

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 12. Jänner 2017, die ursprünglich gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für 04-06/2016 und für 07-09/2016 gerichtet war und nunmehr gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2016 gerichtet ist, zu Recht erkannt:

1.) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2016 bleibt unverändert.

2.) Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A) Verfahrensgang:

Im Rahmen einer bei der Beschwerdeführerin (Bf.) durchgeführten Außenprüfung gemäß § 150 BAO wurden nachstehende Feststellungen getroffen:

Tz 1 Feststellungen zu den Aufzeichnungen

„Frau Bf. betreibt seit Mai 2016 einen Friseursalon in Adresse.

Einer anonymen Anzeige zufolge werden von Frau Bf. keine Belege über die Barumsätze an ihre Kunden erteilt.

Im Zuge einer finanzpolizeilichen Kontrolle wurde im Betrieb eine Registrierkasse in originalverpacktem Zustand unter der Ladentheke vorgefunden. Gleichzeitig wurden bei der Kontrolle der steuerlichen Aufzeichnungen erhebliche Mängel, wie unvollständige und lückenhafte Paragons sowie fehlende Eintragungen, festgestellt.

Im Rahmen der Außenprüfung für den Zeitraum 04-09/2016 war festzustellen:

Die maßgeblichen Umsatzgrenzen für den Eintritt in die Registrierkassenpflicht (7.500 Euro Barumsätze und 15.000 Euro Gesamtumsatz) wurden von Frau Bf. bisher im Nachschauzeitraum noch nicht überschritten. Es bestand daher noch keine Verpflichtung, die Registrierkasse zu verwenden.

Von Frau Bf. werden tägliche Listen mit Aufzeichnungen über die Einnahmen geführt.

Weiters wurde ein Paragonheft mit Belegdurchschriften vorgelegt. Bei Durchsicht dieser Paragons war festzustellen, dass diese unvollständig ausgefüllt und lückenhaft sind. Die Einträge in den Losungslisten und die ausgestellten Paragons sind nicht deckungsgleich.

Es war daher davon auszugehen, dass den Vorschriften über die Belegerteilungsverpflichtung im Sinne des § 132a BAO nicht Folge geleistet wurde.

Für den Tag der finanzpolizeilichen Kontrolle weisen die Aufzeichnungen von Frau Bf. einen Umsatz von brutto 513,50 Euro auf. Dies ist mit Abstand der höchste Wert im gesamten Prüfungszeitraum, obwohl es sich um einen Montag handelte, üblicherweise nicht der umsatzstärkste Tag laut vorgelegten Aufzeichnungen (die bisher erklärten Tageslosungen weisen im Mittel brutto etwa 100-140 Euro auf).

Es war daher davon auszugehen, dass bisher nicht alle Erlöse Eingang in die vorgelegten Aufzeichnungen gefunden haben.

Im Rahmen der Prüfung wird daher ein Sicherheitszuschlag in Form einer griffweisen Zuschätzung gemäß § 184 BAO vorgenommen.

Die Zuschätzung beträgt 500 Euro (netto 20%) pro Monat für die Monate 05-09/2016.“

Unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 12. Dezember die Umsatzsteuer für 04-06/2016 in der Höhe von -3.221,62 Euro und die Umsatzsteuer für 07-09/2016 in der Höhe von -687,67 Euro fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wendete die Bf. ein, dass eine Schätzung nicht zulässig sei, da sie ihren Friseursalon erst seit Mai 2016 geöffnet habe und somit keine ausreichenden Grundlagen vorhanden sein könnten und die Höhe des geschätzten Umsatzes nicht nachvollziehbar sei.

Des Weiteren sei die Bf. im Rahmen der Außenprüfung von einer Buchhaltungs-KG vertreten worden sei, die laut BiBuG § 2(1) Z 4 dazu gar nicht autorisiert sei und die Bf. laut Niederschrift gar nicht bei der Schlussbesprechung anwesend gewesen sei und sich somit auch nicht habe äußern können.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22. März 2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 26. April 2017 beantragte die Bf. die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und brachte vor, dass es nach wie nicht nachvollziehbar sei, auf welcher Bemessungsgrundlage die Verhängung eines Sicherheitszuschlages erfolgt sei. Eine nachvollziehbare Berechnung oder zumindest irgendwelche Grundlagen seien bisher nicht zur Kenntnis gebracht worden.

Des Weiteren habe sich die Bf. bei der Schlussbesprechung nicht selbst äußern können, da diese von ihrem Vertreter durchgeführt worden sei, ohne dass die Bf. verständigt worden sei. Es habe sich um eine Außenprüfung gehandelt, zu deren Durchführung bzw. Vertretung das Buchhaltungsbüro keinerlei Befugnisse gehabt habe. Hierbei die

Bf. auszuschließen bedeute einen massiven Mangel. Darüber hinaus haben auch die im Unternehmen aufliegenden Unterlagen, z.B. die von der Finanzverwaltung signierten Kassasturzbögen, nicht vorgelegt werden können. Die Bf. sei daher in ihrem Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden.

Mit Bescheid vom 19. Juli 2017 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2016 in der Höhe von -4.146,57 Euro fest.

Mit Eingabe vom 27. Juli 2017 erhebt die Bf. rechtzeitig Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2016.

Darin wendete die Bf. ein, dass die Feststellungen der USO-Prüfung für sie nicht akzeptabel gewesen seien und sie daher Beschwerde eingelegt bzw. einen Vorlageantrag gestellt habe. Da es zum Vorlageantrag noch keine Entscheidung gäbe, würde die antragsgemäße Veranlagung der Umsatzsteuererklärung 2016 beantragt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10. August 2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. In der Begründung führte das Finanzamt u.a. aus, mit dieser Beschwerdeverentscheidung gleichzeitig über den Vorlageantrag bezüglich Festsetzung der Umsatzsteuer abzusprechen.

Mit Eingabe vom 6. September 2018 beantragte die Bf. die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und wies darauf hin, dass entgegen der Beschwerdeverentscheidung vom 10. August 2017 die Beschwerde vom 12. Jänner 2017 noch nicht erledigt sei, da am 26. April 2017 auch diesbezüglich ein Vorlageantrag gestellt worden sei. Eine endgültige Erledigung seitens des Finanzamtes sei wegen Unzuständigkeit nicht möglich.

Des Weiteren führte die Bf. wiederholt aus, dass keinerlei Unterlagen, Berechnungen oder sonstige Informationen zur Ermittlung der erfolgten Zuschätzung vorliegen würden. Eine derart substanzlose Zuschätzung entspreche weder der Rechtslage noch der Judikatur. Eine Einarbeitung von falschen Zahlen in einen Jahressteuerbescheid sei daher unzulässig und rechtlich fragwürdig.

Am 30. Oktober 2018 legte die belangte Behörde die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

B) Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Die Bf. betreibt seit Mai 2016 einen Friseursalon.

Im Rahmen einer Außenprüfung gemäß § 150 BAO wurden nachstehende Feststellungen getroffen bzw. nachstehende schwere formelle Mängel der Bücher und Aufzeichnungen festgestellt:

- Das seitens der Bf. vorgelegte Paragonheft mit Belegdurchschriften war unvollständig und lückenhaft ausgefüllt, die Einträge in den Losungslisten und die ausgestellten Paragons waren nicht deckungsgleich.

- Die Aufzeichnungen am Tag der finanzpolizeilichen Kontrolle weisen einen mit Abstand höchsten Wert im gesamten Prüfungszeitraum auf, obwohl es sich um einen Montag handelte, der üblicherweise laut vorgelegten Aufzeichnungen nicht der umsatzstärkste Tag war.

Davon ausgehend, dass die Bf. einerseits gegen die Vorschriften über die Belegerteilungsverpflichtung verstoßen habe und andererseits nicht alle Erlöse der Bf. Eingang in die vorgelegten Aufzeichnungen gefunden hätten, nahm die belangte Behörde in der Folge für die Monate 05-09/2016 ein Sicherheitszuschlag in Form einer griffweisen Zuschätzung in der Höhe von 500 Euro netto pro Monat vor.

2.) Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3.) Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zum Verfahren

Das Finanzamt setzte mit Bescheiden vom 12. Dezember die Umsatzsteuer für 04-06/2016 sowie 07-09/2016 fest. Dagegen erhob die Bf. am 12. Jänner 2017 Beschwerde, welche das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 22. März 2017 als unbegründet abwies. Mit Eingabe vom 26. April 2017 beantragte die Bf. die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Mit Bescheid vom 19. Juli 2017 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2016 fest.

Durch die Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides 2016 scheiden die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für einzelne Monate aus dem Rechtsbestand aus (§ 253 BAO). Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gilt daher nun als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2016 gerichtet.

Mit Eingabe vom 27. Juli 2017 erhob die Bf. Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2016.

Wenn sowohl gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für einzelne Monate als auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid Beschwerde erhoben wird, ist die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid nur mehr als ergänzender Schriftsatz zur ursprünglichen Beschwerde anzusehen (vgl. VwGH B 27.3.1996, 95/13/0264; VwGH B 15.12.1992, 92/14/0121).

Die Beschwerdevorentscheidung vom 10. August 2017, mit welcher das Finanzamt die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2016 als unbegründet abgewiesen hat, steht einer Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht nicht entgegen.

Wenn das Bundesfinanzgericht über die ursprüngliche Beschwerde vom 12. Jänner 2017 abspricht, was durch die Wirksamkeit des Vorlageantrages möglich ist, wird die Ansicht der belangten Behörde in der Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 10. August 2017, betreffend Umsatzsteuerjahresbescheid 2016, wonach diese gleichzeitig über den Vorlageantrag betreffend Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Monate 04-09/2016 abspreche, entkräftet.

3.2. Zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

3.2.1. Schätzungsberechtigung:

Gemäß § 163 Abs. 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des §§ 131 und 131b entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer 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. Gemäß Abs. 2 leg. cit. liegen Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, 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, soweit sie diese nicht ermitteln kann, zu schätzen. Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 3 leg. cit. u.a., 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. Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (vgl. VwGH 20.7.2002, 2002/14/0003; VwGH 28.11.2001, 96/13/0210).

Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher hervorrufen, begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde. Eines Nachweises, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht (vgl. Doralt, EStG 7, § 4 Tz 16; VwGH 11.12.1990, 89/14/0109; VwGH 30.11.1999, 94/14/0173). Sachliche Unrichtigkeit ist gegeben, wenn nicht alle Geschäftsvorfälle vollständig und richtig aufgezeichnet wurden.

Schätzen ist ein Akt der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse, die trotz Bemühens der Behörde um Aufklärung nicht mit der erforderlichen Sicherheit ermittelt werden können. Die Befugnis zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1912, und die dort angeführte Rechtsprechung). Wie sich aus der Verwendung des Ausdrucks "soweit" in der Bestimmung des § 184 Abs. 1 BAO ableiten lässt, beschränkt das Gesetz die Möglichkeit

der Schätzung im Sinne des Subsidiaritätsprinzips (vgl. VwGH 23. Februar 2010, 2008/15/0027).

Da die festgestellten Unzulänglichkeiten der Aufzeichnungen der Bf. – das von der Bf. vorgelegte Paragonheft mit Belegdurchschriften war weder lückenlos noch vollständig ausgefüllt und die Einträge in den Losungslisten und die ausgestellten Paragons waren nicht deckungsgleich – derart gravierend sind, dass die Besteuerungsgrundlagen zweifelsfrei nicht ermittelt werden konnten, steht die Schätzungsbefugnis bzw. die Verpflichtung zur Schätzung im vorliegenden Fall außer Frage.

Zudem wurde von der Betriebsprüfung festgestellt, dass die Bf. just an dem einen Tag, an dem bei ihr eine finanzpolizeiliche Kontrolle durchgeführt wurde, eine Tageslosung in der Höhe von ca. 500% der Durchschnittslosung erzielt hat, was zu der Annahme führte, dass bisher nicht alle Erlöse Eingang in die vorgelegten Aufzeichnungen gefunden haben

Die seitens der Betriebsprüfung festgestellten Mängel waren daher geeignet, berechnete Zweifel an der Richtigkeit der erklärten Bemessungsgrundlagen zu begründen, sodass die Abgabenbehörde zu Recht von der Schätzungsbefugnis ausgegangen ist.

3.2.2. Schätzungsmethode:

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl. Ritz, BAO⁵, § 184 Tz 12 mwN). Ziel einer jeden Schätzung ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen (vgl. VwGH 2.6.1992, 87/14/0160).

In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen (vgl. VwGH 28.1.2015, 2010/13/0012, 18.2.1999, 96/15/0050). Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages ist eine Schätzungsmethode, die davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere, nicht entdeckte Vorgänge (Geschäftsfälle) nicht aufgezeichnet wurden (vgl. Ritz, BAO⁵, § 184 Tz 18 mwN). Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages hängt davon ab, in welchem Ausmaß sich diese Annahme im konkreten Fall rechtfertigen lässt, sich geradezu "*aufdrängt*" (vgl. beispielsweise VwGH 11.2.1983, Zl. 82/14/0255). Die Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages ist eine Methode für sich, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dienen soll, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden. Der Sicherheitszuschlag hat nicht Strafcharakter. Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen also, zu richten (siehe Stoll, BAO-Kommentar, 1941).

Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. VwGH 18.2.1999, 96/15/0050).

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes erscheint angesichts der seitens der Betriebsprüfung festgestellten Mängel und der daraus folgenden Einschätzung, dass bisher nicht alle Erlöse Eingang in die seitens der Bf. vorgelegten Aufzeichnungen gefunden haben, eine griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen gerechtfertigt (vgl. VwGH 20.10.2009, 2006/13/0164, VwGH 20.12.2000, 98/13/0047). Dabei erweist sich die Hinzurechnung eines Betrages in der Höhe von 500 Euro netto pro Monat für die Monate 05-09/2016 als sachgerecht, um ein den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommendes Ergebnis zu erzielen.

Dem Vorbringen der Bf., wonach sie ihren Friseursalon erst im Mai 2016 eröffnet habe und daher keine ausreichenden Grundlagen für die Höhe des geschätzten Umsatzes vorhanden seien, ist entgegen zu halten, dass es im Wesen eines Sicherheitszuschlages liegt, dass er nicht "berechnet" wird, sondern pauschal dem Umstand Rechnung trägt, dass das Abgabenermittlungsverfahren zur Annahme berechtigt, der Abgabepflichtige habe nicht sämtliche Einnahmen erklärt. So gesehen soll mit Hilfe des Sicherheitszuschlages ein Schätzungsergebnis erreicht werden, das den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommt (VwGH 25.10.1989, 85/13/0055).

Der zum Wesen der Schätzung gehörige Sicherheitszuschlag hängt nicht vom Ausmaß der einzelnen nicht verbuchten Vorgänge ab, weil es sein Zweck ist, im Sinne der gleichmäßigen Behandlung aller Abgabepflichtigen gerade die wegen der Mängel der Bücher und Aufzeichnungen im Einzelnen nicht mehr feststellbaren vermutlich weiteren nicht verbuchten Vorgänge zu erfassen (VwGH 8.6.1971, 1924/70).

Soweit die Bf. wiederholt vorbringe, in ihrem rechtlichen Gehör verletzt worden zu sein, indem sie während der Außenprüfung und Schlussbesprechung von einem gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 BiBuG nicht zur Vertretung autorisierten Buchhaltungsbüro vertreten worden und daher nicht bei der Schlussbesprechung anwesend gewesen sei, um im Unternehmen aufliegende Unterlagen vorzulegen, ist ihr entgegenzuhalten, dass das Recht auf Parteigehör schon deshalb nicht verletzt wurde, weil der Bf. im aktuellen verwaltungsbehördlichen Beschwerdeverfahren reichlich Gelegenheit geboten wurde zu allen Prüfungsfeststellungen sachverhaltsbezogen Stellung zu nehmen, ihren Rechtsstandpunkt dazulegen und ihre Sichtweise des Sachverhaltes durch Vorlage geeigneter Unterlagen unter Beweis zu stellen.

Die Bestimmung des § 149 BAO über die nach Beendigung einer abgabenbehördlichen Prüfung abzuhaltende Schlussbesprechung stellt keinen Selbstzweck dar, sondern dient der Wahrung des Parteigehörs. Dass für die Bf. auch im weiteren Verlauf des Verfahrens (Beschwerde und Vorlageantrag) umfassend Gelegenheit zur Stellungnahme bestanden hat, ist unbestritten.

Das Recht auf Parteiengehör ist im gegenständlichen Fall sohin durch das Beschwerdeverfahren saniert (vgl. dazu *Ritz*, BAO⁵, § 115 Tz 20; vgl. VwGH 19.3.2008, 2008/15/0002, VwGH Ra 19.10.2016, 2014/15/0031). Diese Sichtweise wird auch seitens des Verwaltungsgerichtshofes bestätigt (vgl. z.B. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039). Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass die seitens der Bf. angekündigten geeigneten Unterlagen bis dato nicht beigebracht wurden.

Aus den dargelegten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

C) Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG 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.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinausgehende Bedeutung besitzt (z.B. VwGH 11.9.2014, 2014/16/0009). Da gegenständlich nur einzelfallbezogen für die Schätzungsberechtigung und die Höhe der Schätzung maßgebliche Sachverhaltsfragen zu beurteilen waren, liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor, weswegen die Revision spruchgemäß nicht zuzulassen war.

Wien, am 2. April 2019