

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin MMag. Dr. Ingrid Fehrer in der Beschwerdesache **VornameBf. NachnameBf.**, StraßeX, OrtX, vertreten durch SSP BeratungsGmbH, Edthof 11 b, 4645 Grünau im Almtal, über die Beschwerde vom 07.09.2012 gegen die zu StNr. xxxx ergangenen Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 23.08.2012, betreffend

- Umsatzsteuer 2009 und
- Umsatzsteuer 2010

zu Recht erkannt:

- Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2009 wird als unbegründet abgewiesen.
- Der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2010 wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 10.01.2013 teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

# Entscheidungsgründe

## *I. Verfahrensablauf*

### **Außenprüfung**

Im Zuge einer die Jahre 2009 bis 2011 umfassenden Außenprüfung stellte die Prüferin Folgendes fest:

*Allgemeines:*

**1.** Der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz: Bf.) betreibe seit Februar 2009 eine Schwarzdeckerei mit Handel. Der Gewinn sei im Jahr 2009 nach § 4 (3) EStG und ab 2010 nach § 4 (1) EStG ermittelt worden. Dabei habe sich kein Übergangsverlust oder -gewinn ergeben. Die Bilanzierung sei derart erfolgt, dass während des Jahres nach dem Zu- und Abflussprinzip verbucht worden sei und die Forderungen und Verbindlichkeiten zum 31.12. eingebucht worden seien. Diese "jährliche" Abstimmung sei jedoch nicht lückenlos erfolgt, sodass diverse Rechnungen im Folgejahr als Aufwand berücksichtigt worden seien, ohne dass die Verbindlichkeit zum 31.12. des Vorjahres aufgeschienen wären. Der Bf. sei umsatzsteuerlich Ist-Besteuerer.

*Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung und Aufzeichnungen:*

**2.** Die Aufzeichnungen 2009 und die Buchhaltung 2010 - 2011 seien nicht ordnungsgemäß gemäß § 131 BAO gewesen. Sie hätten daher nicht die Vermutung der sachlichen Richtigkeit gemäß § 163 BAO, da diese materiellrechtlich den Anforderungen nicht entsprechen würden und mangelhaft seien.

*Festgestellte Mängel:*

**3.** Nicht verbuchte Erlöse (über Internetplattform "InternetplattformAB"):

OrtA	NameA	110 m2 Dach	bis 20.7.2010	1.700,00
------	-------	-------------	---------------	----------

**4.** Bewertung in "InternetplattformAB" vorhanden; Erlöse dazu nicht gefunden:

OrtB/B	NameB	Dachumdeckung	28.09.2009	22.000,00
OrtC/C	NameC	Dachdeckerarb.	25.06.2010	1.900,00
OrtD/D	NameD	Dachdeckerarb.	08.08.2010	1.000,00

**5.** Der Bf. habe glaubhaft machen können, dass es sich bei dem Auftrag in OrtB um die AR 2009/023 iHv 12.000 € (brutto) an AuftraggeberinA handle. Die Rechnungssumme sei allerdings nicht nachvollziehbar (behauptet werde, dass Teilleistungen in den Folgejahren ausgeführt worden seien), sodass anzunehmen sei, dass die Differenz (10.000 €) ohne Rechnung bezahlt worden sei. Angemerkt werde, dass rd. 280 m<sup>2</sup> Dachumdeckung ausgeschrieben worden sei und im Wareneinkauf auch Ziegel für ca. 275 m<sup>2</sup> enthalten seien, sodass davon ausgegangen werde, dass genau dieser Auftrag bereits zur Gänze 2009 erfüllt worden sei.

**6.** Aufgrund des Sachverhaltes sei von AuftraggeberinA eine schriftliche Auskunft eingeholt worden. Diese habe den Rechnungsbetrag über 12.000 € bestätigt. Zu einer Preisreduktion sei es deshalb gekommen, weil der Dachstuhl nicht erneuert habe werden müssen, sie einen Teil des Altmaterials selbst entsorgt habe und der Bf. an keine Zeitvorgaben gebunden gewesen sei. Gearbeitet hätten durchschnittlich drei Personen, sie selbst sei Großteils nicht anwesend gewesen. Als Schriftverkehr hätte es nur eine Mailnachricht über "InternetplattformAB" gegeben.

**7.** Die Prüferin entgegnete hiezu, dass in der Ausschreibung eine Dachstuhlerneuerung nicht angeführt gewesen sei. Lediglich Ortgangsparren und Schalungen seien auszutauschen gewesen. Ein genaues Angebot liege nicht vor, eine Kalkulation firmenseitig ebenfalls nicht. Auf der Rechnung seien die tatsächlich durchgeföhrten Arbeiten nicht angeführt worden, die Leistung sei lediglich mit "Pauschalpreis für 250 qm Dachsanierung" beschrieben worden. Auch die Entsorgung des Altmaterials sei in der Ausschreibung nicht angeführt und könne nicht zu dieser enormen Preisreduktion führen. Dass es sich bei den 22.000 € um den Preis für die Dachsanierung des Hauses und der beiden Nebengebäude handeln solle, sei nicht nachvollziehbar. In der Ausschreibung sei jedenfalls nur die Dachsanierung des Haupthauses angeführt, die Fotos darin würden ebenfalls nur das Haupthaus und eine Skizze des Daches des Haupthauses zeigen.

**8.** Da ein Forum wie "InternetplattformAB" für Hausbauer zum Vergleich der Leistungen einlade, sei es eher unwahrscheinlich, einen Preis im Angebot anzuführen, der - würde man der Argumentation folgen - weitaus überhöht sei. Die Finanzbehörde gehe daher weiters davon aus, dass ein Betrag von 10.000 € ohne Rechnung bezahlt worden sei und die Angaben zu dem Auftrag nur Schutzbehauptungen darstellen würden. Weiters sei im Herbst 2009 nur ein Dienstnehmer beschäftigt gewesen, sodass ohne Fremdleistungen (kein entsprechender Aufwand zuordenbar) zumindest eine Person unangemeldet auf dieser Baustelle gearbeitet haben muss.

**9.** Nicht verbuchte Aufwendungen:

Hiezu führte die Prüferin folgende Rechnungen der Firma DachdeckerbetriebXY GmbH an: ReNr. 252 vom 07.05.2010 iHv 482,93 (brutto), ReNr. 253 vom 10.05.2010 iHv 263,64 (brutto) und ReNr. 505 vom 03.08.2010 iHv 6.746,77 (brutto); ergibt insgesamt einen Betrag von 7.493,34 €.

Die ReNr. 505 betreffe laut Rechnung den Leistungszeitraum 29.7.-3.8.2010, BV ZZ. Die AR dazu habe das Datum 20.07.2010, der Bankeingang 23.7.2010. Für die Finanzverwaltung sei die zeitliche Gestaltung des Auftrages nicht schlüssig (Vollzahlung vor Aufführung). Die Kundin ZZ habe nicht ausfindig gemacht werden können.

**10. Fehlende Rechnungen:**

Die Rechnungen Nr. 10/2010 und 7/2011 würden fehlen.

**11. Nicht verbuchte Rechnungen trotz Buchführung:**

Die Rechnung FirmaKK (8.704 €; ReNr. 16/2009) sei nicht verbucht und einzelwertberichtigt (Einbringungsmaßnahmen ab 2010) worden.

**12. Doppelt erfasster Erlös:**

Die Ausgangsrechnung Nr. 2011/09 sei zum Teil doppelt erfasst worden, sowohl die AR über brutto 12.204 € als auch die Bankeinzahlung von 10.000 €.

**13. Verbuchter Aufwand ohne Erlöse:**

Die Eingangsrechnungen der Firma DachdeckerbetriebXY GmbH vom 18.10.2010, über 3.070,43 € sowie vom 17.08.2010 über 4.401,58 € seien beide als Aufwand verbucht worden (Bauvorhaben „LL Solaranlage“), die dazugehörigen Erlöse aber nicht. Laut Auskunft des Bf. betreffe dieser Einkauf den Schwager seines Mitarbeiters, SS, dieser hätte den Aufwand abarbeiten sollen, habe dies jedoch nicht getan. Das Dienstverhältnis sei per 30.9.2010 beendet worden.

**14. Zu folgender Eingangsrechnung konnte durch den Bf. keine Zuordnung zu einer Baustelle getroffen werden:**

Rechnung der Firma DachdeckerbetriebXY GmbH vom 04.01.2011 über 13.002,51 €. Diese Rechnung betreffe den Leistungszeitraum 08-10/2010 und sei im Jahr 2011 als Aufwand verbucht worden.

**15. Nicht zeitfolgerichtig verbuchter Aufwand:**

Hiezu führte die Prüferin beispielsweise drei konkrete Rechnungen aus dem Jahr 2010 an, welche im Jahr 2011 als Aufwand verbucht worden seien.

**16. Die zu den Bauvorhaben HH und PP von der Firma DachdeckerbetriebXY GmbH gelegten Rechnungen vom 30.11.2011 und vom 15.09.2011 seien nicht als Verbindlichkeiten eingebucht worden (Rechnung abgelegt/ Verbuchung 2011 nicht gefunden).**

**17. Nicht geklärte Lebenshaltungskosten (Unterdeckung):**

In den Jahren 2009 (-1.503,89 €) und 2010 (-74.651,19 €) habe es eine Unterdeckung bei den Lebenshaltungskosten gegeben.

**Zuschätzung:**

**18.** Aufgrund der materiell nicht ordnungsgemäßen Aufzeichnungen bzw Buchhaltung und der vorliegenden Vermögensunterdeckung sei davon auszugehen, dass die erklärten Umsätze nicht mit den tatsächlich erzielten übereinstimmen. Die Bemessungsgrundlagen seien daher im Schätzungswege (§ 184 BAO) zu ermitteln, da die tatsächlichen nicht bekannt seien. Im Zuge der Schätzung werde als Ergebnis jenes Einkommen angesetzt, welches zuvor als nicht selbständiger Dienstnehmer erzielt worden sei (2010: 19.300 €). Für das Jahr 2009 sei lediglich die Zurechnung des Umsatzes "InternetplattformAB" von 10.000 € brutto erfolgt, da es sich dabei um das Jahr der Betriebseröffnung gehandelt habe und somit von einem geringerem Ergebnis ausgegangen werden könne. Der Bf. habe erklärt, dass die Lebenshaltungskosten von der Lebensgefährtin bestritten worden seien. Daher seien die Lebenshaltungskosten als Sicherheitszuschlag anzusetzen.

**19.** Insgesamt ergebe sich für das Jahr 2010 eine Zuschätzung in Höhe von 94.000 € (netto: 78.333,33 €). Dieser Betrag setze sich aus der Zuschätzung aus dem Ergebnis der Vermögensdeckungsrechnung in Höhe des Fehlbetrages von rund 74.700 € und dem Sicherheitszuschlag betreffend Lebenshaltungskosten in Höhe von 19.300 € zusammen.

### **Bescheide vom 23.08.2012**

**20.** Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüferin, nahm die Verfahren wieder auf und erließ neue Sachbescheide.

### **Berufung vom 07.09.2012**

**21.** Gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2011 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 wurde Berufung erhoben. Begründend führte der Bf. Folgendes aus:

**22.** „1. Bauvorhaben AuftraggeberinA (Beilagen 1-14): wie Sie aus beiliegender Mail-Kopie ersehen können, war schon immer beabsichtigt, den „InternetplattformAB“-Auftrag, vergeben durch Frau AuftraggeberinA, in mehreren Etappen durchzuführen (beiliegend die einzelnen Baufortschritte der Jahre 2009 - 2011 sowie ein Zeitungsbericht aus dem Jahr 2009); dass sich der ursprüngliche Auftragsgegenstand geändert hat, liegt wohl in der Natur der Sache, die Auftraggeberin war bzw. ist mit der Arbeit meines Klienten zufrieden; von einer Schutzbehauptung seitens der Auftraggeberin auszugehen ist daher mehr als fraglich; sie wäre auch jederzeit bereit gewesen, dies persönlich darzulegen. Die Auftraggeberin verwehrt sich auch - wie auch mein Klient - dass Schwarzzahlungen geleistet wurden.

**23.** „InternetplattformAB“-Ermittlungen: wie ich bereits in meinem Mail vom 04.06.2012 mitgeteilt habe, kam nur der NameA.-Auftrag in Höhe von € 1.700,00

*zustande; trotzdem wurden die Nicht-Zustande-Kommenden Aufträge nicht aus dem Schlussbesprechungsprotokoll genommen.*

**24.** *3. Kundin ZZ (Beilage 15): wie ich bereits der Betriebsprüferin am 12.07.2012 per Mail mitgeteilt habe, gibt es Frau ZZ schon, sie ist die Tochter des Bürgermeisters von OrtD. Sie heißt jetzt EE, wohnhaft in 1030 Wien, StraßeUU; in StraßeTT, OrtD hat sie ihr Wochenendhaus; auch sie ist jederzeit bereit Auskunft zu geben.*

**25.** *4. Rechnung FirmaKK & VertriebsGmbH (Beilage 16), ausgestellt 06. 08. 2009: in diesem Jahr war mein Klient noch § 4 (3) EStG-Ermittler; daher wurde diese Rechnung auch nicht eingebucht; 2010 bzw. 2011 wurde meinem Klienten seitens seines Rechtanwaltes, Herrn Dr. Ra, mitgeteilt, dass die FirmaKK & VertriebsGmbH in Konkurs und auch keine Quote zu erwarten sei (habe ich ebenfalls der Betriebsprüferin am 04.06.2012 per Mail mitgeteilt).*

**26.** *5. „verbuchter Aufwand ohne Erlös: diese Vereinbarung ist bzw. war sicherlich fragwürdig; laut Auskunft meines Klienten wird diese jedoch im Jahr 2012 bzw. 2013 nachgeholt.*

**27.** *6. Rechnung DachdeckerbetriebXY: netto € 13.002,51: gegenteilig zum Mail vom 04.06.2012 ist hier der Sachverhalt folgender: die Familie vom Schwiegersohn meines Klienten hat mit meinem Klienten einen Pauschalpreis für die Dachsanierung vereinbart; schlussendlich hat mein Klient draufgezahlt, da die Materialkosten erheblich höher waren als von ihm angenommen (er hat praktisch fast nur die Materialkosten hereinbekommen).*

**28.** *7. Nicht erklärte Lebenserhaltungskosten (Beilage 17): wie ich bereits bei meinem Mail vom 17.06.2012 darauf hingewiesen habe, wurden die Lebenserhaltungskosten von seiner Lebensgefährtin, die ein monatliches Nettoeinkommen von € 2.800,00 - € 3.800,00 hat, bestritten, daher kann im Zusammenhang mit den Lebenserhaltungskosten nicht von einer Vermögensunterdeckung gesprochen werden.*

**29.** *8. Im Schlussbesprechungsprotokoll wird geschrieben, dass als Ergebnis jenes Einkommen angesetzt wird, welches zuvor als nicht selbständiger Dienstnehmer erzielt wurde; mein Klient hat als Dienstnehmer - umgelegt auf das Jahr 2008 - ein Nettoeinkommen in Höhe von € 14.300,29 erhalten. Wenn diese Meinung seine Richtigkeit hätte, warum werden dann bei Jungunternehmer so viele Konkurse abgehandelt? Gerade in den Anfangsjahren geht es meistens nicht ohne Kredite; bis man richtig in den Markt eindringen kann vergehen meistens Jahre.*

**30.** *Der zeitfolgerichtige Aufwand war nicht vorhanden, da mein Klient bereits massive Schulden hatte und seine Bank die Zahlungen nicht durchführte. Durch diese Nichtdurchführung hat mein Klient leider den einen oder anderen Aufwand verschlampft (...)*

**31.** *Die Fa. DachdeckerbetriebXY GmbH gewährt meinem Klienten sehr lange Zahlungsziele, daher kommt es immer wieder vor, dass die Kundenzahlungen vor dem Materialbezugsrechnung eingehen bzw. bezahlt werden. Zum Materialbezug über die Fa*

*DachdeckerbetriebXY GmbH ist folgendes zu sagen: da mein Klient keine Maschinen für die Fertigung der notwendigen Dachutensilien hat, hat er mit der Fa DachdeckerbetriebXY GmbH folgende Vereinbarung getroffen: für die Maschinenbereitstellung zahlt mein Klient einen erhöhten Materialbezug, daher kann er seine Kundenangebote nur über seine Arbeitsleistung gestalten. Wir haben dies auch mit der Betriebsprüferin mündlich besprochen; bei meinem Klienten ist leider vieles falsch gelaufen, er hat bereits ordentlich „Federn“ fallen lassen müssen.“*

## **Stellungnahme der Prüferin vom 13.09.2012**

**32.** Grundlage für die Zuschätzung bzw. den Sicherheitszuschlag habe eine Vermögensdeckungsrechnung gebildet, wobei es in den Jahren 2009 und 2010 zu einer Unterdeckung gekommen sei. Die Berechnung sei von Seite der steuerlichen Vertretung nicht widerlegt worden. Für die Jahre 2009 und 2010 seien auch ertragsteuerliche Änderungen durch die Zuschätzung bzw. den Sicherheitszuschlag vorgenommen worden, welche aber nicht bekämpft worden seien. Die Argumente der steuerlichen Vertretung seien insofern berücksichtigt worden, dass die Umsatzerhöhung 2009 verringert worden sei (Jahr der Betriebseröffnung) und die weiteren Zuschätzungen zum Teil als Sicherheitszuschlag gewertet worden seien.

**33.** Zu 1): Es stehe außer Zweifel, dass die Sanierung AuftraggeberinA über einen längeren Zeitraum durchgeführt worden sei. Laut den vorliegenden Unterlagen betreffe der erste „InternetplattformAB-Auftrag“ jedoch nur das Hauptgebäude.

**34.** Zu 2): Der Bf. habe zugegeben, dass der Auftrag NameA. ausgeführt und bisher nicht versteuert worden sei. Die zwei weiteren Aufträge würden unter „InternetplattformAB“ als vom Bf. ausgeführte Projekte aufscheinen, sodass angenommen werden dürfe, dass diese auch vom Bf. ausgeführt worden seien. Wenn nicht, bestehe dennoch weiterhin eine enorme Unterdeckung 2010, welche die Zuschätzung begründen würde.

**35.** Zu 3): Betreffend die Kundin ZZ sei im angeführten Mail nur mitgeteilt worden, dass diese die Tochter des Bürgermeisters von OrtD sei. Weder Adresse noch der genaue Name seien bekanntgegeben worden. Bei diesem Auftrag sei der Wareneinkauf nicht verbucht worden (6.746,77 brutto), die Ausgangsrechnung sei wiederum vor Leistung zur Gänze erfasst worden. Dieses Geschäft habe im Jahr 2010, dem Jahr mit einer hohen Unterdeckung, stattgefunden.

**36.** Zu 4): Diese Rechnung hätte jedenfalls bei Umstellung der Gewinnermittlung von § 4 (3) EStG auf § 4 (1) EStG erfasst und gegebenenfalls berichtigt gehört. Der Konkurs sei erst im Juni 2010 mangels Vermögens nicht eröffnet worden. Laut Schreiben des Rechtsanwaltes dürfte dieser Sachverhalt erst Ende 2011 bekannt geworden sein.

**37.** Zu 5): Eine derartige buchhalterische oder steuerliche Gestaltungsmöglichkeit sei der Prüferin nicht bekannt.

**38.** Zu 6): Auch aus diesen Ausführungen könne die Prüferin keine Zuordnung zu einer Baustelle treffen.

**39.** Zu 7): Selbst wenn die Lebensgefährtin über ein entsprechendes Einkommen verfügt habe, sei durch die alleinige Vorlage des Lohnzettels nicht belegt, dass diese die Lebenshaltungskosten 2009 und 2010 zur Gänze getragen habe. Jedenfalls ergebe sich für 2010 eine Unterdeckung von rd. 75.000, welche nicht aufgeklärt habe werden können.

**40.** Zu 8): Es widerspreche nicht den Erfahrungen des Lebens, dass man, verändere man seine berufliche Laufbahn, zumindest gleichviel verdienen möchte, wenn nicht besser. Daher sei das bisherige Einkommen als Bezugspunkt herangezogen worden. Der Bezug sei derart berechnet worden, dass das Nettoeinkommen zuzüglich der steuerfreien Bestandteile ermittelt und auf ein Jahresgehalt hochgerechnet worden sei. Im Anfangsjahr sei ein niedrigeres Einkommen angenommen worden. Aufwendungen, welche einen hohen Anfangsaufwand verursacht hätten, seien nicht vorgefunden worden (etwa Werbung, Investitionen, etc.). Die Aussage zum nicht vorhandenen zeitfolgerichtigen Aufwand bzw. verschlammten Aufwand bestätige, dass die Aufzeichnungen bzw. Buchhaltung nicht ordnungsgemäß seien.

### **Gegenäußerung des Bf. vom 05.11.2012**

**41.** „Grundsätzlich muss einmal gesagt werden, dass die Betriebsprüferin zu keinem von uns eingebrachten Einwand bzgl. ihrer Meinung der Vermögensunterdeckung eingegangen ist. Wir haben auch mehrmals mündlich darauf hingewiesen, dass die Vermögensunterdeckungsrechnung in sich nicht stimmen kann; nachstehend einige Beispiele:

- Unterhaltszahlungen wurden ebenfalls vorn betrieblichen Konto bedient, werden aber trotzdem nochmals extra angesetzt;
- Die Sonst. Forderungen (= USt 11+12/ 10) werden 2 x erfasst;

Ich möchte auch zu den einzelnen Stellungnahmen der BP Stellung nehmen:

**42.** 1. Ich möchte nochmals darauf hinweisen, dass die Auftraggeberin jederzeit bereit ist, mittels eidesstaatlicher Erklärung oder persönlich darzulegen, dass der Auftrag in Höhe von € 22.000,00 das gesamte Objekt betrifft und nicht nur das Hauptgebäude, wie im ursprünglichen angenommenen „InternetplattformAB“-Auftrag. Beiliegend (Beilage 1) finden Sie ein Mail seitens der Auftraggeberin (wurde ebenfalls der BP vorgelegt), woraus das eben gesagte hervorgeht. Sie verwehrt sich weiters, von Schutzbehauptungen bzw. Schwarzzahlungen auszugehen.

**43.** 2. Die zwei weiteren Aufträge wurden nicht ausgeführt!

**44.** 3. Auch die Kundin ZZ ist jederzeit bereit zu bezeugen, dass die gesamte Ausgangsrechnung vor Ausführung bezahlt wurde. Wie ich bereits in meiner Berufung

dargelegt habe, hat mein Klient sehr lange Zahlungsziele gegenüber seinem Lieferanten, der Firma DachdeckerbetriebXY GmbH.

**45.** 4. Der Sachverhalt der Nichtbezahlung war schon im Jahr 2010 bekannt; jedoch haben mein Klient bzw. sein RA die damals ergangenen Mails nicht mehr.

**46.** 5. Wie ich bereits in meiner Berufung hingewiesen habe, ist diese Vereinbarung mehr als fragwürdig.

**47.** 6. Leicht verwundert über die Stellungnahme seitens der BP zu Punkt 6 möchte ich nachfolgend näher darauf eingehen: die BP hat von der Fa DachdeckerbetriebXY GmbH sämtliche Rechnungen betreffend Herrn NachnameBf. angefordert. Wie Sie aus beiliegenden Kopien der Rechnungen ersehen können, kann sehr wohl eine Zuordnung zu der Baustelle getroffen werden (Beilage 2 + 3).

**48.** 7. Die Lebensgefährtin von meinem Klienten ist ebenfalls jederzeit bereit zu bestätigen, dass sie sämtliche Lebenserhaltungskosten trug. Beim Bericht zum Ergebnis der Außenprüfung schreibt die BP unter Punkt 3) Sicherheitszuschlag, dass ausreichendes Vermögen vorhanden sei und daher nur Teile der Zuschätzung als Sicherheitszuschlag anzusetzen sind; bei der Stellungnahme nunmehr, dass Lohnzetteln alleine nicht reichen; Widerspruch in sich! Wie hängt die von der BP festgesetzte Unterdeckung in Höhe von € 75.000,00 mit den Lebenserhaltungskosten, erbracht durch die Lebensgefährtin, zusammen?

**49.** 8. Der Wunschgedanke, mehr zu verdienen als ein Dienstnehmer, wird sehr oft nicht sofort erfüllt. Es braucht seine Zeit, bis man in den Markt eindringen kann. Auch ich habe in den Anfangsjahren meiner Selbständigkeit bei weitem nicht das verdient, was ich als Nichtselbständiger hatte. Durch die massive globale Zuschätzung (die Begründung seitens der BP ist nach wie vor mehr als fragwürdig) darf kein zusätzlicher Sicherheitszuschlag angesetzt werden (siehe Kommentar zur BAO, § 184 Tz 18, Ritz).

**50.** Dass die Aufzeichnungen bzw. die Buchhaltungen nicht ordnungsgemäß sind, wird gar nicht bestritten, jedoch die Beweiswürdigung der massiven Zuschätzung.“

## **Stellungnahme der Prüferin zur Gegenäußerung vom 12.11.2012**

**51.** Im Zuge der Prüfung seien sämtliche Einwendungen gewürdigt worden. So seien für die Vermögensdeckungsrechnung die Verkäufe der Aktien angesetzt und das Privatkonto berücksichtigt worden.

**52.** Die Einkünfte der Lebensgefährtin seien nicht berücksichtigt worden, da der Nachweis über die Tragung sämtlicher Ausgaben nicht erbracht worden sei. Auch die Verlustabdeckung 2010 sei nicht durch diese behauptet bzw. nachgewiesen worden. Ein Großteil des Einkommens der Lebensgefährtin falle zudem auf Reisekosten. Diesen – zumeist Kilometergelder - stünden entsprechende Ausgaben gegenüber. Darüber hinaus seien eventuell zu tragende Ausgaben bzw. Verpflichtungen unbekannt, welche für eine

Berechnung einzubeziehen seien. Zudem seien die geschätzten Lebenshaltungskosten als Sicherheitszuschlag berücksichtigt worden, nicht als Zuschätzung.

**53.** Zu den behaupteten Fehlern der Vermögensdeckungsrechnung werde ausgeführt, dass die Gewinnermittlung im Jahr 2009 nach § 4 (3) EStG und ab dem Jahr 2010 nach § 4 (1) EStG erfolgt sei. Für die Vermögensdeckungsrechnung sei die Gewinnermittlung 2010 auf § 4 (3) EStG umgerechnet worden, da keine Privatentnahmen und -einlagen gebucht worden seien, sondern es seien Einnahmen und Ausgaben gebucht und nur die Stände der Forderungen und Verbindlichkeiten zum 31.12. in die Bilanz (unvollständig) aufgenommen worden. Richtig sei, dass die Differenzen der Kontostände des Firmenkontos in die Berechnung aufgenommen worden seien. Private Ausgaben, wie Zahlungen an die Kinder, seien daher extra zu erfassen, da bei Nichtzahlung der Kontostand entsprechend höher gewesen wäre. Die Doppelerfassung ergebe eine Änderung der Berechnung iHv. 955,92 €.

**54.** Zu 1) Grundaufzeichnungen seien nicht vorgelegt worden bzw. seien nicht vorhanden. Eine Mailnachricht zur Kontaktaufnahme sei nicht vorgelegt worden.

**55.** 2) Warum „InternetplattformAB-Aufträge“ im Internet bewertet werden, welche nicht ausgeführt worden sein sollen, entbehre einer gewissen Logik („NameC“ über 1.900 €; „NameD“ über 1.000 €).

**56.** 3) Der Sachverhalt ZZ sei betragsmäßig nicht in die Zuschätzung eingeflossen. Ein langes Zahlungsziel habe aber nichts mit einem Leistungszeitraum zu tun, welcher zT auf den Rechnungen DachdeckerbetriebXY angeführt sei.

**57.** 4) Die Mails betreffend Nichtzahlung würden gegebenenfalls Grundaufzeichnungen darstellen, welche vernichtet worden seien.

5) -

**58.** 6) Die Verwunderung sei nicht nachvollziehbar, zumal die Rechnung laut Buchhaltung anders ausgesehen habe. Laut vorliegendem Original befindet sich weder auf Seite eins noch auf Seite drei ein Zusatz „BV MM und BV NN“. Auch sei der Firmenschriftzug geändert (andere Schriftart) worden. Weitere Rechnungsdetails seien ident. Es sei daher davon auszugehen, dass diese Rechnung, mit oder ohne Hilfe der Firma DachdeckerbetriebXY, verändert oder nochmals geändert ausgedruckt worden sei. Diese Vorgangsweise lasse auch an der Glaubwürdigkeit der anderen behaupteten Sachverhalte und Angaben zweifeln. Waren Grundaufzeichnungen, wie zB Lieferscheine vorgelegt worden, hätte bereits im Zuge der Prüfung eine Zuordnung vorgenommen werden können. Aber auch auf der Rechnung sei kein Bezug zu solchen Grundaufzeichnungen angeführt, sodass die behauptete Zuordnung für die Betriebsprüferin nicht glaubhaft sei.

**59.** 7) Berechnet sei im Zuge der Prüfung worden, welche Geldmittel zur Verfügung gestanden seien, welche Aufwendungen zu tätigen waren und welche Summe sich daraus ergebe. Und so ergebe sich für das Jahr 2010, dass rund 74.000 € Ausgaben getätigt worden seien, ohne dass die dafür notwendigen Mittel zur Verfügung

gestanden seien. Darin seien jedoch nicht die Ausgaben für die Lebenshaltung enthalten. Mit dem Sicherheitszuschlag sei der Aussage, die Lebensgefährtin trage die Lebenshaltungskosten, Rechnung getragen worden, da dies möglich sei, aber nicht zwangsweise sein müsse. Daher sei die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in dieser Höhe erfolgt, nicht jedoch eine Zuschätzung.

### **Gegenäußerung des Bf. vom 03.12.2012**

**60.** „Beiliegend finden Sie die eidestaatliche Erklärung der Lebensgefährtin meines Klienten, woraus hervorgeht, dass sie sämtliche Lebenserhaltungskosten für die Jahre 2009-2011 bestritten hat.

*Ich möchte auch zu den einzelnen Stellungnahmen der BP Stellung nehmen:*

**61.** 1. Die Aussage „Eine Mailnachricht zur Kontaktaufnahme wurde nicht vorgelegt“ ist unwahr; ich habe die Stellungnahme mit allen Daten seitens der Auftraggeberin sofort nach Erhalt an die BP weitergeleitet. Bzw. schreibt die BP in ihrem Bericht vom 22.08.12, dass sie eine schriftliche Auskunft seitens der Auftraggeberin eingeholt hat.

2. --

**62.** 3. Scheinbar drücke ich mich schlecht aus bzw. die BP will mich nicht verstehen; die Rechnungen wurden bei Bezahlung gebucht und nicht vorher (Ist-Besteuerung).

**63.** 4. Was will die BP mit ihrer Stellungnahme sagen?

**64.** 5. Mit Punkt 6 der Ausführungen seitens der BP bekommen wir ein Problem: mit ihren Unterstellungen wird jedes Ersuchen um Gegenäußerung zu einer Farce; im Gegensatz zur BP stellen wir keine Behauptungen auf, sondern versuchen, alle unsere Äußerungen auch zu belegen. Die BP stellt die Aussagen der Kunden bzw. der Lieferanten meines Klienten als Schutzbehauptungen dar (alle betreffenden Personen sind jederzeit bereit, ihre getätigten Aussagen eidestaatlich darzulegen)!

**65.** Bzgl. dem Erscheinungsbild dieser Rechnung kam bei meiner Recherche zu Tage, dass die in der Buchhaltung meines Klienten abgelegte Rechnung eine Art „Info“-Rechnung war; d.h. diese Rechnung war vom Chef der DachdeckerbetriebXY GmbH noch nicht freigegeben; erst nach dem Beifügen des Zusatzes „BV. MM und BV NN“ wurde die Originalrechnung freigegeben, daher das veränderte Erscheinungsbild. Sowohl mein Klient als auch die Fa DachdeckerbetriebXY GmbH verwehren sich ausdrücklich, dass die Rechnung manipuliert wurde!

**66.** 6. So wie das von der BP in Punkt 7 beschrieben wurde, stimmt das nicht! Die notwendigen Mittel standen durch die Veränderung der Banksalden zur Verfügung. Nachstehend die Veränderung der Salden:

01/10	23.028,54	07/10	-794,10
-------	-----------	-------	---------

02/10	1.866,54	08/10	-1.460,29
03/10	-998,65	09/10	798,57
04/10	1.187,69	10/10	99,14
05/10	-5.233,51	11/10	-10.476,70
06/10	2.726,83	12/10	12.361,20

*Aus dieser Veränderungsanalyse kann ersehen werden, dass mein Klient durch Einbringung von Privatvermögen (Verkauf von Aktien, Goldmünzen) versucht hat, die notwendigen Mittel aufzubringen. Zum Glück hat seine Hausbank mit Erhöhung der Kontorahmen mitgespielt.*

**67.** *Im Bericht zur Außenprüfung schreibt die BP unter Punkt 3) Sicherheitszuschlag, dass für 2010 ein Sicherheitszuschlag in Höhe des Gewinnes angesetzt wird. Dieser entsteht jedoch durch die massive Zuschätzung der BP, also wird hier eine Zuschätzung mit einem Sicherheitszuschlag kombiniert.“*

### **Berufungsvorentscheidung vom 10.01.2013**

**68.** Mit Berufungsvorentscheidung vom 10.01.2013 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 als unbegründet ab. Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2010 wurde teilweise statt gegeben.

Das Finanzamt begründete ihre Entscheidung wie folgt:

**69.** Die Buchhaltung des Bf. weise in den angefochtenen Jahren zahlreiche Mängel auf, die im Prüfungsbericht der Außenprüfung angeführt seien. Dass die Aufzeichnungen bzw. die Buchhaltung nicht ordnungsgemäß gewesen seien, werde auch vom Bf. nicht bestritten (Gegenäußerung vom 05.11.2012). Umso mehr verwundere es, dass sich das Berufungsvorbringen und die nachfolgenden Äußerungen primär mit den Ausführungen der Prüferin zur Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung befassen würden.

**70.** Interessant und für sich sprechend seien die Ausführungen zum Thema „Rechnung DachdeckerbetriebXY“. Es gebe nur eine Rechnung im Sinne des § 11 UStG. Alle anderen Belege seien gesondert als Abschrift, Kopie, etc zu kennzeichnen und würden den Empfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Der bei der Prüfung vorgefundene Beleg erfülle alle Merkmale einer Rechnung iSd § 11 UStG. Jedenfalls seien die festgestellten Mängel geeignet, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen und hätten die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt.

**71.** Durch die Außenprüfung sei eine Geldmittelrechnung (Aufwanddeckungsrechnung) durchgeführt worden. Eine Berechnung (jahreweiser Vergleich der Ausgaben mit den zu ihrer Bedeckung verfügbaren Mitteln) stelle nach Ansicht des VwGH eine taugliche Schätzungsmethode dar.

**72.** Zur Schätzung durch die Außenprüfung seien folgende Anmerkungen festzuhalten:

- a) Die Deckungsrechnung sei nach Zu- bzw. Abflussprinzip erstellt worden, wobei alle Einwendungen gewürdigt worden seien.
- b) Die in der Stellungnahme vom 12.11.2011 angeführte Doppelerfassung sei korrigiert worden.
- c) Die Veränderungen des Bankkontos (BankOO Nr.xxx) seien bereits berücksichtigt gewesen.
- d) Der Sicherheitszuschlag führe zu keiner zusätzlichen Zuschätzung. Es solle damit nur zum Ausdruck gebracht werden, dass auch bei einer Geldmittelrechnung möglicherweise nicht alle Vorgänge erfasst worden seien. Der angesetzte Betrag sei dadurch aber nicht erhöht worden.
- e) Der zur „Verfügung stehende“ Betrag sei im Zuge der Berufungsvorentscheidung in den Jahren 2010 und 2011 auf monatlich 1.000 Euro reduziert worden.
- f) Die Einkünfte der Lebensgefährtin seien nicht in die Berechnung einbezogen worden, da trotz Aufforderung (auch noch im Berufungsverfahren) keine Unterlagen vorgelegt worden seien, wofür diese Gelder verwendet worden seien. Eine eidesstattliche Erklärung sei zwar wie eine handschriftliche Bestätigung als Beweismittel zu würdigen, ersetze aber nicht die zumutbare und leicht leistbare Vorlage von Unterlagen.

**73.** Dem Bescheid waren die angepassten Berechnungen des Finanzamtes und eine weitere Stellungnahme der Prüferin (Rz. 74f) beigelegt. Demnach wurde das um die Doppelerfassung (955,92 €) korrigierte Ergebnis der Vermögensdeckungsrechnung (-73.695,27 €) zuzüglich der verminderten Lebenshaltungskosten zum Betrag von nunmehr 12.000 € (vorher: 19.300 €) als Bruttoumsatz herangezogen. Bereinigt um die Umsatzsteuer (20%) ergibt sich ein Nettobetrag von 71.416,67 €. Nach teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung vom 10.01.2013 ergab sich nunmehr eine Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen in Höhe von 220.937,16 €, welcher zum Normalsteuersatz der Besteuerung unterworfen wurde.

**74.** Zur Gegenäußerung des Bf. vom 03.12.2012 (Rz. 60ff) führte die Prüferin zu Pkt. 1 aus, dass natürlich die Mails zur Geschäftsanbahnung gemeint gewesen seien und nicht jene Mails, welche im Zuge der Betriebsprüfung erstellt worden seien. Zu Pkt. 3 wurde vermerkt, dass der Leistungszeitraum von der Erfassung der Erlöse unabhängig sei und zu Pkt. 4, dass fehlende Grundaufzeichnungen zur Schätzung berechtigen würden. Hinsichtlich Pkt. 5 brachte die Prüferin vor, dass die gegenständliche Rechnung der Firma DachdeckerbetriebXY, welche als „Info-Rechnung“ bezeichnet worden sei, sämtliche Rechnungsmerkmale aufweise und daher als Rechnungsurkunde einzustufen sei. Jeglicher Vermerk, dass dies nicht so wäre, fehle.

**75.** Der Sicherheitszuschlag sei betraglich in der Zuschätzung bereits enthalten. Da für die Zuschätzung andere Voraussetzungen vorliegen würden als bei einem Sicherheitszuschlag (Sicherheit statt Möglichkeit der Einnahmenverkürzung), könnten

in einem Jahr sowohl die Voraussetzungen für eine Zuschätzung als auch für einen Sicherheitszuschlag vorliegen.

### **Vorlageantrag vom 19.01.2013**

Der gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 eingebrachte Vorlageantrag wurde folgendermaßen begründet:

**76.** „*Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 22.08.2012 wird unter Punkt 2 angeführt, dass die Differenz in Höhe von € 10.000,00 ohne Rechnung im Jahr 2009 bezahlt wurde; diese € 10.000,00 finden sich in der Aufstellung der Bescheidbegründung vom 10.01.2013. Wie ich bereits mehrmals darauf hingewiesen habe, ist diese Annahme seitens der BP falsch; die Auftraggeberin, Frau AuftraggeberinA, hat diesen Sachverhalt per Mail am 30.06.2012, weitergeleitet am 12.07.2012 an die BP, dargelegt; diese Darstellung wird in keinster Weise gewürdigt, denn die BP geht davon aus, dass dies Schutzbehauptungen seien.*

**77.** *Der USt-Bescheid 2010 wird aufgrund der nach wie vor immensen Zuschätzung angefochten.*

**78.** *Nachfolgend die Entwicklung der Umsätze meines Klienten: (....)*

*Wie daraus ersichtlich ist, ist die Zuschätzung seitens der BP ein Wunschgedanke und nicht mehr; mein Klient wird diesen geschätzten Gesamtumsatz 2010 wahrscheinlich nie erreichen. Die neu geschätzten „zur Verfügung stehenden Mittel“ werden auch nicht immer erreicht; viele Jungunternehmer schlittern immer wieder in die Zahlungsunfähigkeit bzw. stellen Konkursanträge.“*

### **Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat**

**79.** Mit Vorlagebericht vom 28.01.2013 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

### **Übergangsbestimmungen**

**80.** Mit BGBI I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBI I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

## ***II. Streitpunkte***

### **Zur Umsatzsteuer 2009:**

**81.** Auf Grund der Annahme eines nicht versteuerten Umsatzes (siehe Rz. 5ff) nahm das Finanzamt eine Zuschätzung in Höhe des verkürzten Umsatzes in Höhe von 10.000 € (brutto; 8.333,33 € netto) vor. Gegen diese Zuschätzung richtet sich die Beschwerde.

### **Zur Umsatzsteuer 2010:**

**82.** Im Mittelpunkt der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 stehen Einwendungen gegen die auf Grund einer Vermögensdeckungsrechnung erfolgten Zuschätzungen sowie gegen den Ansatz eines Sicherheitszuschlages zur Berücksichtigung der Lebenshaltungskosten.

## ***III. Sachverhalt/Beweiswürdigung***

### **Zum Unternehmen des Bf.:**

**83.** Der Bf. betrieb von 01.03.2009 bis circa März 2013 eine Schwarzdeckerei mit Handel (Niederschrift über die Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme vom 29.09.2009, Nichtbetriebsmeldung der WKO vom 22.03.2013). Seit 15.04.2013 ist der Bf. als Arbeiter bei der Firma DachdeckerbetriebXY GmbH unselbstständig beschäftigt.

**84.** Der Bf. wandte umsatzsteuerlich die Methode der Istbesteuerung an. Der Gewinn wurde im Jahr 2009 nach § 4 Abs 3 EStG und im Jahr 2010 nach § 4 Abs 1 EStG ermittelt.

## **Zur Mangelhaftigkeit der Aufzeichnungen bzw der Buchführung:**

**85.** Im Zuge der Außenprüfung wurde die Mangelhaftigkeit der Aufzeichnungen bzw der Buchführung festgestellt (Rz. 2ff). Dem ist der Bf. nicht nur nicht entgegen getreten, er hat die mangelnde Ordnungsmäßigkeit sogar bestätigt (Rz. 23, 26, 30, 31, 45, 50, 65).

**86.** Zum Nachweis der Mangelhaftigkeit führte das Finanzamt folgende Feststellungen an:

- Rz. 3: Der Erlös betreffend den Auftrag NameA. iHv 1.700 € (betrifft das Jahr 2010) wurde nicht verbucht. Laut Mail des steuerlichen Vertreters vom 04.06.2012 hat der Bf. diesen Betrag zwar bar erhalten, jedoch unbestritten nicht verbucht.
- Rz. 4: In der Internetplattform „*InternetplattformAB*“ bewerteten Kunden des Bf. dessen Leistung. Die entsprechenden, in den Jahren 2009 und 2010 erzielten Erlöse wurden in den Büchern nicht erfasst.
- Rz. 9: Die Eingangsrechnungen der Firma DachdeckerbetriebXY GmbH Nr. 252, 253 und 505 aus 2010 (Barzahlung) wurden nachweislich nicht verbucht (siehe Mail des steuerlichen Vertreters vom 04.06.2012).
- Rz. 10: Fehlende Ausgangsrechnungen (10/2010 und 07/2011).
- Rz. 11: Nicht verbuchte Rechnungen trotz Buchführung gemäß § 4 Abs 1 EStG.
- Rz. 12: Die Ausgangsrechnung AR 09/2011 wurde doppelt erfasst.
- Rz. 13: Zwei Rechnungen der Firma DachdeckerbetriebXY GmbH vom 18.10.2010 (3.070,43 €) und 17.08.2010 (4.401,58 €) betreffend das Bauvorhaben „*LL Solaranlage*“ wurden als Aufwand erfasst, die dazugehörigen Erlöse jedoch nicht. Der Bf. begründete dies damit, dass dieser Einkauf den Schwager seines Mitarbeiters betroffen habe, der diesen Aufwand abarbeiten hätte sollen, dies jedoch nicht getan habe. Das Dienstverhältnis sei mit 30.09.2010 beendet worden.
- Rz. 14: Bei einer unter dem Konto Wareneinkauf verbuchten Eingangsrechnung (Rechnung DachdeckerbetriebXY GmbH von 2010, gebucht im Jahr 2011, Leistungen in den Monaten 08-10/2010) konnte keine konkrete Zuordnung zu einer Baustelle getroffen werden; zu diesem Bauvorhaben wurde nachträglich eine Rechnung vorgelegt, worin „*BV MM und BV NN*“ vermerkt war. Die Prüferin konnte nachweisen, dass es sich dabei um eine nachträglich veränderte Rechnung gehandelt hat. Die im Zuge der Prüfung vorgelegte Rechnung hat diesen Vermerk definitiv nicht enthalten und wies zudem eine andere Schriftart auf (Rz. 58). Zur Würdigung dieser Vorgangsweise wird auf Rz. 70 verwiesen.
- Rz. 15: Nicht zeitfolgerichtige Verbuchung von Aufwendungen (Rechnungen aus dem Jahr 2010, Buchung im Jahr 2011).

Die Mangelhaftigkeit der Buchführung, sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht, steht somit zweifelsfrei fest.

## **Zum Streitpunkt nicht erfasste Erlöse aus dem Auftrag „AuftraggeberinA“**

### ***“InternetplattformAB” Plattform:***

**87.** Der Bf. bediente sich zum Lukrieren von Aufträgen der Internetplattform „InternetplattformAB“. InternetplattformAB ist ein Online-Marktplatz, auf dem private und gewerbliche Nutzer Handwerks- und Dienstleistungsaufträge ausschreiben und vergeben können. Nach Abschluss der Arbeiten können die Kunden in dieser Plattform über die erbrachten Leistungen Beurteilungen abgeben sowie den dafür bezahlten Preis bekannt geben. Diese Angaben sind sodann für jedermann ersichtlich.

**88.** Im Zuge der Außenprüfung wurden diese Ausschreibungen und Beurteilungen im Hinblick auf die vom Bf. erbrachten Leistungen überprüft. Auf Grund folgender Eintragungen stellte die Prüferin Nachforschungen an:

### ***Ausschreibung unter "InternetplattformAB":***

**89.** „Dachumdeckung

*Suche Zimmerer/Spengler/Dachdeckerbetrieb, der folgende Arbeiten übernimmt: ca. 280 m<sup>2</sup> Dachfläche abdecken, 4 Ortgangsparren à ca 8m tauschen, Vorsprungschalung ca 75 m<sup>2</sup> tauschen, Vollschalung mit Dachpappe, Konterlattung, Lattung und Deckung mit Tondach Wiener Norma naturrot, 5 Kamineinfassungen, ca 30m Dachrinne, 15m Fallrohr, Besichtigung nach tel. Absprache möglich (ideal: 5.-9.8.2009), Ort: OrtB an der Donau“*

**90.** Der Ausschreibung beigefügt waren eine händische Skizze vom Haupthaus (Dach-Oberansicht) und eine Aufnahme des Hauses. In der Skizze wurde die jeweiligen Längen (ergibt insgesamt 281,8 m<sup>2</sup> Fläche) und die Anzahl der Kamine (5 Stk.) eingezeichnet. Dazu wurde händisch vermerkt: „Anbot für Ausführung als Kaltdach mit Tondachziegeln mit Austausch aller äußereren Dachsparren und der Untersichtschalung.“

### ***Beurteilung der durchgeführten Arbeiten unter "InternetplattformAB":***

**91.** Nach Abschluss der Arbeiten gab die Auftraggeberin folgende Beurteilung ab:

*„OrtB an der Donau: Dachumdeckung (beendet)*

*Ausgeführt für 22.000 € Anzahl Angebote: 3*

*Auftraggeber: NameB (100% 1)*

*Ausgeführt von: NameBf*

*Ausführungszeit: OrtB an der Donau, Niederösterreich*

*Hervoragende Leistung! Äußerst kompetent, sehr freundlich, sehr engagiert. Das Dach ist eine Zierde sondergleichen! In jedem Fall weiterzuempfehlen! DANKE!*

*28.09.2009“*

***Ausgangsrechnungen vom 25.09.2009 und vom 08.04.2012:***

**92.** Die diesem Auftrag zurechenbare und an die Auftraggeberin AuftraggeberinA gerichtete Rechnung vom 25.09.2009 (ReNr. 2009023) weist eine Rechnungssumme von 12.000 € (inkl. USt) aus. Als Leistungsgegenstand wurde „*Für: Dachsanierung (...) Pauschalpreis für 250 qm Dachsanierung*“, bei der Rubrik „*Menge*“ wurde „*250*“ angegeben. Nach Angabe des steuerlichen Vertreters (Mail vom 21.06.2012) wurde diese Rechnung am 25.09.2009 bezahlt und verbucht.

**93.** In den Akten befindet sich eine weitere, an die FirmaGG KG, in OrtVV (zu Handen AuftraggeberinA) gerichtete Rechnung vom 08.04.2012 (ReNr. 2012004), worin für die im Zeitraum März bis April 2012 durchgeführte Blechdacheindeckung („*VZ Blechliefern: Menge: 285 (...) Spengler Regie 2 Mann: 50*“) ein Rechnungsbetrag iHv 5.478 € (brutto) ausgewiesen wurde. Laut händischem Vermerk wurde der Rechnungsbetrag in bar bezahlt. Nach dem Mail des steuerlichen Vertreters vom 21.06.2012 seien noch rund 6.000 € offen. Als Fertigstellungstermin sei August 2012 geplant.

***Eingangsrechnung vom 10.12.2009:***

**94.** Die diesem Auftrag zuordenbare Materialrechnung der DachdeckerbetriebXY GmbH vom 10.12.2009 (ReNr. 2009750; Rechnungsbetrag: 5.393,63 €, netto; Text: „*Materiallieferung-BV AuftraggeberinA, Leistungszeitraum: von 30.09.2009 bis 10.12.2009*“) weist u.a. folgende Positionen aus:

*3.920 Stk. Dachschindeln Gleinstätten Landdach 1/1 naturrot, 80 Stk. Dachschindeln Gleinstätten Landdach ½ naturrot, 30 Stk. Landdach/LD naturrot, 30 m Dachrinne verzinkt, 12m Ablaufrohr verzinkt, 1 Dachausstiegfenster, 35 Stk. Rinnenhaken, 49 m<sup>2</sup> verzinktes Blech.*

Diese Rechnung wurde laut Mail des steuerlichen Vertreters vom 03.07.2012 am 22.12.2009 in bar bei der Bank des Lieferanten bezahlt.

***Zum Gebäude der Auftraggeberin:***

**95.** Die Liegenschaft (u.a. Hauptgebäude und zwei Nebengebäude) wurde von der Auftraggeberin im Mai 2009 zum Kaufpreis von 15.000 € erworben. Nach den im Akt befindlichen Aufnahmen ist das Haus als baufällig anzusehen, was durch den ausdrücklichen Hinweis im Kaufvertrag („*das alte und baufällige Haus*“) und der Beschreibung des Immobilienbüros untermauert wird.

**96.** Im Akt befinden sich auch Aufnahmen, die während der Arbeiten am Dach des Haupthauses aufgenommen wurden. Weitere Aufnahmen zeigen das fertige Dach des Haupthauses und das noch nicht renovierte Dach der angrenzenden Scheune, das fertige Dach der Scheune sowie das Dach der ebenfalls an das Haupthaus angrenzenden Kegelbahn.

**Mail von AuftraggeberinA vom 30.06.2012:**

**97.** Mit Mail vom 30.06.2012 gab AuftraggeberinA dem steuerlichen Vertreter des Bf. Folgendes bekannt:

*„Ich habe über InternetplattformAB im Jahr 2009 den Auftrag zur Dachsanierung unseres Projektes in OrtB an Herrn NachnameBf. vergeben. Wir einigten uns über eine Sanierung in 3 Teilen über einen Zeitraum von zwei bis drei Jahren, abhängig von unserem Baufortschritt. Erster Teil: Dach des Haupthauses, Sanierung erfolgte 2009 (12.000 €), zweiter Teil: Scheunendach, Sanierung 2012, April (5.478 €), dritter Teil: Dach der Kegelbahn-Sanierung voraussichtlich Spätsommer, Herbst 2012 (zum Restwert, rd. 6.000 €).“*

**Mail von AuftraggeberinA vom 30.07.2012:**

**98.** Auf Anfrage der Prüferin teilte AuftraggeberinA mit, dass die Arbeiten am Haupthaus im Herbst 2009 und die Arbeiten am Scheunendach im Frühling 2012 erfolgt seien. Hinsichtlich der ausführenden Personen könne sie keine genauen Auskünfte geben, da sie die meiste Zeit nicht anwesend gewesen sei. Während ihrer Anwesenheit seien es in etwa durchschnittlich drei Personen gewesen.

**99.** Auf die Frage, warum die Arbeit am gesamten Objekt zu dem Preis, den sie vorab als Kosten nur für das Haupthaus in InternetplattformAB genannte habe, durchgeführt werden konnte, antwortete AuftraggeberinA Folgendes:

*„Ich nehme an, dass dies deswegen möglich war, weil-entgegen meiner laienhaften Meinung-der Dachstuhl (nach Besichtigung aller Gebäude auch die Dachstühle der Nebengebäude) in Ordnung war und nicht neu gemacht werden musste. Außerdem wurde auch ein großer Teil der Entsorgung des Altmaterials von mir übernommen. Zu guter Letzt, denke ich, war auch ein Grund des – Sie haben recht – sehr guten Preises, dass ich Herrn NachnameBf. keine Zeitvorgaben für die Fertigstellung der Dachdeckung des Haupthauses gemacht habe, dh Herr NachnameBf. konnte über seine Zeit frei verfügen und war nicht an Termine gebunden.“*

**Beweiswürdigung:**

**100.** Der Bf. vertritt die Ansicht, dass der in der Internetplattform genannte Preis von 22.000 € die Gegenleistung für insgesamt drei, von einander unabhängig durchgeführte und in Rechnung gestellte Bauvorhaben war. Als Beweis für die Richtigkeit seiner Behauptung legte der Bf. die Auskunft der Auftragnehmerin vor, welche mit Mail vom 30.07.2012 ergänzt wurde.

Die Behauptung des Bf. erscheint aus folgenden Gründen unglaublich:

**101.** Die Ausschreibung, gemeinsam mit der beigelegten Skizze und dem Foto zeigen ganz klar, was die Anforderungen der Auftraggeberin an einen potentiellen Auftragnehmer waren, nämlich Zimmerer-, Spengler- und Dachdeckerarbeiten an einem alten, baufälligen Gebäude. Dass ausschließlich das Haupthaus Gegenstand dieser Ausschreibung war, geht eindeutig aus den von ihr bekanntgegebenen Maßen, der Aufnahme (nur) des Haupthauses und der handschriftlichen Skizze hervor.

**102.** So geht die Ausschreibung von einer zu renovierenden Dachfläche von rund 280 m<sup>2</sup> aus. Nimmt man die in der Skizze vermerkten Längenmaße des Haupthauses (13 m mal 16,6 m = 215,80 m<sup>2</sup> + 11 m mal 6 m = 66 m<sup>2</sup>) ergeben diese eine Fläche von insgesamt 281,80 m<sup>2</sup>, welche mit der ausgeschriebenen Fläche übereinstimmt. Sowohl die vom Bf. in Rechnung gestellte Leistung (Dachsanierung 250 m<sup>2</sup>) als auch die Menge des für diese Arbeit benötigten Materials (3.920+80+30 Stk. Dachziegeln; ca. 14,3 Stk. Ziegeln pro m<sup>2</sup> erforderlich, ergibt rd. 282 m<sup>2</sup>) stimmen ebenso flächenmäßig mit den Angaben in der Ausschreibung überein.

Es ist daher als erwiesen anzusehen, dass sich die Ausschreibung nur auf die Sanierung des Haupthauses bezogen haben kann.

**103.** Fraglich ist zudem, ob sich auch die Beurteilung der durchgeführten Arbeiten und der dabei genannte Preis nur auf das Haupthaus bezogen haben.

Nach der von der Auftraggeberin unter InternetplattformAB abgegebenen Beurteilung vom 28.09.2009 können nur diese Sanierungsarbeiten für 22.000 € durchgeführt worden sein. Diese Beurteilung wurde nämlich zeitlich unmittelbar nach Fertigstellung der Arbeiten am Haupthaus abgegeben, sodass verständige Leser dieser Plattform wohl nur zu dem Schluss gelangen konnten, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Ausschreibung, Beurteilung und Nennung des Entgelts bestanden hat. Der Behauptung, dass dieser Betrag auch nachfolgende Bauvorhaben umfasst haben soll, ist kein Glauben zu schenken, da diese eben nicht in der Ausschreibung enthalten waren und auch der Bf. nicht einleuchtend darzulegen vermochte, was die Auftraggeberin dazu veranlasst haben soll, ein weitaus höheres Leistungsentgelt zu veröffentlichen. Wie bereits die belangte Behörde in ihrer Beweiswürdigung dargelegt hat (Rz. 8), lädt ein derartiges Forum die Hausbauer zum Vergleich der Leistungen ein, weshalb sich der Bf. gegen die Bekanntgabe überhöhter Preise mit Sicherheit gewehrt hätte. Dazu kommt, dass nach Angaben der Auftraggeberin die Arbeiten am Scheunendach und an der Kegelbahn erst drei Jahre später realisiert wurden (Rz. 97). Ein wirtschaftlich

denkender Unternehmer würde sich nur dann auf eine derartige Preisbindung einlassen, wenn alle bis dahin möglichen Risiken abgedeckt sind. Hiezu konnte der Bf. jedoch keine Kalkulationsunterlagen vorlegen.

**104.** Nach vorliegender Sachlage ist daher vielmehr davon auszugehen, dass sich die Parteien bei Auftragsvergabe darüber geeinigt haben, einen Teil des Entgeltes (10.000 €) ohne Rechnung zu begleichen. Offenbar haben weder die Auftraggeberin noch der Bf. damit gerechnet, dass diese Internetplattform Ziel späterer Nachforschungen der belangten Behörde sein könnte. So ist es auch erklärbar, dass die Rechnung des Bf. vom 25.09.2009 über einen Betrag von 12.000 € ausgestellt und nur drei Tage später das Leistungsentgelt in Höhe von 22.000 € veröffentlicht wurde.

**105.** Zu den von der Auftraggeberin vorgebrachten Gründen (Rz. 99), weshalb ein geringerer Betrag in Rechnung gestellt wurde, ist zu bemerken, dass die in der Ausschreibung gewählte Textierung zum Zustand des Daches keinesfalls laienhaft, sondern sachlich fundiert erscheint. Die Auftraggeberin begründete diese Kostenreduktion von 10.000 € u.a. damit, dass der Dachstuhl nicht neu gemacht hat werden müssen. Aus den im Akt befindlichen Aufnahmen geht hervor, dass die Lattungen, Konterlattung und Ortgangsparren – so wie in der Ausschreibung dargelegt – ausgetauscht wurden. Die Abtragung des gesamten Dachstuhles war hingegen nie Gegenstand der Ausschreibung, weshalb auch eine Kostenreduktion nicht damit begründet werden kann.

**106.** Grundsätzlich erscheint es glaubhaft, dass von Seiten der Auftragsgeberin eine Reduktion des Entgelts durch Eigenleistungen, wie Abtransport des Altmaterials oder durch das Zugeständnis einer freien Zeiteinteilung, erreicht werden konnte. Da aber ein Preis von 22.000 € nach Beendigung der Arbeiten in der Plattform veröffentlicht wurde, ist davon auszugehen, dass es sich bei diesem Betrag um den um die Eigenleistungen bereits gekürzten Betrag gehandelt hat und der Angebotspreis höher war.

**107.** Die Beweiswürdigung des Finanzamtes wurde dem Bf. mehrmals vorgehalten. Er wurde aufgefordert, Unterlagen zu diesem Auftrag, die seine Behauptungen untermauern würden [Angebot, Schriftverkehr zwischen Auftraggeberin und Bf. (Rz. 6), Lieferscheine, Zeitaufzeichnungen, etc.], vorzulegen. Der Bf. ist dieser Aufforderung nur zum Teil nachgekommen. Wesentliche Unterlagen zum Vertragsschluss (konkreter Vertragsgegenstand, Zahlungsbedingungen, etc.) wurden jedenfalls nicht vorgelegt, weshalb davon auszugehen ist, dass der Bf. den Differenzbetrag von 10.000 € ganz bewusst nicht in seinen Aufzeichnungen erfasst hat.

### **Zum Streitpunkt Geldverkehrsrechnung betreffend das Jahr 2010:**

Die belangte Behörde ging bei der Erstellung der Geldverkehrsrechnung (Vermögensdeckungsrechnung) von folgendem Zahlenmaterial aus:

**108.** Der Bf. erklärte im Jahr 2010 einen Verlust iHv -65.914,84 €. Zuzüglich der monetär nicht wirksamen AfA für Sachanlagen iHv 383,83 € ergibt sich ein Verlust von rd. -65.531 €. Dieser Betrag wurde korrigiert durch die Umrechnung der Gewinnermittlung von § 4 Abs 1 auf § 4 Abs 3 EStG (Zufluss- bzw Abflussprinzip) und betraf folgende Bilanzpositionen: Waren (-15.552,51 €), Lieferforderungen (-6.760 €), N.n. abger. Leistungen (-9.667 €), Sonstige Forderungen (-955,92 €) und Sonstige Rückstellungen (+1.898,50 €).

In Summe ergibt sich ein vorläufiger Fehlbetrag in Höhe von -96.567,93 €.

Nach Berücksichtigung der Veränderungen der Bankkonten (+23.105,26 € + 152,54 € sowie -8.625,25 €), des Depots (+25.906,40) und des Finanzamtskontos (-3.176,86 €) sowie des nicht verbuchten Wareneinkaufes DachdeckerbetriebXY (-7.493,34 €) und der Kosten für die beiden unterhaltsberechtigten Kinder des Bf. (-6.996,08 €), ergibt sich (nach Korrektur der Doppelerfassung der USt 11 und 12/2010: 955,92 €) ein Fehlbetrag in Höhe von -73.695,27 €. Somit muss dem Bf. dieser Betrag im Jahr 2010 jedenfalls zur Verfügung gestanden sein, da er ansonsten die tatsächlich angefallenen Ausgaben nicht bezahlen hätte können.

**109.** Die Prüferin übermittelte dem steuerlichen Vertreter die Details zu dieser Berechnung mittels einer Excel-Liste zur Überprüfung (Mail vom 13.06.2012). Laut Mail des steuerlichen Vertreters vom 17.06.2012 hatte dieser der Aufstellung vorerst nichts mehr hinzuzufügen. Im Schreiben vom 05.11.2012 (Rz. 41) brachte der Bf. vor, dass die Sonstigen Forderungen (Umsatzsteuerzahlast: 955,92 €) zweimal angesetzt wurden. Dieser Irrtum wurde von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 10.01.2013 (Rz. 72, 73) korrigiert.

**110.** Der Geldverkehrsrechnung hielt der Bf. lediglich Folgendes entgegen:

- In der Beschwerde vom 07.09.2012 (Rz. 22ff) wird zur Richtigkeit der Vermögensdeckungsrechnung nichts Entscheidungswesentliches vorgebracht. Die Ausführungen beziehen sich nahezu alle auf Punkte, die keinen Eingang in die Vermögensdeckungsrechnung gefunden haben (zur Höhe der Lebenshaltungskosten siehe nachstehend Rz. 112f). Auch zur Hinzurechnung des nicht verbuchten Wareneinsatzes in Höhe von 7.493,34 € aus den Rechnungen der DachdeckerbetriebXY GmbH (siehe Rz. 9), konnte der Bf. nichts Wesentliches vorbringen, was der Berücksichtigung dieser Aufwendungen in der Vermögensdeckungsrechnung entgegen gewirkt hätte.
- In seiner Stellungnahme vom 05.11.2012 (Rz. 41ff) wendet sich der Bf. nur ganz allgemein gegen die „*massive globale Zuschätzung*“, ohne konkrete Einwendungen vorzubringen.
- In der Stellungnahme vom 03.12.2012 (Rz. 60ff) brachte der Bf. vor, dass die notwendigen Mittel durch die Veränderung der Banksalden zur Verfügung gestanden seien und stellte diese Veränderungen monatsweise dar. Dem ist entgegenzuhalten, dass sich aus den von ihm bekanntgegebenen Veränderungen in Summe ein Betrag

in Höhe von 23.105,26 € ergibt, welcher in der Vermögensdeckungsrechnung nachweislich bereits Berücksichtigung gefunden hat (Rz. 108). Wie dem Bericht über die Außenprüfung zu entnehmen ist, wurde bei der Vermögensdeckungsrechnung der Kontostand des genannten Kontos bei der BankOO-Bank per 01.01.2010 (-9.418,08 €) sowie per 31.12.2010 (-32.523,34 €) herangezogen. Die sich daraus ergebende Differenz in Höhe von 23.105,26 € fand somit Eingang in die Vermögensdeckungsrechnung. Der Einwand des Bf. geht folglich ins Leere.

- Die belangte Behörde zeigte sich in ihrer Berufungsvorentscheidung (Rz. 69) verwundert, dass sich die Ausführungen des Bf. vornehmlich mit der ohnehin bereits feststehenden Mangelhaftigkeit auseinandersetzen würden, ohne auf die Kernpunkte der Feststellungen einzugehen. Dennoch brachte der Bf. auch im Vorlageantrag vom 19.01.2013 (Rz. 76ff) keine überzeugenden Argumente gegen die Höhe des Fehlbetrages vor und richtet sich wiederum nur ganz allgemein gegen die „*immense Zuschätzung*“ der Behörde. Die Darstellung der Entwicklung der Umsätze des Bf. (2009 bis 2011) hat keinen Bezug zur gegenständlichen Vermögensdeckungsrechnung und ist jedenfalls nicht geeignet, diese zu widerlegen.

**111.** Dem Bf. war es somit nicht gelungen, durch Vorlage geeigneter Unterlagen den Beweis zu erbringen oder zumindest glaubhaft zu machen, dass die Höhe des Fehlbetrages falsch sei bzw dass er im Beschwerdezeitraum über ausreichende Barmittel oder Sparguthaben verfügt habe, die betragsmäßig geeignet gewesen wären, den festgestellten Fehlbetrag abzudecken. Somit ist die belangte Behörde im Recht, wenn sie vermeint, der Fehlbetrag müsste aus bisher nicht erklärten Umsätzen stammen.

#### **Zum Streitpunkt Lebenshaltungskosten 2010:**

**112.** Mit der Geldverkehrsrechnung (Vermögensdeckungsrechnung) wurden nur die darin angegebenen betrieblichen Ausgaben mit den Einnahmen des Bf. gegenübergestellt und eine konkret bezifferbare Unterdeckung festgestellt. Nicht davon erfasst waren allerdings die Kosten des täglichen Lebens, die jedermann treffen und mit Sicherheit auch beim Bf. angefallen sind. Da die Höhe dieser Lebenshaltungskosten nicht konkret ermittelbar war, erfolgte deren Berücksichtigung durch Festsetzung eines Sicherheitszuschlages (siehe hiezu auch Rz. 75).

**113.** Im Zuge der Schätzung setzte das Finanzamt jenes Einkommen an, welches zuvor als nicht selbständiger Dienstnehmer erzielt worden ist. Hiezu entgegnete der Bf., dass gerade bei Jungunternehmern dieses Einkommen in der Regel nicht erzielt werden könne. Diesem Vorbringen trug das Finanzamt Rechnung, reduzierte mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.01.2013 (Rz. 72e) den Betrag zur Abdeckung der Lebenshaltungskosten auf insgesamt 12.000 € (brutto) und fügte hinzu, dass die Einkünfte der Lebensgefährtin deshalb nicht in Berechnung miteingeflossen sind, weil trotz mehrmaliger Aufforderungen keinerlei Unterlagen vorgelegt worden sind.

**114.** Dass die Lebensgefährtin tatsächlich sämtliche Lebenshaltungskosten des Bf. getragen haben soll, erscheint unglaublich. Wie das Finanzamt festgestellt hat (Rz. 52), fiel ein Teil des Einkommens der Lebensgefährtin auf Reisekosten (zumeist Kilometergelder), denen auch entsprechende Ausgaben gegenüber gestanden sind. Es erscheint daher zweifelhaft, dass die Lebensgefährtin nicht nur ihre eigenen Lebenshaltungskosten, sondern darüber hinaus auch die ihres Partners getragen haben soll. Dazu kommen nach allgemeiner Lebenserfahrung auch Ausgaben für die über die normalen Bedürfnisse des täglichen Lebens hinaus gehenden Ansprüche und Verpflichtungen.

**115.** Hiezu vermag auch die eidestattliche Erklärung der Lebensgefährtin des Bf. nichts ändern. Diese hat keine erhöhte Beweiskraft und unterliegt wie alle anderen Unterlagen der freien Beweiswürdigung der Behörde bzw des Gerichtes. Um den Wahrheitsbeweis zu erbringen, hätte der Bf. – wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung vom 10.01.2013 (Rz. 72f) dargelegt - Unterlagen vorlegen müssen, die die konkrete Verwendung der Einkünfte der Lebensgefährtin belegt hätten. Es wäre dem Bf. zumutbar gewesen, zB Rechnungen bzw Abrechnungen betreffend die gemeinsame Wohnung vorzulegen, welche von der Lebensgefährtin bezahlt worden sind. Da einer Beschwerdevorentscheidung nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Bedeutung eines Vorhaltes zukommt und sich der Bf. im Vorlageantrag vom 19.01.2013 (Rz. 76f) wiederum nicht mit der Beweiswürdigung der belangten Behörde auseinander gesetzt hat, hat das Finanzamt zu Recht die Einkünfte der Lebensgefährtin unberücksichtigt gelassen.

**116.** Da der Bf. die Vorbringen der belangten Behörde nicht entkräften konnte, erscheint ein monatlicher Betrag in Höhe von 1.000 € (brutto; d.s. 833,33 € netto), der zur Deckung der Lebenshaltungskosten herangezogen wird, als keinesfalls überhöht. Im Vergleich dazu beträgt der Grundbetrag des Existenzminimums für das Jahr 2010 783 € und ist somit nur geringfügig niedriger als der von der belangten Behörde geschätzte Betrag.

## **IV. Rechtslage**

### **Gesetzliche Bestimmungen zur Schätzung**

**117. § 131 Abs 1 Z 1 bis 6 BAO** (idF BGBI. I Nr. 20/2009) enthält Formvorschriften, die für die gemäß §§ 124 und 125 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher zu beachten sind. Demnach sind sie so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Dabei gelten insbesondere die in Ziffer 1 bis 6 genannten Vorschriften. Nach Ziffer 2

sollen die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Ziffer 5 zufolge, sollen die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

**118.** Gemäß § 163 Abs 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Nach **Absatz 2** dieser Bestimmung liegen Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

**119.** Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach **Absatz 2** dieser Bestimmung insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs 1) wesentlich sind. Nach § 184 Abs 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

## Schätzungsberechtigung

**120.** Die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde beruht allein auf der objektiven Unmöglichkeit der zuverlässigen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen. Das Unterlassen der Vorlage von Grundaufzeichnungen (dazu zählen auch Belege, Lieferscheine, etc.) begründet nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits die Schätzungsberechtigung (27.02.2014, 2009/15/0212; 23.02.2011, 2007/13/0098). Formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, führen prinzipiell ebenso zur Schätzungsberechtigung. Eines Nachweises, dass die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen, bedarf es unter diesen Voraussetzungen nicht. Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formellen mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken.

**121.** Für das Vorliegen einer Schätzungsberichtigung der Behörde nach § 184 Abs 3 BAO kommt es nicht darauf an, warum die Bücher und Aufzeichnungen mangelhaft sind (VwGH 12.08.1994, 93/14/0214). Daher bleibt es unmaßgebend, ob den Abgabepflichtigen ein Verschulden an der lückenhaften bzw. mangelhaften Darstellung der Besteuerungsgrundlagen trifft oder nicht (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 184 Tz 6). In dem Maß, in dem der Abgabepflichtige der Erfüllung der ihm gesetzlich auferlegten Pflichten zur vollständigen Aufzeichnung bzw. Verbuchung der Geschäftsvorfälle und letztlich in der Folge der Besteuerungsgrundlagen nicht oder nur in unzulänglicher Weise nachkommt, hat die entsprechende komplementäre Tätigkeit der Abgabenbehörde einzusetzen.

**122.** Ist eine Schätzungsberichtigung gegeben, dann steht es der Abgabenbehörde frei, eine Schätzungsmethode zu wählen (VwGH 24.09.2003, 99/13/0094). Dabei ist jener Methode der Vorzug zu geben, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (VwGH 22.02.1995, 95/13/0016). Bei einer Schätzung sind zunächst alle jene Umstände zu erheben und zu berücksichtigen, die für eine Schätzung dem Grunde nach (Ordnungsmäßigkeit oder Mangelhaftigkeit der Buchführung, Verhältnis der Buchergebnisse zu den Lebenshaltungskosten, Vermögenszuwachs) sowie der Art, dem Umfang und Ausmaß nach, schließlich für die anzuwendende Methode bedeutsam sein können (*Stoll*, BAO-Handbuch, 1944).

**123.** Ziel der Schätzung muss zwar stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, dh sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes bzw. nur lückenhafter Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Es liegt allerdings im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Ergebnisse naturgemäß nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Diese jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit muss aber der, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen, und zwar auch dann, wenn sie zufällig bzw. ungewollt gegen ihn ausschlagen sollte. Diese Unsicherheit wird unvermeidlich größer, je geringer bzw. dürflicher Anhaltspunkte, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können, gegeben sind, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis von den tatsächlichen (aber nicht erwiesenen) Besteuerungsgrundlagen entfernen (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 184 Tz 3).

## **Zur Anwendung eines Sicherheitszuschlages**

**124.** Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 20.10.2009, 2006/13/0164). 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 (VwGH, 17.11.2010, 2007/13/0078). Es liegt im Wesen eines

Sicherheitszuschlages, dass er nicht "berechnet" wird, sondern pauschal dem Umstand Rechnung trägt, dass das Abgabenermittlungsverfahren zur Annahme berechtigt, der Abgabepflichtige habe nicht sämtliche Einnahmen erklärt.

### **Zur Schätzung nach dem Vermögenszuwachs bzw nach dem Lebensaufwand**

**125.** Zu den Umständen, die für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wesentlich sind, kann gegebenenfalls ein Vermögenszuwachs gehören, dessen Nichtaufklärung durch die Partei zu einer Schätzung führen kann. Dies gilt auch, wenn die Deckung des Lebensaufwandes ungeklärt ist (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 184 Tz 7, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

**126.** Bei der Schätzung anhand des Vermögenszuwachses oder des Geldverkehrs handelt es sich um Schätzungsmethoden, die als solche zur Feststellung der den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden Besteuerungsgrundlagen geeignet sind. Wird in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, ist die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt; das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (VwGH 27.02.2014; 2009/15/0212; 28.02.2012, 2008/15/0005, mwN). Bei der Schätzung nach dem Vermögenszuwachs wird dieser Zuwachs innerhalb einer bestimmten Periode ermittelt und unter Berücksichtigung der Kosten der Lebensführung und anderer Einkommensverwendungen auf die Einkünfte innerhalb der untersuchten Periode geschlossen (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 184 Tz 17). Ob ein in der Vermögensdeckungsrechnung ausgewiesener Fehlbetrag als vom Abgabepflichtigen aufgeklärt anzusehen ist oder nicht, stellt sich als eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage dar (vgl. etwa VwGH 03.06.1992, 90/13/0139; VwGH 25.10.1994, 90/14/0181; VwGH 28.04.2009, 2006/13/0163).

**127.** Dabei reicht es für die Schätzung eines nicht aufgeklärten Vermögenszuwachses aus, dass Feststellungen über das Vorliegen von Einkünften überhaupt getroffen werden; dagegen ist es nicht erforderlich, darüber hinaus auch noch über Einzelheiten dieser Einkünfte Feststellungen zu machen (VwGH 13.10.1993, 91/13/0058). Hervorzuheben ist auch, dass die Aufforderung an den Abgabepflichtigen, die Herkunft eines festgestellten Vermögens nachzuweisen, keine unzulässige Beweisumkehr darstellt; vielmehr verpflichtet der Umstand, dass der Abgabepflichtige den Vermögenszuwachs nicht aufklären kann, die Abgabenbehörde dazu, eine Schätzung gemäß § 184 Abs 2 BAO vorzunehmen (VwGH 24.02.1993, 91/13/0198).

## **V. Erwägungen**

### **Zur Umsatzsteuer 2009**

**128.** Sachverhaltsmäßig wurde es als erwiesen angesehen (siehe Rz. 87ff), dass der Bf. den Umsatz betreffend den Auftrag „*Dachsanierung AuftraggeberinA*“ nicht zur Gänze erklärt hatte. Das Finanzamt war daher berechtigt, eine Zuschätzung in Höhe des nicht erklärten Betrages (8.333,33 €, netto) vorzunehmen.

**129.** Da seitens des Finanzamtes im wiederaufgenommenen Verfahren nur diese eine Zuschätzung und ansonsten keine weiteren Änderungen vorgenommen wurden, war auf die darüber hinaus gehenden Einwendungen des Bf. betreffend das Jahr 2009 nicht weiter einzugehen.

Dem Beschwerdebegehren war somit kein Erfolg beschieden.

### **Zur Umsatzsteuer 2010**

#### **Allgemeines:**

**130.** Der Bf. vermeint, dass der Sicherheitszuschlag zusätzlich zur Zuschätzung festgesetzt worden sei und dies unzulässig sei.

Hiezu ist klarzustellen, dass diese Schätzungsmethode davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Werden die Einnahmen zur Gänze global - etwa kalkulatorisch - geschätzt, so darf kein zusätzlicher Sicherheitszuschlag verhängt werden (VwGH 26.02.2004, 2003/16/0366).

**131.** Im gegenständlichen Fall erfolgte jedoch keine Globalschätzung, sondern eine Zuschätzung auf Grundlage einer vom Bf. nicht widerlegten Vermögensdeckungsrechnung sowie darin unberücksichtigten laufenden Kosten des täglichen Lebens in Form eines Sicherheitszuschlages. Dass in einem Jahr sowohl die Voraussetzungen für eine Zuschätzung als auch für einen Sicherheitszuschlag vorliegen können, wurde bereits vom Finanzamt dargelegt (siehe Rz. 75) und stößt auf keine Bedenken.

**132.** Wie sachverhaltsmäßig festgestellt (siehe Rz. 85ff), weist die Buchführung des Bf. zahlreiche formelle Mängel auf, weshalb diese den Formvorschriften des § 131 BAO nicht entspricht. Somit haben die Bücher nicht die in § 163 BAO normierte Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich. Dass die Buchführung auch inhaltlich fehlerhaft war, zeigen die von der Betriebsprüfung festgestellten und teilweise unbestrittenen Mängel. Die

Mangelhaftigkeit der Bücher – sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht - wurde vom Bf. auch nicht bestritten.

Damit war die Schätzungsberechtigung der Behörde zweifelsfrei gegeben.

### ***Geldverkehrsrechnung (Vermögensdeckungsrechnung):***

**133.** Dass es sich bei der Schätzung nach dem Vermögenszuwachs bzw nach dem Lebensaufwand um eine geeignete Methode handelt, die zur Feststellung der den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden Besteuerungsgrundlagen geeignet ist, wurde bereits ausführlich unter Rz. 125ff dargelegt.

**134.** Es ist dem Bf. nicht gelungen, die von der belangten Behörde erstellte Geldmittelrechnung zu widerlegen (siehe Rz. 108ff). Im Jahr 2010 ergab sich ein (durch die Beschwerdevorentscheidung korrigierter) Fehlbetrag in Höhe von -73.695,27 €. Über diese Mittel muss der Bf. im Jahr 2010 jedenfalls verfügt haben, da er ansonsten seinen finanziellen Verpflichtungen nicht nachkommen hätte können. Da der Bf. nicht aufklären konnte, aus welchen Mitteln dieser Betrag finanziert wurde, war die Annahme der belangten Behörde, dass der Bf. die im Jahr 2010 angefallenen Ausgaben aus nicht erklärten Einnahmen bestritten hat, schlüssig. Das Finanzamt hat daher zu Recht eine Zuschätzung in dieser Höhe vorgenommen.

### ***Lebenshaltungskosten:***

**135.** Wie bereits unter Rz. 112 dargelegt, wurden in der Vermögensdeckungsrechnung nur die darin bezifferten betrieblichen Ausgaben und Einnahmen des Bf. erfasst und dabei eine Unterdeckung festgestellt. Nicht davon erfasst waren die Kosten des täglichen Lebens des Bf., welche zweifelsfrei angefallen und auch getragen werden mussten.

**136.** Der Bf. begehrte von der Festsetzung eines Sicherheitszuschlages abzusehen, weil seine Lebensgefährtin den Lebensunterhalt zur Gänze bestritten habe. Dass diese Behauptung unglaublich ist und durch keinerlei sachdienliche Unterlagen belegt werden konnte, wurde bereits sachverhaltsmäßig festgestellt (Rz. 114f). Ebenso wurde dargelegt, weshalb ein Betrag von monatlich 1.000 € (brutto; d.s. 833,33 € netto) als keinesfalls überhöht angesehen werden kann.

**137.** Das Finanzamt hat daher den Sicherheitszuschlag in Höhe von 12.000 € (brutto) zu Recht verhängt.

Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheide 2010 war folglich im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 10.01.2013 (Rz. 73) teilweise Folge zu geben.

	<b>USt</b>	<b>BMG</b>
Fehlbetrag Vermögensdeckungsrechnung		73.695,27
Lebenshaltungskosten		12.000,00
Fehlbetrag insgesamt		85.695,27
gerundet (brutto)		85.700,00
Umsätze, ohne 20% USt		71.416,67
Umsätze, laut Bescheid 24.05.2011		149.520,49
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen		220.937,16
20% Umsatzsteuer	44.187,43	
Steuerschuld § 19 Abs 1a	880,32	
	45.067,75	
Vorsteuern	-34.292,02	
Steuern § 19 Abs 1a	- 880,32	
	<b>9.895,41</b>	

**138.** Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

## ***VI. Unzulässigkeit einer Revision***

**139.** Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision nur 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.

**140.** Die im gegenständlichen Fall zu klärende Rechtsfrage bestand ausschließlich in der Beurteilung der Schätzungsbefugnis der belangten Behörde nach § 184 BAO und wurde im Sinne der herrschenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden. Was die Höhe der schätzungsweise ermittelten Bemessungsgrundlagen anbelangt, so handelt es sich dabei um eine Frage der Ermittlung des der Entscheidung zugrunde zu legenden Sachverhaltes.

**141.** Aus den angeführten Gründen war die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für unzulässig zu erklären.

Linz, am 21. Juli 2017