

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache A, vertreten durch Masseverwalter B, gegen die am 1. Juni 2010 ausgefertigten Bescheide des Finanzamtes C betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2008, Einkommensteuer 2005 bis 2008 sowie Anspruchszinsen für die Jahre 2005 und 2007 zu Recht erkannt:

- I. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2008 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008 werden abgeändert. Bemessungsgrundlage und Höhe der jeweiligen Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.
- II. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2005 und 2007 wird abgewiesen.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1. Die Abgabenbehörde hat nach Durchführung einer Außenprüfung mit am 1. Juni 2010 ausgefertigten Bescheiden die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 verfügt und mit gleichem Datum neue Sachbescheide für diese Jahre sowie erstmalig Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2008 ausgefertigt. Abweichend von den bisherigen Veranlagungen (2005 bis 2007) beziehungsweise den eingereichten Steuererklärungen (2008) wurde der steuerbare Umsatz im Jahr 2005 um 24.530,00 €, im Jahr 2006 um 24.570,00 €, im Jahr 2007 um 66.330,00 € und im Jahr 2008 um 45.090 € erhöht, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden im Jahr 2005 um 5.488,90 € erhöht, im Jahr 2006 um 339,39 € vermindert und im Jahr 2007 um 10.418,40 € sowie im Jahr 2008 um 7.471,71 € erhöht.

Die neuen Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2008 enthalten folgende Begründung (kursive Schreibweise im Original):

*Auf die TZ. 3 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 27. Mai 2010 wird hingewiesen.*

Die neuen Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 enthalten die Begründung (kursive Schreibweise im Original):

*Der Unternehmer hat im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens die Gaststättenpauschalierung gem. Verordnung zu § 17 Abs. 4 u. 5 EStG in Anspruch genommen. Diesbezüglich wir auf die Stellungnahme des steuerlichen Vertreters - aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 27. Mai 2010 ersichtlich - hingewiesen.*

2. Mit Schreiben vom 29. Juni 2010 erhab der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers Berufung und bestreitet, auf das Wesentliche zusammengefasst, die Berechtigung der Abgabenbehörde, den Umsatz und Gewinn der Jahre 2005 bis 2008 auf Basis der von der Abgabenbehörde durchgeführten Schätzung zu erhöhen.
3. Die Abgabenbehörde wies die Berufung mit jeweils am 17. Dezember 2013 ausgefertigten Berufungsvorentscheidungen als unbegründet ab, weil im Rahmen der Außenprüfung einerseits Rechnungsnummernlücken festgestellt worden seien und andererseits und andererseits der Beschwerdeführer gegen den Vorhalt von Unstimmigkeiten im Zusammenhang mit Kalkulationen bei Getränken keine stichhaltigen Argumente vorgebracht habe.
4. Der Beschwerdeführer beantragte mit Schreiben vom 13. Jänner 2014 die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.
5. Die Beschwerde über die angefochtenen Bescheide wurde von der Abgabenbehörde mit Bericht vom 21. März 2014 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

## **II. Sachverhalt**

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich und erwiesen:

Die angefochtenen Bescheide enthalten hinsichtlich der in Folge der Außenprüfung vorgenommenen Umsatz- und Gewinnänderungen keine substantielle Begründung. Die Abgabenbehörde hat trotz Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes die Höhe der Umsatz- und Gewinnänderungen nicht nachvollziehbar dargestellt, ihre Schätzungsmethode nicht dargelegt und auch keine tauglichen Beweismittel für eine Schätzungsberechtigung vorgelegt.

## **III. Beweiswürdigung**

Das Bundesfinanzgericht hat die Abgabenbehörde mit Schreiben vom 23. Jänner 2017, zugestellt am 24. Jänner 2017, zu Folgendem aufgefordert (kursive Schreibweise im Original):

*Zur angeführten Beschwerdesache wird ersucht, nachstehende Fragen innerhalb von drei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:*

1. *Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 enthalten als Bescheidbegründung jeweils folgenden Vermerk:*

*Auf die TZ. 3 der Niederschrift zur Schlußbesprechung vom 27. Mai 2010 wird hingewiesen.*

*Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 enthalten als Bescheidbegründung jeweils folgenden Vermerk:*

*Der Unternehmer hat im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens die Gaststättenpauschalierung gem. Verordnung zu § 17 Abs. 4 u. 5 EStG 1988 in Anspruch genommen. Diesbezüglich wird auf die Stellungnahme des steuerlichen Vertreters - aus der Niederschrift zur Schlußbesprechung vom 27. Mai 2010 ersichtlich - hingewiesen.*

*Die angesprochene Niederschrift fehlt in dem dem Bundefinanzgericht vorgelegten Akt. Um Übermittlung wird ersucht.*

2. *Dem mit 31. Mai 2010 datierten Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ist zu entnehmen, dass die Abgabenbehörde beim Beschwerdeführer den steuerbaren Umsatz aufgrund von Schätzungen erhöht hat, im Jahr 2005 um 24.530 €, im Jahr 2006 um 24.570 € im Jahr 2007 um 66.330 € und im Jahr 2008 um 45.090 €. Eine Begründung enthält der Bericht nicht. Sofern sich aus der unter obigem Punkt 1. angeführten Niederschrift nicht Entsprechendes ergibt, wird um Folgendes ersucht:*

- a) *Darlegung, von welcher Sachverhaltsannahme (Ermittlungsergebnis) ausgehend die Schätzungen vorgenommen wurden.*
- b) *Bekanntgabe der für die jeweilige Sachverhaltsannahme herangezogenen Beweismittel mit konkreter Zuordnung zum jeweiligen Ermittlungsergebnis).*
- c) *Bekanntgabe der im jeweiligen Jahr angewandten Schätzungsmethode.*
- d) *Ableitung des Schätzungsergebnisses (exakte Darstellung und Erläuterung des Rechenganges von der Schätzungsgrundlage zum Schätzungsergebnis).*

3. *Wurden die Kassabücher der Jahre 2005 bis 2008 einer Überprüfung auf Fehlbeträge unterzogen, wenn ja, welche Fehlbeträge wurden festgestellt?*

4. *Sind die Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers im Vorlageantrag richtig, dass die Abgabenbehörde im Rahmen der Außenprüfung Schätzungen durch Nachkalkulation (Ausbeutekalkulationen) vorgenommen hat,*

nach deren Ergebnis Kalkulationsdifferenzen vorlagen, nämlich für das Jahr 2005 iHv 2.353,19 €, für das Jahr 2006 iHv 6.789,78 € und für Jahr 2007 iHv 8.622,88 €?

5. Wurden auch für das Jahr 2008 Nachkalkulationen vorgenommen und haben sich dabei Kalkulationsdifferenzen ergeben, wenn ja, in welcher Höhe?

6. Zu den im Rahmen der Außenprüfung durchgeföhrten Nachkalkulationen wird um Folgendes ersucht (siehe auch Punkt 7.):

- a) Welche Produkte bzw Produktgruppen wurden kalkuliert?
- b) Wo sind für welchen Zeitraum und in welcher Höhe Differenzen aufgetreten, die nicht geklärt werden konnten?
- c) Soweit ungeklärte Differenzen festgestellt wurden, sind die Grundlagen der kalkulatorischen Berechnungen unter Angabe der herangezogenen Beweismittel nachvollziehbar offenzulegen.
- d) Hat vor Ort (im Betrieb) eine Verprobung von Rezepturen stattgefunden, um Daten für die Kalkulationen zu erhalten, wenn ja, mit welchen Ergebnissen?
- e) Nachweis, ob und in welcher Höhe bei der jeweiligen Kalkulation Eigenverbrauch, Personalverbrauch, Schwund, Repräsentation (Freirunden), Pauschalangebote (Halbpension, Frühstück mit Übernachtung), unterjährige Preisänderungen etc berücksichtigt wurden.
- f) Nachweis über die Ermittlung des (kalkulatorisch bzw zeitlich) abgegrenzten Umsatzes sowie des (kalkulatorisch bzw zeitlich) abgegrenzten Wareneinsatzes für jedes Jahr.
- g) Darstellung des jeweiligen Vergleiches des Verhältnisses des Einzeltatbestandes (einzelner Geschäftsfall) mit dem Gesamtatbestand (Summe der in der Buchhaltung bzw Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfassten Geschäftsfälle) samt Erläuterung der von der Abgabenbehörde daraus gezogenen Schlussfolgerungen.
- h) Ableitung der Schätzungsergebnisse (exakte Darstellung und Erläuterung des Rechenganges von den Kalkulationsgrundlagen zum Schätzungsergebnis).

7. Der dem Bundesfinanzgericht vorgelegte Akt enthält unter dem Kapitel Rechnungsnummernlücken u. Kalkulation unstrukturiert 264 Kopien, die einer konkreten Sachverhaltsannahme der Abgabenbehörde nicht zugeordnet werden können.

Diesbezüglich wird um Folgendes ersucht:

- a) Genaue Zuordnung der Beweismittel zur jeweils konkreten bezeichneten Sachverhaltsannahme der Abgabenbehörde mit Angabe des Beweisthemas.
- b) Nachvollziehbare Darstellung der Kalkulationen mit rechnerischer Ableitung bzw Zusammenfassung der Ergebnisse für das jeweilige Prüfungsjahr (siehe Punkt 6.).

8. *Um Vorlage der vom Beschwerdeführer bei der Abgabenbehörde eingereichten Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2005 und 2006 sowie der eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2005 und 2006 wird ersucht.*

Die Abgabenbehörde hat das Ersuchschreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Jänner 2017 nicht beantwortet.

#### **IV. Rechtliche Beurteilung**

1. Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (§ 184 BAO).
2. Da den angefochtenen Bescheiden keine substantielle Begründung zu entnehmen ist, die Sachverhaltsannahmen der Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar und kontrollierbar sind und auch dem vorgelegten Akt keine Beweismittel zu entnehmen sind, wie die Abgabenbehörde die Umsatz- und Gewinnänderungen in den angefochtenen Bescheiden berechnet hat, ob sie dazu eine Schätzungsberichtigung hatte und welche Schätzungsmethode sie angewandt hat, die Abgabenbehörde sich zu den diesbezüglichen konkreten Fragen des Bundesfinanzgerichtes (siehe oben Punkt III.) letztlich auch verschweigt, war spruchgemäß zu entscheiden. Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 bis 2008 waren gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern.
3. Nach Maßgabe des § 205 BAO werden für den Zeitraum zwischen dem 1. Oktober des auf das Entstehen des Abgabenanspruches folgenden Jahres und der Bekanntgabe des Abgabenbescheides Anspruchszinsen (Nachforderungszinsen oder Gutschriftzinsen) festgesetzt. Anspruchszinsen sind zur festgesetzten Abgabe (Körperschaftsteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt. Die Festsetzung von Anspruchszinsen ist selbständige anfechtbar. Im Hinblick auf die Bindungswirkung kann jedoch eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Körperschaftsteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen. Ändert sich die Bemessungsgrundlage von Anspruchszinsen mit der Höhe der festgesetzten Abgabe, bietet eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Anpassung der Anspruchszinsenfestsetzung § 295 Abs. 3 BAO (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150). Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt daher als nicht gerechtfertigt.

#### **V. Zulässigkeit einer Revision**

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Da im Beschwerdefall eine solche Rechtsfrage nicht vorliegt, ist die ordentliche Revision an

den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 27. Februar 2017