

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W, vertreten durch Stb., X, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1997 entschieden:

Der Berufung wird in eingeschränktem Umfang 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.) betreibt eine Gastwirtschaft, die er nach dem Tod seines Vaters im Jahre 1992 übernommen hat.

Im Rahmen abgabenbehördlicher Prüfungen gemäß den § 147 ff. BAO betreffend Umsatz- Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1993 bis 1997 wurden u. a. formelle und materielle Mängel der Buchhaltung festgestellt, die eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO erforderlich erscheinen ließen. Diesbezüglich wurde folgende Methode zur Anwendung gebracht:

Anhand der in der Buchhaltung des Bw. nicht erfassten Wareneinkäufe bei einer Brauerei (die auf Grund der bei dieser Brauerei durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung ermittelt wurden) erfolgte unter Zugrundelegung eines von der Betriebsprüfung ermittelten Verkaufs- preises sowie unter Berücksichtigung eines 4%igen Schwundes bei Fassbier eine Umsatzver- probung des Bierumsatzes, wobei die Differenzbeträge dem erklärten Umsatz hinzugerechnet

wurden. Bei den restlichen Produktgruppen wurde ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 5% des erklärten Nettoumsatzes verhängt.

Bei der Gewinnermittlung wurden einerseits die Umsatzhinzuschätzungen sowie die aus dem mit der Brauerei abgeschlossenen Bierliefervertrag lukrierten Einnahmen gewinnerhöhend und andererseits Umsatz- und Getränkesteuernachforderungen sowie der Bruttowert der getätigten Schwarzeinkäufe an Bier gewinnmindernd berücksichtigt.

Das Finanzamt nahm in der Folge die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1997 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und folgte in den gemäß § 307 Abs. 1 BAO neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung beantragte der Bw. die Ermittlung der Bierumsätze unter Heranziehung eines niedrigeren Rohaufschlages, da der von der Bp. in Ansatz gebrachte Rohaufschlag dem durchschnittlichen Rohaufschlag auf Bier bzw. alkoholfreie Getränke errechnet aus den Nettoeinkaufspreisen für das Jahr 1998 entspreche. Er liege damit für den gesamten Prüfungszeitraum entweder annähernd gleich hoch oder höher als der höchste vom Bw. errechnete Rohaufschlag.

Des weiteren wurde die Berücksichtigung von Werbungswaren im Ausmaß von 3% des Wareneinkaufs, der Ansatz eines Sicherheitszuschlages von lediglich 3% anstatt 5% und die Anerkennung des Vorsteuerabzuges für die nicht verbuchten Wareneinkäufe beantragt.

In einer Beilage wurden die sich aus diesen Forderungen ergebenden Berechnungen dargestellt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2000 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, der in der vorgelegten Kalkulation angewandte Rohaufschlag von 179% bzw. von 220% für Bier sei nicht nachvollziehbar, weil in den Steuerklärungen zugrunde liegenden Bilanzen ein durchschnittlicher Rohaufschlag z.B. für Bier in Höhe von 250% ausgewiesen werde. Seitens der Bp. sei eine Nettohinzuschätzung unter den in den Erklärungen ausgewiesenen Aufschlägen erfolgt, sodass der sich nach der Hinzuschätzung ergebende Rohaufschlag unter jenem erklärten liege, was einer Erhöhung des zugebilligten Schwundes gleichkomme.

Werbungsware könne nicht berücksichtigt werden, da hiefür keine Begründung vorgebracht worden sei.

Hinsichtlich der Höhe des Sicherheitszuschlages wurde darauf verwiesen, dass bei den für Bierumsätze vorliegenden Verkürzungsfaktoren von 37% bis 54% ein Sicherheitszuschlag von 5% unter Würdigung der wirtschaftlichen Lage des Bw. angemessen erscheine.

Vorsteuerbeträge könnten erst anerkannt werden, wenn alle in § 11 UStG geforderten Merkmale einer Rechnung erfüllt seien. Da bis dato keine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung vorgelegt worden sei, könne auch dem Begehr um Anerkennung eines Vorsteuerabzugs nicht stattgegeben werden.

In seiner Berufung gegen den gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 sowie in Ergänzung des fristgerecht eingebrachten Vorlageantrages weist der Bw. nochmals auf seine Einwände betreffend die Berechnung der Rohaufschläge hin.

Hinsichtlich der beantragten Berücksichtigung von Werbungsware erklärte der Bw., er habe im Prüfungszeitraum zwischen 4,5 und 5 Millionen S an steuerpflichtigen Umsätzen für Speisen und Getränke erklärt. Dass in Anbetracht der erklärten Umsätze Werbeaufwendungen in Form von Freigetränken für Stammgäste üblich seien, entspreche der Lebenserfahrung.

Bezüglich der begehrten Herabsetzung des Sicherheitszuschlages legte der Bw. dar, warum seiner Meinung nach die im Betriebsprüfungsbericht aufgelisteten Mängel seiner Buchhaltung nicht vorlägen. Er beantragte in diesem Zusammenhang auch, ihm die Kontrollmaterialien vorzulegen und hinsichtlich der einzelnen Positionen klare und verständliche Erklärungen abzugeben, von welcher Menge und von welchen Preisen und vor allem welcher Ware ausgegangen werde. Tatsächlich verhalte es sich nämlich so, dass nur in einem minimalen Ausmaß Schwarzeinkäufe getätigt worden seien. Wöchentlich sei maximal ein Fass mit einem durchschnittlichen Einkaufswert von 1.000,-- S und einem Verkaufswert von 3.400,-- S "schwarz" eingekauft worden. Der monatlich der Besteuerung entzogenen Umsatzbetrag betrage damit ca. 14.700,-- S, was einem Jahresbetrag in Höhe von 176.800,-- S entspreche. Bezogen auf den Prüfungszeitraum ergebe sich daher ein nicht versteuerter Umsatzbetrag von insgesamt 884.000,-- S.

Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages auf die restlichen Warengruppen sei lediglich in Höhe von 3% gerechtfertigt. Sollten hier Einkäufe stattgefunden haben, die keinen Eingang in die Buchhaltung gefunden haben, so sei dies in erster Linie für Zwecke des Personal- und Eigenverbrauchs erfolgt.

Hinsichtlich der Anerkennung der Vorsteuerbeträge wurde darauf verwiesen, dass die Brauerei trotz Urgenz bis dato noch keine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung ausgestellt habe.

Im Rahmen des gegen den Bw. eingeleiteten Finanzstrafverfahrens wurde ein Sachverständigengutachten eingeholt, in welchem einerseits festgehalten wird, dass nach Überprüfung der Kontrollmitteilungen davon auszugehen ist, dass sämtliche dem Bw. zugerechneten Schwarzlieferungen tatsächlich auch an diesen erfolgt sind. Andererseits wird vom Gutachter eine Kalkulation der verkürzten Umsätze auf Basis der von ihm für die einzelnen Jahre ermittelten Verkaufspreise durchgeführt, die zu geringeren Umsatzzuschätzungen als jenen von der Bp. in Ansatz gebrachten führt.

Im Rahmen des von der Abgabenbehörde zweiter Instanz durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens wurde erhoben, welche Getränkestuerbeträge dem Bw. für die einzelnen Jahre tatsächlich bescheidmäßig vorgeschrieben wurden. Darüber hinaus wurden im Rahmen eines Erörte-

rungsgespräches mit dem Vertreter des Bw. die Schätzungsgrundlagen besprochen und ihm die diesbezüglich vorgenommenen Berechnungen übermittelt.

Mit Schreiben vom 17. Jänner 2005 schränkte der Bw. seine Berufung dahingehend ein, dass die auf Grundlage des Sachverständigengutachtens von der Referentin des unabhängigen Finanzsenates durchgeführte Schätzung der Besteuerungsgrundlagen akzeptiert werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Betreffend Schätzungsbefugnis:

Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Vom Bw. wurden im Streitzeitraum bei der ihn beliefernden Brauerei so genannte "Schwarz-einkäufe" getätigt, die in der Buchhaltung keinen Eingang fanden. Darüber hinaus wurden auch die Bonierungszettel für die Küche nicht aufbewahrt.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Betriebsprüfung sowie dem im Finanzstrafverfahren erstellten Sachverständigengutachten und wird vom Bw. auch nicht bestritten.

Der festgestellte Sachverhalt ist rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (Abs. 1).

Zu schätzen ist 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 (Abs. 1) wesentlich sind (Abs. 2).

Zu schätzen ist ferner, 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 (Abs. 3).

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 2. Auflage, § 184 Rz. 6 und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

§ 184 Abs. 2 und 3 BAO nennen keine eigenständigen Gründe, sondern Beispiele, woraus sich eine solche Unmöglichkeit ergeben kann (vgl. Ritz, a.a.O.).

Das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit ist nicht mit einer bestimmten Buchführungsmethode oder einer bestimmten Organisation, einem bestimmten System oder einer bestimmten Technik des Erfassens und Festhaltens der Geschäftsvorfälle verbunden. Entscheidend ist, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufzeichnungspflichtigen Sachverhalte unter Einhaltung der den von den Formvorschriften des § 131 BAO getragenen

Prinzipien entsprechenden Grundsätze erfolgt. Die Eintragungen haben auf Grund von Belegen zu erfolgen. Die geschäftlichen Unterlagen hiefür sind planvoll gesammelt aufzubewahren. Es müssen sämtliche Geschäftsvorfälle der zeitlichen Reihenfolge nach in zeitlicher Nähe zu ihrer Ereignung mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden. Der Gebotenheit der Zeitnähe und dem Prinzip der Belegsicherung dienen die Grundaufzeichnungen, die ihrer Beschaffenheit und Führung nach gewährleisten müssen, von der späteren Buchung bis zum Beleg zurück die Geschäftsvorfälle feststellen zu können (vgl. VwGH 7.8.2001, 96/14/0118).

Vom Bw. wurden die Bonierungszettel für die Küchenumsätze nicht aufbewahrt. Auch wenn der Bw. erklärt, diese seien für die Ermittlung der Küchenumsätze nicht wesentlich, so handelt es sich dabei doch um Grundaufzeichnungen, aus denen eine Übereinstimmung der verbuchten Umsätze mit den tatsächlich erzielten ersehen werden kann. Ohne diese Grundaufzeichnungen ist nicht mehr sicher gestellt, dass sämtliche Umsätze auch in der Buchhaltung erfasst wurden.

Deshalb sind vernichtete Grundaufzeichnungen immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen, und verpflichten die Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung (vgl. beispielsweise VwGH 10.3.1994, 93/15/0168).

Darüber hinaus wurden aber auch bezogene Bierlieferungen teilweise nicht als Wareneinkauf in der Buchhaltung erfasst.

Hat der Wareneinkauf jedoch nur teilweise Eingang in die Buchhaltung gefunden, so begründet dieser Umstand bereits die Schätzungsbefugnis nach § 184 Abs. 3 BAO (vgl. z.B. VwGH 19.3.1998, 96/15/0005).

Die Schätzungsbefugnis (bzw. Verpflichtung zur Schätzung) steht damit außer Frage.

2.) Betreffend Schätzung der Umsätze:

a) Schätzung der Bierumsätze aus nicht verbuchten Wareneinkäufen:

Der Abgabenbehörde steht im Fall einer gegebenen Schätzungsberechtigung die Wahl der Schätzungsweise frei. Dabei ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH 22.2.1995, 95/13/0016).

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (vgl. z.B. VwGH 24.9.2003, 99/13/0094).

Von der Bp. wurden für die nicht verbuchten Wareneinkäufe an Bier unter Heranziehung der Verkaufspreise des Jahres 1998 und unter Berücksichtigung eines Schwundes von 4% die diesbezüglichen Erlösverkürzungen in den Jahren 1993 bis 1997 errechnet.

Der Sachverständige, der die Methode dem Grunde nach für durchaus sachgerecht hält, geht aber davon aus, dass es im Streitzeitraum zu Erhöhungen der Verkaufspreise gekommen ist, weshalb er diese Verkaufspreise einerseits anhand der ihm vorgelegten Getränkekarten und andererseits für Jahre, in denen solche nicht zur Verfügung standen, im Schätzungswege ermittelte.

Bei der durch den Sachverständigen vorgenommenen Schätzung ergeben sich daher in den einzelnen Jahren geringere Umsatzverkürzungen als die von der Bp. in Ansatz gebrachten.

Da die sowohl von der Bp. als auch vom Sachverständigen gewählte Methode dem Grunde nach für die Ermittlung der Umsatzverkürzungen als sehr geeignet angesehen werden kann, die vom Sachverständigen ermittelten Verkaufspreise den tatsächlichen Gegebenheiten aber mit Sicherheit näher kommen als die von der Bp. gewählten, kann mit der Hinzurechnung der vom Sachverständigen ermittelten Umsatzverkürzungen dem Ziel einer den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe kommenden Schätzung am ehesten entsprochen werden.

Die Berücksichtigung eines weiteren Abschlages für Werbungswaren erscheint im Hinblick auf den mit 4% doch sehr hoch angesetzten Anteil für Schwund nicht gerechtfertigt.

b) Verhängung eines Sicherheitszuschlages

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages ist eine Schätzungs methode, die davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere, nicht entdeckte Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. z.B. VwGH 21.10.2004, 2000/13/0043).

Dem Umstand, dass im Hinblick auf die Vorgangsweise des Bw. davon ausgegangen werden muss, dass es nicht nur bei den Bierumsätzen sondern auch bei den übrigen Umsätzen zu Umsatzverkürzungen gekommen ist, kann somit am besten mit der Verhängung eines Sicherheitszuschlages Rechnung getragen werden.

Der von der Bp. gewählte Prozentsatz von 5% erscheint im Hinblick darauf, dass sich bei den Umsatzverkürzungen aus nicht verbuchten Bierlieferungen in den einzelnen Jahren wesentlich höhere Verkürzungsfaktoren ergeben, als keinesfalls zu hoch gewählt.

Die Ermittlung der steuerpflichtigen Umsätze hat daher unter Berücksichtigung der unter a) und b) dargestellten Umsatzzuschätzungen entsprechend der in Beilage 1 dargestellten Weise zu erfolgen.

2.) Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen:

Diese ergeben sich – soweit es sich um die zu versteuernden Umsätze handelt – entsprechend den obigen Ausführungen und sind aus Beilage 1 ersichtlich.

Soweit der Bw. die Berücksichtigung eines Vorsteuerabzuges für die auf den so genannten Schwarzlieferungen lastenden Umsatzsteuerbeträge begeht, ist folgendes auszuführen:

Auszugehen ist davon, dass dem Bw. über diese Lieferungen jedenfalls im Streitzeitraum keine Rechnungen ausgestellt wurden. Das ergibt sich auch aus dem Vorbringen des Bw., in welchem er darauf hinweist, dass ihm für diese Lieferungen bislang keine Rechnungen ausgefolgt wurden.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich daraus folgendes:

Gemäß § 12 Abs. 1 Zif. 1, 1. Satz UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Eine in dieser Hinsicht gleichlautende Regelung sah auch § 12 Abs. 1 UStG 1972 vor.

Der Unternehmer kann daher nur die Steuer abziehen, die der leistende Unternehmer an ihn in einer Rechnung gesondert ausgewiesen hat. Fehlt die Rechnung, so kann der Unternehmer vom leistenden Unternehmer die Ausstellung einer Rechnung verlangen.

Solange eine den Voraussetzungen des § 11 UStG 1972 bzw. 1994 entsprechende Rechnung nicht an den Unternehmer ausgefolgt wurde, ist dieser aber nicht berechtigt, in Höhe des auf dem Entgelt für die gelieferten Waren lastenden Umsatzsteuerbetrages einen Vorsteuerabzug in Anspruch zu nehmen.

3.) Gewinnermittlung:

a) Ermittlung des nicht verbuchten Wareneinkaufs:

Diesbezüglich ist zunächst der beim Bierlieferanten festgestellte nicht verbuchte Wareneinkauf in Ansatz zu bringen. Darüber hinaus ist aber davon auszugehen, dass es auch bei den übrigen Produkten zu Wareneinkaufsverkürzungen gekommen sein muss, da von der Bp. keine Unstimmigkeiten zwischen verbuchtem Warenein- und verkauf festgestellt wurden, aufgrund der unter 1. b) getroffenen Aussagen aber auch bei den übrigen Produkten von einer Umsatzverkürzung ausgegangen werden muss. Dieser Umsatzverkürzung muss daher zwangsläufig eine Wareneinsatzverkürzung gegenüber stehen, der in gleicher Weise wie unter Punkt 1 b) mit Anwendung eines Sicherheitszuschlages von 5% Rechnung getragen werden muss. Die Ermittlung dieser Wareneinkaufshinzuschätzung ist der Beilage 2 zu entnehmen.

b) Getränkesteuerrückstellungen:

Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens wurden bei der Magistratsabteilung 6 jene Abgabenbeträge ermittelt, die dem Bw. für die einzelnen Jahre tatsächlich vorgeschrieben wurden. Die Differenz zwischen diesen Beträgen und den in den Gewinn- und Verlustrechnungen der einzelnen Jahre aufwandswirksam verbuchten Beträgen ist daher bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs.1 EStG 1988 in Form von Rückstellungen zu berücksichtigen.

Da für die Jahre 1993 und 1994 die Abgabennachforderung in Höhe von 7.425,42 € (= 102.176,01 S) zusammengefasst ausgewiesen wurde, wird dieser Betrag nach dem Verhältnis der verkürzten Bierumsätze auf die beiden Jahre nach einem Schlüssel von 38% (1993) zu 62% (1994) aufgeteilt.

Die sich aus den obigen Ausführungen ergebende Gewinnermittlung ist Beilage 3 zu entnehmen.

Bei den angeführten den jeweiligen Beilagen zu entnehmenden Berechnungen handelt es sich um jene, die dem Bw. bereits im Zuge des Rechtsmittelverfahrens übermittelt wurden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter nummeriert als Beilagen 1 – 3

20 Berechnungsblätter betreffend Umsatz- und Einkommensteuerermittlung für die Jahre 1993 bis 1997

Wien, am 28. Jänner 2005