



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/0094-W/11,
miterledigt RV/0093-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 21. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 26. April 2010 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. betrieb im berufungsgegenständlichen Zeitraum eine Pizzeria.

Hinsichtlich der Jahre 2006 – 2008 wurde im Zeitraum März/April 2010 betreffend der Umsatz- und der Einkommensteuer eine Außenprüfung (AP) durchgeführt.

Wie aus dem Bericht der AP zu entnehmen war, wurde zu Beginn der Prüfung eine Selbstanzeige (Datum 1.3.2010) nach § 29 FinStrG gegenüber der AP abgegeben. In dieser war angeführt, dass die Bilanzen für die Jahre 2006 und 2007 durch die ehemalige Buchhalterin erstellt worden waren. Nach deren Ableben wurden an die Bw. die Buchhaltungs- und Lohnbelege zurückgestellt, jedoch waren keine Ausdrucke wie Saldenlisten, Konten, Journale, Anlagenverzeichnisse, Bilanzen etc. dabei.

Es konnte daher keine ordnungsgemäße Buchhaltung vorgelegt werden. Die Erlöse für die Jahre 2008 und 2009 konnten nur mit Rohaufschlägen hochgerechnet werden. Konkrete Zahlen waren in der Anzeige nicht enthalten.

Die AP führte im Bericht noch ergänzend aus, dass die vorgelegten Buchungsbelege nicht vollständig gewesen seien. Die Belege des Zeitraums 9 – 12/2007 hätten gefehlt. Über den gesamten Prüfungszeitraum seien weder Aufzeichnungen bezüglich der Tageslosungen (Diese seien zwar mit Strichliste gemacht, jedoch nicht aufbewahrt worden.), noch des Eigenverbrauchs, der Inventuren und des Schwundes vorhanden gewesen.

Aufgrund dessen seien die Grundlagen für die Abgabenerhebung gem. § 184 BAO zu schätzen gewesen.

Die AP führte einen inneren Betriebsvergleich der Rohaufschläge auf Basis der vorliegenden Bilanzen durch. Der Rohaufschlagskoeffizient (RAK) sei nur unter Heranziehung des Wareneinkaufes (WEK) berechnet worden, da mangels Inventuren kein Wareneinsatz ermittelt werden konnte. Für das Jahr 2007 seien keine Daten vorgelegen. Auffällig sei der Abfall des Rohaufschlages zwischen den Jahren 2006 und 2008 gewesen; insbesondere bei den Küchenumsätzen (minus 12%, von 2,84 auf 2,49) und den Umsätzen der alkoholfreien Getränke (minus 40%, von 4,96 auf 2,99). Der Rohaufschlag für Bier stieg hingegen um ca. 15% (von 2,72 auf 3,12). Die weiteren Rohaufschläge schwankten ebenfalls.

Die Beurteilung des in der Gewinn- und Verlustrechnung enthaltenen Wareneinkaufes habe ergeben, dass nach dem Buchhalterwechsel (von 2007 auf 2008) der Einkauf der alkoholfreien Getränke, bei vergleichbar gleich bleibendem Einkauf für die Küche, um 185% gestiegen war. Auffällig sei gewesen, dass der Biereinkauf zwischen 2008 und 2009 um ca. 40% anstieg, obwohl der Küchenverkauf und folglich auch der Umsatz um 12% fielen. Trotz der in den Speisekarten angebotenen verschiedenen Sorten Kaffee, habe es 2007 und 2008 nur sehr geringe und 2006 und 2009 keine Einkäufe dazu gegeben. Die Überprüfung der einzelnen Jahre sei aufgrund der fehlenden Unterlagen nur schwer bis gar nicht möglich gewesen.

Die AP stellte im Bericht die durchgeföhrte Kalkulation des Küchenumsatzes dar. Es sei dazu der Einkauf des Pizzakäses herangezogen worden. Der Verbrauch wurde auf 175 Gramm pro Pizza geschätzt, als Pizzapreis wurde der Mittelwert aus den 57 angebotenen Pizzen angesetzt.

Im Resultat habe der kalkulierte Umsatz aus dem Pizzaverkauf im erklärten Umsatz Deckung gefunden. Es sei jedoch nur ein geringer Anteil der erklärten Umsätze für weitere Umsätze aus dem Sortiment von 85 weiteren Gerichten (Nudel-, Back-, Fleisch-, Grill- und Fischgerichte) verblieben.

Hinsichtlich der Schätzmethode habe die AP für die Jahre 2006 und 2007 einen Sicherheitszuschlag angewendet. Eine im Zuge der Betriebsbesichtigung mit dem Bw. durchgeföhrte Vermögensdeckungsrechnung habe sich für die Wahl der Schätzmethode als nicht geeignet erwiesen, da die Angaben des Bw. nicht korrekt gewesen seien. Es habe

keine Angaben zu Aufwendungen für Kleidung, Schuhe etc. bzw. zu Unterhaltsleistungen gegeben, obwohl für 2006 und 2007 der Unterhaltsabsetzbetrag beansprucht worden sei.

Die AP habe einen Zuschlag von 30% auf die erklärten Umsätze angewendet. Die Aufteilung der errechneten Umsätze sei in einem Verhältnis von 60% Umsätze Küche zu 40% Getränkeumsätze erfolgt.

Für die Jahre 2008 und 2009 wurde laut Bericht eine Globalschätzung unter Anwendung eines RAK von 3,5 auf den WEK Küche, von 3,3 auf den WEK Bier und auf den WEK Spirituosen ein RAK von 8,0 (der höchste seitens der steuerlichen Vertretung verwendete RAK) durchgeführt. Der RAK für alkoholfreie Getränke wurde im Einvernehmen mit dem Bw. mit 4,5 angenommen. Bei Tee und Kaffee wurde der seitens der steuerlichen Vertretung verwendete RAK herangezogen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz folgte den Feststellungen der AP. Die Bescheide betreffend die Einkommen- bzw. die Umsatzsteuer der geprüften Jahre ergingen mit Datum 26.4.2010.

Die **Berufung** gegen die Bescheide betreffend die Einkommen- bzw. die Umsatzsteuer der **Jahre 2006 und 2007** wurde mit Schreiben vom 21.5.2010 erhoben.

Die Schätzung, die den Bescheiden zugrunde liege, könne laut Bw. nur als extreme Strafe dafür angesehen werden, dass aufgrund des Ablebens der ehemaligen Buchhalterin die Buchhaltungsunterlagen nicht vollständig vorgelegt werden konnten.

Die Schätzung sei zu hoch gegriffen. Das Mehrergebnis für diese zwei Jahre stelle mit beinahe Euro 50.000 eine Existenzbedrohung dar und stehe im Gegensatz zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Es wurde ersucht, die Schätzung so zu gestalten, dass ein steuerliches Mehrergebnis wie in der Schätzung des Jahres 2008 erreicht werde.

In seiner **Stellungnahme** vom 5.1.2011 führte der Prüfer aus, dass der Sicherheitszuschlag aufgrund der formellen Mängel und den nicht bestrittenen offensichtlichen Verkürzungen des Wareneinkaufes und Umsatzes festgesetzt worden sei. Als Folge der materiellen Mängel waren die extremen Schwankungen der Rohaufschläge anzusehen. Die Hinzurechnungen und die Höhe des Sicherheitszuschlages basierten auf den im AP-Bericht dargestellten Kalkulationen.

Hinsichtlich der Schätzungsmethoden sei noch anzuführen, dass eine Kalkulation über das Personal (z.B. Umsätze pro Kellner oder Auslastungsrechnung) ein verzerrtes Bild liefert hätte. Im Zuge von durchgeföhrten KIAB-Kontrollen(6.3.2007, 8.3.2008 und 17.2.2010) seien

jeweils nicht angemeldete Dienstnehmer angetroffen worden und stelle dies ein weiteres Indiz für die Unrichtigkeit der Buchhaltung dar.

Die Stellungnahme der AP wurde dem Bw. in Wahrung des Parteiengehörs mit Datum 12.1.2011 zur Gegenäußerung übermittelt.

Eine ergänzende Eingabe erfolgte nicht.

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 Auskünfte 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 und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

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

In diesem Zusammenhang wird auch auf die ständige Rechtsprechung des VwGH hingewiesen. Demnach hat derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinzunehmen (vgl. VwGH 29.11.2006, 2003/13/0087).

Im Zuge der AP wurde festgestellt, dass für den Prüfungszeitraum nur die Jahresabschlüsse der Jahre 2006, 2007 und 2008 vorlagen, jedoch keine Buchhaltungsunterlagen wie Saldenlisten, Konten, Journale, Anlagenverzeichnisse und Aufzeichnungen über die Tageslosungen, den Eigenverbrauch, die Inventuren und den Schwund. Wie die AP ausführte waren bezüglich der Tageslosungen Strichlisten geführt, jedoch nicht aufbewahrt worden.

Zum Jahresabschluss 2007 ist noch festzuhalten, dass in der Gewinn- und Verlustrechnung zudem keine Aufschlüsselung der Umsätze nach Sparten enthalten war.

Es lag somit im Prüfungszeitraum keine ordnungsmäßige Buchhaltung vor um eine zuverlässige Ermittlung der tatsächlichen Umsätze und der Betriebsgewinne zu ermöglichen. Die Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO war gegeben.

Seitens des Bw. wurde im Berufungsverfahren die Schätzungsbefugnis für die berufungsgegenständlichen Jahre aufgrund der festgestellten Buchhaltungsmängel dem

Gründe nach nicht in Abrede gestellt.

Es wurde jedoch ein Einwand gegen die Schätzungsmethode, insbesondere gegen die Höhe des Sicherheitszuschlages, erhoben.

Wenn wie im gegenständlichen Fall das Vorliegen der Schätzungsberichtigung außer Streit steht, bedeutet dies für die Abgabenbehörde, dass ihr die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei steht. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, nämlich den tatsächlichen Gegebenheiten, den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH vom 24.2.2005, 2003/15/0019).

Zur Schätzungsmethode der AP wird festgehalten, dass die Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2006 und 2007 unter Anwendung eines jährlichen Zuschlages von 30% auf die erklärten Umsätze netto ermittelt wurden. Die pauschale Hinzurechnung basierte auf den Ergebnissen der (soweit aufgrund der vorliegenden Daten möglichen) Kalkulation der AP. Die Umsatzzuschätzung erfolgte zu den mit 10 bzw. 20% zu versteuernden Umsätzen jeweils im Verhältnis 60:40.

Die gesamten jährlichen Umsatzzuschätzungen netto wurden den Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer der Jahre 2006 bzw. 2007 hinzugerechnet.

Wenn die AP für die Ermittlung des jeweiligen Jahresumsatzes die Anwendung der Methode der Schätzung mit Hilfe eines pauschalen (Sicherheits-)Zuschlages gewählt hatte, so gehört dies zu den Elementen der Schätzung. Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages, hier auf die erklärten Umsätze, soll der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dienen. Bei nachgewiesenermaßen mangelhaften Aufzeichnungen, kann davon ausgegangen werden, dass auch noch andere Geschäftsfälle nicht aufgezeichnet worden sind (vgl. VwGH vom 13.9.1989, 88/14/0042).

Hinsichtlich der Höhe des Zuschlages wird festgehalten, dass diese davon abhängt, in welchem Ausmaß Mängel festgestellt wurden bzw. vermutete Mängel vorlagen. Im Fall des Bw. lagen insofern gravierende Mängel vor, als lediglich Jahresabschlüsse vorhanden waren, jedoch jegliche zugehörige Aufzeichnungen und Grundlagen fehlten, um die Angaben in den Jahresabschlüssen als sachlich richtig beurteilen zu können. Die durchgeföhrten Berechnungen und Kalkulationen der AP zeigten erhebliche Schwankungen in den Rohaufschlägen auf. Weiters führte die Kalkulation der Pizzaumsätze zum Schluss, dass Umsätze aus den weiteren angebotenen Speisen nicht erfasst worden sein konnten. Einkauf und Umsatz betreffend die Sparte Kaffee/Tee fehlten im Jahr 2006 gänzlich.

Der Bw. wendete in der Berufung zur Schätzung lediglich unsubstantiiert ein, dass diese so gestaltet werden solle, wie dies für das Jahr 2008 der Fall war. Gegen die Bescheide das Jahr 2008 betreffend wurde nicht berufen.

Zum Einwand des Bw. wird festgehalten, dass bei Betrachtung der Hinzurechnungsbeträge im Jahr 2008 laut AP-Bericht schlussendlich ebenfalls ein Prozentsatz von zirka 30% auf die erklärten Umsätze zur Anwendung gelangt war. Da keine Abweichung zu den berufungsgegenständlichen Jahren 2006 und 2007 vorlag, war damit eine Minderung des Prozentsatzes für die Jahre 2006 und 2007 nicht zu begründen.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes erscheint die Anwendung des pauschalen Zuschlages in der genannten Höhe auf die erklärten Umsätze der Jahre 2006 und 2007 durch die AP gerechtfertigt.

Die durch die AP im Schätzungswege ermittelten Zurechnungen zu den jährlichen Umsätzen waren weiters netto den Betriebsergebnissen der Jahre 2006 und 2007 zuzurechnen.

Die Entscheidung über die Berufung war spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 24. September 2013