



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder HR Dr. Astrid Binder, Mag. Walter Zapfl und Dr. Wolfgang Bartosch über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Binder & Co WP u STB GmbH, 8010 Graz, Neufeldweg 93, vom 28. August 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 31. März 2009 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 nach der am 16. April 2012 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw.), der neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Beleuchtung, T.) erzielt, fand eine die Jahre 2005 bis 2007 umfassende Außenprüfung statt.

Dabei wurde im Wesentlichen festgestellt, dass lückenhafte Rechnungsnummern bei den Ausgangsrechnungen vorhanden seien und es dafür keine Gutschriften oder Stornobuchungen

gebe. Genauer gesagt fehlen in den Jahren 2005, 2006 und 2007 jeweils insgesamt 6, 7 und 14 Ausgangsrechnungen.

Konkret wurden im Bericht vom 27. März 2009 gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

„Tz. 1 Allgemeines

Im Zuge der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung der Aufzeichnungen wurden von Seiten der BP Mängel der Vollständigkeit der Ausgangsrechnungen festgestellt (fehlende AR, deren Verbleib bisher nicht nachvollziehbar aufgeklärt werden konnte). Diese Feststellungen wurden auch durch eine Prüfung der Systemprüfung bestätigt (siehe auch Berichte der Systemprüfung vom 24.7.2008 und 25.2.2009).

Zusätzlich konnte festgestellt werden, dass drei dieser in den Aufzeichnungen fehlenden AR bar eingegangen sind, jedoch nicht erfasst wurden.

Tz. 2 Mängel Schätzung

Aufgrund der festgestellten materiellen und formellen Mängel (Tz.1) erfolgt eine Zuschätzung gem. § 184 BAO; zur Abdeckung eventuell weiterer Unsicherheiten wird ein Sicherheitszuschlag i.H.v.1% den bisher erklärten Umsätzen (mit 20%) und Gewinnen hinzugerechnet."

Im Vorfeld (24. Juli 2008) des Berichtes über die Außenprüfung wurde eine Stellungnahme der Großbetriebsprüfung, Systemprüfung im Wesentlichen mit nachstehendem Inhalt abgegeben:

Die Betriebsprüfung habe ergeben, dass angeblich lückenhafte Rechnungsnummern unter den Ausgangsrechnungen in den geprüften Buchhaltungsunterlagen des Bw. wären. Vorweg werde festgestellt, dass die lückenhaften Rechnungsnummern ausschließlich auf das Software Paket zurückzuführen seien. Im Archivdruck seien drei Rechnungsnummern nachdruckbar aufgefunden worden, welche tatsächlich nicht im Rechnungswesen verbucht worden seien. Es handle sich hierbei um Barrechnungen, die bei Lieferung dem Kunden ausgehändigt worden seien.

Weiters führte der Systemprüfer aus, dass der Buchführungspflichtige/Aufzeichnungspflichtige (=der Unternehmer) verantwortlich für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung/Aufzeichnungen sei. Falls er sich dazu der EDV bediene obliege es ihm im Rahmen dieser Verantwortlichkeit, in regelmäßigen Abständen zu überprüfen, ob das bestehende System anstehende Veränderungen im Unternehmen und in dessen Umfeld angemessen berücksichtigt. Werde diese Aufgabe nicht von ihm selbst wahrgenommen, sondern von anderen Personen oder Unternehmen durchgeführt, so müsse über organisatorische Maßnahmen des internen Kontrollsystems sichergestellt werden, dass Vorgänge, die zur Verletzung der Buchführungspflichten führen könnten, entdeckt und korrigiert werden.

Zu der Stellungnahme des Bw., dass ihm das Vorhandensein der Erzeugung von fehlenden Rechnungsnummern nicht bekannt gewesen sei, werde entgegnet, dass dieses „Fehlverhalten des Programmes“ bei laufender Kontrolle längst erkannt hätte werden müssen. Es sei nicht nachvollziehbar, warum ein solch gravierender Softwarefehler bis heute nicht geändert bzw. vor der abgabenbehördlichen Prüfung nicht erkannt worden sei.

Wenn der Bw. erkläre, dass Rechnungen derzeit nicht gelöscht werden können, so werde entgegnet:

„Der Abgabepflichtige hat bis zum Prüfungszeit nicht erkannt, dass

a) nicht verbuchte Rechnungen im System vorliegen

b) Rechnungslücken vorliegen.

Da der Unternehmer keine der „Fehler“ im System vor der Abgabenbehördlichen Prüfung bzw. Systemprüfung erkannt hat, kann nicht ausgeschlossen werden, dass noch weitere Ausgangsrechnungen bis zum heutigen Zeitpunkt „verloren gegangen“ sind.“

Die Konsequenzen im vorliegenden Fall seien.

„Seitens des Unternehmers kann keine originäre (zeitgerechte) Dokumentation vorgelegt werden, wann welche Softwareversion eingesetzt wurde (kann möglicherweise heute teilweise rekonstruiert werden) oder ob es im gesamten Prüfungszeitraum sonstige, ungewöhnliche Vorkommnisse gab. „Scheinbar“ ist der Abgabepflichtige erst bei der abgabenbehördlichen Prüfung auf den Umstand aufmerksam gemacht worden, dass Ausgangsrechnungen fehlen, wovon einige davon noch im System vorgefunden wurden. Dabei handelt es sich um solche Ausgangsrechnungen, welche bis zum Prüfungszeitpunkt noch nicht verbucht wurden. Da noch weitere Rechnungen fehlen, kann man nur darüber spekulieren, ob und wie viele Rechnungen fehlen. Der Abgabepflichtige hat sich mit dem Thema der ordnungsgemäßen Erfassung bzw. Verarbeitung von Belegen und Buchungsvorgängen nicht auseinander gesetzt. Ob ein Programmfehler zum Erfassungszeitpunkt vorlag, kann heute nicht mehr geklärt werden, da keine dementsprechende Dokumentation vorliegt. Es ist auch denk möglich, dass das Fehlen von Rechnungen mit Wissen und Billigung des Abgabepflichtigen in Kauf genommen wurde. Für solche Umstände hat der Gesetzgeber den § 184 BAO vorgesehen, da heute weder seitens des Abgabepflichtigen noch seitens der abgabenbehördlichen Prüfung die exakte Höhe der fehlenden Ausgangsrechnung nachgewiesen werden kann.“

Im Systemprüfungsbericht vom 28. August 2008 traf der Prüfer unter Punkt 7) die Feststellung, dass bei der Überprüfung der Ausgangsrechnungen festgestellt worden sei, dass Rechnungsnummern fehlen. Die Ausgangsrechnungen fehlen in der elektronischen Erfassung bzw. können sie auch auf Papier nicht vorgelegt werden. Dazu habe der Bw. erklärt, dass er diesen Umstand bereits kenne, aber dafür keine logische Erklärung habe und bei der

Softwarefirma nachfragen werde. In der Folge habe der Bw. nach Rücksprache mit der Softwarefirma erklärt, eventuelle Möglichkeiten wären ein Absturz des Computers oder des Systems bzw. ein Drücken der ESC Taste. Dazu werde bemerkt, dass diese Erklärungen sehr pauschal seien und wenig Glaubwürdigkeit besitzen, zumal es an einer zeitgerechten Dokumentation, warum die Nummern fehlten, fehle.

Die Chronologie der Datensätze zeige Folgendes:

„Bei der Überprüfung der Datensätze in der zur Verfügung gestellten Datenbank ist festzustellen, dass die Datensätze nicht ihrer Entstehung entsprechend vorliegen. Es wurden zB folgende Rechnungsnummern vorgefunden:

<i>RENR 10486</i>	<i>Datum 9.5.2005</i>
<i>RENR 10487</i>	<i>Datum 29.4.2005</i>
<i>RENR 10488</i>	<i>Datum 19.5.2005</i>
<i>RENR 10491</i>	<i>Datum 21.10.2005</i>
<i>RENR 10492</i>	<i>Datum 14.9.2005</i>
<i>RENR 10498</i>	<i>Datum 11.4.2006</i>
<i>RENR 10499</i>	<i>Datum 27.1.2006</i>

Aufgrund der oben angeführten Beispiele ist ersichtlich, dass die zur Verfügung gestellten Daten nicht korrekt sein können, da die Rechnungsnummer nach dem Schema „n+1“ vergeben wird. Der zur Verfügung gestellte Datenbestand muss verändert worden sein oder das Erstellungsdatum der Ausgangsrechnung wurde überschrieben.“

Der Systemprüfer kam in seinem Bericht zu der Schlussfolgerung, es sei heute nicht mehr möglich die genaue Ursache für das Fehlen der Ausgangsrechnungen zu klären, da der Abgabepflichtige keinerlei Aufzeichnungen darüber führe, warum die eine oder andere Rechnungsnummer fehle.

Von den Jahresnettoumsätzen eines jeden Jahres wurde in der Folge von der Betriebsprüfung die Anzahl der gesamten Ausgangsrechnungen dividiert, sodass sich ein durchschnittlicher Nettoumsatz pro Ausgangsrechnung ergeben hat. Dieser beläuft sich je nach Kalenderjahr im Tätigkeitsbereich T. auf 729,99 Euro (2005) 768,27 Euro (2006) und 830,02 Euro (2007), im Tätigkeitsbereich Beleuchtung auf 842,77 Euro (2005), 924,79 Euro (2006) und 787,46 Euro (2007). Diese durchschnittlichen Ausgangsrechnungen wurden mit der Anzahl der fehlenden Rechnungsnummern multipliziert. Das sind im Tätigkeitsbereich T. jeweils 5 im Jahr 2005, 3

im Jahr 2006 und 2 im Jahr 2007 bzw. im Tätigkeitsbereich Beleuchtung eine Rechnung im Jahr 2005, 4 im Jahr 2006 und 12 im Jahr 2007. Im Jahr 2005 wurden die im Archiv angefundnen und nicht verbuchten Barrechnungen Nr. 567, 596 und 620 den Tätigkeitsbereich T. betreffend in Höhe von 358 Euro, 167,04 Euro und 91,7 Euro hinzugerechnet.

Ziffernmäßig ergibt das folgende Darstellung der Zuschätzung und des Sicherheitszuschlages im nachfolgenden Bericht über die Außenprüfung vom 27. März 2009:

	2005	2006	2007
Umsätze A Bw.	40.149,46	39.949,97	43.990,84
+Bp	4.266,69	2.304,81	1.660,03
	44.416,15	42.254,78	45.650,87
Licht (Bw.)	13.484,33	14.796,68	65.359,31
+Bp	842,77	3.699,17	9.449,52
	14.327,10	18.495,85	74.808,83
gesamt lt. Bp	58.743,25	60.750,63	120.459,70
bisher	53.633,80	50.014,40	109.350,15
Differenz	5.109,45	10.736,23	11.109,55
+SZ (1% v. Umsatz bisher)	536,34	500,14	1.093,50
gesamt	5.645,79	11.236,37	12.203,05

Das Finanzamt folgte in den in der Folge erlassenen Bescheiden für die Streitjahre den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Dagegen wandte sich der Bw. mit dem Rechtsmittel der Berufung und führte darin aus, dass der Bw. seinen Gewinn nach § 4 (3) EStG 1988 ermittle. Er erstelle selbst monatlich die Buchhaltung und verwende das Finanzbuchhaltungs-Programm Everest Professional Version 8 (www.everest.de). Außerdem verweise er auf seine in der Beilage der Berufung angeschlossene Erklärung vom 11. Jänner 2009.

Darin versuchte der Bw. die Tatsache, der „lückenhaften Rechnungsnummer“ zu erklären. Bis zum Zeitpunkt der Systemprüfung sei ihm die Ursache für die Entstehung bzw. das Vorhandensein der Erzeugung von fehlenden Rechnungsnummern nicht bekannt gewesen. Erst jetzt sei es nach Rücksprache mit der Softwarefirma Everest möglich, dazu eine Erklärung abzugeben. Als Schlussfolgerung gab der Bw. in dieser Erklärung an, dass die Umwandlung

von Angeboten in Auftragsbestätigungen, Lieferscheine und dann in Rechnungen mehrfach ein Grund für den Verbrauch von Rechnungsnummern sei. Sei jedoch die Rechnung einmal als Datensatz angelegt und/oder ausgedruckt worden, befinde sich jegliche verwendete Rechnung auch zum Nachdruck im Archiv und damit sei ein vollkommenes Löschen unmöglich. Dort könne die Rechnung nicht mehr entfernt werden, auch dann nicht, wenn die Rechnung aus der Datenbank gelöscht worden sei. Man könne die vorhandenen Rechnungen aus dem Archiv jederzeit ausdrucken. Was nicht im Archivdruck sei, könne auch nicht existieren. Daraus folge, die lückenhafte Rechnungsnummer sei ausschließlich aus unbeabsichtigten Bedienungsschritten der Anwendungs-/Buchhaltungssoftware entstanden. Dies sei auch von der Herstellerfirma bestätigt worden. Es liege jedenfalls unter Berücksichtigung obiger Argumente eine ordnungsgemäße Buchführung vor.

Nochmals werde festgestellt, dass die fehlenden Rechnungsnummern ausschließlich, wie durch den Softwarehersteller bestätigt, durch einen Programmfehler entstanden seien. „Rechnungen (ob storniert oder gelöscht), die nicht im Archivdruck vorhanden sind, sind nicht vollständig erfasst worden und enthalten keine Positionen, sodass eine Verwendung dieser Rechnungen unsinnig wäre.“

Es werde vom Betriebsleiter auch bestätigt, so der steuerliche Vertreter weiter, dass bei Abbruch des Fakturierungsprogramms eine „Null-Rechnung“ entstehe, die bei der Rechnungsnummer eine Nummer verbrauche und folglich nicht im Archiv mangels Abschlusses vorhanden sein könne.

Zu den fehlenden Barrechnungen werde bemerkt, dass eine Rechnung (Nettobetrag 358 Euro) aufgeklärt werden konnte. Schlussendlich seien nur zwei Rechnungen, mit einem Nettobetrag von rund 259 Euro verblieben. Diese rechtfertigten keinesfalls eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen und eine Verhängung eines Sicherheitszuschlages.

Abschließend bemerkte der Bw. nochmals, dass sich aufgrund der erbrachten Nachweise ergebe, dass die Systemlogik der EDV alte tatsächlich ausgestellte Rechnungen (im Archiv) speichere, sodass davon auszugehen sei, dass es keine weiteren gebe.

Gegen die in der Folge ergangene Berufungsvorentscheidung richtete sich der Bw. mit dem Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin nahm der steuerliche Vertreter zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wie folgt Stellung:

Hätte der Klient gewusst, dass Positionen eingegeben werden müssen, um Rechnungen zu stornieren, hätte er dies gemacht und die Rechnungsstorno wären auch im Archiv vorhanden gewesen. Hätte unser Klient wirklich einen Datensatz nachträglich gelöscht, dann wäre auch

die interne Nummer nicht mehr vorhanden gewesen. Dies liege im gegebenen Fall nicht vor. Zusammenfassend sei der Eingabefehler sehr wohl einfach nachvollziehbar.

Nochmals werde darauf hingewiesen, dass dem Bw. das Problem mit den Rechnungsnummern-Lücken nicht bewusst gewesen wäre. Die Thematik sei erst im Zuge der Außenprüfung entstanden. Der einzige Grund für die fehlenden Rechnungsnummern liege an der Bedienung der Software.

Auch seien nur zwei Rechnungen irrtümlich nicht verbucht worden (von insgesamt 150 Rechnungen). Dieser Sachverhalt sei bereits im Zuge der Außenprüfung mit der Außenprüferin geklärt und für richtig befunden worden.

Nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung vom 22. Jänner 2010 habe Everest ein Programmupdate ausgesendet, womit gerade dieser Bedienfehler in der Software behoben wurde. Damit könne der eindeutige Nachweis erbracht werden, dass erst dieser Anlassfall den Software-Programmierer auf diesen Programmfehler aufmerksam gemacht habe.

In der am 16. April 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wies der Systemprüfer in seinen Ausführungen nochmals darauf hin, dass sobald vom Rechnungsprogramm eine Rechnungsnummer vergeben werde eine Fortschreibung im System erfolge und ein buchungspflichtiger Geschäftsvorfall vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 131 (3) BAO können zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden.

Das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit 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 Grundsätzen erfolgt (VwGH 7.8.2001, [96/14/0118](#)).

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung schreiben auch kein bestimmtes Buchführungssystem vor, sondern lassen jedes System zu, das den Anforderungen, die durch die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung geprägt werden, entspricht. Ganz

allgemein sind ordnungsgemäße computergestützte Buchführungssysteme solche, die unter Einbeziehung aller (maschinelles, elektronisches) Verfahren eine vollständige, richtige, zeitgerechte, geordnete, sowie für einen sachverständigen Dritten nachvollziehbare Buchführung ergeben, die also die Überprüfung der „Eintragungen“ an Hand der entsprechenden Unterlagen möglich machen und in der Sache innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Lage des Unternehmens vermitteln und bei der sich die einzelnen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (Stoll, BAO-Kommentar, Seite 1470).

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 zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

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 oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Schätzungsberechtigung setzt kein Verschulden der Partei z.B. am Fehlen von Aufzeichnungen voraus. Es ist belanglos, aus welchem Grund Aufzeichnungsmängel aufgetreten sind (Ritz, BAO³, § 184, Tz 6).

Vorliegendenfalls steht fest, dass die Ausgangsfakturen grundsätzlich fortlaufend nummeriert wurden. Es ist unbestritten, dass einzelne Rechnungsnummern in der Beleg-Sammlung und auf den Erlöskonten fehlen. Seitens des Bw. wurde keine Dokumentation vorgelegt, die ersichtlich macht, was ihn bewogen hat, diesen grundsätzlich buchungspflichtigen Geschäftsvorfall abzurechnen. Wie das Finanzamt dazu zurecht ausführt, lässt eine derartige Vorgangsweise eine Kontrolle der Vollständigkeit nicht zu. Eine vollständige Erfassung aller Geschäftsvorfälle ist folglich nicht gewährleistet. Die vorliegenden formellen Mängel sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen und rechtfertigen grundsätzlich eine Schätzung.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht nach ständiger Rechtsprechung die Wahl der angewendeten Schätzungsmethode der Abgabenbehörde frei.

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 184, Tz 3).

Das Finanzamt hat sich für die Anwendung eines Sicherheitszuschlages entschieden, der sich an den Umsätzen orientiert.

Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es, 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 nahe kommt (VwGH 7.7.2011, [2009/15/0223](#)).

Auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist aufgrund der aufgezeigten Mängel die Anwendung eines Sicherheitszuschlages am zielführendsten um diesem Postulat gerecht zu werden. Durch Ansatz eines Sicherheitszuschlages von nur 1% hat das Finanzamt auch allen diesbezüglichen Einwänden des Bw. Rechnung getragen.

Von einer erfolgten Einnahmenverkürzung, die eine zusätzliche Teilschätzung rechtfertigen würde, kann aufgrund der getroffenen Feststellungen und der Ausführungen des Bw. nicht ausgegangen werden, weshalb der Berufung in diesem Punkt Folge zu geben war.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde auch die Verbuchung der Rechnung 567 in Höhe von 358 Euro nachgewiesen, weshalb eine Hinzurechnung zu unterbleiben hat.

Die Besteuerungsgrundlagen ändern sich wie folgt:

Steuerbarer Umsatz

	2005	2006	2007
Vor Bp.	56.591,27	52.756,83	113.652,49
SZ 1%	536,34	500,14	1.093,50
Re 596	167,04		
Re 620	91,70		
Summe	57.386,35	53.256,97	114.745,99

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

	2005	2006	2007
Vor Bp	- 7.866,05	- 5.014,18	1.074,04
Bp.Tz.3	1.199,00	1.199,00	782,00
SZ 1%	536,34	500,14	1.093,50
Re 596	167,04		
Re 620	91,70		
Summe	- 5.871,97	- 3.315,04	2.949,54

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Graz, am 16. April 2012