

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 23. Februar 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, vom 5. Februar 2004 betreffend Abweisung des Antrages gemäß § 18 Abs. 7 UStG 1994 vom 25. November 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft geführte Apotheke in Z. Mit der Unterzeichnung der Niederschrift des abgabenbehördlichen Erhebungsdienstes vom 19. Juli 2002 bestätigte die Gesellschafterin Mag. A am 19. Juli 2002 u. a., dass sich im Geschäftslokal eine Abrechnungskasse (neu), jedoch ohne Scannerfunktion befunden habe, die Bezahlung mittels Bankomat in der Apotheke möglich gewesen sei sowie dass "die Buchhaltung derzeit noch händisch erledigt wird. Eine Umstellung erfolgt im nächsten Jahr (2003)". Mit Bescheid vom 20. August 2002 erteilte das Finanzamt seine Bewilligung für die nachträgliche Trennung der Entgelte mittels eines gewogenen Durchschnittsrohauflages in den Kalenderjahren 2002 und 2003.

Mit dem Schreiben vom 25. November 2003 stellte der steuerliche Vertreter an Anträgen den Antrag gemäß § 18 Abs. 7 UStG 1994 für die Jahre 2004 bis 2006 (mit der Begründung, dass eine Trennung der Entgelte gemäß § 18 Abs. 2 Z 1 und Abs. 3 leg. cit. nach wie vor aus den schon im seinerzeitigen Antrag angeführten Gründen nach Art und Umfang des Unternehmens nicht zumutbar sei) sowie den Antrag, dass bei der Neuberechnung des gewogenen

Durchschnittsrohaufschlagsatzes von den tatsächlichen Verhältnissen in der Zeit vom 1. Oktober bis 31. Dezember 2003 auszugehen sei, und verwies auf den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 29. September 1987, Zl. 09 1807/2- IV/9/87.

Mit dem Bescheid vom 5. Februar 2004 führte das Finanzamt als Begründung für die Abweisung des Antrags gemäß § 18 Abs. 7 UStG 1994 ins Treffen, dass es "aufgrund der Größe des Unternehmens und vor allem der heute zur Verfügung stehenden technischen Hilfsmittel problemlos möglich ist, die Erlöse in der tatsächlichen Höhe zu erfassen. Dies wird von anderen Unternehmen dieser Branche bereits seit geraumer Zeit erfolgreich praktiziert. Eine Unzumutbarkeit nach Art und Umfang des Unternehmens ist für das Finanzamt daher nicht mehr erkennbar."

Mit der Berufung gegen den letztgenannten Bescheid bestritt der steuerliche Vertreter die Möglichkeit der Trennung der Entgelte in die einzelnen Umsatzsteuersätze auf Grund fehlender technischer Voraussetzungen, bestätigte, dass die Ausführung im Bescheid "es wäre aufgrund der heute zur Verfügung stehenden technischen Hilfsmittel problemlos möglich, die Erlöse in der tatsächlichen Höhe zu erfassen" zutreffend sei, und brachte als Begründung für den Berufungsantrag vor, dass die Umstellung des Betriebes auf diese neuen Betriebsmittel nicht ohne erheblichen finanziellen und organisatorischen Aufwand möglich sei. Gerade für kleine und mittlere Apotheken wie die Bw. stünden solche Investitionen meist in keiner Relation zu den damit erreichbaren Einsparungsmöglichkeiten, weswegen eine Umstellung aus betriebswirtschaftlicher Sicht nicht "sinnvoll wäre". Darüber hinaus sei festzustellen, dass die Aufteilung des Umsatzes auf Basis des Wareneinganges annähernd zum selben Ergebnis führe, wie eine Erfassung der Erlöse in der tatsächlichen Höhe.

Mit dem Schreiben vom 15. März 2004 übermittelte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt eine Berechnung mit dem Ergebnis eines Durchschnittsrohaufschlages von 41,10 %.

Mit der die Berufung abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2004 trat das Finanzamt der Auffassung der Bw., dass eine Trennung der Entgelte auf Grund fehlender technischer Voraussetzungen nach wie vor nicht möglich und damit unzumutbar sei, entgegen, in dem es dem in der Berufung vorgebrachten Argument erwiderte, dass tausend andere betriebswirtschaftlich agierende Unternehmen, welche gerade durch Umstellung auf automatisierte Betriebsabläufe in der Organisation ihres Unternehmens eine wirksame Kontrollmöglichkeit im Sinne der Kostenwahrheit und Kostenklarheit geschaffen hätten, sonst gleich bei Stricherlisten und Losungsbogen bleiben könnten.

Selbst in den kleinsten Apotheken würden seit geraumer Zeit entweder Registrierkassen oder EDV-Kassensysteme, mitunter sogar Bankomatkassen bestehen.

Das branchenübliche Verhalten bestimme den Maßstab der dem Unternehmer zumutbaren Bemühungen zur Trennung der Entgelte nach Steuersätzen. Sei der dafür erforderliche

organisatorische, personelle und finanzielle Aufwand heutzutage den meisten anderen Apotheken zumutbar, so müsse dies auch für die in Rede stehende Apotheke möglich sein.

Ob die Bw. mit einem Umsatz für das Jahr 2002 von € 1,657 Millionen und einem Gewinn für das letztgenannte Jahr von € 150.310 unter die Kategorie "kleine und mittlere Apotheken" falle, dürfe wohl ernsthaft bezweifelt werden.

Auch dürfe bezweifelt werden, ob in Zeiten der Krankenkassenreform mit den enormen Einsparungsbestrebungen im Gesundheitsressort sowie des vermehrten Einsatzes von innerhalb kurzer Zeit immer billiger werdenden Generikaprodukten die Aufteilung des Umsatzes auf Basis des Wareneinganges annähernd zum selben Ergebnis führe, wie eine Erfassung der Erlöse in ihrer tatsächlichen Höhe.

Mit dem Vorlageantrag bemerkte der steuerliche Vertreter zur Begründung in der Berufungsvorentscheidung lediglich, es gebe in Österreich noch eine Reihe von Apotheken, die lediglich mit herkömmlichen Registrierkassen ausgestattet seien. Die Komplexität eines, dann auch eine Scannerkassa beinhaltenden, Lagerbewirtschaftungssystems sowie die damit verbundenen Kosten und organisatorischen Erfordernisse seien für kleine und mittlere Apotheken oft unüberwindliche Hindernisse. Entgegen der Meinung in der Berufungsvorentscheidungsbegründung liege der Durchschnittsumsatz einer österreichischen Apotheke bei rund € 1,8 Millionen.

Zumal die Umsatztrennung nach dem Wareneinkauf zu keinem wesentlich anderen Ergebnis führe, als eine exakte Trennung der Entgelte, sei dem steuerlichen Vertreter der Tenor der Berufungsvorentscheidungsbegründung völlig unerklärlich.

Abschließend ersuchte der steuerliche Vertreter die Berufungsbehörde, die Zumutbarkeit einer Maßnahme nicht nur aus fiskalischen, sondern vor allem aus wirtschaftlicher und psychologischer Hinsicht zu beurteilen.

Mit Schreiben vom 9. März 2005 teilte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt mit, dass die Apotheke nunmehr mit einer modernen Scannerkassa ausgestattet sei, weshalb die Entgelte nach Steuersätzen getrennt ab dem 1. Februar 2005 erfasst würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 18 UStG 1994 in der Fassung, die am Tag der Stellung des Antrags gemäß § 18 Abs. 7 leg. cit. galt, lautet:

(1)	Der Unternehmer ist verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu führen. Diese Verpflichtung gilt in den Fällen des § 11 Abs. 14 auch für Personen, die nicht Unternehmer sind.
-----	--

(2)	Der Aufzeichnungspflicht ist genügt, wenn
	<p>1. die vereinbarten, im Falle der Istbesteuerung die vereinnahmten Entgelte für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen fortlaufend, unter Angabe des Tages derart aufgezeichnet werden, dass zu ersehen ist, wie sich die Entgelte auf steuerpflichtige Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf steuerfreie Umsätze verteilen. Die Entgelte für Umsätze, bei denen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet wird, sind gesondert aufzuzeichnen;</p>
	<p>2. die vereinnahmten Entgelte für noch nicht ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen fortlaufend, unter Angabe des Tages derart aufgezeichnet werden, dass zu ersehen ist, wie sich die Entgelte auf steuerpflichtige Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf steuerfreie Umsätze verteilen. Die Entgelte für Umsätze, bei denen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet wird, sind gesondert aufzuzeichnen;</p>
	<p>3. die Bemessungsgrundlagen für den Eigenverbrauch aufgezeichnet werden. § 1 gilt sinngemäß;</p>
4.	<p>- die nach § 11 Abs. 12 und 14 sowie nach § 16 Abs. 2 geschuldeten Steuerbeträge und</p>
	<p>- die Bemessungsgrundlagen für die Lieferungen und sonstigen Leistungen, für die die Steuer gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz und § 19 Abs. 1a geschuldet wird, getrennt nach Steuersätzen, sowie die hierauf entfallenden Steuerbeträge aufgezeichnet werden;</p>
5.	<p>- die Entgelte für steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen, die an den Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind,</p>
	<p>- die vor Ausführung dieser Umsätze gezahlten Entgelte, soweit für sie die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a entsteht,</p>
	<p>- und die auf diese Entgelte entfallende Steuer fortlaufend aufgezeichnet werden;</p>
6.	<p>die Bemessungsgrundlage (§ 5) von eingeführten Gegenständen und die für ihre Einfuhr entrichtete Einfuhrumsatzsteuer unter Angabe des Tages der Entrichtung fortlaufend aufgezeichnet werden;</p>
7.	<p>die aufgezeichneten Entgelte (§ 1 und 2) und Steuerbeträge sowie die Bemessungsgrundlagen für den Eigenverbrauch regelmäßig, mindestens zum</p>

	Schluss jedes Voranmeldungszeitraumes, aufgerechnet werden.
(3)	Der Unternehmer kann die im Abs. 2 Z 1 und 2 festgelegte Aufzeichnungspflicht auch in der Weise erfüllen, dass er Entgelt und Steuerbetrag in einer Summe aufzeichnet. Die Verpflichtung zur Trennung von Entgelten nach Steuersätzen und steuerfreien Umsätzen wird hiervon nicht berührt. Spätestens zum Schluss jedes Voranmeldungszeitraumes hat der Unternehmer die Summe der Entgelte zu errechnen und aufzuzeichnen.
(4)	Der Unternehmer kann die im Abs. 2 Z 5 festgelegte Aufzeichnungspflicht auch in der Weise erfüllen, dass er Entgelt und Steuerbetrag in einer Summe, getrennt nach den in den Eingangsrechnungen angewandten Steuersätzen, aufzeichnet. Spätestens zum Schluss jedes Voranmeldungszeitraumes hat der Unternehmer die Summe der Entgelte und die Summe der Steuerbeträge zu errechnen und aufzuzeichnen. Die Verpflichtung zur Aufzeichnung nach Abs. 2 Z 5 und 6 entfällt, wenn der Unternehmer nur Umsätze bewirkt, für die der Vorsteuerabzug nach 12 Abs. 1 ausgeschlossen ist; die Verpflichtung entfällt nicht, insoweit der Unternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfreie Umsätze tätigt.
(5)	In den Fällen des § 12 Abs. 4 und 5 Z 2 müssen aus den Aufzeichnungen des Unternehmers jene Vorsteuerbeträge leicht nachprüfbar zu ersehen sein, welche den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen ganz oder teilweise zuzurechnen sind. Außerdem hat der Unternehmer in diesen Fällen die Entgelte für die Umsätze, die nach § 12 Abs. 3 den Vorsteuerabzug ausschließen, getrennt von den übrigen Entgelten aufzuzeichnen, wobei die Verpflichtung zur Trennung der Entgelte nach Abs. 2 Z 1 und 2 unberührt bleibt.
(6)	Macht der Unternehmer von der Vorschrift des § 12 Abs. 7 Gebrauch, so hat er die Aufzeichnungspflichten der Abs. 1 bis 5 für jeden Betrieb gesondert zu erfüllen. In den Fällen des § 12 Abs. 10 bis 12 hat der Unternehmer die Berechnungsgrundlagen für den Ausgleich aufzuzeichnen, der von ihm in den in Betracht kommenden Kalenderjahren durchzuführen ist.
(7)	Unternehmern, denen nach Art und Umfang ihres Unternehmens eine Trennung der Entgelte nach Steuersätzen im Sinne des Abs. 2 Z 1, 2 und Abs. 3 nicht zumutbar ist, kann das Finanzamt auf Antrag gestatten, dass sie die Entgelte nachträglich unter Berücksichtigung des Wareneinganges trennen. Das Finanzamt darf nur ein Verfahren zulassen, dessen steuerliches Ergebnis nicht wesentlich von dem Ergebnis einer

	Aufzeichnung der Entgelte, getrennt nach Steuersätzen, abweicht."
--	---

Aus der Niederschrift des abgabenbehördlichen Erhebungsdienstes vom 19. Juli 2002 mit der Unterschrift der im Firmenwortlaut genannten Gesellschafterin war zu entnehmen, dass sich "im Geschäftslokal eine Abrechnungskasse (neu), jedoch ohne Scannerfunktion befindet. Die Buchhaltung wird derzeit noch händisch erledigt. Eine Umstellung erfolgt im nächsten Jahr (2003)." Hat das Finanzamt aus der Größe des Unternehmens und vor allem der im Jahr 2004 vorhandenen technischen Hilfsmittel den Schluss gezogen, dass eine Trennung der Entgelte für die Bw. nicht unzumutbar sei, war dieses Ergebnis nicht zu beanstanden, wenn die Abgabenbehörde auch auf Grund der oben zitierten Angaben der an der Bw. beteiligten Gesellschafterin vom 19. Juli 2002 zu der Folgerung, dass die Trennung der Entgelte im Sinne des § 18 Abs. 2 UStG 1994 der Bw. zumutbar war, spätestens (!) ab dem Jahr 2004 kommen hätte müssen.

Aufgrund der dem Finanzamt mit der Berufung bestätigten Wertung der Ausführung im angefochtenen Bescheid "es wäre aufgrund der heute zur Verfügung stehenden technischen Hilfsmittel problemlos möglich, die Erlöse in der tatsächlichen Höhe zu erfassen" als zutreffend und der dem UFS vorliegenden Niederschrift vom 19. Juli 2002 mit der Angabe "Eine Umstellung erfolgt im nächsten Jahr" war die Antwort auf die Frage, ob in anderen Apotheken eine solche Trennung vorgenommen wird, entgegen der Auffassung des steuerlichen Vertreters für die Entscheidung über die der Berufung zugrundeliegenden Rechtsfrage, ob eine Trennung der Entgelte der Bw. zumutbar ist oder nicht, ohne Belang.

Der Verweis auf den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 29. September 1987, Zi. 09 1807/2-IV/9/87, in der Berufung ändert nichts an der Tatsache, dass es sich bei diesem Erlass mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den UFS beachtliche Rechtsquelle handelt. Dass Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen, hat der Verwaltungsgerichtshof mit dessen Erkenntnis vom 18. März 1992, 94/14/0019, ausgesprochen.

Da die Absichtserklärung vom 19. Juli 2002, die Buchhaltung im Jahr 2003 umzustellen, bedeutete, dass dem Unternehmen nach dessen Art und Umfang eine Trennung der Entgelte nach Umsatzsteuersätzen zumutbar war, vermochte das Ersuchen des steuerlichen Vertreters im Vorlageantrag, die Zumutbarkeit einer Maßnahme nicht nur aus fiskalischen, sondern vor allem aus wirtschaftlicher und psychologischer Hinsicht zu beurteilen, ebenso wenig wie die anderen Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Berufung sowie in der Gegenäußerung eine Mängelhaftigkeit des angefochtenen Bescheides zu begründen.

Die Berufung erweist sich damit zur Gänze als unbegründet, sodass sie gemäß § 289 Abs. 2 BAO abzuweisen war.

Wien, am 13. Jänner 2006