

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Monika Fingernagel in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Elfriede Wannerer, Färbergasse 4 Tür Ledererhof 7, 1010 Wien, über die gemäß § 253 BAO auch als gegen den Umsatzsteuerbescheid 2018 vom 26. April 2023 gerichtet geltende Beschwerde vom 2. Oktober 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 25. August 2020 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 12.2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird 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

Die Beschwerdeführerin (Bf) betreibt einen Handel mit Hauseingangstüren.

Im Zuge einer die Jahre 2015-2017 umfassenden abgabenrechtlichen Außenprüfung und einer Umsatzsteuer-Nachschau hinsichtlich 2018 wurde bei der Bf ein Sicherheitszuschlag in der Höhe von 20 % der Umsätze im Jahr 2018 festgesetzt. Im Betriebsprüfungsbericht vom 26.8.2020 wurde unter Tz 1 dazu ausgeführt, dass eine Verprobung der Rohaufschläge eine Abweichung im Jahr 2018 ergeben habe.

Im Zeitraum 1.1. bis 7.3.2018 seien außerdem Wareneinkäufen in Höhe von € 37.248,18

Transportkosten in Höhe von € 48.414,61 gegenübergestanden.

Weiters seien 45 Eingangsrechnungen in Höhe von € 68.321,2 für den Monat Oktober 2018 sowie 5 Eingangsrechnungen in Höhe von € 8.979,97 nicht verbucht und 3 Eingangsrechnungen in Höhe von € 4.917,72 doppelt verbucht worden. Die Belege seien auch nicht ordnungsgemäß nummeriert gewesen, da im Buchungstext ausschließlich der Name des Lieferanten und als Belegnummer die letzten 3 Stellen der Ausgangsrechnungsnummer angeführt worden seien. Aufgrund der genannten Aufzeichnungsmängel sei daher die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer im Jahre 2018 um € 68.000,00 (20% der Umsätze) in Form eines Sicherheitszuschlages zu erhöhen. Aus ökonomischen Gründen erfolge die Umsatzzurechnung im Dezember 2018.

Das Finanzamt erließ daraufhin am 25.8.2020 den entsprechenden Bescheid über die Umsatzsteuerfestsetzung für 12/2018.

Dagegen brachte die Bf mit Schriftsatz vom 2.10.2020 in verlängerter Rechtsmittelfrist Beschwerde ein und führte zur Begründung aus, dass hinsichtlich der Transportkosten auf dem Wareneingangskonto irrtümlich Aufwände erfasst worden seien, die zum deutschen Unternehmen gehören würden. Dies sei jedoch bereits berichtigt worden. Ebenso seien die nicht erfassten Eingangsrechnungen sowie die doppelt verbuchten Rechnungen korrigiert worden. Hinsichtlich der nicht verbuchten Rechnungen vom Oktober 2018 sei anzumerken, dass in diesem Zeitraum eine EDV-Programm- sowie Personalumstellung im Unternehmen stattgefunden habe. Es seien lediglich die ausländischen Rechnungen nicht verbucht worden. Die inländischen Rechnungen seien korrekt verbucht worden. Aus diesem Grund seien die fehlenden Rechnungen auch nicht sofort aufgefallen. Im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses würden jedoch die einzelnen Konten noch einmal genau geprüft und wären die Differenzen aufgefallen. Auch diese Rechnungen seien mittlerweile richtig verbucht worden. Die Abweichungen bei den Rohaufschlägen seien damit ebenso aufgeklärt worden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 28.10.2020 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und zur Begründung ausgeführt, dass Wareneinkäufe für Oktober 2018 gefehlt hätten. Im Zuge der Prüfung seien dann zwar die korrigierten Saldenlisten übergeben worden. Es seien jedoch Wareneinkäufe zum Teil zusammengefasst verbucht worden und hätten daher nicht mehr den konkreten Verkäufen zugeordnet werden können.

Bezüglich der hohen Transportkosten im Zeitraum 1.1. bis 7.3.2018 seien die Rechnungen (in polnischer Sprache) vorgelegt worden, aus denen ersichtlich gewesen sei, dass diese Transportrechnungen nicht an die Bf, sondern an die Firma ***1*** Deutschland adressiert gewesen seien.

Die genannten Mängel hätten insgesamt die passive Prüffähigkeit der Aufzeichnungen in einem derartigen Ausmaß eingeschränkt, dass eine effektive Kontrolle der Richtigkeit und Vollständigkeit der erklärten Umsätze mit einem angemessenen Zeitaufwand nicht mehr möglich gewesen sei.

In der Folge brachte die Bf innerhalb verlängerter Frist am 1.12.2020 einen Vorlageantrag ein und begründete diesen ergänzend zu ihrem bisherigen Vorbringen damit, dass jede Rechnung einzeln verbucht worden sei. Lediglich die Umbuchungen seien in Summe vorgenommen worden. Hierzu sei eine detaillierte Excel-Liste vorgelegt worden, in der jede Eingangsrechnung einzeln aufscheine. Vom Unternehmen seien außerdem zu den von der Prüferin heraus gesuchten Ausgangsrechnungen die zugehörigen Eingangsrechnungen übermittelt worden. Die Rechnungen seien auch entgegen den Ausführungen der Prüferin nummeriert gewesen. Da die BMD-Software lediglich neun Stellen zulasse und die Rechnungsnummern teilweise darüber hinausgingen, seien nur die letzten drei Stellen erfasst worden. Im Zusammenhang mit dem Datum stellte dies aber eine durchgehende Nummerierung dar. Der Prüferin seien überdies immer alle Unterlagen zur Verfügung gestanden, jede ihrer Fragen sei beantwortet und ihre Anliegen ehest bald erledigt worden. Die Besteuerungsgrundlagen (Erlöse) seien schon von Beginn der Prüfung an korrekt gewesen. Für eine Schätzung in Form eines Sicherheitszuschlages von 20% bliebe daher kein Raum.

Das Finanzamt legte am 14.12.2020 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte in seiner Stellungnahme ua aus, dass der Vorlageantrag verspätet sei.

Am 10.1.2021 reichte das Finanzamt jedoch einen Fristverlängerungsantrag der Bf für die Einbringung eines Vorlageantrages bis 31.12.2020 nach.

Am 26.4.2023 erging der Umsatzsteuer-Jahresbescheid 2018, ebenfalls entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung. In der Begründung wird angeführt, dass der Bescheid vorläufig erlassen worden sei.

Mit Vorhalt vom 7.8.2024 forderte das BFG den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung vom Finanzamt an.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf ist die österreichische Zweigniederlassung einer GmbH mit Sitz in Deutschland. Geschäftszweig ist der Handel mit Hauseingangstüren. Es gibt kein Lager in Österreich, sondern die Ware wird auf Kommission bestellt. Die Zweigniederlassung besteht laut Unternehmensregistrauszug seit 15.5.2016.

Einen Teil der Waren bezieht die Bf aus Polen. In diesem Zusammenhang wurden die Eingangsrechnungen aus Polen vom Oktober 2018 in der Höhe von insgesamt € 68.321,28 zunächst nicht verbucht. Dies wurde im Zuge der Außenprüfung nachgeholt.

Der Jahresabschluss 2018 war zum Zeitpunkt der Prüfung noch nicht erstellt.

Während der Prüfung stellte sich außerdem heraus, dass 5 Eingangsrechnungen in Höhe von insgesamt € 8.979,97 nicht verbucht und 3 Eingangsrechnungen in Höhe von € 4.917,72 doppelt verbucht wurden. Auch dies wurde noch während der Betriebsprüfung korrigiert.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 19.11.2019 wurden die zu den von der Prüferin ausgewählten Ausgangsrechnungen die zugehörigen Eingangsrechnungen übermittelt. Außerdem wurde im Zuge dessen eine Excel-Tabelle mit einer Aufstellung der Eingangsrechnungen vorgelegt.

Nach Übermittlung der korrigierten Saldenlisten 2018 ergab sich ein Rohaufschlag von 45 % im Jahr 2018 (zuvor 21,48%). Im Jahr 2016 betrug der Aufschlag 34,54%, im Jahr 2017 60,62%.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

Die nachträglich richtige Verbuchung der Rechnungen vom Oktober 2018 sowie die weiteren Korrekturen der Buchhaltung ergeben sich aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung. Die Rechnungen wurden von der Bf im Zuge der Prüfung vorgelegt und in der Folge richtig verbucht.

Aus der Vorhaltsbeantwortung ist ersichtlich, dass zu den einzelnen Ausgangsrechnungen die jeweiligen dazugehörigen Eingangsrechnungen vorgelegt wurden.

Der Rohaufschlag von 45 % im Jahr 2018 geht aus der sich im Arbeitsproben befindlichen Berechnung aufgrund der korrigierten Saldenlisten hervor.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß § 253 BAO 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.

An die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tretende Bescheide sind zB Umsatzsteuerveranlagungsbescheide, die an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden treten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Bescheide betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für bestimmte Zeiträume in vollem Umfang anfechtbar. Solche Bescheide haben aber insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als sie durch Erlassung von diese Zeiträume umfassenden Umsatzsteuerjahresbescheiden außer Kraft gesetzt werden. Durch die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides scheiden Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen aus dem Rechtsbestand aus (zB VwGH 16.12.2009, 2009/15/0149).

Erfolgt die Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides – wie im vorliegenden Fall - während eines gegen den Festsetzungsbescheid anhängigen Beschwerdeverfahrens, so tritt der Jahresbescheid im Sinne des § 253 BAO an die Stelle des Festsetzungsbescheides.

Die Beschwerde vom 2.10.2020 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 12/2018 gilt daher auch als gegen den Umsatzsteuerbescheid 2018 vom 26.4.2023 gerichtet.

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

Nach § 184 Abs 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Gemäß § 184 Abs 3 BAO hat eine Schätzung außerdem zu erfolgen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Voraussetzung der Schätzungsbefugnis ist, dass die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen unmöglich ist. (vgl Jakom/Marschner, EStG¹⁷, § 4 Rz 50).

Der Ansatz eines Sicherheitszuschlages stellt eine (eigene) Schätzungsmethode dar (VwGH 30.11.1999, 94/14/0173).

Zum Sicherheitszuschlag hat der VwGH im Erkenntnis vom 2.10.2014, 2012/15/0123, Folgendes ausgeführt:

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis

führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung 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. Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss. Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zu Grunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen ist zu begründen.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages 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 Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten.

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid enthält keine nachvollziehbare Begründung des verhängten Sicherheitszuschlages, da nicht dargelegt wurde, inwieweit aus den Ergebnissen der Betriebsprüfung abgeleitet werden konnte, dass zum Ausgleich des Risikos von Unvollständigkeiten ein solcher Zuschlag anzusetzen sei.

Die belangte Behörde hat keinerlei Indizien dargetan, dass aufgrund der von der Betriebsprüfung festgestellten Mängel ein Risiko für Umsatzverkürzungen bestanden hätte. Die nicht verbuchten Eingangsrechnungen im Monat Oktober 2018 stellen kein solches Indiz dar. Die Nichterfassung sämtlicher Eingangsrechnungen in einem Monat spricht für ein Versehen, da dies bei jeder Überprüfung sofort auffallen würde. Die EDV-Programm- sowie

Personalumstellung im Unternehmen im Oktober 2018 ist eine plausible Erklärung dafür. Die Bf hat die Rechnungen auch von sich aus vorgelegt und ist dies nicht von dritter Seite - bspw durch eine Kontrollmitteilung - bekannt geworden. Eine Zuordnung der Eingangs- zu den Ausgangsrechnungen wurde von der Bf, entgegen dem Vorbringen des Finanzamtes, vorgenommen (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 18.11.2019).

In den ebenfalls geprüften Vorjahren 2015-2017 lagen keine weiteren Unregelmäßigkeiten vor. Der Körperschaftssteuerbescheid 2018 wurde erklärungskgemäß veranlagt.

Vom Finanzamt wurden demnach weder Nachweise erbracht noch Indizien dargetan, dass zu den nicht verbuchten Eingangsrechnungen nicht verbuchte Ausgangsrechnungen und somit Umsatzverkürzungen vorhanden seien. Nur in diesem Fall wäre ein Sicherheitszuschlag gerechtfertigt. Eine mögliche Umsatzverkürzung wurde von der Behörde nicht einmal behauptet. Eine Begründung zu Höhe des Sicherheitszuschlages fehlt ebenso.

Im Übrigen war der Jahresabschluss 2018 noch nicht erstellt und die festgestellten Mängel wurden von der Bf umgehend korrigiert bzw von ihr selbst aufgeklärt. Auch der schwankende Rohaufschlag war schließlich auf die falschen Verbuchungen zurückzuführen und konnte geklärt werden. Das selbe gilt für die Nummerierung der Rechnungen. Dass zu den Ausgangsrechnungen zuordenbare Eingangsrechnungen vorliegen, wurde bereits erwähnt.

Im vorliegenden Fall wurden demnach die Unvollständigkeiten der Buchführung im Rahmen der Betriebsprüfung erschöpfend aufgeklärt. Für die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in der Höhe von € 68.000,- (20% der Umsätze) besteht daher- ungeachtet der festgestellten Buchführungsmängel – jedenfalls kein Raum mehr (vgl auch VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123) und der Beschwerde ist stattzugeben.

Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer beträgt demnach im Jahr 2018 insgesamt € 685.841,51.

Ein vorläufiger Bescheid ist als solcher zu bezeichnen (VwGH 20.2.1992, 90/16/0170; 13.5.2004, 2001/16/0565). Die Bezeichnung als vorläufig ist Spruchbestandteil (zB VwGH 30.7.1992, 89/17/0072; 17.2.2000, 99/16/0090; 28.2.2012, 2010/15/0164).

Im Spruch des Umsatzsteuerbescheides 2018 vom 26.4.2023 ist die Vorläufigkeit nicht genannt. Lediglich in der Begründung wird dies angeführt. Da die Bezeichnung als vorläufig Spruchbestandteil sein muss, ist der gegenständliche Bescheid nicht vorläufig ergangen und muss somit auch nicht für endgültig erklärt werden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur gegenständlichen Rechtsfrage existiert umfangreiche und eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, auf die sich das gegenständliche Erkenntnis stützt. Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Linz, am 27. September 2024