



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 9

GZ. RV/0481-G/07,
miterledigt RV/0482-G/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Verena Hirschböck, 1130 Wien, Heimschollegasse 24, vom 27. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 22. Dezember 2005 betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2003 entschieden:

Der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 wird Folge gegeben.

Der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 und erklärte in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Messestandmontagen) in Höhe von S 136.889 (ohne Sanierungsgewinn) für das Jahr 2001, 6.116,09 Euro für das Jahr 2002 und 9.926,39 Euro für das Jahr 2003.

Anlässlich einer die Streitjahre umfassenden Außenprüfung wurden im Bericht vom 20. Dezember 2005 gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

Tz. 1.1: Die Gegenüberstellung von Privatentnahmen und Privateinlagen ergab im Jahre 2003 eine Vermögensunterdeckung in Höhe von € 43.000, die nicht aufgeklärt werden konnte. Da sich dieses Ergebnis offensichtlich auch schon aus den Vorjahren herleitet, wurde der genannte Betrag, in Anlehnung an den jeweils ausgewiesenen Aufschlagkoeffizienten, auf den Prüfungszeitraum 2001 – 2003 aufgeteilt und in folgender Höhe Umsatz - und Gewinn hinzugerechnet:

Umsatz- und Gewinnerhöhung (netto): 12.000 Euro (S 165.124) (2001), 17.000 Euro (2002), 14.000 Euro (2003).

Tz. 1.2: Zwei durch Kontrollmitteilung festgestellte Ausgangsrechnungen in Höhe von 8.682,40 waren in den Erlösen des Jahres 2003 nicht erfasst worden.

Umsatz- und Gewinnzurechnung 2003: 8.682,40 (netto)

In den in der Folge ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden folgte das Finanzamt diesen Feststellungen.

Dagegen wandte sich der Bw. mit dem Rechtsmittel der Berufung. In einem von der steuerlichen Vertreterin des Bw. verfassten Ergänzungsschreiben wurde die Herkunft des Fehlbetrages folgendermaßen erklärt:

"1. Unterhaltszahlungen durch S.S.:

Mein Klient und sein Bruder, S.S. , erhielten im Jahr 1987 von ihrem Vater eine Liegenschaft in B. geschenkt. Die Liegenschaft wurde schon vor der Schenkung zu einem Gastgewerbebetrieb umgewandelt (siehe Schenkungsvertrag mit beglaubigter Übersetzung, jeweils in Kopie, Beilage A).

Während des Jugoslawien-Krieges lebte die Familie des Bruders meines Klienten in Österreich. Da es meinem Klienten damals finanziell besser ging als seinem Bruder, unterstützte er ihn im Rahmen seiner Möglichkeiten. S.S. ging mit seiner Familie nach Ende des Krieges wieder zurück nach Bosnien und konnte sich (unter anderem) durch den Betrieb der Gastwirtschaft finanziell erholen. Da mein Klient ab dem Jahr 2002 finanzielle Hilfe brauchte, wird er nun im Gegenzug von seinem Bruder unterstützt (siehe Erklärung von S.S. mit beglaubigter Übersetzung in Kopie, Beilage B). Im Jahr 2003 zahlte er an meinen Klienten in Summe ca. 20.000 Euro.

2. Zahlung von Rechnungen durch D.I. – System:

Die Z.-System Messeorganisation GmbH bezahlte im Jahr 2003 Rechnungen über die Bank

und mittels Scheck. Die Scheckzahlungen wurden von meinem Klienten in bar eingelöst und hätten daher über die Kassa verbucht werden sollen. Die Scheckzahlungen wurden jedoch vom damaligen Steuerberater nur teilweise verbucht. Ein Vergleich der Buchhaltungskonten zwischen Z. - System und S. zeigt auf, dass Buchungen nur in Höhe von 23.799,75 Euro verbucht worden sind. Die übrigen 22.280,42 Euro (18.567,02 Euro netto) wurden nicht verbucht (siehe meine Aufstellung sowie Buchhaltungskonten, Beilage C). Im Zuge der Übernahme der Buchhaltung durch meine Kanzlei wurden diese Differenzen entdeckt und – da das Jahr 2003 bereits abgeschlossen war – im Jahr 2004 bereinigt. Somit kann die Herkunft von 18.567,02 (netto) für das Jahr 2003 erklärt werden.

3. Zahlung einer Ausgangsrechnung an X.Y. GmbH:

Die Betriebsprüferin hat weiters festgestellt, dass im Jahr 2003 zwei Ausgangsrechnungen an die X.Y. GmbH mit dem Betrag von 8.682,40 Euro (netto) nicht erfasst worden waren. Davon war die Rechnung vom 10. September 2003 über 6.000 Euro (brutto) am selben Tag mittels Scheck bezahlt worden (siehe Rechnung mit Vermerk der X.Y. in Kopie, Beilage D). Da diese Rechnung irrtümlich nicht verbucht worden war, wurde auch keine Umsatzsteuer abgeführt. Der Rechnungsbetrag ist daher im Zusammenhang mit der Erläuterung des Fehlbetrages brutto anzusetzen. Dadurch erklärt sich die Herkunft von weiteren 6.000 Euro.“

In einer dazu abgegebenen Stellungnahme führte die Betriebsprüferin dazu aus, dass die behaupteten Unterhaltszahlungen weder belegt noch glaubhaft gemacht werden konnten. Laut Berufung hätten die nicht verbuchten Erlöse nicht wie im Bericht über die Außenprüfung festgestellt, 8.682 Euro, sondern zusätzlich 18.567,02 Euro betragen. Die Summe der im Jahr 2003 nicht verbuchten Erlöse und Zahlungseingänge betrage somit 27.249,02 Euro. Damit seien wesentliche materielle Mängel der Buchhaltung aufgezeigt worden, die zur Schätzung gemäß § 184 BAO führen, zumal die sachliche Richtigkeit des ausgewiesenen Buchergebnisses nicht mehr gegeben sei. Da nicht ausgeschlossen werden könne, dass auch weitere Erlöse und Zahlungseingänge im Rechnungswesen nicht erfasst seien, habe gemäß § 184 Abs. 3 BAO eine globale Zurechnung zu Umsatz und Gewinn 2003 zu erfolgen. Mit Rücksicht auf die festgestellten Umsatz- und Gewinnverkürzungen werde eine entsprechende Hinzurechnung zu Umsatz und Gewinn des Jahres 2003 in Höhe von 50.000 Euro vorgenommen. Durch diesen Zurechnungsbetrag werde einerseits der ursprüngliche Fehlbetrag in der Vermögensdeckungsrechnung geklärt (Erhöhung der verfügbaren Mittel), andererseits seien die festgestellten materiellen Mängel eindeutig dem Wirtschaftsjahr 2003 zuzuordnen, sodass (im Gegensatz zu Vermögensunterdeckungen, die aus den Vorjahren stammen) eine Aufteilung auf andere Veranlagungszeiträume nicht zulässig sei. Dadurch fielen die bisherigen Zurechnungen 2001 und 2002 weg.

In ihrer Gegenäußerung führte die steuerliche Vertreterin des Bw. dazu ua. aus, dass es sich bei den Zahlungen des Bruders des Bw. in den Streitjahren um Unterhaltszahlungen gehandelt habe. Lediglich die über die Unterhaltszahlungen hinausgehenden Beträge seien in der Buchhaltung als Darlehen ausgewiesen worden. Die Feststellung, dass der Betrag von 18.667,02 Euro nicht gewinnwirksam verbucht worden sei, sei unrichtig. Die Rechnungen seien vollständig und gewinnwirksam erfasst, lediglich die Zahlungseingänge seien nicht verbucht worden.

Die Vermögensdeckungsrechnung müsste somit modifiziert werden. Nach Berücksichtigung all dieser Punkte verbliebe eine Vermögensunterdeckung in Höhe von 14.719,58 Euro. Maximal dieser Betrag könne, aufgeteilt auf die Jahr 2001 bis 2003, hinzugerechnet werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 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 nach Abs. 1 wesentlich sind.

§ 184 Abs. 3 normiert, dass zu schätzen ist, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen eines Abgabepflichtigen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Entscheidend ist, ob durch die nachgewiesene Unzulänglichkeit das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen soweit erschüttert wird, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen. Dies kann schon bei einem einzigen schwer wiegenden Mangel der Fall sein.

Dabei ist allein von Bedeutung, ob und inwieweit Gründe vorliegen, die die volle Zuverlässigkeit der Besteuerung auf Grund der Ergebnisse der Bücher und Aufzeichnungen mit Sicherheit nicht gewährleisten. Die Abgabenbehörde hat zu schätzen, wenn die Voraussetzungen vorliegen. Die Schätzungsberichtigung setzt kein Verschulden des

Steuerpflichtigen am Fehlen von Aufzeichnungen voraus (vgl Stoll, BAO-Kommentar, Band 2, S. 1923).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes berechtigen formelle Mängel von Büchern und Aufzeichnungen nur dann zu einer Schätzung, wenn diese derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher, respektive der Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (VwGH 2.6.1992, 87/14/0160).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (Ritz, BAO³, § 184, Tz 3).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (VwGH 18.11.2003, 2000/14/0187).

Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint. Als Schätzungsmethode werden in der Literatur vor allem der äußere und der innere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs, die kalkulatorische Schätzung und der Sicherheitszuschlag erwähnt (a.a.O, § 184, Tz 12).

Das Finanzamt hat im Rahmen der Betriebsprüfung eine Schätzung nach dem Vermögenszuwachs vorgenommen.

Von dieser Schätzungsmethode hat das Finanzamt jedoch Abstand genommen, als sich, der Argumentation der steuerlichen Vertretung folgend, herausstellte, dass Zahlungen in nicht unwesentlicher Höhe vom Bw. im Streitjahr nicht berücksichtigt worden sind. In der Folge hat das Finanzamt eine Zuschätzung nur mehr im Jahr 2003 vorgenommen.

Unbestritten ist im vorliegenden Fall sowohl die Höhe der Zahlungseingänge als auch die Tatsache der Nichterfassung im Rechenwerk des Bw..

Es liegen somit unstrittig formelle Mängel vor, die nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher grundsätzlich in Zweifel zu ziehen.

Da angenommen werden kann, dass bei mangelhaften und unvollständigen Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenen unverbuchten, sondern auch andere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Wahl dieser

Schätzungsmethode angezeigt, da sie den zu vermutenden weiteren unterlassenen Buchungen Rechnung trägt (dazu Ritz, BAO, Kommentar, § 184, Tz 18).

Wie sich im Laufe des Verfahrens herausgestellt hat, ist dem Bw. eine auffallende Fahrlässigkeit bei der Erfassung seiner Zahlungseingänge vorzuwerfen. Da diese Mängel nachweislich das Jahr 2003 betreffen, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die vom Finanzamt nunmehr vorgeschlagene Zurechnung lediglich in diesem Jahr durchaus begründet. Der Bw. selbst hat dagegen auch keine substantiiert vorgetragene, für die Schätzung relevanten Behauptungen vorgebracht.

Vielmehr führte die steuerliche Vertretung in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung ua. aus:

„In dem Betrag von 50.000 Euro sind auch die nicht verbuchten Rechnungen von 8.562,40 inkludiert (einschließlich der bereits zugerechneten 8.562 Euro s.Bp-Bericht Tz. 1.2); diese sind im Bericht der Betriebsprüfung bereits gewinnerhöhend berücksichtigt worden und dürfen daher kein weiteres Mal addiert werden.“

Weiters muss die Betriebsprüfung den ursprünglichen Zurechnungsbetrag von 14.000 Euro abziehen, da stattdessen 50.000 Euro zugerechnet werden.

Die Bemessungsgrundlage für das Jahr 2003 müsste nach dieser Ansicht ausgehend vom Bericht der Betriebsprüfung um den Betrag von 27.317,60 Euro erhöht werden:

<i>Erhöhung laut Stellungnahme der Betriebsprüfung</i>	<i>50.000,00</i>
<i>abzgl. nicht verbuchte Rechnungen, die bereits laut Bericht der Bp. vorgeschrieben wurden</i>	<i>-8.682,40</i>
<i>abzügl. Zurechnungsbetrag laut Bericht der Betriebsprüfung</i>	<i>-14.000,00</i>
<i>Korr. Zurechnungsbetrag laut Stellungnahme der Betriebsprüfung</i>	<i>27.317,60</i>

Dementsprechend müsste die von der Betriebsprüfung in der Stellungnahme zur Betriebsprüfung angestrebte Berufungserledigung für das Jahr 2003 wie folgt lauten:

Umsatzsteuer:

<i>Bemessungsgrundlage lt. Bericht der Betriebsprüfung</i>	<i>174.864,75</i>
<i>Erhöhung um</i>	<i>27.317,60</i>
<i>Bemessungsgrundlage lt. Berufungserledigung</i>	<i>202.182,35</i>

Einkommensteuer:

<i>Bemessungsgrundlage lt. Bericht der Betriebsprüfung</i>	<i>32.608,79</i>
--	------------------

<i>Erhöhung um</i>	27.317,60
<i>Bemessungsgrundlage lt. Berufungserledigung</i>	59.926,39

Dazu vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass dem Bw. insoweit zuzustimmen ist, als er vermeint, dass bei einer Hinzuschätzung von 50.000 Euro durch das Finanzamt, infolge der in diesem Jahr aufgezeigten Mängel, die aus der ursprünglich angenommenen Vermögensunterdeckung resultierende Zuschätzung von 14.000 Euro rückgängig gemacht werden muss. Die Erfassung der vom Bw. nicht verbuchten Rechnungen hat natürlich weiterhin zu erfolgen. Gegen die Höhe der Hinzuschätzung von 50.000 Euro bringt der Bw. jedoch nichts vor. Im Hinblick auf die von der Betriebsprüfung festgestellten Mängel kann auch der Unabhängige Finanzsenat nicht erkennen, dass dieser Ansatz eine ungerechtfertigte Überschreitung darstellt.

In weiterer Folge stellt es sich für den Unabhängigen Finanzsenat nicht mehr, auf die Ausführungen des Bw. zu den Auswirkungen der Hinzuschätzung im Jahr 2001 auf den Sanierungsgewinn einzugehen, da – in Übereinstimmung mit den Ausführungen der Betriebsprüferin in ihrer Stellungnahme - von einer Zuschätzung in den Jahren 2001 und 2002 Abstand zu nehmen ist.

Auf Grund dieser Erwägungen ergibt sich folgende Neuberechnung der Bemessungsgrundlage:

Umsatzsteuer

Steuerbare Umsätze lt. Erklärung	152.182,35
zuzügl. Tz.1.2	8.682,40
zuzügl. Zurechnungsbetrag	50.000
Steuerbare Umsätze lt.BE	210.864,75

Einkommensteuer

Gewinn lt. Erklärung	9.926,39
zuzügl. Tz.1.2	8.682,40
zuzügl. Zurechnungsbetrag	50.000
Gewinn lt. BE	68.608,79

Der steuerbare Umsatz beträgt im Jahr 2001 S 1.568.213,66 und im Jahr 2002 131.850,32 Euro. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden mit S 919.290 im Jahr 2001 und 6.116,09 Euro im Jahr 2002 fest gesetzt. All diese Beträge entsprechen somit den vom Bw. in einer Beilage zu seiner Berufung beantragten Beträgen, weshalb der Berufung für diese Jahre Folge zu geben war.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Graz, am 5. März 2009