

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, gegen die Bescheide des FA betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1997 bis 1999 sowie Einkommensteuervorauszahlung 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt einen Frisiersalon und ermittelt den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. Mit Beschluss des LG XY vom 1. April 1997 wurde – nach rechtskräftiger Bestätigung des am 22. Dezember 1996 angenommenen Zwangsausgleiches – der am 2. Jänner 1996 eröffnete Konkurs aufgehoben.

Im Zuge einer die Jahre 1997 bis 1999 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen:

Tz 13 Sonstige Feststellung zur Führung der Aufzeichnungen:

Kassabuch:

Halbzeitige Eintragungen in allen drei Prüfungsjahren um Kassafehlbeträge zu vermeiden; unchronologische Eintragungen (z.B. Juli 1999)

Grundaufzeichnungen:

Grundaufzeichnungen zur Ermittlung der Tageslosungen wurden nicht aufbewahrt. Die Trennung der Umsätze in 10%ige und 20%ige Umsätze kann infolge fehlender Grundaufzeichnungen nicht nachvollzogen werden.

Eigenverbrauch:

Bezüglich des Eigenverbrauchs gibt es keine Aufzeichnungen.

Tz 15 griffweise Umsatzzuschätzung

Aufgrund der in Tz 13 dargestellten Mängel erfolgte eine griffweise Umsatzzuschätzung in Höhe von rd. 3% des erklärten Umsatzes:

	1997	1998	1999
griffw. Umsatzzuschätzung netto =	25.000,00	25.000,00	25.000,00
Gewinnauswirkung			

Tz 18 Vorsteuer:

Die Vorsteuern wurden teilweise auch aus Zahlscheineinzahlungen geltend gemacht (z.B. diverse aconto Zahlungen an Dr.G. bzw. Dr.K. – u.a. Zahlscheineinzahlungen), obwohl dafür keine Rechnungen gemäß § 11 UStG 1994 vorgelegt wurden. Seitens der Bp erfolgte daher die Kürzung der Vorsteuern (Anm.: 1997 5.166,65 S; 1998 4.186,91 S; 1999 1.896,90 S).

In der Berufung gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 bekämpfte die Bw. die Zuschätzung mit der Begründung, diese beruhe auf einer Kassabucheintragung, die nachweislich vom Sparbuch ihrer Schwiegermutter abgehoben und danach in Raten zurückerstattet worden sei. Daher könne nicht von einem Umsatz, sondern nur von einer fremdfinanzierten Privateinlage ausgegangen werden, weshalb eine Zurechnung unstatthaft sei und außerdem eine Strafmaßnahme darstelle. Zum Beweis legte die Bw. Kopien eines am 7. Mai 1998 eröffneten Sparbuchs (lautend auf W.M., monatliche Einzahlungen aufgrund eines Dauerauftrages 1.000,00 S) vor sowie ein Schreiben der Sparkasse T. vom 14. Dezember 1999 betreffend Schließung des zu Lasten eines Kontos der Bw. gehenden Dauerauftrages.

Bezüglich Vorsteuerkürzung führte die Bw. lediglich aus, dass die vom Masseverwalter im angegebenen Zeitraum durchgeführte Abrechnung ohne ihr Zutun zustande gekommen sei und sie für die in diesem Zeitraum erfolgten Fehler nicht haftbar gemacht werden könne.

In der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme wies die Prüferin darauf hin, dass bei einer Vorbesprechung und der Schlussbesprechung sämtliche Mängel, worunter sich auch mehrere Kassafehlbeträge befunden hätten, die teilweise durch offensichtlich nachträglich geschriebene Privateinlagen verdeckt wurden, detailliert mitgeteilt worden seien. Die Prüferin listete die Mängel in der Kassenführung 1997 bis 1999 tabellarisch auf und führte in diesem Zusammenhang noch aus, von der Bw. sei kein Nachweis über die Herkunft der halbzeiligen Privateinlagen - Summe 1997 bis 1999 S 118.000,00 – erbracht worden. Die Eröffnung des der Berufung in Kopie beigelegten Sparbuchs sei am 7. Mai 1998 erfolgt, bis zu diesem Zeitpunkt hätten die halbzeiligen Einlagen in das Kassabuch 50.000,00 S betragen. Laut den vorgelegten Sparbuchkopien seien im Zeitraum 7. Mai 1998 bis 1. Dezember 1999 lediglich 20.000,00 S überwiesen worden. Danach seien die Überweisungen der Bw. auf das Sparbuch beendet worden.

Weiters hielt die Prüferin fest, dass die zur Ermittlung der Tageslosungen laut Kassabuch geführten Grundaufzeichnungen (Aufzeichnung der Detaileinnahmen zuzüglich der aus der

Kassa bezahlten Ausgaben) im Prüfungszeitraum nicht aufbewahrt worden seien. Die Trennung der Tageslosungen in Umsätze, die dem Normalsteuersatz und dem ermäßigten Steuersatz (Kaffeeverkauf) unterliegen, könnten infolge fehlender Grundaufzeichnungen nicht nachvollzogen werden. Ebenso könnten mangels Grundaufzeichnungen folgende Sachverhalte nicht geklärt werden:

- die am 28.3.1998 ursprünglich im Kassabuch eingetragene Tageslösung von 4.753,00 S sei nachträglich auf 3.590,00 S geändert worden. In den Erlösen seien nur 3.590,00 S erfasst worden;
- am 23.10.1999 (Samstag) seien in den Erlösen nur Umsätze aus dem Verkauf von Kaffee (USt 10%) enthalten, 20%-ige Erlöse aus Friseurleistungen seien nicht erklärt worden;
- am 15.2.1997, 1.3.1997, 11.10.1997 und 25.4.1998 (jeweils Samstag) seien keine Erlöse aus Friseurleistungen erklärt worden.

Zur Vorsteuerkürzung führte die Prüferin aus, einerseits seien trotz mehrmaliger Urgenz für diverse Zahlscheineinzahlungen keine ordnungsgemäßen Rechnungen gemäß § 11 UStG 1994 vorgelegt worden und andererseits habe es sich bei diversen Zahlungen (aconto Zahlungen an Dr.K. für I.B.) um solche gehandelt, die der privaten Lebensführung zuzuordnen wären.

In der zur vorerwähnten Stellungnahme abgegebenen Gegenäußerung entgegnete die Bw:

- *zu den fehlenden Grundaufzeichnungen:* betreffend Tageslosungen seien die täglichen Zusammenfassungen vorhanden. Bei diesen seien die Losungen immer nach Normalsteuersatz und ermäßigtem Steuersatz getrennt worden;
- *zu den Tageslösungen:* die von der Prüferin angeführten Beispiele seien unrichtig. Der Betrag von 4.756,00 S sei am 27.3.1998 und der Betrag von 3.590,00 S am 28.3.1998 eingetragen worden, eine nachträgliche Änderung habe somit nicht stattgefunden. Am 23.10.1999 sei das Geschäft wegen einer Modeschau, über welche ein Film existiere, geschlossen gewesen. Es seien um 1.360,00 S 2 - dem ermäßigten Steuersatz unterliegende - PM Zellschutzmittel a 680,00 S verkauft worden. Am 15.2.1997 sei Urlaub gewesen, am 1.3.1997 habe wieder eine Modeschau stattgefunden. Am 11.10.1997 sei ein Umsatz von 2.956,00 S und am 25.4.1998 ein Umsatz von 1.627,00 S im Kassabuch eingetragen worden. Zur Frage der Sparbücher verwies die Bw. auf die ihrer Gegenäußerung beigelegten Kopien und darauf, dass sie noch nicht alle Schulden an die Familie zurückgezahlt habe.
- *zur Vorsteuerkürzung:* die Zahlungen des Dr.K. für I.B. seien notwendig gewesen, um für den Betrieb den Zwangsausgleich zu finanzieren. Im übrigen könne sie nicht für die Schlamperei ihres Masseverwalters verantwortlich gemacht werden.

Der Gegenäußerung beigelegt wurden Ablichtungen:

- aus dem Kassabuch betreffend Oktober 1997; März, April, November u. Dezember 1998; Jänner, Juni, Oktober 1999
- eines Sparbuches lautend auf D.G. (Anm.: Sohn der Bw.)
- von 3 aus dem Jahr 1999 stammenden Belegen betreffend Kassa-Ausgang (500,00; 1.000,00 und 6.000,00) und 1 Beleg betreffend Kassa-Eingang über S 4.000,00 (privat, Datum unleserlich)
- der ersten Seite der Stellungnahme der Prüferin zur Berufung mit dem handschriftlichen Vermerk: *"Privateinlagen ausgeborgt vom Sparbuch meines Sohnes, Großmutter, Schwiegermutter, teilweise von Kunden um gefährliche Zahlungen erledigen zu können."*

Gegen die vollinhaltlich abweisende, eine ausführliche Begründung beinhaltende, Berufungsvorentscheidung stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Schätzung:

Die Bw. hat in den Streitjahren 1997 bis 1999 Eintragungen im Kassabuch wiederholt „halbzeilig“ vorgenommen, diese mit der Belegnummer der davorstehenden Eintragung versehen, welche sie um den Buchstaben „a“ ergänzt hat. Beispielhaft wird diesbezüglich auf die von der Bw. im Zuge des erstinstanzlichen Berufungsverfahrens vorgelegten Unterlagen verwiesen, denen zufolge die Bw. am 25. November 1998 zwischen den Belegnummern 873 und 874 eine als Privateinlage mit der Belegnummer 873a versehende Eintragung vorgenommen hat, welche sich optisch – offensichtlich aufgrund der Verwendung eines anderen Schreibgerätes - von den anderen Eintragungen unterscheidet (vgl. Ablichtung der Seite 41 aus dem Kassabuch November 1998, ESt-Akt Bl. 30/99). Der Tz 13 des Bp-Berichtes zufolge hat die Bw. diese "halbzeiligen" Eintragungen vorgenommen, um Kassenfehlbeträge zu vermeiden. In der Stellungnahme zur Berufung hat die Prüferin die als „halbzeilige Einlagen“ bezeichneten Eintragungen sowie die Kassenfehlbeträge wie folgt aufgelistet:

11.3.1997	Beleg	halbzeilige Einlage	20.000,00	(um Kafe zu vermeiden)
28.1.1998	Beleg 61a	halbzeilige Einlage	10.000,00	(um Kafe zu vermeiden) – trotzdem verbleibender Kafe 1.649,95
25.6.1998	Beleg 439a	halbzeilige Einlage	20.000,00	(um Kafe zu vermeiden)
31.8.1998				Kassenfehlbetrag 5.474,25
5.9.1998	Beleg 652a	halbzeilige Einlage	10.000,00	(um Kafe zu vermeiden)

25.11.1998	Beleg 873a	halbzeilige Einlage	10.000,00	(um Kafe zu vermeiden)
27.4.1999	Beleg 317a	halbzeilige Einlage	8.000,00	(um Kafe zu vermeiden)
1.7.1999				Kassenfehlbetrag 5.033,20
12.8.1999	Beleg 600a	halbzeilige Einlage	10.000,00	(um Kafe zu vermeiden)
16.9.1999	Beleg 690a	halbzeilige Einlage	10.000,00	(um Kafe zu vermeiden)
24.11.1999	Beleg 876a	halbzeilige Einlage	20.000,00	(um Kafe zu vermeiden)

In der vorerwähnten Stellungnahme zur Berufung hat die Prüferin überdies aufgezeigt, dass die Bw. keinen Nachweis über die Herkunft der "halbzeiligen Privateinlagen" - Summe 1997 bis 1999 S 118.000,00 – erbracht hat. Die Eröffnung des der Berufung in Kopie beigelegten Sparbuches erfolgte am 7. Mai 1998, bis zu diesem Zeitpunkt haben die halbzeiligen Einlagen in das Kassabuch 50.000,00 S betragen. Laut den vorgelegten Sparbuchkopien wurden im Zeitraum 7. Mai 1998 bis 1.12.1999 lediglich 20.000,00 S überwiesen worden.

Die Bw. hat diese Feststellungen unwidersprochen gelassen.

Ihr Vorbringen im Berufungsverfahren beschränkt sich im Wesentlichen darauf, es handle sich um fremdfinanzierte Privateinlagen. Die Bw. legte in diesem Zusammenhang Kopien eines auf den Namen ihres Sohnes lautenden Sparbuches sowie einen Kasseneingangsbeleg (Privateinlage über 4.000,00 S, Datum unleserlich) und 3 Kassa-Ausgangsbelege vor. Letztere stammen alle aus dem Jahr 1999 und betreffen "Rückzahlungen" von 500,00 S (an den Sohn); 1.000,00 S (an I.P.) und 6.000,00 S (an C.S.). Das in Kopie vorgelegte, auf den Namen des Sohnes lautende Sparbuch beinhaltet Eintragungen im Zeitraum Oktober 1991 bis Juli 2001, wobei Auszahlungen am 5.7.1994 (3.000,00 S); 17.3. (oder 4.) 1997 (10.000,00 S) und 14.9.1999 (7.000,00 S) von der Bw. markiert wurden.

Für den unabhängigen Finanzsenat ist diesbezüglich nicht nachvollziehbar, inwieweit den im Jahr 1999 erfolgten "Rückzahlungen" sowie den Sparbuchabhebungen – insbesondere jener aus dem Jahr 1994 (!) – Beweiskraft zukommen soll. Die vorerwähnten Unterlagen sind jedenfalls nicht geeignet, die Prüfungsfeststellungen hinsichtlich des wiederholten Auftretens von Kassenfehlbeträgen und unchronologisch erfolgter Eintragungen im Kassabuch zu entkräften.

Die Bw. trat weiters auch der in der Berufungsvorentscheidung – ergänzend zu Tz 13 in Bezug auf fehlende Grundaufzeichnungen - getroffenen Feststellung nicht entgegen, wonach sie im Zuge der Betriebsbesichtigung angegeben habe, es seien „Bedienungszettel“ zwar erstellt, jedoch nicht aufbewahrt worden (siehe auch AB der Bp Bl 35, „Fragen Betriebsbesichtigung“).

Nachdem der Berufungsvorentscheidung die Wirkung eines Vorhaltes zukommt, wäre es an der Bw. gelegen, sich im Vorlageantrag mit diesen Feststellungen auseinander zu setzen. Der Grundsatz des Parteiengehörs i. S. d. § 115 BAO wurde sohin gewahrt und hatte die Bw. im Rahmen des erstinstanzlichen Verfahrens ausreichend Zeit und Gelegenheit zur Stellungnahme. Nachdem dies die Bw. unterlassen hat, geht der unabhängige Finanzsenat von der Richtigkeit der Prüfungsfeststellungen aus.

Unter Bedachtnahme auf vorstehende Ausführungen ist daher die Feststellung zu treffen, dass die von der Bw. geführten Aufzeichnungen nicht den Erfordernissen des § 131 BAO entsprechen. So verstößt einerseits das gehäufte Auftreten von Kassenfehlbeträgen ebenso eindeutig gegen § 131 Abs. 1 Z 2 BAO wie die "halbzeilig" - und somit nachträglich - erfolgten Eintragungen der Privateinlagen. Andererseits verhindert das Nichtaufbewahren der vorerwähnten „Bedienungszettel“ eine Überprüfung der Kassabucheintragungen. Allein der Umstand, dass derartige Grundaufzeichnungen nicht aufbewahrt werden, begründet die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörden (zB VwGH 14.12.1995, 93/15/0102). Im gegenständlichen Fall kommt weiters noch dazu, dass es die Bw. - den ebenfalls unwidersprochen gebliebenen Prüfungsfeststellungen zufolge - auch unterlassen hat, Aufzeichnungen über den Eigenverbrauch zu führen.

Im Hinblick auf die dargestellten Mängel konnte das Finanzamt unbedenklich das Vorliegen der Schätzungsbefugnis annehmen.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere dann zu schätzen, 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.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (Ritz, Kommentar zur BAO, Tz 12 zu § 184 und die dort zitierte Rechtsprechung). Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist. Derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen.

Der nach der Judikatur des VwGH zu den Elementen der Schätzung gehörende Sicherheitszuschlag (z.B. Erkenntnis des VwGH vom 26.11.1996, ZI. 92/14/0212) ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates im gegenständlichen Fall eine geeignete Methode, um die wahren Besteuerungsgrundlagen zu erfassen. Was dessen Höhe betrifft, so schließt sich der unabhängige Finanzsenat der in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Auffassung des Finanzamtes an, wonach die Hinzurechnung eines Betrages von jährlich 25.000,00 S netto zu den Erlösen – dies entspricht rd. 3% des Umsatzes - in Anbetracht der Gesamthöhe der unchronologisch erfolgten Eintragungen im Zusammenhang mit den fehlenden Grundaufzeichnungen keineswegs überhöht ist.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2. Zum Vorsteuerabzug

Die Bw. hat weder im Zuge des Prüfungsverfahrens noch während des Rechtsmittelverfahrens hinsichtlich der von der Betriebsprüfung lt. Tz 18 des Bp-Berichtes beanstandeten Geschäftsfälle Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 vorgelegt. Sowohl in der Berufung als auch in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung beschränkt sich das Vorbringen der Bw. ausschließlich darauf, sie könne für Fehler des Masseverwalters nicht verantwortlich gemacht werden.

In der Berufungsvorentscheidung wurde darauf hingewiesen, dass die Nichtanerkennung der Vorsteuer nichts damit zu tun habe, ob die zugrunde liegenden Leistungen betriebsnotwendig waren oder nicht und die Prüferin die betriebliche Veranlassung der zugrunde liegenden Aufwendungen auch nicht in Frage gestellt habe.

Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen als Vorsteuer abziehen.

Mit dem Vorbringen im Rechtsmittelverfahren zeigt die Bw. jedenfalls nicht auf, dass die Vorgangsweise der Prüferin - mangels Vorliegens den Vorschriften des § 11 UStG entsprechender Rechnungen den Vorsteuerabzug zu verwehren - dem § 12 Abs. 1 UStG widerspricht.

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 31. März 2005