

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten, über die Beschwerde vom 5. Dezember 2016 hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2011, 2012, 2013 und 2014 sowie hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I.I. Die Beschwerde wird, soweit sie die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer für die Jahre 2011, 2012, 2013 und 2014 betrifft, gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

I.II. Die Bescheide für die Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 werden abgeändert.

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

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

Aufgrund einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung hielt die Prüferin in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) beziehungsweise dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO unter anderem in der Tz. 4 unter der Überschrift Umsatzzuschätzung fest, dass nicht alle Paragons in der Buchhaltung erfasst worden seien.

Ebenso sei die Kassa nicht laufend geführt worden, da teilweise Belege über Bareinnahmen nicht chronologisch erfasst worden seien. Aus diesem Grund habe die Prüferin Umsätze 2011 in Höhe von € 7.3000,00, 2012 € 5.200,00, 2013 € 5.800,00, 2014 € 5.800,00 und 2015 € 6.500,00 zugeschätzt.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters seien jedoch die Aufzeichnungen nicht lückenhaft gewesen.

In der mit Nutzungsdauer Maschinen überschriebenen Tz. 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung hielt die Prüferin fest, dass im Rahmen der Außenprüfung die Nutzungsdauer der im Anlagevermögen befindlichen Maschinen erhöht worden sei, da die tatsächliche betriebliche Nutzungsdauer höher sei, als von der Beschwerdeführerin bisher angesetzt.

60 % der in den Jahren 1997 bis 2006 angeschafften Maschinen seien nach wie vor im Anlagevermögen vorhanden und würden ein durchschnittliches Alter von 14,5 Jahren aufweisen. In den letzten 19 Jahren (1997 bis 2015) seien insgesamt 441 Maschinen angeschafft worden, von denen bis Ende 2015 noch immer 331 im Betrieb gewesen seien. Es seien daher in diesen 19 Jahren nur ein Viertel der Maschinen ausgeschieden.

Von diesem Viertel sei sogar ein Teil weiterverkauft worden. Bei den Anlagenverkäufen im Prüfungszeitraum seien die meisten der verkauften Maschinen bereits mit einem Buchwert von € 0,00 verzeichnet gewesen, was ebenfalls darauf hinweise, dass die Maschinen zu rasch abgeschrieben worden seien.

Von den im Prüfungszeitraum angeschafften und aktivierten Maschinen (Summe 158) seien 5 % auf 2 Jahre, 7 % auf 3 Jahre, 55 % auf 5 Jahre, 22% auf 6,5 beziehungsweise 7 Jahre, 4 % auf 8 Jahre, 6 % auf 10 Jahre und 1 % auf 15 Jahre abgeschrieben worden.

Die Nutzungsdauer dieser Maschinen sei daher auf die Weise geändert worden, dass die Absetzung für Abnutzung im Jahr 2011 um € 5.762,03, 2012 um € 10.418,81, 2013 um € 15.581,10, 2014 um € 17.823,98 und 2015 um € 19.314,40 erhöht worden sei.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin vertrete dazu die Ansicht, dass die Nutzungsdauer der Maschinen von der Beschwerdeführerin so gewählt worden sei, dass sie betriebsgewöhnlich sei und dem Verleihcharakter Rechnung trage.

Unter dem Titel Prüfungsabschluss erklärte die Prüferin, dass sich die Notwendigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO für die Zeiträume 2011 bis 2015 aufgrund der Feststellungen zu den Tz. 1 sowie Tz. 4 hinsichtlich der Umsatzsteuer und zu den Tz. 1, 2, 3, 4, 5 hinsichtlich der Körperschaftsteuer ergebe.

Die Wiederaufnahme sei unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung notwendig. Im Fall der Beschwerdeführerin könnten die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen in den Bescheiden datiert vom 24. Oktober 2016 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren für die Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2014 sowie betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 bis 2015.

Bei den genannten Bescheiden für die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO für die Umsatz- und die Körperschaftsteuer 2011 bis 2014 wurde dies wortgleich damit begründet, dass dies aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei, welche der darüber aufgenommenen Niederschrift, beziehungsweise dem Prüfungsbericht, zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im Fall der Beschwerdeführerin habe das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwogen. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Bei den zum gleichen Zeitpunkt verfassten Sachbescheiden für die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 bis 2015 verwies das Finanzamt bei der Begründung auf die Feststellungen im Bericht über die Außenprüfung vom 20. Oktober 2016.

Im am 23. November 2016 verfassten und am 24. November 2016 beim Finanzamt eingelangten Antrag gemäß § 245 Abs. 3 BAO auf Verlängerung der Beschwerdefrist betreffend die Sach- und Wiederaufnahmesbescheide für die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 bis 2015, brachte die damalige steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin vor, dass sie sich auf die gemäß § 88 Abs. 9 WTBG (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz BGBl. I Nr. 58/1999) erteilte Vollmacht berufe und um Verlängerung der Beschwerdefrist (auch) gegen die hier angefochtenen Bescheide bis zum 2. Dezember 2016 ersuche, da aufgrund „*eines Auslandsaufenthaltes der Angestellten der Buchhaltung*“ noch nicht alle für das Erstellen einer Beschwerde notwendigen Unterlagen vorliegen würden.

Am 1. Dezember 2016 verfasste die damalige steuerliche Vertreterin eine Beschwerde gegen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 datiert vom 24. Oktober 2016 „*sowie den diesbezüglichen Wiederaufnahmebescheiden*“ und stellte dabei die Anträge gemäß § 272 Abs. 1 Z 1 BAO auf Entscheidung durch den Senat, gemäß § 274 Abs. 1 BAO auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung.

Dazu führte die Beschwerdeführerin aus, dass sich die Beschwerde ausschließlich gegen die Tz. 4 und 5 des Berichtes über die Außenprüfung, nämlich die Umsatzzuschätzungen und die geänderte Nutzungsdauer der Maschinen richte. Die anderen Feststellungen der Außenprüfung seien nicht Gegenstand der Beschwerde.

Zur Tz. 4, der Umsatzzuschätzung erklärte die Beschwerdeführerin, dass die Erfassung der Barerlöse durch Paragonblöcke an drei Standorten im Betrieb erfolgt sei. Die Dienstnehmer ***1*** **2***, ***3*** **4***, ***5*** **6*** und ***7*** **8*** seien dafür zuständig gewesen. Aufgrund von Schreibfehlern bei der Datumsangabe oder dem Empfänger sei der verwendete Paragon weggeworfen und der darauffolgende im Paragonblock für die korrekte Ausstellung verwendet worden.

Die tägliche Kontrolle der Kassa sei von ***7*** **8*** vorgenommen worden. Diese tagesaktuelle Kassakontrolle ohne Fehlbeträge habe in einer tagaktuellen Verbuchung resultiert. Chronologisch verspätete Erfassungen seien durch die Tatsache bedingt gewesen, dass an drei Standorten im Betrieb Paragonblöcke in Verwendung gewesen seien und diese oftmals nach dem Wochenende oder einem in der Arbeitswoche gelegenen Feiertag an die Buchhaltung ausgehändigt worden seien.

Schon im Verlauf der Außenprüfung sei von der Beschwerdeführerin wiederholt vorgebracht worden, dass die oben genannten Dienstnehmer an Eides statt erklären würden, dass die vernichteten Paragons keine Einnahmen enthalten hätten. Es sei zu keinem Zeitpunkt zu einer Leistungsverrechnung in diesen Paragons gekommen.

Die Dienstnehmer hätten die nicht in der Buchhaltung erfassten Paragons zwar nicht aufbewahrt, doch hätten die vernichteten Paragons keine Barerlöse enthalten, weshalb es sich nicht um eine lückenhafte Aufzeichnung der Barerlöse handeln könne.

Die beigelegten eidesstattlichen Erklärungen der oben genannten Arbeitnehmer sollten entsprechend gewürdigt und die angefochtenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide insofern abgeändert werden, als die Feststellungen der Außenprüfung in der Tz. 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung unberücksichtigt bleiben sollten.

Zu den Feststellungen in der Tz. 5 des Berichts über die Außenprüfung erläuterte die Beschwerdeführerin, dass ihr Betriebsgegenstand der Verleih von Baumaschinen sei.

Der Beschwerde sei eine Schätzung der Nutzungsdauer durch die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Anschaffung der Maschine beigelegt. Der Verleih von Maschinen sei eine besondere Nutzungsform des Betriebes. Da die Verleihmaschinen einem höheren Wertverzehr unterliegen würden und durch die verschiedenen Nutzer der Maschinen auch nicht sichergestellt werden könne, dass diese vernünftig und sachgemäß verwenden würden, sei bei der Ermittlung der Nutzungsdauer, in Anlehnung an die deutschen amtlichen AfA (Absetzung

für Abnutzung) -Tabellen als Hilfsmittel, die voraussichtliche Nutzungsdauer bei verleihintensiven Maschinen um ein Jahr gekürzt worden.

Schon im Verlauf der Außenprüfung sei von der Beschwerdeführerin vorgebracht worden, dass bei der gewählten Nutzungsdauer der betroffenen Maschinen der Verleihcharakter berücksichtigt werden müsse und dem beim Bestimmen der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer durch die Beschwerdeführerin Rechnung getragen worden sei.

Die Prüferin habe, nachdem sie ermittelt habe, wie lange sich bestimmte Maschinen schon im Betrieb befunden hätten, Rückschlüsse auf die zu wählende Nutzungsdauer im Anschaffungszeitpunkt gezogen. So habe sich beispielsweise ergeben, dass für eine Maschine eine Nutzungsdauer von 14,5 Jahren anzusetzen wäre.

Die Beschwerdeführerin berief sich in ihren weiteren Ausführungen auf eine rechtlich nicht bindende Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen, die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000). Nach Rz 3113 EStR sei unter der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen. Maßgebend sei daher aber nicht der Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer des Wirtschaftsgutes oder andere subjektive Erwägungen, sondern die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes. Die technische Nutzungsdauer werde durch den Materialverschleiß bestimmt. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer richte sich nach der wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit, insbesondere also danach, inwieweit das Wirtschaftsgut unmodern ist oder durch bessere Anlagen überholt werden könne.

In der Rz 3115 würden die Einkommensteuerrichtlinien 2000 ausführen, dass die Nutzungsdauer vom Steuerpflichtigen zu schätzen sei. Dabei seien alle Umstände zu beachten, welche die Nutzungsdauer bestimmen würden und zwar sowohl jene, welche durch die Art des Wirtschaftsgutes bedingt seien, als auch jene, die sich aus der besonderen Nutzungs- (Verwendungs-)Form im Betrieb des Steuerpflichtigen ergeben würden. Bei Einschätzung der Nutzungsdauer seien die zukünftige Verhältnisse nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen würden.

Es sei aber zu keiner Zeit verlässlich vorauszusehen, dass sich Maschinen auch nach 14,5 Jahren und mehr noch im Betrieb befinden würden. Seien sie dies dennoch, seien neuere, modernere Maschinen nachangeschafft worden, was die richtige Wahl der Nutzungsdauern durch die Beschwerdeführerin unterstreiche.

Die Beschwerdeführerin stelle daher den Antrag bei den verfahrensgegenständlichen Bescheiden auch die Feststellungen der Außenprüfung zur Tz. 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung unberücksichtigt zu lassen.

Dieser Beschwerdeschrift waren als eidesstattliche Erklärungen bezeichnete Schreiben der Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin ***3*** ***4***, ***7*** ***8***, ***1*** ***2*** und ***5*** ***6*** mit jeweils gleichlautendem Text beigelegt, bei welchen die Echtheit der Unterschrift am 30. November 2016 von einem öffentlichen Notar bestätigt worden war.

Dieser Text lautete: „Aufgrund von Schreibfehlern bei Datumsangabe oder Empfänger habe ich in den Jahren 2011 bis 2015 verwendete Paragons weggeworfen und den darauffolgenden im Paragonblock für die korrekte Ausstellung verwendet. Es ist zu keinem Zeitpunkt zu einer Leistungsverrechnung in diesen Paragons gekommen.“

Weiter beigelegt war eine tabellarische Aufstellung der vorgenommenen Schätzung der Nutzungsdauer verschiedener Gerätekategorien:

[...]

Am 8. Februar 2017 übermittelte das Finanzamt mit dem Vorlagebericht die oben beschriebenen Unterlagen sowie Auszüge aus dem Arbeitsbogen der Prüferin und eine Stellungnahme dieser zur gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Dazu verfasste das Finanzamt eine Stellungnahme, welche auch der Beschwerdeführerin übermittelt wurde und insofern als Vorhalt zu werten ist.

Diese Stellungnahme des Finanzamtes zur Beschwerde orientiert sich an jener der Prüferin, beantragt die Abweisung der Beschwerde und lautet wie folgt:

„Im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass die ausgestellten Paragons nicht vollständig sind. Größtenteils wurden überhaupt Paragonblöcke verwendet, die keine Blocknummer hatten, sondern nur mit einer laufenden Nummer von 1 bis 50 versehen waren. Die fehlenden Paragondurchschriften wurden durch die Außenprüfung mittels einer Paragonstricherlliste ermittelt. Insgesamt wurde festgestellt, dass rund 7% der ausgestellten Paragons fehlen.

In der EDV geführten Buchhaltung wurde eine elektronische Kassenaufzeichnung geführt. Sobald ein Paragon EDVmäßig erfasst wird, wird eine laufende Nummer vergeben. Die Überprüfung dieser Belegnummern ergab, dass Paragons teilweise nicht chronologisch in der Kassa erfasst wurden. Es kam vor, dass manche Paragons erst eine Woche später erfasst wurden.

Beispielsweise wurde der Paragon mit der laufenden. Belegnummer 1281 am 6. August 2012 ausgestellt und an diesem Tag (richtigerweise) in der Kassa eingetragen. Die Paragons mit den laufenden Belegnummern 1285 - 1288 wurden am 30. beziehungsweise 31. Juli 2012 - somit zeitlich bereits vor dem Paragon mit der laufenden Nummer 1281 - ausgestellt und erst am 7. August 2012 in der Kassa erfasst.

Aus dem Buchhaltungskonto "Kassa" (Konto-Nr. 2700) ist ersichtlich, dass beispielsweise am 31. Juli 2012 die Paragons mit den laufenden Nummern 1254 und 1255 erfasst wurden. Daraus folgt, dass die Kassa, nicht wie in der Beschwerde angeführt, täglich abgestimmt worden sein kann.

In der elektronisch geführten Kassa findet sich ein Konto mit der Bezeichnung ‚Kassa‘ und der Konto-Nr. 2700. Wenn nun - wie in der Beschwerde angeführt - die Erfassung der Barerlöse an drei verschiedenen Standorten erfolgte, müsste es (auch in der Buchhaltung) drei Kassen geben. Es liegen somit Mängel in der Kassaführung vor, die unabhängig von den fehlenden Paragons festgestellt wurden.

Per 31. Dezember 2015 befanden sich 331 Maschinen im Anlagevermögen, die teils vermietet und teils zur Eigennutzung bestimmt waren. Aus den Ausgangsrechnungen für Maschinenverkäufe konnte im Zuge der Außenprüfung festgestellt werden, dass die Maschinen meist einen Buchwert von € 0,00 aufwiesen und dennoch ein Verkaufserlös erzielt werden konnte. Beispielsweise konnte für einen Bagger (Nutzungsdauer 8 Jahre) mit einem Buchwert von € 0,00 ein Verkaufserlös von netto € 10.000,00 erzielt werden. Zwei weitere Bagger konnten um € 5.000,00 verkauft werden, obwohl sie bereits zur Gänze abgeschrieben waren. Beispielsweise wurde die Nutzungsdauer einer Kehrmaschine (mit der Anlagennummer 501) von 5 auf 8 Jahre durch die Außenprüfung erhöht. Eine achtjährige Nutzungsdauer ist für Kehrmaschinen auch in den deutschen AfA-Tabellen angeführt. Aus all diesen Umständen wurde geschlossen, dass die Nutzungsdauern allgemein zu niedrig angesetzt werden.

Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung. Auch wenn die Nutzungsdauer zu schätzen ist, sind alle Umstände zu beachten, die die Nutzungsdauer bestimmen. Die Schätzung der Nutzungsdauer unterliegt der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde.“

Am 3. April 2024 wurde den Verfahrensparteien die vom Finanzamt verwendeten oben beschriebenen Schätzungsmethoden und vom Bundesfinanzgericht abgeänderte (in der Beilage zu diesem Erkenntnis detailliert dargestellten) Schätzungsmethoden vorgehalten.

Dabei wurden in Hinblick auf fehlenden Grundaufzeichnungen für die Bareinnahmen ein Sicherheitszuschlag von 2 % angewendet.

Bei der Berechnung der Nutzungsdauer wurden die deutschen AfA-Tabellen ohne jedwede Änderung in Form von Zuschätzungen angewendet und allenfalls falsch angewendete Halbjahres-AfA korrigiert.

Den Verfahrensparteien wurden dazu aufgefordert, binnen drei Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses zu den vom Bundesfinanzgericht in Aussicht genommenen Schätzungen Stellung zu nehmen. Diese Gelegenheit wurde vom Finanzamt nicht wahrgenommen.

Die nunmehrige steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin, welche sich durch ihren Repräsentanten auch im gegenständlichen Verfahren auf die erteilte Vollmacht nach § 77 Abs. 11 WTBG (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz BGBl. I Nr. 137/2017) berief, erklärte mit einer Erledigung im Sinne des Beschlusses datiert vom 3. April 2024 einverstanden zu sein und hat mit Schreiben datiert vom 7. Mai 2024 die Anträge auf mündliche Verhandlung nach § 274 Abs. 1 Z 1 BAO und auf Entscheidung durch den Senat nach § 272 Abs. 2 Z 1 BAO zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Wie sich aus der Darstellung auf der Website der Beschwerdeführerin ergibt, wurde das Unternehmen, welches der Gegenstand der 2002 gegründeten Beschwerdeführerin ist, bereits ab 1993 als Baumaschinenverleih geführt, welcher in der Anzahl der vermieteten Maschinen ständig erweitert wurde. Die notwendigen Reparaturen an den Verleihmaschinen worden ab 1995 mithilfe einer mobilen Werkstätte vorgenommen. Seit diesem Zeitpunkt wurden auch Reparaturen für Dritte übernommen. Durch die Übernahme einer Firma, welche sich mit Erdbauarbeiten, Kabelpflugarbeiten und Straßenbohrungen beschäftigt hat, wurde 1999 das Geschäftsfeld zusätzlich erweitert. Im Jahr darauf wurde eine Baumaschinenwerkstätte wegen des erhöhten Bedarfes aufgrund des größer gewordenen Verleihsortiments und steigender Kundenanfragen errichtet. 2002 wurde der Betrieb in die beschwerdeführende GmbH überführt und 2003 das Erdbaugewerbe durch gewerbliche Geschäftsführung im Betrieb erweitert, sodass es möglich wurde, selbstständig Baustellen zu übernehmen und abzuwickeln. 2015 hat die Beschwerdeführerin eine größere Werkstätte für das immer größer werdende Geschäft mit den Verleihmaschinen und den steigenden Kundenbedarf angeschafft.

Gegenstand der Beschwerde sind zwei der Feststellungen, welche im Rahmen der Außenprüfung betreffend die Jahre 2011 bis 2015 in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20. Oktober 2016 festgehalten worden sind.

Beim ersten Streitpunkt besteht Uneinigkeit zwischen der Beschwerdeführerin und dem Finanzamt, wie lange die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der im Baumaschinenverleih verwendeten Maschinen angesetzt werden soll.

Nach der Darstellung der Beschwerdeführerin (siehe oben) waren für sie die deutschen AfA-Tabellen Ausgangspunkt für das Festlegen der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der

Verleihmaschinen. Allerdings hat die Beschwerdeführerin Abschlüsse von ein bis sechs Jahren vorgenommen und dies damit begründet, dass die Baumaschinen im Verleih aufgrund unsachgemäßer Verwendung einer stärkeren Abnutzung unterliegen würden. Dabei wurde die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von der Beschwerdeführerin für Erdraketen, Vibrationsstampfer, Baukompressoren, Kompaktbagger, Tief- und Grabenraumlöffel sowie Erdschaufeln um ein Jahr, bei Bohrhammern um zwei Jahre, beim Kabelpflug um drei Jahre, bei den Vibrationswalzen um vier Jahre und bei den Rüttelplatten um sechs Jahre verkürzt.

Im nun von der Beschwerdeführerin geführten Betrieb wurden in den Jahren 1997 bis 2015 441 Maschinen angeschafft, wovon in diesem Zeitraum 25 % durch Verkauf oder Abnutzung ausgeschieden sind. Die verkauften Maschinen hatten überwiegend einen Buchwert von € 0,00. Von den 2011 bis 2015 angeschafften Maschinen sind von der Beschwerdeführerin 5 % auf zwei Jahre, 7 % auf drei Jahre, 55 % auf fünf Jahre, 22 % auf 6,5 Jahre oder sieben Jahre, 4 % auf acht Jahre 6 % auf zehn Jahre und ein Prozent auf 15 Jahre abgeschrieben worden.

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüferin, dass aufgrund der durch die Beschwerdeführerin in der eigenen Werkstätte vorgenommenen Wartung und Reparatur der Verleihmaschinen die von der Beschwerdeführerin angenommene betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu kurz ist. Für Maschinen deren Anschaffungskosten unter € 3.000,00 lagen, sah die Prüferin die von der Beschwerdeführerin angenommene betriebliche Nutzungsdauer als richtig an. Für Maschinen deren Anschaffungskosten größer waren, ging die Prüferin davon aus, dass die korrekte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer acht Jahre betrage, sofern die Beschwerdeführerin eine solche von 5 bis 7 Jahren angesetzt hatte, sieben Jahre betrage bei Maschinen, welche in der zweiten Jahreshälfte angeschafft wurden und bei denen gleichartige Maschinen, welchem ersten Halbjahr gekauft worden waren, mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer mit sieben Jahren von der Beschwerdeführerin in die Berechnung der Absetzung für Abnutzung aufgenommen worden waren. Bei denjenigen Maschinen, welche von der Beschwerdeführerin mit einer Nutzungsdauer von acht oder mehr Jahren angesetzt worden waren, sah die Prüferin diesen angenommenen Wert als richtig an.

Soweit aus den vorliegenden Aktenteilen ersichtlich, wurde die im letzten Absatz genannte Schätzungsmethode der Beschwerdeführerin vom Finanzamt nicht, sondern nur die sich daraus ergebenden geänderten Abschreibungsbeträge bekannt gegeben.

Dies wurde vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 3. April 2024 nachgeholt und die als Berechnungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung der genannten Maschinen ausschließlich die deutschen AfA-Tabellen, welche auch die Basis der Einschätzung durch die Beschwerdeführerin waren, jedoch ohne Zu- oder Abschlüsse angesetzt (siehe Beilage).

Das Finanzamt hat dazu keine Stellungnahme abgegeben.

Zweiter Streitpunkt sind die in den Grundaufzeichnungen des Beschwerdeführers teilweise fehlenden Rechnungsparagons für die Kassenführung, beziehungsweise die fehlenden Blocknummern dieser Paragons und das zeitlich ungeordnete Eintragen der Paragons in der elektronischen Kassenführung. Die Beschwerdeführerin hat an drei Standorten Kassen für Bareinnahmen und Barausgaben unterhalten, bei welchen die Bareinnahmen in Paragonblöcken händisch erfasst wurden. Diesen Paragonblöcken fehlen teilweise die Nummerierungen, wurden diese zum Teil nicht in zeitlich richtiger Reihenfolge in der elektronischen Buchführung erfasst und fehlen einige Paragonblätter.

Dies nahm die Prüferin und in der Folge das Finanzamt als Grundlage für eine Umsatzzuschätzung aufgrund fehlender Bareinnahmen. Dabei wurde von der Summe der Bareinnahmen die Summe der bar bezahlten Ausgangsrechnungen Jahresweise abgezogen und von diesem Betrag ein Sicherheitszuschlag von 5 % errechnet. Auch diese Schätzungsmethode wurde soweit aus dem Akteninhalt erkennbar, der Beschwerdeführerin vom Finanzamt nicht zur Kenntnis gebracht.

Auch dies wurde vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 3. April 2024 nachgeholt, jedoch als geeignete Schätzungsmethode durch das Bundesfinanzgericht ein Sicherheitszuschlag von 2 % der Summe der Bareinnahmen angesetzt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich einerseits aus dem übereinstimmenden Vorbringen der Parteien, den vorgelegten Aktenteilen und Unterlagen sowie dem Einblick in die Datenbanken der Finanzverwaltung, insbesondere dem Archiv der Außenprüfung.

Soweit die Methoden der Schätzung gemäß § 184 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) betroffen sind, ist Folgendes festzuhalten.

Aufgrund der notorischen Neigung im Baugewerbe nicht alle geschäftlichen Vorgänge, insbesondere wenn die Bezahlung bar erfolgt, korrekt in die Buchführung aufzunehmen und der Besteuerung zu unterwerfen, liegt es nahe, dass fehlende Paragons auf nicht berücksichtigte Umsätze hindeuten.

Auch eidesstattlichen Erklärungen kommt in dieser Hinsicht keine erhöhte Beweiskraft zu, da die notarielle Bestätigung nur die Echtheit der jeweiligen Unterschrift garantiert. Dass die Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin aufgrund der Abhängigkeit innerhalb des Lohnverhältnisses Aussagen zu Gunsten ihres Arbeitgebers, der Beschwerdeführerin, treffen, liegt auf der Hand.

Wenn daher wie hier wesentliche Mängel in den Grundaufzeichnungen auftreten, ist daher wie unter Punkt 3 gezeigt, mit einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vorzugehen.

Dass die Nutzungsdauer der von der Beschwerdeführerin verwendeten Maschinen aufgrund der vom Beschwerdeführer vorgenommen Kürzungen von ein bis zu sechs Jahren gegenüber den deutschen AfA-Tabellen aufgrund der hervorragenden Wartung im Betrieb der Beschwerdeführerin nicht mit der Realität übereinstimmen, hat die Prüferin in ihrer Darstellung im Prüfungsbericht in Hinblick auf die tatsächliche Nutzungsdauer im Betrieb, der Tatsache, dass ein Großteil der Maschinen einen Buchwert von € 0,00 hatte und der Verkauf solcher Maschinen in der Regel eine erhebliche stille Reserve aufgedeckt hat, eindrucksvoll dargelegt (siehe oben die Darstellung des Prüfungsberichtes) und folgt dieses Erkenntnis dem dort geschilderten Gedankengang.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

3.1.1 Wiederaufnahme der Verfahren für die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 bis 2014

§ 303 BAO in der ab dem 1. Januar 2014 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

„(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen.“

Das Vorbringen der Parteien lässt nur das Anwenden des § 303 Abs. 1 lit. b BAO (Tatsachen oder Beweismittel die 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 hätten) zu.

Dem Finanzamt waren im Zeitpunkt der Erlassung der ursprünglichen Bescheide für die Umsatz- und Körperschaftsteuer (2011: 16. März 2012, 2012: 20. März 2013, 2013: 9. Mai 2014, 2014: 29. Oktober 2015) weder bekannt, dass die Beschwerdeführerin Geschäftsfreunde werbewirksam bewirtet hat (Tz. 1 des oben dargestellten Berichts), noch, dass für eine bereits verkaufte Felsenfräse 2012 Absetzung für Abnutzung geltend gemacht wurde (Tz. 2), noch, dass 2014 Aufschließungskosten als Betriebsausgaben behandelt worden sind (Tz. 3), noch, dass im gesamten geprüften Zeitraum nicht alle Paragons und auch die Übrigen zum Teil zeitlich ungeordnet in der Buchhaltung erfasst wurden, noch, auf welche Weise von der Beschwerdeführerin die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Maschinen festgelegt wurde.

Während der Finanzamt all diese Umstände beziehungsweise Tatsachen bereits beim Erlassen der ursprünglichen Bescheide bekannt gewesen, hätten diese wohl insofern zu anderen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheiden 2011 bis 2014 geführt, als von vornherein jene in der Prüfung festgestellten Schlüsse gezogen worden wären, beziehungsweise die Umsatz- und Körperschaftsteuer wie in diesem Erkenntnis rechtsrichtig festgesetzt worden wären. Dass das Finanzamt unter diesen Umständen der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit eingeräumt hat, kann auch in Hinblick auf die betraglichen Auswirkungen nicht kritisiert werden.

Es bestehen daher keine Anhaltspunkte dafür, dass die Verfahren für die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 bis 2015 mit den Bescheiden vom 24. Oktober 2016 zu Unrecht gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO wiederaufgenommen worden wären.

Auch hat die Beschwerdeführerin darauf verzichtet, irgendetwas dazu vorzubringen, weswegen er die Bescheide für die Wiederaufnahme für die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2011 bis 2015 als nicht rechtmäßig erachtet.

Da aber im Rahmen der oben beschriebenen abgabenbehördlichen Außenprüfung die oben genannten erheblichen Tatsachen und Umstände aus Sicht des Finanzamtes im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO neu hervorgekommen sind, war die Beschwerde soweit sie sich gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2014 richtet, abzuweisen.

3.1.2 Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 bis 2015

A) Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Beschwerdezeitraum angeschafften Maschinen

Das Einkommen einer Körperschaft, ist wie § 7 KStG 1988 (BGBl. Nr. 401/1988) festlegt zu ermitteln:

„(1) Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988. ...“

Die Bestimmung des § 7 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) lautet:

"Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemißt sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung."

Unter der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer versteht man einerseits die objektive Nutzungsdauer im jeweiligen Betrieb; das ist jene Zeitspanne, innerhalb derer das Wirtschaftsgut einen wirtschaftlichen Nutzen abwirft und im Betrieb nutzbringend einsetzbar sein wird (herrschende Ansicht siehe etwa Doralt, EStG Kommentar²², § 7 Tz 42 unter Hinweis auf VwGH 28.5.2002, 98/14/0169 und andere). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist also die nach objektiven Merkmalen bestimmte Zeitspanne, während der bei vernünftigem Wirtschaften eine Nutzung des Wirtschaftsgutes zu erwarten ist. Die Nutzungsdauer bemisst sich folglich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung (VwGH 25.4.2002, 98/15/0015). Dabei ist von einer ordnungsgemäßen Instandhaltung auszugehen.

Andererseits ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer betriebsindividuell zu ermitteln. Das heißt sie richtet nach der Art und dem Grad der Verwendung im jeweiligen Betrieb (siehe Dortalt, aaO. und die dort zitierte Judikatur und Beispiele).

Für die Beschwerdeführerin heißt dies, dass einerseits die wahrscheinlich erhöhte technische Abnutzung der Maschinen durch allenfalls unsachgemäße Verwendung von Mietern der Baumaschinen und andererseits die ausgezeichnete Wartung der Maschinen in den eigenen Werkstätten, welche sich in einer im Nachhinein feststellbaren tatsächlichen überdurchschnittlichen Nutzungsmöglichkeit (siehe der oben dargestellte Bericht über die Außenprüfung und die Aufstellung über das Alter der im Betriebsvermögen befindlichen oder den Erlös aus den verkauften gebrauchten Maschinen) niedergeschlagen hat, zu berücksichtigen sind.

Es ist daher davon auszugehen, dass sich die beiden Effekte jedenfalls so kompensieren, dass die Tatsache der Vermietung der Baumaschinen zu keiner merklichen Verkürzung der betrieblichen Nutzungsdauer bei der Beschwerdeführerin geführt hat. Die hervorragende Wartung mag die Nutzungsdauer verlängert haben, doch ist eine optimale Wartung kein derart außergewöhnlicher Umstand, welcher eine Verlängerung der technischen Nutzungsdauer über durchschnittliche Maß hinaus rechtfertigen würde, da jeder Einschätzung im Vorhinein bei Anschaffung der Maschine ein nicht unerhebliches Maß an Unsicherheit innewohnt. Zukünftige Verhältnisse sind insoweit nur zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich vorhersagen lassen. Möglichkeiten spekulativer Natur sind dafür nicht ausreichend (Doralt, aaO. Tz 65, Einzelfälle).

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer gliedert sich in die technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer. Die technische Abnutzung ist der materielle Verschleiß des Wirtschaftsgutes, also sein Substanzverkehr; hingegen versteht man unter wirtschaftlicher Abnutzung die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeiten des Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen, etwa durch Änderung des üblichen Nutzungsverhaltens.

Die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer obliegt grundsätzlich dem Steuerpflichtigen, der in aller Regel einen besseren Einblick als die Abgabenbehörde darüber verfügt, wie lange sich das von ihm angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut nach seinen Verhältnissen nutzen lässt. Die Abgabenbehörde ist allerdings befugt, die Schätzung des Abgabepflichtigen zu überprüfen und von ihr abzuweichen, wenn sie sich als unzutreffend erweist (VwGH 27.1.1994, 92/15/0127). Wenn sich im Laufe der Verwendung eines Wirtschaftsgutes Anhaltspunkte für eine andere als die geschätzte Nutzungsdauer ergeben, ist dieser besseren Einsicht Rechnung zu tragen, wenn sich eine wesentliche Änderung der Nutzungsdauer ergibt (VwGH 24.6.2003, 99/14/0015). Die geschätzte Nutzungsdauer ist jedoch beizubehalten, wenn die unrichtige Bemessung der Nutzungsdauer innerhalb des für eine Schätzung notwendigerweise zu ziehenden Rahmens geblieben ist, weil bei jeder Schätzung

gewisse Ungenauigkeiten in Kauf genommen werden müssen (Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, 58 Lfg, § 7 Tz 10).

Nach der Verwaltungspraxis können - sofern eine Nutzungsdauer nicht ausdrücklich gesetzlich normiert ist - die deutschen amtlichen AfA-Tabellen als Hilfsmittel für die Ermittlung der Nutzungsdauer herangezogen werden.

Die Abgabenbehörde ist befugt, die Schätzung des Steuerpflichtigen zu überprüfen und von ihr abzuweichen, wenn sie sich als unzutreffend erweist (VwGH 30.5.2001, 95/13/0292). Sie hat aber das Ergebnis dem Steuerpflichtigen zur Stellungnahme vorzuhalten, damit dieser allenfalls besondere Umstände geltend machen kann, die eine von der Ermittlung der Behörde abweichende Absetzung für Abnutzung begründen.

Dies ist wie oben dargestellt durch das Bundesfinanzgericht geschehen. Die Beschwerdeführerin hat sich durch ihre steuerliche Vertreterin mit der Art der Schätzung durch das Bundesfinanzgericht ausschließlich anhand der deutschen AfA-Tabellen (siehe Beilage) für einverstanden erklärt.

Die angefochtenen Bescheide für die Körperschaftsteuer 2011 bis 2015 werden daher insofern abgeändert, als die Absetzung für Abnutzung der fraglichen Maschinen gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 7 KStG 1988 wie folgt bemessen werden: 2011 € 28.711,12, 2012 € 58.010,86, 2013 € 71.170,91, 2014 € 83.102,99 und 2015 € 93.302,78.

B) Fehlende und zeitlich ungeordnete Grundaufzeichnung der Bareinnahmen

§ 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.“

§ 1 Abs. 1 UStG 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. Nr. 663/1994) lautet:

„Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;

2. der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor,

a) soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht abzugsfähig sind. Dies gilt nicht für Ausgaben (Aufwendungen), die Lieferungen und sonstige Leistungen betreffen, welche auf Grund des § 12 Abs. 2 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen. Eine Besteuerung erfolgt nur, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben;

3. die Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt.“

§ 10 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

„Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).“

§ 2 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

„Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.“

§ 2 Abs. 3 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„Der Einkommensteuer unterliegen ... Einkünfte aus Gewerbebetrieb.“

§ 2 Abs. 4 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„Einkünfte im Sinne des Abs. 3 sind: ... Der Gewinn (§§ 4 bis 14) ... bei Gewerbebetrieb.“

§ 4 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 lautet:

„Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.“

Schätzungsberechtigung besteht für die Behörde sowohl bei materiellen als auch bei formellen Unzulänglichkeiten der Aufzeichnungen. Der Umstand, dass Aufzeichnungen nicht vollständig 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 (vergleiche im Übrigen auch im § 190 UGB (Unternehmensgesetzbuch, dRGI. S 219/1897) enthaltene, die Führung von Büchern betreffende Regelungen).

Grundaufzeichnungen sind Aufzeichnungen mit Journalfunktion (vergleiche Regierungsvorlage 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 (vergleiche die § 131 Abs. 1 Z 2 BAO betreffenden Ausführungen in den Erläuterungen zur RV betreffend das Betrugsbekämpfungsgesetz 2006, 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 (siehe RV betreffend das BetrBG 2006 wie oben).

Die Beschwerdeführerin hat, wie im Bericht über die Außenprüfung und den übermittelten Unterlagen ersichtlich und dort detailliert dargestellt, bei der Beschwerdeführerin händisch ausgefüllte Paragons, welche durch Nummerierung und Blocknummern das zeitlich korrekte Erfassen der Bareinnahmen der Beschwerdeführerin garantieren sollten, teilweise vernichtet oder Paragonblöcke verwendet, welche keine Nummern trugen. Darüber hinaus wurden vorhandene Paragons teilweise zeitlich unrichtig in die Buchführung übernommen.

Auf diese Weise ist es unmöglich die vollständige und fortlaufende Erfassung der Bareinnahmen der Beschwerdeführerin sicherzustellen, weswegen aufgrund dieser formellen Mängel davon auszugehen ist, dass die sachliche Richtigkeit der Bücher der Beschwerdeführerin in den beschwerdegegenständlichen Jahren nicht gegeben ist.

Unter Beachtung des Gesamtbildes dieser Verhältnisse - der formellen Mängel der Buchführung auf Grund der fehlenden beziehungsweise unrichtigen oder nicht überprüfbaren Übertragung der Grundaufzeichnungen der Barerlöse - sind die Bedenken hinsichtlich der

sachliche Richtigkeit der vorgelegten Bücher und Aufzeichnungen berechtigt. Diese berechtigten Bedenken begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde.

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 (vergleiche 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 (vergleiche 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 (vergleiche 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.

Die vom Bundesfinanzgericht geänderte Schätzungsmethode wurde der Beschwerdeführerin und dem Finanzamt vorgehalten und hat die steuerliche Vertreterin die sachliche Richtigkeit der Schätzung mit 2 % der Bareinnahmen zugestanden, das Finanzamt hat keine Stellungnahme abgegeben.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts bewegt sich diese Schätzung in einem angemessenen Rahmen. Die sich aus der Tatsache der Schätzung ergebende Unsicherheit muss in Kauf genommen werden und wurden die angefochtenen Bescheide insofern gemäß § 184 BAO abgeändert als bei der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer für das Jahr 2011 € 5.274,66, 2012 € 4.709,62, 2013 € 4.677,69, 2014 € 5.885,51 und 2015 € 6.238,84 an Umsätzen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in Verbindung mit § 10 Abs. 1 UStG 1994 beziehungsweise Einnahmen als Sicherheitszuschlag gemäß § 184 BAO in Verbindung mit den §§ 7 KStG 1994, 2 Abs. 1, 3, 4 und 4 Abs. 1 EStG 1988 zugeschätzt wurden.

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.

Da sich dieses Erkenntnis, soweit die Rechtsfragen betroffen sind, im Bereich der oben zitierten herrschenden Lehre und Judikatur beziehungsweise der Anwendung des nackten Gesetzestextes bewegt, wurde kein Bereich berührt, dessen Bedeutung über die Entscheidung in diesem Verfahren hinausgeht.

Linz, am 28. Mai 2024