

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch C Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Adresse1, gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 30.07.2015 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Oktober bis Dezember 2014 beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 261 Abs. 1 lit. a iVm § 278 Abs. 1 lit. b Bundesabgabenordnung (BAO) als gegenstandslos erklärt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Im Zuge einer Außenprüfung (Niederschrift vom 09.07.2015), deren Gegenstand die Umsatzsteuer 04/2014 bis 12/2014 war, traf der Prüfer die Feststellung, dass im Prüfungszeitraum eine Registrierkassa der Fa. GMS verwendet worden sei. Die abverlangten Daten seien in Form eines Journals (txt-Datei) vorgelegt worden.

Nicht alle Eingaben, zB Tischauftrag, in chronologischer Form und in einer Datei, also kein vollständiges Datenerfassungsprotokoll, seien vorgelegt worden. In weiterer Folge seien acht verschiedene „log-Dateien“ vorgelegt worden, was ebenfalls nicht den Anforderungen der Kassenrichtlinie entspreche (*ein* Datenerfassungsprotokoll). Daher sei den erklärten Umsätzen ein Sicherheitszuschlag von 2.000,00 € netto zugerechnet worden. Aus verwaltungsökonomischen Gründen sei der Sicherheitszuschlag in der UVA 10-12/2014 berücksichtigt worden (Steuersatz 20 %: 1.200,00 €; Steuersatz 10 %: 800,00 €). Dadurch ergebe sich ein Mehrbetrag von 320,00 €.

Der **Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 10-12/2014** erging am 30.07.2015 und führte gegenüber der am 12.02.2015 elektronisch eingereichten Voranmeldung zu einem Mehrbetrag von 320,00 €.

In der **Beschwerde** gegen diesen Bescheid wandte der Beschwerdeführer (Bf) durch seine steuerliche Vertretung ein, dass er eine Registrierkasse der Firma GMS verwende. Da die Registrierkasse laut Niederschrift nicht den Anforderungen der Finanzverwaltung entspreche, sei ein Sicherheitszuschlag von 2.000,00 € netto hinzugerechnet worden. Die Fa. GMS sei mit den Mängeln laut Niederschrift konfrontiert worden und habe die Aussage getroffen, dass laut der Kassenrichtlinie das Datenerfassungsprotokoll bei Registrierkassen des Typs 3 folgendes zu gewährleisten habe: In der Ereignisprotokolldatei sollten die erfassten Buchungsvorgänge (Geschäftsvorfall, dessen Gesamtbetrag, dessen betragliche Grundlagen bzw. Einzelleistungen oder Einzelprodukte bzw. sonstige aufzeichnungspflichtige Vorgänge) protokolliert werden. Durch entsprechende Angaben solle sichergestellt sein, dass eine Prüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der chronologisch geordneten, vollständigen, richtigen und zeitgerechten Erfassung jederzeit möglich sei (jedenfalls durch Datum, Uhrzeit und fortlaufende Nummerierung der einzelnen Buchungen). Die Überprüfungsmöglichkeit solle auch bei aktuellen Maßnahmen der Steueraufsicht gegeben sein. Wenn bei verbundenen Systemen Daten übertragen würden, solle die Überprüfbarkeit der Unveränderbarkeit der Daten (inhaltliche Konsistenz der Datenübertragung) gewährleistet sein und sollten die einzelnen Datenerfassungsgeräte (Kassen, Eingabestationen) eindeutig identifizierbar sein.

Die Registrierkassen der Firma GMS protokollierten die oben geforderten Eingaben. Ein „Tischauftrag“ werde in der Kassenrichtlinie nicht gefordert. Stammdatenänderungen seien kein wesentlicher Bestandteil. Diese Stammdatenänderungen würden aber zusätzlich in den 8 Log Dateien zur Verfügung gestellt. Die Kassen der Firma GMS stellten somit mehr Daten zur Verfügung als in der Kassenrichtlinie angeführt. Somit könne diese zusätzliche Information zu keinem Sicherheitszuschlag führen. Auch würden in den Registrierkassen der Firma GMS nicht abgeschlossene Geschäftsfälle dokumentiert.

Die vorhandene Registrierkasse der Firma GMS erfülle somit die Anforderungen der Finanzverwaltung, weshalb beantragt werde, keinen Sicherheitszuschlag und die Umsatzsteuer 10-12/2014 mit 424,84 € festzusetzen.

Die Ausführungen des Prüfers in seiner **Stellungnahme zur Beschwerde** wurden zur Gänze in die **Beschwerdevorentscheidung** vom 10.09.2015, welche die Beschwerde als unbegründet abwies, übernommen.

In der zusätzlichen Bescheidbegründung zur Beschwerdevorentscheidung führte das Finanzamt begründend aus, dass am 23.04.2015 in der Gastwirtschaft des Bf eine Umsatzsteuerprüfung durchgeführt worden sei.

Im Beisein des Bf und seines steuerlichen Vertreters sei das verwendete Kassensystem der Fa. GMS überprüft worden. Dabei sei festgestellt worden, dass folgende Stammdatenänderungen im Datenjournal nicht sichtbar zu machen gewesen seien: Tischumbuchung, Preisänderung, Tischauftrag, Preisabfrage.

In der Folge habe der Steuerberater Verbindung mit dem Kassenhersteller aufgenommen, der ein „update“ installiert habe. Es seien nochmals Kassendaten übergeben worden, die aus acht „log-Dateien“ bestanden hätten und daher kein in der Kassenrichtlinie gefordertes Datenerfassungsprotokoll gewesen seien (*eine Datei*). Außerdem werde in keiner der „log-Dateien“ ein Tischauftrag dargestellt, was aber in diesem System unbedingt erforderlich sei, um überhaupt bonieren oder zB eine Preisabfrage durchführen zu können.

Nach § 132 BAO seien Unterlagen, die für die Abgabenerhebung von Bedeutung seien, aufzubewahren und in entsprechender Form vorzulegen. Diese Unterlagen (wie zB Durchschriften von Rechnungsbelegen) könnten in elektronischer Form gespeichert werden, wenn die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet sei. Soweit solche Unterlagen nur auf Datenträgern vorlägen, entfalle das Erfordernis der urschriftgetreuen Wiedergabe.

Für den Fall, dass dauerhafte Wiedergaben erstellt würden (wenn zB Ausdrucke vorgenommen würden, etwa bei Rechnungserstellung durch ein Kassensystem), seien diese Rechnungsdaten auch auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.

Dies gelte auch für Aufzeichnungen, bei denen die Abgabenbehörde die Erstellung von dauerhaften Wiedergaben verlangen könne (§ 131 Abs. 3 BAO), wie zB bei Führung einer chronologischen, fortlaufenden Protokollierung der Datenerfassung auf Datenträgern (elektronisches Journal, Datenerfassungsprotokoll).

Durch diese Aufzeichnungen solle auf Grund der aktuellen Datenerfassung die Kontrollfähigkeit bei Steueraufsichtsmaßnahmen bzw. Prüfungen jederzeit sichergestellt werden.

Die Beschreibung der „Einrichtung nach § 131 Abs. 2 und 3 BAO“ könne durch den Kassenhersteller oder -programmierer erfolgen und solle insbesondere wiedergeben

- durch welche technischen und logischen Gegebenheiten die vollständige und richtige Erfassung und Wiedergabe sichergestellt werde,
- wie der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle geführt werden könne und
- zu welchem Kassentyp die Kasse gehöre (siehe Abschnitt 4.).

Im vorliegenden Fall handle es sich um eine Kasse Typ 3:

Kassensysteme, welche meist über ein eigenes Betriebssystem verfügten (so genannte „proprietary Kassensysteme“) und die Geschäftsvorfälle mittels Datenspeicherung in komplexeren Strukturen als bloßen Summenspeichern festhalten würden, sowie PC-Kassen mit eigenem, handelsüblichem Betriebssystem, die im Regelfall mit auf Datenbanken basierender Software die Geschäftsvorfälle permanent festhalten würden.

Datenerfassungsprotokoll:

Bei Einsatz von Kassen des Typs 3 mitlaufende Ereignisprotokolldatei, in der jeweils fortlaufend chronologisch die Geschäftsvorfälle und deren Grundlagen (zB Einzelleistungen, verkaufte Produkte) dokumentiert würden.

Nicht nur Geschäftsvorfälle, sondern auch andere Ereignisse sollten mitprotokolliert werden (zB Stammdatenänderungen, Kassenladenöffnungen, ua.), und es solle durch entsprechende Formatierung das Einlesen mittels Prüfsoftware und damit die Prüfbarkeit (Übersicht über die Geschäftsvorfälle durch einen sachverständigen Dritten) sichergestellt werden.

Im Regelfall handle es sich bei Geschäftsvorfällen im Sinn der Kassenrichtlinie 2012 daher um Ereignisse im Geschäftsbetrieb, die mit der Ersterfassung der Auftragsposition (zB Bestellungseingabe im Kassensystem, Artikelscan an der Kassa, Einschalten des Taxameters) beginnen würden und in deren Rahmen üblicherweise ein geldwerter Leistungsaustausch zwischen dem Unternehmer/Abgabepflichtigen und dem Kunden stattfinde. Aber auch Aufzeichnungen über Ereignisse, die letztendlich keinen Geschäftsvorfall bewirkten, der infolge finanzieller Auswirkungen auf das Unternehmen als Ereignis im Geschäftsprozess – in Buchführung und/oder Aufzeichnungen - zu erfassen wäre, sollten - insoweit diese Vorgänge erfasst worden seien - aufbewahrt werden.

Darunter fielen beispielsweise:

- nicht abgeschlossene/stornierte Geschäftsvorfälle;
- mit einem Geschäftsvorfall zusammenhängende bzw. vorbereitende Vorgänge (zB nicht abgeschlossene oder zustande gekommene Geschäftsvorfälle - Preisabfragen, erstellte Angebote, Reservierungen);
- rückgängig machende Vorgänge (zB nachträgliche Stornos, Rücklieferungen);
- sonstige Vorgänge im Geschäftsprozess, insoweit diese aus Gründen der Überprüfung der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle oder aus sonstigen für die Abgabenerhebung bedeutsamen Gründen aufzeichnungs- bzw. aufbewahrungspflichtig seien.

Unter sonstigen aufzeichnungspflichtigen Vorgängen seien Vorgänge im Geschäftsprozess zu verstehen, die zwar grundsätzlich nicht dazu geeignet seien, einen Geschäftsvorfall anzustoßen oder zu bewirken, aber aus den oa. Gründen der Überprüfbarkeit der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtig seien. Dies seien insbesondere Vorgänge (zB Übungsbuchungen, Simulationen), die es im jeweiligen Kassensystem bzw. sonstigen in der Richtlinie geregelten Aufzeichnungssystemen oder in damit verbundenen vor- und nachgelagerten Systemen ermöglichen, einzelne Geschäftsvorfälle nicht nachvollziehbar außerhalb der Losungsermittlung zu erfassen bzw. als Simulation darzustellen.

Wie eingangs erwähnt, seien in den vorgelegten Daten bestimmte Stammdatenänderungen nicht dargestellt.

Gemäß § 131 BAO sei somit die Ordnungsmäßigkeit der vorgelegte Aufzeichnungen nicht gegeben.

Nach § 184 Abs. 3 BAO sei zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen habe, nicht vorlege oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig seien oder solche formelle Mängel aufweisen würden, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehöre zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 15.09.1993, 92/13/0004; VwGH 26.11.1996, 92/14/0212). Diese Schätzungsmethode gehe davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich sei, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden seien (VwGH 17.12.1993, 91/17/0196; VwGH 26.11.1996, 92/14/0212).

Die Beschwerde sei daher abzuweisen gewesen.

Im zeitgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** erstattete der Bf durch seine steuerliche Vertretung ein gleich lautendes Vorbringen wie in der Beschwerde. Ergänzend wurde darauf verwiesen, dass in der Kassenrichtlinie bezüglich Stammdatenänderung in Punkt 5.3. ausgeführt werde, dass Stammdatenänderungen entsprechend dokumentiert werden müssten, wenn sie nicht schon aus sonstigen Unterlagen ersichtlich seien.

In seiner **Stellungnahme zum Vorlageantrag** führte der Prüfer aus, dass im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung 10-12/2014 auch die im Betrieb verwendete Registrierkasse überprüft worden sei. Bei den vorgelegten Daten habe es sich um kein Datenerfassungsprotokoll gehandelt, wie es in der Kassenrichtlinie 2012 beschrieben sei.

Der Bf behauptete, dass ein Tischaufur in der Kassenrichtlinie nicht gefordert werde. Dem sei zu entgegnen, dass laut Kassenrichtlinie im Datenerfassungsprotokoll (Ereignisprotokolldatei) nicht nur Geschäftsvorfälle, sondern auch andere Ereignisse wie zB Stammdatenänderungen, Kassenladungsöffnungen bzw. sonstige Vorgänge im Geschäftsprozess mitprotokolliert werden sollten. Aus Sicht des Finanzamtes gehöre dazu auch ein „Tischaufur“, da ohne Tischeröffnung keine Eingaben möglich seien. Auch in den vorgelegten „log-Dateien“ würden diese sonstigen Vorgänge nicht mitprotokolliert.

Die Kassenrichtlinie fordere zudem **ein** Datenerfassungsprotokoll bzw. **eine** Ergebnisprotokolldatei und nicht acht verschiedene „log-Dateien.“

In der am 01.12.2015 elektronisch eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2014 erklärte der Bf einen steuerbaren Umsatz von 50.758,74 €. Dieser Betrag entspricht der Summe der in den vier quartalsweise eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen erklärten steuerbaren Umsätze. Der verhängte Sicherheitszuschlag von 2.000,00 € fand in dieser Erklärung keine Entsprechung.

Mit Bescheid vom 02.12.2015 wurde der Bf erklärungsgemäß zur Umsatzsteuer veranlagt.

## **Rechtslage**

§ 253 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

„Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.“

An die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tretende Bescheide sind zB Umsatzsteuerveranlagungsbescheide, die an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden treten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Bescheide betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für bestimmte Zeiträume in vollem Umfang anfechtbar. Solche Bescheide haben aber insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als sie durch Erlassung von diese Zeiträume umfassenden Umsatzsteuerjahresbescheiden außer Kraft gesetzt werden. Durch die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides scheiden Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 16.12.2009, 2009/15/0149).

Erfolgt die Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides während eines gegen den Festsetzungsbescheid anhängigen Beschwerdeverfahrens, so tritt der Jahresbescheid im Sinne des § 253 BAO an die Stelle des Festsetzungsbescheides.

Nach VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035, gilt die Abänderungssperre des § 300 BAO, wodurch eine gleichzeitige Zuständigkeit der Abgabenbehörde und des Verwaltungsgerichts vermieden werden soll, nicht für den Fall eines Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides und eines nachfolgenden Umsatzsteuerjahresbescheides. Da die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides eine andere Sache betreffe als jene eines Festsetzungsbescheides, auch wenn dessen Zeitraum im Zeitraum des Jahresbescheides beinhaltet sei, bestünden insoweit keine konkurrierenden Zuständigkeiten. Dieser Fall sei daher vom Regelungsziel des § 300 BAO nicht umfasst.

Das Außer-Kraft-Setzen des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides durch die Erlassung des Jahresbescheides ist somit nicht als Aufhebung oder Abänderung im Sinne des § 300 Abs. 1 BAO zu beurteilen.

Nach § 261 Abs. 1 lit. a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn dem Beschwerdebegehr in einem an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden Bescheid Rechnung getragen wird.

## **Erwägungen**

Das Finanzamt war im vorliegenden Fall infolge obiger rechtlicher Ausführungen befugt, trotz des gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 10-12/2014 vom 30.07.2015 anhängigen Beschwerdeverfahrens den Umsatzsteuerjahresbescheid 2014 zu erlassen.

Die gesetzliche Bestimmung des § 253 BAO bewirkte, dass die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid auch als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid gerichtet galt. Letzterer trug dem Beschwerdebegehren Rechnung und ließ im Zuge der erkläzungsgemäßen Veranlagung den bekämpften Sicherheitszuschlag außer Ansatz.

Die Bescheidbeschwerde war demzufolge gemäß § 261 Abs. 1 Z a iVm § 278 BAO als gegenstandslos zu erklären.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall erfolgte die Lösung der zu klarenden Rechtsfragen im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035) bzw. ergab diese sich unmittelbar aus dem Gesetz (§ 261 Abs. 1 lit.a iVm § 278 BAO). Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG lag somit nicht vor, weshalb eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig war.

Linz, am 6. August 2018