

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch A, über die Beschwerden vom 16.10.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 20.09.2012, betreffend Umsatzsteuer 2007 bis 2011, zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine Kommanditgesellschaft, betrieb im Streitzeitraum ein Gastronomieunternehmen. Im Zuge einer bei der Bf. für die Jahre 2007 bis 2010 durchgeführten Außenprüfung und für den Zeitraum Jänner 2011 bis Mai 2012 durchgeführten Nachschau wurden laut Prüfungsbericht folgende Feststellungen getroffen:

1. Umsatzhinzuschätzung

Für die Jahre 2007 bis 2010 seien von der Außenprüfung nicht erklärte Umsätze festgestellt worden. Konkret handle es sich um Bruttobeträge in Höhe von € 15.000,00 (2007), € 18.922,72 (2008), € 8.660,49 (2009) und € 10.854,63 (2010), welche erst im Zuge der Prüfung bekanntgegeben worden seien.

Weiters seien Grundaufzeichnungen (Tischlisten, auf denen die Konsumationen pro Tisch aufgezeichnet wurden) weggeworfen worden. Zudem hätten keine Grundaufzeichnungen betreffend Zigarettenverkäufe vorgelegt werden können. Schließlich seien bei der stichprobenweisen Überprüfung der „Stricherllisten“ auch noch rechnerische Unrichtigkeiten festgestellt worden. Aufgrund dieser Umstände sei die formelle und sachliche Richtigkeit der Losungsermittlung in Zweifel zu ziehen und die Berechtigung für eine Zuschätzung gemäß § 184 BAO gegeben.

Im Zuge weiterer Sachverhaltsermittlungen seien Vereinbarungen zwischen dem Vorbesitzer des Lokales und dem geprüften Unternehmen vorgelegt worden, aus

denen hervorginge, dass von der Bf. Schwarzgeldzahlungen an den Vorbesitzer (den nunmehrigen Vermieter des Lokales) geleistet wurden, welche per 18.10.2011 für die Jahre 2007 bis 2010 nachverrechnet wurden.

Da der Bruttoaufwand tatsächlich an den Vorbesitzer bezahlt wurde, würden in selber Höhe die Aufwendungen zuerkannt, sodass sich ertragsteuerlich keine Auswirkung ergäbe.

Auf Basis dieser Schwarzgeldzahlungen und unter Ansatz eines Sicherheitszuschlages wurden von der Außenprüfung den erklärten Umsätzen folgende Beträge hinzugerechnet:

	2007	2008	2009	2010
	€	€	€	€
Steuerbarer Umsatz	30.000	40.000	40.000	30.000
20% Normalsteuersatz	22.200	26.800	22.000	18.300
10% Ermäßigter Steuersatz	7.800	13.200	18.000	11.700

2. Nicht anerkannte Vorsteuern

Die Nachverrechnung der Schwarzgeldzahlungen berechtige (trotz Umsatzsteuer-Ausweis) nicht zum Vorsteuerabzug, da die Voraussetzungen ordnungsgemäßer Rechnungen im Sinne des § 11 UStG nicht erfüllt seien. Da auf den Rechnungen keine gültigen UID-Nummern (weder die des leistenden Unternehmens noch die des Leistungsempfängers) angeführt seien, lägen wichtige Inhaltserfordernisse einer Rechnung nicht vor, sodass der Vorsteuerabzug (in Höhe von € 19.600) nicht zustehe.

Aufgrund dieser Prüfungsfeststellungen nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 20.9.2012 die Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 2007 bis 2010 gemäß § 303 BAO wieder auf. In den neuen Sachbescheiden für 2007 bis 2010 wurden die Umsätze um € 30.000 (2007), € 40.000 (2008), € 40.000 (2009) und € 30.000 (2010) erhöht. Im Umsatzsteuer-Erstbescheid für 2011 vom 20.9.2012 wurden Vorsteuern in Höhe von € 19.600 nicht berücksichtigt.

Die Bf. erhob gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2011 Berufungen (nunmehr Beschwerden), in welchen sie beantragte, die Vorsteuern in Höhe von € 19.600 für 2011 anzuerkennen und die Umsatzhinzuschätzung für 2007 bis 2010 auf folgende Beträge zu reduzieren:

2007: Umsatzhinzuschätzung netto 10% € 3.525,45, 20% € 9.250,00

2008: Umsatzhinzuschätzung netto 10% € 5.676,36, 20% € 10.565,83

2009: Umsatzhinzuschätzung netto 10% € 3.542,73, 20% € 3.969,17

2010: Umsatzhinzuschätzung netto 10% € 3.848,18, 20% € 5.518,33.

In der Begründung ist Folgendes ausgeführt:

Die Bf. habe von der X-KG das Lokal in der G-Gasse, **** Wien seit 2007 gepachtet. Die Verpächterin, vertreten durch Herrn V, habe im Jahr 2007 € 32.200,00, im Jahr 2008 € 32.200,00, im Jahr 2009 € 32.200 und im Jahr 2010 € 22.000 zusätzliche Pachtzahlungen erhalten ohne hierüber monatlich Rechnung gelegt zu haben. Dass diese Zahlungen jedoch tatsächlich erfolgten, ergäbe sich aus der Selbstanzeige des Herrn V. Er selbst habe dann im Jahr 2011 Rechnung über diese Beträge gelegt.

Der Betriebsprüfer habe aufgrund dieser Selbstanzeige Umsatzhinzuschätzungen bei der Bf. in Höhe der bisherigen „Schwarzpacht“ durchgeführt.

Dies sei der erste Berufungspunkt:

Die bisher nicht fakturierten Pachtzahlungen könnten nicht 1:1 als Umsatzerhöhung gewertet werden. Es fehle der logische Zusammenhang. Die Bf. habe dem Prüfer genau dokumentierte Unterlagen vorgelegt, aus denen hervorgehe, wie hoch die tatsächlich nicht erklärten Umsätze der Jahre 2007 bis 2010 waren. Konkret: 2007 € 15.000,00, 2008 € 18.922,72, 2009 € 8660,49 und 2010 € 10.854,63. Diese Umsätze habe die Bf. im Zuge der Prüfung offen gelegt. Mit diesen bisher nicht erklärten Umsätzen seien die nicht fakturierten Pachtzahlungen beglichen worden. Die restliche Bezahlung der monatlichen „Schwarzpacht“ sei nicht aus „Schwarzumsätzen“ erfolgt, sondern aus eigenen Mitteln. Auch über die Mittelherkunft gäbe es genaue Aufzeichnungen und Dokumentationen, die dem Prüfer vorgelegt worden seien. Leider habe er diese Beweise nicht würdigen wollen.

Eine Umsatzhinzuschätzung 1:1 zur Pachtzahlung werde daher abgelehnt.

Zur nichtanerkannten Vorsteuer aus den letztlich im Jahr 2011 im Zuge einer Selbstanzeige gelegten Pachtrechnungen der X-KG:

Der Vorsteuerabzug sei mit der Begründung verwehrt worden, auf den Rechnungen seien keine gültige UID-Nummer des Rechnungsausstellers und keine UID-Nummer des Leistungsempfängers angegeben.

Maßgebend für den Vorsteuerabzug seien die Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes. Die Umsätze seien monatlich ab 2007 erfolgt. Zu dieser Zeit sei die UID-Nummer der X-KG gültig gewesen. Dabei habe es sich um monatlich € 2.800,00 gehandelt. Der Betrag sei somit unter € 10.000 gelegen, somit sei keine UID-Nummer des Leistungsempfängers erforderlich gewesen.

Weiters bestünde nach den UStR, Rz 1840, die Möglichkeit der Schätzung von Vorsteuer, wenn erwiesen ist, dass Rechnungen ausgestellt wurden. Herr V habe unbestritten monatlich von der Bf. die Pacht in bar erhalten.

Bei Nichtanerkennung der Vorsteuer liege eindeutig eine Bereicherung des Finanzamtes vor. Das System der Umsatzsteuerneutralität im Unternehmerbereich würde gebrochen. Die X-KG habe die Umsatzsteuer aus zwei Titeln zu entrichten: Einerseits wegen des Zuflussprinzips im jeweiligen Monat des Zahlungseinganges, andererseits aufgrund der

Rechnungslegung im Jahr 2011. Die Bf. soll keinen Vorsteuerabzug haben. Das sei eine klare Bereicherung der Finanz und so nicht vom Gesetzgeber gewollt.

Die Bf. beantrage die Einvernahme des Herrn V als Zeuge. Wie der Prüfer mitgeteilt habe, habe er ihn bis dato nicht persönlich befragen können, sondern sich mit telefonischen und schriftlichen Stellungnahmen begnügen müssen, da Herr V scheinbar zu beschäftigt war, seinen Verpflichtungen nachzukommen. Im Zuge seiner Einvernahme hätte ihn die Behörde auch darauf aufmerksam machen müssen, dass die Rechnungslegung im Jahr 2011 formell falsch ist und eine Berichtigung anregen können.

Von der Außenprüfung wurde zu den Beschwerdeausführungen eine Stellungnahme abgegeben, in welcher insbesondere Folgendes ausgeführt ist:

Zu den nicht anerkannten Vorsteuern für das Jahr 2011:

Der Verpächter sei mit Niederschrift vom 9.10.2012 einvernommen worden und habe bestätigt, dass er ab 3/2007 monatlich brutto € 2.800 „schwarz“ und netto € 200 offiziell erhalten hat. Diese Zahlungsmodalitäten seien auf Veranlassung der beiden Gesellschafter der Bf. zustande gekommen. Im Jahr 2011 sei von den beiden Herren überdies verlangt worden, für die Pachtzinszahlungen nachträglich für die Jahre 2007 bis 2010 Fakturen ausstellen, andernfalls würden sie ihn beim Finanzamt anzeigen, da sie sich die Schwarzpachtzahlungen nicht mehr leisten könnten.

Laut Rechnung vom 18.10.2011 seien ohne gültige UID-Nummer folgende Beträge nachverrechnet worden:

2007: € 21.000.-- USt € 4.200.--

2008: € 28.000.-- USt: € 5.600.--

2009: € 28.000.-- USt: € 5.600.--

2010: € 19.500.-- USt: € 3.900.--

Bei der Befragung des Verpächters betreffend die siebenstellige UID-Nummer auf den von der X-KG ausgestellten Rechnungen habe dieser zu Protokoll gegeben, dass es sich hierbei um keine UID-Nummer handelt (diese sei mit 06.08.2010 begrenzt gewesen), sondern um eine gelöschte Steuernummer einer seiner Firmen.

§ 11 (1) UStG normiere für das Recht auf Vorsteuerabzug unter anderem den Ausweis der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Eine siebenstellige Nummer, die noch dazu vom Aussteller der Rechnung als Steuernummer identifiziert wurde, berechtige den Empfänger der sonstigen Leistung nicht zum Vorsteuerabzug.

Für die Schwarzmietzahlungen seien keine ordnungsgemäßen Rechnungen im Rechenwerk des geprüften Unternehmens vorhanden gewesen. Die im Prüfungsverfahren thematisierten Vorsteuern seien erst mit Erklärungsabgabe 2011 nach Beendigung der Prüfungshandlungen im Zuge der Veranlagung der Umsatzsteuer 2011 geltend gemacht und von der Außenprüfung entsprechend verwehrt worden.

Überdies entfielen gemäß § 12 (1) UStG das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn die Lieferung oder sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt wurde, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehung steht.

Zur Umsatzhinzuschätzung:

Für die Jahre 2007 bis 2010 seien nicht erklärte Umsätze festgestellt worden. Vor allem in den Sommermonaten seien teilweise Umsätze nicht erklärt worden, welche erst im Zuge der Prüfung bekanntgegeben worden seien. In der Buchhaltung seien im Juli oder August wegen Urlaubssperre keine Losungen aufgezeichnet worden, obwohl das Lokal fast durchgehend geöffnet hatte. Es habe auch außer Haus einen Stand beim Sommerevent „xxxxxxxxxxxxx“ gegeben, wo Losungen fehlten.

Überdies seien Grundaufzeichnungen, und zwar Tischlisten, wo die einzelnen Konsumationen pro Tisch aufgezeichnet wurden, nach der Abrechnung mit den Gästen weggeworfen worden. Es habe auch keine Grundaufzeichnungen betreffend Zigarettenverkäufe gegeben.

Zuletzt seien auch noch rechnerische Unrichtigkeiten bei stichprobenweiser Überprüfung der Stricherlisten festgestellt worden. Die Summe dieser Ungereimtheiten ziehe die formelle und sachliche Richtigkeit der Losungsermittlung schwer in Zweifel und berechtige zu einer Zuschätzung gemäß § 184 BAO.

Die Lebenshaltungskosten der Gesellschafter hätten sich laut eigenen Angaben auf die Nahrungsmittel, die im Lokal übrig blieben, beschränkt.

Eine Kalkulation nach Warengruppen sei verworfen worden, da fast alle Einkäufe bar und ohne Lieferschein erfolgt seien, weswegen die vollständige Erfassung des Wareneinkaufes zweifelhaft sei.

Der Nachweis der Zuführung außerbetrieblicher Geldmittel sei nicht zustande gekommen.

Die Außenprüfung habe daher eine Form der Hinzuschätzung auf Basis der nachgewiesenen Schwarzgeldzahlungen plus einer Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages auf Grund der oben angeführten Mängel gewählt.

Die Bf. gab zur Stellungnahme der Außenprüfung eine Gegenäußerung ab, in welcher insbesondere Folgendes ausgeführt ist:

Zu den nicht anerkannten Vorsteuern für das Jahr 2011:

Die Aussagen des Verpächters seien falsch. Nicht die Gesellschafter der Bf. hätten den Verpächter zur Rechnungslegung aufgefordert, sondern der Verpächter habe dies aus freien Stücken getan, um eben eine Selbstanzeige bei seinem Finanzamt erstatten zu können. ER habe die Gesellschafter damit erpresst, weil diese sich die Schwarzpacht nicht mehr leisten hätten können. Der Verpächter habe damit spekuliert, dass er durch rechtzeitige Selbstanzeige straffrei gehe und die in Rechnung gestellte

Umsatzsteuer ohnehin nicht bezahlen müsse, da er sich in Konkurs befände. Selbst die Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung habe er dafür in Kauf genommen.

Ad UID-Nummer, die sich nunmehr als Steuernummer herausstelle: Selbst der Prüfer habe keine Zweifel gehabt, dass es sich bei der angegebenen UID-Nummer auf den Rechnungen der X-KG tatsächlich um eine UID-Nummer handelt und NICHT um eine Steuernummer. Zumal ja sogar das Wort UID-Nummer auf der Rechnung stehe. Jetzt zu behaupten, es handle sich um eine Steuernummer sei wohl nur eine Schutzbehauptung. Habe der Prüfer in diesem Zusammenhang auch geprüft, ob die Aussage des Verpächters diesbezüglich stimmen kann? Stimme diese UID-Nummer tatsächlich überein mit der Steuernummer einer Firma des Verpächters, wie dieser scheinbar ausgesagt habe?

Der Vorwurf des Prüfers, dass das Recht auf Vorsteuerabzug auch verwirkt ist, wenn der Empfänger wissen musste, dass der Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehung steht, gehe ins Leere. Zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung (10/2011) habe es sich nicht mehr um Umsatzsteuerhinterziehung gehandelt, da der Verpächter ja den Sachverhalt offen gelegt habe.

Die UID-Nummer sei im Zeitpunkt der Leistungserbringung jedenfalls gültig gewesen. Eine Verpflichtung zur Überprüfung der Gültigkeit der UID-Nummer bestehe nicht.

Zur Umsatzhinzuschätzung:

Die bisher nicht erklärten Umsätze seien im Zuge der Prüfung offen gelegt worden. Ebenso sei begründet worden, warum diese Umsätze bisher nicht erklärt wurden (nämlich um die „Schwarzpacht“ an Herrn V bezahlen zu können). Es lägen lückenlose Aufzeichnungen hierüber vor. Die Lebenshaltungskosten seien durch die Aufnahme hoher Verbindlichkeiten ausreichend gedeckt. Bankkredite, Lieferantenverbindlichkeiten, Kreditkartenüberziehung, Privatdarlehen. Für alles lägen Unterlagen vor.

Im Zuge einer bei der Bf. für die Folgejahre 2011 bis 2013 durchgeführten Außenprüfung wurden unter anderem auch betreffend die Umsatzsteuer 2011 Feststellungen getroffen, die aufgrund der offenen Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 20.9.2012 im gegenständlichen Beschwerdeverfahren zu berücksichtigen sind.

Laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung für die Jahre 2011 bis 2013 wurden folgende formelle Mängel im vorgelegten Rechenwerk festgestellt:

- Rohaufschläge stark schwankend ohne Änderung der Tätigkeitsform
- Rohaufschläge zu gering bei Küche und Spirituosen im Vergleich nach allgemeiner wirtschaftlicher Erfahrung (Vergleichsbetriebe)
- fast keine Einkäufe Wein und Kaffee
- Buchungen ohne Text
- keine Registrierkassen-Daten vorgelegt
- Erlöserfassung und Trennung 10% und 20% nicht eindeutig nachvollziehbar.

Aufgrund der festgestellten Mängel wurden von der Außenprüfung den erklärten Umsätzen Sicherheitszuschläge in Höhe von 7% hinzugerechnet.

Für das Jahr 2011 beträgt dieser Sicherheitszuschlag € 11.864,53 (20% Normalsteuersatz € 7.663,10, 10% Ermäßigter Steuersatz € 4.201,43).

Der steuerbare Umsatz für das Jahr 2011 wurde wie folgt ermittelt:

	2011
Steuerbarer Umsatz	€
Vor der Außenprüfung	169.493,22
Sicherheitszuschlag	11.864,53
Nach der Außenprüfung	181.357,75
20% Normalsteuersatz	€
Vor der Außenprüfung	111.832,86
Sicherheitszuschlag	7.663,10
Nach der Außenprüfung	119.495,96
10% Ermäßigter Steuersatz	€
Vor der Außenprüfung	60.020,36
Sicherheitszuschlag	4.201,43
Nach der Außenprüfung	64.221,79

Auf die Einbringung von Rechtsmitteln wurde von der Bf. bei der Außenprüfung für die Jahre 2011 bis 2013 gemäß § 255 BAO verzichtet.

Am 20.3.2018 erging an die Bf. und an das Finanzamt folgendes Schreiben des Bundesfinanzgerichtes:

„In Anlehnung an das Ergebnis der für die Jahre 2011 bis 2013 durchgeführten Außenprüfung ist seitens des Bundesfinanzgerichtes geplant, die in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden 2007 bis 2010 vorgenommene Umsatzhinzuschätzung wie folgt abzuändern:

Die steuerbaren Umsätze laut den Steuererklärungen werden um die im Zuge der Außenprüfung für 2007 bis 2010 bekanntgegebenen Umsatzbeträge erhöht. Da auch bei der für die Jahre 2007 bis 2010 durchgeführten Außenprüfung formelle Mängel im vorgelegten Rechenwerk festgestellt wurden, wird (wie auch für die Folgejahre 2011 bis 2013 erfolgt ist) zusätzlich ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 7 % angesetzt.

Die Berechnung stellt sich wie folgt dar:

<i>Steuerbarer Umsatz</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>
	€	€	€	€
<i>1. lt. Erkl. und Erstbescheid</i>	<i>150.494,73</i>	<i>232.556,42</i>	<i>97.571,73</i>	<i>112.173,53</i>
<i>2. bei der AP bekannt-gegebene Umsätze</i>	<i>+ 12.775,45</i>	<i>+ 16.242,19</i>	<i>+ 7.511,90</i>	<i>+ 9.366,51</i>
<i>Summe 1 und 2</i>	<i>163.270,18</i>	<i>248.798,61</i>	<i>105.083,63</i>	<i>121.540,04</i>
<i>Hinzuschätzung (7 % der Summe 1 und 2)</i>	<i>+ 11.428,91</i>	<i>+ 17.415,90</i>	<i>+ 7.355,85</i>	<i>+ 8.507,80</i>
<i>Umsatz neu</i>	<i>174.699,09</i>	<i>266.214,51</i>	<i>112.439,48</i>	<i>130.047,84</i>

<i>20 % Normalsteuersatz</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>
	€	€	€	€
<i>1. lt. Erkl. und Erstbescheid</i>	<i>109.888,00</i>	<i>191.554,77</i>	<i>53.830,47</i>	<i>68.318,55</i>
<i>2. bei der AP bekannt-gegebene Umsätze</i>	<i>+ 9.250,00</i>	<i>+ 10.565,83</i>	<i>+ 3.969,17</i>	<i>+ 5.518,33</i>
<i>Summe 1 und 2</i>	<i>119.138,00</i>	<i>202.120,60</i>	<i>57.799,64</i>	<i>73.836,88</i>
<i>Hinzuschätzung (7 % der Summe 1 und 2)</i>	<i>+ 8.339,66</i>	<i>+ 14.148,44</i>	<i>+ 4.045,97</i>	<i>+ 5.168,58</i>
<i>Umsatz neu</i>	<i>127.477,66</i>	<i>216.269,04</i>	<i>61.845,61</i>	<i>79.005,46</i>

<i>10 % Ermäßigter Steuersatz</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>
	€	€	€	€
<i>1. lt. Erkl. und Erstbescheid</i>	<i>40.606,73</i>	<i>41.001,65</i>	<i>43.741,26</i>	<i>43.854,98</i>
<i>2. bei der AP bekannt-gegebene Umsätze</i>	<i>+ 3.525,45</i>	<i>+ 5.676,36</i>	<i>+ 3.542,73</i>	<i>+ 3.848,18</i>
<i>Summe 1 und 2</i>	<i>44.132,18</i>	<i>46.678,01</i>	<i>47.283,99</i>	<i>47.703,16</i>
<i>Hinzuschätzung (7 % der Summe 1 und 2)</i>	<i>+ 3.089,25</i>	<i>+ 3.267,46</i>	<i>+ 3.309,88</i>	<i>+ 3.339,22</i>

Umsatz neu	47.221,43	49.945,47	50.593,87	51.042,38
------------	-----------	-----------	-----------	-----------

*Falls Sie hierzu Einwendungen vorbringen möchten, werden Sie ersucht, diese **innerhalb von drei Wochen** einzubringen.“*

Seitens des Finanzamtes wurden keine Einwendungen erhoben. Seitens der Bf. wurde nach einer Vorsprache des Vertreters der Bf. beim Bundesfinanzgericht und Vornahme von Akteneinsicht am 9.5.2018 der im Schreiben vom 20.3.2018 dargestellten Berechnung ebenfalls zugestimmt.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

1. Umsatzhinzuschätzung

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

§ 184 Abs. 3 BAO bestimmt, dass die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen hat, 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 Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden. (vgl. VwGH 20.7.2002, 2002/14/0003; VwGH 28.11.2001, 96/13/0210).

Im vorliegenden Fall wurden von der Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2010 nicht erklärte Umsätze festgestellt. Weiters wurde festgestellt, dass von der Bf. Grundaufzeichnungen (Tischlisten, auf denen die Konsumationen pro Tisch aufgezeichnet wurden) weggeworfen wurden. Es konnten von der Bf. auch keine Grundaufzeichnungen betreffend Zigarettenverkäufe vorgelegt werden. Zudem wurden von der Außenprüfung rechnerische Unrichtigkeiten bei der stichprobenweisen Überprüfung der „Stricherllisten“ festgestellt.

Aufgrund der von der Außenprüfung festgestellten formellen und materiellen Mängel der Bücher und Aufzeichnungen ist die Schätzungsberechtigung dem Grunde nach gegeben (vgl. VwGH 20.2.1991, 90/13/0214; VwGH 31.5.2006, 2002/13/0072; VwGH 6.7.2011, 2008/13/0204; VwGH 30.5.2012, 2008/13/0230).

Die steuerbaren Umsätze für 2007 bis 2010 werden – wie im Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 20.3.2018 dargestellt – unter Ansatz eines Sicherheitszuschlages von 7 % geschätzt.

Für das Jahr 2011 wird – wie im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung für die Jahre 2011 bis 2013 erfolgt – der steuerbare Umsatz ebenfalls um einen Sicherheitszuschlag von 7 % erhöht.

2. Nicht anerkannte Vorsteuern

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 in der im Streitjahr 2011 geltenden Fassung kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

.....

Nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 in der im Streitjahr 2011 geltenden Fassung muss eine Rechnung die folgenden Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum;

- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
- soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Die Rechnungsmerkmale einer Normalrechnung entsprechen den unionsrechtlichen Vorgaben der RL 2001/115/EG vom 20.12.2001, ABL 2001/15, 24, nunmehr integriert in Art 226 und 227 MwSt-RL (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 11 Tz 50/1).

Der Prüfungsmaßstab, der an die Rechnungselemente in inhaltlicher Hinsicht gelegt werden darf, ergibt sich aus dem primären Zweck der umsatzsteuerlichen Rechnungslegung. Diese soll die Verbindung zwischen der Leistung des Unternehmers und ihrer steuerlichen Behandlung einerseits und dem Leistungsempfänger und seinem Recht auf Vorsteuerabzug andererseits herstellen. Die Rechnung muss als Belegnachweis für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug tauglich sein. Daraus folgt, dass die Angaben auf der Rechnung jenen Grad der Genauigkeit aufweisen müssen, der es der nachprüfenden Kontrolle ohne Schwierigkeiten ermöglicht, den Umsatz in allen seinen Elementen eindeutig zu identifizieren und zum leistenden Unternehmer zurückzuverfolgen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 11 Tz 56).

In den EuGH-Urteilen zur Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug wird dieser lediglich eine Dokumentationsfunktion beigemessen, die nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht dazu führen kann, den Vorsteuerabzug nur deshalb zu verweigern, weil die Rechnung nicht die vorgeschriebenen Angaben enthält; vielmehr können die von der RL geforderten Angaben auch anders als durch die Rechnung nachgewiesen werden (EuGH 21.4.2005, C-25/03 „HE“; 1.3.2012, C-280/10 „Polski Trawertyn“). Im Urteil vom 15.9.2016, C-516/14 „Barlis 06“, hat der EuGH ausgesprochen, dass die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigern kann, weil eine Rechnung nicht den formellen Anforderungen des Art 226 MwSt-RL genügt. Entscheidend ist das Vorliegen der materiellen Voraussetzungen. Dazu hat die Behörde alle ihr vorliegenden Informationen zu berücksichtigen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 11 Tz 57).

Berichtigungen und Ergänzungen der Rechnung durch den Aussteller sind jederzeit möglich. Unterbleibt eine Berichtigung oder kann eine solche nicht mehr erfolgen (weil der leistende Unternehmer nicht mehr existiert), ist vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung davon auszugehen, dass dieser Umstand dann nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs berechtigt, wenn die Abgabenbehörde über sämtliche Daten für den Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs vorliegen, verfügt (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 11 Tz 57).

Bei den auf den gegenständlichen Rechnungen fehlenden UID-Nummern des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers handelt es sich um keine

wesentlichen Rechnungsmerkmale (wie etwa Name und Anschrift des leistenden Unternehmers oder Art und Umfang der Leistung), die die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs dokumentieren (vgl. EuGH 22.12.2010, Rs C-438/09 Dankowski). Da die Abgabenbehörde über sämtliche Daten verfügt, um festzustellen, dass die materiellen Voraussetzungen vorliegen, wäre allein aufgrund der fehlenden Rechnungsmerkmale der Vorsteuerabzug nicht zu versagen.

Allerdings ist in § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 normiert, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt, wenn der Abnehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht.

Nach EuGH 6.7.2006, C-439/04 „Kittel“, steht kein Recht auf Vorsteuerabzug zu, wenn der Abnehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz oder ein anderer vor- oder nachgelagerter Umsatz in der Lieferkette mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet war (vgl. auch EuGH 12.1.2006, C-354/03 „Optigen Ltd“). Das nach objektiven Gegebenheiten entstandene Recht auf Vorsteuerabzug steht somit unionsrechtlich dem Wirtschaftsteilnehmer nur dann zu, wenn er alle Maßnahmen trifft, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen sind. Der EuGH stützt seine Rechtsprechung auf den allgemeinen Grundsatz, dass sich niemand rechtsmissbräuchlich oder betrügerisch auf im Rechtssystem der Union vorgesehene Rechte berufen darf (EuGH 18.12.2014, C-131/13 „Italmoda“). Im Fall von Betrug oder Missbrauch sind die objektiven Voraussetzungen zur Geltendmachung des Rechts nicht gegeben (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 92/1; VwGH 26.3.2014, 2009/13/0172).

Steht der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehung kommt es auf eine formelle finanzstrafrechtliche Verurteilung nicht an. Eine strafbefreiende Selbstanzeige hebt den Vorsteuerausschluss nicht auf (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 100). Der Vorsteuerabzug ist auch dann zu verwehren, wenn es zu keinem Abgabenausfall für den Fiskus kommt (vgl. VwGH 25.2.2015, Ra 2014/13/0023).

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass von der Bf. in den Jahren 2007 bis 2010 Schwarzgeldzahlungen an die Verpächterin des Lokales geleistet wurden. Es lagen Parallelverträge vor. Neben der offiziellen gab es auch eine „inoffizielle“ Pacht. Dadurch wurden verkürzte Pachtzinszahlungen der Besteuerung zugeführt. Da dies mit Wissen der Gesellschafter der Bf. erfolgt ist, steht der Bf. das Recht auf Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht zu.

Die angefochtenen Bescheide werden dementsprechend abgeändert.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes der oben angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 30. Mai 2018