

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 12.10.2015 gegen die an die ***A. LTD.***, ***A. LTD.-Adr***, ergangenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2008 und 2010 und Umsatzsteuer 2007 bis 2011 (alle Bescheide vom 14.05.2014), Umsatzsteuer 2012 (Bescheid vom 16.06.2014), sowie den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2013 vom 28.01.2014,

I. 1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird, soweit sie die Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2010, den Umsatzsteuerbescheid 2007 und den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2013 bekämpft, gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen;

2. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2012 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1.1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war Geschäftsführer der (nunmehr gelöschten) ausländischen Firma ***A. LTD.*** (private limited company nach britischem Recht mit Sitz in London, registriert im Companies House for England and Wales in Cardiff). Die ***A. LTD.*** unterhielt in Österreich eine Zweigniederlassung (Geschäftsanschrift ***A. LTD.-Adr***). Der Tätigkeitsbereich der ***A. LTD.*** war der Personen- und Gütertransport und der Handel mit Waren aller Art. Die Firma ***A. LTD.*** wurde im österreichischen Firmenbuch am 23.06.2007 neu eingetragen. Mit Beschluss vom 14. Jänner 2014 wurde der

Konkurs eröffnet und laut Beschluss vom 30. September 2014 nach erfolgter Schlussverteilung (Quote von 1,0161 %) der Konkurs gem. § 139 IO aufgehoben. Am 10.12.2014 wurde im Firmenbuch gemäß § 40 FBG die amtswegige Löschung der Firma eingetragen.

1.2. Bei der ***A. LTD.*** fand eine die Jahre 2007 bis 2011 und den Nachschauzeitraum 1/2012 bis 12/2012 betreffende Betriebsprüfung statt. Im Betriebsprüfungsbericht (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO vom 09.05.2014) wurden von den Prüfern Feststellungen betreffend Mängel der Buchführung (TZ. 1), Nichterfassung von Erlösen und Mängel der Erlösaufzeichnungen (TZ. 2), Verrechnungen zwischen der geprüften Firma ***A. LTD.*** und der B. GmbH (TZ. 3), Erlösberichtigung 2010 (TZ.4) getroffen. Die Bemessungsgrundlagen wurden von den Prüfern unter Anwendung einer kalkulatorischen Schätzung ermittelt (vgl. Betriebsprüfungsbericht vom 09.05.2014).

1.3. Das Finanzamt folgte der Ansicht der Betriebsprüfer und erließ an die ***A. LTD.*** im wiederaufgenommenen Verfahren die nunmehr angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2010 und die Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2011 (alle Bescheide vom 14.05.2014) sowie den Umsatzsteuerbescheid 2012 (Bescheid vom 16.06.2014). Vor Abschluss der Betriebsprüfung erließ das Finanzamt den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2013 (Bescheid vom 28.01.2014).

2.1. Mit Bescheid vom 13. März 2015 wurde der Bf. als Haftungspflichtiger gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff BAO u.a. für die aus dieser Betriebsprüfung (Betriebsprüfungsbericht vom 09.05.2014) resultierenden aushaftenden Abgabenschulden der ***A. LTD.*** (Primärschuldnerin) in Anspruch genommen und aufgefordert, den Haftungsbetrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten (*Anmerkung:* hinsichtlich Umsatzsteuer 2007 erfolgte keine Haftungsinanspruchnahme). Gegen den Haftungsbescheid vom 13. März 2015 hat der Bf. mit Schreiben vom 03.04.2015 Beschwerde erhoben. Nach Aufhebung gemäß § 299 BAO wurde ein neuer Bescheid mit 10. September 2015 erlassen.

2.2. Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 01. Mai 2019, RV/1100669/2016, wurde der Beschwerde gegen den an den Bf. ergangenen Haftungsbescheid vom 10. September 2015 im Umfang der Beschwerde vorentscheidung vom 1. Februar 2016 gemäß § 279 BAO Folge gegeben und jene Abgabenschulden, welche erst nach Insolvenzeröffnung fällig geworden sind, aus der Haftungssumme ausgeschieden. Darüber hinaus wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

2.3. Mit Schreiben vom 12.10.2015 erhob der Bf. die verfahrensgegenständliche Beschwerde gegen die an die Primärschuldnerin ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2010 und Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2012 sowie den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 12/2013, die (abgesehen von Umsatzsteuer 2007) in den Haftungsbescheid vom 10. September 2015 einbezogen wurden. Der Bf. führte dazu an, die in den Bescheiden erhöhten Einnahmen

entsprechen nicht den tatsächlichen erwirtschafteten Erlösen und seien die beschwerdegegenständlichen Abgabenbescheide aufzuheben.

3. Nach Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens (Bescheid des Finanzamtes zur Mängelbehebung gemäß § 85 Abs. 2 BAO vom 21.12.2015, Beantwortung des Bf. mit Schreiben vom 10.01.2016) hat das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.01.2016 die Beschwerde vom 12.10.2015 (gegen die Abgabenbescheide) als unbegründet abgewiesen. Nach Ausführungen zum Sachverhalt und Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht führte das Finanzamt begründend aus:

„Nach erfolgreicher Mängelbehebung brachte ***Bf1*** in seiner Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2012, Körperschaftsteuer 2008 und 2010 und Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 12/2013 im Wesentlichen vor wie folgt:

Die, bei den Umsatzsteuerbescheiden 2008 bis 2012 angeführten Erhöhungen würden nicht den Tatsachen entsprechen. Der Einnahmennachweis sei lediglich auf den Schichtabrechnungstreifen der Fahrzeuge ersichtlich. Dabei handle es sich um ein geeichtes Gerät, welches nicht manipuliert worden sei. Die Abrechnungen seien somit korrekt durchgeführt worden. In den besagten Abrechnungen seien auch Krankentransporte beinhaltet. Für diese Fahrten gebe es gesonderte Abrechnungen, da der Tarif wesentlich niedriger sei. Für Transferfahrten gebe es Rechnungen an die Auftraggeber und seien diese aufgrund der Aufträge nachvollziehbar. Die Umsatzsteuer 12/2013 sei von Dr. A, (Anmerkung: Insolvenzverwalter) abgegeben worden, ca € 3.500,- = € 350,- USt.

Die Nachforderungen betreffend die Körperschaftsteuer ergäben sich aufgrund von nicht gerechtfertigten Zuschätzungen, welche nach Ansicht des Einschreiters nicht zutreffen würden.

Abschließend werde beantragt der gegenständlichen Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben.

2. rechtliche Würdigung;

Umsatzsteuer 2007 bis 2012, Festsetzung Umsatzsteuer 12/2013:

Diesbezüglich wird auf die Ausführungen des BP Berichts vom 09. Mai 2014, AbNr.: zzzzzz/zz TZ 1 „Mängel der Buchführung“ Seite fünf unten bis Seite sieben unten verwiesen. Aufgrund der festgestellten Aufzeichnungs- und Buchführungsmängel ergibt sich die Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO, von welcher die BP Gebrauch gemacht hat. Auf die TZ 5 des oben genannten Berichts wird in diesem Zusammenhang verwiesen.

Auf die Einlassung in der Beschwerdeschrift, wonach die Einnahmen lediglich auf den Schichtabrechnungstreifen ersichtlich sind und es sich dabei um ein geeichtes Gerät handelt, darf wie folgt eingegangen werden:

Wie bereits während der BP festgestellt weist das vorliegende Rechenwerk formelle Mängel, Ungereimtheiten und lückenhafte Erfassungen der Geschäftsfälle auf. Liegen wie im vorliegenden Fall nur lückenhafte Aufzeichnungen vor, ist die Steuerbemessungsgrundlage für die Abgabenbehörde nicht ohne weiteres feststellbar. In solchen Fällen ist die Abgabenbehörde auf Grundlage des § 184 BAO berechtigt, die Steuerbemessungsgrundlage im Schätzungswege zu ermitteln. Aufgrund des Nichtvorhandenseins von Schichtaufzeichnungen konnte die Steuerbemessungsgrundlage nicht festgestellt werden. In diesem Zusammenhang tut es nichts zur Sache, ob verbaute Geräte geeicht und somit nicht manipuliert worden sind, fehlt es doch an den Grundaufzeichnungen und Urbelegen überhaupt. Wie festgestellt wurde, sind die Schichtbelege weder elektronisch noch händisch vollständig vorhanden.

Gleich verhält es sich mit den Abrechnungen für die Krankentransporte. Auch diese konnten nicht lückenlos erhoben werden, da es an den Grundaufzeichnungen mangelt. Die Ausführungen in der Beschwerdeschrift gehen diesbezüglich ins Leere.

Was die Umsatzsteuer 12/2013 anlangt, so ergeben sich die Feststellungen der BP auf Basis der TZ 7 „Kalkulation Umsatz“ des BP Berichts. Auf die dortigen Ausführungen darf bescheidbegründend verwiesen werden.

Körperschaftsteuer 2008 und 2010:

In der Beschwerdeschrift wird die „Nachverrechnung“ Körperschaftssteuer damit begründet bzw bekämpft, diese würde aus nicht gerechtfertigten Zuschätzungen im Bereich der Umsatzsteuer resultieren.

Dazu darf seitens der Beschwerdebehörde ausgeführt werden, dass sich die steuerlichen Änderungen aufgrund der Feststellungen der BP - auf den BP Bericht vom 09. Mai 2014, ABNr.: zzzzzz/zz darf in diesem Zusammenhang verwiesen werden - ergeben. Die Einwände in der Beschwerdeschrift vermögen es nicht die Beschwerdebehörde diesbezüglich zu einer differenten rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes zu bewegen.

Der gegenständlichen Beschwerde blieb der Erfolg somit gänzlich versagt.“

4. Dagegen brachte der Bf. mit Schreiben vom 01.03.2016 einen Vorlageantrag ein. Dem Vorlageantrag hat der Bf. einen Auszug betreffend „Daten des Steuerkontos“ angeschlossen, in dem die vorgenommenen Buchungen vom 06.11.2007 bis 09.05.2014 (*Anmerkung:* Buchungen vor Abschluss der Betriebsprüfung) abgebildet sind. Dazu führte der Bf. an, er habe „wie in der Beilage „Daten Steuerkonto“ die im Betrieb erwirtschafteten Umsätze anhand der Aufzeichnungen (Belege Schichtabrechnungen usw.) abzgl. der Vorsteuer aus Kreditoren-Rechnungen (bezahlte Kreditoren) angezeigt.“ Die vom Finanzamt durchgeführten Zurechnungen seien „in keiner Weise mit den Unterlagen in Einklang zu bringen.“

5. Der eingebrachte Vorlageantrag vom 01.03.2016 wurde dem Bundesfinanzgericht am 20.04.2016 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 20.04.2016).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war Geschäftsführer der Firma ***A. LTD.*** (private limited company nach britischem Recht mit Sitz in London, registriert im Companies House for England and Wales in Cardiff), deren Tätigkeitsbereich der Personen- und Gütertransport und der Handel mit Waren aller Art war und die in Österreich eine Zweigniederlassung (Geschäftsanschrift ***A. LTD.-Adr***) unterhielt. Die Firma ***A. LTD.*** wurde im österreichischen Firmenbuch am 23.06.2007 neu eingetragen. Mit Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch vom 14. Jänner 2014 wurde über deren Vermögen das Konkursverfahren eröffnet. Der Konkurs wurde mit einer Verteilungsquote von 1,0161 % beendet und mit Beschluss vom 30. September 2014 wurde der Konkurs gem. § 139 IO aufgehoben. Am 10.12.2014 wurde im Firmenbuch gemäß § 40 FBG die amtswegige Löschung der Firma eingetragen.

Bei der ***A. LTD.*** fand eine die Jahre 2007 bis 2011 und den Nachschauzeitraum 1/2012 bis 12/2012 betreffende Betriebsprüfung hinsichtlich Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer statt. Von den Betriebsprüfern wurden dabei im Betriebsprüfungsbericht (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO vom 09.05.2014) Feststellungen betreffend Mängel der Buchführung (TZ. 1), Nichterfassung von Erlösen und Mängel der Erlösaufzeichnungen (TZ. 2), Verrechnungen zwischen der geprüften Firma ***A. LTD.*** und der B. GmbH (TZ. 3), Erlösberichtigung 2010 (TZ.4) getroffen. Auf Grundlage dieser Feststellungen haben die Betriebsprüfer die Bemessungsgrundlagen der geprüften Abgaben unter Anwendung einer kalkulatorischen Schätzung ermittelt (im Detail wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 09.05.2014 verwiesen).

Auf Basis der Betriebsprüfung hat das Finanzamt nach teilweiser Wiederaufnahme der Verfahren die beschwerdegegenständlichen Abgabenbescheide (Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2010 und Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2011 vom 14.05.2014, Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 16.06.2014, Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2013 vom 28.01.2014) an die ***A. LTD.*** erlassen.

Mit Bescheid vom 10. September 2015 wurde der Bf. gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff BAO hinsichtlich der bei der ***A. LTD.*** (Primärschuldnerin) aushaftenden Abgabenschulden als Haftungspflichtiger in Anspruch genommen (darin enthalten u.a. die aus der Betriebsprüfung zur Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer resultierenden Abgabennachforderungen; darin nicht enthalten Umsatzsteuer 2007). Der Bf. hat gegen diesen

Haftungsbescheid vom 10. September 2015 und weiters gegen die aus der Betriebsprüfung ergangenen Abgabenbescheide Beschwerde erhoben.

Über die gegen den Haftungsbescheid vom 10. September 2015 vom Bf. eingereichte Beschwerde vom 03. April 2015 (*Anmerkung:* Der ursprünglich ergangene Haftungsbescheid vom 13. März 2015 wurde mit Bescheid vom 10. September 2015 gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO) aufgehoben) hat das Bundesfinanzgericht teilweise stattgebend erkannt, und u.a. die ursprünglich in die Haftung einbezogenen beschwerdegegenständlichen Abgaben an Körperschaftsteuer 2008 und 2010 und Umsatzsteuer 12/2013 wegen Eintritts der Fälligkeit nach Konkurseröffnung aus der Haftung ausgeschieden. Hinsichtlich der beschwerdegegenständlichen in den Haftungsbescheid vom 10. September 2015 einbezogenen Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2012 hat das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet abgewiesen (Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 01. Mai 2019, RV/1100669/2016).

Dieser Sachverhalt ergibt sich aufgrund der vorliegenden Aktenlage, der Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichts in das Abgabeninformationssystem der Finanzverwaltung und dem Firmenbuch betreffend die *****A. LTD.***** (Primärschuldnerin) und ist auch nicht strittig. Bestritten vom Bf. wird das aus der Betriebsprüfung resultierende Schätzungsergebnis bzw. die Höhe der in den Körperschaftsteuerbescheiden 2008 und 2010, in den Umsatzsteuerbescheiden 2007 bis 2012 und im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 12/2013 jeweils festgesetzten Abgabe.

2. Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung

Nach § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einbringen.

a) Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2010, Umsatzsteuerbescheid 2007 und Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2013

Aus § 248 BAO ergibt sich, dass der zur Haftung Herangezogene jedenfalls den gegen ihn geltend gemachten Abgabenanspruch dem Grunde und der Höhe nach bekämpfen können muss (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 248 (Stand 1.9.2014, rdb.at), Entscheidungen E 11, mit Hinweis auf VwGH 17. 12. 1996, 94/14/0148 und VwGH 30. 10. 2001, 98/14/0142).

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie a) nicht zulässig ist oder b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Beschwerde ein, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, zumal von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt. Wird der Haftungsbescheid mit Beschwerde vorentscheidung, Erkenntnis oder Beschluss aufgehoben, so ist die gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch gerichtete Beschwerde als unzulässig (geworden) gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar, 7. Aufl., § 248 Rz 16, unter Hinweis auf u.a. VwGH 14.10.1981, 81/13/0081; UFS 18.4.2012, RV/0526-W/12).

Im vorliegenden Fall wurden Abgaben an Umsatzsteuer 2007 nicht in den an den Bf. ergangenen Haftungsbescheid einbezogen (siehe dazu Beschwerde vorentscheidung des Finanzamtes vom 01.02.2016 bzw. die darin angeführte Tabelle mit den aufgelisteten haftungsgegenständlichen Abgaben). Weiters hat im vorliegenden Fall das Bundesfinanzgericht über die vom Bf. erhobene Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 10. September 2015 (rechtskräftig) entschieden und in teilweiser Stattgabe u.a. die ursprünglich in die Haftung einbezogenen beschwerdegegenständlichen Abgaben an Körperschaftsteuer 2008 und 2010 und Umsatzsteuer 12/2013 wegen Eintritts der Fälligkeit nach Konkurseröffnung aus der Haftungsinanspruchnahme ausgeschieden (Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 01. Mai 2019, RV/1100669/2016).

Somit war die vom Bf. gemäß § 248 BAO erhobene Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2010 und den Umsatzsteuerbescheid 2007 (Bescheide vom 14.05.2014) sowie den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2013 (Bescheid vom 28.01.2014) gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen.

b) Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2012

§ 124 BAO lautet:

„Wer nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.“

§ 131 BAO in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 99/2006 lautet (auszugsweise):

„§ 131. (1) ...

Die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher sind 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 folgenden Vorschriften:

1. ...

2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden. Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung Erleichterungen bei den Büchern und Aufzeichnungen festlegen, wenn das Festhalten der einzelnen Bareingänge und Barausgänge unzumutbar wäre, sofern die ordnungsgemäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung dadurch nicht gefährdet wird.

3. ...

4. ...

5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, daß die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

...“

§ 132 BAO lautet:

„(1) Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher und die Aufzeichnungen vom Schluß des Kalenderjahres, für das die Eintragungen in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluß des

Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen; bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr laufen die Fristen vom Schluß des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

(2) Hinsichtlich der in Abs. 1 genannten Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen kann die Aufbewahrung auf Datenträgern geschehen, wenn die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist. Soweit solche Unterlagen nur auf Datenträgern vorliegen, entfällt das Erfordernis der urschriftgetreuen Wiedergabe.

(3) Wer Aufbewahrungen in Form des Abs. 2 vorgenommen hat, muß, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.“

§ 163 BAO in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 99/2006 lautet:

„(1) Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, haben 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.

(2) Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen 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.“

§ 184 BAO lautet:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist 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.

(3) Zu schätzen ist 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.“

Auf der Grundlage des Prüfungsberichtes erließ das Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren die beschwerdegegenständlichen Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2011 vom 14.05.2014 und den Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 16.06.2014. Im Prüfungsbericht wurden von den Prüfern zunächst Mängel der Buchführung festgestellt (Tz. 1) und zur Übersicht eine Tabelle über „vorhandene/fehlende“ Grundaufzeichnungen für die einzelnen Prüfungsjahre erstellt (Seite 4 des Prüfberichtes) und dazu umfangreiche Erläuterungen angebracht. Danach fehle u.a. das Kassabuch (2007, 2009, 1-8/2010) bzw. sei das Kassabuch nicht ordnungsgemäß geführt worden (2008, 2011, 2012). Für den gesamten Prüfungszeitraum seien keine Dienstpläne bzw. Aufzeichnungen betreffend Fahrzeug/Fahrereinteilungen vorgelegt worden. Zu fehlenden Taxameter-Schichtzetteln wurde von den Prüfern festgestellt: „Für den gesamten Prüfungszeitraum fehlen bei allen Fahrzeugen teilweise die Schichtzettel. Teilweise fehlen die Taxameter-Schichtzettel für längere Zeiträume. So zum Beispiel für das Fahrzeug xxx für das gesamte Monat 9/2008 (Schichtzettel 292-314). Auf den Schichtzetteln sind die Namen der Fahrer nicht vermerkt, sondern lediglich Nummern. Da im gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraum keine Dienst/Schichtpläne vorhanden sind, lässt sich keine Zuordnung von Fahrern zu Fahrzeugen treffen. Sowohl WagenNr. als auch FahrerNr. sind teilweise doppelt vorhanden. Daher lässt sich in vielen Fällen schon von vornherein keine Zuordnung zu einem bestimmten Fahrzeug treffen. In der Einvernahme vom 29.04.2014 wurde von ***Bf1*** eingestanden, dass Schichtzettel fehlen, der Grund liege in Stromausfällen und falscher Bedienung des Taxameters. Die fehlenden Schichtzettel lassen sich allerdings, in Anbetracht der Anzahl, nicht alleine damit erklären.“ Hinsichtlich händischer Schichtzettel wird im Prüfbericht angeführt, dass diese für die Prüfungsjahre teilweise und für die Zeiträume 2007 bis 2009 und im Jahr 2012 für die Monate Jänner bis Juni zur Gänze fehlten. Im Übrigen seien die vorhandenen händischen Schichtlisten nicht ordnungsgemäß, da sie eine Vielzahl von Mängel aufwiesen. Im Prüfungsbericht wird dazu u.a. die Feststellung getroffen: „Laut den "offiziellen" Aufzeichnungen (Schichtzettel 276) beträgt der Erlös des Fahrzeuges bbb für den 11.12.2010: € 428,30 bzw. 429,30 (Übertragungsfehler?). In einer Klarsichthülle (mit Aufzeichnungen vor allem über Nachfolgefahrzeuge) finden sich abweichende Aufzeichnungen: Die aufsummierten Beträge (Vorder- und Rückseite) ergeben: € 638,50; bei Abzug der Beträge die mit o.V. gekennzeichnet sind ergeben sich: € 440,50. Als handschriftliche Notiz am Seitenende steht: „o.v. -> ohne Uhr“ Auffallend ist auch, dass die an diese Aufzeichnung angehefteten Schichtzettel vom 11.09. (€ 280,60) u. 18.09.2011 (€ 485,50) stammen.“ Unter „Zettel mit Umsatz und Provision Fahrer“ wird von den Prüfern u.a. aufgezeigt: „Laut der Zeugenaussage von Z1 wurden von ihm Zettel erstellt, auf denen er den Umsatz und seine Provision (=Lohn) notierte. Diese Zettel gab er zusammen mit dem Geld, den Taxameter-Schichtzetteln und den Tankbelegen im Büro ab. Diese Zettel wurden offensichtlich nicht aufbewahrt. Es finden sich aber bei genauer Sichtung einzelne angeheftete Zettel bzw. Notizen

u. Abrechnungen auf den handschriftlichen Schichtzetteln. Es besteht daher der Verdacht, dass der Großteil dieser Aufzeichnungen vernichtet wurde.“

Hinsichtlich der Nichtordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen (soweit überhaupt vorhanden) wurde von den Prüfern u.a. Minus-Stände der Kassa (2011), nicht in der Kassa erfasste Auszahlungen (2008 bis 2010), fehlende Buchungen am Kassakonto (2011), fehlende Eintragungen und Erlöse Kassa 9/2012, Nichterfassung Auszahlung Fahrerprovisionen, festgestellt (im Detail und zu weiteren Mängeln betreffend Kassaführung wird auf den Prüfungsbericht Seite 10 bis 14 verwiesen).

In TZ. 2 des Prüfungsberichts wurden von den Prüfern umfangreiche und detaillierte Feststellungen betreffend Nichterfassung von Erlösen und Mängel der Erlösaufzeichnungen dargelegt, wobei anzumerken ist, dass getätigte Schwarzlohnzahlungen an Taxifahrer von diesen im Rahmen ihrer Einvernahme als Zeuge ausdrücklich eingestanden wurden (siehe dazu Prüfungsbericht Seite 18 bis 28).

Hinsichtlich Verrechnungen zwischen der geprüften Firma ***A. LTD.*** und der B. GmbH (TZ. 3) und Erlösberichtigung 2010 (TZ.4) wurden im Betriebsprüfungsbericht ebenfalls eingehende Sachverhaltsfeststellungen getroffen und die dazu von den Prüfern vorgenommenen rechtlichen Schlussfolgerungen dargelegt, die vom Bundesfinanzgericht als zutreffend erachtet werden (diesbezüglich wird beschwerdebegründend auf den Prüfungsbericht (Seite 28 bis 33) verwiesen).

Zur Schätzungsbefugnis wird im Betriebsprüfungsbericht in TZ. 5 (auszugsweise) ausgeführt: „Wie sich aus den Feststellungen in TZ. 1 ergibt, entspricht die Buchführung nicht den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung. Die vorliegende Buchführung erlaubt keine genaue Überprüfung der Erfassung von Umsätzen und Ausgaben. Aufgrund der Feststellungen lt. TZ 2 ist die Nichterfassung von Erlösen nachgewiesen. Wie sich aus den Feststellungen im Bericht über die Lohnsteuerprüfung und aus den Feststellungen lt. TZ. 1 bis 3 ergibt, wurden umfangreiche Schwarzlohnzahlungen an die Fahrer getätigt.“

Seitens des Bundesfinanzgerichts ist festzustellen, dass auf Grundlage der getroffenen Feststellungen die Voraussetzungen für die Schätzungsbefugnis gegeben sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgesprochen, dass gemäß § 184 Abs. 3 BAO die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen insbesondere dann zu schätzen hat, 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. Auf Grund dieser gesetzlichen Bestimmung ergibt sich, dass schon formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermögen, die Schätzungsbefugnis der Behörde begründen, wobei es eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf. Dem

Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen (vgl. VwGH 30.11.1999, 94/14/0173, unter Hinweis auf das hg Erkenntnis vom 30. September 1998, 97/13/0033).

Abgesehen davon, dass für den vorliegenden Fall umfangreiche gravierende formelle Buchführungsmängel für alle geprüften Jahre 2007 bis 2012 festgestellt wurden, ist sachverhaltsmäßig festgestellt, dass Erlöse nicht in die Buchführung aufgenommen wurden und seitens des geprüften Unternehmens Schwarzlohnzahlungen an Fahrer ausbezahlt worden sind. Diesbezüglich wird die Ansicht der Prüfer bzw. des Finanzamtes, wonach der Einwand des Bf. bzw. des Geschäftsführers der ***A. LTD.*** in der Einvernahme als Beschuldigter vom 29.04.2014 - *„Ich verweise auf meine bisherigen Angaben und möchte ergänzen, dass mehr oder weniger alle Schichtzettel und Rechnungen vorhanden sind. Es wurden von mir keine Schwarzlöhne ausbezahlt und es wurden in meinem Namen keine Schwarzfahren durchgeführt. Von Schwarzlohnzahlungen durch meinen Vater weiß ich nichts.“* – die objektiv vorhandenen Mängel nicht zu entkräften vermögen (Prüfbericht Seite 34), vom Bundesfinanzgericht geteilt. Abgesehen von festgestellten formellen Buchführungsmängel steht fest, dass durch die Nichterfassung von Erlösen die Bücher bzw. Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind. Die Schätzungsbefugnis nach § 184 Abs. 3 BAO ist somit gegeben. Anzumerken dazu ist auch, dass seitens des Bf. in der Beschwerde und im Vorlageantrag gegen die Schätzungsbefugnis keinerlei konkrete Einwände vorgebracht wurden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht der Abgabenbehörde im Fall einer gegebenen Schätzungsberechtigung die Wahl der Schätzungsmethode frei. Dabei ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. zB VwGH 24.09.2003, 99/13/0094, zur Schätzung eines Taxiunternehmens). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar, 7. Aufl., § 184 Rz 3, unter Hinweis auf zB VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111; 8.9.2009, 2009/17/0119-0122; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Die Prüfer bzw. das Finanzamt haben die (Hinzu-)Schätzung der Einnahmen mittels kalkulatorischer Schätzung vorgenommen hat. Anhand der Daten aus dem KFZ-Zentralregister bzw. anhand der An- und Abmeldedaten für den Zeitraum 2007 bis 2011 wurde ermittelt, wie viele Betriebsstunden bei einer 100%igen Auslastung möglich wären, wobei für die Kalkulation etwaiger Fehlstunden auf Grund von Erfahrungswerten „nur“ von einer 50%igen Auslastung ausgegangen wurde. Die errechneten Betriebsstunden bei einer 50%igen Auslastung wurden in weiterer Folge den auf Grund der gemeldeten Bruttolöhne rechnerisch ermittelten Arbeitsstunden, wobei diesbezüglich sämtliche Dienstnehmer einschließlich des Bf.

(ehemaliger Geschäftsführer) und ein Mindestlohn laut Kollektivvertrag berücksichtigt wurden, gegenübergestellt. Daraus abgeleitet wurden von den Prüfern rechnerisch fehlende Fahrerstunden und Schwarzlohnzahlungen ermittelt und unter Hinzurechnung der Hälfte der Schwarzlohnzahlungen (Gewinntangente bzw. Zuflüsse an die Gesellschafter) Schwarzumsätze zum Ansatz gebracht, welche Sichtweise sich nach Ansicht der Prüfer auch auf Grund der niedrigen vom Bf. als Geschäftsführer der Primärschuldnerin erzielten Lohnzahlungen laut an das Finanzamt übermittelter Lohnzetteln erhärte (monatliche Nettolöhne inklusive Sonderzahlungen in Höhe von 2007: € 950,25; 2008: € 1.061,33; 2009: € 1.165,36; 2010: € 1.184,71; 2011: € 1.223,34). Im Prüfungsbericht haben die Prüfer ihre Erwägungen zur Schätzungsmethode auch eingehend dargelegt und dem Bf. vorab die Schätzungserwägungen im Rahmen der Betriebsprüfung zur Kenntnis gebracht, wozu der Bf. allerdings keine Angaben machte (dazu und zur Schätzung im Detail wird auf TZ. 7 des Prüfberichts verwiesen).

Im Rahmen einer Gesamtwürdigung und unter Berücksichtigung der vorliegenden Umstände und im Hinblick auf die insgesamt festgestellten Mängel ist nun nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts die von den Prüfern bzw. vom Finanzamt vorgenommene Schätzung nicht zu beanstanden und haben die Prüfer bzw. das Finanzamt die Ableitung der Schätzungsergebnisse klar dargelegt. Hinzuweisen ist auch darauf, dass die vorgenommene Schätzung dem Bf. vor Abschluss der Betriebsprüfung zur Kenntnis gebracht wurde, und es dem Bf. frei gestanden wäre, konkrete Zahlen bzw. Berechnungen für eine seiner Ansicht nach „richtigere“ Schätzung beizubringen. Zur vorgenommenen Schätzung wurden vom Bf. allerdings keine konkreten Einwendungen gemacht. Was im Übrigen das Vorbringen des Bf. im Vorlageantrag betrifft, er habe „weder mit Absicht, noch vorsätzlich, Abgaben verkürzt oder verschwiegen“ bzw. „haben sich vielleicht Fehler ergeben die aber weder mit Vorsatz noch absichtlich entstanden sind“, ist darauf hinzuweisen, dass die Schätzungsberechtigung kein Verschulden der Partei voraussetzt (vgl. *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar, 7. Aufl., § 184 Rz 6, unter Hinweis auf zB VwGH 28.11.2001, 96/13/0210 und weitere Judikatur).

Aus diesen Gründen war die Beschwerde gemäß § 248 BAO gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2012 als unbegründet abzuweisen.

3. Zulässigkeit der 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 gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 25. September 2023