



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 1

GZ. RV/0811-G/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mitunternehmerschaft "FS und Mitbesitzer" (bestehend aus FS und ES), YZ, vertreten durch Peter Leopold, Wirtschaftstreuhänder, 8010 Graz, Krenngasse 12, vom 14. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 10. März 2009 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO und Umsatzsteuer für den Zeitraum 2004 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

### Entscheidungsgründe

(1) Bei den Berufungswerbern (Bw.) – sie betreiben einen „Mostbuschenschank“ – fand eine die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. In seinem Bericht vom 20. Februar 2009 traf der Prüfer im Wesentlichen folgende Feststellungen:

*„Formelle Mängel der Aufzeichnungen:*

*Für die Ermittlung der Einnahmen und zur Erstellung der Einnahmen-Grundaufzeichnungen des Buschenschankbetriebes wurde im Prüfungszeitraum eine elektronische Registrierkasse der Marke "XY" (Type: INKA 200) eingesetzt. Es werden damit die Geschäftsfälle (Erfassung von Datum, Uhrzeit, TischNr., Kellner, Menge, Art der Konsumation usw.) einzeln aufgezeichnet und abgerechnet.*

*Die Registrierkassen-Journale (chronologische Aufzeichnung über alle Geschäftsfälle) wurden nicht ausgedruckt und stehen auch in gespeicherter Form nicht mehr zur Verfügung. Ausgedruckt wurden nur die täglichen und monatlichen Artikel- und Finanzberichte, die nur mehr aufsummierte Größen beinhalten. Ausgedruckte Küchenbons wurden nicht aufbewahrt; Rechnungsdurchschriften ("Zweitdrucke") wurden nicht erstellt. Für typische Buschenschank-Saisonzeiten wurden häufig Tischreservierungen vorgenommen und auf einem Kalender notiert. Diese Kalender wurden nicht aufbewahrt. Aus den summarischen Kassenberichten geht hervor, dass es oft so genannte "Tischreaktivierungen" gegeben hat, wobei ein bereits abgerechneter Tisch rechnungstechnisch wieder geöffnet wird - um Änderungen an der Rechnung vorzunehmen.*

*Zu ersehen sind nur mehr die summarischen Auswirkungen, meist hat sich der Umsatz dadurch gemindert. Welche Änderungen dabei vorgenommen und wie diese vom Programm verarbeitet wurden kann nicht (mehr) nachgeprüft werden.*

*Wenngleich die land- u. forstwirtschaftlichen Einkünfte im Pauschalierungswege errechnet werden, so sind nicht pauschalierte Größen in geeigneter Weise zu ermitteln. Da die Geschäftsfälle detailliert, einzeln aufgezeichnet, die Einzeleintragungen jedoch wieder ohne vorherigen Ausdruck gelöscht wurden und stattdessen nur mehr Summen-Größen ausgedruckt und vorgelegt wurden, liegt jedenfalls ein formeller Mangel vor. ("vernichtete" Grundaufzeichnungen)*

*In Verbindung mit fehlenden Bons, Kalendern, Preislisten etc. entstehen damit Unsicherheiten und wird die Nachvollziehbarkeit der Bemessungsgrundlagen-Ermittlung stark herabgesetzt.*

*Die Einnahmen aus dem Buschenschankbetrieb werden daher um einen Unsicherheitszuschlag im Ausmaß von 10% erhöht.*

<i>Umsatzsteuer:</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>
<i>Entgelte 10%</i>	<i>48.347,70</i>	<i>50.774,70</i>	<i>50.762,66</i>
<i>Unsicherheitszuschlag</i>	<i>4.835,00</i>	<i>5.077,00</i>	<i>5.076,00</i>
<i>Entgelte 10% It. BP</i>	<i>53.182,70</i>	<i>55.851,70</i>	<i>55.838,66</i>

*Insoweit bei der Ermittlung der pauschalierten land- u. forstwirtschaftlichen Einkünfte in den einzelnen Beilagen auf die Größe "Umsatz" bzw. "Einnahmen" aus der Verabreichung von Speisen und Getränken Bezug genommen wird, wird diese um einen Unsicherheitszuschlag von 10% erhöht.*

*(.....)"*

---

Auf Basis dieser Feststellungen erließ das Finanzamt die berufungsgegenständlichen Bescheide.

(2) In der dagegen erhobenen Berufung wird ausgeführt: Eine Vorschrift, wie die Betriebseinnahmen aufzuzeichnen sind (händisch oder elektronisch), existiere nicht. Es stehe daher dem Pflichtigen frei, wie er die täglichen Einnahmen erfasst. Die Bw. hätten sich für eine (elektronische) Registrierkasse entschieden. Obwohl es an sich nicht notwendig sei, enthalte der aufbewahrte Tagessummenstreifen verschiedene Summen für die einzelnen Produktgruppen. Die Bw. seien daher der Meinung gewesen, damit dem Gesetz vollkommen entsprochen zu haben. Die von der Betriebsprüfung eingeforderten Aufzeichnungen (chronologische Aufzeichnung aller Geschäftsfälle, Küchenbons, Kalender, etc.) seien weder laut Gesetz noch laut Verordnung oder Richtlinien notwendig. Der Sinn einer Pauschalierung bestehe in einer vereinfachten Ergebnisermittlung, ansonsten „*wäre der Vorteil einer Pauschalierung sinnlos.*“ Die im Prüfungsbericht geäußerte Vermutung, dass Grundaufzeichnungen vernichtet worden seien, „*entbehrt jeglicher Diskussion*“. Tatsache sei, dass den Bw. bis zur Betriebsprüfung nicht bekannt gewesen sei, ob überhaupt eine Möglichkeit der elektronischen Speicherung aller Geschäftsfälle bestehe. Der Ausdruck aller Geschäftsfälle sei deshalb unterblieben, da dies keine bestehende Vorschrift für den Prüfungszeitraum als notwendig erachte. Die Betriebsprüfung habe überdies bestätigt, dass es keine gesetzliche Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse gebe. Es sei daher unverständlich, dass der Einsatz einer Registrierkasse und damit verbunden das umfangreichere Datenmaterial als bei einer „Kassasturzmethode“ zu einer Bestrafung mit einem 10%-igen Unsicherheitszuschlag führe. Für die Festsetzung des Unsicherheitszuschlages seien „*nur die nicht vorhandenen einzelnen Geschäftsfälle*“ herangezogen worden. Andere einen Unsicherheitszuschlag rechtfertigende Tatsachen seien von Seiten der Betriebsprüfung nicht festgestellt worden.

(3) Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 12. August 2009 als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

*„Es ist richtig, dass ein bestimmtes Aufzeichnungssystem gesetzlich nicht vorgeschrieben ist. Im gegenständlichen Fall ist die nicht pauschalierte Größe "Einnahmen" gem. § 126 BAO in geeigneter Weise zu ermitteln. Der Unternehmer selbst entscheidet sich für ein bestimmtes Aufzeichnungssystem (die Art und Weise der Festhaltung und Ermittlung). Die daraus entstehenden Aufzeichnungen sollten dann aber den Ordnungsmäßigkeitskriterien (§§ 131, 132 BAO etc.) genügen. Werden die Tageslösungen mittels Kassasturz ermittelt, dann hat dieser ordnungsgemäß und nachvollziehbar zu erfolgen (siehe Aufzeichnungserlass aus 1990).“*

*„Werden aber die einzelnen Geschäftsfälle festgehalten, dann kann die Aufzeichnung der einzelnen Geschäftsfälle einer Überprüfung nicht mit der Begründung entzogen werden, dass die*

*Einzelauflistung gesetzlich nicht notwendig gewesen wäre, dass eine Ermittlung der Tageseinnahmen durch Rückrechnung (Kassasturz) auch ausgereicht hätte. Alles, was festgehalten wird und abgabenrechtlich von Bedeutung ist, ist der Abgabenbehörde auf Verlangen auch vorzulegen. Es handelt sich dabei um Grundaufzeichnungen, die Überprüfungs-handlungen ermöglichen, die Summenbildungen nachvollziehbar machen. Können solche Unterlagen nicht mehr vorgelegt werden, liegt ein formeller Mangel jedenfalls vor. Werden abgabenrechtlich relevante Daten elektronisch gespeichert und verarbeitet (elektronische Registrierkasse), dann sind gem. § 131 Abs. 3 und § 132 Abs. 3 diese Daten auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen. Die Bestimmung gilt bereits seit 1999, für eventuell notwendige technische Nachrüstungen wurde gesetzlich eine Übergangsfrist bis 31.12.2000 gewährt.*

*Im Bereich der elektronischen Datenverarbeitung gelten zudem die etwas erweiterten Bestimmungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführungssysteme (Sicherung gegen Veränderung und Löschung von Erfassungen). Der Abgabepflichtige hat, wenn er Geschäftsfälle detailliert (siehe Prüfungsbericht) aufzeichnet, nicht die Wahl zwischen der Vorlage eben dieser Aufzeichnungen oder der Vorlage bereits summarisch zusammengefasster Aufzeichnungen (Tagesbericht uä).*

*Der in der Berufsbegründung aufgestellten Behauptung, dass die im Prüfungsbericht angesprochene Vermutung", dass die Grundaufzeichnungen vernichtet worden wären, jeglicher Diskussion entbehren, muss insofern widersprochen werden, als die Geschäftsfallaufzeichnungen ja tatsächlich nicht vorgelegt wurden. Sie wurden nicht ausgedruckt - und es wurden anscheinend auch keine Vorkehrungen getroffen, die Daten sonst in irgendeiner Weise zu sichern.*

*Aus den oben genannten Gründen in Verbindung mit den Ausführungen im Prüfungsbericht erscheint der im Prüfungsverfahren verhängte Unsicherheitszuschlag durchaus gerechtfertigt; er stellt keine Strafe dar, sondern soll die durch den Abgabepflichtigen zu verantwortende Einschränkung der Überprüfungs- und Nachvollziehbarkeitsmöglichkeiten der Abgabenbehörde und den daraus entstehenden Unsicherheiten Rechnung tragen."*

(4) Die Bw. stellten einen Vorlageantrag und brachten ergänzend vor:

*Die Bw. hätten „keine Aufzeichnungen der Überprüfung entzogen. Es waren nur aufgrund der Speicherkapazität die einzelnen Bareinnahmen der jeweiligen Tage nicht mehr abrufbar und es wurde nur die gesamte Tageslösung auf Papier ausgedruckt. In der Annahme, dass diese Aufzeichnungen genügen und es keiner weiteren bedarf.*

*Der Sinn einer Pauschalierungsverordnung ist es die Aufzeichnungen zu erleichtern, dieser Sinn kann in der Berufungsvorentscheidung nicht nachvollzogen werden.*

*Die Festsetzung eines Unsicherheitszuschlages sehe ich als Schätzung der Betriebseinnahmen. Gemäß BAO-Kommentar Stoll zu § 126 Rz. 5 ist eine Schätzung der Einnahmen (gemeint wohl: Verletzung der Aufzeichnungspflicht) sanktionslos, wenn aus den Unterlagen die Beträge ermittelbar sind. Da tägliche elektronische Kassenabschlüsse vorliegen, ist es möglich die täglichen Betriebseinnahmen festzustellen. Eine Schätzung setzt aber voraus, dass die Abgabenbehörde die Grundlage für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann."*

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die vorliegende Berufung wendet sich gegen die vom Finanzamt - dem Grunde nach - vorgenommene Schätzung.

§ 184 BAO normiert:

- „(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.
- (2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.
- (3) Zu schätzen ist ferner, 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 oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

Die Schätzungsberichtigung setzt kein Verschulden der Partei zB am Fehlen von Aufzeichnungen voraus (*Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 184 Tz 6, mwH*).

§ 6 Abs. 1 der LuF PauschVO 2001 (BGBl. II 2001/54) sieht vor, dass der Gewinn aus einem Buschenschank im Rahmen des Obstbaues durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln ist.

Gemäß § 126 Abs. 2 BAO haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

---

§ 131 Abs. 1 Z 1 bis 6 BAO enthält (Soll-)Vorschriften, die für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für freiwillig geführte Bücher gelten. Ihre Verletzung ist zwar nicht als Finanzordnungswidrigkeit strafbar, sie ist allerdings dennoch nicht sanktionslos (insbesondere im Hinblick auf § 184 iVm. § 163 BAO).

§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO sieht etwa vor, dass sämtliche Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden sollen. Eintragungen sind dann vollständig, wenn alle Geschäftsvorfälle lückenlos und einzeln erfasst werden (s. zB *Ritz*, aaO, § 131 Tz 8, mwN).

Bareingänge und Barausgänge sind täglich festzuhalten („Grundlagensicherung“). Für diese Grundlagensicherung können beispielsweise Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Paragon-durchschriften, Registrierkassenkontrollstreifen, eine elektronische Datenverarbeitung oder ein Kassabuch mit Bestandsrechnung verwendet werden. Ein solches Festhalten kann auch unmittelbar durch Eintragen in die Aufzeichnungen erfolgen (vgl. zB *Ritz*, aaO, § 131 Tz 11ff., mwN).

Werden die Leistungserlöse eines Tages (Tageslösung) zusammengezählt und in einer Summe aufgezeichnet, dann sind allfällige Unterlagen über die Summenbildung aufzubewahren (vgl. dazu zB AÖF 1990/169).

Die BAO verlangt nicht, dass die Kasseneinnahmen und Kassenausgaben täglich aufgezeichnet werden müssen. Es genügt, wenn die baren Geschäftsfälle nur einmal im Monat eingetragen werden. Sie müssen allerdings täglich **festgehalten** werden (s. zB *Eitler/Lattner/Schuh*, Praktische Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, 90).

Die Erfassung der Bareingänge (Bareinnahmen) und Barausgänge (Barausgaben) ist sohin in zwei Vorgänge geteilt:

- das Festhalten; es muss täglich (am Tag der Bargeldbewegung) erfolgen; und
- das Eintragen in eine Aufzeichnung; es muss zeitgerecht vorgenommen werden.

Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten die Bestimmungen des § 131 Abs. 1 BAO sinngemäß mit der Maßgabe, dass durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können (§ 131 Abs. 2 BAO).

Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen können Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen

Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muss, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen (§ 131 Abs. 3 BAO).

Erfolgen die Eintragungen zusammengefasst, dann bedarf es einer Grundaufzeichnung, mit deren Hilfe die Bargeldbewegungen täglich erfasst werden (VwGH vom 23. März 1999, 98/14/0127). Die Vorlage von Grundaufzeichnungen wie Paragons (oder Strichlisten etc.) ist dann notwendig, wenn keine ordnungsgemäße Kassaführung vorliegt, also wenn nicht täglich alle Bargeldbewegungen unabhängig davon, ob sie erfolgswirksam sind oder nicht, erfasst werden (s. zB VwGH vom 20. Jänner 2010, 2007/13/0034).

Rechnungsdurchschriften, Paragons, Registrierkassenstreifen, Unterlagen der Summenbildung, etc. sind gemäß § 132 BAO bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist (7 Jahre) aufzuhaben (s. nochmals zB *Eitler/Lattner/Schuh*, aaO, 99).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund stand folgender Sachverhalt zur Beurteilung:

Die Bw. verwendeten in ihrem Buschenschankbetrieb eine elektronische Registrierkasse, mit welcher jeder einzelne Geschäftsfall erfasst (und abgerechnet) wurde. Mangels entsprechender Speicherkapazität waren die in den Streitjahren erfassten einzelnen Geschäftsfälle im Rahmen der abgabenrechtlichen Prüfung nicht mehr abrufbar. Die Bw. fertigten lediglich Ausdrucke der „Tagessummenstreifen“ an. Des Weiteren wurden ausgedruckte Küchenbons sowie jene Kalendraufschreibungen, mit denen Tischreservierungen vorgenommen wurden, nicht aufbewahrt. Rechnungsdurchschriften wurden nicht erstellt.

Aus obigen Rechtsausführungen geht hervor, dass die Bw. gehalten gewesen wären, diese Grundaufzeichnungen (insbesondere die Registrierkassenstreifen) jedenfalls aufzubewahren bzw. dem Finanzamt über Verlangen vorzulegen. Die Aufzeichnung (lediglich) der summierten Tageslosung ist zwar grundsätzlich zulässig, doch wäre gerade in diesem Fall – entgegen der in der Berufung geäußerten Ansicht - die Aufbewahrung der zugrunde liegenden Grundaufzeichnungen unbedingt erforderlich gewesen. Eine Dokumentation der einzelnen Geschäftsfälle mit belegmäßig kontrollierbarer Verknüpfung liegt somit im Berufungsfall nicht vor. Dies wiegt im vorliegenden Fall umso schwerer, als häufig „Tischreaktivierungen“ erfolgt sind, mit welchen nachträglich Änderungen an bereits abgerechneten Tischen vorgenommen wurden. Der Umstand, dass die Bw. die Verpflichtung über die Aufbewahrung von Grundaufzeichnun-

gen sowie demzufolge über die Aufzeichnung betrieblicher Bareingänge nicht erfüllt haben, macht es der Behörde unmöglich nachzuvollziehen, wie die letztlich aufgezeichneten Summenbildungen zusammengesetzt bzw. zustande gekommen sind. Die vom Finanzamt im Wege der Prüfung festgestellten Mängel waren daher zweifellos geeignet, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen der Bw. in Zweifel zu ziehen. Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes oder Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden. Um von einer ordnungsgemäßen Aufzeichnungsführung sprechen zu können, muss auch ein Belegwesen vorhanden sein, das einem sachverständigen Dritten ohne weitere Nachforschungen einen zuverlässigen Überblick über die Vollständigkeit und Richtigkeit der verbuchten Geschäftsfälle bietet (vgl. zB UFS vom 6. April 2005, RV/0275-W/05).

Im Vorlageantrag selbst wird – sinngemäß – ausgeführt, eine Schätzung habe zu unterbleiben, wenn „*aus den Unterlagen die Beträge ermittelbar sind*“. Die vorliegenden Unterlagen lassen jedoch in keiner Weise erkennen, wie die jeweiligen Tages- bzw. Monatssummen ermittelt wurden.

Da sohin eine ordnungsgemäße Aufzeichnungsführung bzw. Kassabuchführung (keine tägliche Erfassung sämtlicher Bargeldbewegungen, s. nochmals VwGH vom 20. Jänner 2010, 2007/13/0034) im oa. Sinne in den Streitjahren nicht gegeben war, war das Finanzamt gemäß § 184 BAO jedenfalls zur Vornahme der Schätzung berechtigt.

Daran vermögen auch die vorgebrachten Umstände nichts zu ändern, dass den Bw. die bestehende Möglichkeit der elektronischen Speicherung aller einzelnen Geschäftsfälle nicht bekannt gewesen sei, bzw. sie davon ausgegangen seien, dass mit ihrer Vorgangsweise (Ausdruck lediglich der Tagessummen) dem Gesetz Genüge getan sei. Denn ein Verschulden der Partei ist – siehe oben – nicht Voraussetzung für die Vornahme einer Schätzung. Es ist daher für die Schätzungsberichtigung (dem Grunde nach) nicht von Belang, ob Aufzeichnungen (vorsätzlich oder versehentlich) „vernichtet“ oder etwa irrtümlich nicht aufbewahrt (bzw. nicht ausgedruckt) wurden.

Wenn in der Berufung weiters ausgeführt wird, der Sinn einer Pauschalierung sei es, die Aufzeichnungsführung zu erleichtern, so ist zu erwidern, dass nach der Pauschalierungsverordnung für den Betrieb eines Buschenschanks ausdrücklich eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (mit erleichterter Ausgabenermittlung) zu führen ist.

Berechtigen formelle Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei. Die Berufung zeigt nicht auf, inwiefern die Anwendung anderer Schätzungsmethoden als jene des Ansatzes eines Sicher-

---

heitszuschlages aufgrund der vorhandenen bzw. der Behörde vorgelegten Unterlagen überhaupt möglich gewesen wäre. Was die Höhe des Sicherheitszuschlages anlangt, wird in der Berufung nicht ausgeführt, aus welchen Gründen der vom Finanzamt gewählte Prozentsatz (10%) zu einem rechtswidrigen Ergebnis geführt hätte. Der UFS kann bei der gegebenen Sachlage auch nicht finden, dass dieser Prozentsatz eine sachlich nicht gerechtfertigte "Überschätzung" bewirkt hätte.

Aus den dargestellten Überlegungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 17. Dezember 2010