



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Inhaberin Inhaberin, vom 30. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 9. Juli 2009 betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2005, 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. war im Prüfungszeitraum 2005 bis 2007 im Gastgewerbe, in Form einer „Offenen (Erwerbs-)Gesellschaft“ (OG), tätig. Es wurde in Wien das Lokal R. betrieben.

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2011 an das Handelsgericht Wien, Firmenbuch, wurde die Eintragung der Umwandlung der OG in eine Einzelfirma beantragt.

Die Eintragung der Einzelunternehmung erfolgte im Firmenbuch am 11. Jänner 2012, FirmenbuchNr. FN. Als Inhaberin wurde M.A. eingetragen. Das Vermögen der OG wurde gemäß § 142 UGB übernommen. Die Firma der OG wurde gelöscht.

Die Ermittlung der Jahresergebnisse der Personengesellschaft erfolgte auf Basis einer Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung.

Die Verteilung der Einkünfte wurde unter den Gesellschaftern wie folgt durchgeführt:

- für das Jahr 2005:

jeweils 33,33334% Anteile bei Gesellschafter1, Gesellschafter2 und Gesellschafter3.

- für das Jahr 2006: 34,58% Anteile bei Gesellschafter1 , 23,89% Gesellschafter2, 23,89% bei Gesellschafter3 und 17,64% bei Gesellschafter4.
- für das Jahr 2007: 40% der Anteile bei Gesellschafter4 und 60% bei Gesellschafterin.

Im Jahr 2009 fand bei der Bw. eine Außenprüfung (AP) hinsichtlich Umsatzsteuer und Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 2005 bis 2007 statt.

Im Bericht über die AP vom 8.7.2009 (siehe insbesondere nachstehend angeführte Textziffern – Tz.) wurde ausgeführt, dass im Prüfungszeitraum die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung iSd §§ 131 und 132 BAO nicht gegeben gewesen sei. Es seien Ausgangsrechnungen ungeordnet in Säcken vorgelegen. Unterlagen zur Tageslosung sowie ein Wareneingangsbuch hätten gefehlt. Durch das Fehlen aufbewahrungspflichtiger Grundbelege sei eine Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde iSd § 184 BAO begründet worden.

Tz. 3 - Die Gegenüberstellung der verbuchten, bei den Getränkefirmen S. und B. getätigten, Wareneinkäufe mit den tatsächlichen Lieferungsdaten dieser Lieferanten hätten für die Jahre 2005 bis 2007 Differenzen von bis zu 28% Verkürzung des Wareneinsatzes ergeben. Die AP sei daher in der Folge im Schätzungswege von einer Verkürzung der gesamten Wareneinsätze (Speisen und Getränke) ausgegangen. Die Zuschätzung auf den Wareneinsatz erfolgte für 2005 und 2006 iHv 15% des verbuchten Wareneinsatzes. Aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Lage erfolgte die Zuschätzung im Jahr 2007 nur iHv 10%.

Für die Ermittlung der Hinzurechnung zu den Umsätzen zum ermäßigten Steuersatz von 10% (Speisen) sei jeweils der auf Basis der Daten der Bw. ermittelte Rohaufschlagskoeffizient (RAK) angewendet worden.

Tz. 4 - Es sei zudem festgestellt worden, dass sich der auf Basis der Einnahmen-/Ausgabenrechnung ermittelte Durchschnitts-RAK für Getränke in keiner Weise mit den pro Getränkesparte (Bier, Spirituosen, Alkoholfreie Getränke) bei Gegenüberstellung der Einkaufspreise zu den Verkaufspreisen laut Getränkekarte ermittelten RAK decke. Der, für die Ermittlung der Umsätze zum Normalsteuersatz 20%, durchgeführten Kalkulation seien daher die tatsächlich pro Getränkegruppe ermittelten RAK zu Grunde gelegt worden.

Tz. 5 - Die im Jahr 2007 für private Mietzahlungen in Abzug gebrachten Beträge iHv insgesamt Euro 1.188,30 seien bei der Einkünfteermittlung hinzuzurechnen. Die mit den Mietzahlungen in Zusammenhang stehenden Vorsteuern iHv Euro 198,05 seien nicht abzugsfähig.

Tz. 6 – Tatsächlich entrichtete Umsatzsteuerbeträge stellten in den Jahren 2006 und 2007 keine Betriebsausgaben dar.

Tz. 7 - Die für das Jahr 2006 erklärten Umsätze seien zudem zu berichtigen. Offensichtlich seien die Beträge aus der vorliegenden Einnahmen-/Ausgabenrechnung nicht richtig in die Umsatzsteuererklärung übernommen worden.

Die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer der geprüften Jahre wurden unter Berücksichtigung der Zuschätzungen neu ermittelt.

Bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden u.a. der zugeschätzte Wareneinsatz sowie die Umsatzzuschätzungen entsprechend berücksichtigt.

Im Zuge der Schlussbesprechung zur AP wurden die Prüfungsfeststellungen im Detail mit dem damaligen Vertreter der Bw., Herrn Gesellschafter⁴, besprochen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ entsprechend den Feststellungen der AP nach Wiederaufnahme der Verfahren **geänderte Bescheide** zur Umsatzsteuer für die Jahre 2005 – 2007 sowie zur Einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für die Jahre 2005 – 2007. Die Bescheide ergingen mit Datum 9. Juli 2009.

Mit Schreiben vom 30. Juli 2009 wurde gegen die Bescheide zur Wiederaufnahme der Verfahren und die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2005 bis 2007 sowie die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2007 rechtzeitig das **Rechtsmittel der Berufung** erhoben.

Es wurde darin ausgeführt, dass bei Vorliegen der im Zuge der AP festgestellten Buchführungsmängel die Schätzungsverpflichtung wohl bejaht werden müsse. Es sei jedoch oberstes Ziel jeder Schätzung den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, weshalb eine Schätzung niemals den Charakter einer Strafbesteuerung annehmen dürfe. Im konkreten Fall sei eine „Zuschätzung“ nicht gerechtfertigt, wenn im Bericht der AP festgehalten werde, dass es Differenzen zwischen erklärtem Wareneinkauf und den von der Brauerei bekanntgegebenen Verkaufszahlen gegeben habe. Es hätten die tatsächlichen Differenzen berücksichtigt werden müssen. Es werde daher um Bekanntgabe der konkreten Zahlen ersucht.

Auch wenn sich die AP im Rahmen ihrer Wahlfreiheit für die kalkulatorische Schätzung entschieden habe, seien bei dieser Methode nicht nur die allgemein branchentypischen Verhältnisse zu berücksichtigen, sondern es sei auf die Besonderheiten des Betriebes einzugehen. Das bedeute, dass eine Erfolgsverteilung nicht zwingend nach den Eigentumsverhältnissen, sondern nach den tatsächlichen Möglichkeiten über zusätzliche Einnahmen zu verfügen, zu erfolgen habe. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens sei es wohl undenkbar, dass von der AP unterstellte bare Mehreinnahmen in dieser Größenordnung mit rund einem Drittel dem Hauptgesellschafter (=angestellter Arzt) zugerechnet werden, der nur fallweise im Gasthaus anzutreffen sei.

Zur Kalkulation werde angemerkt, dass nur von einem Missverhältnis des RAK laut Einnahmen-/Ausgabenrechnung zu den durch Gegenüberstellung der Einkaufspreise laut Eingangsrechnungen und den Verkaufspreisen laut Karte die Rede sei. Angaben über wesentliche Einflußfaktoren wie Eigenverbrauch, Personalgetränke, Schwund seien dem Bericht über die AP nicht zu entnehmen.

Es werde weiters um nähere Erläuterung zur Feststellung in Tz. 7 – Berichtigung von „unrichtigen“ Beträgen iHv Euro 40.817,40 ersucht.

Zur Frage der Schätzungsgrundlage führte der Prüfer in seiner **Stellungnahme zur Berufung** vom 14. August 2009 aus, dass weder die fehlenden Grundaufzeichnungen bis zum Abschluss der Prüfung vorgelegt worden seien, noch ein aktueller Ausdruck der Tageslosungen möglich gewesen sei.

Zur Frage der Kalkulation gab der Prüfer unter Angabe der konkreten Daten zu den Wareneinkäufen an, dass bei Anwendung dieser Differenzen, die zwischen 18 und 28% lagen, als Schätzungsgrundlage, die sich ergebenden Zurechnungen zu einem noch höheren steuerlichen Ergebnis geführt hätten.

Hinsichtlich der Gewinnverteilung seien der Abgabenbehörde keine entsprechenden Verträge über eine andere Verteilung des Gewinnes vorgelegen. Es seien daher bei der Ermittlung der Einkünfte in erster Linie die Beteiligungsverhältnisse heranzuziehen gewesen.

Die Berichtigung der Umsatzzahlen laut Tz. 7 des AP-Berichtes im Jahr 2006 resultiere aus der Differenz zwischen erklärten Erlösen laut vorliegender Einnahmen-/Ausgabenrechnung und den in der Umsatzsteuererklärung angeführten Daten. Offensichtlich sei ein Übertragungsfehler vorgelegen. Dazu werde ergänzend festgestellt, dass durch die AP ertragsteuerlich keine Hinzurechnung erfolgt sei obwohl auch der Gewinn laut vorliegender Einnahmen-/Ausgabenrechnung, unabhängig von den getroffenen Feststellungen der AP, um Euro 47.170,07 höher sei als ursprünglich durch die Bw. gegenüber der Abgabenbehörde erklärt. Diese Hinzurechnung sei im Rahmen des Berufungsverfahrens nachzuholen.

In der **Gegenäußerung zur Stellungnahme** vom 16. September 2009 hielt die Bw. fest, dass hier nicht erwähnte Punkte nicht die Anerkennung des Prüferstandpunktes bedeuten. Konkret wurde vorgebracht, dass nicht ersichtlich sei, dass bei Ermittlung der neuen RAK ein Eigen- und Personalverbrauch berücksichtigt worden sei.

Hinsichtlich der Zurechnungen zum Gewinn handle es sich um dem Grunde nach berechnete Schätzungen. Wenn jedoch die nach den Feststellungen des Prüfers erklärten Erlöse der Höhe nach stimmen sollten, dann seien diese ausnahmslos als bare Einnahmen zugeflossen und im Lokal von Personen kassiert worden, die sich im Geschäft als Gesellschafter oder Personal aufgehalten haben. Es widerspreche jeder Lebenserfahrung, dass Herr Gesellschafter¹ auch nur einen Cent der behaupteten Zusatzeinnahmen gesehen habe.

Die Berufung hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2005 – 2007 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Gemäß Abs. 2 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 (Abs. 1) wesentlich sind.

Nach Abs. 3 ist 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.

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung der tatsächlichen Umsätze und der Betriebsergebnisse ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden.

Im Zuge der AP wurde festgestellt, dass für den Prüfungszeitraum die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht gegeben war. Ausgangsrechnungen lagen ungeordnet in Säcken vor, Unterlagen zur Tageslosung konnten nicht beigebracht werden und ein Wareneingangsbuch lag nicht vor. Zudem wurden bei Überprüfung der Wareneinkäufe mittels Abfragen bei den Lieferanten der Bw. Differenzen zu den tatsächlich verbuchten Wareneinsätzen festgestellt. Für die Ermittlung der tatsächlichen Umsätze und des Betriebsergebnisses waren die Aufzeichnungen und Unterlagen der Bw. somit nicht geeignet. Es war daher die Schätzungsbefugnis der AP gegeben (siehe dazu AP-Bericht Tz. 1, 3 und 4).

Seitens der Bw. wurde im Berufungsverfahren die Schätzungsbefugnis für die berufsgegenständlichen Jahre aufgrund der durch die AP festgestellten Buchführungsmängel dem Grunde nach nicht in Abrede gestellt. Es wurde jedoch gegen die angewandte Schätzungsmethode Einwendungen vorgebracht.

Wenn, wie im gegenständlichen Fall das Vorliegen der Schätzungsberechtigung außer Streit steht, bedeutet dies für die Abgabenbehörde dass ihr die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich freisteht. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, nämlich den tatsächlichen Gegebenheiten, den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH vom 24. Februar 2005, 2003/15/0019).

Zur Schätzungsmethode der AP wird festgehalten, dass die Bemessungsgrundlagen unter Anwendung eines jährlichen Zuschlages auf den Wareneinsatz sowie in der Folge einer kalkulatorischen Schätzung des Umsatzes auf Basis der auf Grundlage der Verkaufspreise ermittelten RAK errechnet wurden. Der zusätzlich geschätzte Aufwand sowie die daraus resultierenden Umsätze wurden bei Ermittlung der Betriebsergebnisse entsprechend berücksichtigt.

Konkret wurde durch die AP anhand des Vergleiches der Lieferantendaten mit den Daten laut Einnahmen-/Ausgabenrechnung der Bw. festgestellt, dass der Wareneinsatz aus den Einkäufen bei den Hauptlieferanten S. und B. in den Prüfungsjahren um bis zu 28% verkürzt aufgezeichnet wurde. Der Zuschlag zum Wareneinsatz wurde sodann sowohl bei den 20-%igen Umsätzen als auch bei den mit 10% der Umsatzsteuer unterliegenden Erlösen für die Jahre 2005 und 2006 pauschal mit 15% angenommen. Für das Jahr 2007 wurde unter Berücksichtigung der schlechten wirtschaftlichen Lage der Bw. ein Zuschlag von pauschal 10% herangezogen.

Der Bw. brachte zu diesem Umstand im Berufungsverfahren ohne nähere Angaben von Zahlen, lediglich allgemein vor, dass eine Zuschätzung aufgrund der tatsächlich ermittelten Abweichungen und unter Berücksichtigung von Eigenverbrauch und Schwund hätte erfolgen müssen. Nachweise darüber, wie hoch ein möglicher Eigenverbrauch bzw. Schwund tatsächlich gewesen wäre, wurden nicht beigebracht.

Wenn die AP für die Ermittlung des Wareneinsatzes die Anwendung der Methode der Schätzung mit Hilfe eines pauschalen (Sicherheits-)Zuschlages gewählt hat, so gehört dies zu den Elementen der Schätzung. Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages, hier auf die ausgewiesenen Wareneinsätze, soll der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dienen, denn bei nachgewiesenermaßen mangelhaften Aufzeichnungen, kann davon ausgegangen werden, dass auch noch andere Geschäftsfälle nicht aufgezeichnet worden sind (vgl. VwGH vom 13. September 1989, 88/13/0042). Unter diesem Aspekt erscheint die Anwendung eines pauschalen Zuschlages auf den Wareneinsatz durch die AP gerechtfertigt.

Hinsichtlich der Höhe des Zuschlages wird festgehalten, dass diese davon abhängt, in welchem Ausmaß Mängel festgestellt wurden bzw. vermutete Mängel vorlagen. Berücksichtigt man die festgestellten Buchführungsmängel sowie den Umstand, dass sich die Verkürzungen beim Wareneinkauf bei den Hauptlieferanten in einem tatsächlichen Bereich von bis zu 28% der Einkäufe bewegten, erscheinen die angewendeten pauschalen Zuschläge in Höhe von 15% bzw. 10% weder als zu hoch gegriffen, noch als ungerechtfertigte Überschätzung.

Zum Vorbringen der Bw. gegen die in der Kalkulation angewendeten RAK wird festgestellt, dass diese aufgrund der Gegenüberstellung der jeweiligen Einkaufspreise zu den Verkaufspreisen laut Karte und insbesondere bei den Getränken pro Getränkesparte (Bier, Spirituosen, alkoholfreie Getränke) ermittelt wurden. Ein etwaiger Schwund etc. hat auf die Ermittlung dieser einzelnen RAK keinen Einfluss. Bei der folgenden Ermittlung des Gesamtumsatzes laut AP wurde zudem der Anteil der jeweiligen Getränkesparte am Umsatz berücksichtigt.

Zum unsubstantiierten Einwand der Bw., dass dem Bericht der AP keine Angaben zu Eigenverbrauch, Personalumsatz und Schwund zu entnehmen seien, wird angemerkt, dass, die Prüfungsfeststellungen im Zuge der AP im Detail mit dem Vertreter und Gesellschafter der Bw., Herrn Gesellschafter⁴ besprochen wurden. Zudem wurde, wie schon oben ausgeführt, der den Ergebnissen der AP zugrunde liegende Wareneinsatz im Schätzungswege ermittelt. In Anwendung von Zuschlägen iHv 15% und 10% auf den verbuchten Wareneinsatz, die wesentlich niedriger waren als die tatsächlich festgestellten Verkürzungen, verbleibt für eine weitere Minderung des Wareneinsatzes aufgrund eines etwaigen Schwundes oder Eigenverbrauchs kein Raum. Es lagen auch keine konkreten diesbezüglichen Angaben der Bw. vor.

In diesem Zusammenhang wird festgehalten, dass derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (vgl. VwGH vom 29. November 2006, 2003/13/0087).

Zu den Feststellungen in Tz. 5 und Tz. 6 wurden keine Einwendungen erhoben, sodass sie nicht Berufungsgegenstand waren.

Zur Feststellung in Tz. 7, die zu einer Berichtigung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer des Jahres 2006 führte, wurde seitens der AP festgestellt und in der Stellungnahme zur Berufung nochmals ausgeführt, dass diese aus einer unrichtigen Übernahme der Daten der vorliegenden Einnahmen-/Ausgabenrechnung in die Umsatzsteuererklärung des Jahres 2006 resultierte.

Gegen diese Feststellung wurden keine Einwendungen vorgebracht, sie blieb somit seitens der Bw. unwidersprochen.

Aufgrund der dem UFS vorliegenden, in Rede stehenden, Einnahmen-/Ausgabenrechnung für das Jahr 2006 und den bestehenden Differenzen zu den tatsächlich erklärten Umsätzen erfolgte die Berichtigung der Bemessungsgrundlagen aus diesem Titel zu Recht.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass aufgrund der fehlenden Ordnungsmäßigkeit der Buchführung für den Prüfungszeitraum die Schätzungsberechtigung gegeben war. Die

angewendete Schätzungsmethode war weder als unschlüssig noch als den Denkgesetzen widersprechend zu beurteilen.

Die Entscheidung über die Berufung war daher spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 23. Jänner 2012