



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0064-I/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Dr. Klaus Rochus, vom 17. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz, vom 19. Oktober 2006 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2004 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000 bis 2004 entschieden:

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 und Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 2004 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000 bis 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Die betreffenden Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2004 und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Die betreffenden Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben bezüglich Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2004 und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2003 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) betrieb als nicht protokollierter Einzelunternehmer in M das Hotel „Z“, das er im Wege eines Zusammenschlusses nach Art. IV UmgrStG mit Stichtag 1. Jänner 2004 in eine Kommanditgesellschaft eingebracht hat. Die Umsatzsteuer für Jänner bis September 2004 ist noch unter der Steuernummer des Bw erfasst worden.

Im Zuge einer vom Finanzamt bei einem Geschäftsfreund des Bw durchgeföhrten Hausdurchsuchung sind Aufzeichnungen über Barzahlungen des Bw an verschiedene Baufirmen und Gewerken sichergestellt worden. Da der begründete Verdacht bestand, dass der Bw im Rahmen seiner Bauinvestitionen an die Gewerken Zahlungen geleistet hat, die nicht im betrieblichen Rechenwerk des Bw erfasst worden sind, nahm das Finanzamt mit Prüfungsauftrag vom 21. April 2006 beim Bw eine (neuerliche) Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG für den Zeitraum 1998 bis 2004 vor, wobei für die Jahre 1998 bis 2000 bereits im Jahr 2002 eine Außenprüfung stattgefunden hatte.

Der Prüfer stellte ua eine Reihe formeller und materieller Mängel fest. Unter Pkt. „II. Buchführungsmängel“ der Prüfungsfeststellungen führte er dazu im Wesentlichen aus:

Die über das Hotelverwaltungsprogramm "Star für Windows" erstellten Ausgangsrechnungen seien nicht fortlaufend nummeriert. Auf den Ausgangsrechnungen seien lediglich die Zimmernummern angeführt

Die bei der Konsumation nicht bar bezahlten Getränkeerlöse (bezahlt bar am Tag der Abreise oder bezahlt mittels Kreditkarte) würden auf den Ausgangsrechnungen nicht aufscheinen.

Anzumerken sei, dass den Ausgangsrechnungen über Pensionserlöse inklusive Nebenerlöse die mittels Kreditkarte bezahlt worden seien, ein Zettel beigeheftet sei, auf dem händisch die Gesamtsumme des jeweiligen Getränkeerlöses angeführt sei. Die Getränkeerlöse die nicht bereits bei der Konsumation sondern erst bei der Abreise bar bezahlt worden seien, seien am Tag der Abreise nicht als Einnahme im Kassabuch erfasst.

Bei einer im Zuge der Betriebsprüfung durchgeföhrten „Testbelegung“ sei die Rechnung nach deren Ausdruck vom Sohn des Bw storniert worden. Die Testbelegung (Ausgangsrechnung) sei in der Folge weder im Buchungsjournal noch im Rechnungsjournal ersichtlich gewesen.

Ausgangsrechnungen an Reisebüros seien nicht fortlaufend nummeriert gewesen. Ausgangsrechnungen über Getränke- und Speisekonsumationen (z.B. bei Beerdigungen, Weihnachtsfeiern usw.) seien ebenfalls nicht nummeriert, obwohl die Verpflichtung zur

fortlaufenden Nummerierung der Ausgangsrechnungen nach dem UStG seit 2003 bestehe. Die Grundaufzeichnungen für die Erstellung dieser Ausgangsrechnungen seien nicht vorgelegt worden.

Hinsichtlich der elektronischen Registrierkasse seien die Print-/Exportfiles, die Bon Rollen der Registrierkasse bzw. die elektronischen Daten, aus denen die Einzelbonierungen ersichtlich gewesen wären und die "Bons" über Änderungen in der Programmierung der Registrierkasse (z.B. über Änderungen der Preise, Änderungen der Zugriffsberechtigten Kellner), nicht vorgelegt worden. Auch die Ausdrucke über Monats-, Saison- und Jahresstatistiken seien nach den Angaben des Bw weggeworfen worden.

Eine stichprobenartige Überprüfung habe ergeben, dass keine lückenlosen Abschlüsse vorliegen. So würde z.B. 33,33% der (Tages)Abschlüsse in der Zeit vom 23.12.2000-31.12.2000, 41,18% in der Zeit vom 1.1.2001-28.2.2001, 33,33% in der Zeit vom 1.1.2002-31.8.2002, 47,37% in der Zeit vom 1.7.2003-31.8.2003 und 32,65% in der Zeit vom 1.4.2004-31.5.2004 und 1.7.-31.8.2004 fehlen.

Auf der bis zum Dezember 2000 verwendeten Registrierkasse scheine auf den jeweiligen Abschlüssen (in der Regel für 3 Tage) jeweils die Bezeichnung „#0150 \*Z\*“ auf. Dies entspreche ebenfalls nicht den Formvorschriften.

Unter Pkt. III der Prüfungsfeststellungen „Berichtigungen“ stellt der Prüfer unter Aufgliederung der einzelnen Zahlungen das, dass der Bw für den Bau eines Personal- und Appartementhauses im Jahr 1998 Schwarzzahlungen von insgesamt 316.000 ATS an verschiedene im einzelnen angeführte Baufirmen und Gewerken geleistet habe, die in den Büchern des Bw keinen Niederschlag gefunden hätten. Aus der näheren Aufgliederung ist ersichtlich, welcher Betrag bei den einzelnen Aufträgen von den Gewerken in Rechnung gestellt worden ist und welchen Betrag der Bw „schwarz“ an die Gewerken geleistet haben soll. Auch für die Vorjahre (1990-1997) hat der Prüfer nach seiner Darstellung Schwarzzahlungen von 370.000 ATS festgestellt, wobei der Prüfer dazu anmerkt, dem Bw sei nicht mehr erinnerlich, wofür er diese Beträge geleistet habe.

Der Prüfer nahm aufgrund der in Pkt. II und III festgestellten formellen Mängel der Aufzeichnungen und der festgestellten Schwarzzahlungen gemäß § 184 BAO eine kalkulatorische Schätzung des Umsatzes bei den Warengruppen Bier, Wein, Spirituosen und Limo auf Basis einer Rohaufschlagsrechnung vor. Den (unstrittigen) kalkulatorischen Wareneinsatz der einzelnen Warengruppen übernahm er für die Jahre 1998-2000 den Unterlagen des Vorprüfers und für die Jahre 2001-2004 der vom steuerlichen Vertreter des Bw für die einzelnen Jahre durchgeführten Kalkulationen, die als Beilage zu den Bilanzen

gemeinsam mit den Jahreserklärungen dem Finanzamt jeweils übermittelt worden sind. Diesen Wareneinsatz erhöhte der Prüfer um jeweils 15%. Da der Prüfer die Rohaufschläge für die einzelnen Warengruppen mangels Vorlage von Preislisten und Kassabelegen nicht ermitteln konnte, legte er seiner Schätzung für die Jahre 1998-2000 die bereits vom Vorprüfer ermittelten Rohaufschläge und für die Jahre 2001 bis 2004 die Rohaufschläge eines seiner Ansicht nach vergleichbaren Hotelbetriebes am Achensee zu Grunde.

Unter Erhöhung des Wareneinsatzes um 15% und Ansatz der angeführten Rohaufschläge kam der Prüfer für die genannten Warengruppen (Bier, Wein, Spirituosen, Limo) zu einer Umsatzhinzurechnung für den Zeitraum 01/1998 - 09/2004 von 284.273 €. Dies entspricht rd. 32,3% des aus diesen Sparten erklärten Umsatzes von 878.919 €.

Bei den Erlösen „Küche“ nahm der Prüfer eine pauschale Zuschätzung von 5% des erklärten Umsatzes vor. Für den gesamten Prüfungszeitraum vom 01/1998 – 09/2004 entspricht dies 20.077,04 €. (siehe Bp-Bericht vom 16.10.2006, Tz 2 und 3 und Beilage 1).

Weiters erkannte der Prüfer geltend gemachte Vorsteuerbeträge für das Jahr 1998 in der Höhe von 221.833,33 ATS nicht an (Bp-Bericht, Seite 4). Dazu führte er unter Pkt. 9 und 10 der Prüfungsfeststellungen aus, in den Baurechnungen der Fa. R. Installationen vom 8.10.1998 über brutto 1.056.385 ATS und der Fa. Bau K GmbH über brutto 343.851,60 ATS fehle die Angabe der handelsüblichen Bezeichnung und der Menge. Der Bw sei aufgefordert worden, den Formvorschriften des § 11 UStG entsprechende Rechnungen vorzulegen. Entsprechende Rechnungen seien nicht vorgelegt worden. Nach Angaben des Bw seien die Rechnungsaussteller nicht mehr in der Lage, Rechnungen unter Anführung der handelsüblichen Bezeichnung und der Menge auszustellen.

Entsprechend den Feststellungen des Prüfers erließ das Finanzamt (zum Teil) nach Wiederaufnahme der Verfahren mit Ausfertigungsdatum 19. Oktober 2006 neue Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998-2004, sowie Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000 bis 2004.

Gegen diese Bescheide er hob der Bw mit Schreiben vom 17. November 2006 Berufung. In der Begründung führte der steuerliche Vertreter des Bw im Wesentlichen aus:

#### Schätzung:

Auf seinen Einwand – mit Darstellung zweier bereits geprüfter, größtmäßig vergleichbarer Betriebe (die jeweils unterschiedlich von den statistischen Werten abweichen würden) - sei weder im Rahmen der Prüfung noch bei der Schlussbesprechung reagiert worden. Es sei verabsäumt worden, eine Einzelkalkulation durchzuführen. Dem vermutlichen

Einwand des Prüfers, es seien ihm keine Getränkekarten vorgelegt worden, begegne er mit dem Hinweis auf die aushängenden aktuellen Getränkekarten und den Umstand, dass er gar keine verlangt und sich stattdessen auf "Branchenwerte" verlassen habe. Aus den ihm zwischenzeitlich vorliegenden Getränkekarten der Jahre 2000 bis 2004 habe er eine der Berufung in Kopie beiliegende Einzelkalkulation mit Durchschnittswerten bzw. mit gewogenen Durchschnittswerten erstellt. Aus den Berechnungen sei ersichtlich, dass die vom Prüfer angenommenen Rohaufschlagswerte so gut wie in keinem Jahr erreicht würden, woraus geschlossen werden dürfe, dass Vergleichswerte von statistischen oder tatsächlichen Vergleichsbetrieben eben *keine* ausreichende Berechnungs- bzw. Schätzgrundlage bilden würden, da sie eben nur eine Durchschnittsabbildung seien.

Gleichzeitig werde durch die Einzelkalkulation - mit ihren gegenüber Vergleichsbetrieben niedrigeren Werten - klargestellt, warum das statistische Umsatz/Wareneinsatzverhältnis im Betrieb des Bw nicht erreicht werde (wie übrigens auch nicht in einem geographisch nahegelegenen Vergleichsbetrieb, dessen Zahlen er bei der Schlussbesprechung präsentiert habe). Daraus leite sich ferner ab, dass dem Prüfer jeder Beweis für die Notwendigkeit einer Wareneinsatzzuschätzung fehle, denn der Hinweis des Prüfers während der Prüfung: "bei den Aufzeichnungsmängeln wird wohl auch Wareneinsatz fehlen", ersetze keinen Sachbeweis.

Basierend auf den gewogenen Rohaufschlagswerten der Einzelkalkulation seien von ihm folgende Umsatzveränderungen vorgenommen worden. Soweit der in den abgegebenen Jahresabschlüssen ersichtliche Rohaufschlag über dem Wert der Einzelkalkulation liege (wegen Schwund etc.), unterbleibe eine Umsatzhinzuschätzung; liege hingegen der Rohaufschlag laut Jahresabschluss unter dem gewogenen Rohaufschlag laut Einzelkalkulation, so werde die Differenz entsprechend angesetzt. Die sich solcherart für die Jahre 1998 bis 2004 ergebenden Abweichungen gegenüber dem Ansatz des Prüfers, seien auf gesonderten (der Berufung beiliegenden) Berechnungsblättern dargestellt.

Nach der vom steuerlichen Vertreter erstellten und der Berufung beigelegten kalkulatorischen Schätzung der Getränkeerlöse ergäbe sich für die Berufungsjahr eine Zuschätzung zu den erklärten Erlösen (einschließlich des im Jahr 2004 für die Monate Oktober bis Dezember der Hotel Z – Franz KG zuzurechnenden Anteils) von insgesamt 90.519,17 €. Die vom Prüfer vorgenommene 5%ige Hinzuschätzung bei den Erlösen aus „Küche“, ist vom Bw nicht bestritten worden.

Zu den vom Prüfer vorgenommenen Vorsteuerkürzungen wendete der steuerliche Vertreter des Bw im Wesentlichen ein, in Tz 5 "*Ber. Vorsteuer + Anschaffungskosten*" des Bp-

Berichtetes gehe es um die Nachaktivierung von "schwarz" angeschafften Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung des Personalhauses bzw. die Anerkennung von Vorsteuerabzügen aus Rechnungen im Zusammenhang mit ebendiesem Personalhaus.

Der Prüfer verweigerte bei zwei Rechnungen, namentlich bei R. Installationen und Bau K GmbH den Vorsteuerabzug in Höhe von 166.833,33 ATS bzw. 55.000,00 ATS unter Hinweis darauf, dass den Rechnungen die Mengen bzw. handelsüblichen Bezeichnungen der gelieferten Gegenstände bzw. erbrachten Leistungen fehlten und die damit gegen die Bestimmungen des § 11 Abs. 1 Z 3 UStG verstößen würden. Die beiden in Zweifel gezogenen Rechnungen enthielten als Angaben folgende Punkte:

Fa. R. Installationen: "Rechnung über komplette Heizungs- und Sanitäranlage in Ihrem Neubau (=Personalhaus)", sowie als Einzelpositionen "Heizzentrale, Ölfeuerung, Radiatoren und Zubehör, Rohrleitungen, Heizungs-Wärmedämmung, Sanitäre Einrichtungen, Entwässerungsanlage, Bewässerungsanlage, Wärmedämmung, Abluft-Geräte, Abluft-Rohrleitungen und Abluft-Wärmedämmung"

Fa. Bau K GmbH: "Fliesenlegearbeiten Neubau Personal- und Appartementhaus, Lieferung und Verlegung der Fliesen, Leistungszeitraum April/Mai 1998"

Regelungszweck des § 11 Abs. 1 Z 3 UStG sei, dass die an das Unternehmen erbrachte Leistung eindeutig und als für den - vorsteuerabzugsberechtigten - Unternehmenszweck erbracht, identifiziert werden könne. Der Sinn der Vorschrift diene daher insbesondere der Abgrenzung zwischen betrieblicher und privater Sphäre des Unternehmers.

Im gegenständlichen Fall stehe außer Streit, dass das errichtete Gebäude zur Gänze betrieblich genutzt werde und die tatsächliche betriebliche Nutzung grundsätzlich zur Gänze zum Vorsteuerabzug berechtige.

Weiters sei unstrittig, dass außer den angeführten Positionen keine gleichartigen Leistungen durch andere Gewerke erbracht worden seien; es sei nicht einmal strittig, dass die angeführten Leistungen definitiv für das angeführte Personal/Appartementhaus erbracht worden seien. Unstrittig sei auch, dass eine private Veranlassung mangels Privatgebäuden gar nicht möglich sei.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH komme es bei unrichtiger oder ungenauer Leistungs- bzw. Gegenstandsbezeichnung für den Vorsteuerabzug darauf an, ob unter zumutbarer Heranziehung anderer Erkenntnismittel eine Identifizierung der tatsächlich erbrachten Leistung/Lieferung möglich sei. Sei Identifizierbarkeit gegeben, müsse es daher auch genügen, wenn statt der Leistungshandlung der Leistungserfolg angegeben sei. Die Bezeichnung der Lieferung/Leistung in der Rechnung könne immer nur ein Indiz – und

nicht mehr - dafür sein, ob die Lieferung/Leistung für das Unternehmen ausgeführt worden sei. Bestehen daran aus anderen Gründen keine Zweifel, wäre es unsachlich, den Vorsteuerabzug an der Leistungsbezeichnung scheitern zu lassen (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 11 Tz 68).

Ebenfalls sei zu beachten, dass Scheiner/Kolacny/Cageneck in Tz 110 zu § 11 UStG darauf verweisen würden, dass sowohl Menge als auch handelsübliche Bezeichnung der Lieferung/Leistung von den Umständen des Einzelfalls abhängen würden - unter Hinweis auf VwGH 23.02.2005, 2001/14/0002. Dabei verweise der VwGH in der angeführten Entscheidung auch auf Urteile des EUGH sowie die Bestimmungen der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, konkret auf Art 22 Abs. 3 b, wo es heiße "Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistungen".

Zusammenfassend könne unter Hinweis auf die angeführte Literatur bzw. Judikatur gesagt werden, dass es sich bei der Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z 3 UStG um eine Formalvorschrift zur Kontrolle der Zuordnung der Leistung/Lieferung zum Unternehmen des Leistungsempfängers handle. Soweit diese Zuordnung - aus welchen Gründen auch immer - außer Streit und Zweifel stehe – wie dies im vorliegenden Fall wohl eindeutig der Fall sei - sei eine Verweigerung des Vorsteuerabzugs wegen Verstoßes gegen die Formalvorschrift, eine Überinterpretation des Gesetzes, welche weder durch die Intention des Artikel 22 Abs. 3 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie noch jene des nationalen Gesetzes Deckung finde und daher auch von den Gerichten abgelehnt werde.

Die Behörde könne keinerlei Zweifel an der Zuordnung der beschriebenen Leistungen zum Unternehmen des Pflichtigen gehabt haben, da es sowohl die Nettoaufwendungen beider Leistungen/Lieferungen aktiviert habe, davon Abschreibungen berechnet und gewährt habe sowie vom Gesamtbetrag einen Investitionsfreibetrag gewinnmindernd in Ansatz gebracht habe (jeweils zuzüglich der verweigerten Vorsteuern). Wenn nun aber schon keinerlei Zweifel an der Erbringung der Leistung an das Unternehmen des Pflichtigen bestehe, dann könne - unter Berücksichtigung der zitierten Literatur und Judikatur eine Verweigerung des Vorsteuerabzugs wegen der - vermeintlichen - Verletzung einer Formvorschrift, nicht stattfinden. Weiters sei darauf zu verweisen, dass ein ergänzender Nachweis (etwa über Anbote und Aufmaßlisten) nur deshalb nicht mehr geführt werden könne, da die entsprechenden Belege nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist von sieben Jahren, Ende 2005 - also vor Beginn der Prüfung - vernichtet worden seien.

Nach Erlassung einer abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 2. April 2007 stellte der Bw mit Eingabe vom 27. April 2007 ohne weitere Ausführungen den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbörde zweiter Instanz.

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

**I) Schätzung**

1) Gemäß § 184 Abs. 1 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. Zu schätzen ist nach Abs. 2 leg.cit. insbesondere auch 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 wesentlich sind. 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 leg.cit.).

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgehalten werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Ziel der Schätzung muss stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, das heißt, sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes und trotz unzureichender Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (VwGH ua 27.10.2008, 2005/17/0199).

Es liegt allerdings im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Ergebnisse verständlicherweise nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Diese jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit muss aber der, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen, und zwar auch dann, wenn sie zufällig oder ungewollt gegen

ihn ausschlagen sollte. Diese Unsicherheit wird unvermeidlich größer, je geringer oder jedürftiger Anhaltspunkte, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können, gegeben sind, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis von den tatsächlichen (aber nicht erwiesenen) Besteuerungsgrundlagen entfernen (vgl. Stoll, BAO Kommentar, Band 2, Seite 1903 ff).

2) Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt; das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (vgl. ua VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166; Stoll, BAO-Kommentar, S. 1838). Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als ungeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (Hinweis E 24.9.1996, 95/13/0214). Dabei hat die Abgabenbehörde nach § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

3) Wie bereits eingangs dargestellt, hat der Bw im Jahr 1998 anlässlich der Errichtung eines Personal- und Appartementhauses nachweislich Barzahlungen an verschiedene Baufirmen und Gewerken geleistet. Nach den unbestrittenen Feststellungen des Prüfers, sind weder diese Zahlungen noch die mit diesen Zahlungen finanzierten betrieblichen Investitionen im Rechenwerk des Bw erfasst worden. Wie aus der näheren Aufstellung des Prüfers unter Pkt. III 1 der Prüfungsfeststellungen zu entnehmen ist, hat der Bw jeweils einen Teil der Auftragssumme in Form von Barzahlungen „schwarz“ an die beauftragten Firmen bezahlt, die wiederum dem Bw einen um diese „Schwarzzahlungen“ verminderter Betrag in Rechnung gestellt haben. Insgesamt hat der Bw in dieser Form im Jahr 1998 nachweislich 316.000 ATS an verschiedene Firmen anlässlich der Errichtung des Personal- und Appartementhauses bezahlt. Der Prüfer hat in einer Geldflussrechnung (Beilage 2 zu den Prüfungsfeststellungen) dargestellt, dass die Schwarzzahlungen des Jahres 1998 mangels entsprechender Reserven auch nicht aus den Vorjahren stammen können. Auch diese Feststellung ist vom Bw weder widerlegt oder auch nur bestritten worden. Es ist daher davon auszugehen, dass diese Schwarzzahlungen aus nicht erklärten Einkünften des Jahres

1998 stammen. Eine Umsatz- und Einkommenshinzurechnung in Höhe des unaufgeklärten Vermögenszuwachses wäre daher für das Jahr 1998 durchaus sachgerecht gewesen.

4) Der Prüfer hat aber nicht diesen unaufgeklärten Vermögenszuwachs als Basis der Umsatz- und Einkommenshinzurechnung herangezogen, sondern – wie auch in den Folgejahren – die von ihm in einer Rohaufschlagsrechnung ermittelten Kalkulationsdifferenzen. Nach dieser Schätzungsmethode ermittelte er einen nicht erklärten Umsatz von 327.000 ATS und nach Abzug eines angenommenen nicht verbuchten Wareneinsatzes von 59.994,91 ATS, einen nicht erklärten Gewinn von 267.005 ATS (siehe Bp-Bericht v.16.10.2006, Beilage 1). Die vom Prüfer im Jahr 1998 vorgenommene Gewinn- bzw. Einkommenshinzurechnung von 267.005 ATS liegt somit unter den für dieses Jahr festgestellten Schwarzzahlungen des Bw. Die vom Prüfer für 1998 vorgenommen Umsatz- und Einkommenshinzurechnungen sind daher jedenfalls gerechtfertigt.

5) Anders verhält es sich hinsichtlich der Folgejahre 1999-2004. Für diese Jahre hat der Prüfer nur im Jahr 1999 eine Schwarzzahlung an einen Baumeister von 3.500 ATS feststellen können. Auch hat der Prüfer an Hand der Geldflussrechnung für diese Jahre keinen unaufgeklärten Vermögenszuwachs festgestellt. In Anbetracht des Umstandes, dass über Jahre (seit 1990) „Schwarzzahlungen“ geleistet worden sind, mag es zwar nicht unwahrscheinlich sein, dass zumindest im Jahr 1999 der Bw nicht nur die eine, nachgewiesene Schwarzzahlung geleistet hat, konkrete Feststellungen konnten dazu aber nicht getroffen werden.

6) Unstrittig ist hingegen, dass hinsichtlich der Erlösaufzeichnung auch für die Jahre 1999 bis 2004 erhebliche formelle und materielle Mängel vorliegen. Die vom Prüfer unter Pkt. III der Prüfungsfeststellungen näher dargestellten und oben angeführten Buchführungsmängel werden vom Bw auch gar nicht in Abrede gestellt. Auf Grund der nicht vorgelegten Einzelaufzeichnungen und der nur zum Teil vorliegenden Einzelabschlüsse (Tagesabschlüsse) der Registrierkasse, war dem Prüfer an Hand der Bücher eine Überprüfung der Richtigkeit der Erlösaufzeichnung nicht möglich. Nach den unbestrittenen Feststellungen des Prüfers sind z.B. nicht für jeden Tag die Erlöse ermittelt worden, sondern es wurde in der Regel nur alle 3 Tage ein Abschluss erstellt, auf dem handschriftlich der Bonierungszeitraum vermerkt worden ist (zB. 22.-24.02.01, siehe Prüfungsfeststellungen, Beilage 1). Nach den handschriftlichen Vermerken auf diesen Abschlüssen liegt zwar ein lückenloser Bonierungszeitraum vor, der Prüfer konnte aber aufgrund eines internen Zählwerkes der Registrierkasse feststellen, dass neben den vorgelegten (Tages)abschlüssen, die in die Buchhaltung Eingang gefunden haben, noch

weitere Kassaabschlüsse erfolgt sein müssen, zumal bei jedem Kassaabschluss (der zu einer Löschung des elektronischen (Tages)Speichers führt) eine fortlaufende Nummer vergeben wird. Für eine Vielzahl dieser fortlaufenden Nummern, denen jeweils ein Kassaabschluss zu Grunde liegt, hat der Prüfer die entsprechenden Abschlüsse im Rechenwerk nicht erfasst und die entsprechenden Belege dem Prüfer auch nicht vorgelegt (siehe Prüfungsfeststellungen, Beilage 1).

Ebenso wenig hat der Bw die Monatsabschlüsse der Registrierkasse vorgelegt, in denen sämtliche Tagesabschlüsse (Einzelabschlüsse) eines Monates aufsummiert werden und an Hand derer festgestellt werden hätte können, ob und im welchen Ausmaß den fehlenden Einzelabschlüssen nicht erklärte Umsätze zu Grunde liegen. Auch die elektronisch gespeicherten Daten der Registrierkasse, an Hand derer ebenfalls die vollständige und richtige Erfassung der Geschäftsfälle überprüft werden hätte können, hat der Bw entgegen den Bestimmungen in § 131 Abs. 3 BAO bzw. § 132 Abs. 3 BAO gelöscht bzw. dem Prüfer nicht zugänglich gemacht.

Die festgestellten gravierenden Mängel der Erlösaufzeichnung, lassen die Ergebnisse der Bücher und Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheinen. Offensichtlich wollte der Bw durch Nichtvorlage bzw. Vernichtung oder Löschung der oben angeführten Unterlagen und Daten, eine (lückenlose) Überprüfung seiner Erlösaufzeichnungen bewusst verhindern. Dies lässt darauf schließen, dass es nicht nur vereinzelt zu Erlösverkürzungen gekommen ist. Die Voraussetzungen für eine Schätzung im Sinne des § 184 BAO sind somit zweifelsfrei gegeben.

7) Bei den hier strittigen Warengruppen Bier, Wein, Spirituosen und Limo nahm der Prüfer – wie bereits eingangs vereinfacht darzustellen versucht wurde - anhand umfangreicher Berechnungen (siehe Prüfungsfeststellungen, Beilage 3-5) eine kalkulatorische Schätzung des Umsatzes auf Basis einer Rohaufschlagsrechnung vor. Dabei erhöhte er den kalkulatorischen Wareneinsatz der einzelnen Warengruppen um einen Zuschlag von 15% und multiplizierte den erhöhten Wareneinsatz mit den ermittelten Rohaufschlagskoeffizienten und gelangte so gegenüber den für diese Warengruppen für die Jahre 1999 bis 09/2004 erklärten Umsatz von 740.201 €, zu einem kalkulatorischen Umsatz von 1.003.254 €, das bei den hier strittigen Getränkeerlösen einer Umsatzhinzurechnung von 263.053 €, somit rd. 35,5% des erklärten Umsatzes entsprach.

8) Dem Einwand des Bw, wonach der Prüfer jeden Beweis für die Notwendigkeit einer Wareneinsatzhinzuschätzung schuldig geblieben ist, kommt Berechtigung zu.

Der Prüfer hat keine Feststellungen dahingehend getroffen, die darauf schließen lassen, dass auch der Wareneinkauf nicht vollständig erfasst worden wäre. Eine pauschale Erhöhung des Wareneinsatzes, ohne dass sich konkrete Anhaltspunkte für eine Wareneinsatzverkürzung ergeben, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht zulässig. Die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung angeführten Gründe für die Erhöhung des Wareneinsatzes (Seite 33 der BVE), nämlich die fehlenden Registrierkassenabschlüsse, das „Aufgehen“ der Gesamtkalkulation lt. Prüfung bei diversen Sparten, die festgestellten Schwarzzahlungen und der Vergleich des Anteiles des erklärten Getränkeumsatzes am Gesamtumsatz mit internen Vergleichszahlen der Betriebsprüfung (Gastro-Obsearcher Auswertung), vermögen nicht zu überzeugen.

Die fehlenden Registrierkassenabschlüsse lassen zwar darauf schließen, dass es zu Umsatzverkürzungen gekommen ist, ein unmittelbarer Rückschluss auf Wareneinsatzverkürzungen ergibt sich im gegenständlichen Fall daraus aber nicht.

Mit dem „Aufgehen“ der Gesamtkalkulation bei diversen Spartenerlösen trotz fehlender Registrierkassenabschlüsse meint das Finanzamt offensichtlich, dass in jenen Fällen, in denen eine tatsächlich festgestellte Erlösverkürzung durch eine kalkulatorische Schätzung (Aufschlagsrechnung) nicht bestätigt werden kann (weil der kalkulatorische Erlös mit dem erklärten Erlös annähernd übereinstimmt), daraus zu schließen ist, dass der Abgabepflichtige auch den Wareneinsatz durch Schwarzeinkäufe im entsprechenden Verhältnis wie den nicht erklärten Erlös, gekürzt hat.

Ein solcher Fall liegt aber hier nicht vor. Eine Überprüfung nach der vom Prüfer durchgeführten Schätzungsmethode (bei den vom Prüfer angesetzten Rohaufschlägen aber ohne der vom Prüfer vorgenommenen Hinzurechnung des Wareneinsatzes um 15%) ergab für alle Jahre (1999-2004) einen höheren kalkulatorischen Umsatz als vom Bw erklärt worden ist und zwar insgesamt um rd. 138.000 € (1999: 125.000 ATS, 2000: 53.000 ATS, 2001: 455.000 ATS, 2002: 30.400 €, 2003: 30.700 €, 2004: 31.000 €).

Vom „Aufgehen“ der Kalkulation – wie vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung eingewendet wird - kann daher keine Rede sein. Auch in den einzelnen Sparten ergaben sich für alle Jahre mit Ausnahme bei den Spirituosen für das Jahr 1999 und den alkoholfreien Getränke für das Jahr 2000, bei denen sich keine nennenswerte Abweichungen ergaben, höhere kalkulatorische Erlöse als vom Bw erklärt.

Eine Wareneinsatzhinzuschätzung wäre aber nur dann gerechtfertigt, wenn weit höhere Umsatzverkürzungen vorliegen würden, als die kalkulatorische Schätzung ergibt. Dafür ergeben sich aus den Feststellungen des Prüfers jedoch keine gesicherten Anhaltspunkte.

Nach einer Anfrage des Prüfers bei einem finanzierten Informations- und Analysezentrum liegt bei einem Hotel in der Region West (Tirol und Vorarlberg) der Mittelwert des Getränkeumsatzes am Gesamtumsatz bei 18,64%. Beim Bw lag dieser Wert in den Jahren 1999-2004 hingegen nur bei durchschnittlich 13%.

Allein aus dieser Angabe ist für den Berufungsfall aber nichts zu gewinnen, zumal weder bekannt ist, ob die zum Vergleich herangezogenen Hotels auch nur annähernd mit dem Betrieb des Bw vergleichbar sind, noch ist dieser Anfragebeantwortung zu entnehmen, inwieweit die in der Statistik erfassen Hotels von diesem Mittelwert abweichen. Ohne die näheren Parameter zu kennen, ist dieser Wert jedenfalls kein taugliches Hilfsmittel um auch nur annähernd die Höhe der vom Bw tatsächlich nicht erklärten Erlöse ermitteln zu können, noch weniger vermag er die vom Prüfer vorgenommene Wareneinsatzhinzuschätzung zu rechtfertigen.

Die vom Finanzamt ebenfalls als Begründung herangezogenen Schwarzzahlungen für betriebliche Investitionen, rechtfertigen zwar die Wareneinsatzhinzurechnung im Jahr 1998, nicht aber für die Folgejahre, in denen (mit Ausnahme von 3.500 ATS im Jahr 1999) keine Schwarzzahlungen mehr festgestellt werden konnten.

9) Der Einwand des Bw, wonach es der Prüfer verabsäumt habe, eine Einzelkalkulation durchzuführen, ist hingegen unberechtigt. Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zu Recht einwendet, war es dem Prüfer mangels Vorlage der Einzelerlösaufzeichnungen (Grundaufzeichnungen) gar nicht möglich, eine solche durchzuführen.

Der Prüfer zog daher bei seiner Kalkulation für die Jahre 1998-2000 die bereits vom Vorprüfer für die einzelnen Erlössparten ermittelten Rohaufschläge (Rohaufschlagskoeffizienten) heran und für die Jahre 2001-2004 die Rohaufschläge eines nach seiner Ansicht vergleichbaren Betriebes aus dem Achensee Gebiet, die - wenn auch nur geringfügig – höher sind, als die für die Jahre 1998 bis 2000 herangezogenen betriebsinternen Werte.

10) Die bereits vom Vorprüfer für die Jahre 1988-2000 ermittelten Rohaufschlagskoeffizienten, dem offensichtlich noch die entsprechenden Grundaufzeichnungen zur Einsicht vorgelegt worden sind, erachtet der Unabhängige Finanzsenat als durchaus geeignet den kalkulatorischen Getränkeumsatz zu ermitteln. Die Heranziehung der Rohaufschlagssätze eines angeblich vergleichbaren Betriebes für die Jahre 2001-2004, dessen Struktur vom Prüfer nicht näher dargestellt und daher auch nicht überprüft werden kann, wird im gegenständlichen Fall nicht für zweckmäßig erachtet.

Zwar ist der äußere Betriebsvergleich in Fällen, in denen keine verlässlichen betriebsinterne kalkulatorischen Werte ermittelt werden können, eine durchaus gängige Schätzungsmethode, aufgrund der unterschiedlichen Struktur der Betriebe, handelt es sich dabei aber eher um eine grobe Schätzung. Im gegenständlichen Fall liegen für die Jahre 1988 bis 2000 verlässliche Rohaufschlagssätze (Rohaufschlagskoeffizienten) vor, die der (Vor)Prüfer bei der der gegenständlichen Prüfung vorangegangen Betriebsprüfung ermittelt hat. Da nicht anzunehmen ist – jedenfalls ergeben sich dafür keine Anhaltspunkte – dass sich die Rohaufschläge im Betrieb des Bw ab dem Jahr 2000 wesentlich geändert haben, erachtet es der Unabhängige Finanzsenat für zweckmäßiger, die vom (Vor)Prüfer ermittelten Rohaufschläge auch für die Folgejahre ab 2001 heranzuziehen.

11) Die vom Bw im Zuge der Berufung vorgelegte Gegenkalkulation, nach der sich für die Jahre 1999 bis 2004 nur ein Erlösverkürzung von 87.786 € ergäbe, vermag nicht zu überzeugen.

Der Bw geht dabei zwar vom gleichen kalkulatorischen Wareneinsatz wie der Prüfer aus (jedoch ohne den Erhöhungsbetrag von 15%), er ermittelte aber wesentlich niedrigere Rohaufschläge als sie vom Prüfer bzw. Vorprüfer ermittelt worden sind.

Diese Rohaufschläge sind vom steuerlichen Vertreter des Bw an Hand einer Einzelkalkulation mit gewogenen Durchschnittswerten erstellt worden (siehe Beilage zur Berufung). Eine Überprüfung der bei dieser Kalkulation angesetzten Werte ist aber nicht möglich. Es wird zwar behauptet, dass zwischenzeitig die Getränkekarten der Jahre 2000 bis 2004 vorliegen würden, die angeblich als Grundlage für die Kalkulation herangezogen worden sind, eine Vorlage dieser Preislisten ist aber nicht erfolgt. Aber selbst wenn die Preislisten der einzelnen Jahre beigebracht worden wären, so hätte deren Richtigkeit mangels fehlender Grundaufzeichnungen der Erlöse, nicht überprüft werden können. Zudem hat der Bw nur einige wenige angebotene Getränke zur Ermittlung des Rohaufschlages herangezogen. So hat er zB bei der Kalkulation der Spirituosen nur drei Schnäpse (Marille, Obstler, Williams) mit einem offensichtlich geringen Rohaufschlag herangezogen. Alle übrigen Spirituosen und Mixgetränke blieben außer Betracht. Auch bei der Kalkulation der Flaschenweine wurde jeweils nur eine Sorte der preisgünstigsten Rot- und Weißweine (Grüner Veltliner und St. Laurent) herangezogen. Die vom steuerlichen Vertreter vorgenommene Gewichtung dieser Umsatzträger innerhalb der jeweiligen Erlössparte ist ebenso nicht nachvollziehbar.

Dass die Gegenkalkulation des Bw unzutreffend ist, ergibt sich aber allein aus dem Vergleich der kalkulatorisch ermittelten Umsätze mit den tatsächlich erklärten Umsätzen.

Die vom Bw ermittelten kalkulatorischen Umsätze liegen bei verschiedenen Sparten in einzelnen Jahren zum Teil wesentlich unter dem von ihm tatsächlich erklärten Umsatz. So ermittelte er zB für die Erlössparte „Limo“ im Jahr 2000 bei einem tatsächlich erklärten Umsatz von 424.47666 ATS einen kalkulatorischen Umsatz von nur 337.806,87 ATS. Dieses Ergebnis ist bei einer richtigen Aufschlagsberechnung wirtschaftlich unmöglich, es sei denn, es liegt eine Wareneinsatzverkürzung vor, die wird aber vom Bw ja ausdrücklich bestritten und konnte letztlich auch vom Prüfer nicht erwiesen werden.

12) In Würdigung der gesamten Umstände wird eine kalkulatorische Schätzung ohne die vom Prüfer vorgenommene Erhöhung des kalkulatorischen Wareneinsatzes um 15% und unter Ansatz der vom Vorprüfer ermittelten Rohaufschlagssätze für sachgerecht erachtet. Dies ergibt, wie den der Berufungsentscheidung beiliegenden kalkulatorischen Berechnungen zu entnehmen ist, für den Zeitraum 01/1999 bis 09/2004 eine Zuschätzung an Getränkeumsätzen von (umgerechnet) 117.122,92 €.

13) Berechnung:

Die steuerbaren Umsätze erfahren somit folgende Änderung:

	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>
	ATS	ATS	ATS
Steuerbarer Umsatz lt. Bp:	13.743.258,57	13.776.654,15	15.413.316,22
- Zuschätzung Getränke Bp:	-406.000,00	-327.000,00	-790.000,00
+ Zuschätzung Getränke BE:	+125.000,00	+56.000,00	+400.000,00
Steuerbarer Umsatz lt. BE:	13.462.258,57	13.505.654,15	15.023.316,22

	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
	EUR	EUR	EUR
Steuerbarer Umsatz lt. Bp:	1.239.093,16	1.235.739,73	1.172.995,94
- Zuschätzung Getränke Bp:	-54.700,00	-53.900,00	-43.772,73
+ Zuschätzung Getränke BE:	+26.100,00	+26.600,00	+22.200,00
Steuerbarer Umsatz lt. BE:	1.210.493,16	1.208.439,73	1.151.423,21

Die Umsätze zum Steuersatz von 20% erfahren folgende Änderung:

	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>
	ATS	ATS	ATS

Umsatz zu 20% lt. Bp:	2.440.401,82	2.281.355,18	2.917.413,89
- Zuschätzung Getränke Bp:	-406.000,00	-327.000,00	-790.000,00
+ Zuschätzung Getränke BE:	+125.000,00	+56.000,00	+400.000,00
Umsatz zu 20% lt. BE:	2.159.401,82	2.010.355,18	2.527.413,89

	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
	EUR	EUR	EUR
Umsatz zu 20% lt. Bp:	216.848,53	205.942,49	175.093,08
- Zuschätzung Getränke Bp:	-54.700,00	-53.900,00	-43.772,73
+ Zuschätzung Getränke BE:	+26.100,00	+26.600,00	+22.200,00
Umsatz zu 20% lt. BE:	188.248,53	178.642,49	153.520,35

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfahren folgende Änderung:

	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>
	ATS	ATS	ATS
Einkünfte aus Gw lt. Bp:	1.726.136,00	1.357.499,00	941.275,00
+ 15% Wareneinsatz lt. Bp:	+67.425,47	+66.737,46	+75.681,65
- Zuschätzung Getränke Bp:	-406.000,00	-327.000,00	-790.000,00
+ Zuschätzung Getränke BE:	+125.000,00	+56.000,00	+400.000,00
Einkünfte aus Gw lt. BE:	1.512.561,47	1.153.236,46	626.956,65

	<b>2002</b>	<b>2003</b>
	EUR	EUR
Einkünfte aus Gw lt. Bp:	142.032,69	162.358,51
+ 15% Wareneinsatz lt. Bp:	+5.550,00	+5.325,00
- Zuschätzung Getränke Bp:	-54.700,00	-53.900,00
+ Zuschätzung Getränke BE:	+26.100,00	+26.600,00
Einkünfte aus Gw lt. BE:	118.982,69	140.383,51

## **II) Vorsteuerberichtigung:**

1) Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer, der die in dieser Gesetzesstelle angeführten Erfordernisse erfüllt, die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Nach § 11 Abs. 1 Z 3 und 4 UStG 1994 müssen Rechnungen u.a. folgende Angaben enthalten:

- Die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung (Z 3)
- Den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (z.B. Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt (Z 4).

Gemäß § 11 Abs. 2 UStG 1994 können die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

2) Der Prüfer versagte den Vorsteuerabzug von 176.064,20 € aus der „*Rechnung über komp. Heizungs- und Sanitäranlagen in ihrem Neubau*“ der Fa. R. Installationen vom 8. Oktober 1998, weil detaillierte Angaben über Menge und handelsübliche Bezeichnung der in Rechnung gestellten Leistungen fehlen würden und damit eine den Formvorschriften des § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnung nicht vorliege.

Die strittige Rechnung enthält neben den bereits vom Prüfer bemängelten Angaben über Menge und handelsübliche Bezeichnung auch keine Angaben über den Leistungszeitpunkt bzw. den Leistungszeitraum der erbrachten Leistungen. Auf diesen Umstand hat das Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 2. April 2007 hingewiesen.

3) Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen. Auf eine solche Urkunde kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes trifft dies auch für den Fall zu, dass die Urkunde entgegen der Vorschrift des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht anführt (vgl. VwGH 29.07.2010, 2010/15/0072, mwN). Es genügt auch nicht, wenn sich im Zusammenhang mit dem übrigen Sachverhalt ergibt, dass die konkret in

Rechnung gestellte Lieferung zu einem bestimmten Zeitpunkt erbracht worden ist. (vgl. VwGH 28.09.2011, 2006/13/0064; 21.12.2010, 2009/15/0091).

Auch der Einwand in der Berufung, wonach das Finanzamt keinerlei Zweifel an der Zuordnung der beschriebenen Leistungen zum Unternehmen des Bw gehabt habe, vermag das Vorliegen des in § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 geforderten Rechnungsmerkmals zu ersetzen. Weist eine Urkunde nicht die in § 11 Abs. 1 UStG 1994 geforderten Angaben auf, berechtigt sie auch dann nicht zum Vorsteuerabzug, wenn die Leistung tatsächlich erfolgt sein sollte und objektiv auch alle übrigen materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Tz 43 und die dort angeführte Judikatur).

4) Dass das Erfordernis, dass in einer Rechnung (soll sie das Recht auf Vorsteuerabzug vermitteln) der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistungen enthalten sein muss, im Einklang mit unionsrechtlichen Vorgaben steht, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 29.07.2010, 2010/15/0072 dargelegt.

Die gegenständliche Rechnung enthält unstrittig keinen Hinweis auf zeitliche Aspekte der Leistungserbringung. Ein Vorsteuerabzug ist daher bereits mangels Vorliegen des in § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 normierten Leistungszeitpunktes bzw. Leistungszeitraumes nicht zulässig. Es erübrigt sich daher näher darauf einzugehen, ob in der strittigen Rechnung – wie vom Finanzamt angenommen - auch Art und Umfang der Leistung nicht ausreichend bestimmt bezeichnet ist.

5) In der Rechnung der Bau K GmbH vom 8. Juli 1998 über brutto *286.643 ATS* wird als Leistungsbeschreibung angeführt „*Fliesenlegearbeiten Neubau Personal- u. Appartementhaus, Lieferung und Verlegung der Fliesen, Leistungszeitraum April/Mai 98, Fixpreis laut Vereinbarung*“.

Wie bereits oben ausgeführt, muss eine Rechnung nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 u.a. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung (Z 3) enthalten. Die Angaben in der Rechnung müssen daher nicht nur die Art der erbrachten Leistung, sondern auch deren Umfang erkennen lassen (VwGH 28.10.2009 2005/15/0006) Dieser Anforderung entspricht die in Rede stehende Rechnung nicht.

Die Leistungsbeschreibung lässt weder erkennen, welche Material in welchem Umfang tatsächlich geliefert noch in welchem Umfang Fliesenlegearbeiten erbracht worden sind.

Der Rechnungsbetrag ist daher allein anhand der Leistungsbeschreibung in der Rechnung nicht nachvollziehbar.

Zwar müssen die nähere Angaben über die erbrachte Leistung – wie bereits erwähnt – nicht in der Rechnung enthalten sein, sondern können sich nach § 11 Abs. 2 UStG 1994 auch in Unterlagen und Belegen befinden, auf die in der Rechnung hingewiesen wird. Die Vereinbarung auf die in der Rechnung verwiesen wird (*Fixpreis laut Vereinbarung*), ist aber trotz Aufforderung durch den Prüfer nicht beigebracht worden. Eine Identifizierung der tatsächlich erbrachten Leistungen ist somit nicht möglich.

6) Der Einwand in der Berufung, wonach ein ergänzender Nachweis über die erbrachten Leistungen nur deshalb nicht mehr geführt werden könne, da die entsprechenden Belege nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist von sieben Jahren, somit Ende 2005 - also vor Beginn der Prüfung - vernichtet worden seien, vermag das Berufungsbegehren nicht zu stützen. Nach § 18 Abs. 10 UStG 1994 sind Aufzeichnungen und Unterlagen, die Grundstücke iSd § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 betreffen, nicht bloß – wie in § 132 BAO vorgesehen – 7 Jahre, sondern grundsätzlich 12 Jahre aufzubewahren.

Der strittigen Rechnung, die keine Angaben über den Umfang der erbrachten Leistung enthält, fehlt es am Kriterium einer nach Art und Umfang konkret bezeichneten und nachprüfbares Lieferung oder Leistung. Es liegt daher keine den Anforderungen des § 11 UStG genügende Rechnung vor. Das Finanzamt hat daher zu Recht den Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung verwehrt.

### **III) Einkommensteuerbescheid für 2004:**

1) Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an diesen Einkünften - wie bei einer Kommanditgesellschaft - mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand dieser Feststellung ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber (§ 188 Abs. 3 BAO). Die in einem solchen Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen werden den Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheiden der Teilhaber zugrunde gelegt (§ 192 BAO).

Die Einkommensteuerbescheide der Teilhaber können nach § 252 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

So wie Bescheide höherer Ordnung auf den Bescheiden niedrigerer Ordnung aufzubauen haben, so ist einem Rechtsmittel gegen abgeleitete Bescheide, mit Rücksicht auf die

Rechtskraftwirkung und die in der Regel prinzipielle Anfechtungsmöglichkeit der Bescheide niedrigerer Ordnung, von vornherein insoweit ein Erfolg versagt, als die behauptete Fehlerhaftigkeit im Grundlagenbescheid gelegen ist (Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, Seiten 623 ff). § 252 Abs. 1 BAO schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen können somit nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden.

2) Aus diesem Normengefüge folgt, dass die Einkünfte des Bw aus der Beteiligung an der Hotel Z – Franz KG bei der Ermittlung seines steuerpflichtigen Einkommens zwingend mit jenem Betrag anzusetzen sind, der sich aus dem Gewinnfeststellungsbescheid der Hotel Z – Franz KG ergibt.

Der Einwand des Bw, wonach die Schätzung des Prüfers unrichtig sei, richtet sich hinsichtlich des Jahres 2004 gegen den Feststellungsbescheid der Hotel Z – Franz KG. Aufgrund des § 252 Abs. 1 BAO sind diese Einwendungen nur im Feststellungsverfahren der Hotel Z – Franz KG überprüfbar. Eine Änderung des bekämpften Einkommensteuerbescheides kann somit nur dann erfolgen, wenn der Grundlagenbescheid der Hotel Z – Franz KG geändert wird.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 war daher abzuweisen.

#### **IV) Anspruchszinsenbescheide:**

Hinsichtlich der Berufung gegen die Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2000 bis 2004 wird darauf hingewiesen, dass diese an die Höhe der im Bescheidspruch der Einkommensteuerbescheide (Stammabgabenbescheide) ausgewiesenen Nachforderungen gebunden sind (Ritz, SWK 2001, S. 27 ff) und Zinsenbescheide daher nicht mit der Begründung anfechtbar sind, die zu Grunde liegenden Stammabgabenbescheide seien rechtswidrig.

Wird – wie im gegenständlichen Fall - dem Berufungsbegehren teilweise Rechnung getragen, sind seitens der Abgabenbehörde erster Instanz vielmehr neue, den geänderten Einkommensteuerbescheiden Rechnung tragende Zinsenbescheide zu erlassen (vgl. Ritz, BAO, § 205 Tz 35).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

#### Beilage:

3 Kalkulationsberechnungsblätter

17 Berechnungsblätter (für 1999-2001 in ATS und EUR)

Innsbruck, am 16. Februar 2012

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei