

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Peter Bilger und die weiteren Senatsmitglieder Yvonne Primosch, Bernd Feldkircher und Mag. Arno Sandholzer in der Beschwerdesache X., Adr1., vertreten durch Dr. Harald Dorner, 6832 Röthis, Walgastraße 37, gegen die Bescheide des FA Feldkirch vom 26.06.2009 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 09.04.2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den am Ende dieser Entscheidung als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern, die einen Spruchbestandteil bilden, zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb (aus dem Handel mit Waren), Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Gesellschafter-Geschäftsführer der Y. GmbH (in der Folge: GmbH) sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Über eine im Betrieb des Bf. durchgeführte Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2004 stellte der Prüfer im Prüfbericht vom 17.06.2009 neben einem nicht weiter strittigen Punkt betreffend Provisionen (Tz. 1 des Prüfberichtes) Folgendes fest:

Tz. 2: Ungeklärte Bareinzahlungen/Ordnungsmäßigkeit

Es seien Bareinzahlungen auf verschiedene Konten festgestellt worden, deren Herkunft nicht aufgeklärt werden habe können.

Die Zuordnung der Kontenbewegungen zu den einzelnen Geschäftsbereichen des Einzelunternehmens des Bf. und der GmbH sei mangelhaft. Der steuerliche Vertreter des Bf. habe daher im Anschluss an die Saldenübernahme der Firmenbuchhaltung eine mehrere hundert Zeilen umfassende Um- und Nachbuchungsliste erstellen müssen, die nur mit Hilfe zusätzlicher Aufzeichnungen nachvollziehbar sei.

Der Prüfer habe deshalb eine Liste mit allen Barbewegungen aller vorgelegten Kassakonten, Bankkonten und Verrechnungskonten der GmbH erstellt, diese um die sich selbst erklärenden Barbewegungen bereinigt und die verbleibenden Bewegungen, Entnahmen und Einlagen, saldiert. Ferner habe er bar empfangene Mieteinnahmen (Miete „M.“, 726,00 Euro im Monat) mit einem Betrag von 10.000,00 Euro im Jahr berücksichtigt.

Von den übrigen, nicht aufgeklärten Beträgen nahm der Prüfer an, dass diese aus unversteuerten, in Österreich steuerpflichtigen Einkünften stammten.

Bei den Konten mit den festgestellten Bareinzahlungen handelte es sich um zwei auf den Alleingesellschafter lautende Konten bei der Bank mit den Kontonummern KtNr1 und KtNr2 (letzteres ein Baukonto) sowie ein Verrechnungskonto des Alleingeschäftlers bei der GmbH. Zur Herkunftserklärung wurden ferner ein Konto der GmbH bei der Bank2 in Ort1-Deutschland sowie das Verrechnungskonto der PP AG (eine vom Bf. und seinem Sohn in Liechtenstein gegründete Aktiengesellschaft, die in der Folge kurz als „PPAG“ bezeichnet wird) herangezogen.

Die angesprochene Liste hatte folgendes Aussehen:

Datum	Konto Kt.Nr1	Baukonto Kt.Nr2	Verrechnungskonto Y GmbH	Konto der GmbH Bank.2	Verrechnungskonto PPAG	
26.01.01	-25.000,00 bar					
12.02.01	12.960,00 bar					
19.02.01			35.277,83 Val und bar			
14.09.01	19.839,00 bar					
07.11.01	7.000,00 bar					
08.11.01		20.895,52 Valutenbank				
17.12.01		16.000,00 bar				
16.01.02	1.000,00 bar					
29.01.02	700,00 bar					
13.02.02	500,00 bar					
15.02.02	600,00 bar					
21.02.02	-500,00 bar					

13.03.02	900,00					
18.03.02	-400,00					
26.03.02	500,00					
10.04.02			500,00 bar			
26.04.02			700,00 bar			
29.04.02			4.900,00 bar			
16.05.02	800,00 bar					
21.05.02	4.000,00 bar					
22.05.02		2.750,00 bar				
13.08.02			1.000,00 bar			
10.09.02	6.200,00 bar					
17.09.02	1.000,00 bar					
08.10.02	2.000,00 bar					
18.10.02	-300,00 bar					
23.10.02		5.000,00 bar				
05.11.02		5.985,12 Valutenbank				
12.11.02		9.500,00 bar				
19.11.02			3.950,00 bar			
03.01.03			3.000,00 bar			
08.01.03	3.500,00 bar	33.000,00 bar				
23.01.03			1.500,00 bar			
29.01.03			2.000,00 bar			
28.02.03	1.000,00 bar					
10.03.03			3.430,00 bar			
14.03.03		8.000,00 bar				
24.03.03		6.000,00				
01.04.03		3.000,00				
14.04.03		2.000,00				
17.04.03	1.000,00 bar	7.000,00				
13.05.03	1.450,00 bar					

23.05.03	1.000,00 bar					
27.05.03			10.000,00 bar			
17.06.03	700,00 bar					
24.06.03	-300,00 bar					
28.07.03	945,00 bar					
31.07.03	8.975,86 Valutenbank			-8.975,96 nicht auf Kontoauszug		
01.08.03						
11.08.03	-1.500,00 bar					
26.08.03			-1.200,00 bar			
01.09.03			-10.000,00 bar			
12.11.03	3.000,00 bar					
18.11.03	1.700,00 bar					
24.11.03	500,00 bar					
26.11.03			20.000,00 bar			
22.12.03	1.600,00 bar					
05.01.04	600,00 bar					
20.01.04	3.500,00 bar					
16.03.04	2.500,00 bar					
15.04.04	-1.800,00 bar					
28.04.04	1.835,50					
25.05.04	1.700,00 bar					
11.06.04	500,00 bar					
11.06.04				-6.000,00		
25.08.04	-500,00 bar					
30.08.04	-300,00 bar					
03.09.04	-500,00 bar					
10.09.04	6.900,00 Auslandsüberweisung					
17.09.04	-3.800,00 bar					
01.10.04			10.000,00 bar			

22.10.04					-3.900,00 bar	
23.11.04					1.612,90 bar	
25.11.04					1.500,00 bar	
01.12.04			10.000,00 bar			
Summe 2001 ATS	14.799,00	36.895,52	35.277,83	0,00	0,00	86.972,35 gedeckt durch Mieten
Summe 2002 EUR	17.000,00	23.235,12	11.050,00	0,00	0,00	51.285,12
Summe 2003 EUR	23.570,00	59.000,00	48.730,00	-8.975,86	0,00	122.325,00
Summe 2004	10.635,50	0,00	20.000,00	0,00	-6.787,10	23.848,40

Die ungeklärten Eingänge auf den beiden Konten der Bank schätzte der Prüfer zu den Einkünften des Bf., jene auf das Verrechnungskonto des Bf. bei der GmbH zur Y. GmbH, und zwar wie folgt:

Ungeklärt Einzelfirma:

2001	ATS 51.694,52	Gedeckt durch Mieter	
2002	EUR 40.235,12	-10.000,00 Miete	30.235,12
2003	EUR 82.570,00	-10.000,00 Miete	72.570,86
2004	EUR 10.635,50	-10.000,00 Miete	635,50

Ungeklärt GmbH:

2001	ATS 35.277,83	Gedeckt durch Mieter	
2002	EUR 11.050,00		EUR 11.050,00
2003	EUR 39.754,14		EUR 39.754,14
2004	EUR 13.212,90		EUR 13.212,90

Tz 3: Instandhaltung 2004

Aufwendungen für Spritzbetonarbeiten in Höhe von 5.674,75 Euro sowie für Pflaster-/Hangsteine in Höhe von 1.050,30 Euro im Zusammenhang mit der Befestigung der Zufahrtstraße zum gemischt genutzten Wohnsitz des Bf. seien bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Diese Kosten beträfen aber das Gebäude und seien abzüglich eines Privatanteils zu aktivieren und auf die

Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben. Da die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Vermietung eines Gebäudeteiles stünden, betrage die Nutzungsdauer 66,67 Jahre und seien die Aufwendungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen.

Gewinn+ 2004 Einzelfirma: 6.725,05 Euro

Anschaffungskosten	6.725,05
Privatanteil 24,66%	-1.658,40 (-331,68 Vorsteuer)
Aktivierung zu Gebäude	5.066,65
Gewinn VuV AfA 1,5%	76,00

Tz. 4: Einkünfte Paraguay

Der Bf. sei zumindest seit dem Jahr 2001 Grundeigentümer in Paraguay. Der Bf. habe den steigenden Bedarf an Soja in Europa im Jahr 2003 erkannt und daraufhin in den Sojaanbau in Paraguay investiert. In Europa werde Soja aus Südamerika aber noch nicht verarbeitet, da noch genügend gentechnikfreies Soja aus kontrolliertem Anbau aus Mitteleuropa zu bekommen sei. Der Bf. habe keine Einkünfteermittlung oder Steuererklärung betreffend die in Paraguay erzielten Einkünfte vorgelegt. Mit Paraguay bestehe kein Doppelbesteuerungsabkommen.

Für den Prüfungszeitraum ging der Prüfer davon aus, dass in Paraguay erzielte und in Österreich steuerpflichtige Einkünfte mit der Zuschätzung der ungeklärten Einlagen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb erfasst seien. Die Feststellung blieb daher steuerlich folgenlos.

Die Prüfung ergab folgendes steuerliches Ergebnis:

Ertragsteuer (Beträge in Euro):

Einkünfte aus GW	2002	2003	2004
Provision Urdirekt	4.984,00		
Ungeklärte Bareinlagen	30.235,00	72.570,86	635,50,00
-USt ungeklärte Bareinlagen	-5.039,19	-12.095,14	-105,92
Instandhaltung			6.725,05
Einkünfte aus GW	30.180,73	60.475,72	7.254,63

Einkünfte aus V+V	2002	2003	2004
Instandhaltung			-76,00

Umsatzsteuer:

Erlöse 20%+	2002	2003	2004
Provision Urdirekt	4.984,80		-76,00
Ungeklärte Bareinlagen	25.195,93	60.475,72	529,58
Summe	30.180,73	60.475,72	529,58
Umsatzsteuer +	6.036,15	12.095,14	105,92
Instandhaltung Vorsteuer			331,68

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ am 13.09.2009 in wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2002 bis 2004.

Beschwerde

In der gegen diese Bescheide am 21.08.2009 erhobenen Beschwerde wandte sich der steuerlich vertretene Bf. gegen die Zuschätzung der ungeklärten Barbewegungen zu den Einkünften des Bf. aus Gewerbebetrieb sowie die Nichtanerkennung der sofortigen Absetzbarkeit der Instandhaltungskosten für die Zufahrtstraße.

1. Unklare Barbewegungen

Folgende Mittel seien bei der Herkunftsprüfung nicht berücksichtigt worden:

- Einnahmen der Gattin des Bf. in Höhe von 1.813,32 Euro im Jahr 2002, 10.925,00 Euro im Jahr 2003 und 8.017,00 Euro im Jahr 2004. Die Einnahmen wie auch die Ausgaben seien über das Verrechnungskonto gebucht worden.
- Barinkasso verschiedener Kleinrechnungen des Bf.
- Barinkasso in Höhe von 40.000,00 Euro in der Causa F..
- Nicht als Überweisungen bezeichnete oder als Überweisungen dem Verrechnungskonto gutgebuchte Behebungen von der Bank2, die keine Entsprechungen in den geprüften Konten fänden wie z.B. (Beträge in Euro):

04.03.03	300,00
01.04.03	2.000,00
01.04.03	1.000,00
03.06.03	2.000,00

12.08.03	4.100,00
13.08.03	5.000,00
14.08.03	5.000,00
29.08.03	2.650,00
27.10.03	5.000,00
10.12.03	500,00
10.12.03	500,00
10.12.03	400,00
21.01.04	2.000,00
24.03.04	4.450,00
18.08.04	7.000,00
09.09.04	6.900,00
09.09.04	3.830,00
09.09.04	800,00
17.09.04	8.000,00

e. Mieteinnahmen M. und Z. bzw. S. in Höhe von 13.892,00 Euro im Jahr 2002, 10.020,00 Euro im Jahr 2003 und 10.257,00 Euro im Jahr 2004.

Bei den Einkünften aus Paraguay handle es sich unzweifelhaft um solche aus landwirtschaftlicher Urproduktion. Wie in jedem landwirtschaftlichen Betrieb seien auch hier gewinnunwirksame Entnahmen möglich. Diese Entnahmen aus verfahrensökonomischen Gründen einfach einer anderen Einkunftsart zuzurechnen und sodann auch noch umsatzsteuerpflichtig zu machen, sei schlicht rechtswidrig.

Bei den Buchungen auf das Verrechnungskonto in Höhe von 20.000,00 im Jahr 2003 und 40.000,00 im Jahr 2004 handle es sich um reine Luftbuchungen des unerfahrenen Buchhalters. Das Verrechnungskonto sei nichts anderes als die Geldbörse des Bf.

2. Instandhaltung

Mit diesen Arbeiten sei kein selbständiges Wirtschaftsgut geschaffen worden noch seien Modernisierungsmaßnahmen viele Jahre nach Fertigstellung des Gebäudes Herstellungskosten dieses Gebäudes.

Beschwerdevorentscheidung

Das Finanzamt gab der Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.01.2011 teilweise statt.

Zu den Erklärungen der Steuervertretung betreffend die von der Betriebsprüfung als ungeklärt eingestuften Bareinlagen führte es aus:

a. Einnahmen Gattin:

Laut den vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Gattin für die Jahre 2002 bis 2004 seien in diesen Zeiträumen Ausgaben (ohne Afa) in Höhe von 1.792,35 Euro (2002), 8.062,70 Euro (2003) und 9.549,13 Euro (2004) als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Von den oa. vereinnahmten Beträgen seien auch die im gleichen Zeitraum entrichteten Ausgaben in Abzug zu bringen, sodass per Saldo nur geringe Einnahmenüberschüsse entstanden seien (im Jahr 2004 ergebe sich sogar ein Ausgabenüberhang). Nach Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben ergebe sich daher, dass die Ehegattin in Summe keine nennenswerten Einnahmenüberschüsse erzielt habe, sodass die nicht aufgeklärten Privateinlagen insoweit damit nicht vermindert werden könnten. Zudem müssten Einnahmen der Ehegattin, die als Bareinlagen auf einem der Firmenkonten oder in einem der Kassabücher verbucht worden sein sollen, belegmäßig nachvollziehbar sein.

b. Barinkasso Kleinrechnungen:

In der Beschwerde werde lapidar die Aussage getroffen, dass das Barinkasso verschiedener Kleinrechnungen des Einzelunternehmens des Bf. berücksichtigt werden müsse. In der Beschwerde seien aber weder Angaben über die Höhe der einzelnen bar kassierten Kleinrechnungen noch Angaben über konkrete Kunden gemacht worden und sei eine diesbezügliche Berücksichtigung der beantragten Barinkassi daher ausgeschlossen.

c. Barinkasso Causa F. :

In diesem Punkt gab das Finanzamt dem Beschwerdebegehren insoweit statt, als es die von der Betriebsprüfung zugeschätzten Erlöse des Bf. im Jahr 2003 um 36.500,00 Euro und jene der Y. GmbH um 3.000,00 Euro verminderte.

d. Bank.2:

Diesbezügliche Beschwerdeausführungen beträfen nur die GmbH, weshalb auf diesen Punkt in der Beschwerdevorentscheidung über die Beschwerde der GmbH näher eingegangen werde.

e. Mieteinnahmen M. und Z.:

Hierbei werde übersehen, dass die Mieteinnahmen M. bereits vom Prüfer mit einem Betrag von jährlich 10.000,00 Euro von den ungeklärten Privateinlagen der Jahre 2001 bis 2004 abgezogen worden seien. Die restlichen Mieteinnahmen seien per Banküberweisung beglichen worden, sodass sie nicht in der Liste der ungeklärten Bankeinzahlungen aufscheinen könnten.

Einkünfte Paraguay

Dass die nicht geklärten Bareinzahlungen im Zusammenhang mit Einkünften aus Paraguay oder aus gewinnunwirksamen Entnahmen eines landwirtschaftlichen Betriebes in Paraguay stammten, habe der Bf. nicht nachweisen können.

Somit habe von den ursprünglich in Streit stehenden Barbewegungen lediglich ein Betrag in Höhe von 36.500,00 Euro außer Streit gestellt werden können. Die Herkunft der restlichen Bareinlagen habe hingegen nicht aufgeklärt werden können, weshalb das Finanzamt berechtigt gewesen sei, diese im Wege einer Schätzung gemäß § 184 BAO entsprechend den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

Zu den Instandhaltungskosten 2004 sei zu sagen, dass nach dem Erkenntnis des VwGH vom 20.05.2010, 2006/15/0238, Platzbefestigungen zu einem selbständigen Wirtschaftsgut führen könnten. In gegenständlichem Fall liege eine Herstellung eines Platzes und keine bloße Ausbesserung eines bereits bestehenden Platzes vor.

Vorlageantrag

Im am 02.03.2011 eingebrachten Vorlageantrag wandte der Bf. gegen die Ausführungen des Finanzamtes in der BVE betreffend die ungeklärten Bareinlagen ein, es übersehe, dass die Vermutung von Schwarzgeschäften eben nicht zutreffe und es daher auch nicht darum gehen könne, einzelne Geschäfte nachzuweisen, sondern darum, eine ausreichende Deckung der Einlagen aufzuzeigen.

Zu den angeführten Angaben zur Mittelherkunft wurde ausgeführt:

Einnahmen Gattin:

In der BVE sei übersehen worden, dass die Ehegattin die Kosten ebenfalls über das Verrechnungskonto gebucht habe. Es gehe daher nur um die Zuführung der Einnahmen in Höhe von 20.755,38 Euro. Es sei unverständlich, weshalb das Finanzamt meine, dieser Betrag hätte auf ein Firmenkonto oder in Kassabüchern verbucht oder belegmäßig nachgewiesen werden müssen. Es werde darauf hingewiesen, dass Betriebsprüfungen bei der Gattin des Bf. ergebnislos verlaufen seien.

Barinkasso Kleinrechnungen:

Auch wenn diese Mittel betragsmäßig ohne große Relevanz seien, sei doch unbestritten, dass sie bei der Prüfung nicht berücksichtigt worden seien.

Barinkasso F.:

Es sei unverständlich, weshalb nicht die ganzen 40.000,00 Euro berücksichtigt worden seien.

Mieteinnahmen M. und Z.:

Hier seien auch die Differenzbeträge in Höhe von 3.892,00 Euro im Jahr 2002, 20,00 Euro im Jahr 2003 und 257,00 Euro im Jahr 2004 zu berücksichtigen.

Ferner sei nicht berücksichtigt worden, dass es sich bei einigen Buchungen auf dem Verrechnungskonto um „Luftbuchungen“ gehandelt habe.

Es sei zutreffend, dass der Bf. ausgesagt habe, er habe ab und zu ein paar tausend Euro aus Paraguay mitgenommen. Es sei aber nicht zulässig, diese deshalb den Einkünften des Bf. aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Da die errechneten „Schwarzearnahmen“ auf die Einzelfirma und die GmbH aufgeteilt worden seien, sei damit teilweise auch eine mit dem Normalsteuersatz versteuerte verdeckte Gewinnausschüttung verbunden. Dies sei rechtswidrig.

Zu den Instandhaltungen 2004 sei zu sagen, dass eine Platzbefestigung bereits vorhanden gewesen und diese im Jahr 2004 lediglich Instand gehalten worden sei.

Gleichzeitig mit dem Vorlageantrag beantragte die Steuervertretung die Durchführung einer Erörterung der Sach- und Rechtslage gemäß § 279 BAO.

Erörterungsgespräch

Das beantragte Erörterungsgespräch fand am 24.11.2014 unter Teilnahme des Steuervertreters des Bf. sowie Vertretern des Finanzamtes statt.

Dabei wurden zuerst die Prüfungsfeststellungen betreffend die ungeklärten Bareinlagen auf Konten des Einzelunternehmens (Kt.Nr1, Baukonto KtNr2 bei der Bank3) sowie auf das Verrechnungskonto der Y. GmbH erörtert. Besprochen wurde ferner ein Konto der Y. GmbH bei der Bank2 in Ort1-Deutschland.

Zum Verrechnungskonto bemerkte der Steuervertreter, dass es sich dabei um eine Art Geldbörse des Y. gehandelt habe. Im Jahr 2002 habe es überhaupt keine Kassa gegeben. Was die Herkunftsangaben des Steuervertreters in den Beschwerden angeht, konnte kein direkter Zusammenhang zwischen diesen Angaben und den Einlagen hergestellt werden. Dazu wurde vom Steuervertreter bemerkt, dass es bei diesen Angaben nicht so sehr darum gehe, einen solchen direkten Zusammenhang aufzuzeigen als vielmehr darzulegen, dass ausreichend versteuerte Geldmittel, z.B. von der Bank2, aus Mieteinnahmen, von der Gattin des Bf. oder aus Bareinnahmen, vorhanden gewesen seien, um die Einlagen zu erklären.

Der Steuervertreter legte zum Nachweis seiner Behauptung eine Aufstellung der steuerlich erklärten Einnahmen des Jahres 2002 vor. Aus dieser gehe hervor, dass zwischen dem Gesamtbetrag der Einnahmen ohne Bareinzahlungen und den auf das Bankkonto Kt.Nr1 eingegangenen Einnahmen eine Differenz in Höhe von etwas mehr 50.000,00 Euro bestehe. Dies belege, dass genügend steuerlich erklärte Barmittel vorhanden gewesen seien, die auf die in Streit stehenden Konten eingezahlt werden konnten. Auch für die Jahre 2003 und 2004 könne eine solche Aufstellung vorgelegt werden.

Von Seiten der Amtspartei wurde ein Betrag über 6.900,00 Euro (Überweisung, keine Bareinlage) jedenfalls als geklärt anerkannt. Auch die Beurteilung von Buchungen von 4 x

10.000,00 Euro auf das Verrechnungskonto als „Luftbuchungen“ wurde von der Amtspartei zugestanden.

Zur Festsetzung von 20% Umsatzsteuer auf die zugerechneten Mehrbeträge beim Einzelunternehmen meinte der Steuervertreter, es müssten wohl 10% festzusetzen sein, da der Bf. in dieser Zeit fast nur 10%ige Umsätze ausgeführt habe.

Zum Streitpunkt „Aufwendungen für Spritzbetonarbeiten Einfahrt und Pflaster-Hangsteine“ iHv 6.725,05 Euro als Instandhaltungsaufwand oder als aktivierungspflichtigen Aufwand konnten die Parteien nicht angeben, um welche Arbeiten es sich hier konkret gehandelt hat. Auch Rechnungen über die strittigen Beträge lagen nicht vor. Der Steuervertreter sagte zu, diese vorzulegen.

Der Zusage, die angesprochenen Rechnungen vorzulegen, kam der Bf. am 02.12.2014 nach.

Vorhalt

Am 04.12.2014 trug das Bundesfinanzgericht dem Bf. auf anzugeben, welche Arbeiten im Zusammenhang mit der Zufahrtstraße im Jahr 2004 konkret verrichtet wurden. Nur bei einer genauen Kenntnis dieser Arbeiten sei eine Beurteilung der Frage, ob die damit in Verbindung stehenden Kosten als Instandhaltungskosten oder als aktivierungspflichtige Kosten zu behandeln sind, möglich. Die vorgelegten Rechnungen ließen dies nicht erkennen.

Ferner forderte es den Bf. auf, eine Aufstellung über die versteuerten Einnahmen und die über Bankkonten vereinnahmten Einnahmen vergleichbar jener für das Jahr 2002 auch für die Jahre 2003 bis 2004 vorzulegen.

Vorhaltbeantwortung

Die Steuervertretung des Bf. beantwortete den Vorhalt wie folgt:

„Ungeklärte Bareinzahlungen“

Nach dem Erörterungstermin seien noch folgende Beträge strittig:

2002: 41.285,12 Euro; 2003: 72.825,03 Euro; 2004: 6.948,40 Euro, in Summe daher 121.058,55 Euro.

Bei diesen Beträgen gehe die Betriebsprüfung offensichtlich davon aus, dass es sich dabei um Einnahmen aus Schwarzgeschäften handelt. Weitere Verprobungen und Kalkulationen wie etwa eine Hochrechnung der Erlöse anhand der verbrauchten Sojamengen seien nicht durchgeführt worden. Diese Annahme sei daher unhaltbar.

Die Buchungen auf das Verrechnungskonto seien „Luftbuchungen“, denn tatsächlich sei die Kassa nichts anderes als die Geldtasche des Bf. Streiche man diese Buchungen in Höhe von insgesamt 60.000,00 Euro (2002: 0,00 Euro; 2003: 40.000,00 Euro; 2004: 20.000,00 Euro verbleibe für 2003 ein Betrag von 32.825,03 Euro und für 2004 ergebe sich bereits ein Negativsaldo.

Ferner seien die Behebungen von der Bank2 und die Einnahmen der Ehegattin des Bf., die über kein eigenes Bankkonto verfüge, nicht berücksichtigt worden.

Schließlich seien auch die von ihm nachgewiesenen Differenzen zwischen den erklärten Einnahmen und den Bankeingängen auf das betriebliche Konto Nr. Kt.Nr.1 des Bf. in Höhe von 50.811,44 Euro im Jahr 2002, 6.171,00 Euro im Jahr 2003 und 19.455,62 Euro im Jahr 2004 nicht berücksichtigt worden (die diesbezüglichen Berechnungen seien angeschlossen). Dass alle diese Beträge versteuert worden seien, stehe außer Streit.

Die Instandhaltungsmaßnahmen für die Zufahrtstraße beträfen Bohrungen zur Verankerung von Eisenmatten, die dann wieder mit Spritzbeton überzogen worden seien. Diese Maßnahmen seien notwendig gewesen, um eine Zufahrt für Klein-Lkws (Zustelldienst1 ua) im Zusammenhang mit dem Versand zahlreicher Kleinsendungen an Soja zum Wohnhaus des Bf. zu ermöglichen. Damit hätten Hangrutschungen und die Belästigung der Nachbarn mit erdigem Schmutzwasser vermieden werden können.

In der am 09.04.2014 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung wiederholten der Bf. und dessen steuerliche Vertretung im Wesentlichen die bereits schriftlich mehrfach dargelegten Argumente zu ihrem Beschwerdevorbringen. Die Ausführungen betreffend die „Instandhaltungsmaßnahmen“ für die Zufahrtstraßen wurden dahingehend präzisiert, dass eine Zufahrtstraße, die zum Wohnsitz in Hanglage geführt habe, bereits bestanden habe. Diese sei aber nur mit Schotter belegt und für größere Transportfahrzeuge, die im Jahr Sojaprodukte liefern sollten, zu schmal gewesen. Sie habe daher verbreitert und gepflastert werden. Zudem habe der Hang befestigt werden müssen, um die Straße infolge der stärkeren Beanspruchung durch die Sojolieferungen zu stabilisieren.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im Beschwerdefall ist strittig, a) ob und bejahendenfalls inwieweit Bareinlagen auf Konten des Bf. als ungeklärte Vermögenszuwächse und damit zu dessen steuerpflichtigen Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen waren und b) ob die Aufwendungen des Jahres 2004 für eine Zufahrtstraße zum Wohn- und Betriebsgebäude des Bf. als sofort absetzbar oder als aktivierungspflichtig zu behandeln waren.

a. Ungeklärte Bareinlagen

Grundlage für die Beurteilung dieses Beschwerdepunktes bilden zwei Konten des Bf. bei der **Bank3**, BLZ XXX, und zwar das Konto Nr. Kt.Nr.1 und das Baukonto-Konto Nr. KtNr2. Nur diese Konten sind im Zusammenhang mit gegenständlicher Beschwerde relevant, nicht aber das der GmbH zuzurechnende Verrechnungskonto.

Von den auf die Konten bei der Bank3 getätigten Bareinzahlungen 2002 bis 2004 sind nachfolgende Beträge strittig:

	Kt. Kt.Nr1	Kt. KtNr2	Gesamt
2002	17.000,00	23.235,12	40.235,12

2003	23.570,00	59.000,00	82.570,86
2004	10.635,50	0,00	10.635,50

Rechtsgrundlage

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

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, 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. Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als unaufgeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (vgl. z.B. VwGH 23.02.2010, 2008/15/0077; VwGH 22.02.2000, 95/14/0077).

In diesem Sinne ist daher zu untersuchen, ob bzw. inwieweit hinsichtlich der oben strittigen Bareinzahlungen unaufgeklärte Vermögenszuwächse vorliegen.

Die Bareinzahlungen stellen ohne Zweifel eine Mehrung des Vermögens des Bf. dar. Es ist daher am Bf., deren Herkunft aufzuklären. Dabei sind neben den in Beschwerde vorgetragenen Erklärungen auch die Gegenüberstellung der Bankeingänge auf dem Konto Nr. Kt.Nr.1 und den erklärten Einkünften aus Gewerbetrieb der Jahre 2002 bis 2004 zu berücksichtigen. Von den Mittelherkunftsangaben sind für den Beschwerdefall allerdings nur jene betreffend das Barinkasso, die „Causa F.“, die baren Mieteinnahmen und Einnahmen aus Paraguay relevant. Die Herkunftsangabe betreffend „Einnahmen der

Gattin“ und „ominöse Kassabuchungen“ betreffen das Verrechnungskonto der GmbH und sind im Rahmen der Beschwerde der GmbH zu behandeln.

Dabei gelangt das Bundesfinanzgericht zu folgendem Ergebnis:

Zunächst ist festzustellen, dass mit den Mittelherkunftserklärungen ein direkter Zusammenhang zwischen dem jeweiligen Bareingang auf einem der beiden Konten und den Herkunftsangaben nicht hergestellt werden kann. Die Bareingänge sind auf den Konten nur mit dem jeweiligen Betrag unter der Bezeichnung „bar“ und der Angabe des Einzahlungsdatums, aber ohne Zweckangabe verbucht. Auch der Bf. konnte nicht erklären, welche Bareingänge konkret aus welchen Mitteln stammten. Mit den Herkunftsangaben sollte nach Angabe des Steuervertrüters lediglich aufgezeigt werden, dass genügend versteuerte oder nicht steuerpflichtige Barmittel vorhanden gewesen seien, um solche Einzahlungen zu tätigen und deshalb die Unterstellung, diese stammten aus unversteuerter Mitteln, unzulässig sei.

Dazu ist zu bemerken, dass die Herkunftserklärungen auch abgesehen von der mangelnden direkten Zuordnbarkeit zu den Bareinzahlungen zum Teil von geringer Plausibilität sind. So ist zum Beispiel mit dem Einwand, auf die Konten seien Bareinnahmen aus verschiedenen Kleinrechnungen eingegangen, nichts gewonnen, fehlt doch jegliche Angabe darüber, um welche Kleinrechnungen und um welche Summe es dabei gehen soll. Zudem handelt es sich bei den Bareinzahlungen jeweils um runde Beträge, deren niedrigster 500,00 Euro beträgt. Ein Zusammenhang mit Einnahmen aus Kleinrechnungen kann damit nicht hergestellt werden.

Dass Beträge von der Bank2 behoben wurden, nur um diese oder Teile davon später auf eines der beiden Konten bei der Bank3 wieder einzuzahlen, widerspricht jeder Lebenserfahrung und ist daher unglaublich.

Ebensowenig ist mit der Erklärung erreicht, der Bf. habe ab und zu ein paar tausend Euro aus Paraguay mitgenommen und diese dann eingezahlt, fehlt doch für diese Behauptung schon jeglicher Nachweis, um welche konkreten Beträge es sich hierbei gehandelt haben soll und aus welchen Quellen sie stammten.

Zu den Mieteinnahmen ist zu sagen, dass laut den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Finanzamtes lediglich die Miete in der Mietsache „M.“ bar eingenommen worden ist. Zu Recht hat das Finanzamt daher nur diese Mittelherkunftserklärung (und mit 10.000,00 Euro großzügig) anerkannt.

Was die angeblich bar erhaltenen 40.000,00 Euro aus der Streitsache „F.“ anlangt, so stammen dies laut einem Vermerk des Prüfers im Prüfungsakt aus einer Zahlung vom 30.12.2002 in Höhe von CHF 60.000,00. Tatsächlich findet sich diese Zahlung in einer Mitteilung des Bf. an das den Prozess führende Fürstliche Landgericht Liechtenstein vom 29.10.2003. Danach sei von der Hauptforderung in Höhe von CHF 78.320,58 eine „Zahlung vom 30.12.2002 (Name1)“ in Höhe von CHF 60.000,00 abzuziehen. Das Finanzamt hat aus dieser Zahlung mit den Bareinzahlungen vom 08.01.2003 in Höhe 3.500,00 Euro auf das Konto Nr. Kt.Nr.1 und in Höhe von 33.000,00 Euro auf das

Baukonto sowie mit einer weiteren Bareinlage vom 03.01.2003 in Höhe von 3.000,00 auf das Verrechnungskonto in Zusammenhang gebracht. Das Finanzamt hat diese Herkunftsangabe daher zu Recht nur soweit berücksichtigt, als dieser auch konkrete Bareinzahlungen gegenüberstanden.

Schließlich hat der Steuervertreter des Bf. während des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht als Erklärung der Mittelherkunft der in Frage stehenden Beträge Differenzen zwischen den Eingängen ohne Barbeträge auf das Konto Nr. Kt.Nr.1 und den erklärten Einnahmen aus der gewerblichen Tätigkeit des Bf. angeführt. Danach seien in den Jahren 2002 bis 2004 jeweils mehr Einnahmen steuerlich erklärt worden, als auf das genannte Bankkonto eingingen, und zwar um 50.611,44 Euro im Jahr 2002, um 6.171,00 Euro im Jahr 2003 und um 19.455,62 Euro im Jahr 2004.

Damit ist aber noch nicht gesagt, dass die in Rede stehenden Bareinzahlungen auch aus diesen Beträgen stammen. Ebensogut können die „überhängenden“ Einnahmen aus der gewerblichen Tätigkeit des Bf. von diesem für private Zwecke verausgabt oder für betriebliche Ausgaben verwendet worden sein. Schließlich ändert auch dieser Erklärungsversuch nichts an der Tatsache, dass ein direkter Zusammenhang mit Bareingängen auf einem der beiden Konten und möglicherweise zur Verfügung stehenden Mitteln nicht hergestellt werden kann. Dass mit diesem Argument bestehende Zweifel an der Herkunft der Bareinzahlungen nicht ausgeräumt werden können, zeigt ferner die Berechnung für das Jahr 2003: Selbst bei vollständiger Berücksichtigung des Überhangs dieses Jahres in Höhe von 6.171,00 Euro und Berücksichtigung der Barmieten mit 10.000,00 Euro sowie der Barbezüge im Zusammenhang mit der Causa F. in Höhe von 36.500,00 Euro bleibt ein ungeklärter Betrag in Höhe von 32.984,50 Euro bestehen.

Dennoch soll dieser Einwand nicht gänzlich unberücksichtigt bleiben, ist doch auch nicht auszuschließen, dass sich unter den aufzuklärenden Bareinzahlungen auch solche befanden, die aus den „überhängenden“ steuerlich erklärt Einnahmen stammten. Das Bundesfinanzgericht berücksichtigt diese im Schätzungswege mit 50%.

Das bedeutet:

Von den von der Betriebsprüfung im Jahr 2002 festgestellten ungeklärten Bareinzahlungen in Höhe von 40.235,12 Euro sind neben den schon bisher berücksichtigten 10.000,00 Euro für die bar eingenommene Miete „M.“ weitere 25.155,71 Euro als geklärt anzuerkennen. Somit bleiben 5.079,41 Euro als ungeklärt übrig.

Im Jahr 2003 sind neben den Mieteinnahmen von 10.000,00 Euro und den Zahlungen aus dem Rechtsstreit „F.“ in Höhe von 36.500,00 Euro zusätzlich 3.085,50 Euro in Ansatz zu bringen. Somit bleiben im Jahr 2003 32.984,50 Euro ungeklärt.

Im Jahr 2004 sind neben den Mieteinnahmen in Höhe von 10.000,00 Euro weitere 9.727,81 Euro zu berücksichtigen. Somit verbleiben für das Jahr 2004 keine unaufgeklärten Beträge.

Für die unaufgeklärten Vermögenszuwächse der Jahre 2002 und 2003 ist zu vermuten, dass diese aus unversteuerten Einnahmen aus der betrieblichen Tätigkeit des Bf.

stammen. Eine Zurechnung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder aus selbständiger Tätigkeit ist auszuschließen, da diese vollständig erfasst sind.

Als gewerblich sind diese Einnahmen auch umsatzsteuerlich zu erfassen. Diese Beträge sind jedenfalls als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln, da eine Steuerfreiheit für Ausfuhrlieferungen, wie sie der Bf. in den Streitjahren auch geltend gemacht hat, mangels entsprechender Ausfuhrnachweise nicht zur Anwendung gelangen kann. Für die Frage, welchem Steuersatz sie unterliegen, weicht das Bundesfinanzgericht von der Vorgehensweise des Finanzamtes insofern ab, als es diese nicht zur Gänze dem Normalsteuersatz unterzieht, sondern nach dem Verhältnis der erklärten steuerermäßigten Umsätze zu den normal steuerpflichtigen Umsätzen dieser Jahre aufteilt.

Im Jahr 2002 beträgt dieses Verhältnis 79,52% (111.946,12 Euro) Normalsteuersatz zu 20,42 % (28.728,07 Euro) begünstigter Steuersatz.

Im Jahr 2003 beträgt das Verhältnis 62,82% (47.335,58 Euro) Normalsteuersatz zu 37,18% (28.014,71) begünstigter Steuersatz.

b. Aufwendungen für Instandhaltungen

Laut der vorliegenden Rechnung der die Arbeiten ausführenden Unternehmung bestanden diese im Wesentlichen in einer Spritzbetonsicherung (7 m², Teilbetrag 3.143,00 Euro), der Anbringung von Kopfplatten (7 Stück, Teilbetrag 255,50 Euro) sowie einer Bodenvernagelung (21 m, Teilbetrag 808,50 Euro). Laut den Ausführungen des Steuervertrüters des Bf. bzw. den Angaben des Bf. wurden dabei Bohrungen zur Verankerung von Eisenmatten durchgeführt, die wiederum mit Spritzbeton überzogen wurden. Die Arbeiten dienten der Hangbefestigung und damit der Ermöglichung der Zufahrt für Klein-Lkws für den Versand von Kleinsendungen von Soja und zur Vermeidung von Hangrutschungen und Belästigungen der Nachbarn mit Schmutzwasser.

Die Werbungskosteneigenschaft dieser Aufwendungen steht damit außer Zweifel. Strittig ist aber, ob es sich bei diesen Aufwendungen um sofort absetzbare Instandhaltungsarbeiten oder um aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand handelte.

Herstellungsaufwand liegt vor, wenn durch den Aufwand ein Wirtschaftsgut neu geschaffen oder die Wesensart eines Wirtschaftsgutes verändert wird. Die Wesensart eines Wirtschaftsgutes kann sich dadurch ändern, dass sich die Funktion, d.h. die Zweckbestimmung ändert.

Davon unterschieden wird der Erhaltungsaufwand, der dazu dient, das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder in einen solchen zu bringen. Dazu gehören insbesondere die regelmäßig notwendigen Ausbesserungen (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹³, Tzern 123 bis 125).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt bei Eingriffen in die ursprüngliche Landschaft, die in ihrer Gesamtheit etwa jenen vergleichbar sind, die bei der

Herstellung einer Forststraße oder eines landwirtschaftlichen Güterweges nötig sind, die Schaffung eines körperlichen Wirtschaftsgutes vor (VwGH 09.06.1986, 84/15/0128).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.02.1983, Zl. 82/14/0067, sind in Aufschließungswegen in der Forstwirtschaft, Zufahrtstraßen zu Tankstellen oder Straßen zu Betriebsanlagen selbständige Wirtschaftsgüter zu sehen. Auch Platzbefestigungen können eigenständige Wirtschaftsgüter sein: Die Befestigung eines Lagerplatzes sei mit der Herstellung einer Forststraße oder eines landwirtschaftlichen Güterweges vergleichbar (VwGH 20.05.2010, 2006/15/0238).

In diesem Sinne sind Aufwendungen für eine Zufahrstraße, mit denen die Zufahrt von Klein-Lkws ermöglicht wird, als Aufwendungen im Zusammenhang mit der Herstellung eines Wirtschaftsgutes einzustufen. Dass bereits vorher eine Zufahrstraße bestanden hat, steht dieser Beurteilung nicht entgegen, denn auf dieser war eine Zufahrt mit Klein-Lkws eben nicht oder nur schwer möglich. Daher liegt keine bloße Ausbesserung eines bestehenden und beschädigten Wirtschaftsgutes, sondern dessen wesensmäßige Veränderung vor.

Die in Streit stehenden Aufwendungen sind daher mit der Befestigung eines Lagerplatzes vergleichbar und wie die Herstellung einer Forststraße zu behandeln. Es liegt somit insoweit ein eigenes abnutzbares Wirtschaftsgut vor. Für Forstwege mit festem Untergrund wird eine Nutzungsdauer von 10 Jahren angenommen. Diese Nutzungsdauer ist abweichend von der Annahme des Finanzamtes auch für die Zufahrstraße anzusetzen. Die in Rede stehenden Kosten sind daher unter Ausscheidung eines Privatanteils in Höhe von 24,66% zu aktivieren und auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Da die erweiterte Zufahrtsstraße im Zusammenhang mit den Sojaliereferungen an die GmbH und damit mit der Vermietung von Gebäudeteilen an diese GmbH stand, sind die Abschreibungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen.

Die steuerliche Behandlung wird wie folgt dargestellt:

Anschaffungskosten	6.725,05
Privatanteil 24,66%	-1.658,40 (-331,68 Vorsteuer)
Aktivierung Wirtschaftsgut	5.066,65
VuV Afa 10%	506,66

Es war daher wie folgt zu entscheiden:

1. Von den in den Jahren 2002 bis 2004 auf die Konten des Bf. bei der Bank. Nr. Kt.Nr1 und Kt.Nr.2 eingegangenen Bareinlagen sind ungeklärt (Beträge in Euro):

2002: 5.079,41

2003: 32.984,50

2004: 0,00

Bei diesen ungeklärt gebliebenen Bareingängen wird davon ausgegangen, dass sie aus nicht versteuerten Einnahmen aus der gewerblichen Tätigkeit des Bf. stammen.

2. Diese Beträge sind auch umsatzsteuerlich zu erfassen. Der anzuwendende Steuersatz richtet sich nach dem Verhältnis der erklärten Umsätze 2002 und 2003 in normalsteuerpflichtige und steuerermäßigte Umsätze.
3. Die Aufwendungen für die Zufahrtstraße sind unter Ausscheidung eines Privatanteils bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als selbständiges abnutzbares Wirtschaftsgut zu aktivieren und auf zehn Jahre verteilt abzuschreiben.

Diese Entscheidungen haben folgende steuerlichen Auswirkungen (Beträge in Euro):

Einkommensteuer

Einkünfte aus Gewerbebetrieb +	2002	2003	2004
Provisionen Urdirekt (Tz 1)	4.984,80		
Ungeklärte Bareinlagen (netto)	4.309,13	28.416,14	
20%	3.366,22	17.267,38	
10%	942,91	11.148,76	
Instandhaltung			6.725,63

Einkünfte aus V+V	2002	2003	2004
AfA Zufahrtstraße 2004			-506,66

Umsatzsteuer

Steuerpflichtige Entgelte+	2002	2003	2004
Provisionen Urdirekt (Tz. 1)	4.984,80		
Ungeklärte Bareinlagen	4.309,13	28.416,14	
20%	3.366,22	17.267,38	
10%	942,91	11.148,76	
Zufahrtstraße/-Vorsteuer Privatanteil			-331,68

Der Beschwerde war daher teilweise statzugeben.

Zulässigkeit einer Revision:

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Mit gegenständlicher Entscheidung wird keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung berührt. Die im Beschwerdefall zu behandelnden Rechtsfragen sind bereits durch die im Beschwerdefall zitierten höchstgerichtlichen Entscheidungen geklärt. Feststellungen auf der Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind daher grundsätzlich keiner Revision zugängig.

Feldkirch, am 22. April 2015