



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 20. August 2009 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 bis 2007 sowie Anspruchszinsen 2005 bis 2007 entschieden:

I.) Der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005, 2006 und 2007 wird Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen; sie bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

II.) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen hinsichtlich der Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) betreibt einen B und ermittelt seinen Gewinn durch Bestandsvergleich. Nach einer Außenprüfung der Jahre 2005 bis 2007 wurde in dem darüber erstatteten Bericht vom 19.8.2009 festgehalten:

„Tz.1 Grundaufzeichnungen

Im Rahmen einer Buchführung sind alle Bareingänge und Barausgänge zu erfassen. Werden die Einnahmen nicht einzeln erfasst, sondern durch Rückrechnung aus End- und Anfangsbestand ermittelt, dann sind End- und Anfangsbestand, alle Barausgänge sowie nicht erfolgswirksame Bareingänge täglich zu erfassen. Es muss der tatsächliche Bargeldbestand nachgewiesen werden.

Die erzielten Einnahmen werden mittels RAK hochgerechnet. Die rechnerischen Differenzen ergeben somit den 20%-igen Umsatz an C. Die Tageslosungen werden durch Kassasturz ermittelt.

Die Losungsermittlung im Bereich der D erfolgte seitens des Unternehmers durch die steuerlich nicht zulässige Methode der Stockverrechnung, welche eine reine Schätzungs-methode darstellt. Es können die einzelnen Spartenerlöse nicht mit den Sparteneinsätzen verglichen werden.

Es wurde in der Vergangenheit ohne Genehmigung eine Trennung der Entgelte vorgenommen. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde ein Antrag gemäß § 18 Abs. 7 UStG 1994 nachge-reicht.

Das Finanzamt kann auf Antrag die Trennung der Entgelte gestatten. Dem Antrag wird nicht stattgegeben, da eine steuerlich nicht zulässige Methode der Losungsermittlung gewählt wurde. Es wurden die Erlöse über den Wareneinkauf ermittelt.

Auf Grund der getroffenen Feststellung erfolgt im Prüfungszeitraum eine Umsatz- und Ge-winnzuschätzung in Höhe von 10.000,00 Euro.“

Gegen die auf der Grundlage des Prüfungsberichtes (nach Wiederaufnahme der Verfahren) berichtigt ausgefertigten Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2005 bis 2007 sowie gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen zur Einkommensteuer 2005 bis 2007 wurde mit dem Antrag Berufung erhoben, die (jährliche) Umsatz- und Gewinnzuschätzung von 10.000 € zu streichen sowie die Anspruchszinsenbescheide aufzuheben (2006 und 2007) bzw. anzupassen (2005).

Die Berufung wurde wie folgt begründet: Es sei die zulässige Form der täglichen Aufzeich-nungen mittels Kassasturz gewählt worden. Eine Stockverrechnung habe nicht stattgefunden. Der Anfangs- und der Endbestand der Barmittel sowie alle Barausgänge sowie die nicht er-folgswirksamen Bareingänge seien täglich aufgezeichnet worden. Es seien nicht die Einnah-men mittels RAK hochgerechnet worden, sondern es sei lediglich die Verteilung der Umsätze auf die einzelnen Umsatzsteuersätze anhand des Wareneinkaufs vorgenommen worden. Diese Vorgangsweise sei 2002 anlässlich der Betriebsprüfung beim Vater des Bw. mit der Prüferin besprochen und von dieser als korrekt und zulässig befunden worden. Der Rechtsvorgänger habe einen Antrag gemäß § 18 Abs. 7 UStG gestellt. Da der Betrieb unentgeltlich auf den Bw. übergegangen sei, sei für den Bw. kein neuerlicher Antrag zu stellen gewesen. Aus Gründen der äußersten Vorsicht sei am 22.4.2009 (dh im Zuge der Außenprüfung) nochmals ein Antrag gemäß § 18 Abs. 7 UStG gestellt worden. Auf Rz. 2570 der UStR (zur Zulässigkeit der Nachholung eines solchen Antrags im Betriebsprüfungsverfahren) werde verwiesen. Eine Trennung der Entgelte sei für den Bw. aus verschiedenen (näher dargestellten) Gründen unzumutbar gewesen. Das Fehlen einer Genehmigung zur Trennung der Entgelte könne auch nicht zu einer Umsatzhinzuschätzung führen, da nur die Verteilung der Entgelte auf die einzelnen Steuersätze unrichtig sein könnte. Eine sachgerechte Schätzung der Verteilung auf die einzelnen Steuersätze könne sich nur an der Struktur des Wareneingangs orientieren. Eine

auf dieses Faktum gestützte Zuschätzung bei den Umsätzen zu 20% müsste konsequenterweise zu einer Kürzung der Umsätze zu 10% führen. Wäre eine Zuschätzung von Umsätzen dem Grunde nach gerechtfertigt, müsste diese auf Umsätze zu 20%, auf Umsätze zu 10% und auf steuerfreie Umsätze aufgeteilt werden.

Die Berufung wurde – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Die namhaft gemachte Vertreterin des Finanzamts wurde mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 15.2.2010 um die Beantwortung diverser Fragen binnen drei Wochen ersucht. In dem (erst) am 25.3.2010 überreichten Antwortschreiben der Prüferin ohne Datum (kurz: Stellungnahme), das der Vertreterin des Finanzamts am 6.4.2010 zur Kenntnis gebracht wurde, wurde auf den Erlass des BMF vom 22.5.1990 (zu den §§ 126 ff. BAO) verwiesen. Danach sei eine Ermittlung der Tageslosung durch Rückrechnung nur bei der Führung von Aufzeichnungen, nicht aber bei der Buchführung vorgesehen. Daraus sei zu schließen, dass der Abgabepflichtige (als Bilanzierer) seine Einnahmen nicht durch Kassensturz ermitteln dürfe. „Grundsätzlich“ liege keine Stockverrechnung vor (die nachträgliche Ermittlung der Umsätze zu 20% im Zuge der Um- und Nachbuchungen, um auf Grund der Hochrechnung der übrigen Umsätze „auf die Kassalosungen“ zu kommen, komme einer Stockverrechnung allerdings „schon sehr nahe“). Auf Grund der nicht genehmigten nachträglichen Aufteilung der Entgelte und mangels detaillierter Aufzeichnung der Erlöse könne eine Kalkulation nicht vorgenommen werden.

Wenn im Prüfungsbericht davon die Rede sei, dass die „erzielten Einnahmen“ mittels RAK (Rohaufschlagskoeffizienten) hochgerechnet worden seien, sei dies so zu verstehen, dass sich diese Feststellung nur auf die *Aufteilung* der verschiedenen Umsatzsteuersätze bezogen habe. Auf Grund von Aufzeichnungsmängeln sowie Mängeln in der Belegaufbewahrung sei schon beim Rechtsvorgänger des Bw. ein Sicherheitszuschlag verhängt worden.

Zur Frage, ob bei der Betriebsprüfung der Jahre 2005 bis 2007 Hinweise zu Tage getreten seien, dass bei der Ermittlung der Entgelte (auf Grund der dem Rechtsvorgänger erteilten, vermeintlich weiter geltenden Genehmigung) nicht bewilligungsgemäß vorgegangen worden sei und welche Feststellungen hinsichtlich der angewandten und der zutreffenden Rohaufschlagsätze getroffen worden sind (ggf. worin die Abweichungen lagen), wurde darauf verwiesen, dass es sich bei der Bestimmung des § 18 Abs. 7 UStG um eine Kannbestimmung handle und dem Abgabepflichtigen nach Art und Umfang seines Unternehmens (Bilanzierer,

Umsätze über 780.000 €) unter Berücksichtigung der heutzutage zur Verfügung stehenden technischen Möglichkeiten zugemutet werden könne, eine Trennung der Entgelte nach Steuersätzen vorzunehmen.

Zu den Fragen, wie der Hinzurechnungsbetrag von 10.000 € jährlich ermittelt worden sei, weshalb die Hinzurechnung zum Steuersatz von 20% erfolgt sei und weshalb die Hinzuschätzung auch ertragsteuerlich in dieser Höhe vorgenommen worden sei, wurde bekannt gegeben, dass die Hinzurechnung in Höhe von rund 1,5% (gemeint: des Umsatzes) bemessen worden sei und in dieser Zuschätzung pauschal auch die restlichen Feststellungen der Prüfung enthalten seien, wie nicht anzuerkennende Geschäftsessen und Taxikosten sowie zu erhöhende Privatanteile Pkw. Da sich der Gesamtumsatz „überwiegend (mehr als 66%)“ aus Umsätzen zu 20% zusammensetze, sei die Zuschätzung „aus verwaltungsökonomischen Gründen“ mit 20% vorgenommen und auch bei der Schlussbesprechung vorgebracht worden.

2.) Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ua. dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen des Abgabepflichtigen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen berechtigen somit nur dann zu einer Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (*Ritz*, BAO, § 184 Tz 9 unter Hinweis auf VwGH 2.6.1992, 87/14/0160).

Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Die Schätzung darf nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben, auch dann nicht, wenn der Abgabepflichtige gegen das in Aussicht genommene Ergebnis der Außenprüfung Berufung zu erheben gedenkt.

3.) Die Umsatz- und Gewinnzuschätzung in Höhe von 10.000 € jährlich stützt sich nach den Ausführungen des Prüfungsberichts wie auch nach der Stellungnahme der Prüferin ausschließlich auf die Feststellung, dass die Tageslosungen – ungeachtet der Gewinnermittlung durch Bestandvergleich – „durch Kassasturz ermittelt“ wurden, sowie darauf, dass eine Bewilligung zur Trennung der Entgelte gemäß § 18 Abs. 7 UStG nicht erteilt worden sei und einem solchen Antrag auch nicht stattgegeben werde.

4.) Eine Feststellung des Inhalts, dass die der Besteuerung zugrunde gelegten Einnahmen („erzielten Einnahmen“) *rechnerisch ermittelt* worden sind („Hochrechnung“), wurde in der Stellungnahme der Prüferin nicht (mehr) vertreten. Weder in der Niederschrift über den Verlauf der Schlussbesprechung vom 17.8.2009 noch im Prüfungsbericht vom 19.8.2009 und auch nicht in der Stellungnahme der Prüferin wurden Feststellungen des Inhalts getroffen,

dass sich im Zuge der Außenprüfung Anhaltspunkte in der Richtung ergeben haben, dass die geschilderten formellen Unzulänglichkeiten des Rechnungswesens (Ermittlung der Gesamtentgelte durch Kassasturz, Aufteilung der Entgelte auf die einzelnen Steuersätze nach dem Wareneingang ohne entsprechende Bewilligung) geeignet wären, die sachliche Richtigkeit des erklärten Ergebnisses in irgendeiner Weise konkret in Frage zu stellen bzw. zu beeinflussen. Die Warenvorräte zum Beginn und zum Ende der Rechnungsperioden, die Wareneinkäufe, die Rohaufschlagssätze sowie die Entgelte bzw. Erlöse waren offensichtlich bekannt. Weshalb es ausgeschlossen gewesen sein sollte, auf der Grundlage der bekannten Größen eine Verprobung des ausgewiesenen Ergebnisses vorzunehmen, ist nicht näher dargestellt. Sie ist gerade bei der Art des vorliegenden Betriebes auch nicht ohne weiteres nachvollziehbar. Können aber (selbst nach einer Außenprüfung) *keinerlei Feststellungen* des Inhalts getroffen werden, dass das in den Abgabenerklärungen ausgewiesene Ergebnis mit den tatsächlichen Verhältnissen nicht übereinstimmen kann (*sachlich* unrichtig ist), besteht auch keine *Schätzungsberechtigung* hinsichtlich eines in den Abgabenerklärungen nicht erfassten Betrages. Wäre bei zutreffender Erfassung der Bruttoerlöse lediglich eine Änderung hinsichtlich der Aufteilung der Entgelte auf die einzelnen Umsatzsteuersätze vorzunehmen, wäre die Berichtigung (worauf der Bw. hinweist), nicht durch eine Zuschätzung vorzunehmen. Es hätte – ertrag- wie umsatzsteuerrechtlich – lediglich eine Verschiebung von Entgelten zwischen den unterschiedlichen Steuersätzen erfolgen dürfen.

5.) Die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung vermögen aber auch das *Schätzungsergebnis* nicht zu tragen. Weshalb der Hinzurechnungsbetrag ausgerechnet mit 1,5% der Umsätze anzusetzen wäre, konnte auch in der Stellungnahme der Prüferin nicht erläutert werden. Sollten sich im Laufe des Prüfungsverfahrens Anhaltspunkte ergeben haben, dass mit einem Betrag von 5.500 € nicht das Auslangen gefunden werden kann, müsste es zumindest möglich gewesen sein, die dafür maßgebenden Gründe darzustellen. Es trifft keineswegs zu, dass im Schätzungsbetrag von 10.000 € „pauschal auch die restlichen Feststellungen der Prüfung enthalten“ sind, wie nicht anzuerkennende Geschäftssessen oder zu erhöhende Kfz-Privatanteile, ergibt sich doch gerade aus Tz. 2 und 3 des Prüfungsberichts, dass aus den genannten Gründen *gesonderte* Hinzurechnungen bzw. Vorsteuerkürzungen vorgenommen worden sind, die vom Bw. auch nicht bestritten werden (vgl. Berufungsantrag). Sollten Anhaltspunkte bestanden haben, dass sich eine Zuschätzung auf die Entgelte aller Steuersätze zu erstrecken hätte, wäre der Umsatzsteuersatz von 20% erst recht nicht auf den *gesamten* Hinzurechnungsbetrag anzuwenden gewesen. An dieser Beurteilung vermag auch nichts zu ändern, dass Überlegungen zu diesem Steuersatz „bei der Schlussbesprechung vorgebracht“ worden sind, zumal sie in die darüber aufgenommene Niederschrift keinen Eingang gefunden haben. Die vorgetragenen „verwaltungsökonomischen Gründe“ vermögen gleichfalls nicht zu

überzeugen, weil es der Abgabenbehörde – jedenfalls in einem Fall wie dem vorliegenden – zuzumuten ist, steuersatzbezogene Berechnungen anzustellen.

6.) Unter den gegebenen Umständen konnte es dahin gestellt bleiben, ob die dem Rechtsvorgänger erteilte Bewilligung zur Trennung der Entgelte nach dem Wareneinkauf in den Berufungsjahren wirksam sein konnte. Ergänzt sei, dass es mit der Aufgabenstellung einer unabhängigen Rechtsmittelbehörde nicht in Einklang zu bringen wäre, ein Verprobungsverfahren auf der Grundlage der im Arbeitsbogen befindlichen Unterlagen (ggf. erstmals) durchzuführen bzw. ein „investigatives“ Ermittlungsverfahren in die Wege zu leiten, dessen Ergebnis – unter Beachtung der Barbewegungsverordnung und der dazu ergangenen Toleranzregelung für das Jahr 2007 – geeignet sein sollte, zumindest Teile des Hinzurechnungsbetrages zu stützen.

7.) Der Berufung war daher hinsichtlich der Umsatz- und der Einkommensteuer 2005 bis 2007 Folge zu geben (die zu 20% steuerpflichtigen Entgelte bzw. die Gewinne aus Gewerbebetrieb vermindern sich um je 10.000 €). Was die Berufung gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2005 bis 2007 anlangt, ist darauf hinzuweisen, dass diese Bescheide nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung angefochten werden können, dass die Stammabgabenbescheide unzutreffend sind. Wird dem Berufungsbegehren Rechnung getragen, sind seitens der Abgabenbehörde erster Instanz vielmehr neue, den geänderten Stammabgabenbescheiden Rechnung tragende Zinsenbescheide zu erlassen (*Ritz*, BAO, § 205 Tz 35).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 12. April 2010