

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb***, und ***Ra***, über die Beschwerde vom 11. Jänner 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 12. Dezember 2018 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für 4 bis 12/2017 und 1 bis 3/2018 (nunmehr gem § 253 BAO gerichtet gegen den Umsatzsteuerbescheid 2017 vom 26. November 2019 und den Umsatzsteuerbescheid 2018 vom 31. März 2020) zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind 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

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf) betreibt seit 1. mmjj eine Kfz-Werkstatt in der ***Straße*** in ***Ort***.

Aufgrund einer am 6. Juni 2018 bei der Steuerfahndung eingelangten **Anzeige** fand beim Bf für den Zeitraum April 2017 bis April 2018 eine Außenprüfung (Umsatzsteuersonderprüfung) statt. Beim Anzeiger handelt es sich um den ursprünglichen Inhaber der Kfz-Werkstatt, der diese an

den Bf verkauft hatte und bis MMJJ im Betrieb als gewerberechtlicher Geschäftsführer tätig war.

Mit **Bericht** gem § 150 BAO vom 13. Dezember 2018 wurde die Außenprüfung abgeschlossen. Von der belangten Behörde wurden sowohl materielle als auch formelle Mängel hinsichtlich der Gebarung der Aufzeichnungen konstatiert. Auf das Wesentlichste zusammengefasst wurde festgestellt, dass die vom Anzeiger behaupteten umfangreichen Umsatzverkürzungen zutreffen würden. Es gäbe im Betrieb Kostenvoranschläge bzw -kalkulationen zu einzelnen Kundenaufträgen, deren Wert- und Positionsangaben nicht mit den tatsächlich fakturierten Ausgangsrechnungen an diese Kunden übereinstimmen würden. Daneben wurde festgestellt, dass der Bf kein Wareneingangsbuch geführt habe, dass die Registrierkasse mit den gesetzlich vorgeschriebenen Sicherheitseinrichtungen erst im Februar 2018 in Betrieb genommen worden wäre und dass die vom Anzeiger vorgelegten Kostenvoranschläge bzw -kalkulationen, die Grundaufzeichnungen darstellen würden, die für die Erlösermittlung unentbehrlich gewesen seien, nicht aufbewahrt worden wären.

Daraufhin hat die belangte Behörde eine **Schätzung** gem § 184 BAO in Form der Verhängung eines Sicherheitszuschlages von 13 % auf die in den Umsatzsteuervoranmeldungen April bis Dezember 2017, bzw von 10 % auf die in den Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner bis April 2018, erklärten, dem Umsatzsteuersatz von 20 % unterliegenden Erlöse, vorgenommen. Bei der Ermittlung der Höhe dieses Sicherheitszuschlages wurde der Rückgang der Umsätze und insbesondere der Aufschläge auf Personal- und Materialkosten im Prüfungszeitraum im Vergleich zu den Werten des Jahres 2016, in dem ein Rohaufschlagskoeffizient (RAK) von 1,36 als Referenz ermittelt wurde, herangezogen.

Mit Datum vom 12. Dezember 2018 erfolgten die **Umsatzsteuerfestsetzungen** für den Zeitraum April bis Dezember 2017 und Jänner bis April 2018 auf Basis der im Außenprüfungsbericht getroffenen Feststellungen.

Mit Datum vom 11. Jänner 2019 wurde **Beschwerde** gem § 243 BAO eingebracht, wobei in dieser die Aufhebung der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide April bis Dezember 2017 und Jänner bis März 2018 beantragt wurde; gegen die Umsatzsteuerfestsetzung für April 2018 wurde hingegen kein Rechtsmittel erhoben. Beantragt wurde die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde zur Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Zur Person des Anzeigers wurde in der Beschwerde ausgeführt, dass dieser über zwei Jahrzehnte hindurch den vom Bf übernommenen Werkstattbetrieb geführt und bis MMJJ als gewerberechtlich angestellter Geschäftsführer des Bf fungiert habe. Durch den Verbleib des Servers mit sämtlichen Daten des Werkstattbetriebes beim Anzeiger, hätte dieser auch nach Übernahme des Betriebes durch den Bf, Zugriff auf sämtliche Daten wie die Kundenrechnungen etc, bis zur endgültigen Abtrennung des Computersystems im MMJJ, gehabt. Es sei im MMJJ, nach dem Ausscheiden des Anzeigers als gewerberechtlicher

Geschäftsführer und Aufkündigung des von diesem angemieteten Reifenlagers durch den Bf zu einem „*nicht vorhersehbaren Rachefeldzug*“ des Anzeigers gegen den Bf gekommen. Dieser habe den Bf beim Finanzamt, bei der Gewerbebehörde, bei der Gebietskrankenkasse und anderen Behörden angezeigt, um diesen „*wirtschaftlich zu vernichten*“. Ebenfalls ab MMJJ habe der Anzeiger begonnen, den mit Verkauf an den Bf übergegangenen „*Kundenstock*“ abzuwerben und die Fahrzeuge dieser Kunden „*im Pfusch*“ auf einer ihm gehörenden Liegenschaft zu „*betreuen*“. Die den Gegenstand der Außenprüfung bildenden „*Arbeitsbögen*“ (Anmerkung: im Bericht als Kostenvoranschläge bzw -kalkulationen bezeichnet) habe sich der Anzeiger widerrechtlich angeeignet, da er noch über einen Schlüssel zur Werkstatt verfügt und am Abend oder Wochenende diese an sich genommen habe. Aufgrund des Ausbleibens zahlreicher Kunden sei es zu massiven Umsatzrückgängen beim Bf gekommen und hätte dieser nicht einmal die laufenden Kosten, wie Miete, Gehälter, etc, bezahlen können.

Bei den als „*Arbeitsbögen*“ bezeichneten Unterlagen handle es sich um Kostenvoranschläge bzw -kalkulationen, die dazu bestimmt wären, das Informationsinteresse der Kunden – unabhängig davon, ob ein Fahrzeug zu Servicezwecken oder zur Durchführung von Reparaturarbeiten eingebracht wurde – hinsichtlich der voraussichtlich entstehenden Kosten zu befriedigen. Da für die Erstellung der derartigen Kalkulationen kein übertriebener Aufwand, nämlich eine genaue Besichtigung des Fahrzeuges mit beginnender Demontage von Karosserie- bzw Motorteilen, betrieben werden konnte, wäre zunächst eine Schätzung der Kosten anhand der typischen Verschleißteile, deren Einzelpreise der Bf je nach Autotyp nicht auswendig wusste, erfolgt. Die Summe des so errechneten Preises wäre den Kunden so gut wie ausschließlich telefonisch bekannt gegeben worden. Dass die in den Kalkulationsunterlagen angeführten Öl-, Luft- und Pollenfilter in den entsprechenden Ausgangsrechnungen teilweise keinen Eingang gefunden haben, erklärte der Bf damit, dass erst anlässlich der (tatsächlichen) Reparatur- oder Servicearbeiten festgestellt werden könne, ob diese getauscht werden müssten, und wurde dieser Tausch nicht durchgeführt, wenn es sich als nicht notwendig erwiesen habe. Es entspreche auch der Lebenserfahrung, dass es einfacher sei, den Kunden nach der Nennung eines geschätzten Aufwandes einen niedrigeren Aufwand als eine Preiserhöhung, zu „*verkaufen*“. Somit wäre es immer wieder vorgekommen, dass in der ursprünglichen Kalkulation enthaltene Ersatzteile, deren Einbau sich dann tatsächlich als nicht notwendig herausgestellt habe, nicht eingebaut worden wären. Aufgrund des Bestrebens des Anzeigers die Kunden des Bf abzuwerben, habe der Bf bereits über 100 Kunden aus dem übernommenen Kundenstock, an den Anzeiger verloren und hätte dies zu einem erheblichen Umsatzrückgang geführt. Die belangte Behörde habe bei ihren Überlegungen diese vorgenannten Umstände nicht berücksichtigt und wäre die Schätzung zu Unrecht erfolgt.

Vom damaligen Außenprüfer der belangten Behörde wurde mit Datum vom 13. Februar 2019 eine **Stellungnahme** zu den Ausführungen in der Beschwerde erstattet. Zum fehlenden Wareneingangsbuch wurde ausgeführt, dass gewerbliche Einnahmen-Ausgaben-Rechner, die Waren- bzw Materialeinkäufe tätigen, verpflichtet seien, für steuerliche Zwecke ein

Wareneingangsbuch zu führen. Nach Aufzählung der im § 128 BAO normierten Inhaltserfordernisse wurde vom Prüfer festgehalten, dass ein solches Wareneingangsbuch „*unbestrittenermaßen*“ nie geführt und daher im Zuge der Prüfung auch nicht vorgelegt werden konnte. Das Fehlen eines Wareneingangsbuches stelle einen typischen Aufzeichnungsmangel dar und zwingt die Behörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen. Zur Registrierkassa wurde ausgeführt, dass seit 1. April 2017 die gesetzliche Verpflichtung bestehe, die Aufzeichnungen durch eine technische Sicherheitseinrichtung gegen Manipulationen zu schützen. Die Registrierung der Kassa beim Finanzamt sei erst im Februar 2018 erfolgt und sei auch nicht nachgewiesen worden, dass eine „*registrierkassenverordnungskonforme*“ Beschaffung oder Umrüstung der Registrierkassa durch den Bf bei einem Kassenhersteller oder Kassenhändler bis Mitte März 2017 beauftragt worden wäre. Zu den fehlenden „*Arbeitsbögen*“ verwies der Prüfer auf ein Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bf vom 19. Oktober 2018 in dem dieser bestätigte; „*Der Umstand dass mein Klient einige Grundaufzeichnungen vernichtet hat ist richtig, allerdings ist festzuhalten, dass diese nicht in allen Fällen geführt werden ...*“. Deren Nichtaufbewahrung berechne die Behörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gem § 184 BAO. Hinsichtlich der „*Qualifizierung*“ der bei der Steuerfahndung eingebrachten Anzeige führte der Prüfer aus, dass anlässlich einer Besprechung, in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters, am 30. August 2018 der Bf mit den im Zuge der Anzeige übergebenen „*Blättern*“ mit der Bezeichnung „*PKW-Daten*“ konfrontiert worden wäre. Der Bf habe dabei nicht erklären können, wer diese Aufzeichnungen geführt habe und welche Funktionen sie gehabt hätten. Es wäre sogar an deren Echtheit gezweifelt worden. Erst mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 19. Oktober 2018 sei mitgeteilt worden, dass es sich um Kalkulationen handle. Hinsichtlich der Frage, ob es sich bei den handschriftlichen Aufzeichnungen tatsächlich um Kostenvoranschläge handeln sollte, stelle die Nichtaufbewahrung derselben einen Mangel dar, der Zweifel an der rechtlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen rechtfertige und eine genauere Verifizierung der Behauptung, dass es sich um Kostenvoranschläge handle, verhindere. Aus den vorgenannten Gründen resultiere die Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege. Durch die Verhängung eines Sicherheitszuschlages zum Umsatz, spiegle sich ein durch unternehmensinterne Probleme verursachter Umsatzrückgang in der Höhe der Schätzung wider.

Vom rechtsfreundlichen Vertreter des Bf wurde mit Schreiben vom 25. März 2019 eine **Gegenäußerung** zu den Ausführungen der belangten Behörde in der vorgenannten Stellungnahme vom 13. Februar 2019 eingebracht. Zum fehlenden Wareneingangsbuch wurde vorgebracht, dass sämtliche Eingangsrechnungen auf den entsprechenden Konten verbucht worden wären und diese Aufzeichnungen genauer und aussagekräftiger seien als ein Wareneingangsbuch. Somit bestehe keine Schätzungsbefugnis des Finanzamtes. Zur nicht ordnungsgemäß beim Finanzamt gemeldeten Registrierkassa wurde ausgeführt, dass diese bereits im Februar 2017 angeschafft und in Verwendung genommen worden wäre. Es wäre

dem Bf nicht bewusst gewesen, dass eine Anmeldung über Finanz Online erforderlich gewesen wäre. Sämtliche Kassendaten wären vorhanden und könnten von der belangten Behörde eingesehen werden. Hinsichtlich der Qualifizierung der „Arbeitsbögen“ führte der Vertreter des Bf aus, dass es sich dabei um eine Kalkulationsgrundlage vor der tatsächlich durchzuführenden Reparatur handeln würde, und nicht wie die belangte Behörde vermeine, um die Grundlagen für die Rechnungserstellung nach erfolgter Reparatur. Zu den Ausführungen der belangten Behörde, dass der Bf bei der Besprechung mit dem Prüfer am 30. August 2018 die Herkunft der vorgelegten Arbeitsbögen nicht erklären konnte, wurde ausgeführt, dass der Bf mehrere hundert Rechnungen im Jahr erstelle und aufgrund der persönlichen Probleme mit dem Anzeiger, der damals auch noch Zugang zum EDV-Systems des Bf hatte, die Echtheit und Richtigkeit bzw deren Zweck in der ersten Reaktion nicht definitiv angeben hätte können. Gerade die Tatsache, dass der Anzeiger zirka hundert Rechnungen mit den ursprünglichen Kalkulationen verglichen haben müsse, um jene sieben Rechnungen herauszufinden, die dann bei der Steuerfahndung angezeigt wurden, spreche dafür, dass der überwiegende Teil der Kalkulationen mit den tatsächlich fakturierten Beträgen übereingestimmt haben müsse. Abschließend wurde festgehalten, dass es sich bei den „Arbeitsbögen“ um Kalkulationsunterlagen handle, die nach der Erstbesichtigung eines zu reparierenden Fahrzeuges erstellt worden wären, um den Kunden telefonisch eine Kostenschätzung durchgeben zu können. Es handle sich eben nicht, wie von der Finanzverwaltung behauptet, um Kostenvoranschläge, die verbindlich wären und eine genaue Prüfung vor Durchführung der Arbeiten voraussetzen würden. Derartige Kostenvoranschläge gäbe es nur auf ausdrücklichen Kundenwunsch bzw bei vorheriger Begutachtung durch einen Kfz-Sachverständigen nach „Havarien“.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 16. August 2019 wurde die Beschwerde vom 11. Jänner 2019 gegen die Bescheide vom 12. Dezember 2018 betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum April bis Dezember 2017 und Jänner bis März 2018 als unbegründet abgewiesen. In der mit 14. August 2019 datierten Bescheidbegründung wurde von der belangten Behörde auf das Wesentlichste zusammengefasst ausgeführt, dass das Nichtführen eines Wareneingangsbuches, die verspätete Inbetriebnahme der Registrierkassa mit den gesetzlich vorgeschriebenen Sicherheitseinrichtungen und die fehlende Aufbewahrung von Grundaufzeichnungen formelle Mängel darstellen würden, die die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel ziehen würden und die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigen würden.

Mit Datum vom 6. September 2019 wurde ein **Vorlageantrag** eingebracht und begründend auf das bisher Vorgebrachte verwiesen.

Mit Datum vom 26. November 2019 ergingen der **Umsatzsteuer(jahres)- und Einkommensteuerbescheid 2017**, mit Datum vom 31. März 2020 der **Umsatzsteuer(jahres)- und Einkommensteuerbescheid 2018**. Von der belangten Behörde wurden die erklärten

Besteuerungsgrundlagen geändert. In der Begründung wurde jeweils ausgeführt, dass die Feststellungen der Betriebsprüfung im Prüfbericht vom 13. Dezember 2018 in Ansatz gebracht wurden. In den Umsatzsteuerbescheiden wurde überdies ausgeführt, dass der am 6. September 2019 eingebrachte Vorlageantrag gegen die abweisenden Beschwerdeentscheidungen auch gegen die Jahresbescheide wirken würden. Gegen die vom Finanzamt vorgenommene Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Einkommensteuerbescheiden 2017 und 2018, unter Bezugnahme auf den im Rahmen der Außenprüfung festgesetzten Sicherheitszuschlag, wurde vom Bf kein Rechtsmittel eingebracht.

Mit Datum vom 20. April 2020 wurde von der belangten Behörde der **Vorlagebericht** mitsamt den darin angeführten Akten an das Bundesfinanzgericht übermittelt. Beantragt wurde die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit **Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses** vom 26. August 2024 wurde das gegenständliche Rechtsmittel infolge einer Pensionierung mit Wirkung vom 1. September 2024 der nun zuständigen Gerichtsabteilung zur Erledigung zugeteilt.

Mit **Mängelbehebungsauftrag** vom 21. November 2025 wurde vom Bundesfinanzgericht der rechtsfreundliche Vertreter des Bf, der den Vorlageantrag vom 6. September 2019 eingebracht hat, aufgefordert, eine Bevollmächtigung vorzulegen.

Mit Eingabe vom 29. Dezember 2025 wurde vom rechtsfreundlichen Vertreter bekannt gegeben, dass ihm vom Bf eine **Vollmacht** erteilt wurde und er sich auf diese berufen würde.

Am 12. Februar 2026 wurde vom Richter mit dem Außenprüfer der belangten Behörde telefonisch Kontakt aufgenommen. Dieser hat daraufhin am 13. Februar 2026 eine bisher nicht aktenkundige, aber in den Schriftsätzen zitierte **Stellungnahme** des steuerlichen Vertreters vom 19. Oktober 2018 an das Bundesfinanzgericht übermittelt.

Mit Datum vom 13. März 2026 wurden vom rechtsfreundlichen Vertreter des Bf ein Schriftsatz und zwei **Erkenntnisse des Handelsgerichts** ***Ort***, mit dem Bf als Kläger und dem Verkäufer der Kfz-Werkstatt als Beklagten, an das Bundesfinanzgericht übermittelt.

Mit Schreiben vom 18. März 2026 wurden die vorgenannten Unterlagen vom Gericht an die belangte Behörde übermittelt.

Ebenfalls mit Datum vom 18. März 2026 wurde vom Bundesfinanzgericht an den Vertreter der belangten Behörde eine Berechnung durch das Gericht betreffend den Rohaufschlagskoeffizienten als Parameter für die Berechnung des Sicherheitszuschlages für den Streitzeitraum übermittelt. In diesem wurde auf Grundlage der vorgelegten Akten und der bisher festgestellten Sachverhaltselemente eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vorgenommen. Im Antwortschreiben der belangten Behörde vom 23. März 2026 wurden diesbezüglich keine Einwendungen vorgebracht.

Mit Datum vom 31. März 2026 wurde die vorgenannte Berechnung an den rechtsfreundlichen Vertreter des Bf übermittelt und wurden im Antwortschreiben vom gleichen Tag ebenfalls keine Einwendungen vorgebracht.

Mit Datum vom 9. April 2026 wurde vom Vertreter des Bf der Antrag auf mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

Mit Beschluss des Gerichts vom 10. April 2026 wurde die belangte Behörde über die Zurücknahme der mündlichen Verhandlung in Kenntnis gesetzt und gem § 274 Abs 1 BAO aufgefordert bekannt zu geben, ob diese eine mündliche Verhandlung beantragt oder auf eine derartige Antragstellung verzichtet.

Von der belangten Behörde wurde innerhalb der gesetzten Frist kein Antrag auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung eingebracht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf betrieb in den Streitjahren bzw betreibt eine Kfz-Werkstätte als Einzelunternehmer, die Gewinnermittlung erfolgte gem § 4 Abs 3 EStG 1988 mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Nach Maßgabe der Feststellungen der abgabenbehördlichen Außenprüfung über den Zeitraum 4 bis 12/2017 und 1 bis 4/2018 sind folgende Mängel der Bücher und Aufzeichnungen des Bf festzustellen:

- Es wurde kein ordnungsgemäßes Wareneingangsbuch geführt;
- Die Registrierkasse bzw die Signatureinrichtung wurde nicht über Finanz Online gemeldet;
- Die handschriftlichen Kalkulationsunterlagen zu den einzelnen Kundenaufträgen wurden nicht vorgelegt. Insoweit konnte nicht überprüft werden, ob über die angezeigten Sachverhalte hinaus, ursprünglich einkalkulierte Ersatzteile an Kunden nur in diesen oder in einer Vielzahl von Fällen nicht fakturiert wurden;
- Der erklärte Rohaufschlag (Erlöse/Personal- und Materialaufwand) ist sachlich im Prüfungszeitraum nicht zur Gänze plausibel nachvollziehbar. Dieser ist von 1,36 im Jahr 2016 auf 1,20 im Prüfungszeitraum 4 bis 12/2017 gefallen und auf 1,27 im Prüfungszeitraum 1 bis 4/2018 angestiegen, obwohl die Trennung vom gewerberechtlichen Geschäftsführer und die damit begonnene Abwerbung von Kunden, genauso wie die Aufkündigung des Mietvertrags betreffend des Reifenlagers, erst im MMJJ erfolgte;

Aufgrund dieser vorgenannten Mängel ist somit festzustellen, dass nicht alle Geschäftsfälle ordnungsgemäß erfasst wurden und es im Zeitraum 4 bis 12/2017 (und im nicht beschwerdegegenständlichen Monat 4/2018) zu Verkürzungen des Umsatzes und des Gewinnes (Anmerkung: Beschwerde wurde **ausschließlich** gegen die Festsetzungen der Umsatzsteuer für den Zeitraum 4 bis 12/2017 und 1 bis 3/2018 erstattet) gekommen ist.

Betreffend die Höhe der aus diesem Grund erforderlichen Zuschätzung zum Umsatz (zur Schätzungsbefugnis siehe Punkt 3.2.) wird auf die beiliegenden Berechnungsblätter betreffend die Neuberechnung des Sicherheitszuschlages und die Ermittlung der Umsatzsteuer für 2017 und 2018 verwiesen, die einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bilden. Der von der belangten Behörde für den Streitzeitraum angewendete Referenzrohaufschlag aus dem Jahr 2016 von 1,36 reduziert sich aufgrund des Wegfalls des Reifenlagers für zirka 100 Kunden um eine absolute Differenz im Faktor von 0,04. Für die nachgewiesene Abwerbung von Stammkunden durch den Voreigentümer der Kfz-Werkstätte und die nachgewiesene Übernahme und Direktverrechnung der § 57a KfG-Überprüfungen an die Kunden des Bf durch einen anderen Betrieb reduziert sich der Aufschlag um eine absolute Differenz im Faktor von 0,05. Somit wurde vom Bundesfinanzgericht ein adaptierter Referenzrohaufschlag für den Streitzeitraum von 1,27 festgestellt.

Daraus folgernd erhöhen sich die 20%igen Umsätze für das Kalenderjahr 2017 gegenüber den erklärten Umsätzen um **10.938,76 Euro** und ergibt sich somit eine Umsatzsteuernachzahlung für 2017 in Höhe von **2.187,75 Euro**. Die Umsätze für den Zeitraum 1 bis 3/2018 bleiben unverändert. Für den **nicht beschwerdegegenständlichen Zeitraum 4/2018** erhöhen sich die 20%igen Umsätze gegenüber den erklärten Umsätzen um die festgestellte Differenz im Rahmen der Außenprüfung von **1.752,02 Euro** und ergibt sich somit für 2018 eine Umsatzsteuernachzahlung in Höhe von **350,40 Euro**.

	2017	2018
KZ 022 Umsätze 20 % laut Erklärung	242.831,05	190.930,92
davon 20 % Umsatzsteuer	48.566,21	38.186,18
Zahllast laut Erklärung	21.540,31	14.154,72

	2017	2018
KZ 022 Umsätze 20 % laut Außenprüfung	265.129,40	197.456,13

davon 20 % Umsatzsteuer	53.025,88	39.491,23
Zahllast laut Außenprüfung	25.999,98	15.459,76

	2017	2018
KZ 022 Umsätze 20 % laut Bundesfinanzgericht	253.769,81	192.682,94
davon 20 % Umsatzsteuer	50.753,96	38.536,59
Zahllast laut Bundesfinanzgericht	23.728,06	14.505,12
Differenz zu Erklärung	2.187,75	350,40*

* Anmerkung Bundesfinanzgericht: Hierbei handelt es sich um den vom Finanzamt ermittelten ursprünglichen Sicherheitszuschlag betreffend den Monat 4/2018, gegen dessen Festsetzung keine Beschwerde erstattet wurde.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend die Mängel der Bücher und Aufzeichnungen des Bf beruhen auf den, im Rahmen der von der belangten Behörde durchgeführten Außenprüfung, getroffenen Sachverhaltsfeststellungen, denen der Bf dem Grunde nach nicht entgegengetreten ist. Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass die festgestellten Schwankungen bei den Rohaufschlagsverhältnissen zwischen 2016 und dem nachfolgenden Streitzeitraum nicht zur Gänze mit dem vom Bf in den Schriftsätzen vorgebrachten Argumenten zu erklären sind.

Der Erlösrückgang durch den Wegfall des Reifeneinlagerungsgeschäfts ist nachvollziehbar. Ebenso, dass diesbezüglich eine wesentliche Auswirkung auf den Rohaufschlag gegeben ist, da den fehlenden Einnahmen keine Materialaufwendungen und nur allenfalls geringe Personalaufwendungen gegenüberstehen. Durch den Wegfall des Einlagerungsgeschäftes sind auch damit verbundene Folgeaufträge, wie zB das zweimal jährliche Ummontieren der Reifen und damit zusammenhängend allenfalls der Verkauf von Sommer- oder Winterreifen und allfällige Servicearbeiten weggefallen. Dies wurde vom Gericht mit einem Abschlag auf den

Referenzrohaufschlag 2016 für den Streitzeitraum in der absoluten Differenz im Faktor von 0,04 berücksichtigt.

Nachvollziehbar und durch die im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Erkenntnisse des Handelsgerichts ***Ort*** bewiesen, ist die Tatsache, dass der Verkäufer der Kfz-Werkstätte bereits im Jahr 2017 begann, Stammkunden des Betriebes des Bf abzuwerben. Vom Bf wurde nachgewiesen, dass die in den angezeigten Kalkulationsunterlagen eingepreisten Kosten für die § 57a KfG-Überprüfungen („Pickerl“) nicht von der KfZ-Werkstatt des Bf, sondern von einer anderen Kfz-Werkstatt durchgeführt und von diesem an die Kunden des Bf direkt fakturiert wurden, da der Bf die entsprechende Überprüfungsberechtigung nicht innehatte. Dieser Verlust von Kunden bzw die Direktfakturierungen der § 57a KfG-Überprüfungen wurden vom Gericht mit einem Abschlag auf den Referenzrohaufschlag 2016 für den Streitzeitraum in der absoluten Differenz im Faktor von 0,05 berücksichtigt.

Dass jedoch Kunden, bereits kalkulierte, telefonisch bekannt gegebene und aus Sicht des Gerichts notwendige Teile bei Reparaturarbeiten nicht tauschen ließen, wie zB den Ölfilter bei einem Ölwechsel lässt sich mit der allgemeinen Lebenserfahrung nicht erklären. Bereits eine einfache Internetrecherche hätte für die Kunden ergeben, dass die allgemeine Empfehlung lautet, bei einem Ölwechsel den Ölfilter zwingend zu wechseln. Im Ölfilter sammeln sich Metallabrieb, Staub und Verbrennungsrückstände. Nach längerem Betrieb kann er verstopfen. Zwar reißt der Ölfilm dann nicht ab, weil das Motoröl durch einen Bypass in den Motor läuft. Es kommt dort aber ungereinigt an, sodass die schädlichen Partikel Beschädigungen anrichten können. Empfohlen wird somit immer auch den – vergleichsweise preiswerten – Filter samt Dichtung wechseln bzw wechseln lassen (vgl zB <https://www.adac.de/rund-ums-fahrzeug/reparatur-pflege-wartung/wartung-inspektion/oelwechsel/>). Ähnliches wird für den Luft- und Pollenfilter gelten, auch hier hätte eine einfache Internetrecherche ergeben, dass ein jährlicher Wechsel bzw jedenfalls ein verschmutzungsbedingter Austausch bei Durchführung eines Services empfohlen wird.

Die beiliegende, vom erkennenden Gericht berechnete, Ermittlung des Referenzrohaufschlagskoeffizienten von 1,27, sowie ergänzend dazu, die Erläuterungen zu den Sachverhaltsannahmen, die dem daraus abgeleiteten Sicherheitszuschlag zugrunde gelegt wurden, wurden den Verfahrensparteien zur Kenntnis gebracht und wurden dagegen keine Einwendungen vorgebracht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Weitergeltung der Beschwerde gegen die Jahresbescheide 2017 und 2018

§ 253 BAO lautet:

„Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.“

Der Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlungen ist nach der Judikatur zwar in vollem Umfang anfechtbar, hat aber nur eine zeitlich begrenzte Wirkung: Er wird mit der Erlassung eines Umsatzsteuer-Jahresbescheides, der denselben Zeitraum einschließt, außer Kraft gesetzt (vgl. VwGH 14.11.1988, 87/15/0025 unter Hinweis auf VfGH 3.10.1981, B 149/81).

Die Weiterwirkung der Beschwerde gilt nach § 253 Satz 2 BAO auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst. Damit verallgemeinert diese Bestimmung die Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide betreffende Judikatur (vgl. ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP 17), wonach eine Beschwerde gegen einen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid gerichtet gilt (vgl. VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035; VwGH 26.5.2010, 2009/13/0186).

Dies bewirkt, dass die hier streitgegenständliche, noch nicht erledigte Bescheidbeschwerde vom 11. Jänner 2019 gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 3-12/2017 und 1-3/2018 vom 12. Dezember 2018, automatisch auch gegen die später ergangenen, die vorgenannten Bescheide ersetzenden Umsatzsteuerbescheide 2017 vom 26. November 2017 und 2018 vom 31. März 2020, gerichtet gilt. Dies sichert den Rechtsschutz, indem die Beschwerde ohne neuen Antrag gegen die neuen Bescheide weiterläuft, obwohl gegen die Jahresbescheide vom Bf **keine** Rechtsmittel eingebracht wurden.

3.2. Berechtigung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

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

Im Beschwerdefall entsprechen die Bücher und Aufzeichnungen aufgrund der nachfolgend dargestellten Mängel nicht den Vorschriften des § 131 BAO, sodass die in § 163 Abs 1 BAO normierte Vermutung der ordnungsgemäßen Führung derselben nicht zur Anwendung gelangt. Diesbezüglich ist wie folgt auszuführen:

Ad Wareneingangsbuch

§ 127 BAO lautet:

„(1) Gewerbliche Unternehmer sind verpflichtet, für steuerliche Zwecke ein Wareneingangsbuch zu führen.

(2) Von der Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches (Abs. 1) sind gewerbliche Unternehmer befreit,

a) die nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind,

b) die Bücher ohne gesetzliche Verpflichtung führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse machen;

c) die durch eine gesetzliche Vorschrift zur Führung von dem Wareneingangsbuch im wesentlichen entsprechenden Aufzeichnungen verpflichtet sind.“

§ 128 BAO lautet auszugsweise:

„(1) In das Wareneingangsbuch (§ 127) sind alle Waren (einschließlich der Rohstoffe, Halberzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten) einzutragen, die der Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung, sei es in derselben Beschaffenheit, sei es nach vorheriger Bearbeitung oder Verarbeitung, auf eigene oder auf fremde Rechnung erwirbt. Waren, die nach der Art des Betriebes üblicherweise zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben werden, sind auch dann einzutragen, wenn sie für betriebsfremde Zwecke verwendet werden.

(2) Das Wareneingangsbuch muß für die im Abs. 1 bezeichneten Waren folgende Angaben enthalten:

a) fortlaufende Nummer der Eintragung;

b) Tag des Wareneinganges oder der Rechnungsausstellung;

c) Name (Firma) und Anschrift des Lieferanten;

d) Bezeichnung, wobei eine branchenübliche Sammelbezeichnung genügt;

e) Preis;

f) Hinweis auf die dazugehörigen Belege.

(3) Die Eintragungen sind in richtiger zeitlicher Reihenfolge vorzunehmen; die Beträge sind monatlich und jährlich zusammenzurechnen. Die Eintragungen sind zeitgerecht im Sinne des § 131 Abs. 1 Z 2 lit. a, bezogen auf den Zeitpunkt des Bekanntwerdens der eintragungspflichtigen Angaben, vorzunehmen. Gleichzeitig mit der Eintragung ist auf dem Beleg, wenn ein solcher erteilt worden ist, die fortlaufende Nummer, unter der die Ware im Wareneingangsbuch eingetragen ist, zu vermerken [...].“

Das Wareneingangsbuch ist – abgesehen von dem Falle, dass der Steuerpflichtige von dessen Führung befreit ist – nicht nur ein Bestandteil einer ordnungsmäßigen Buchführung, sondern es kommt ihm auch für die Beurteilung der materiellen Richtigkeit der Geschäftsaufzeichnungen eine besondere Bedeutung zu (vgl VwGH 22.1.1960, 0502/59).

Das Wareneingangsbuch ist für steuerliche Zwecke zu führen. Es dient primär zur Kontrolle (Verprobung) des Betriebsergebnisses zB der Nachkalkulation durch die abgabenbehördliche Prüfung (vgl zB *Drüen* in *Tipke/Kruse*, AO, § 143 Rz 1; *Haselmann* in *Koenig*, AO5, § 143 Tz 2). Die Verletzung der Verpflichtung des § 127 BAO ist unter anderem für § 184 BAO (Schätzungsberechtigung, vgl VwGH 6.3.1984, 83/14/0173, 0196, 0197) bedeutsam.

Im gegenständlichen Verfahren wurde vom Bf nicht bestritten, dass im streitgegenständlichen Zeitraum kein Wareneingangsbuch geführt wurde. Die Behauptung, dass sämtliche Eingangsrechnungen auf den entsprechenden Konten verbucht worden wären und diese Aufzeichnungen genauer und aussagekräftiger seien als ein Wareneingangsbuch, ist im vorliegenden Fall unzutreffend. Der Bf ermittelt seinen Gewinn gem § 4 Abs 3 EStG 1988 mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Nach dem eindeutigen oben zitierten Gesetzeswortlaut ist er damit zur Führung eines Wareneingangsbuches gem § 127 Abs 2 BAO verpflichtet und war eine behördliche Nachkontrolle des Betriebsergebnisses durch die fehlende Verpflichtung zur Durchführung einer jährlichen Bestandsaufnahme (Inventur) faktisch unmöglich.

Ad Registriertkassa

§ 131b BAO lautet auszugsweise:

„(1) 1. Betriebe haben alle Bareinnahmen zum Zweck der Losungsermittlung mit elektronischer Registriertkasse, Kassensystem oder sonstigem elektronischen Aufzeichnungssystem unter Beachtung der Grundsätze des § 131 Abs. 1 Z 6 einzeln zu erfassen.

2. Die Verpflichtung zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems (Z 1) besteht ab einem Jahresumsatz von 15.000 Euro je Betrieb, sofern die Barumsätze dieses Betriebes 7.500 Euro im Jahr überschreiten.

3. Barumsätze im Sinn dieser Bestimmung sind Umsätze, bei denen die Gegenleistung (Entgelt) durch Barzahlung erfolgt. Als Barzahlung gilt auch die Zahlung mit Bankomat- oder Kreditkarte oder durch andere vergleichbare elektronische Zahlungsformen, die Hingabe von Barschecks, sowie vom Unternehmer ausgegebener und von ihm an Geldes statt angenommener Gutscheine, Bons, Geschenkmünzen und dergleichen.

(2) Das elektronische Aufzeichnungssystem (Abs. 1 Z 1) ist durch eine technische Sicherheitseinrichtung gegen Manipulation zu schützen. Dabei ist die Unveränderbarkeit der Aufzeichnungen durch kryptographische Signatur bzw. durch kryptographisches Siegel jedes Barumsatzes mittels einer dem Steuerpflichtigen zugeordneten Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheit zu gewährleisten und die Nachprüfbarkeit durch Erfassung der Signatur bzw. des Siegels auf den einzelnen Belegen sicherzustellen.

(3) Die Verpflichtungen nach Abs. 1 sowie Abs. 2 bestehen mit Beginn des viertfolgenden Monats nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Grenzen des Abs. 1 Z 2 erstmals überschritten wurden. Werden die Umsatzgrenzen (Abs. 1 Z 2) in einem Folgejahr nicht überschritten und ist aufgrund besonderer Umstände absehbar, dass diese Grenzen auch künftig nicht überschritten werden, fällt die Verpflichtung zur Losungsermittlung mit elektronischem Aufzeichnungssystem gemäß § 131b BAO mit Beginn des nächstfolgenden Kalenderjahres weg [...]“

§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die technischen Einzelheiten für Sicherheitseinrichtungen in den Registrierkassen und andere, der Datensicherheit dienende Maßnahmen (Registrierkassensicherheitsverordnung) lautet:

„Die Registrierkassensicherheitsverordnung regelt

1. die zur technischen Umsetzung der Manipulationssicherheit elektronischer Aufzeichnungssysteme erforderlichen technischen Merkmale

a) der Registrierkasse,

b) der Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheit,

c) der Kommunikation zwischen Registrierkasse und Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheit,

2. die zusätzlichen Anforderungen an den Beleg gemäß § 132a Abs. 8 der Bundesabgabenordnung BAO, BGBl. Nr. 164/1961,

3. Einzelheiten über die Erlassung von Feststellungsbescheiden betreffend geschlossene Gesamtsysteme und

4. den Zugriff der Behörden auf die dafür erforderlichen Daten für aufsichts- und abgabenrechtliche Zwecke.“

§ 9 der Registrierkassensicherheitsverordnung lautet auszugsweise:

„(1) Zur Gewährleistung des Manipulationsschutzes im Sinne des § 131b Abs. 2 BAO müssen von der Registrierkasse über eine geeignete Schnittstelle zur Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheit elektronische Signaturen bzw. Siegel angefordert und übernommen werden können. Jeder einzelne Barumsatz und Monats-, Jahres- und Schlussbeleg sowie jede Trainings- und Stornobuchung sind elektronisch zu signieren [...].“

§ 16 der Registrierkassensicherheitsverordnung lautet auszugsweise:

„(1) Der Unternehmer oder sein bevollmächtigter Parteienvertreter hat über FinanzOnline seine Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheiten und Registrierkassen zu melden. Dazu sind pro Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheit die Seriennummer des Signatur- bzw. Siegelzertifikates, die Art der Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheit und die Kassenidentifikationsnummern der mit den Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheiten zu verbindenden Registrierkassen bekannt zu geben. Zusätzlich hat der Unternehmer den frei wählbaren Benutzerschlüssel für die Entschlüsselung (Z 8 der Anlage) der mit dem Verschlüsselungsalgorithmus AES 256 verschlüsselten Daten im maschinenlesbaren Code über FinanzOnline bekannt zu geben. Ist dem Unternehmer die Meldung über FinanzOnline mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Meldung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks zu erfolgen [...].“

Zur Bekämpfung und Vermeidung von Umsatzverkürzungen wurden mit BGBl I 2015/118 eine generelle Einzelaufzeichnungs- und Einzelerfassungspflicht von Barumsätzen, eine allgemeine Registrierkassenpflicht ab einem bestimmten Jahresumsatz pro Betrieb, wobei die Registrierkassen mit technischen Sicherheitslösungen gegen Manipulationen zu schützen sind, und eine allgemeine Belegerteilungsverpflichtung eingeführt.

Die Manipulationssicherheit ist ab 1. April 2017 für jede Registrierkasse zu gewährleisten. Mit gesetzeskonformer Inbetriebnahme der Sicherheitseinrichtung in der Registrierkasse gilt die gesetzliche Vermutung des § 163 Abs 1 BAO für die Ordnungsmäßigkeit der Lösungsermittlung der Barumsätze der jeweiligen Registrierkasse. Die Registrierkassensicherheitsverordnung regelt die zur technischen Umsetzung der Manipulationssicherheit elektronischer Aufzeichnungssysteme erforderlichen technischen Merkmale der Registrierkasse, der Signaturerstellungseinheit und der Kommunikation zwischen Registrierkasse und Signaturerstellungseinheit.

Im gegenständlichen Verfahren wurde im Februar 2017 eine Registrierkassa angeschafft und in Verwendung genommen, die Umsatzgrenzen des § 131b Abs 1 Z 2 BAO wurden überschritten. Vom Bf wurde nicht bestritten, dass die Meldung über FinanzOnline betreffend die Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheiten erst im Februar 2018 vorgenommen wurde. Somit wurden die

Barbelege im überwiegenden Teil des Streitzeitraumes nicht signiert und war der damit einhergehende Manipulationsschutz nicht gegeben.

Besteht gem § 131b Abs 1 BAO eine Verpflichtung zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems („*Registrierkassenpflicht*“), ist Voraussetzung für die Vermutung der sachlichen Ordnungsmäßigkeit der betreffenden Aufzeichnungen auch, dass den Vorschriften des § 131b BAO entsprochen wurde (vgl *Leitner in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf*, Abgabenverfahren⁴ § 163 BAO, Rz 3).

Ad Fehlende Grundaufzeichnungen

Die beim Bf durchgeführte Außenprüfung wurde auf Grundlage der in einer Anzeige an die Steuerfahndung durch den Verkäufer der Kfz-Werkstatt getätigten Ausführungen und der mit der Anzeige übermittelten Unterlagen durchgeführt. Vom Anzeiger wurde behauptet, dass der Umsatz verkürzt worden wäre, und wurden diesbezüglich handschriftlich erstellte Unterlagen zu einzelnen Kundenaufträgen vorgelegt, auf denen im Vergleich zu den ebenfalls vorgelegten zeitnah erstellten Ausgangsrechnungen an ebendiese Kunden einzelne Positionen wie zB Öl-, Luft- und Pollenfilter oder die „*§ 57a KfG-Überprüfung*“ nicht angeführt waren.

Laut den Ausführungen in der Beschwerde handelt es sich bei diesen handschriftlichen Unterlagen um Kalkulationsgrundlagen, die der Bf nach der Erstbesichtigung des Fahrzeuges erstellt, um den Kunden telefonisch eine Kostenschätzung durchgeben zu können.

Im behördlichen, wie auch im gerichtlichen Verfahren, hat der Bf die maßgeblichen Kalkulationsgrundlagen nicht vorgelegt, weder die vom Anzeiger eingebrachten Beispiele noch die Unterlagen betreffend andere Kunden. Vielmehr wurde in der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 19. Oktober 2018 diesbezüglich ausgeführt; *„Der Umstand, dass mein Klient Grundaufzeichnungen vernichtet hat ist richtig, allerdings ist auch festzuhalten, dass diese nicht in allen Fällen geführt werden [...]“*.

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend zu machen, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhalts beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen (vgl VwGH 26.6.2007, 2004/17/0105).

Das Kriterium einer – den Vorschriften des § 131 BAO entsprechenden – formell ordnungsmäßigen Buchführung ist nicht mit einer bestimmten Buchführungsmethode oder einer bestimmten Organisation, einem bestimmten System oder einer bestimmten Technik des Erfassens und Festhaltens der Geschäftsvorfälle verbunden. Entscheidend ist, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufzeichnungspflichtigen Sachverhalte unter

Einhaltung der von den Formvorschriften des § 131 BAO getragenen Prinzipien entsprechenden Grundsätze erfolgt. Die Eintragungen haben aufgrund von Belegen zu erfolgen. Die geschäftlichen Unterlagen hierfür sind planvoll gesammelt aufzubewahren. Es müssen sämtliche Geschäftsvorfälle der zeitlichen Reihenfolge nach in zeitlicher Nähe zu ihrer Ereignung mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden. Der Gebotenheit der Zeitnähe und dem Prinzip der Belegsicherung dienen die Grundaufzeichnungen, die ihrer Beschaffenheit und Führung nach gewährleisten müssen, von der späteren Buchung bis zum Beleg zurück die Geschäftsvorfälle feststellen zu können (vgl. VwGH 7.8.2001, 96/14/0118; vgl. auch VwGH 31.7.2002, 98/13/0194, zu den Anforderungen an das Belegwesen).

Im gegenständlichen Fall war es mangels Vorlage der Kalkulationsunterlagen als Grundlage zur Erstellung der Ausgangsrechnungen nicht möglich zu überprüfen, ob die allenfalls berechnete oder nicht berechnete Nichtaufnahme von ursprünglich in die Kalkulation aufgenommenen Leistungspositionen in die nachfolgenden Ausgangsrechnungen eine Vielzahl von Kundenaufträgen oder nur die in der Anzeige betroffenen Aufträge betraf.

Insoweit entsprechen im Beschwerdefall die Bücher und Aufzeichnungen mangels Aufbewahrung der Grundaufzeichnungen nicht den Vorschriften des § 131 BAO, sodass die in § 163 Abs 1 BAO normierte Vermutung der ordnungsgemäßen Führung derselben nicht zur Anwendung gelangt.

Ad Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

§ 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.“

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht anhand der Unterlagen des Abgabepflichtigen auf Grund seiner Bücher und Aufzeichnungen sowie der Abgabenerklärungen zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend

festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um auf diese Weise den tatsächlichen abgabenrechtsbedeutsamen Verhältnissen und wirtschaftlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen (vgl VwGH 31.7.1996, 92/13/0163).

Gem § 184 Abs 3 BAO besteht bereits bei Unterlassen der Vorlage von nach den Abgabenvorschriften zu führenden Büchern oder Aufzeichnungen – somit bereits aus formellen Gründen – die Schätzungsberechtigung (vgl zB VwGH 26.1.2012, 2009/15/0155; 23. 2.2011, 2007/13/0098, jeweils zur Nichtvorlage von Grundaufzeichnungen; vgl zB auch VwGH 27.4.1994, 92/13/0011).

Liegen – wie im Beschwerdefall - formelle Fehler der (vorgelegten) Bücher und Aufzeichnungen vor, ist die im § 163 BAO normierte Vermutung ihrer sachlichen Ordnungsmäßigkeit nicht mehr gegeben. Zu einer Schätzung berechtigen nach § 184 Abs 3 BAO solche formellen Fehler, die derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw Aufzeichnungen nicht mehr als glaubwürdig erscheint (vgl VwGH 25.10.1996, 92/17/0265). Entscheidend ist, ob durch die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen so weit erschüttert wird, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen; dies kann schon bei einem einzigen schwerwiegenden Mangel der Fall sein (vgl VwGH 2.6.1992, 87/14/0160).

Dem Abgabepflichtigen steht trotz des Vorliegens formeller Buchführungsmängel die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Buchführung nachzuweisen (vgl VwGH 9.6.1961, 449/58; 15.9.1982, 81/13/0202) und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken (vgl VwGH 30.9.1998, 97/13/0033); im vorliegenden Fall jedoch hat der Bf die im Rahmen der Außenprüfung festgestellten Mängel seiner Buchführung nie bestritten, sondern es wurde ausschließlich die Höhe des in Ansatz gebrachten Sicherheitszuschlages moniert. So auch in der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 19. Oktober 2018, in der ausgeführt wurde; *„Im vorliegenden Fall wäre daher allenfalls ein geringer Sicherheitszuschlag denkbar, da geringfügige formelle Mängel vorliegen.“*

Im Beschwerdefall war somit bereits auf Grund der von der Außenprüfung aufgezeigten wesentlichen Mängel in der Buchführung, der Aufzeichnungsführung und der fehlenden Grundaufzeichnungen eine Schätzung im Hinblick auf die Bestimmungen des § 184 BAO geboten (vgl zB VwGH 24.11.1993, 92/15/0091; 30.5.2001, 98/13/0033 und 0034).

Ad Sicherheitszuschlag

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl VwGH 28.8.2007, 2004/17/0211; 27.8.2008, 2008/15/0196).

Eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages ist eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient (vgl VwGH 25.10.2006, 2004/15/0065; 20.10.2009, 2006/13/0164). Die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen kann in Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, in Betracht kommen (vgl VwGH 27.6.2012, 2012/13/0015; 25.10.2006, 2004/15/0065).

Der Abgabepflichtige muss auch im Schätzungsverfahren gehört werden; es muss ihm nicht nur das Schätzungsergebnis, sondern auch die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen und die angewendete Schätzungsmethode zur Kenntnis gebracht werden (vgl VwGH 3.11.1986, 84/15/0008). Wurde dem Abgabepflichtigen all dies zur Kenntnis gebracht, so ist es an ihm gelegen, konkrete Umstände und Überlegungen vorzubringen, aus denen sich ergibt, dass die der Schätzung zugrunde gelegten Daten unrichtig sind oder die angewendete Schätzungsmethode in seinem Falle ungeeignet ist (vgl VwGH 7.6.1989, 88/13/0015). Ändert das Verwaltungsgericht gegenüber dem Finanzamt die Schätzungsmethode oder setzt es beispielsweise den Prozentsatz der Bruttoeinnahmen herab, in dessen Höhe Betriebsausgaben anerkannt werden sollen, hat es dazu ebenfalls gegenüber den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens das Parteiengehör zu gewähren (vgl VwGH 26.9.1985, 85/14/0037, zur Rechtslage vor dem FVwGG 2012).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlags geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlags ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlags soll kein anderes Ergebnis erreicht werden als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt. Der Sicherheitszuschlag hat ebenso wie andere Schätzungsbestandteile nicht Strafcharakter (kein „*Straf-Zuschlag*“). Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalls und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten (vgl VwGH 7.7.2011, 2009/15/0223).

Der vom Gericht festgestellte maßgebliche Rohaufschlag als Verhältnis der Erlöse zu den Personal- und Materialaufwendungen, gegen den von den Streitparteien keine Einwendungen erhoben wurde, beträgt 1,27. Somit wird für den Zeitraum 4 bis 12/2017 ein

Sicherheitszuschlag hinsichtlich der 20%igen Umsätze mit **10.938,76 Euro**, davon 20% USt ergibt somit **2.187,75 Euro**, festgesetzt. Für den Zeitraum 1 bis 3/2018 beträgt der erklärte Rohaufschlag 1,27 und ist demzufolge die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages **nicht** erforderlich. Der von der belangten Behörde festgestellte Sicherheitszuschlag für den nicht streitgegenständlichen Monat 4/2018 in Höhe von **1.752,02 Euro**, davon 20% USt ergibt **350,40 Euro**, bleibt unverändert bestehen.

Unter den gegebenen Umständen ist im Übrigen für das Gericht nicht zu erkennen, dass die griffweise und sich dementsprechend einer detaillierten Begründung entziehende Zuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlages in der oben angeführten Größenordnung unsachlich wäre.

Betreffend die rechnerische Ermittlung des Rohaufschlages und daraus abgeleitet des Sicherheitszuschlages wird auf das beiliegende Berechnungsblatt („*Neuberechnung Sicherheitszuschlag*“) verwiesen.

3.3. 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.

Zudem kommt einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art 33 Abs 4 B-VG zu, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet. Der Frage der Kontrolle eines auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht nehmendes Schätzungsergebnisses kommt folglich in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu. Der Kontrolle durch den VwGH unterliegt das Ergebnis einer Schätzung dahingehend, ob es auf Grund schlüssiger, das heißt den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechender Erwägungen, zustande gekommen ist (vgl VwGH 25.10.1994, 94/14/0002).

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Erwägungen dieses Erkenntnisses zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gem § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 24. April 2026