



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 4

GZ. RV/3220-W/09,
RV/3219-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Josef Gruber, Selbständiger Buchhalter, 1220 Wien, Dückegasse 7-9/2/11, vom 17. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 17. März 2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2006 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide zur Umsatz- bzw. Einkommensteuer für das Jahr 2006 werden abgeändert.

Die Umsatzsteuer für 2006 wird mit Euro 29.620,61 festgesetzt.

Die Einkommensteuer für 2006 wird mit Euro 1.148,44 festgesetzt.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen, die Teil des Bescheidspruches sind, wird auf die Daten der Berufungsvorentscheidungen zur Einkommen- und Umsatzsteuer des Jahres 2006 vom 11. März 2009 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) führte im berufungsgegenständlichen Jahr 2006 eine Tabaktrafik in Form eines Einzelunternehmens.

Infolge Nichtabgabe der Jahressteuererklärungen für Umsatz- und Einkommensteuer wurden durch die Abgabenbehörde erster Instanz im Zuge der Jahresveranlagung der Bw. die

Bemessungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt und die Umsatz- sowie die Einkommensteuer für das Jahr 2006 mit **Bescheiden** vom 17. März 2008 festgesetzt.

Gegen diese Bescheide wurde mit Schreiben vom 17. April 2008 rechtzeitig **Berufung** erhoben.

Aufgrund der Mangelhaftigkeit der Berufung, es war weder eine Begründung enthalten, noch dargelegt in welchen Punkten die Bescheide angefochten und welche Abänderungen beantragt werden, wurde ein Mängelbehebungsauftrag mit Frist 20. Mai 2008 erteilt.

Am 20. Mai 2008 wurden Steuererklärungen für die Umsatz- sowie Einkommensteuer für das Jahr 2006 eingebracht. Als Beilagen waren das Formular E1a sowie 1 Blatt mit einer Auflistung der Aufwendungen und Erträge des Jahres 2006 beigelegt.

Da der Abgabenbehörde erster Instanz keine Jahresabschlüsse vorlagen, wurde mit einem weiteren Ergänzungsersuchen vom 28. Mai 2008 gebeten die Jahresabschlüsse zum 31.12.2005 und 31.12.2006 bis 25. Juni 2008 nachzureichen.

Weder dem Ergänzungsersuchen, noch der folgenden Erinnerung vom 2. Juli 2008 wurde Rechnung getragen, sodass am 4. September 2008 hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer **Berufungsvorentscheidungen (BVE)** ergingen.

Wie in der Begründung angeführt, wurden die Bescheide auf Basis der übermittelten Erklärungen erlassen. Jedoch wurde, da kein Jahresabschluss vorlag und somit eine Überprüfbarkeit der erklärten Daten nicht möglich gewesen sei, ein Sicherheitszuschlag von rund 5% angewendet. Der erklärte Verlust sei bei Bemessung der Einkommensteuer nicht anzuerkennen sodass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Schätzungswege mit Null festgesetzt worden seien.

Am 3. Oktober 2008 brachte die Bw. fristgerecht einen **Vorlageantrag** zu den angeführten BVE ein. Dem Antrag lagen (Kurz-)Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen bei.

In der Folge führte die Abgabenbehörde erster Instanz eine **Betriebsprüfung (Bp)** hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 durch.

Im Zuge der Bp erklärte sich die Bw. aufgrund der Nichtordnungsmäßigkeit der Buchhaltung mit Schreiben vom 23. Februar 2009 u.a. mit der Vorgangsweise der Bp hinsichtlich des Jahres 2006, nämlich der Zurechnung von Euro 22.000,00 zum ursprünglich erklärten Umsatz und Gewinn sowie der Anerkennung der erklärten Vorsteuern, einverstanden. Ebenfalls wurde darin der Erledigung der offenen Rechtsmittel, das Jahr 2006 betreffend, im Wege einer 2. BVE ausdrücklich zugestimmt.

Der Abschluss der Bp erfolgte mit Niederschrift vom 3. März 2009 worin u.a. auf die

materiellen Mängel der Buchführung hingewiesen wurde und die Zuschätzungs beträge angeführt waren.

Im anschließenden Bp-Bericht vom 9. März 2009 wurde u.a. festgehalten:

*„Tz. 1 Umsatzsteuer – Zuschätzung. Seitens des geprüften Unternehmens wurden die Warenvorräte mit einem Festwert angesetzt. Diese Bewertungsvereinfachung kann grundsätzlich nur für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe deren Wert von untergeordneter Bedeutung ist in Ansatz gebracht werden. Diese daraus resultierenden Ungenauigkeiten des Warenbestandes finden des weiteren ihren Niederschlag in der Höhe des Rohaufschlagskoeffizienten. Im gegenständlichen Prüfungsfall ist aus diesen Gründen für das Jahr 2006 eine Umsatzzuschätzung in Höhe von Euro 22.000,00 netto vorzunehmen. ...
Tz. 3 Einkommensteuer – Zuschätzung. Unter Hinweis auf Tz. 1 wird für das Jahr 2006 eine Gewinnzuschätzung in Höhe von Euro 22.000,00 vorgenommen.“*

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen wurden die Gesamtumsätze auf Basis der seitens der Bw. ursprünglich erklärten Umsätze unter Zuschätzung von Euro 22.000,00 netto neu berechnet und im ursprünglichen Verhältnis der 10%-igen bzw. 20%-igen Umsätze aufgeteilt. Die Vorsteuer wurde in Höhe des erklärten Betrages anerkannt.

Der erklärte Verlust fand bei Bemessung der Einkommensteuer Berücksichtigung.

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen der Bp und erließ die Bescheide aufgrund der schriftlichen Zustimmung der Bw. im Wege einer 2. BVE mit Datum 11. März 2009.

Gegen diese Bescheide wurde **neuerlich ein Rechtsmittel** erhoben.

Das Schreiben der Bw., datiert mit 11. März 2009, eingebracht am 10. April 2009 bei der Abgabenbehörde erster Instanz durch Einwurf in den Briefkasten, enthielt weder die genaue Bezeichnung der angefochtenen Bescheide, noch eine Begründung. Es waren keine Ausführungen enthalten, in welchen Punkten die Bescheide angefochten und welche ziffernmäßigen Änderungen beantragt werden.

Nach einem weiteren Mängelbehebungsauftrag vom 23. Juni 2009 wurde seitens der Bw. an die Abgabenbehörde erster Instanz am 31. Juli 2009 ein ergänzendes Schreiben samt „Nachkalkulation“ für das Jahr 2006 übermittelt.

Im Schreiben ist festgehalten, dass die Feststellungen der Bp sowie die Bescheide vom 11. März 2009 (E und U) angefochten werden. Zur Bp wurde ausgeführt, dass der Prüfer einige Feststellungen zu Recht getroffen hat und darüber im Zug der Vorbesprechungen auch Einigkeit erzielt worden war. Beträglich seien die Auswirkungen mit 7.000 bis 10.000 Euro quantifiziert worden. Die Bw. ist davon ausgegangen, dass dies das endgültige Ergebnis der

Bp darstellen und die Rechtsmittelerledigung im Zuge der Bp erfolgen werde. Zur Nachkalkulation wurde angegeben, dass in den Monaten Juni und Oktober 2006 eine überhöhte Umsatzsteuer abgeführt worden sei und dies zu korrigieren sei. Ebenso seien die Umsätze aus Kurzwaren neu zu ermitteln und die sich so ergebenden Bemessungsgrundlagen der Steuerbemessung zugrunde zu legen.

Die Rechtsmittel betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 2006 wurden dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt.

Im weiteren Verfahren vor dem UFS erging am 2. Dezember 2010 an die Bw. ein **Vorhalt** mit dem Ersuchen um Stellungnahme zum Sachverhalt und um Vorlage ergänzender Unterlagen zur Klärung der aus der Aktenlage ersichtlichen Differenzen zwischen den ursprünglich erklärten Grundlagen und den in der „Nachkalkulation“ vom 31. Juli 2009 angeführten Daten.

Dazu wurden, neben der chronologischen Darstellung des Verfahrens und des Sachverhaltes unter Anführung der seitens der Bw. beigebrachten Unterlagen, die Daten hinsichtlich Umsatz- bzw. Einkommensteuer für das Jahr 2006 in Form einer Tabelle (siehe unten) gegenübergestellt. Festgehalten wurde auch, dass mit den Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate 1 – 12/2006 bisher eine Zahllast von Euro 13.197,94 gemeldet worden war.

Die am 31. Juli 2009 übermittelte „Nachkalkulation“ weiche inhaltlich wesentlich von den bisher erklärten Grundlagen ab. Sie widerspreche sowohl den durch die Bw. beigebrachten Steuererklärungen aus dem Mai 2008, als auch den im Zuge der Bp zu Jahresbeginn 2009 besprochenen und zur Bemessung der Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 2006 herangezogenen Unterlagen. Es lägen weder buchhalterische Nachweise noch eine schlüssige Begründung dafür vor, dass und warum die ursprünglichen Angaben und Unterlagen unrichtig wären und diese „neuen“ Daten korrekt seien.

Der Vorhalt, der mit 10. Jänner 2011 befristet war, wurde an die Bw. durch Hinterlegung am 8. Dezember 2010 zugestellt. Er blieb unbeantwortet.

Übersicht über die dem UFS vorliegenden Daten zur Umsatz- und Einkommensteuer 2006

Text	<i>angefoch-tene Bescheide v. 17.März 2008 Schätzung</i>	Erklärungen vom 20.Mai 2008	GuV vom 20.5.2008 und Bilanz vom 3.10.2008	<i>1. BVE vom 4.September 2008 Schätzung teilw. Stattgabe</i>	<i>Feststellungen Bp Schätzung Bescheide vom 11.3.2009 2. BVE</i>	„Nach-kalkulation“ der Bw. vom 31.7.2009
<u>Umsatz-steuer</u>						

Umsätze gesamt	450.000,00	498.462,66	554.713,88	520.000,00	520.462,66	430.875,44
Umsatz 20%	427.500,00	479.289,20		510.000,00	496.000,00	416.071,54
Umsatz 10%	22.500,00	19.173,46		10.000,00	24.462,66	14.803,90
Steuer	97.750,00	97.775,19	97.776,19	103.000,00	101.646,27	84.694,70
Vorsteuer	65.000,00	72.025,33	72.025,53	70.000,00	72.025,66	71.620,95
Zahllast	22.750,00	25.749,86	25.750,66	33.000,00	29.620,61	13.073,75
Einkommen-steuer						
Einkommen	24.940,00	- 8.944,07	-8.944,07	-60,00	12.995,93	keine Angabe
Einkommen-steuer	5.727,00	NULL		NULL	1.148,44	

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 184 BAO hat die Behörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag oder wenn er die Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. D.h. es ist stets dann zu schätzen, wenn sich die Bemessungsgrundlagen nicht durch einwandfreie Unterlagen, Aufzeichnungen und sonstige Beweise zuverlässig ermitteln und berechnen lassen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es in diesem Zusammenhang, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Da die Bw. für das Jahr 2006 ursprünglich keine Jahressteuererklärungen eingebracht hatte, wurden die Bescheide zur Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 2006 vom 17. März 2008 aufgrund der im Schätzungswege ermittelten Bemessungsgrundlagen erlassen.

Diese Bescheide wurden mit Berufung angefochten. Im Beantwortung des zur Berufung ergangenen Mängelbehebungsauftrages der Abgabenbehörde erster Instanz wurden

schließlich Jahreserklärungen sowie eine Aufstellung der Aufwendungen und Erträge beigebracht. Mangels eines Jahresabschlusses konnten die erklärten Daten weder nachvollzogen noch überprüft werden.

Für die folgende erste Berufungsvorentscheidung vom 4. September 2008 wurden die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer auf Basis der Erklärung jedoch unter Anwendung eines Sicherheitszuschlages auf die erklärten Umsätze im Schätzungswege ermittelt. Das Einkommen aus Gewerbebetrieb wurde mit Null geschätzt.

Mit dem gegen diese Berufungsvorentscheidung eingebrachten Vorlageantrag vom 3. Oktober 2008 wurden Bilanzen sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) für das Jahr 2006 übermittelt.

Offensichtlich ist, dass die in dieser GuV enthaltenen Erlöse wesentlich höher als die bisher erklärten Erlöse waren. Sie wichen von der Erklärung um rund Euro 56.000,00 ab (siehe dazu die angeführten Daten in der Tabelle in den Entscheidungsgrundlagen).

Im Zuge der im Dezember 2008 bis März 2009 für die Jahre 2005 bis 2007 durchgeföhrten Betriebsprüfung wurde die Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung aufgrund materieller Mängel festgestellt.

Wie die Bp feststellte, waren Anfangs- und Endbestand der Warenvorräte für das Jahr 2006 lediglich mit einem Festwert angesetzt worden, ohne dass eine Inventur vorgenommen worden wäre. Eine Bewertungsvereinfachung kann in dieser Form jedoch nur für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe in Ansatz gebracht werden, deren Wert von untergeordneter Bedeutung ist.

Da es sich bei der Bw. um den Betrieb einer Tabaktrafik handelte und somit der Hauptteil der Waren auf Tabakerzeugnisse entfiel, ist deren Wert nicht von untergeordneter Bedeutung. Mangels Inventur lag daher keine ordnungsgemäße Bewertung des Warenbestandes vor. Dieser Buchhaltungsmangel des Jahres 2006 fand auch seinen Niederschlag in der Höhe des von den Jahren 2005 und 2007 um ca. 10% nach unten abweichenden Rohaufschlagskoeffizienten. Die Abweichungen wurden seitens der Bw. nicht aufgeklärt.

Vor Abschluss der Bp stimmte die Bw. im an die Abgabenbehörde erster Instanz gerichteten Schreiben vom 23. Februar 2009 der Vorgehensweise der Bp zu.

Wörtlich schrieb die Bw. „*Ich bin mit der heute besprochenen Vorgangsweise der Betriebsprüfung, nämlich der Zurechnung von 22.000,00 zum ursprünglich erklärten Umsatz und Gewinn und Anerkennung der erklärten Vorsteuer einverstanden...*“ Weiters stimmte sie ausdrücklich der Erledigung der betreffend das Jahr 2006 anhängigen Rechtsmittel im Wege einer 2. BVE zu.

Mit dem neuerlichen Rechtsmittel vom 31. Juli 2009 gegen die infolge der Bp ergangene 2. BVE brachte die Bw. eine „Nachkalkulation“ bei und führte aus, dass in den Monaten Juni und Oktober 2006 die Umsatzsteuer zu hoch abgeführt worden sei und auch die Umsätze hinsichtlich der Kurzwaren neu zu ermitteln seien.

Außer der rechnerischen Darstellung wurden keine Unterlagen vorgelegt, aus denen die nunmehr für das Jahr 2006 behaupteten Umsätze nachvollziehbar und deren Wahrheitsgehalt nachgewiesen wären.

In freier Beweiswürdigung wird festgestellt, dass sich das Vorbringen der Bw. im Juli 2009, insbesondere die beigebrachte „Nachkalkulation“, als nicht glaubwürdig erweist.

Die neu dargelegten Umsätze stehen im extremen Widerspruch zur im Mai 2008 eingebrochenen Jahreserklärung samt Aufstellung der Erträge, zu den gebuchten Umsätzen in der (durch die Bp geprüften) Buchhaltung der Bw. sowie zum Jahresabschluss. Sie weichen von den erklärten Umsätzen um mehr als Euro 60.000,00 bzw. von den Erlösen in der vorliegenden GuV um mehr als Euro 120.000,00 nach unten ab.

Weder im Zuge der Anfang 2009 durchgeföhrten Betriebsprüfung noch im (schon seit April 2008 laufenden) Rechtsmittelverfahren wurde jemals seitens der Bw. argumentiert und mittels Unterlagen nachgewiesen, dass Umsätze falsch ermittelt bzw. Umsatzsteuer falsch abgeführt worden sei. Da diese Behauptung durch keinerlei Grundlagen untermauert ist, führt sie zu keiner Änderung der rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes.

Seitens des UFS wird daher festgestellt, dass, infolge der durch die Bp festgestellten Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung und der offensichtlichen Differenz zwischen den in den Erklärungen vom 20. Mai 2008 und den in der GuV vom 3. Oktober 2008 angeführten Gesamterlösen, die Berechtigung zur Schätzung der Bemessungsgrundlagen für das Jahr 2006 gegeben war.

Die seitens der Bp durchgeföhrte Zuschätzung zu den Umsätzen iHv Euro 22.000,00 netto erfolgte somit zu Recht und wird in Anbetracht der nachweislich nicht geklärten Ungereimtheiten als verhältnismäßig beurteilt.

Die Zuschätzung entspricht einem Zuschlag von rund 4,5% auf die ursprünglich in der Erklärung vom 20. Mai 2008 durch die Bw. selbst angegeben Umsätze. Die Bemessung der Einkommensteuer erfolgte unter Hinzurechnung eines Reingewinnes auf Basis der Umsatzzuschätzung von Euro 22.000,00. Der erklärte Verlust wurde berücksichtigt.

Insgesamt sind die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge der Bp als schlüssig und folgerichtig zu beurteilen.

Der Abgabepflichtige hat grundsätzlich das Unsicherheitsmoment einer Schätzung in Kauf zu nehmen. Denn wer zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit dulden, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen.

Die Entscheidung über die Berufungen war spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 17. Februar 2011