



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. (= NameBw./neu, AdresseBw./neu, vertreten durch die Wirtschaftstreuhand Steuerberatung GmbH, 4810 Gmunden, Ohldorferstraße 18) vom 29. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 23. November 2006 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2001 - 2003 entschieden:

**I.** Der Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2001 wird teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind der Berufungsvorentscheidung vom 2. März 2007 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

**II.** Die Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2002 – 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die – derzeit als NameBw./neu firmierende – Berufungsverberin (Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag (17. Juli 2001) unter der Firmenbezeichnung NameBw./alt errichtet.

Das unter der Firmenbezeichnung NameBw./alt in den Streitjahren ausgeübte Gastgewerbe war Gegenstand einer Außenprüfung, deren Ergebnis folgende Feststellungen waren:

**Feststellungen zu den Aufzeichnungen; fehlender Wareneinkauf:**

*Die Rechnungen Nr. 132742 vom 28. März 2003, Nr. 209714 vom 19. September 2003, Nr. 215675 vom 3. Oktober 2003 und Nr. 227034 vom 31. Oktober 2003 der AG wurden in der Buchhaltung nicht erfasst.*

*Der Wareneinkauf für div. Getränke scheint nicht vollständig zu sein; für folgende Produkte wurde im Prüfungszeitraum kein einziger Wareneinkauf gefunden: Gao Liang Schnaps, Rosen Schnaps, Bambus Schnaps, Wu Jia Pi, Mao Tai Schnaps, Reiswein, Sake, Pflaumenwein, Mandarinenwein und Lycheewein. Der Einkauf Tsingtao Bier erscheint zu wenig (2001 – 2003 jeweils 24 Flaschen). Der Einkauf Kohlensäure für die Jahre 2001 und 2002 ist nicht vollständig.*

**Feststellungen zu den Aufzeichnungen; fehlende Grundaufzeichnungen:**

*Inventuren wurden nicht vorgelegt, 2001 – 2004 wurden die Grundaufzeichnungen zu den Tageslosungen weggeworfen und die Tageslosungslisten hatten folgende Mängel:*

- Juni 2003: Die Tageslösung vom 18. Juni 2003 wurde mit ... ausgebessert.*
- August 2001: Die Tageslösung vom 22. August 2001 ist unleserlich überschrieben.*
- September 2001: Die Tageslösungen vom 6. September 2001, 22. September 2001 und 23. September 2001 sind unleserlich überschrieben.*
- Dezember 2001: Die Tageslösungen vom 6. Dezember 2001, 7. Dezember 2001, 16. Dezember 2001, 17. Dezember 2001, 19. Dezember 2001, 27. Dezember 2001 und 30. Dezember 2001 wurden mit ... überschrieben.*

**Feststellungen zu den Aufzeichnungen; Mehrfachlösungen:**

*Im Prüfungszeitraum wurden folgende Mehrfachlösungen gefunden: 5 Beträge (2001), 4 Beträge (2002), 36 Beträge (2003) und 86 Beträge (2004).*

**Feststellungen zu den Aufzeichnungen; Endziffernanalyse:**

*Die Endziffernanalyse ergab Unregelmäßigkeiten bei den Tageslösungen 2001 – 2004. Deshalb sei ein „Rohaufschlag Küche“ mit 229,70% (2001), 287,22% (2002) und 326,01% (2003) festzusetzen.*

**Steuerliche Feststellungen; Tz. 2 Vorsteuerkürzung**

*Alle Rechnungen der AG von 2001 bis 5. September 2003 lauten auf R-GmbH. Die Vorsteuern aus diesen Rechnungen seien zu kürzen.*

***Steuerliche Feststellungen; Tz. 4 Ungeklärter Geldfluss***

*Die Herkunft des Bankeinganges KontoNr., Belegnummer 81 vom 31. Oktober 2001 "Rückzahlung 270.000,00" konnte nicht geklärt werden. Deshalb wurden ATS 239.218,18 als (Netto)Umsatz und ATS 270.000,00 gewinnerhöhend hinzugerechnet.*

***Steuerliche Feststellungen; Sicherheitszuschlag:***

*Ein Sicherheitszuschlag sei festzusetzen, da die Aufzeichnungen mangelhaft waren.*

Die Abgabenbehörde I. Instanz erließ prüfungskonforme Abgabenbescheide, die innerhalb offener Berufungsfrist angefochten wurden. Die Anfechtungserklärung begründend wurde vorgebracht:

- 1) *Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2001; Vorsteuerkürzung 2001 – 2003: Die Rechnungen der AG von 2001 – 5.9.2003 lauten auf R-GmbH – diese werden wir bei der AG auf Bw. umschreiben lassen.*
- 2) *Körperschaftsteuer 2001; Tz. 4 - ungeklärter Geldfluss ATS 270.000,00: Dieser Betrag wurde nicht zur Gänze durch Umsätze erzielt, sondern waren eine Abhebung bei der KontoNr. iHv ATS 180.000,-- plus dem Finanzamt gemeldete Umsätze.*
- 3) *Körperschaftsteuer 2002-2003: Die Körperschaftsteuer 2002-2003 würde sich automatisch aufgrund der Veranlagung von 2001 ergeben.*

Mit Berufungsvorentscheidung (2. März 2007) wurde der Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2001 teilweise stattgegeben; die Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2002 und 2003 wurde abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

*Rechnungsberichtigung AG > Da die berichtigten Rechnungen auch nach Ergänzungsauftrag vom 16.1.2007 nicht vorgelegt wurden, wird die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abgewiesen.*

*Ungeklärter Geldfluss 2001 > Da der Geldfluss (ATS 270.000,00) anhand der vorgelegten Unterlagen nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden konnte, wird der Berufung in diesem Punkt stattgegeben.*

*Zur Würdigung der auch im Jahr 2001 vorhandenen Aufzeichnungsmängel wird jedoch ein Sicherheitszuschlag iHv ATS 83.000,00 netto, aufzuteilen im Verhältnis 70% Speisen und 30% Getränke, verhängt ...*

Die v.a. Berufungsvorentscheidung wurde innerhalb offener Vorlageantragsfrist angefochten.

Das bisherige Berufungsvorbringen zT wiederholend, zT ergänzend wurde vorgebracht:

*... Der "ungeklärte Geldfluss" im Jahre 2001 iHv ATS 270.000,00 dieser Vorgang hat die "Einzahlung vom Stammkapital" betroffen und waren entsprechende Belege und Unterlagen darüber in der Buchhaltung vorhanden.*

*In der Niederschrift gemäß § 149 Abs 1 BAO idgF wurde kein Sicherheitszuschlag im Jahre 2001 angesetzt, da angenommen wurde, dass die ATS 270.000,00 richtig dem „Umsatz zugerechnet wurden“. In der Berufungsvorentscheidung vom 02.03.2007 wurde jedoch ein Sicherheitszuschlag iHv ATS 83.000,00 im Nachhinein angesetzt, damit die Sicherheitszuschläge in den Jahren 2002 bis 2004 nicht ihre Wirkung verlieren, da für deren Ansatz der "ungeklärte Geldfluss" eine gewichtige Rolle spielte. Tatsächlich haben die ATS 270.000,00 das Stammkapital betroffen. In den Jahren 2002 - 2004 wurde jedoch für diesen Betrag zum Großteil ein Sicherheitszuschlag verrechnet.*

*AG - Rechnungs- bzw. Vorsteuerberichtigung: Die Belege wurden der Berufung im Original beigelegt und legen wir diese noch einmal in Kopie bei.*

*Inventuren: Wir haben diese bei den Belegen schon abgelegt und haben leider keine Kopien davon angefertigt.*

*Mehrfachlosungen bzw. Endziffernanalyse: Da unsere Gäste zu 85% als "Stammgäste" zu bezeichnen sind, ergibt sich daraus auch im Umsatzbereich das Erscheinungsbild, dass es schon deshalb zu den Mehrfachlosungen kommen kann bzw. gekommen ist und kommen wird.*

*Rohaufschlag Küche: Das Lokal wurde im Jahre 2001 übernommen und waren wir stets bemüht, die Preise insbesondere im Küchenbereich zu erhöhen um den sonstigen Preisanstiegen gerecht zu werden. Daraus kann sich kein wie immer gearteter Ansatz für einen Sicherheitszuschlag ergeben.*

Zum v.a. Berufungsvorbringen äußerte sich das Finanzamt wie folgt:

**Ungeklärter Geldfluss:** Der ungeklärte Geldfluss iHv ATS 270.000,00 wurde in der Berufungsvorentscheidung vom 2.3.2007 anerkannt. Da allerdings im Jahr 2001 schwerwiegende Aufzeichnungsmängel vorliegen (siehe BP Bericht vom 18.10.2006) und diese

*nach Anerkennung des ungeklärten Geldflusses nicht gewürdigt worden wären, wurde ein Sicherheitszuschlag iHv ATS 83.000,00 festgesetzt.*

**Rechnungs- und Vorsteuerberichtigung:** *Mit dem Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 19.12.2006 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurden zwar Rechnungen der AG vorgelegt; die Berichtigungen wurden aber nicht von der AG durchgeführt. Der Rechnungsempfänger ist nicht berechtigt, eine erhaltene Rechnung, die zum Nachweis des Vorsteuerabzuges dient, selbst zu berichtigen. Die Vorsteuern dieser Rechnungen können daher nicht anerkannt werden.*

**Aus den Verwaltungsakten:**

- Lt. Notariatsakt über die Errichtung der NameBw./alt leistete Gesellschafter1 eine Barzahlung iHv EUR 8.925,00 auf seine Stammeinlage iHv EUR 17.850,00 und Gesellschafter2 leistete eine Barzahlung iHv EUR 8.575,00 auf seine Stammeinlage iHv EUR 17.150,00.
- Alle an R-GmbH adressierten Rechnungen der AG wurden dadurch „berichtigt“, dass R-GmbH durchgestrichen und durch den Firmenstempel lautend Firmenstempel ersetzt wurde.
- In Arbeitsbogen/Betriebsprüfung 265 wird ein Bankbeleg Nr. 26 vom 7. August 2001 „Abhebung ATS 180.000,00“ erwähnt.
- Aus Arbeitsbogen/Betriebsprüfung 22:

*„Die Tageslosungen für 2001 bis 2004 wurden am Dachboden aufbewahrt, das Dach war undicht und die Kartons, in denen die Tageslosungen aufbewahrt wurden, sind nass geworden und wurden dann von der Hausverwaltung weggeschmissen.“*

**Über die Berufung wurde erwogen:**

Streitpunkte im ggstl. Berufungsverfahren waren **I.** von der AG ausgestellte Rechnungen, **II.** ein angeblich unklarer Geldfluss und **III.** ein Sicherheitszuschlag, der mit Berufungsvorentscheidung festgesetzt wurde.

**Über die v.a. Streitpunkte war festzustellen und wie folgt zu entscheiden:**

**I. ... über die Rechnungen:**

Alle Rechnungen der AG wurden dadurch „berichtigt“, dass die im Adressfeld als Rechnungsempfängerin angeführte R-GmbH durchgestrichen und der Abdruck des

Firmenstempels lautend Firmenstempel beigefügt wurde. Deshalb stellte sich die Rechtsfrage, ob Rechnungen, deren Rechnungsempfängerin – wie oben beschrieben - „berichtigt“ wurden, zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Auf die v.a. Rechtsfrage bezogen war folgende Rechtslage anzuwenden:

*Gemäß § 12 Abs 1 UStG 1994 idgF kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994 idgF) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.*

*Gemäß § 11 Abs 1 UStG 1994 idgF ist die Rechnung von dem Unternehmer auszustellen, der den Umsatz ausgeführt hat. Ergänzungen und Berichtigungen von Rechnungsangaben können deshalb nur vom Rechnungsausteller vorgenommen werden.*

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den Streitpunkt erklärt. Von dieser Rechtslage ausgehend war festzustellen, dass der Vorsteuerabzug zustand, wenn die Rechnungen von der AG berichtigt wurden, da die AG die Rechnungsausstellerin war. Der Vorsteuerabzug war jedoch zu versagen, wenn die Rechnungen nicht von der AG berichtigt wurden.

Wer die Rechnungen der AG berichtigte, war eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage, bei deren Beantwortung die Rechtslage anzuwenden war, dass:

*... als Beweismittel alles in Betracht kam, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich war und die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hatte, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen war oder nicht (§ 166 BAO idgF, § 167 Abs 2 BAO idgF);*

*... nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) zulässig war, von mehreren Versionen die wahrscheinlichste als erwiesen anzunehmen, sodass ein Sachbeweis im naturwissenschaftlich-mathematischen Sinn nicht erforderlich war (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 167, Tz 8, und die do. zit. Judikate).*

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt erklärt. Von dieser Rechtslage ausgehend war iVm der aus den Rechnungen sich ergebenden Sach- und Beweislage auszuschließen, dass die AG Diejenige war, die ihre Rechnungen berichtigte:

(1) Alle Rechnungen wurden nicht dadurch berichtet, dass als „berichtigte Rechnungen“ bezeichnete Rechnungen ausgestellt wurden.

(2) Auszuschließen war, dass die AG über den Firmenstempel der Bw. verfügte. Dass der Firmenstempel der Bw. verwendet wurde, um die Rechnungen der AG zu berichtigen, spricht daher dafür, dass alle Rechnungen durch die Bw. berichtet wurden.

Von der v.a. Sach- und Beweislage ausgehend war als erwiesen anzusehen und festzustellen, dass alle Rechnungen der AG durch die **nicht** zur Rechnungsberichtigung befugte Bw. berichtet wurden und daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten.

Es ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – die in Rechnungen der AG ausgewiesene Umsatzsteuer zum Vorsteuerabzug zuzulassen – wird abgewiesen.

***II. ... über die angeblich unklare Quelle des Bankeinganges Belegnummer 81 vom 31. Oktober 2001 „Rückzahlung ATS 270.000,00“:***

Die angeblich unklare Quelle des v.a. Bankeinganges war auf der Ebene der Beweiswürdigung zu ermitteln und festzustellen.

Die Rechtsgrundlagen für auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen wurden in Pkt. I. der Berufungsentscheidung dargestellt und werden zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt erklärt.

*Streitpunktbezogen wird iVm der vorzit. Rechtslage festgestellt:*

▪ ***Ad Anfechtungserklärung/Berufung:***

In der Berufung wurde der Bankeingang mit „Abhebung von KontoNr. ATS 180.000,00 plus dem Finanzamt gemeldete Umsätze“ begründet. Dass eine Abhebung iHv ATS 180.000,00 vor dem Bankeingang iHv ATS 270.000,00 stattfand, ist mit dem in Arbeitsbogen/Betriebsprüfung 265 erwähnten Bankbeleg Nr. 26 nachweisbar. Ein Geldfluss iHv ATS 180.000,00 ist daher als geklärt anzusehen.

Aus den im Arbeitsbogen/Betriebsprüfung sich befindenden Unterlagen ist jedoch nicht nachvollziehbar, dass ATS 90.000,00 dem Finanzamt gemeldeten Umsätze waren, die mit dem Bankeingang Belegnummer 81 (31. Oktober 2001) „rückgezahlt“ wurden. Ein Geldfluss iHv ATS 90.000,00 ist daher nicht als geklärt anzusehen.

▪ ***Ad Anfechtungserklärung/Vorlageantrag:*** Im Vorlageantrag wurde der Bankeingang mit nachweislicher „Einzahlung von Stammkapital“ begründet.

Lt. Notariatsakt Pkt. Viertens über die Errichtung der Bw. leisteten die Gesellschafter Barzahlungen iHv EUR 8.925,00 und EUR 8.575,00 auf ihre Stammeinlagen. EUR 8.925,00 und EUR 8.575,00 ergeben in Summe EUR 17.500,00. EUR 17.500,00 sind umgerechnet ATS 240.805,25: Ein Geldfluss iHv ATS 240.805,25 ist daher als geklärt anzusehen.

In den Verwaltungsakten haben sich keine Unterlagen befunden, die gegen die Annahme sprachen, dass Teilbeträge der auf die Stammeinlagen geleisteten Barzahlungen mit Bankeingang Belegnummer 81 (31. Oktober 2001) „*rückgezahlt*“ wurden. Nicht widerlegbar war daher, dass ein Geldfluss iHv ATS 90.000,00 aus den auf die Stammeinlage geleisteten Barzahlungen stammte.

Nach dieser Beweislage war die Quelle des Bankeinganges iHv insgesamt ATS 270.000,00 als geklärt anzusehen.

Es ergeht die Entscheidung:

Dem Berufungsbegehrten – den Bankeingang iHv ATS 270.000,00 nicht den umsatz- und gewinnerhöhend hinzurechnen – wird stattgegeben.

### ***III. ... über die Sicherheitszuschläge:***

Sicherheitszuschläge sind das Ergebnis einer Schätzungsmethode, die bei mangelhaften Aufzeichnungen angewendet wird, da bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Geschäftsvorgänge, sondern auch weitere Geschäftsvorgänge nicht aufgezeichnet wurden (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 184, Tz 18, und die do. zit. VwGH-Erkenntnisse).

Im Betriebsprüfungsverfahren wurde festgestellt, dass die Rechnungen der AG Nr. 132742 vom 28. März 2003, Nr. 209714 vom 19. September 2003, Nr. 215675 vom 3. Oktober 2003 und Nr. 227034 vom 31. Oktober 2003 nicht in der Buchhaltung erfasst waren. In der Buchhaltung nicht erfasste Rechnungen sind Aufzeichnungsmängel, die zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigten.

Nicht vorgelegt wurden Grundaufzeichnungen und Inventuren im Original und als Kopie, da sie sich nach den mit den Feststellungen der Betriebsprüfung übereinstimmenden Aussagen der Bw. in Kartons befanden, die auf dem Dachboden gelagert, durch eindringendes Wasser beschädigt und deshalb vernichtet wurden. Die Schätzungsberechtigung und Anwendung der Schätzungsmethode „*Sicherheitszuschlag*“ wegen mangelhafter Aufzeichnung lag dennoch vor, da nach ständiger VwGH-Rechtsprechung irrelevant ist, aus welchen Gründen Aufzeichnungsmängel auftraten (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 184, Tz 6, und die do. zit. VwGH-Erkenntnisse).

Auch wurde im Betriebsprüfungsverfahren festgestellt, dass Tageslosungen mit ... korrigiert oder auf eine Weise überschrieben wurden, dass die ursprüngliche Eintragung nicht lesbar war. Korrigierte Tageslosungen und Tageslosungen, die auf eine Weise überschrieben wurden, dass die ursprüngliche Eintragung nicht lesbar ist, sprechen für inhaltlich **nicht** richtige Aufzeichnungen und berechtigten zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.

Der Rohaufschlag/Küche wurde wegen der aus der Endziffernanalyse sich ergebenden Unregelmäßigkeiten bei den Tageslosungen 2001 bis 2004 festgesetzt. Bemühungen, das Preisniveau im Küchenbereich zu erhöhen, vermögen jedoch nicht, das Ergebnis der Endziffernanalyse zu verändern. Die aus der Endziffernanalyse sich ergebenden Unregelmäßigkeiten bei den Tageslosungen 2001 bis 2004 sprechen daher für inhaltlich **nicht** richtige Aufzeichnungen und für die Schätzungsberechtigung.

Die 5 Mehrfachlosungen (2001), 4 Mehrfachlosungen (2002), 36 Mehrfachlosungen (2003) und 86 Mehrfachlosungen (2004) wurden mit „*Stammgästen*“ begründet: „*Mehrfachlosung*“ bedeutet, dass 1 Losung nicht 1x sondern mehrmals – und damit unrichtig – aufgezeichnet wurde. Da auch die mit „*Stammgästen*“ erzielten Umsätze 1x und nicht mehrmals aufzuzeichnen sind, sprechen „*Stammgäste*“ **nicht** gegen Mehrfachlosungen und damit **nicht** für die Richtigkeit der Aufzeichnungen. Die 5 Mehrfachlosungen (2001), 4 Mehrfachlosungen (2002), 36 Mehrfachlosungen (2003) und 86 Mehrfachlosungen (2004) berechtigten daher auch zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend waren die Aufzeichnungsmängel derart schwerwiegend, dass das Ergebnis der Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint. Daher war festzustellen, dass die Schätzungsberechtigung vorlag.

Ein unklarer Geldfluss iHv ATS 270.000,00 spielte keinerlei Rolle – und damit auch keine „*gewichtige Rolle*“ (© Vorlageantrag) - bei der Festsetzung der Sicherheitszuschläge, da die Sicherheitszuschläge nicht in Höhe des Bankeinganges „*Rückzahlung ATS 270.000,00*“ sondern iHv ATS 83.000,00 festgesetzt wurden. Festgestellt wird, dass die Bw. keine begründeten Überlegungen vorbrachte, die bspw. für eine andere Schätzungsmethode sprachen.

Da die Abgabenbehörden I. Instanz berechtigt war, die angefochtenen Bescheide nach jeder Richtung hin abzuändern, war die Festsetzung des Sicherheitszuschlags mit Berufungsvorentscheidung zulässig. Die Berufungsvorentscheidung verliert zwar mit der ggstl. Berufungsentcheidung ihre Rechtswirksamkeit; wird jedoch nach ihrem Ausscheiden aus dem Rechtsbestand zum Vorhalt, sodass Schätzungsberechtigung und angewendete Schätzungsmethode in Wahrung des Parteiengehörs vorgehalten wurden.

§ 289 Abs 2 BAO idgF berechtigt die Berufungsbehörde, angefochtene Bescheide nach jeder Richtung hin abzuändern. Der Unabhängige Finanzsenat macht von dieser Änderungsbefugnis Gebrauch und setzt den Sicherheitszuschlag – wie in der Berufungsvorentscheidung dargestellt – fest.

Es ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – keinen Sicherheitszuschlag festzusetzen – wird abgewiesen.

Wien, am 14. Dezember 2011