

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PKF CENTURION Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, Hegelgasse 8, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 18.7.2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 16. Juni 2014 betreffend Aufhebung § 299 BAO / KSt 2012, Körperschaftsteuer 2010, Körperschaftsteuer 2011, Körperschaftsteuer 2012, Wiederaufnahme § 303 BAO / KSt 2011, Wiederaufnahme § 303 BAO / KSt 2010, Umsatzsteuer 2010, Umsatzsteuer 2011, Umsatzsteuer 2012, Wiederaufnahme § 303 BAO / USt 2010, Wiederaufnahme § 303 BAO / USt 2011 und Wiederaufnahme § 303 BAO / USt 2012, Steuernummer , nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 4. November 2020 in Anwesenheit der Schriftführerin ***S*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Aufhebung des Bescheides hinsichtlich Körperschaftsteuer 2012 wird abgewiesen. Der Bescheid bleibt unverändert.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2012 und hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2010 und 2011 wird abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2012 und betreffend Körperschaftsteuer 2010 und 2012 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden 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. Verfahrensgang

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde der Beschwerdeführerin (Bf) gegen die im Spruch angeführten Bescheide betreffend die Jahre 2010 bis 2012 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Strittig ist im vorliegenden Fall allein die Frage, ob Grundsätze der Buchführung soweit verletzt wurden, dass Schätzungsbefugnis für die Behörde gegeben ist und ein Sicherheitszuschlag gerechtfertigt ist.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Bei der Bf fand eine **abgabenbehördliche Prüfung** statt. Die Betriebsprüfung traf dabei folgende Feststellungen:

Die Bf betreibe einen Einzelhandel mit Textilwaren und Bekleidung. Sie halte zwei Einzelhandelsgeschäfte, eines in ***Adresse1*** und eines in ***Adresse2***. Daneben werde noch ein Textilgroßhandel in kleinem Umfang geführt.

Die Umsätze der Einzelhandelsgeschäfte seien erfasst worden, indem die Preiskarten in der verkauften Waren in einem Kuvert gesammelt und dann im Büro zusammenaddiert worden seien, die tageweisen Summen seien in Paragons eingetragen und in einer Monatsübersicht, die in Excel erstellt worden sei, pro Tag erfasst worden. Die Preiskarten konnten für den Prüfungszeitraum nicht mehr vorgelegt werden.

Es konnten vom geprüften Unternehmen keine fixen Kalkulationen nach Produktgruppen vorgelegt werden.

Die durchschnittlichen Rohaufschläge unterlagen in den Prüfungsjahren starken Schwankungen, welche von der Bf nicht plausibel dargestellt werden konnten. Aufgrund der fehlenden Grundaufzeichnungen schätzte die Behörde die Besteuerungsgrundlagen, indem sie einen Sicherheitszuschlag von 20 Prozent pro Jahr hinzurechnete, und zwar sowohl bei den erklärten Umsätzen mit 20 Prozent als auch bei den erklärten Umsätzen mit 10 Prozent. Die darauf entfallende Umsatzsteuer wurde in den Streitjahren passiviert.

Die verhängten Sicherheitszuschläge wurden als verdeckte Gewinnausschüttung den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung zugerechnet und die darauf entfallende Kapitalertragsteuer ermittelt. Die Kapitalertragsteuer wurde ebenfalls passiviert.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ die **Bescheide entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung**.

Gegen diese Bescheide wurde **Beschwerde** erhoben. Die Bf brachte vor, dass die Annahmen der Betriebsprüfung unrichtig seien und daher die daraus abgeleiteten Bescheide materiell unrichtig seien.

Die Bf sei ein Textilhandelsunternehmen. Die Geschäftstätigkeit der Bf bestehe im Wesentlichen darin, Restposten in großer Stückzahl von Herstellern zu beziehen, und zwar zu einem Einkaufspreis von 1 bis 2 Euro pro Stück. Bei den Restposten sei von vorneherein klar, dass nur ein kleiner Teil für den Detailverkauf geeignet sei. Die Geschicklichkeit der Bf bestehe darin, eben jene Restposten zu erwerben, welche für einen Detailverkauf geeignet seien. Wenn die Ware nicht verkauft werden könne, werde der Preis sehr rasch auf 4,90 Euro bis 9,90 Euro reduziert. Die nicht verkäufliche Ware werde an Marktführer verkauft, also nicht im Einzelhandel vertrieben.

Im Herbst 2011 habe die Bf erstmals Markenware eingekauft, da über diese Ware ein entsprechender Umsatz- und Ertragszuwachs erwartet worden sei. Innerhalb von zwei Monaten stellte sich heraus, dass der erwartete Verkaufspreis dafür nicht erzielt werden konnte. Der Verkaufspreis sei daher bereits nach zwei Monaten um 30 Prozent reduziert worden. In der Folge sei der Rabatt noch auf 50 Prozent erhöht worden, selbst dann habe die Markenware nicht oder nur schleppend verkauft werden können. So sei bspw. eine Calvin Klein Hose um 52 Euro eingekauft, aber um 14,90 Euro verkauft worden. Die Schwankungen der Rohaufschläge seien daher mit dieser Neuausrichtung auf Markenprodukte zu erklären, die gescheitert sei und nicht mehr vorkomme. Hätte die Betriebsprüfung diese Markenprodukte nachkalkuliert, hätte sie diese Rohaufschlagsschwankungen erkennen können.

Bei der Bf sei eine vollständige Warenerfassung vorhanden. Es habe keine Hinweise von der Prüferin gegeben, dass die Inventuren oder die Warenverprobung zu Unrichtigkeiten geführt hätten. Es lägen somit keine Bedenken gegen eine korrekte Warenwirtschaft vor.

Eine fixe Kostenkalkulation für die Produktgruppen sei nicht möglich, weil nicht die gesamte Produktgruppe in den Einzelhandel gehe, sondern auch an Marktführer verkauft werde. Eine Durchrechnung des Warenbestandes sei aber fehlerfrei und vollständig möglich.

Die Preisetiketten seien keine Grundaufzeichnungen und damit keine notwendigen Buchhaltungsgrundlagen. Bei einem Detailverkauf sei der Paragon die Grundlage der Erlösaufzeichnung, der vollständig vorgelegen sei. Selbst bei einer Scankassa würde kein Preisetikett zurückbehalten. Das Aufheben eines Etikettes habe daher keine Grundaufzeichnungsfunktion. Tatsächlich würden die Etiketten bei Preisreduktionen mehrmals überschrieben oder überklebt, ein zurückbehaltenes Etikett hätte daher keine Aussagekraft.

Die Mengenkalkulation könne im Detail dargelegt werden und sei auch nicht beanstandet worden. Bei den vergangenen Betriebsprüfungen sei die Mengen- und Erlöserfassung nicht

beanstandet worden, die Bf sei daher davon ausgegangen, dass ihre Methodik der Erlöserfassung die Zustimmung der Finanzverwaltung finde.

Es werde daher die erklärungsgemäße Veranlagung und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat beantragt.

Die **Betriebsprüfung** führte in ihrer **Stellungnahme** zur Beschwerde aus:

Erlösaufzeichnung:

In die Monatsübersichten seien nur die Tageslosungen eingetragen worden, die Einzellosungen seien somit nicht aufgezeichnet worden. Die Preisetiketten, aus denen die Einzellosungen ersichtlich gewesen wären, seien nicht aufbewahrt worden. Es konnten somit die Einzellosungen nicht nachvollzogen werden. Das Vorbringen, dass die jeweiligen Paragons die Grundlage der Erlösaufzeichnung seien, gehe ins Leere, da keine Paragons für die einzelnen Detailverkäufe im Prüfungszeitraum vorlagen. Es seien lediglich die Tagessummen auf Paragonvordrucken als Gesamtbetrag ausgewiesen gewesen.

Nach den Bestimmungen der §§ 131 und 132 BAO seien die Bücher und Aufzeichnungen so zu führen, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle verschaffen könne. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollten sich in ihrer Entwicklung und Entstehung verfolgen lassen. Alle Bareingänge und Barausgänge sollten täglich einzeln festgehalten werden. Einzige Ausnahme einer einzelnen Erfassung der Betriebsvorgänge wäre eine Ermittlung der Tageslosung durch täglichen Kassasturz, dieser sei aber im gegenständlichen Fall nicht erfolgt.

Paragons über Einzelverkäufe seien nur über den Verkauf von Bildern und von Ware an die Marktführer erfolgt, diese seien aber in einer eigenen Excel-Tabelle erfasst worden.

Kalkulatorische Verprobung:

Anhand der Aufzeichnungen im Prüfungszeitraum sei weder bei den Restposten noch bei den Markenwaren nachvollziehbar, welche Produkte zu den ursprünglich vorgesehenen Preisen verkauft worden seien, welche abverkauft worden seien und welche nicht mehr in den Einzelhandelsgeschäften sondern an Marktführer zum Einstandspreis abgegeben worden seien, da diesbezüglich keine Aufzeichnungen geführt worden seien. Wie sollte also eine Nachkalkulation erfolgen, wenn der Einzelverkauf vom Detailhandel nirgends erfasst sei.

Die mengenmäßige Warenerfassung wie in der Beschwerde ausgeführt sei anhand der vorgelegten Aufzeichnungen ebenfalls nicht möglich gewesen, da bei den Tagessummen in den Excel-Tabellen für den Detailhandel zwar Mengenbezeichnungen in Ziffern angeführt worden seien, aber nicht um welche Artikel es sich dabei handelte.

Diese Mängel der Kassenführung und Erlösaufzeichnungen seien im Zusammenhang damit, dass die Warenbewegungen nicht nachvollzogen werden könnten, geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Es sei daher eine Zurechnung in Form eines Sicherheitszuschlages vorgenommen worden.

Wiederaufnahme und Aufhebung:

Aus diesen angeführten Gründen sei auch die Wiederaufnahme der Verfahren notwendig gewesen. Die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2012 sei aus dem gleichen Grund erfolgt.

Die **steuerliche Vertretung replizierte** zu dieser Stellungnahme der Betriebsprüfung:

Im Zuge einer Besprechung nach der Stellungnahme der Betriebsprüfung sei seitens der Finanzverwaltung bemängelt worden, dass die Erlöse laut Kassabuch nicht mit den Erlösen der USt-Erklärung übereinstimmten. Dies sei korrekt und lasse sich wie folgt erklären:

Die Einnahmen im Kassabuch seien als Bareinnahmen brutto erfasst worden und gliederten sich in 20%ige und 10%ige Umsätze. In den Umsatzsteuererklärungen würden nur mehr die Nettoerlöse erfasst. Aus der Hochrechnung der Nettoerlöse auf Bruttoerlöse ergäben sich nur mehr Differenzen von:

2010 Euro 431,98

2011 Euro 41.818,00

2012 Euro 9.938,37.

Diese Differenzen ergäben sich aus der Erfassung der Ausgangsrechnungen, also jener Umsätze, die nicht als Barerlöse erzielt worden seien.

Nach einer weiteren Detailaufstellung der einzelnen Kassen ergäbe sich in den Jahren 2010 und 2011 nur mehr eine Differenz von 1 Cent welche auf Rundungsdifferenzen beruhe, im Jahr 2012 gar keine Differenz. Es liege daher bei der Überprüfung der Kassalosungen mit den eingereichten Umsatzsteuererklärungen keine Abweichung der Buchhaltungszahlen von den eingereichten Erklärungen vor. Es werde daher die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide und die erklärungskonforme Veranlagung beantragt.

Das Finanzamt erwiderte diesen Ausführungen in einem **Ergänzungsvorhalt**:

Die Umsätze Paragon, AR und Kunst seien weitgehend nachvollziehbar und daher der Besteuerung zu Grunde zu legen.

Die Umsätze ***Adresse2*** und ***Adresse1*** seien nach wie vor nicht nachvollziehbar, demnach bestehe die Schätzungsbefugnis. Es sei daher beabsichtigt, eine Schätzung in Form eines Sicherheitszuschlages von 10 Prozent der Umsätze ***Adresse2*** und ***Adresse1*** anzuwenden. Die zugeschätzten Beträge seien auch als verdeckte Ausschüttung der KEST zu unterwerfen.

Die **steuerliche Vertretung** der Bf führte dazu aus, dass die Notwendigkeit der Zuschätzung nicht nachvollziehbar sei. Es werden in der Anlage zwei Kopien der Kassaaufzeichnungen übermittelt, aus dem die Vorgehensweise erkennbar sei. Bei den Barverkäufen sei ein Tippeintrag im Rechensystem vorgenommen worden und die Gesamtlosung dann im Kassabuch verzeichnet worden. Das Aufbewahren von Preisetiketten sei weder branchenüblich noch erforderlich. Weiter werde für die Jahre 2010 bis 2012 eine Mengenverrechnung übermittelt, aus der die Einkäufe, die Anfangsinventur, die Endinventur und Verkäufe dargestellt würden, sodass der mengenmäßige Verkauf damit nachgewiesen würde. Es sei daher weder an der Losung noch an der Inventur noch an der der Mengenverrechnung etwas auszusetzen. Die Aufbewahrung der Etiketten hätte keine Aussage über den tatsächlichen Verkaufspreis abgegeben, weil die Etiketten nicht mit neuen Preisen überklebt worden wären, sondern die Waren in einem bestimmten Bereich um Euro 4,99 oder Euro 7,99 verkauft worden seien. Dies sei durch Beschriftung bei der Stange dargestellt worden. Die Aufbewahrung der Etiketten hätte daher keinen Sicherheitsfaktor und sei auch keine Grundaufzeichnung. Für Sicherheitszuschläge sei daher keine Notwendigkeit gegeben.

Dem Schreiben beigelegt waren Tabellen über Erlösaufzeichnungen und Kopien von Tippstreifen.

Beschwerdevorentscheidung

Das Finanzamt wies die Beschwerde betreffend Aufhebung des Bescheides hinsichtlich Körperschaftsteuer 2012 und betreffend Wiederaufnahme der Bescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2010 bis 2012 und hinsichtlich Körperschaftsteuer 2010 bis 2011 als unbegründet ab.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2010 bis 2012 wurde teilweise Folge gegeben und der Sicherheitszuschlag auf 10 Prozent der Umsätze aus den Einzelhandelsbereichen ***Adresse2*** und ***Adresse1*** herabgesetzt.

Begründend führte das Finanzamt aus:

Wiederaufnahme:

Im Zuge der Betriebsprüfung sei hervorgekommen, dass die Aufzeichnungen nicht korrekt geführt worden seien. Die Mängel der Buchführung habe die Schätzungsbefugnis begründet. Die Schätzung habe zu im Spruch anderslautenden Bescheiden geführt. Im Zuge des Ermessens

sei der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit eingeräumt worden. Die Wiederaufnahme sei daher zu Recht erfolgt.

Aufhebung:

Wie bereits zur Wiederaufnahme ausgeführt, erfolgte die Verhängung eines Sicherheitszuschlages und führte dieser zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid. Der Körperschaftsteuerbescheid 2012 habe sich damit als nicht richtig erwiesen. Die Aufhebung sei daher zu Recht erfolgt. Im Rahmen der Ermessensübung sei der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit eingeräumt worden.

Sachbescheide:

Auf Grund der Mängel der Buchführung und der Losungsermittlung sei Schätzungsbefugnis gegeben gewesen. Die Schätzung sei mittels eines Sicherheitszuschlages von 20 Prozent des Gesamtumsatzes erfolgt. Im Zuge der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung sei die Nachvollziehbarkeit der Umsätze aus Kunst, AR und Paragons dargestellt worden, weshalb diese Umsätze nicht mehr mit einem Sicherheitszuschlag zu belegen waren.

Hinsichtlich der Umsätze im Detailhandel werde die Schätzungsbefugnis weiter bejaht, der Sicherheitszuschlag jedoch von den Umsätzen im Detailhandel auf 10 Prozent herabgesetzt. Die erklärten 20%igen Umsätze und der Gewinn waren daher um diesen Zuschlag zu erhöhen, die Erhöhung der 10%igen Umsätze durch die Betriebsprüfung war rückgängig zu machen. Die Umsatzsteuerpassivierung sei daher anzupassen, die Kapitalertragsteuerpassivierung sei rückgängig zu machen. Die Bescheide würden daher abgeändert.

Die Bf beantragte die **Vorlage der Beschwerde** zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat.

Im Vorlageantrag brachte die Bf vor:

Begründend wurde ausgeführt, dass bei richtiger rechtlicher Würdigung weder eine Aufhebung des Bescheides noch eine Wiederaufnahme der Verfahren zulässig oder notwendig sei. Weiter sei auch eine griffweise Zuschätzung auf die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer nicht zulässig oder notwendig.

Es habe dargelegt werden können, dass keine Differenz bestehe, sondern sich die Unterschiede aus der Brutto- und Nettoerfassung ergäben. Dieser vermeintliche Buchhaltungsfehler habe daher problemlos aufgeklärt werden können.

Genauso problemlos ließe sich die Mangelhaftigkeit der Buchhaltung widerlegen. Wie bereits ausgeführt, sei aus den Preisetiketten keine Aussage über den Verkaufspreis möglich, da keine Anpassung der Einzeletiketten erfolge.

Schon bei Unternehmen, die all ihre Produkte mit Scankassen erfassen, sei keine Einzelzuweisung bei Billigstprodukten möglich und werde auch in der Praxis nicht durchgeführt. Auch dort würden nur die Summen von Warengruppen und diese auch bei der Inventur erfasst. Es sei völlig unmöglich und ausgeschlossen, dass bei einem Detailhandel dieser Größenordnung eine Einzelkalkulation eines verkauften Produktes durchführbar sei. Es sei daher nicht anders möglich als die Tagessumme zu erfassen. Es gebe bei keinem Detailgeschäft im Textilbereich, das mit Restposten arbeite, eine Einzelkalkulation.

Sollte die Ansicht der Finanzverwaltung richtig sein, dass die vorliegende Erfassung des Kassenergebnisses des Tages nicht richtig sei, dann wäre jedes Einzelhandelsunternehmen auf Grund formaler Mängel zuschätzungsgefährdet. Bereits für die Jahre 2003 bis 2005 sei das Unternehmen der Bf geprüft worden und diese Art der Erfassung für in Ordnung befunden worden.

In der **mündlichen Verhandlung** wurde ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass bereits über die Jahre 2003-2005 eine BP stattgefunden habe, im Rahmen dieser BP sei die Art der Umsatzaufzeichnung bereits Gegenstand der Überprüfung gewesen. Die BP habe damals diese Art der Erlöserfassung nicht beanstandet. Die Bf habe daher davon ausgehen dürfen, dass diese Art der Erlöserfassung zulässig und in Ordnung sei. Es seien bei der damaligen BP keine Feststellungen getroffen worden. Zum Nachweis legte der steuerliche Vertreter den Bericht der seinerzeitigen BP vor, welche zur Niederschrift als Beilage genommen wird.

Weiters bringt der steuerliche Vertreter vor, dass es hinsichtlich Ermessensübung im Rahmen der Wiederaufnahme ein Judikat des BFG gebe (RV/2101420/2017), in dem die Grenzen der Ermessensentscheidung aufgezeigt werden, und dass die Ermessensentscheidung im streitgegenständlichen Fall zur Wiederaufnahme den Aussagen in dieser Entscheidung widerspreche. Dies umso mehr, als das Thema der Erlöserfassung bereits bei der vorher ergehenden BP Thema gewesen sei.

Die Vertreterin des FA gab zu bedenken, dass die Losungsermittlung im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens so dargestellt worden sei, dass die gesammelten Preisetiketten am Ende des Tages im Büro aufaddiert worden seien. Wenn jetzt vorgebracht werde, dass die schwerverkäufliche Ware in einem Schwung zu einem niedrigeren Preis verkauft werde, der am Warenkorb, in dem sich die reduzierte Ware befinde, ausgewiesen sei, wie solle dann die Losungsermittlung zuverlässig anhand der Preisetiketten erfolgt sein bzw wie solle die Finanzbehörde unter diesen Umständen die Ermittlung der Losungen kontrollieren können.

Die Finanzamtsvertreterin wendete ein, dass es laut Vorhaltsbeantwortung vom 19.03.2015 Tippeinträge über die Barverkäufe im Rechensystem gegeben habe, es für die BP aber nicht

nachvollziehbar gewesen sei, in welches Rechensystem diese Tippeinträge erfolgt seien. Es sei nicht klar, wann und wo diese Tippeinträge laut Tippstreifen erfolgt seien.

Der steuerliche Vertreter legt dazu eine Excel-Tabelle mit der Eintragung einer Tageslosung für einen bestimmten Monat mit den dazugehörigen Tippstreifen, aus denen sich die einzelne Tageslosung ergäbe, vor. Auf den Tippstreifen selbst war kein Datum ersichtlich. Der steuerliche Vertreter brachte vor, dass diese Tippstreifen tagsüber im Geschäft erstellt würden, jeweils wenn ein Eingang erfasst werde. Am Ende des Tages müsse das Bargeld mit der Summe der Tippstreifen übereinstimmen.

Die Betriebsprüferin wandte ein, dass es im Zuge der BP so dargestellt worden sei, dass diese Tippstreifen am Abend im Büro erstellt würden.

Die Vertreterin des Finanzamtes wandte ein, dass auf den Tippstreifen keine Kleinbeträge im Sinne von EUR 4,99 oder EUR 7,99 ersichtlich seien, sondern Beträge von EUR 59,90 oder EUR 109,00 etc, und nur einmal EUR 9,99, was dafür spreche, dass auf den Tippstreifen nicht die Einzellosungen erfasst seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf wurde entsprechend ihrer abgegebenen Erklärungen veranlagt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die Tageslosungen nicht überprüft werden konnten, weil die dafür erforderlichen Unterlagen fehlten. Die Verprobung der Rohaufschläge ergab starke Schwankungen, die nicht hinreichend aufgeklärt werden konnten.

Es waren keine Aufzeichnungen darüber vorhanden, welche Produkte zu den ursprünglich vorgesehenen Preisen verkauft wurden, welche reduziert verkauft wurden und welche nicht mehr in den Einzelhandelsgeschäften verkauft wurden, sondern zum Einstandspreis an Marktführer abgegeben wurden. Eine Nachkalkulation nach Produktgruppen war dadurch nicht möglich.

Die Abgabenbehörde ermittelte die Bemessungsgrundlagen daher unter Anwendung eines Sicherheitszuschlages und erhöhte die Umsätze und die Einkünfte.

Die im Wege der Beschwerdeentscheidung veränderten Ansätze an Umsätzen und Einkünften habe die Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich und sind der Besteuerung zugrunde zu legen.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und der unter dem Begründungsteil zur Schätzung angeführten Beweiswürdigung, welche in uneingeschränktem Umfang auch für die Wiederaufnahme gilt. Diese wird aus Gründen der Übersichtlichkeit und um Wiederholungen zu vermeiden, hier nicht mehr eigens angeführt.

2. Rechtliche Beurteilung

Nach Feststellung des Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Gemäß [§ 303 Abs 1 BAO](#) kann ein Verfahren unter anderem von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Ist die Rechtsfrage dahingehend geklärt, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, dann hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob eine amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des [§ 20 BAO](#) sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung „Angemessenheit“ in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Hinsichtlich der Beurteilung über das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes neu hervorgekommener Tatsachen ist von Bedeutung, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus

der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Behörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des [§ 303 Abs 4 BAO](#) bezieht sich damit auf den Wissenstand der Behörde auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen etc des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungszeitraumes.

Allfälliges Verschulden an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus.

Ausgehend von diesen Ausführungen bedeutet dies in der vorliegenden Beschwerdesache, dass das Neuhervorkommen erheblicher Sachverhaltselemente durch Gegenüberstellung des Wissenstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung auf Grund der Erklärungen 2010 bis 2012 und dem Wissenstand der Behörde nach der erfolgten abgabenbehördlichen Prüfung beurteilt werden muss.

Im Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide war der Behörde die Gesamtheit der Umstände und Gegebenheiten betreffend die Ermittlung der Tageslosung, welche Aufzeichnungen vorhanden waren und die Schwankungen der Rohaufschläge nicht bekannt.

Diese Feststellungen konnten erst im Zuge der Betriebsprüfung getroffen werden und der vollständige Sachverhalt aufgedeckt werden.

Damit erreichte die Behörde erst auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung jenen Wissenstand, der ihr die Erlassung der im Spruch anderslautenden Bescheide ermöglichte. Somit sind durch die abgabenbehördlichen Ermittlungen für die Behörde Tatsachen neu hervorgekommen. Die Rechtsfrage der Wiederaufnahme ist damit dahingehend beantwortet, dass für die Behörde ein Wiederaufnahmegrund gegeben war. Der Wiederaufnahmegrund bewirkte einen im Spruch anderslautenden Bescheid. Damit ist der Tatbestand des [§ 303 Abs 1 BAO](#) verwirklicht.

Im Hinblick auf die gebotene Ermessensübung spricht für die Wiederaufnahme das Prinzip der Rechtsrichtigkeit, dem grundsätzlich der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist.

Weiters spricht für die Wiederaufnahme des Verfahrens der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung, wonach alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig behandelt werden sollen. Blicke der Erstbescheid in Rechtsbestand, so würden alle anderen Abgabepflichtigen, die ihre abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte mit allen notwendigen Aufzeichnungen belegen und überprüfbar gestalten, gegenüber der Bf benachteiligt werden.

Für die Wiederaufnahme spricht auch das allgemeine öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung. Die mit dem Vorgehen der Bf bewirkte Steuerminderung hat einen Ausfall von Steuereinnahmen zur Folge, der von der Allgemeinheit zu Gunsten der Bf zu tragen wäre.

Im Rahmen der Ermessensentscheidung ist auch die Abwägung zu treffen, ob die steuerlichen Auswirkungen des konkreten Wiederaufnahmegrundes nicht bloß geringfügig sind. Ein Unterbleiben der Wiederaufnahme wegen Geringfügigkeit wäre im Hinblick auf die Verwaltungsökonomie zweckmäßig.

Die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkung der neu hervorgekommenen Tatsache schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht – schlechthin – aus; zB ist die Hintansetzung der auf Unbilligkeit beruhenden Überlegungen gegenüber den durch Zweckmäßigkeit gebotenen gerechtfertigt, wenn der für das Streitjahr festgestellte Wiederaufnahmsgrund auch in den Folgejahren Auswirkungen, und zwar zahlenmäßig ins Gewicht fallende Auswirkungen, hat (vgl VwGH 28. 11. 1973, 585/73; VwGH 20. 9. 1983, [82/14/0341](#), 83/14/0013).

Die steuerliche Auswirkung des konkreten Wiederaufnahmegrundes ist im Hinblick auf die Höhe der betroffenen Umsätze und Erlöse in den wiederaufgenommenen Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer nicht geringfügig. Hinsichtlich Körperschaftsteuer bleibt es bei der Abgabenfestsetzung bei der Mindestkörperschaftsteuer, jedoch auf Grund des vorhandenen Verlustabzuges. Die Wiederaufnahme und Erlassung der neuen Bescheide hat somit Auswirkungen auf den Verlustabzug auch für die Folgejahre, sodass auch aus diesem Grund nicht von Geringfügigkeit gesprochen werden kann (Erhöhung der Umsätze und der Bemessungsgrundlage für Körperschaftsteuer 2010 um 8.175 Euro, 2011 um 11.070 Euro und 2012 um 20.851 Euro).

Bei der Frage, ob die Wiederaufnahme auch nicht gegen die Billigkeit verstoße, ist zu untersuchen, ob berechnete Interessen des Bf an der Rechtsbeständigkeit derart verletzt werden, dass die angeführten Zweckmäßigkeitsgründe gegenüber den Billigkeitsgründen in den Hintergrund treten.

Die Bf hat in diesem Zusammenhang auf eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes verwiesen, in dem es um die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ging und bei den vorhergehenden Betriebsprüfungen diese nicht aberkannt worden sei. Darin sei eine ausdrückliche Anerkennung der Gemeinnützigkeit zu sehen, die alle drei vorangegangenen Betriebsprüfungen getroffen hätten. Aus diesem Grunde sei eine Wiederaufnahme nunmehr im Zuge der vierten folgenden Betriebsprüfung aus diesem Grunde unbillig.

Durch den Grundsatz von Treu und Glauben wird die Abgabenbehörde nicht daran gehindert, eine (zB anlässlich einer Außenprüfung iSd §§ 147 ff) unbeanstandet gebliebene

Vorgangsweise der Partei für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl zB VwGH 16. 11. 1993, [90/14/0179](#)).

Die Tatsache, dass eine abgabenbehördliche Prüfung ein bestimmtes Vorgehen des Abgabepflichtigen unbeanstandet ließ, hindert die Abgabenbehörde nicht, ein solches Vorgehen für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 10. 10. 1996, [95/15/0208](#), 0209, ÖStZB 1997, 648; 19. 11. 1998, 98/15/0150, ÖStZB 1999, 302).

Das Finanzamt hat in dem vorangehenden Betriebsprüfungsverfahren und in dem darüber erstellten Bericht die Losungsermittlung der Bf nicht ausdrücklich als ordnungsmäßig anerkannt oder darüber direkt befunden, sodass die Bf in der Folge ihr Verhalten danach ausgerichtet hätte. Die Behörde hat die Losungsermittlung lediglich unbeanstandet gelassen und keine Schätzungsbefugnis abgeleitet.

Auf Grund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur späteren Beurteilung einer zu einem früheren Zeitpunkt unbeanstandet gelassenen Vorgangsweise des Abgabepflichtigen vermochte die Bf mit diesem Vorbringen berechnigte Interessen der Partei an der Rechtsbeständigkeit im konkreten Fall nicht aufzuzeigen. Unter den angeführten Erwägungen erscheint es nicht daher auch nicht unbillig, die Interessen der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über die Interessen des Bf an der Rechtsbeständigkeit zu stellen.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens war daher abzuweisen.

Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2012:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

1. Sachverhalt

Die Abgabenbehörde hat den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2012 auf Grund der eingereichten Erklärung erlassen. Im Zuge der Betriebsprüfung hat die Behörde Feststellungen getroffen, die Einfluss auf die Bemessungsgrundlage und die Berücksichtigung des Verlustabzuges hatten.

Diese Feststellungen wurden im Betriebsprüfungsbericht in den Tz 1 und 3 dargestellt mit Auswirkungen für die Körperschaftsteuer 2012. Diese Tz wurden im Zuge der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes auf die Berechnungsergebnisse der Beschwerdeentscheidung abgeändert, aber nicht auf die Erklärungsansätze zurückgeführt.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und aus der unten angeführten Beweiswürdigung zur Schätzung, welche in uneingeschränktem Umfang auch für die

Aufhebung des Bescheides nach [§ 299 BAO](#) Gültigkeit hat. Aus Gründen der Übersichtlichkeit und um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf diese verwiesen.

2. Rechtliche Beurteilung

Gemäß [§ 299 Abs 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Für die Aufhebung ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend.

Gemäß [§ 299 Abs 2 BAO](#) ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Im vorliegenden Fall hat die Bf Bemessungsgrundlagen für die Besteuerung zur Körperschaftsteuer 2012 erklärt, die für die Betriebsprüfung nicht überprüfbar waren. Die Betriebsprüfung hegte daher berechtigte Bedenken gegen die erklärten Besteuerungsgrundlagen und korrigierte diese mit einem Sicherheitszuschlag.

Die Hinzurechnung auf Grund des Sicherheitszuschlages wurde im Jahr 2012 mit den Ansätzen laut Betriebsprüfungsbericht, durch das Bundesfinanzgericht mit den Ansätzen laut Beschwerdevorentscheidung festgesetzt. Daraus ergibt sich, dass sich der Bescheid laut Erklärung in seinem Spruch als nicht richtig erweist.

Die Aufhebung des Bescheides betreffend Körperschaftsteuer 2012 erfolgte damit in Übereinstimmung mit der Rechtslage.

Schätzung:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf betreibt einen Textileinzelhandel und Weiterverkauf an Marktführer.

Die Tageslosungen im Textileinzelhandel wurden in der Buchhaltung erfasst. Wie die Tageslosungen ermittelt wurden und ob diese vollständig erfasst wurden, konnte von der Betriebsprüfung nicht überprüft werden, da die dazu nötigen Unterlagen, auf Grund derer die Bf die Tageslosungssummen ermittelt hatte, nicht mehr vorhanden waren. Sie waren von der Bf nicht aufbewahrt worden.

Es waren keine Aufzeichnungen darüber vorhanden, welche Produkte zu den ursprünglich vorgesehenen Preisen verkauft wurden, welche reduziert verkauft wurden und welche nicht mehr in den Einzelhandelsgeschäften verkauft wurden, sondern zum Einstandspreis an Marktführer abgegeben wurden. Eine Nachkalkulation nach Produktgruppen war dadurch nicht möglich.

Die durchschnittlichen Rohaufschläge unterlagen im Prüfungszeitraum starken Schwankungen. Für 2010 wurden Rohaufschläge von 162 Prozent, für 2011 von 84 Prozent und für 2012 53 Prozent errechnet. Diese konnten nicht zweifelsfrei aufgeklärt werden.

2. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw. gelangte das Bundesfinanzgericht zu diesem auf Grund nachstehender Beweiswürdigung:

Zu der Erfassung der Tageslosungen bringt die Bf vor, dass die Preisetiketten keine Grundaufzeichnungen seien und daher nicht aufzubewahren seien. Darüber hinaus würden die Preisetiketten bei Preisreduktionen mehrmals überschrieben oder überklebt und seien daher nicht aussagekräftig. In einem späteren Schriftsatz (Schreiben vom 19.3.2015) brachte die Bf vor, dass bei Preisreduktionen nicht ständig eine Neuüberklebung der Etiketten vorgenommen worden sei, sondern die Ware in einem bestimmten Verkaufsbereich angeboten worden sei. Die aktuellen Verkaufspreise seien in diesem oder bei der Stange dargestellt worden oder beschriftet gewesen.

Dieses Vorbringen steht in Widerspruch zueinander. Wenn die Bf ihre Erfassung der Tageslosung so darstellt, dass die Preisetiketten in einem Kuvert gesammelt würden und am Ende des Tages aufaddiert würden, so erhebt sich die Frage, wie die Bf die jeweils erzielten Verkaufspreise ermitteln konnte, wenn diese nicht aus den Preisetiketten ersichtlich waren. Wie konnte die Bf, wenn sie im Büro die gesammelten Preisetiketten vor sich hatte, wissen, zu welchem Preis welche Ware letztendlich verkauft worden war, wenn diese nicht ständig auf den letztgültigen Preis korrigiert wurden? Dieses Vorbringen vermag daher nicht zu überzeugen, sondern weckt weitere berechtigte Zweifel an der vollständigen und richtigen Erfassung der Tageslosungen.

In der mündlichen Verhandlung wurde die Losungserfassung so dargestellt, dass die einzelnen Verkäufe direkt im Geschäft durch Tippeintrag ermittelt worden seien. Dieses Vorbringen steht in Widerspruch zur bisherigen Darstellung, dass die Losung durch nachträgliches Aufaddieren der Preisetiketten im Büro erfolgt sei und vermag das Gericht daher nicht zu überzeugen. Hierbei wird der früher gemachten Darstellung ein höherer Wahrheitsgehalt beigemessen als dem späteren Vorbringen.

Darüber hinaus ist aus den Tippstreifen der Tag der Erfassung nicht ersichtlich. Es ist daher nicht überprüfbar, welche Tageslosungen mit diesen Tippstreifen erfasst worden sind.

Auch die Tatsache, dass die Tippstreifen nur in einem Fall einen niedrigen Einzelverkaufspreis von Euro 9,99 ausweisen, sonst jedoch nur höhere Beträge enthalten sind, wiewohl die Bf die Waren häufig zu niedrigen Preisen von Euro 7,99 oder Euro 4,99 verkauft, spricht gegen das Vorbringen, dass in den Tippstreifen die Einzellosungen enthalten seien. Dieses Vorbringen vermag daher auch nicht zu überzeugen.

Die Bf bringt weiter vor, dass eine vollständige Warenerfassung vorhanden gewesen sei und ein Sicherheitszuschlag daher nicht berechtigt sei. Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass die Betriebsprüfung keine Feststellungen zur Vollständigkeit der Warenerfassung getroffen hat. Sie hat vielmehr festgestellt, dass auf Grund fehlender Aufzeichnungen die mengenmäßige Warenerfassung nicht auf ihre Richtigkeit überprüft werden konnte. Der Sicherheitszuschlag wurde alleine auf die nicht überprüfbare Erfassung der Tageslosungen, auf die Rohaufschlagsschwankungen und auf die fehlende Überprüfbarkeit der mengenmäßigen Warenerfassung gestützt. Diese Behauptung vermag daher die Bedenken in die Erfassung der Tageslosungen nicht zu beseitigen.

Zu den Rohaufschlagsschwankungen brachte die Bf vor, dass sie im Jahr 2011 erstmals Markenware eingekauft habe, welche aber nicht wie erwartet verkauft werden konnte, teilweise sei sie unter dem Einkaufspreis verkauft worden. Dieser Versuch sei sofort wieder eingestellt worden.

Dieses Vorbringen vermag zu erklären, warum im Jahr 2011 die durchschnittlichen Rohaufschläge niedriger waren als im Vorjahr. Da die Ware im Herbst eingekauft worden war, vermag sich daraus noch ein Hinweis ergeben, warum auch im Jahr 2012 noch ein niedriger Rohaufschlag zu verzeichnen war, wenn man davon ausgeht, dass die Ware teilweise noch im Ausverkauf am Ende der Wintersaison im nächsten Jahr verkauft wurde. Auf Grund der fehlenden Aufzeichnungen verbleiben aber die Zweifel am Ausmaß der Schwankungen von 162 Prozent auf 53 Prozent.

Die Bf vermochte damit die Zweifel des Gerichtes an der Richtigkeit der erklärten Besteuerungsgrundlagen nicht überzeugend zu zerstreuen.

Diese Zweifel betreffen die Erlöserfassung im Einzelhandel.

3. Rechtliche Beurteilung

Nach Feststellung des Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

3.1. Zu Spruchpunkt teilweise Folge und Abänderung der Bescheide

Schätzungsberechtigung:

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

Gemäß Abs 2 der Gesetzesstelle ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs 1) wesentlich sind.

Schätzungsberechtigung besteht für die Behörde sowohl bei materiellen als auch bei formellen Unzulänglichkeiten der Aufzeichnungen. Der Umstand, dass Aufzeichnungen nicht vorgelegt werden, stellt einen gravierenden Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung dar, wodurch die Schätzungsbefugnis der Behörde begründet wird.

Bei „Aufzeichnungen“ kann es sich, wie sich aus der Gegenüberstellung zu „Eintragungen“ (in Bücher oder Aufzeichnungen im allgemeinen Sinn) ergibt, nur um Grundaufzeichnungen oder sonstige allenfalls geführte Hilfsaufschreibungen handeln (vgl im Übrigen auch im [§ 190 UGB](#) enthaltene, die Führung von Büchern betreffende Regelungen).

Grundaufzeichnungen sind Aufzeichnungen mit Journalfunktion (vgl RV zum BudgetbegleitG 2001, 311 BlgNR 21. GP), somit Aufzeichnungen, die als Grundlage für die systematische Verbuchung der Geschäftsvorfälle dienen.

Im Interesse der Nachvollziehbarkeit von Summenbildungen erfordert die Verbuchung verdichteter Zahlen den Nachweis und die leichte Überprüfbarkeit der in den verdichteten Zahlen enthaltenen Einzelbeträge; die Fortschreibung der Summen und die detaillierte Erfassung der Geschäftsvorfälle soll uneingeschränkt nachweisbar sein (vgl die [§ 131 Abs 2 BAO](#) betreffenden Ausführungen in den Erläuterungen zur RV betr das BetrBG 2006).

Diese Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass zur Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen nicht nur die Erfassung, sondern auch die Wiedergabe sämtlicher erfasster Geschäftsvorfälle notwendig ist (vgl die [§ 131 Abs 3 BAO](#) betreffenden Ausführungen in den Erläuterungen zur RV betr das BetrBG 2006).

Im vorliegenden Fall hat die Bf für eine bestimmte Erlösart (Detailverkauf in den Verkaufslökalen) nach ihren Angaben die einzelnen Erlöse durch Aufbewahrung der Preisetiketten erfasst. Diese seien in einem Kuvert gesammelt und am Ende des Tages addiert worden. Als Aufzeichnungen wurden nur mehr die addierten Tagessummen, die in einer Tabelle erfasst wurden, vorgelegt.

Nachdem die einzelnen Geschäftsvorfälle an Hand der gesammelten Preisetiketten erfasst wurden, stellten diese gesammelten Preistaferl Grundaufzeichnungen für die Erlöserfassung dar.

Diese Grundaufzeichnungen betreffend die vereinnahmten Erlöse wurden nicht vorgelegt. Es fehlten damit notwendige Unterlagen, die die Erfassung der einzelnen Geschäftsfälle und den Geschäftsgang darstellen konnten. Die Betriebsprüfung konnte damit die richtige und vollständige Erfassung der Geschäftsfälle und der Tageslosungen nicht überprüfen.

Unter Beachtung des Gesamtbildes dieser Verhältnisse - der formellen Mängel der Buchführung auf Grund der fehlenden Grundaufzeichnungen betreffend die erzielten Tageslosungen in den Verkaufslökalen sowie der nicht zweifelsfrei erklärbaren Rohaufschlagsschwankungen bzw der Unmöglichkeit die Rohaufschläge zu ermitteln - sind die Bedenken in die sachliche Richtigkeit der vorgelegten Bücher und Aufzeichnungen berechtigt. Diese berechtigten Bedenken begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde.

Höhe der Schätzung:

Ist die Berechtigung zur Schätzung gegeben, so steht die Wahl der Schätzungsmethode der Behörde grundsätzlich frei. Diese Wahlfreiheit bei der Anwendung der Schätzungsmethode dient dem Ziel, ohne Bindung an starre Regeln dem tatsächlichen Betriebsergebnis möglichst nahe kommen zu können. Letztlich ist jene Schätzungsmethode die richtige, deren mögliches Ergebnis nach den Gegebenheiten, nach der Lebenserfahrung, nach dem Maßstab des wirtschaftlich Möglichen und Vernünftigen beurteilt die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich zu haben scheint.

Die Bemühungen der Behörde müssen erkennbar dahingehen, schon durch die Wahl der Methode der Wahrheit so nahe wie möglich zu kommen. Wenn die Judikatur immer wieder zum Ausdruck bringt, der Abgabepflichtige habe keinen Anspruch auf eine bestimmte Schätzungsmethode, so ist diese Aussage mit der Einschränkung zu verstehen, dass die Behörde der Wahrheit so nahe wie möglich kommen soll (vgl Stoll, [BAO](#)-Kommentar, 1931). Eine Schätzung, die sich so weit als möglich auf Grundlagen im Bereich des Tatsächlichen, des Gegebenen, des Unbestrittenen stützt, also auf möglichst unbestrittenen oder weitgehend gesicherten Ausgangspositionen aufbaut, wird diesem Ziel weitgehend gerecht (vgl Stoll, [BAO](#)-Kommentar, 1932).

Der Abgabepflichtige muss in dem Ausmaß, in dem Unklarheiten oder Ungewissheiten in Bezug auf den tatsächlichen Sachverhalt auf eine Verletzung des Offenlegungsgebotes durch den Abgabepflichtigen zurückzuführen sind, die mit den Ungewissheiten, Unklarheiten und Ungenauigkeiten verbundenen Wirkungen der Schätzung hinnehmen (Stoll, [BAO](#)-Kommentar, 1945).

Bei der Wahl der Methode besteht der Grundsatz, dass im Schätzungsfall zunächst zu versuchen ist, die Besteuerungsgrundlagen, wie sie vom Abgabepflichtigen ausgewiesen werden, zu berücksichtigen und diese durch Ergänzungs- und Teilschätzungen zu korrigieren. Sind die Fehler für sich abgrenzbar und in der Höhe konkret bestimmbar, so ist vom erklärten Buchführungsergebnis auszugehen und die festgestellten Fehler durch Zurechnung zu korrigieren (siehe Stoll, [BAO](#)-Kommentar, 1942).

Die Anwendung der Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung. Denn es kann - ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen - angenommen werden, dass bei mangelhaften, vor allem unvollständigen Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge gleicher Art nicht aufgezeichnet wurden. Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages hängt davon ab, in welchem Ausmaß sich diese allgemeine Annahme im konkreten Fall rechtfertigen lässt, sich geradezu aufdrängt. Diese Methode dient der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen (Stoll, [BAO](#)-Kommentar, 1940).

Im vorliegenden Fall wurden Unterlagen nicht vollständig vorgelegt. Allfälligen Unsicherheiten und Fehlern, die dadurch nicht überprüft werden konnten, wurde durch die Berechnung eines Sicherheitszuschlages Rechnung getragen.

Im Zuge der Beschwerdeentscheidung wurde auf das Beschwerdevorbringen Rücksicht genommen und die Berechnung des Sicherheitszuschlages dahingehend abgeändert, dass einerseits die Berechnung auf eine andere Berechnungsbasis gestützt wurde und andererseits der Sicherheitszuschlag in seiner Höhe herabgesetzt wurde.

Insgesamt bewegte sich die Schätzung damit mehr in der Nähe der erklärten Betriebsergebnisse und damit in einem angemessenen Rahmen. Diese Schätzung kann daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes als angemessen betrachtet und in der in der Beschwerdeentscheidung zum Ausdruck gekommenen Höhe übernommen werden.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass die in der Beschwerdeentscheidung vorgenommene Schätzung geeignet ist, das tatsächliche Betriebsergebnis zutreffend abzubilden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu klären. Wo sich die rechtliche Beurteilung nicht unmittelbar aus dem Wortlaut des Gesetzes ergab, folgte das Bundesfinanzgericht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl VwGH 28. 11. 1973, 585/73; VwGH 20. 9. 1983, [82/14/0341](#), 83/14/0013 und VwGH 16. 11. 1993, [90/14/0179](#) sowie VwGH 10. 10. 1996, [95/15/0208](#), 0209; VwGH 19. 11. 1998, [98/15/0150](#) zur Wiederaufnahme).

Aus diesem Grund war die Revision für unzulässig zu erklären.

Beilagen: 6 Berechnungsblätter: Umsatz- und Körperschaftsteuer 2010 bis 2012

Wien, am 12. November 2020