



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W, vertreten durch UBK SteuerberatungsgmbH, 1070 Wien, Schottenfeldgasse 69/1, vom 24. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch Mag. Albin Mann, vom 29. Juni 2009 betreffend Abweisung eines Antrags auf nachträgliche Trennung der Entgelte nach dem Wareneinkauf gemäß § 18 Abs. 7 UStG nach der am 9. Juni 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt seit 18.3.2009 einen Eissalon. Mit Anbringen vom 8.4.2009 beantragte er, ihm die nachträgliche Trennung der Entgelte gemäß § 18 Abs. 7 UStG nach folgendem Verfahren zu gewähren: Die dem Umsatzsteuersatz von 20% unterliegenden Wareneinkäufe sollten mit den üblichen Rohaufschlägen hochgerechnet und die so ermittelten Erlöse vom Gesamtumsatz in Abzug gebracht werden. Der verbleibende Umsatz sollte dann mit 10% zu versteuern sein.

Mit Bescheid vom 29.6.2009 wurde der Antrag mit folgender Begründung abgewiesen:

Nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmung des § 18 Abs. 7 UStG 1994 wurde dargelegt, dass die im Gesetz geforderte Unzumutbarkeit der Trennung der Entgelte nach Steuersätzen im Sinne des § 18 Abs. 2 Zif. 1, 2 und 3 UStG bei Einzelgeschäften, denen entsprechende Einrichtungen zur Trennung der Entgelte nach Steuersätzen (wie z.B. Registrierkasse, Paragonblöcke, etc.) fehlen würden, gegeben sei. Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofs könne eine ordnungsgemäße Trennung der Entgelte jedoch selbst dann zumutbar sein, wenn der Betrieb über keine entsprechenden maschinellen Einrichtungen verfüge, weil allein der Umstand, dass sich ein Betriebsinhaber möglicher Kontrolleinrichtungen begeben habe, die ordnungsgemäße Trennung nicht unzumutbar mache (VwGH 10.12.1997, 95/13/0230 betreffend einen Gastronomiebetrieb).

Hinzuweisen sei weiters auf die Entscheidung des UFS vom 13.1.2006, RV/2300-W/05, in der im Wesentlichen zum Ausdruck gebracht werde, dass nach heutigem technischen Standard nahezu jedem Unternehmer eine Trennung zumutbar sei, auch wenn er damit zur Anschaffung einer neuen Registrierkasse oder eines neuen Abrechnungssystems gezwungen werde. Die Verfahren zur erleichterten Trennung der Entgelte nach Steuersätzen könnten darüber hinaus vor allem von Unternehmen genutzt werden, die nur erworbene Waren liefern würden, wie beispielsweise Lebensmitteleinzelhändler, Milchhändler, Drogisten, Buchhändler, Tabaktrafiken, und die in der Regel nur Inklusivpreise verrechnen würden.

Im vorliegenden Fall handle es sich um einen Eissalon, somit um einen Gastronomiebetrieb im weiteren Sinn. Im Betrieb tätig seien der Betriebsinhaber, eine Vollzeit- und eine Teilzeitkraft. Im Gastraum befänden sich 15, im Gastgarten 19 Sitzplätze. Anlässlich der am 25.6.2009 durchgeführten Betriebsbesichtigung sei herausgefunden worden, dass zwei getrennte „Kassen“ geführt würden: eine für den Gassenverkauf (Eis, nur 10%ige Entgelte) und eine für „Sitzkunden“ (10%ige und 20%ige Entgelte). Bei „Sitzkunden“ werde die Bestellung über einen Kellnerblock aufgenommen, welcher am Tagesende zur Ermittlung der Losung aus diesem Bereich aufsummiert werde. Somit wäre hier grundsätzlich die Möglichkeit gegeben, durch zusätzliche Indizierung des jeweiligen Steuersatzes die exakte Trennung der Entgelte nach Steuersätzen vorzunehmen.

Da eine ordnungsgemäße Trennung der Entgelte nach Steuersätzen somit nicht unzumutbar sei, hätte gegenständlichem Antrag nicht zugestimmt werden können.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung räumte der Bw. ein, dass die Bestimmung des § 18 Abs. 7 UStG 1994 eine so genannte Kannbestimmung darstelle, weshalb die Bewilligung des Antrages im „subjektiven Ermessen“ der Behörde liege.

Entgegen der widersprüchlichen Aussagen anlässlich der Betriebsbesichtigung werde klargestellt, dass die Aufzeichnungen der Kellnerblocks nur zum Festhalten der Bestellung diene, daher keine Preisangaben enthielten und Kellnerblocks nicht immer zur Aufnahme einer Bestellung verwendet würden, nämlich dann nicht, wenn der Geschäftsgang und die Art der Bestellung keine Gedächtnisstütze erforderten. Das Aufsummieren der Kellnerblocks wäre daher lückenhaft.

Das Verfahren zur Trennung der Entgelte sei nicht auf reine Handelsbetriebe beschränkt und könne auch von Unternehmen geltend gemacht werden, die neben erworbenen Waren auch hergestellte Erzeugnisse liefern würden (z. Bsp. Fleischhauer, siehe Kolacny/Scheiner, § 18 Rz. 59). Des weiteren sei festzuhalten, dass keine Registrierkasse vorhanden sei und die Umsätze durch Kassasturz ermittelt würden. Das Eintippen der einzelnen Umsätze sei bei starkem Geschäftsgang nahezu unmöglich, mit großer Fehleranfälligkeit verbunden und würde zusätzlichen Personalaufwand erfordern. Der Jahresumsatz des Betriebes werde ungefähr 65.000,-- € netto betragen, wovon ca. 4,5% auf 20%ige Umsätze entfielen. Zu Betriebsbeginn seien im März 6 kg Kaffee auf Vorrat, sowie Getränke um 54,66 € netto gekauft worden. Im April seien Getränke um 5,30 € netto gekauft worden, im Mai sei überhaupt kein 20%iger Einkauf erfolgt, im Juni sei um 33,55 € eingekauft worden.

Die beantragte Ermittlung des 20%igen Umsatzanteiles würde nach der eingekauften Menge mal dem Flaschenpreis, bzw. auf 1 kg Kaffee für 150 Portionen (ca. 7 g pro Portion) mal dem Portionspreis ermittelt werden. Im Zuge einer Betriebsprüfung würde eine Schätzung ebenfalls nach diesem Verfahren erfolgen.

Der Vergleich mit einem Gastronomiebetrieb sei nicht anwendbar, da im Unterschied dazu bei einem Eisgeschäft nur ganz wenige Produkte mit 20% USt belastet seien (Kaffee, Eistee, alkoholfreie Getränke-Dosen).

Man möge doch die tatsächliche „Abwicklung des Geschäftsverlaufes“ betrachten. In jenen Monaten, in denen kein 20%iger Einkauf stattfinde, werde der Bw. durch die Abweisung des Antrages gezwungen, umständlich täglich - "wenn überhaupt vorhanden" – Aufzeichnungen der Dosen- bzw. Kaffeeverkäufe vorzunehmen. An heißen Tagen, an denen eine ganze Menschentraube vor der Theke stehe, werde es zwangsläufig zu fehlerhaften Aufzeichnungen kommen. Die Folge werde sein, dass bei einer Betriebsprüfung erst recht wieder aufgrund des Wareneinsatzes= Wareneinkauf (Warenlager gebe es ja keines, da zu Saisonende alles abverkauft werde) durch eine Mengenrechnung – wie beantragt – der 20%ige Anteil ermittelt werde. Der steuerliche Vertreter des Bw. halte fest, dass nach seiner langjährigen Erfahrung in keinem Fall noch eine Abweisung des gegenständlichen Antrages erfolgt sei.

Das beantragte Verfahren führe zu keinem anderen Ergebnis als die für den Bw. mit zusätzlichem Verwaltungsaufwand verbundene Lösungsermittlung aufgrund von Einzelaufzeichnungen und sei darüber hinaus noch wesentlich genauer. Der Bw. komme sich durch die Abweisung seines Antrages schikaniert vor. Die immer wieder angesprochene Verwaltungsvereinfachung scheine für den Bw. nicht zuzutreffen.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 9. Juni 2010 antragsgemäß abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass auch für Pizzerias und Fleischhauer Bewilligungen erteilt würden. Auch die Vorgängerin habe eine derartige Bewilligung gehabt. Die Führung von Aufzeichnungen sei für den Bw. unzumutbar, da er kein Kassasystem habe.

Der Finanzamtsvertreter verwies darauf, dass es eine eigene Lade für die Losungen aus den Eisverkäufen an die Laufkundschaft gäbe und eigene Aufzeichnungen über die Bestellungen und Losungen aus den Verkäufen an die so genannte Sitzkundschaft.

Der Bw. beharrte jedoch darauf, dass es ihm nicht zuzumuten sei, aus diesen Grundaufzeichnungen die 20%igen Erlöse am Ende des Tages herauszusuchen, weil dies einen erheblichen Zeitaufwand darstellen würde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw. betreibt einen Eissalon mit 15 Sitzplätzen im Gastraum und 19 Sitzplätzen im Gastgarten. Neben der Verabreichung von Eis und Getränken an Kundschaft, die auf den Sitzplätzen Platz genommen hat, wird auch Eis im Gassenverkauf verkauft. Die Einnahmen aus dem Gassenverkauf werden in einer eigenen Lade aufbewahrt. Die Bestellungen der Gäste des Eissalons werden auf Kellnerblocks notiert.

Der Bw., der selbst täglich im Lokal anwesend und tätig ist, beschäftigt eine Vollzeit- und eine Teilzeitkraft. Kassiert wird von den jeweils Anwesenden.

Nach Geschäftsschluss wird die Tageslosung per Kassasturz ermittelt, wobei jedoch zu Kontrollzwecken eine Aufsummierung der auf den Kellnerblocks verzeichneten Bestellungen erfolgt. Der Bw. verfügt über keine Registrierkasse.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen des Finanzamtes anlässlich der am 25.6.2009 durchgeführten Betriebsbesichtigung und ist – bis auf den Einwand, dass

die Eintragungen auf den Kellnerblocks die Bestellungen der Gäste nicht vollständig wiedergeben – unstrittig.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 18 Abs. 1 UStG 1994 ist der Unternehmer 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.

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 gemäß § 18 Abs. 7 UStG 1994 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.

Zwingende Voraussetzung für die Genehmigung einer erleichterten Trennung der Entgelte durch die Abgabenbehörde ist einerseits die Unzumutbarkeit einer ordnungsgemäßen Trennung der Entgelte, andererseits dass die genehmigte, abweichende Methode zu keinem wesentlich anderen Ergebnis führt, als eine getrennte Aufzeichnung der Entgelte nach Steuersätzen.

Vom Bw. wird die Unzumutbarkeit der ordentlichen Trennung der Entgelte darin gesehen, dass sein Betrieb mangels Registrierkasse über keine geeignete Einrichtung verfüge und eine tägliche Berechnung anhand der vorhandenen Grundaufzeichnungen zu zeitaufwändig sei.

Nach der Judikatur des VwGH kann eine ordnungsgemäße Trennung der Entgelte auch dann zumutbar sein, wenn der Betrieb über keine entsprechenden maschinellen Einrichtungen verfügt, weil alleine der Umstand, dass ein Betriebsinhaber mögliche Kontrolleinrichtungen ausgeschlossen hat, die Trennung der Entgelte nach Steuersätzen nicht unzumutbar macht (VwGH 10.12.1997, 95/13/0230 betreffend einen Gastronomiebetrieb).

Der Verwaltungsgerichtshof hält in dem zitierten Erkenntnis auch fest, dass es für die Frage, ob eine Trennung der Entgelte zumutbar sei oder nicht, nicht entscheidend darauf ankomme, ob in anderen Gastronomiebetrieben eine solche Trennung vorgenommen werde.

Es ist im Gastgewerbe branchenüblich, dass die Entgelte mit Hilfe von Losungslisten nach Steuersätzen getrennt werden, wenn keine mechanischen Hilfsmittel wie z.B. eine Registrierkasse vorhanden sind. Es ist nicht ersichtlich, warum eine derartige Vorgangsweise im gegenständlichen Fall unzumutbar sein sollte. Der dafür erforderliche organisatorische, personelle und zeitliche Aufwand erscheint im Hinblick darauf, dass weniger als 5% des

erzielten Umsatzes auf 20%ige Umsätze entfallen und damit die Führung von Aufzeichnungen, wie insbesondere von in Gastgewerbebetrieben üblichen „Strichlisten“, keinen allzu großen Umfang annimmt, durchaus zumutbar. Da der Bw. auch im eigenen Interesse die per Kassasturz ermittelte Tageslosung anhand von Grundaufzeichnungen überprüfen und seinen Warenbestand kontrollieren muss, ist nicht ersichtlich, warum ein derartiges Kontrollsystem nicht auch für die Trennung der Entgelte nach Steuersätzen genutzt werden kann.

Darüber hinaus ist aber auch das vom Bw. beantragte Verfahren zur Trennung der Entgelte schon deshalb nicht zulässig, weil dies im Ergebnis dazu führen würde, dass zu Betriebsbeginn im März infolge des überdurchschnittlichen Getränkeeinkaufs nahezu der gesamte Umsatz auf 20%ige Umsätze entfallen würde und in anderen Monaten überhaupt keine 20%igen Umsätze erfasst würden. Aufgrund des unregelmäßigen Getränkeeinkaufs käme es daher dazu, dass in keinem der monatlichen Voranmeldungszeiträume die tatsächlich vereinnahmten Entgelte mit den nach der Methode des Bw. ermittelten Umsätzen übereinstimmen würden.

Im Übrigen ist aber auch die Annahme eines Getränkeabverkaufs zu Saisonende unrealistisch, da während der gesamten Öffnungszeiten des Eissalons ein Getränkevorrat vorhanden sein muss, und man die Gäste wohl kaum zwingen kann, am letzten Betriebstag den vorhandenen Getränkevorrat zu konsumieren. Da eine Entnahme aber auch ein Verschenken von Getränken keine Berücksichtigung fände, würde das vom Bw. beantragte Verfahren zur Trennung der Entgelte zu einem überhöhten Anteil an 20%igen Umsätzen führen und bei korrekter Losungsermittlung letztlich dem Bw. selbst zum Nachteil gereichen.

Wie bereits oben dargelegt, ist dem Bw. unter Zugrundelegung des von ihm behaupteten Sachverhalts eine Trennung der Entgelte im Sinne des § 18 Abs. 2 UStG 1994 zumutbar. Eine Trennung der Entgelte nach Steuersätzen nach dem von ihm beantragten Verfahren ist nicht zulässig.

Wien, am 24. Jänner 2011