



GZ. RV/1689-W/12,
miterledigt RV/1690-W/12,
RV/1691-W/12, RV/1692-
W/12, RV/1693-W/12,

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Susanne Osinger, Mag. Natascha Kummer und Reinhold Haring, im Beisein der Schriftführerin Verena Rainer LL.B. (WU), über die Berufungen des X, vertreten durch Y, vom 3. Februar 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z vom 18. Jänner 2011 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2006 bis 2008 nach der am 18. September 2013 am Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 vom 18. Jänner 2011, sowie die Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 vom 18. Jänner 2012 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt ein Elektroinstallationsunternehmen und erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Für die Jahre 2006 bis 2008 erklärte der Bw. Umsätze und Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Dieser wurden erklärungskgemäß veranlagt und diesbezüglich Umsatzsteuerbescheide und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 erlassen.

Im Jahr 2010 wurde im Unternehmen des Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO durchgeführt.

Laut Betriebsprüfungsbericht wurden folgende in gegenständlichen Verfahren noch strittige Feststellungen getroffen:

Tz 1. Es wurden folgende verdeckte Kassenfehlbeträge festgestellt, welche aus Eingangsrechnungen von ungarischen Elektrikern resultieren. Die Beträge seien nicht zum Rechnungsdatum als Kassenausgang verbucht worden, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt. Auf den Belegen ist der Vermerk "Bezahlt" in ungarischer Sprache "fizetve" geschrieben.

Folgende Vorgänge sind strittig:

Datum der Rechnung	Eintragung ins Kassabuch	Kassenfehlbetrag
15.9.2006	18.9.2006	-1.731,84
22.9.2006	25.9.2006	-2.675,43
28.11.2006	1. bzw. 2.12.2006	-4.009,96
25.5.2007	29.5.2007	-129,06
5.10.2007	6.10.2007	-404,77
12.3.2008	14.3.2008	-548,96
5.9.2008	6.9.2008	-999,53

Der steuerliche Vertreter hat argumentiert, dass es genüge, wenn am Tag des tatsächlichen Zahlungsausganges die Eintragung im Kassabuch erfolge und der Empfänger nicht verpflichtet sei an diesem Tag eine eigenen Empfangsquittung über den Erhalt des Betrages auszustellen.

Tz 2: Fehlende Grundaufzeichnungen: Für den 4.5.2007, den 19.9.2007 und den 21.1.2008 fehlt aus den Quittungsbloks je ein kompletter Beleg samt Durchschriften, sodass nicht nachvollziehbar sei, ob diese Quittungen für eine Bareinnahme verwendet oder storniert bzw. verschrieben worden seien.

Tz 3: Aufgrund der Feststellungen in Tz 1 und Tz 2 wurde ein Sicherheitszuschlag im Wege einer griffweisen Schätzung von 2% der Erlöse (2006: € 15.000,-; 2007: € 23.000,- und 2008: € 19.000,-) bei der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und den Umsätzen hinzugerechnet.

Am 18. Jänner 2011 wurden aufgrund der Feststellungen in der Betriebsprüfung die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und neue Sachbescheide erlassen bzw. für das Jahr 2008 Erstbescheide erlassen.

Im Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 18. Jänner 2011 wurde die Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 aus 2007 mit 16,31% (Hälftesteuersatz) von € 20.165,09 mit € 3.288,93 berücksichtigt.

Der Bw. erhob Berufung gegen die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 und führte aus, dass die Vorgangsweise, dass bei den in Tz 1 angeführten Belegen der Kassenausgang erst am Tag der tatsächlichen Zahlung im Kassenbuch erfasst worden sei nach Ansicht des Bw. den Vorschriften der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung entspreche und der Prüfer die Zahlung willkürlich dem Rechnungsdatum zugeordnet habe, obwohl zu diesem Zeitpunkt nicht ausreichend Barmittel zur Verfügung gestanden seien. Die Kassenbelege seien chronologisch abgelegt und fortlaufend nummeriert. Der Empfang des Geldes sei durch den Vermerk "fizetve" (bezahlt) auf dem Rechnungsbeleg bestätigt.

Zu den fehlenden Belegen im Kassablock führte der Bw. aus, dass im Jahr 2007 zwei Belege von 530 und 2008 ein Beleg von 500 fehle und nicht mehr feststellbar sei, wer diesen entfernt habe, es sei anzunehmen, dass eine Mitarbeiterin im Verkauf diesen nach einem Schreibfehler entfernt und neu ausgestellt habe, es habe jedoch keine Einnahmenverkürzung stattgefunden.

Die vorgenommene griffweise Zuschätzung im Zusammenhang mit den Feststellungen sei absolut unverhältnismäßig und unbegründet. Auch die Ableitung des Schätzungsergebnisses und Begründung der Höhe des Sicherheitszuschlages fehle nach Ansicht des Bw. im Prüfungsbericht.

Am 18. Jänner 2012 erließ das Finanzamt abändernde Berufungsvorentscheidungen betreffend die Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 und führte zu deren Begründung aus, dass gemäß § 184 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen habe, wenn Bücher oder Aufzeichnungen solche Mängel haben, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit derselben in Zweifel zu ziehen. Bereits formelle Buchführungsmängel begründen eine Schätzungsbefugnis der Behörde.

Der Buchführung des Bw. werden verdeckte Kassenfehlbeträge und fehlende Grundaufzeichnungen als Mängel angelastet, sodass nach Ansicht des Finanzamtes die

Befugnis zur Schätzung gegeben sei, da objektiv die Unmöglichkeit bestehe die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln.

Die festgestellten Mängel sind solche der Kassaführung, jedoch stellen sie keine derart schwerwiegenden Mängel der Buchführung dar, welche einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 2% des Jahresumsatzes rechtfertigen. Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung wurde eine Umsatzerhöhung im Umfang der festgestellten Kassafehlbeträge vorgenommen (2006:€ 8.417,23, 2007:€ 533,83 und 2008:€ 1.548,49).

Der Bw. stellte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat.

Bekämpft werde die nach Ansicht des Bw. unrechtmäßige Feststellung von Kassenfehlbeträgen für die Jahre 2006 bis 2008.

In einem ergänzenden Schreiben zum Vorlageantrag beantragte der Bw. die Korrektur des offenbar irrtümlich mit € 20.165,09 statt mit € 3.333,29 (Betrag laut BVE 2007 vom 18.1.2012) angesetzten Nachversteuerungsbetrages gemäß § 11a EStG im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008.

In der am 18. September 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von den Parteien außer Streit gestellt, dass im Jahr 2007 zwei und im Jahr 2008 ein gesamter Beleg von jeweils circa fünfhundert Belegen aus dem Quittungsblock fehlen.

Der Bw. erklärte, dass er dem Betriebsprüfer gegenüber nicht bestätigt habe, dass bei den Vorgängen betreffend die ungarischen Elektriker das Rechnungsdatum dem Barauszahlungsdatum entsprochen habe. Die ungarischen Subunternehmer hätten jeweils angerufen, ob sie mit den Rechnungen vorbeigekommen könnten. Bei ihrem Erscheinen sei der Rechnungsbetrag bar bezahlt worden, sofern genügend Geld in der Kassa gewesen sei, andernfalls seien diese am nächsten Werktag wieder erschienen und man habe bis dahin Geld bei der Bank behoben und dann die Barzahlung getätigt.

Der Bw. gab an, dass er nicht sagen könne, wann der Bezahlvermerk auf den Rechnungen geschrieben wurde, mit den Vorgängen sei seine Lebensgefährtin befasst gewesen. Diese habe auch den Kassenbericht geführt und die Einnahmen und Ausgaben eingetragen. Er habe nicht gewußt, dass ein eigener Vermerk über das Zahlungsdatum auf der Rechnung von Bedeutung sein könne.

Der Betriebsprüfer ergänzte, dass in einem Fall sogar sieben Tage zwischen Rechnungsdatum und Eintragung im Kassenbuch lägen.

Der Betriebsprüfer erklärte, dass im Jahr 2008 in elf von dreizehn Fällen das Rechnungsdatum ident mit dem Kassenauszahlungsdatum gewesen sei. In den übrigen zwei Fällen hätten sich die Kassenfehlbeträge ergeben.

Der Betriebsprüfer erklärte, er habe keine Veranlassung gesehen, im Amtshilfeweg die ungarischen Subunternehmer zu befragen; der Bw. hätte seinerseits Unterlagen zum Nachweis vorlegen können.

Der steuerliche Vertreter des Bw. legte Bildschirmausdrucke der Kassenkonten und des Bankkontos vor, aus denen ersichtlich sei, dass am Tag der Kassenbucheintragung der Barauszahlungen Bankabhebungen im erforderlichen Ausmaß getätigt worden seien.

Die Vertreterin des Finanzamtes erklärte, dass nicht verständlich sei, warum der Bw. nicht spätestens im Berufungsverfahren diese Ausdrucke vorgelegt habe.

Der Bw. erklärte, dass die ungarischen Subunternehmer nicht mit eigenem Material, aber mit eigenem Werkzeug auf seinen Baustellen nach seinen Anweisungen jeweils mit anderen Mitarbeitern seines Unternehmens arbeiten.

Die ungarischen Subunternehmer hätten ungarische Gewerbeberechtigungen und eigene UID-Nummern gehabt.

Der steuerliche Vertreter erklärt, er habe Bestätigungen der ungarischen Subunternehmer dem Finanzamt vorgelegt. Der Betriebsprüfer erklärt, dass während der Prüfung ihm keine derartigen Unterlagen vorgelegt worden seien.

Der steuerliche Vertreter legte Kopien von Bestätigungen der ungarischen Subunternehmer vor, welche ausführen: "Im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung bei der Firma G. bestätige ich, dass ich die Rechnungen für meine Leistungen an die Firma G. im ungarischen Büro erstellt habe und einige Tage später (bei meinem nächsten Besuch in Illmitz) diese Rechnungen von der Firma G. in bar bezahlt wurden."

Ebenso wurde eine Bestätigungen betreffend die Kopie einer FAXbestätigung vom 15. April 2011 an Frau Mag. NS vorgelegt.

Seitens des Finanzamtes wurde erklärt, dass diese Bestätigungen sich nicht im Akt befunden hätten.

Nach kurzer Durchsicht erklärt der Betriebsprüfer, dass sich bezüglich der drei festgestellten Kassabeträge im Jahr 2006 durch die Bankabhebungen die Kassafehlbeträge erklären lassen bzw. nicht mehr vorhanden seien.

Es wurde erwogen:

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist gemäß § 115 Abs. 2 BAO Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer rechtlichen Interessen zu geben.

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

Nach § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderstellung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es vor Erlassung dieses Bescheides sich befunden hat.

Die Bescheidaufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz (Kassation) liegt im Ermessen (§ 20 BAO). Zweck der Kassationsmöglichkeit ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens (*Ritz*, BAO-Kommentar, § 289, TZ 5).

Zur Ermessensübung hinsichtlich der Aufhebung wird darauf hingewiesen, dass es die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweistufiges Verfahren unterlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines hinreichenden Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde.

Entsprechend der amtswegigen Ermittlungspflicht im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO ist es primär Aufgabe des Finanzamtes, durch eine entsprechende Gestaltung des Ermittlungsverfahrens möglichst einwandfreie und nachvollziehbare Entscheidungsgrundlagen zu ermitteln (VwGH 14.12.1998, 94/17/0101). Es ist nicht die Aufgabe der Berufungsbehörde anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln.

Da erstmals in der mündlichen Berufungsverhandlung eine Erklärung für die Diskrepanzen zwischen den Auszahlungstagen und den auf den Rechnungen angegebenen Rechnungslegungsdaten gegeben wurde, war dem Prüfer bei der Außenprüfung eine Kontrolle dieser Angaben nicht möglich.

Auch die schriftlichen Angaben der ungarischen Rechnungsleger waren dem Prüfer nicht bekannt.

Verschiedene Unterlagen wurden erst im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegt.

Nach dem letzten Vorbringen des Bw. sollen die ungarischen Rechnungsleger in seinem Büro angerufen haben, ob sie mit der Rechnung kommen dürfen. Wenn dies bejaht wurde, sollen die Rechnungsleger gekommen und die Rechnung beim Bw. gelassen haben, unabhängig davon, ob sie gleich das Geld bekamen oder erst einen oder mehrere Tage später. Wann der Vermerk „bezahlt“ in ungarischer Sprache auf den Rechnungen angebracht wurde, kann der Bw. nicht sagen. Eine spätere Auszahlung sei deswegen erfolgt, wenn am Rechnungsausstellungstag nicht genug Geld in der Kasse gewesen sei.

Der Sachverhalt, so wie ihn der Bw. schildert, kann sich in dieser Form zugetragen haben. Dann wären keine Kassenmängel gegeben und bestünden die Mängel der Aufzeichnungen lediglich im Fehlen von insgesamt drei Quittungsdurchschriften in drei Jahren.

Es ist aber genauso möglich, dass die ungarischen Rechnungsleger mit der Rechnung gekommen sind und am selben Tag ihr Geld bekommen haben, sodass die Kassabuchführung – wie der Außenprüfer annimmt – unrichtig ist.

Bei der Beurteilung der Glaubwürdigkeit des Bw. ist zu berücksichtigen, dass es zur Frage, ob der Bw. bei der Betriebsbesichtigung angegeben hat, der Tag der Rechnungsausstellung sei immer Tag der Zahlung, divergierende Darstellungen des Bw. und des Außenprüfers gibt, wobei aktenvermerksmäßig die Bejahung der Frage festgehalten wurde. Ferner wurden erst im Lauf des Verfahrens verschiedene Erklärungen abgegeben und Unterlagen vorgelegt.

Schließlich wurde im Berufszeitraum vom Bw. offenkundig das Ausländerbeschäftigungsgesetz verletzt und ist dieser seinen steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Verpflichtungen als Arbeitgeber nicht nachgekommen, da nach dem Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung viel dafür spricht, dass die ungarischen Elektriker in das Unternehmen des Bw. im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG eingegliedert und dem Bw. weisungsgebunden waren. In Bezug auf Ungarn bestand im Berufszeitraum noch keine Arbeitnehmerfreizügigkeit, daher wurde offenkundig versucht, die Arbeitsverhältnisse als Werkvertragsverhältnisse darzustellen. Auch dies ist bei der Glaubwürdigkeit des Bw. zu berücksichtigen.

Daher sind die Angaben des Bw. zu überprüfen.

Im weiteren Verfahren wird das Finanzamt zunächst die behaupteten Zusammenhänge zwischen den Kassaständen und den Auszahlungen zu prüfen haben.

In weiterer Folge wird die Lebensgefährtin des Bw. zeugenschaftlich zu den Vorgängen vom Finanzamt zu vernehmen sein.

Schließlich werden die ungarischen Behörden im Wege der EU-Amtshilfe um die Einvernahme der für den Bw. tätig gewesenen Elektriker und um Nachprüfung deren Angaben – etwa wann die Einnahmen in deren Rechnungswesen Niederschlag gefunden haben – zu ersuchen sein.

Erst wenn feststeht, ob es in den Jahren 2006 bis 2008 tatsächlich zu Kassenfehlbeträgen gekommen ist, kann gesagt werden, ob und in welcher Form diesem Umstand steuerlich durch Zuschätzungen oder Verhängung von Sicherheitszuschlägen Rechnung zu tragen ist.

Im Hinblick auf den Umfang der noch vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben. Darüber hinaus hat das Finanzamt damit Gelegenheit auf die vom Bw. in der Berufungsverhandlung vorgelegten Unterlagen einzugehen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz wird nach Vornahme der ergänzenden Ermittlungen und Überprüfung der vom Bw. erst in der Verhandlung vorgelegten Unterlagen eine abschließende Beurteilung der Vorgänge betreffend die Barauszahlungen an die ungarischen Elektriker ihrer Entscheidung zugrunde legen können.

Da die noch durchzuführenden Ermittlungen anders lautende Bescheide nach sich ziehen könnten, waren die angefochten Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben und spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 19. September 2013