

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch die WT-Ges., über die Beschwerde vom 26.08.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 01.08.2011 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2006, die gemäß § 253 BAO auch gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2006 vom 15.11.2013 gerichtet gilt, zu Recht erkannt:

- 1.) Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 26.3.2012 teilweise Folge gegeben.
- 2.) Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wird teilweise Folge gegeben, wobei hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der festgesetzten Einkommensteuer auf den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 15.11.2013 verwiesen wird.
- 3.) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Landeck Reutte führte beim Beschwerdeführer (Bf.) eine abgabenbehördliche Prüfung umfassend u.a. die Einkommen- und Umsatzsteuer 2006 durch, wobei u.a. folgende Feststellung getroffen wurde (Bp.- Bericht vom 1.8.2011, ABNr abcd/ef):

Tz. 6 Sicherheitszuschlag Erlöse

Hinsichtlich des Jahres 2006 wurde ein SZ in Höhe von € 5.000,00 (netto) verhängt, wobei € 4.000 mit 20 % und € 1.000 mit 10 % der USt unterworfen wurden.

Die Verhängung des SZ wurde damit begründet, dass für das Hotel Z. weder in Papier- noch in Journalform Registriertassenjournale vorgelegt worden seien. Das Fehlen der Registrierklassenjournale sei bereits bei Vorprüfungen bemängelt worden.

Die Tabakbarerlöse seien erst zum Saisonende (April) nachträglich verbucht worden.

Die Grundaufzeichnungen betr. die Erlöse im Wellnessbereich seien (nach Erfassung in den Gästerechnungen) vernichtet worden.

Die Werte der Warenvorräte in der Küche seien nicht in die Inventur aufgenommen worden, sondern anlässlich der Bilanzierung geschätzt worden.

Die Vorräte für Heißgetränke seien nur zum 31.10.2006 erhoben worden. Für die Stichtage 31.10.2007 und 31.10.2008 sei keine diesbezügliche Inventur erfolgt.

Die i.g. Erwerbe seien im Jahr 2006 nur zu einem geringen Teil in der USt- Erklärung ausgewiesen worden. Hinsichtlich der Jahre 2007 und 2008 sei ein derartiger Ausweis überhaupt nicht erfolgt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ (nach Wiederaufnahme der Verfahren) geänderte Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2006 (Ausfertigungsdatum 1.8.2011).

Gegen die angeführten Bescheide erhob der Bf. form- und fristgerecht Berufung. In der Rechtsmittelschrift, die sinngemäß u.a. in den Antrag auf Streichung der Sicherheitszuschläge mündet, bringt der Bf. zum Thema SZ begründend vor:

„Die Verhängung eines Unsicherheits-, Gefährdungs- oder Risikozuschlages bezweckt die pauschale Anpassung von zu niedrig ausgewiesenen Besteuerungsgrundlagen. Mit dem Sicherheitszuschlag soll eine verbleibende Unsicherheit in Zusammenhang mit Unvollständigkeiten von Büchern und Aufzeichnungen ausgeglichen werden. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Das bedeutet, dass es Ziel des Sicherheitszuschlages sein muss, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Sicherheitszuschläge dürfen deshalb keine Strafzuschläge sein. Formelle Mängel von Büchern und Aufzeichnungen berechtigen deshalb nur dann zur Festsetzung eines Sicherheitszuschlages, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Aufschreibungen, selbst nach einer allfällig vorgenommenen direkten Korrektur von nicht verbuchten Erlösen, immer noch nicht glaubwürdig erscheint und folglich die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt oder berechnet werden können. Daran hat auch das Betrugsbekämpfungsgesetz nichts geändert.

Sicherheitszuschläge können daher nur dann zur Anwendung kommen, wenn selbst nachgewiesen ist, dass einzelne Komponenten des Buchungs- oder Aufzeichnungsstoffes nicht oder verkürzt in das Rechenwerk aufgenommen wurden und dieser nicht oder verkürzt in das Rechenwerk aufgenommene Buchungssstoff nicht vollständig nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wurde, sohin das Rechenwerk nachträglich durch direkte Korrekturen nicht richtig gestellt wurde. Bloß andernfalls kann ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen angenommen werden, dass bei mangelhaften, vor allem unvollständigen Aufschreibungen und Belegen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht eingetragenen Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge gleicher Art nicht aufgezeichnet wurden.

Mit der Festsetzung eines Sicherheitszuschlages ist nach dessen Sinn und Zweck keine Zurechnung von Beträgen verbunden, die den festgestellten nicht eingetragenen Vorgängen entsprechen (dies ist eine direkte Korrektur und bedarf keiner Schätzung),

sondern jener zusätzliche Betrag zu berücksichtigen, der den zu vermutenden weiteren {nicht konkret feststellbaren} unterlassenen Eintragungen Rechnung zu tragen hat.

Die Schätzungsbefugnis beruht auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen. Eine Schätzung – und damit auch die Verhängung eines Sicherheitszuschlages – ist deshalb immer Ultima Ratio.

Bei der Festsetzung eines Sicherheitszuschlages ist darüber hinaus zu bedenken, dass dieser nach seinem Sinn und Zweck lediglich bei erwiesener Nichtvollständigkeit steuerbemessungsgrundlagenrelevanter Aufschreibungen und Belege angewendet werden kann und ausschließlich auf die Zurechnung jener zusätzlichen Beträge abzielt, die den mutmaßlichen weiteren Nichteintragungen in jenen Zeiträumen, in denen Verkürzungen nachgewiesen wurden, entsprechen. Die Schätzung mittels Sicherheitszuschlag erweist sich deshalb zu Recht als „finale Option zur Ermittlung in Hochrisikofällen, in denen keine brauchbaren Unterlagen vorhanden sind.“

Das Finanzamt habe anlässlich der Prüfung keine Kalkulationsdifferenzen festgestellt. Die angesetzten Sicherheitszuschläge seien daher als „Strafzuschläge“ zu werten, für die gemäß § 184 BAO keine Grundlage gegeben sei.

Die Abgabenbehörde erließ am 26.3.2012 eine Berufungsvorentscheidung, wobei der Sicherheitszuschlag aufrecht erhalten wurde. Dies wurde wie folgt begründet:

„Gemäß § 184 Abs 3 BAO hat die Behörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher und 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.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines SZ eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. Die Höhe des SZ kann sich – je nach Lage des Falles – an verschiedenen Größen, beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren.

Die Höhe eines Sicherheitszuschlages ist davon abhängig, in welchem Ausmaß die Mängel bzw. vermutete Verringerung vorliegen. Die Zuschätzung eines Sicherheitszuschlages dient der Ermittlung der wahrscheinlichsten Besteuerungsgrundlage und hat keinesfalls Strafcharakter.

Im gegenständlichen Fall konnten im Wirtschaftsjahr 2005/2006 keinerlei Registrierkassenjournale (weder in Papierform noch in elektronischer Form) vorgelegt werden. Dieser Sachverhalt wurde bereits bei mehreren Vorprüfungen festgestellt und auch nachweislich bemängelt. Eine eindeutige Lösungsüberprüfung in Form einer Nachkalkulation der Getränke- bzw. Küchenerlöse war somit nicht möglich. Die Möglichkeit einer Nachprüfung besteht nur dann, wenn die steuerlich erheblichen Daten

in Form von Registrierkassenjournalen festgehalten werden. Weiters wurde im Zuge der Prüfung festgestellt, dass Warenvorräte Küche und Heißgetränke durch Schätzung ermittelt wurden bzw. zum Ansatz gelangten“.

Mit der Zurechnung des strittigen SZ sei die Unsicherheit in der Erlöserfassung abgedeckt worden.

Mit Schreiben vom 23.4.2012 beantragte der Bf. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz, wobei er sein bisheriges Vorbringen wiederholte.

Mit Vorlagebericht vom 12.6.2012 wurde die Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vorgelegt.

Am 18.10.2013 erstattete der Bf. beim Finanzamt Landeck Reutte eine Selbstanzeige (§ 29 FinStrG), wobei er u.a. offen legte, dass er im Jahr 2006 Einkünfte aus Kapitalvermögen gegenüber dem Finanzamt nicht erklärt habe (€ 123.940,73).

Im Hinblick auf diese Selbstanzeige erließ das Finanzamt hinsichtlich des Jahres 2006 (nach neuerlicher Wiederaufnahme des Verfahrens) einen geänderten Einkommensteuerbescheid (Ausfertigungsdatum 15.11.2013).

Da die Berufung am 31.12.2013 beim UFS anhängig war, ist sie gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Hiezu wurde erwogen:

Der (nach Wiederaufnahme des ESt- Verfahrens erlassene) ESt- Bescheide vom 15.11.2013 trat an die Stelle des mit Berufung (Beschwerde) angefochtenen ESt- Bescheides vom 1.8.2011. Gemäß § 253 BAO gilt die Berufung (Beschwerde) daher auch als gegen den ESt- Bescheid vom 15.11.2013 gerichtet.

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist davon auszugehen, dass die Getränke- sowie die Küchenerlöse im Hotelbetrieb Z. mithilfe einer Registrierkassa erfasst wurden. Für das Jahr 2006 konnte kein Registrierkassenjournal (weder in Papierform noch in elektronischer Form) vorgelegt werden (bereits anlässlich von Vorprüfungen bemängelt).

Weiters wurden die Barerlöse Tabak erst nachträglich zu Saisonende (April) verbucht.

Die Grundaufzeichnungen betreffend die Wellnesserlöse wurden vernichtet.

Die Waren Küche wurden nicht in die Inventur aufgenommen. (Schätzung der Bestände). Die Waren Heißgetränke wurden nur für den Stichtag 31.10.2006 erhoben (nicht jedoch für die beiden anderen Bilanzstichtage).

Festzuhalten ist weiters, dass anlässlich der Prüfung konkrete Nichterfassungen von Erlösen nicht festgestellt wurden.

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. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist u.a. dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige

Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Berechtigten formelle Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlags eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, den Einnahmenverkürzungen oder den Umsätzen orientieren (vgl. z.B. VwGH 18.2.1999, 96/15/0050, und 25.10.2006, 2004/15/0065).

Die vom Finanzamt aufgezeigten Mängel sind zweifellos geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen des Bf. in Zweifel zu ziehen. Liegen formelle Mängel der Bücher und Aufzeichnungen vor, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, bedarf es keines Nachweises, dass die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen. In diesem Fall obliegt es dem Abgabepflichtigen die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken (vgl. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 6.7.2006, 2006/15/0183; 28.1.2015, 2010/13/0012; Fischerlehner, Abgabenverfahren² (2016) § 184 Anm 5). Ein Nachweis für die Vollständigkeit der erklärten Erlöse liegt im beschwerdegegenständlichen Fall nicht vor.

Für die Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages spricht weiters der Umstand, dass der Bf. im Zeitraum 2003 bis 2011 erhebliche Einkünfte aus Kapitalvermögen (allein 2006 € 123.940,73) gegenüber der Abgabenbehörde nicht erklärt hat (siehe Selbstanzeige vom 18.10.2013). Ein solches Verhalten spricht gegen die Bereitschaft, der im § 119 BAO verankerten steuerlichen Offenlegungspflicht und Wahrheitspflicht nachzukommen. Vielmehr gibt es Anlass zur Vermutung, dass der Bf. neben den Einkünften aus Kapitalvermögen auch andere steuerlich relevante Tatsachen gegenüber der Abgabenbehörde nicht vollständig offen gelegt hat, was die Hinzurechnung von Sicherheitszuschlägen rechtfertigt (VwGH 20. 2. 1991, 87/13/0186).

Die vom Finanzamt verhängten Sicherheitszuschläge (Getränke: ca. 2 % der Getränkeumsätze, Küche: ca. 0,5 der Küchenumsätze) erscheinen unter Bedachtnahme auf die dargestellten Mängel bzw. Umstände keinesfalls unangemessen, weshalb der Beschwerde hinsichtlich des Punktes SZ ein Erfolg versagt bleiben muss.

Im Hinblick auf den Umstand, dass die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat bzw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit Schreiben vom 13.9.2016

zurückgezogen wurden, konnte eine mündliche Verhandlung unterbleiben und war die Entscheidung durch einen Einzelrichter zu fällen.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 130 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im Hinblick auf die zitierte Judikatur bzw. Literatur liegt ein solcher Fall im beschwerdegegenständlichen Fall nicht vor und ist daher eine (ordentliche) Revision unzulässig.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Innsbruck, am 2. Dezember 2016