

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerde der Bf., vertreten durch die Vertreterin, vom 5.3.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes 12/13/14 Purkersdorf vom 4.2.2013, betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 und 2010, betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2008, 2009 und 2010 sowie gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Februar 2011 bis Dezember 2011 und Jänner 2012 bis Mai 2012 Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, in der Folge als Bf. bezeichnet, betreibt in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft einen Beherbergungsbetrieb einschließlich gewerblicher Fremdenzimmervermietung. Die Ersteintragung der Bf. ins Firmenbuch erfolgte am 16.7.1991. Unbeschränkt haftender Gesellschafter der Bf. ist A, als Kommanditistin fungiert B mit einer Hafteinlage von EUR 730,00.

Im Zuge einer u. a. die Umsatzsteuer sowie die einheitliche Gewinnfeststellung der Jahre 2008 bis 2010 betreffenden Betriebsprüfung stellte diese unter Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes fest, dass die Bf. im Prüfungszeitraum Eigentümer folgender Wohnungen bzw. Häuser gewesen sei:

- 1.) 1100 Wien, Gasse1, Wohnung 5 Stiege 2 (Grundbuch Wien1), Anteil 5
- 2.) 1160 Wien, Gasse2 (Grundbuch Wien2)
- 3.) 1120 Wien, Gasse3 (Grundbuch Wein3)
- 4.) 1040 Wien, Gasse4 (Grundbuch Wien4) Anteil 6
- 5.) 1160 Wien, Gasse5 (Grundbuch Wien2)
- 6.) EZ 27

zu 2.) Das Haus 2.) sei lt. Kaufvertrag am 9.10.2006 um einen Kaufpreis von Euro 650.000,00 von Herrn R erworben, vermietet und die einzelnen parafizierten Wohnungen dann im Jahre 2007/2008 veräußert worden. Die Einnahmen für die Bf. hätten lt. Kaufverträgen für diese Euro 1.035.006,00 betragen. Im Grundbuch sei die Bf. niemals eingetragen gewesen.

zu 6.) das Haus wurde sei lt. Kaufvertrag am 15.3.2007 um einen Kaufpreis von Euro 650.000,00 von Herrn R erworben und am 1.11.2007 an Frau L um Euro 950.000,00 veräußert worden. Im Grundbuch sei die Bf. niemals eingetragen gewesen.

zu 3.) und 5.) beide Häuser seien im Prüfungszeitraum im Eigentum der Bf. gestanden, die Wohnungen seien von dieser vermietet worden.

zu 1.) In dieser Wohnung seien im Prüfungszeitraum a, b, c und d gemeldet gewesen.

zu 4.) In dieser Wohnung seien im Prüfungszeitraum e, f, g und h gemeldet gewesen.

Unter Tz 3 des Betriebsprüfungsberichtes stellte die BP fest, dass die vorgelegte Belegsammlung wie bereits bei den Vorprüfungen (ABNr: 1. Prüfungszeitraum 2001-2003; ABNr: 2. Prüfungszeitraum 2004-2006) lückenhaft gewesen sei.

Die Mieteingänge und Aufwendungen seien teilweise am Jahresende über ein Evidenzkonto eingebucht worden. Die Belege seien der Betriebsprüfung lose übergeben (weder nummeriert noch chronologisch geordnet) worden und seien nicht mehr tatsächlich nachvollziehbar. Die Bankeingänge und -ausgänge seien ebenfalls nicht nachvollziehbar, da diese sowohl die Bf. als auch weitere Gesellschaften, an denen der persönlich haftende Gesellschafter beteiligt sei, betreffen. Außerdem betreffen diese auch dessen Privatsphäre.

Aufwendungen und Einnahmen seien, wie bereits oben festgehalten, bei Bilanzerstellung über Evidenzkonten eingebucht worden, da die Bankkonten nur teilweise vorhanden gewesen seien, bzw. über Bankkonten, die nicht die Bf. sondern, wie bereits oben erwähnt, andere Gesellschaften des persönlich haftenden Gesellschafters betroffen hätten.

Für die Barmieteingänge der Häuser 3.) sowie 4.) seien der BP ausgedruckte Excel-Listen vorgelegt worden. Die abgespeicherten Listen hätten der BP nicht überspielt werden können, da nach Auskunft der Bf. das

Computersystem auf dem diese erstellt worden seien, nicht mehr funktioniere. Es seien keinerlei Zahlungseingangsbestätigungen vorgelegt worden. Für den Prüfungszeitraum 2007 bis 2008 seien weder Zahlungseingangsbestätigungen noch Listen vorgelegt worden. Kassabuch sei keines geführt worden.

Es existierten nur vereinzelt Mietverträge für die o. a. Objekte.

Weiters sei festgestellt worden, dass die Wohnungen 5.), Stiege 2, Wohnung 5 und 7.), Wohnung 7 bewohnt gewesen seien. Bei Erhebungen im Mai 2012 in der 5.), Stiege 2 Wohnung 5 habe die

Mieterin angegeben, dass die Miete für diese Euro 750,00 mtl. betrage.

Mieteingänge für die o.a. Wohnungen seien im Prüfungszeitraum nicht erklärt worden.

Aufgrund dieser materiellen und formellen Mängel erfolge jährlich eine griffweise Zuschätzung gem. § 184 BAO in Höhe von Euro 15.000,00.

Im Zuge einer die Jahre 2011 und 2012 betreffenden USO-Prüfung stellte die BP unter Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes fest, dass die Bf. im Prüfungszeitraum Eigentümer folgender Wohnungen bzw. Häuser gewesen sei:

- 1.) 1100 Wien, Gasse1, Wohnung 5 Stiege 2 (Grundbuch Wien1), Anteil 5
- 2.) 1120 Wien, Gasse3 (Grundbuch Wein3)
- 3.) 1160 Wien, Gasse5
- 4.) 1040 Wien, Gasse4 (Grundbuch Wien4) Anteil 6

In den 1.) und 4.) betreffenden Wohnungen seien laufend Personen gemeldet gewesen. Die beiden unter 2.) und 3.) angeführten Häuser seien im Prüfungszeitraum im Eigentum der Bf. gestanden, die Wohnungen seien von dieser vermietet worden.

Unter Tz 2 des Betriebsprüfungsberichtes stellte die BP fest, dass die vorgelegte Belegsammlung wie bereits bei den Vorprüfungen (ABNr: 1. Prüfungszeitraum 2001-2003; ABNr: 2. Prüfungszeitraum 2004-2006 sowie ABNr: 3. Prüfungszeitraum 2008-2010) lückenhaft gewesen sei.

Hinsichtlich der Barmieteingänge der Häuser 3.) sowie 4.) existierten keinerlei Zahlungseingangsbestätigungen. Kassabuch sei keines geführt worden.

Die Buchhaltung sei im Zuge der USO-Prüfung im Nachhinein aufgebucht worden. Die Beträge in den Umsatzsteuervoranmeldungen seien geschätzt worden.

Es existierten nur vereinzelt Mietverträge für die o. a. Objekte.

Weiters sei festgestellt worden, dass die Wohnungen 5.), Stiege 2, Wohnung 5 und 7.), Wohnung 7 bewohnt gewesen seien. Bei Erhebungen im Mai 2012 in der 5.), Stiege 2 Wohnung 5 habe die Mieterin angegeben, dass die Miete für diese Euro 750,00 mtl. betrage.

Mieteingänge für die o.a. Wohnungen seien im Prüfungszeitraum nicht erklärt worden.

Aufgrund dieser materiellen und formellen Mängel erfolge eine griffweise Zuschätzung gem. § 184 BAO im Jahre 2011 von Euro 15.000,00 und für die Monate Jänner bis Juni 2012 von Euro 7.500,00.

Das Finanzamt nahm am 4.2.2013 die Verfahren betreffend der Umsatzsteuer der Jahre 2008, 2009 und 2010 sowie u.a. die Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO der Jahre 2009 und 2010 gemäß der Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO mit der Begründung wieder auf, dass aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung Feststellungen erfolgt seien, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden zu ersehen. Unter Hinweis auf die Bestimmung des § 20 BAO führte das Finanzamt weiters aus, dass die Wiederaufnahme

unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen erfolgt sei. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit gleichem Datum erließ das Finanzamt die Sachbescheide betreffend der Umsatzsteuer für die Jahre 2008, 2009 und 2010 sowie u. a. die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO betreffend der Jahre 2009 und 2010 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend. Die Bescheide betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Februar 2011 bis Dezember 2011 sowie betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Jänner 2012 bis Mai 2012 wurden vom Finanzamt ebenfalls am 4.2.2013 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend erlassen, wobei anzumerken ist, dass jene, die in der o. e. USO-Prüfung getroffen wurden, hinsichtlich der Umsätze der Monate Februar bis Dezember 2011 sowie Jänner bis Mai 2012 verhältnismäßig zum Ansatz gebracht wurden.

In der am 5.3.2013 gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 und 2010 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008, 2009 2010 2-12/2011 und 1-5/2012 rechtzeitig eingebrachten Berufung brachte die Bf. vor, dass sich diese gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes wende, da das Finanzamt von unrichtigen Annahmen ausgehe und dass sie die Berufungsgründe nachreiche.

Mit Schreiben vom 29.3.2013 reichte die Bf. die Berufungsgründe nach und führte in diesem betreffend der Mängel und der Zuschätzungen aus, dass die Prüferin diese damit begründet habe, dass in den betreffenden Steuererklärungen keine Mieteinnahmen für die sich in der 5.) und 7.) befindlichen Wohnungen angesetzt worden seien. Tatsächlich sei jedoch nur die Wohnung in der 5.) vermietet worden. Die Wohnung in der 7.) sei nicht vermietet sondern als Büro verwendet worden. Die Mieterlöse in der 5.) betrügen brutto Euro 750,00, die entsprechenden monatlichen Betriebskosten iHv Euro 377,73 und die Abschreibungen iHv Euro 1.050,00 seien nicht berücksichtigt worden.

Im Rahmen der BP seien Barzahlungslisten vorgelegt worden. Aus diesen sei erkennbar, wann und in welcher Höhe Mieten bar bezahlt worden seien. Die Vornahme von Barzahlungen erfolge lediglich im Falle von Mietrückständen, wenn vor Ort bei den Mietern kassiert werde. Als Bestätigung für die Vereinnahmung erfolge eine Quittierung auf den ausgesendeten Erlagscheinen. Die Bf. trage diese in eine Liste ein.

Bei der Qualifizierung der buchhalterischen Erfassung der Geschäftsfälle versuche die Prüferin die Zahlung von verschiedenen nicht der Bf. zurechenbaren Konten als Mangel darzustellen. Dies sei nach Ansicht der Bf. nicht nachvollziehbar, da anhand der Belege eindeutig nachvollziehbar sei, dass die Zahlungen den Mietobjekten der Bf. zuzurechnen seien.

In ihrer Stellungnahme vom 24.5.2013 zum o. a. Berufungsschreiben führte die BP hinsichtlich der Mängel und der Zuschätzung aus, dass die Buchhaltung und die vorgelegten Belege lückenhaft gewesen seien. Belege seien teilweise erst am Jahresende

über Evidenzkonten eingebucht worden, Zahlungsflüsse und Belege hätten teilweise nicht zugeordnet werden können.

In der Berufungsbegründung werde eingewendet, dass die Wohnung in der 7.) nicht vermietet gewesen sondern als Büro verwendet worden sei. Laut ZMR-Abfrage seien im Prüfungszeitraum in dieser jedoch folgende Personen gemeldet gewesen: e, f, g und h. Darauf sei in der Berufung nicht eingegangen worden. Außerdem sei nicht erläutert worden, von wem diese Wohnung als Büro verwendet worden sei.

Zusätzlich zu den Mängeln seien von der Betriebsprüfung konkret nicht erklärte Umsätze festgestellt worden.

Die BP wies nochmals darauf hin, dass keine ordnungsgemäßen Aufzeichnungen hinsichtlich der Bareinnahmen bei den anderen Objekten geführt worden seien, obwohl dieser Umstand bereits mehrmals im Zuge von Vorprüfungen festgestellt und beanstandet worden sei.

Die Zuschätzung entspreche in etwa 10% der erklärten Umsätze. Da die Grundaufzeichnungen unzureichend und lückenhaft seien und da die gesamte Buchhaltung nicht ordnungsgemäß geführt worden sei, erscheine die Zuschätzung von Euro 15.000,00 eher zu niedrig denn zu hoch angesetzt.

Die BP erwähne nochmals, dass die Buchhaltung teilweise erst am Jahresende erstellt worden sei, vieles über Evidenzkonten eingebucht worden sei, die Belege weder vollständig noch chronologisch geordnet gewesen seien und dass diese auch andere Gesellschaften des persönlich haftenden Gesellschafters betroffen hätten.

Außerdem seien die laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen von der Bf. erst im Schätzungswege ermittelt worden und erst im Zuge der Umsatzsteuerprüfung, die im Anschluss der Betriebsprüfung vorgenommen worden sei, aufgebucht worden.

Mittels Ergänzungsersuchens vom 3.6.2013 erging an die Bf. die Aufforderung um Stellungnahme hinsichtlich des Stellungnahmeschreibens der Betriebsprüfung vom 24.5.2013.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens führte die Bf. aus, dass die Verbuchung von Belegen mittels Evidenzkontos dann durchgeführt worden sei, wenn die Zahlungen nicht über die Konten der Bf. sondern von anderen Konten des Gesellschafters erfolgt seien. Tatsächlich sei die Zuordnung zu den Objekten der Bf. und auch die Zahlung der Aufwendungen erfolgt und unzweifelhaft.

Mittels Vorlage von Barzahlungslisten sei lückenlos dargestellt worden, welche Mieteingänge bar kassiert worden seien, weil beispielsweise die Mieter über keine Konten verfügt hätten oder erst dann Mietzahlungen vornehmen würden, wenn durch den Vermieter ein diesbezügliches Inkasso erfolge. Da in den Häusern der Bf. sehr viele Menschen lebten, die der deutschen Sprache nicht mächtig seien, erfolgten die Eintreibungen der offenen Mieten durch eine Person, die sich in deren Sprache verständigen könne, jedoch lediglich arabisch schreiben könne, weshalb zu den

Zahlungen nur die jeweiligen Erlagscheine zurückgebracht werden würden und keine weiteren Belege vorlägen. Als Bestätigung der Vereinnahmung erfolge eine Quittierung der Zahlungen auf den Erlagscheinen. Seitens der Bf. erfolge eine diesbezügliche Eintragung in eine Liste.

Die Wohnung in der 7.) sei nicht vermietet sondern als Büro verwendet worden. In dieser seien die Unterlagen der Bf. aufbewahrt worden. Auch der Immobilien betreffende Parteienverkehr sei dort abgewickelt worden.

Mit Vorlagebericht vom 23.8.2013 legte das Finanzamt die Berufungen der Bf. gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 und 2010 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008, 2009, 2010, 2-12/2011 und 1-5/2012 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Einleitend wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 323 Abs. 38 BAO die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Folgender Sachverhalt ist der Entscheidung zu Grunde zu legen:

Im gesamten Prüfungszeitraum wurde die Buchhaltung der Bf. von dieser teilweise erst zum Jahresende erstellt. Diese verfügte lediglich über eine unvollständige Belegsammlung, die Belege waren weder nummeriert, noch chronologisch geordnet und waren ebenso wie die Zahlungsflüsse teilweise nicht nachvollziehbar. Erzielte Umsätze wurden teilweise nicht erklärt.

Ausgedruckte und die Barmieteingänge der Häuser 3.) und 4.) betreffende Excel-Listen konnten der BP auf Grund des Nichtfunktionierens des Computersystemes, auf dem diese erstellt worden waren, nicht überspielt werden.

Der der Entscheidung zu Grunde gelegte Sachverhalt basiert auf den Feststellungen der Betriebsprüfung und blieb seitens der Bf. unwidersprochen.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 126 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

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

(2) Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

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

Nach Abs. 3 leg. cit. ist ferner zu schätzen, 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.

Die Gründe der Schätzung sind in § 184 Abs. 2 und 3 BAO angeführt. Abs. 2 enthält eine beispielsweise (vgl. "insbesondere") Aufzählung der Gründe, Abs. 3 verknüpft die Schätzungsbefugnis (Schätzungspflicht) mit Mängeln der Bücher oder Aufzeichnungen. Abs. 1 normiert als allgemeinen, beiden Anordnungen (Absätze 2 und 3) vorgeordneten Grundsatz, dass dann zu schätzen ist, wenn sich nach Ausschöpfung der Ermittlungsmöglichkeiten ergibt, dass sich die Höhe der Bemessungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen lässt (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1917).

Nach § 163 Abs. 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften (gemeint Ordnungsvorschriften) des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen. Weisen die Bücher oder Aufzeichnungen solche formelle Mängel auf, die "geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen", so ist zu schätzen.

§ 184 Abs. 3 BAO ist also iVm § 163 Abs. 1 BAO zu lesen. Aus dem Gesamtzusammenhang ergibt sich, dass bei formellen Mängeln, die geeignet sind, "die sachliche Richtigkeit ... in Zweifel zu ziehen" die Rechtsvermutung des § 163 Abs. 1 BAO nicht wirksam wird und die Schätzungsberechtigung prinzipiell gegeben ist (vgl. Stoll, aaO, 1920, und die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Gemäß § 131 Abs. 1, 2. Absatz BAO gelten für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher insbesondere die folgenden Vorschriften:

1. Sie sollen in einer lebenden Sprache und mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden. Soweit Bücher und Aufzeichnungen nicht in einer für den Abgabepflichtigen im

Abgabenverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden, hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung der vorgelegten Kontoauszüge, Bilanzabschriften oder Belege beizubringen. Soweit es für die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (§§ 147 bis 153) erforderlich ist, hat der Abgabepflichtige auf seine Kosten für die Übersetzung der eingesehenen Bücher und Aufzeichnungen in eine für ihn zugelassene Amtssprache Sorge zu tragen; hierbei genügt die Beistellung eines geeigneten Dolmetschers.

2.

a.) Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist.

b.) Soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

3. Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten (in diesen Büchern) verzeichnet werden. Konten, die den Verkehr mit Geschäftsfreunden verzeichnen, sollen die Namen und Anschriften der Geschäftsfreunde ausweisen.

c.)...

4. Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein. Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.

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

a.) Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbaren Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiss lässt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind.

b.) Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten gemäß § 131 Abs. 2 leg. cit. die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, dass durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können.

Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen können § 131 Abs. 3 BAO zufolge Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muss, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.

Erwägungen:

a.) Schätzungsberechtigung:

Von der Betriebsprüfung wurde u. a. festgestellt, dass die Belegsammlung der Bf. unvollständig war, Belege sowie Zahlungsflüsse teilweise nicht nachvollziehbar waren und dass die Buchhaltung teilweise zum Jahresende erstellt wurde. Diese Umstände stellen derart grobe Mängel der Aufzeichnungsverpflichtungen dar, dass das erklärte Ergebnis in den Aufzeichnungen als nicht glaubwürdig erscheint. Aufgrund dieser Mängel, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, war die Abgabenbehörde berechtigt bzw. verpflichtet zu schätzen. Die Verpflichtung zur Schätzung ergibt sich allein aus der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Im gegenständlichen Fall wurde gegen eine Reihe der oben aufgezeichneten Ordnungsvorschriften des § 131 BAO verstoßen. So waren die Belege nachweislich weder nummeriert, noch chronologisch geordnet, was zur Folge hatte, dass die Überprüfung des Rechnungswesens der Bf. bereits aus diesem Grunde nicht möglich war. Dazu kommt, dass die Buchhaltung teilweise erst zum Jahresende erstellt wurde. Das Computersystem auf dem die die Barmieteingänge der Häuser 3.) und 4.) betreffende Excel-Listen erstellt wurden, war zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung funktionsunfähig.

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

Gemäß § 131 Abs. 1 Z. 5 BAO sollen die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Der entscheidende Inhalt dieser Vorschrift liegt in der Anordnung der Sicherstellung der Überprüfbarkeit der Belegmäßigkeit der Eintragungen, also im Gebot der Vorsorge durch entsprechende Einrichtungen, dass der Weg von der Eintragung bis zum Beleg und der Weg vom Beleg zur Buchung jederzeit verfolgt werden kann. Der Beleg hat jene Angaben aufzuweisen, die den der Buchung zu Grunde liegenden Geschäftsvorfall erkennen lassen, also in der Regel die Beschreibung des Vorganges mit seinen sachlichen, zeitlichen und persönlichen Komponenten.

§ 131 Abs. 1 Z. 5 BAO erfordert zudem, dass die Überprüfung der Eintragungen auf Grund der Beleg-, Ablage- und Aufbewahrungsordnung (einem fachkundigen, sachverständigen Dritten) "jederzeit möglich ist". Zu diesen Erfordernissen gehört etwa die (wechselseitige) Verweisung von Beleg auf die Buchung und von dieser auf den Beleg, sodass aus den Eintragungen ein Rückgriff auf die mit entsprechenden Zeichen (in der Regel Nummern) versehenen oder sonst verknüpften Belege möglich ist (vgl. Stoll, aaO, S. 1468). Die Belegnummerierung wird darüber hinaus auch deshalb geboten sein, um die Vollständigkeit der verbuchten Belege augenscheinlich zu dokumentieren. Wenn die Prüferin und mit ihr die belangte Behörde in der fehlenden Nummerierung der Belege einen Buchführungsmangel gesehen hat, kann dies daher nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung u.a. dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Aus all diesen Gründen ist davon auszugehen, dass die von der Bf. geführten Aufzeichnungen ein falsches Ergebnis wiedergeben. Im Hinblick auf die offensichtlich Unvollständigkeit und Unrichtigkeit der Geschäftsaufzeichnungen und der genannten Fehler, die über bloße Formalverstöße hinausgehen, war die Abgabenbehörde berechtigt bzw. verpflichtet, die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln.

b) Schätzungsmethode:

Folglich ist die Schätzungsbefugnis bzw. -verpflichtung im Sinne des § 184 BAO gegeben. Da die Bf. Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung der tatsächlichen Einnahmen ermöglichen würden, nicht geführt hat, können die Umsätze nur global und griffweise geschätzt werden (VwGH 23.06.1992, 92/14/0028).

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung

der Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (VwGH 15.07.1998, 95/13/0286; VwGH 19.09.2001, 2001/16/0188; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0137).

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

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

Bei der Wahl der Methode besteht der Grundsatz, dass im Schätzungsfall zunächst zu versuchen ist, die Besteuerungsgrundlagen, wie sie vom Abgabepflichtigen ausgewiesen werden, zu berücksichtigen und diese durch Ergänzungs- und Teilschätzungen zu korrigieren. Sind die Fehler für sich abgrenzbar und in der Höhe konkret bestimmbar, so ist vom erklärten Buchführungsergebnis auszugehen und die festgestellten Fehler durch Zuschätzung zu korrigieren (siehe Stoll, BAO-Kommentar, S. 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 die 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, S. 1940).

Auch eine griffweise Schätzung der Besteuerungsgrundlagen kann nach der Lage des jeweiligen Falles zulässig sein. Diese Methode entzieht das so ermittelte Ergebnis einer erläuternden Begründung. Erlaubt die Sachlage eine griffweise Schätzung und erscheint das mit dieser Methode gefundene Ergebnis nicht sachwidrig, dann belastet das Fehlen einer Begründung des Schätzungsergebnisses – entgegen der die Behörde grundsätzlich treffenden Begründungspflicht – den auf diese Weise zustande gekommenen Bescheid nicht mit Rechtswidrigkeit (VwGH 9. Dezember 1992, 91/13/0094).

Je weniger konkrete Anhaltspunkte der Abgabenbehörde zur Verfügung stehen, desto ungenauer kann naturgemäß die Schätzung ausfallen (VwGH 30. November 1989, 88/13/0177).

Im vorliegenden Fall lagen der belangten Behörde keine ausreichenden Unterlagen vor, von denen diese oder das Gericht bei einer Schätzung hätten ausgehen können und darauf eine Schätzung durch Teilschätzung oder Verhängung von Sicherheitszuschlägen hätten aufbauen können. Es bestand daher unter den gegebenen Umständen nur mehr die Möglichkeit einer griffweisen Schätzung. Daher, sowie im Hinblick darauf, dass seitens der Bf. weder gegen die Schätzungsberechtigung noch gegen die Höhe der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Zuschätzung substantielle Einwendungen vorgebracht wurden, geht das BFG davon aus, dass die von der belangten Behörde vorgenommene Schätzung geeignet ist, die tatsächlichen Betriebsergebnisse zutreffend abzubilden.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen (beispielsweise VwGH 27.4.1995, 97/17/0140). Weiters wird diesbezüglich angemerkt, dass das Ausmaß der von der Prüferin vorgenommenen Zuschätzung in Ansehung der gravierenden Mängel des Rechenwerkes der Bf. als durchaus moderat bezeichnet werden kann.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet.

Zulässigkeit einer Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Die Revision ist nicht zulässig, da die zugrundeliegende Rechtsfrage durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend beantwortet ist. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch als nicht uneinheitlich zu beurteilen. Ebenso liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. November 2017