 (ab 01.09.2005) lt Belegen	-31.313,11 €	

Betriebsausgaben gesamt laut Belegen	-99.533,26 €	
+ AfA Kundenstock (BMGI 70.000, 15 J ND, Halbjahres-AfA)	-3.317,78 €	
+ Buchwertabgang Einlagewert Kfz VW Sharan Business TDI Bj 2003	-25.390,00 €	
Betriebsausgaben 2005 gesamt	-128.241,04 €	-128.241,04 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2005 Einzelunternehmer lt Bf		-47.021,23 €

Im Beschwerdeverfahren übermittelte der Bf unter anderem Originalbelege das Streitjahr 2005 betreffend: einer Rechnung der Firma Firma2 vom 06.09.2005 (Rechnungsnummer: R1160090) lautend auf "Bf Bar, Adresse3" ist zu entnehmen, dass der Bf den gebrauchten PKW VW Sharan Business TDI (Fahrzeug-Nr.: D; Motor-Nr.: E) um 13.635,23 € (netto) + 20 % MwSt (2.727,05 €) = 16.362,28 € (brutto) gekauft hat. Aus einer Rechnung der Bf Bar vom 09.09.2005 (Rechnungsnummer: 01 2005) lautend auf "A, Adresse4" geht hervor, dass der selbe gebrauchte PKW VW Sharan Business TDI mit der selben Fahrzeug- und Motornummer - der drei Tage zuvor gekauft - nun um 15.301,90 € (netto) + 20 % MwSt (3.060,38 €) = 18.362,28 € (brutto) verkauft wurde. Laut Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres war bis 26.08.2005 die Firma Firma2 (Verkäuferin) und ab 09.09.2005 die Firma A (Käuferin) Zulassungsbesitzerin des gegenständlichen Fahrzeuges. Der erkennende Senat geht davon aus, dass - wie im Schreiben vom 04.12.2013 vorgebracht - eine Einlage des PKW Sharan Business TDI aus dem Privatvermögen nicht stattgefunden hat, sodass der vom Bf laut Eurotaxliste genannte Einlagewert (Buchwertabgang) für den PKW in Höhe von 25.390 € von den im selben Schreiben vom Bf bekanntgegebenen "Betriebsausgaben gesamt laut Belegen" in Höhe von 99.533,26 € in Abzug zu bringen ist.

Im Schreiben vom 04.12.2013 hat der Bf bei der Ermittlung der Betriebsausgaben 2005 eine Halbjahresabschreibung für den Kundenstock der "Name1" in Höhe von 3.317,78 € in Ansatz gebracht. Nach Ersuchen um Mitteilung, wie die Betriebsausgabenposition "AfA Kundenstock" im Jahr 2005 in Höhe von 3.317,78 € berechnet worden sei, räumte der Bf mit Schreiben vom 28.06.2017 ein, dass infolge eines Formelfehlers in Excel irrtümlicherweise ein Betrag in Höhe von 3.317,78 € berechnet worden sei; richtigerweise sei der AfA-Betrag mit 2.333,33 € anzusetzen.

Nach Berücksichtigung der Beteiligung Firma4 in Höhe von -1.171,69 € werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb somit in Höhe von -21.818,47 € festgesetzt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt Bf	-47.021,23 €
- Buchwertabgang Einlagewert Kfz VW Sharan Business TDI Bj 2003	25.390,00 €

Zwischensumme	-21.631,23 €
+ AfA Kundenstock lt Bf (Schreiben v 04.12.2013)	+3.317,78 €
	-18.313,45 €
- AfA Kundenstock (Halbjahresabschreibung)	-2.333,33 €
	-20.646,78 €
Einkünfte aus Beteiligung Firma4 (= Tangente)	-1.171,69 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt BFG – [Kz 330]	-21.818,47 €

Dem Vorgehen der Betriebsprüfung im Zusammenhang mit den Betriebsausgaben, diese mangels ordnungsgemäßen Jahresabschlusses (Bilanz) nicht in Ansatz zu bringen, konnte der erkennende Senat nicht folgen.

## 2. Streitjahre 2006 und 2007

Für die Streitjahre 2006 und 2007 wurde - wie für das Jahr 2005 - weder eine Umsatz- noch eine Einkommensteuererklärung abgegeben, dazu kommt, dass für den Prüfungszeitraum 2006 und 2007 weder Aufzeichnungen bzw Belege noch eine Buchhaltung vorgelegt wurde. Im Hinblick darauf, dass der Bf seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen auch für die Jahre 2006 und 2007 nicht nachgekommen ist und aufgrund des Umstandes des vollständigen Nichtvorliegens von Aufzeichnungen und somit der Nichtoffenlegung der tatsächlichen Verhältnisse gemäß § 115 BAO, beruht die Befugnis zur Schätzung auf der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (VwGH vom 13.12.1985, 84/17/0034; VwGH vom 21.10.1986, 84/14/0102; VwGH vom 17.02.1988, 87/13/0116; VwGH vom 10.11.1989, 87/17/0128 oder VwGH vom 02.07.2002, 2002/14/0003).

Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2006 und 2007 war - unter Bedachtnahme auf das vollständige Nichtvorliegen von Aufzeichnungen in

diesem Prüfungszeitraum - nur in pauschaler Größenordnung möglich, indem als Schätzungsgrundlagen zunächst von den im Streitjahr 2005 erklärten Erlösen (20 %) der beiden Betriebe einschließlich eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 10 % ausgegangen wurde und diese auf ein Jahr hochgerechnet wurden. Die abziehbare Vorsteuer für die Jahre 2006 und 2007 wurde von der Betriebsprüfung im Schätzungswege mit 60 % der ermittelten Umsatzsteuer, diese mit 20 % der geschätzten Erlöse und die ertragsteuerlichen Gewinne aus Gewerbebetrieb mit 25 % der geschätzten Erlöse in Ansatz gebracht.

Wenn der Bf in seiner Beschwerde vorbringt, dass die Jahre 2006 und 2007 betreffenden Schätzungen nur auf Feststellungen beruhten, die von der Außenprüfung für den Zeitraum 2005 getroffen worden seien, wobei bei der Kalkulation der Umsätze jeweils ein Sicherheitszuschlag von 10 % Berücksichtigung gefunden habe und dass diese Vorgangsweise rechtswidrig sei, da selbst Sachverhaltsfeststellungen über erzielte, aber nicht erklärte Einkünfte eines Jahres nur zur Festsetzung eines Sicherheitszuschlages für dieses Jahr, nicht aber für ein nachfolgendes Jahr berechtigten, wird darauf verwiesen, dass für die Zeiträume 2006 und 2007 keine Schätzung mittels Sicherheitszuschlages, sondern eine Pauschalschätzung erfolgt ist: diese Globalschätzung erfolgte zwar auf Grundlage der für 2005 zur Verfügung gestellten Unterlagen (Erlöse), jedoch wurden im Rahmen einer Globalschätzung Pauschalgrößen für die Jahre 2006 und 2007 angesetzt und der Besteuerung zu Grunde gelegt. Diesbezüglich wird darauf hingewiesen, dass der Bf selbst in seinen im Zuge des Beschwerdeverfahrens nachgereichten Berechnungen der Erlöse und der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2006 und 2007 einen pauschalen Sicherheitszuschlages in Höhe von 10 % in Ansatz gebracht hat.

## 2.1. Umsatzsteuer für 2006

Bei der Hochrechnung der aus dem Vergleichszeitraum April bis Dezember 2005 herangezogenen Umsätze der Sauna ging die Betriebsprüfung irrtümlicherweise davon aus, dass dieser Zeitraum (04-12/2005) nur acht statt richtig neun Monate umfasst:

Betrieb: Name2		
erklärte Entgelte/Erlöse 20 %	42.456,79 €	
+ 10 % Sicherheitszuschlag lt Bp	4.245,68 €	
Entgelte/Erlöse 20 % lt Bp	46.702,47 €	04-12/2005 (= 9 Monate)
sohin monatlich lt Bp	5.837,81 €	$46.702,47 \text{ €} : 8 = 5.837,81 \text{ €}$
geschätzte Erlöse 2006 lt Bp	70.000 €	$5.837,71 \text{ €} \times 12 = 70.053,72 \text{ €}$

Daher beträgt der für die Sauna im Rahmen der Schätzung anzusetzende Monatsumsatz nicht (siehe Tabelle oben) 5.837,81 € (= 46.702,47 € : 8), sondern nur (siehe folgende

Tabelle) 5.189,16 € (= 46.702,47 € : 9) bzw der gesamte Jahresumsatz statt rund 118.000 € (70.000 € Sauna + 48.000 € Bar) richtig nur rund 110.000 € (62.000 € Sauna + 48.000 € Bar):

Erlöse Name2 lt Bp für 4-12/2005 (= 9 Monate)	46.702,47 €	
für 1 Monat: 46.702,47 € : 9 =	5.189,16 €	
für 12 Monate: 5.189,16 € x 12 =	62.269,92 €	
gerundet	62.000,00 €	62.000 €
Erlöse Name1 lt Bp		48.000 €
Erlöse 2006 lt BFG – [Kz 000] + [Kz 022]		110.000 €

Im Schreiben vom 04.12.2013 wies der Bf - mit Hinweis auf die übermittelte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2006 - daraufhin, dass aus dem Belegwesen für 2006 Betriebsausgaben in Höhen von 125.290,59 € ersichtlich seien und beantragte, die Vorsteuern (lt Belegwesen) für das Jahr 2006 in Höhe von 25.918,76 € festzusetzen:

Vorsteuer lt Belegwesen	23.191,71 €
+ Vorsteuer Kauf PKW VW Sharan Business TDI	+2.727,05 €
Vorsteuer lt Bf	25.918,76 €

Der Bf hat im Beschwerdeverfahren die Betriebsausgaben 2006 lt Belegwesen mit 125.290,59 € und die Vorsteuern 2006 lt Belegwesen mit 25.918,76 € beziffert, bezüglich der im Streitjahr 2006 erzielten Erlöse hat der Bf aber weiterhin keine Grundaufzeichnungen vorgelegt hat, sondern ist der Bf in seinen dem Bundesfinanzgericht übermittelten Berechnungen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2006 selbst von den von der Bp geschätzten und in weiterer Folge korrigierten Erlösen in Höhe von 110.000 € ausgegangen. Der bloße Antrag des Bf, lediglich die Betriebsausgaben und die Vorsteuer aufgrund des Belegwesens zu berücksichtigen, die Erlöse aber weiterhin unbelegt, in geschätzter Höhe in Ansatz zu bringen, reicht nicht aus, um die Schätzungsmethode der Betriebsprüfung zu widerlegen, nämlich die Vorsteuer mit 60 % der ermittelten Umsatzsteuer, diese mit 20 % der geschätzten Erlöse und die ertragsteuerlichen Gewinne aus Gewerbebetrieb mit 25 % der geschätzten Erlöse festzusetzen.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass im Zusammenhang mit dem ursprünglich nur als Kauf verbuchten VW Sharan Business TDI keine Privatentnahme erfolgt ist und somit kein Buchwertabgang in Höhe von 25.390 € in Ansatz zu bringen war, der Kauf des VW Sharan erst vier Monate nach dem in der Rechnung ausgewiesenen

Datum verbucht wurde, der Bf im Rahmen der Außenprüfung seine Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht unter anderem dahingehend verletzt hat, dass er nicht aufgeklärt hat, dass sowohl ein Kauf als auch ein Verkauf des in Rede stehenden Fahrzeuges stattgefunden, der Bf im Beschwerdeverfahren einen Vorsteuerbetrag - ohne eruieren zu können, woher dieser stamme - in Höhe von 17.043,20 € in Ansatz gebracht hat, der sich in weiterer Folge als Doppelbuchung herausgestellt hat, die Abschreibung für den Kundenstock der "Name1" in Höhe von 3.317,78 € vorgenommen hat, obwohl lediglich eine Halbjahresabschreibung in Höhe von 2.333,33 € anzusetzen war, gelangt der erkennende Senat zu der Auffassung, dass die für den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Bf nach Maßgabe der Abgabenvorschriften nicht vollständig und wahrheitsgemäß offen gelegt wurden, dadurch die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen ist und daher auch im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht die Bemessungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln sind.

Unter Berücksichtigung der oben wiedergegebenen Korrektur der hochgerechneten und für das Streitjahr 2006 geschätzten Erlöse in Höhe von 110.000 €, ergibt sich nach der Schätzungsmethode der Betriebsprüfung (VSt iHv 60 % der USt und diese iHv 20 % der Erlöse) die Vorsteuer für das Jahr 2006 in Höhe von 13.200 €:

Erlöse 2006 lt BFG	110.000 €
USt (= 20 % von 110.000 €)	22.000 €
Vorsteuer (= 60 % von 22.000 €) – [Kz 060]	13.200 €

Es bestehe aber auch die Möglichkeit eine Schätzung, ausgehend von den vom Bf im Beschwerdeverfahren bezifferten "Betriebsausgaben lt Belegwesen" vorzunehmen: Ginge man davon aus, dass sich die Betriebsausgaben im Jahr 2006 auf 125.290,59 € beliefen, wäre die Vorsteuer mit 20 % der Betriebsausgaben (20 % von 125.290,59 € = 25.058,12 €) in Höhe von 25.058,12 € zu schätzen. Würde angenommen werden, dass die Vorsteuer mit 60 % der Umsatzsteuer zu beziffern sei (25.058,12 € = 60 % von USt) dann ergebe sich für die Umsatzsteuer ein Betrag von 41.763,53 € (= 100 %). Da die Umsatzsteuer (41.763,53 €) 20 % der Erlöse betrage, wären die Erlöse (100 %) bei dieser Schätzungsmethode in Höhe von 208.817,65 € festzusetzen:

Betriebsausgaben laufend	125.290,59 €
VSt = 20 % der Betriebsausgaben (125.290,59 €) =	25.058,12 €
Vorsteuer	25.058,12 €
wenn die VSt (25.058,12 €) 60 % der USt ist, ist die USt 100 % =	41.763,53 €

wenn die USt (41.763,53 €) 20 % der Erlöse ist, sind die Erlöse 100 % =	208.817,65 €
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen	208.817,65 €

## 2.2. Einkommensteuer für 2006

Im Schreiben vom 04.12.2013 übermittelte der Bf die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2006 und wies darauf hin, dass aus dem Belegwesen für 2006 Betriebsausgaben in Höhe von 125.290,59 € ersichtlich seien und beantragte für das Jahr 2006, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer mit -25.767,64 € festzusetzen:

	Gesamt	Sauna	Name1
Einnahmen 2006 (inkl. Sicherheitszuschlag lt Bp)	110.000,00 €	62.000,00 €	48.000,00 €
Betriebsausgaben laufend	-125.290,59 €	-69.405,18 €	-55.885,41 €
AfA Mietrechte Sauna (30.833,33 € : 10 =)	-3.083,33 €	-3.083,30 €	0,00 €
AfA Kundenstock (BMGI 70.000 €, 15 J ND)	-4.666,67 €	0,00 €	-4.666,67 €
AfA Kfz s gebraucht Neuzugang 2006 (5 J)	-2.727,05 €	-1.363,52 €	-1.363,52 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb EU 2006 lt Bf	-25.767,64 €	-11.852,00 €	-13.915,60 €

Unter Berücksichtigung der oben wiedergegebenen Korrektur der hochgerechneten und für das Streitjahr 2006 geschätzten Erlöse in Höhe von 110.000 €, werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb - nach der Schätzungsmethode der Betriebsprüfung - in Höhe von 25 % der Erlöse (110.000 €), ds 27.500 € ermittelt; nach Berücksichtigung der Tangente in Höhe von -3.189,09 € sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 24.310,91 € festzusetzen:

25 % von 110.000 € (Erlöse lt Bp) =	27.500,00 €
Einkünfte aus Beteiligung Firma4	-3.189,09 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt BFG – [Kz 330]	24.310,91 €

Wie bereits oben unter Punkt 2.1. (Umsatzsteuer für 2006) ausgeführt besteht die Möglichkeit eine Schätzung, ausgehend von den Betriebsausgaben lt Bf vorzunehmen: Ginge man davon aus, dass sich die Betriebsausgaben im Jahr 2006 auf 125.290,59 € beliefen, wäre die Vorsteuer mit 20 % der Betriebsausgaben (20 % von 125.290,59 € = 25.058,12 €) in Höhe von 25.058,12 € zu schätzen. Würde angenommen werden, dass die Vorsteuer mit 60 % der Umsatzsteuer zu beziffern sei (25.058,12 € = 60 % von USt)

dann ergebe sich für die Umsatzsteuer ein Betrag von 41.763,53 € (= 100 %). Da die Umsatzsteuer (41.763,53 €) 20 % der Erlöse betrage, wären die Erlöse (100 %) bei dieser Schätzungsmethode in Höhe von 208.817,65 € festzusetzen:

Betriebsausgaben laufend	125.290,59 €
VSt = 20 % der Betriebsausgaben (125.290,59 €) =	25.058,12 €
Vorsteuer	25.058,12 €
wenn die VSt (25.058,12 €) 60 % der USt ist, ist die USt 100 % =	41.763,53 €
wenn die USt (41.763,53 €) 20 % der Erlöse ist, sind die Erlöse 100 % =	208.817,65 €
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen	208.817,65 €

Würden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 25 % der Erlöse (208.817,65 €) festgesetzt werden, ergäben sich - nach Berücksichtigung der Tangente in Höhe von -3.189,09 € - Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 49.015,32 €:

25 % von 208.817,65 € (geschätzte Erlöse lt BFG) =	52.204,41 €
Einkünfte aus Beteiligung Firma4	-3.189,09 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	49.015,32 €

### 2.3. Umsatzsteuer für 2007

Die Korrektur der Hochrechnung für die Erlöse der Sauna ist wie im Jahr 2006 auch im Streitjahr 2007 vorzunehmen und somit die Erlöse statt 70.000 € lediglich mit 62.000 € anzusetzen.

Im Hinblick darauf, dass der Betrieb der Name1 im Streitjahr 2007 bereits mit Ende März eingestellt wurde, sind die von der Betriebsprüfung geschätzten Erlöse nicht in Höhe von 48.000 €, sondern – wie bereits im Rahmen der Berufungsvorentscheidung – lediglich in Höhe von 12.000 € in Ansatz zu bringen. Die korrigierten, geschätzten Erlöse für das Jahr 2007 betragen daher 74.000 € (= 62.000 € + 12.000 €):

Erlöse Name2 lt Bp für 4-12/2005 (= 9 Monate)	46.702,47 €	
für 1 Monat: 46.702,47 € : 9 =	5.189,16 €	
für 12 Monate: 5.189,16 € x 12 =	62.269,92 €	
gerundet	62.000,00 €	62.000 €

Erlöse Name1 lt Bp für 9-12/2005 (= 4 Monate)	15.869,33 €	
für 1 Monat: 15.869,33 € : 4 =	3.967,33 €	
für 3 Monate: 3.967,33 € x 3 (1-3/2007) =	11.901,99 €	
gerundet	12.000,00 €	12.000 €
Erlöse 2007		74.000 €

Im Schreiben vom 04.12.2013 führte der Bf aus, dass die Schätzung der Vorsteuer für 2007 im Rahmen eines sogenannten inneren Betriebsvergleichs auf Basis der Vorjahreswerte (2006) erfolgen könne; unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Name1 im Jahr 2007 nur drei Monate (bis Ende März 2007) in Betrieb war, beantragte der Bf die Vorsteuer in Höhe von 11.395,96 € festzusetzen:

Vorsteuer gesamt laut Belegwesen 2006	25.918,76 €	
– Vorsteuer Pacht- und Mietrechte Sauna 2006	-6.166,67 €	
– Vorsteuer Kfz 2006	-2.727,05 €	
restliche laufende Vorsteuer 2006	17.025,04 €	
55,92 % - Vorsteuer laufend „Name2“ 2006	9.519,60 €	9.519,60 €
44,08 % - Vorsteuer Name1 2006 für 12 Monate	7.505,44 €	
Vorsteuer Name1 2006 für 3 Monate: 7.505,44 € : 4 =		1.876,36 €
Vorsteuer 2007 (analog laut Belegwesen Vorjahr) lt Bf		11.395,96 €

Unter Berücksichtigung der oben wiedergegebenen Korrektur der hochgerechneten und für das Streitjahr 2007 geschätzten Erlöse in Höhe von 74.000 €, ergibt sich nach der Schätzungsmethode der Betriebsprüfung (VSt iHv 60 % der USt und diese iHv 20 % der Erlöse) die Vorsteuer für das Jahr 2007 in Höhe von 8.880 €:

Erlöse 2007	74.000 €
USt (= 20 % von 74.000 €)	14.800 €
Vorsteuer (= 60 % von 14.800 €) – [Kz 060]	8.880 €

Im Schreiben vom 04.12.2013 wies der Bf darauf hin, dass eine Ermittlung der für das Jahr 2007 zu berücksichtigenden Betriebsausgaben anhand der Daten des bereits buchhalterisch erfassten Jahres 2006 im Rahmen eines sogenannten inneren Betriebsvergleichs wie folgt vorgenommen werden könne:

	Gesamt	Sauna (12 Monate)	Name1 (3 Monate)
Einnahmen inkl Sicherheitszuschlag (analog Bp)	74.000,00 €	62.000,00 €	12.000,00 €
– Betriebsausgaben laufend (analog zum Vorjahr)	-83.085,29 €	-69.405,18 €	-13.680,11 €
– Afa Mietrechte (30.833,33 € : 10 =)	-3.083,33 €	-3.083,30 €	0,00 €
– Afa Kundenstock (BMGI 70.000 €)	-4.666,67 €	0,00 €	-4.666,67 €
– Afa Kfz s	-2.727,05 €	-2.727,05 €	0,00 €
– Buchwertabgang Kundenstock	-60.666,67 €	0,00 €	-60.666,67 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb EU 2007	-80.229,02 €	-13.215,53 €	-67.013,45 €

Schätzung ausgehend von den Betriebsausgaben lt Bf:

Ginge man davon aus, dass sich die Betriebsausgaben im Jahr 2007 - wie vom Bf mittels inneren Betriebsvergleich berechnet - auf 83.085,29 € beliefen, wäre die Vorsteuer mit 20 % der Betriebsausgaben (20 % von 83.085,29 € = 16.617,06 €) in Höhe von 16.617,06 € zu schätzen. Würde angenommen werden, dass die Vorsteuer mit 60 % der Umsatzsteuer zu beziffern sei (16.617,06 € = 60 % von USt) dann ergebe sich für die Umsatzsteuer ein Betrag von 27.695,10 € (= 100 %). Da die Umsatzsteuer (27.695,10 €) 20 % der Erlöse betrage, wären die Erlöse (100 %) bei dieser Schätzungsmethode in Höhe von 138.475,50 € festzusetzen:

Betriebsausgaben laufend (analog zum Vorjahr) lt Bf	83.085,29 €
VSt = 20 % der Betriebsausgaben (83.085,29 €) =	16.617,06 €
Vorsteuer laut BFG	16.617,06 €
wenn die VSt (16.617,06 €) 60 % der USt ist, ist die USt 100 % =	27.695,10 €
wenn die USt (27.695,10 €) 20 % der Erlöse ist, sind die Erlöse 100 % =	138.475,50 €
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen	138.475,50 €

## 2.4. Einkommensteuer für 2007

Wie bereits oben ausgeführt wies der Bf im Schreiben vom 04.12.2013 darauf hin, dass eine Ermittlung der für das Jahr 2007 zu berücksichtigenden Betriebsausgaben anhand der Daten des bereits buchhalterisch erfassten Jahres 2006 im Rahmen eines sogenannten inneren Betriebsvergleichs wie folgt vorgenommen werden können:

	Gesamt	Sauna (12 Monate)	Name1 (3 Monate)
Einnahmen inkl Sicherheitszuschlag (analog Bp)	74.000,00 €	62.000,00 €	12.000,00 €
– Betriebsausgaben laufend (analog zum Vorjahr)	-83.085,29 €	-69.405,18 €	-13.680,11 €
– Afa Mietrechte (30.833,33 € : 10 =)	-3.083,33 €	-3.083,30 €	0,00 €
– Afa Kundenstock (BMGI 70.000 €)	-4.666,67 €	0,00 €	-4.666,67 €
– Afa Kfz s	-2.727,05 €	-2.727,05 €	0,00 €
– Buchwertabgang Kundenstock	-60.666,67 €	0,00 €	-60.666,67 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb EU 2007	-80.229,02 €	-13.215,53 €	-67.013,45 €

Im Hinblick darauf, dass der Betrieb der Name1 im Streitjahr 2007 bereits mit Ende März eingestellt wurde, wäre nur eine Halbjahresabschreibung des „Kundenstocks“ (2.333,33 €) vorzunehmen; nach Berücksichtigung der Tangente in Höhe von -2.548,19 € betragen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb -80.443,88 €:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt Bf	-80.229,02 €
+ AfA Kundenstock lt Bf (Jahresabschreibung)	+4.666,67 €
	-75.562,35 €
– AfA Kundenstock (Halbjahresabschreibung)	-2.333,33 €
	-77.895,69 €
Einkünfte aus Beteiligung Firma4 (= Tangente)	-2.548,19 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-80.443,88 €

Unter Berücksichtigung der oben unter Punkt 2.3 (Umsatzsteuer für 2007) wiedergegebenen Korrektur der hochgerechneten und für das Streitjahr 2007 geschätzten Erlöse in Höhe von 74.000 €, werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb - nach der Schätzungsmethode der Betriebsprüfung - in Höhe von 25 % der Erlöse (74.000 €), ds 18.500 € ermittelt; nach Berücksichtigung der Tangente in Höhe von -2.548,19 € sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 15.951,81 € festzusetzen:

25 % von 74.000 € (Erlöse lt Bp) =	18.500,00 €
Einkünfte aus Beteiligung Firma4	-2.548,19 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt BFG – [Kz 330]	15.951,81 €

Schätzung ausgehend von den Betriebsausgaben lt Bf:

Ginge man davon aus, dass sich die Betriebsausgaben im Jahr 2007 auf 83.085,29 € beliefen, wäre die Vorsteuer mit 20 % der Betriebsausgaben (20 % von 83.085,29 € = 16.617,06 €) in Höhe von 16.617,06 € zu schätzen. Würde angenommen werden, dass die Vorsteuer mit 60 % der Umsatzsteuer zu beziffern sei (16.617,06 € = 60 % von USt) dann ergebe sich für die Umsatzsteuer ein Betrag von 27.695,10 € (= 100 %). Da die Umsatzsteuer (27.695,10 €) 20 % der Erlöse betrage, wären die Erlöse (100 %) bei dieser Schätzungsmethode in Höhe von 138.475,50 € festzusetzen:

Betriebsausgaben laufend (analog zum Vorjahr)	83.085,29 €
VSt = 20 % der Betriebsausgaben (83.085,29 €) =	16.617,06 €
Vorsteuer	16.617,06 €
wenn die VSt (16.617,06 €) 60 % der USt ist, ist die USt 100 % =	27.695,10 €
wenn die USt (27.695,10 €) 20 % der Erlöse ist, sind die Erlöse 100 % =	138.475,50 €
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen	138.475,50 €

Würden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 25 % der Erlöse (138.475,50 €) festgesetzt, ergeben sich - nach Berücksichtigung der Tangente in Höhe von -2.548,19 € - Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 32.070,68 €:

25 % von 138.475,50 € (geschätzte Erlöse lt BFG) =	34.618,87 €
Einkünfte aus Beteiligung Firma4	-2.548,19 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	32.070,68 €

Der erkennende Senat gelangte zu der Auffassung, dass bezüglich der Streitjahre 2006 und 2007 - in denen im Rahmen der Außenprüfung keine Aufzeichnungen und Belege vorgelegt wurden - dem Vorbringen des Bf im Beschwerdeverfahren, bezüglich der Erlöse weiterhin die von der Betriebsprüfung geschätzten Größen in Ansatz zu belassen, die Betriebsausgaben und die Vorsteuern aber nunmehr in Höhe laut Belegwesen zu

berücksichtigen, nicht gefolgt werden kann. Im Hinblick darauf, dass der Bf auch im Beschwerdeverfahren in Verletzung seiner gemäß § 115 BAO bestehenden Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht bezüglich seiner erzielten Erlöse keine ausreichende Aufklärung gegeben hat, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind, werden die Betriebsausgaben und die Vorsteuern - wie die Erlöse - im Schätzungswege ermittelt.

Bezüglich der beiden oben rechnerisch dargestellten Schätzungsmethoden - die eine, die von der Außenprüfung angewendet wurde, wonach die Vorsteuern mit 60 % der ermittelten Umsatzsteuer, diese mit 20 % der geschätzten Erlöse und die ertragsteuerlichen Gewinne aus Gewerbebetrieb mit 25 % der geschätzten Erlöse festzusetzen seien, und die zweite, bei der von den erklärten Betriebsausgaben ausgehend, zunächst die Vorsteuern, davon die Umsatzsteuer und in weiterer Folge die Erlöse ermittelt wurden - erachtet es der erkennende Senat als angemessen, im gegenständlichen Beschwerdefall jene Schätzungsweise anzuwenden, mit der bereits im Rahmen der Außenprüfung die Erlöse, die Vorsteuer und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermittelt wurden und die auch vom Bf in den im Beschwerdeverfahren angestellten Berechnungen der Erlöse angewendet und gegen die vom Bf nichts vorgebracht wurde.

In den Streitjahren 2005 bis 2007 ist somit der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen in Höhe von 77.873,70 € (2005), 110.000 € (2006) bzw 74.000 € (2007) festzusetzen; die Vorsteuern werden in Höhe von 23.937,74 € (2005), 13.200 € (2006) bzw 8.880 € (2007) und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -21.818,47 € (2005), 24.310,91 € (2006) bzw 15.951,81 € (2007) festgesetzt:

	Umsatzsteuer		Einkommensteuer
	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen	Vorsteuern	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
	[Kz 000] + [Kz 022]	[Kz 060]	[Kz 330]
2005	77.873,70 €	23.937,74 €	-21.818,47 €
2006	110.000,00 €	13.200,00 €	24.310,91 €
2007	74.000,00 €	8.880,00 €	15.951,81 €

Jeder Schätzung ist eine Ungenauigkeit immanent (VwGH vom 15.05.1997, 95/16/0144; VwGH vom 23.04.1998, 97/15/0076; VwGH vom 28.11.1998, 95/16/0222; VwGH vom

09.12.2004, 2000/14/0166; VwGH vom 23.02.2012, 2009/17/0127). Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, und zwar so, dass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um auf diese Weise den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen (VwGH vom 07.02.2002, 2002/14/0003; VwGH vom 08.09.2009, 2009/17/0119; VwGH vom 22.03.2010, 2007/15/0165; VwGH vom 29.04.2010, 2008/15/0122).

Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH vom 30.09.1998, 97/13/0033; VwGH vom 19.03.2002, 98/14/0026; VwGH vom 27.08.2002, 96/14/0111; VwGH vom 08.09.2009, 2009/17/0119 bis 0122).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 6 Berechnungsblätter

#### 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.

Zur gegenständlichen Rechtsfrage, ob eine unvollständige Belegsammlung und teilweise fehlende Tageslosungsaufzeichnungen bei der Ermittlung der Erlöse sowie die sachliche Unrichtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen trotz belegter Betriebsausgaben eine Berechtigung zur Schätzung der belegten Vorsteuer und der Einkünfte aus Gewerbebetrieb begründen, liegt keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor.

Da die Voraussetzungen des Art 133 Abs 4 B-VG erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision zulässig.

Wien, am 27. September 2017