



GZ. RV/3846-W/10,
GZ. RV/3843-W/10,
GZ. RV/3844-W/10,
GZ. RV/3845-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 24. August 2010 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) und eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) betreibt in der Rechtsform einer KG ein Unternehmen mit dem Gegenstand Tennis- und Sportanlagenbau, dessen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird.

Im Zuge einer bei der Bw durchgeführten Außenprüfung wurde die Feststellung getroffen, dass es auf Grund der vorgelegten Aufzeichnungen nicht möglich gewesen sei, die erklärten Erlöse und Aufwendungen lückenlos zu überprüfen. Bei den ausgestellten Rechnungen seien Mängel festgestellt worden; so fehle eine fortlaufende Nummerierung, eine Ausgangsrechnung sei doppelt vergeben worden, die Leistungen seien unzureichend beschrieben. Aus diesen Gründen werde ein Sicherheitszuschlag von 5 % der erklärten Einnahmen verhängt. Weiters anerkannte die Außenprüfung in den Jahren 2004, 2006 und 2007 Polizeistrafen nicht als Betriebsausgaben.

Das Finanzamt erließ mit Datum 27. Mai 2009 diesen Feststellungen Rechnung tragende Umsatzsteuerbescheide und Bescheide über die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2004 bis 2007. Die Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 11. Mai 2010 stellte die Bw den Antrag, die Bescheide gemäß [§ 299 BAO](#) als unrichtig aufzuheben, sowie den Antrag, die Verfahren wieder aufzunehmen. Als Beilage zur Antragstellung würden jene Erklärungen und Umsatzberechnungen für die Jahre 2004 bis 2007 vorgelegt, welche sie am 30. April 2010 im Wege ihrer Steuerberaterin, Fr. XY, erhalten habe. Die Erklärungen und Berechnungen seien geeignet, die Unrichtigkeit der bislang erlassenen Bescheide unter Beweis zu stellen. Ein grobes Verschulden der Bw bzw. ihres Komplementärs liege nicht vor, da sich dieser auf die Tätigkeit seines Wirtschaftstreuhänders verlassen, dieser jedoch keine entsprechenden Aufarbeitungen vorgenommen und schließlich im März 2010 das Vollmachtsverhältnis gekündigt habe. Der Komplementär habe ersatzweise eine entsprechende Aufarbeitung der Unterlagen in Auftrag gegeben, deren Resultat in den Beilagen zusammengefasst sei. Zum Beweis werde die Einvernahme des Komplementärs und der Fr. XY beantragt.

Das Finanzamt wies die Anträge der Bw mit Bescheid vom 24. August 2010 ab. Die für die Verhängung des Sicherheitszuschlags ausschlaggebenden Mängel würden allein durch die Aufarbeitung der Belege nicht beseitigt, zumal die nunmehr bekanntgegebenen Beträge zeigten, dass die Schätzung dem tatsächlichen Ergebnis nahe gekommen sei. Eine Rechtswidrigkeit liege daher nicht vor, weshalb sowohl der Aufhebungs- als auch der Wiederaufnahmsantrag unbegründet seien. Der Wiederaufnahmsantrag sei auch deshalb nicht berechtigt, weil sich die Partei hinsichtlich der Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes die Kenntnis ihres Vertreters zurechnen lassen müsse.

Die Bw wendet in der Berufung ein, dass die mit ihren Anträgen vorgelegten Erklärungen und Berechnungen nach einer vollständigen Aufarbeitung der Buchhaltungsunterlagen unter Berücksichtigung sämtlicher Belege, somit auch jener, die bis zur Niederschrift vom 16. Mai 2009 der erstinstanzlichen Behörde nicht zur Verfügung gestanden seien, erfolgt seien. Weiters sei dargetan worden, dass aus diesen Erklärungen/Berechnungen die Unrichtigkeit der verfahrensgegenständlichen Bescheide folge. Die zum Beweis für dieses Vorbringen beantragten Zeugenbefragungen seien nicht vorgenommen worden, weshalb nicht der gesamte entscheidungswesentliche Sachverhalt ermittelt worden sei. Insbesondere wäre die Einvernahme der Zeugin Mag. XY unumgänglich gewesen, um zu beweisen, dass nunmehr alle Belege berücksichtigt werden konnten. Auch wenn die Nichtberücksichtigung erheblicher Tatsachen oder Beweise auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde zurückzuführen sei, liege Rechtswidrigkeit eines Bescheides vor. Erstmals bei Erstellung der vorgelegten

Berechnungen seien sämtliche Belege zur Verfügung gestanden. Nach den Berechnungen und Erklärungen komme es zu einer erheblichen Reduktion der vorgeschriebenen Umsatzsteuern und der festgestellten Einkünfte. Entgegen den Ausführungen im angefochtenen Bescheid, die Schätzung komme dem tatsächlichen Ergebnis nahe, bestehe eine erhebliche Diskrepanz. Diese Diskrepanz sei nur dadurch zu erklären, dass die Zeugin Mag. XY erstmals sämtliche Belege habe berücksichtigen können. Die von Mag. XY erstmals eingearbeiteten und bis dato fehlenden Belege seien im abgeschlossenen Verfahren vorhanden gewesen, aber nicht berücksichtigt worden, weshalb ein tauglicher Wiederaufnahmsgrund vorliege. Selbst wenn sich die Bw das Verschulden ihres vormaligen Vertreters zurechnen lassen müsse, müssten die nunmehr vorliegenden Belege zu einer - auch zum Vorteil des Abgabepflichtigen zu verfügenden – amtswegigen Wiederaufnahme führen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Vorweg wird bemerkt, dass der fehlende Hinweis gemäß [§ 101 Abs. 3 BAO](#) im angefochtenen Bescheid vom 24. August 2010 zu keiner Unwirksamkeit dieses Bescheides geführt hat, weil das Finanzamt den Bescheid beiden Gesellschaftern der Bw zugestellt hat. Der Umstand, dass die - erst zu einer wirksamen Bekanntgabe des Bescheides führende - Zustellung an den zweiten Gesellschafter erst nach Einbringung der Berufung erfolgt ist, ist dabei unerheblich, weil gemäß [§ 273 Abs. 2 BAO](#) eine Berufung nicht deshalb als unzulässig zurückgewiesen werden darf, weil sie vor Beginn der Berufungsfrist eingebracht wurde, Berufungen daher bereits vor Bekanntgabe (Zustellung) des betreffenden Bescheides eingebracht werden können (vgl. Ritz, [BAO](#) Kommentar⁴, § 273 Tz 22).

2. Zum Aufhebungsantrag:

Gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Die Bw bringt in ihrem Antrag auf Aufhebung vor, dass die dem Antrag beigelegten Erklärungen und Berechnungen die Unrichtigkeit der betroffenen Bescheide unter Beweis stellen würden. Diese Erklärungen und Berechnungen beziehen sich zum einen auf die von der Außenprüfung vorgenommene Zuschätzung eines Sicherheitszuschlags, zum anderen auf die Nichtanerkennung der Polizeistrafen.

2.1. Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese nach [§ 184 Abs. 1 BAO](#) zu schätzen. Zu schätzen ist gemäß [§ 184 Abs. 2 BAO](#) insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände

verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Nach [§ 184 Abs. 3 BAO](#) ist ferner zu schätzen, 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.

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. Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes oder Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (VwGH 16.5.2002, [98/13/0195](#), 0196).

Gemäß [§ 131 Abs. 1 Z 5 BAO](#) sollen die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Der entscheidende Inhalt dieser Vorschrift liegt in der Anordnung der Sicherstellung der Überprüfbarkeit der Belegmäßigkeit der Eintragungen, also im Gebot der Vorsorge durch entsprechende Einrichtungen, dass der Weg von der Eintragung bis zum Beleg und der Weg vom Beleg zur Buchung jederzeit verfolgt werden kann. [§ 131 Abs. 1 Z 5 BAO](#) erfordert zudem ein Belegwesen, das einem fachkundigen, sachverständigen Dritten jederzeit, ohne weitere Nachforschungen, einen zuverlässigen Überblick über die Vollständigkeit und Richtigkeit der verbuchten Geschäftsfälle bietet. Eine Belegnummerierung ist darüber hinaus deshalb geboten, um die Vollständigkeit der verbuchten Belege augenscheinlich zu dokumentieren (VwGH 28.5.2002, [98/14/0097](#)).

Die Außenprüfung begründet das Vorliegen der Schätzungsberechtigung u.a. damit, dass es nicht möglich gewesen sei, die erklärten Erlöse lückenlos zu überprüfen. Diese Feststellung ist dokumentiert durch im Arbeitsbogen (Bl. 85 bis 92) einliegende, der Steuerberaterin der Bw, Fr. Mag. XY, im Zuge der Prüfung ausgehändigte Tabellen, die für jedes der geprüften Jahre eine Abweichung der erklärten Umsätze von der Summe der dem Prüfer ausgehändigten Ausgangsrechnungen zeigen:

	2004	2005	2006	2007
Summe AR	191.411,30	287.433,02	398.347,83	316.531,00
Erlöse lt. Erklärung	197.433,96	281.541,85	382.605,21	314.052,42
Differenz	-6.022,66	5.891,17	15.742,62	2.478,58

Die von der Außenprüfung weiters festgestellten Mängel in der Nummerierung der Ausgangsrechnungen, wie das Fehlen einer fortlaufenden Nummerierung, sind ebenfalls in den erwähnten Tabellen dokumentiert.

Die dem Aufhebungsantrag der Bw beigelegten Erklärungen und Berechnungen, denen zufolge der Umsatz 2004: 187.434,97 €, der Umsatz 2005: 284.387,66 €, der Umsatz des Jahres 2006: 382.605,21 € sowie der Umsatz des Jahres 2007: 314.052,42 € betrage, widerlegen die Feststellungen der Außenprüfung nicht.

Die für die Jahre 2006 und 2007 unter „Umsatzberechnung neu“ genannten Umsatzzahlen entsprechen den erklärten Beträgen, ohne dass darauf eingegangen wird, dass sich diese Umsatzzahlen an Hand der von der Außenprüfung vorgefundenen Ausgangsrechnungen eben nicht nachvollziehen lassen. Damit besteht die Differenz zwischen den erklärten Erlösen und den durch Ausgangsrechnungen belegten Erlösen unverändert fort. Einen Versuch, diese Abweichung aufzuklären, hat die Bw nicht unternommen. Da die Bw hinsichtlich dieser Jahre keine weiteren Belege vorgelegt hat, ist auch nicht ersichtlich, inwiefern es nunmehr zu einer vollständigen Aufarbeitung unter Berücksichtigung aller Belege gekommen wäre.

Für die Jahre 2004 und 2005 hat die Bw zwar die während der Außenprüfung vorgelegten Ausgangsrechnungen um eine bisher fehlende Ausgangsrechnung (Nr. 57 aus 2004) ergänzt und um Rechnungsbeträge, die sich als uneinbringlich erwiesen haben, vermindert. Die solcherart adaptierte Summe der Ausgangsrechnungen von 187.434,97 € und 284.387,66 € weicht aber weiterhin von den erklärten Erlösen von 197.433,96 € und 281.541,85 € ab. Eine Aufklärung dieser Differenz ist ebenfalls nicht erfolgt.

Da somit die Aufsummierung der vorhandenen Ausgangsrechnungen weiterhin nicht die erklärten Erlöse ergibt, muss weiterhin davon ausgegangen werden, dass die Richtigkeit und Vollständigkeit der erklärten Erlöse an Hand der vorgefundenen Ausgangsrechnungen nicht überprüft bzw. der Weg von der Eintragung zum Beleg und vom Beleg zur Buchung nicht verfolgt werden kann. Der Umstand, dass die Bw in den Jahren 2005 bis 2007 laut den vorliegenden Ausgangsrechnungen mehr erlöst als sie erklärt bzw. verbucht hat, gibt zusätzlich Grund zu der Annahme, dass Einnahmen unerfasst geblieben sind.

Es trifft daher nicht zu, dass die mit dem Aufhebungsantrag vorgelegten Berechnungen die Unrichtigkeit der auf Grund der Feststellungen der Außenprüfung erlassenen Bescheide beweisen würden. Bei den dem Aufhebungsantrag beigelegten Erklärungen handelt es sich im Übrigen, wie aus den Eingangsstempeln des Finanzamtes zu ersehen ist, um Kopien der ursprünglich eingereichten Abgabenerklärungen, weshalb das Vorbringen, diese Erklärungen seien „nach einer vollständigen Aufarbeitung“ erstellt worden, nicht schlüssig ist.

Dass die Nummerierung der Ausgangsrechnungen nicht fortlaufend erfolgt ist, sondern insoweit Lücken bestehen, als im Jahr 2004 die Nr. 4 und im Jahr 2006 die Nr. 58 fehlen, räumt die Bw selbst ein, wenn sie erklärt, diese seien nicht ausgestellt bzw. nicht vergeben worden. Dazu, dass im Jahr 2007 die Nummern 1 und 71 bis 73 fehlen, äußert sich die Bw

überhaupt nicht. Ob alle Geschäftsfälle einer Verbuchung zugeführt wurden, ist damit nicht kontrollierbar. Jedenfalls in Verbindung mit den unaufgeklärt gebliebenen Differenzen zwischen den erklärten und den aus den vorhandenen Belegen errechenbaren Erlösen legt die lückenhafte Nummerierung die Annahme nahe, dass weitere Umsätze erzielt worden sind.

Auskünfte des Komplementärs der Bw oder ihrer Steuerberaterin können eine fehlende bzw. mangelhafte Dokumentation der Geschäftsfälle nicht ersetzen, weshalb die Aufnahme dieses Beweises nicht erforderlich war.

Da das Belegwesen der Bw aus den dargelegten Gründen keinen zuverlässigen Überblick über die Vollständigkeit und Richtigkeit der verbuchten Erlöse bietet, die Grundlagen für die konkrete Abgabenerhebung damit nicht zuverlässig überprüft und ermittelt werden können, bzw. die aufgezeigten Mängel eine unvollständige Erfassung der Einnahmen besorgen lassen, ist die Außenprüfung zu Recht vom Bestehen der Schätzungsberechtigung ausgegangen. Dazu, dass die Außenprüfung diesen Mängeln mit einem Sicherheitszuschlag in Höhe von 5 % begegnet ist, hat die Bw kein konkretes Vorbringen erstattet.

2.2. Geldstrafen sind in der Regel der privaten Lebenssphäre des Steuerpflichtigen zuzuzählen und daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Bei entsprechendem Zusammenhang mit der Einkunftsquelle können aber Geldstrafen, die vom Nachweis eines Verschuldens unabhängig oder auf ein nur geringes Verschulden zurückzuführen sind, abzugsfähig sein (VwGH 3.7.1990, [90/14/0069](#)). Mit der bloßen Erklärung „Polizeistrafen müssen anerkannt werden – Musterprozess“ wird der erforderliche Zusammenhang der von der Außenprüfung nicht anerkannten Strafen mit der Einkunftsquelle der Bw aber nicht dargetan.

2.3. Da das Vorbringen der Bw nicht geeignet ist, eine Unrichtigkeit der von ihrem Aufhebungsantrag betroffenen Bescheide aufzuzeigen, erweist sich die Berufung gegen die Abweisung ihres Antrags als unbegründet.

3. Zu der in eventu beantragten Wiederaufnahme der abgeschlossenen Verfahren:

Die Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens setzt gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) u.a. voraus, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wie zuvor ausgeführt, zeigt die Bw mit den vorgelegten Erklärungen und Berechnungen, die sie am 30. April 2010 im Wege ihrer Steuerberaterin erhalten habe, keine Rechtswidrigkeit der in Rede stehenden Bescheide auf, weshalb diese Unterlagen nicht geeignet sind, einen im

Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Zudem trifft es nicht zu, dass der Bw deshalb, weil sie sich auf die Tätigkeit des früheren Wirtschaftstreuhänders verlassen habe, kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieser - ihrer Meinung nach wohl als neu hervorgekommene Tatsachen/Beweismittel zu beurteilenden - Erklärungen und Berechnungen vorzuwerfen sei. Die Bw hat gegenüber der Abgabebehörde nämlich nicht nur ihre eigenen, sondern auch die Handlungen und Unterlassungen jener Personen zu vertreten, deren sie sich zur Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten bedient (VwGH 12.8.1994, [91/14/0018](#)). Die Berufung erweist sich daher auch insoweit als unbegründet, als sie sich gegen die Abweisung des Wiederaufnahmsantrags richtet.

Wien, am 2. Jänner 2013