

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ER in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuervertreter, über die Beschwerde vom 7.9.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 5.8.2015 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2012 und Festsetzung von Anspruchszinsen sowie die Bescheide vom 13.8.2015 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2013 und Festsetzung von Anspruchszinsen zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Bf. ist Arzt für Allgemeinmedizin. Er bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit und ermittelt seinen Gewinn mittels Einnahmen-Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. Zudem war der Bf. in den Streitjahren 2011 bis 2013 nach den Bestimmungen des ApothekenG zur Führung einer Hausapotheke berechtigt.

Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum veranlagte die belangte Behörde eingangs erwähnte Einkünfte zunächst erklärungsgemäß und setzte die Umsatzsteuer auf Grundlage der Erklärungen fest.

Im Zuge einer im Jahr 2015 durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung nahm die Betriebsprüferin eine Nachkalkulation der Erlöse aus der über die Hausapotheke erfolgten Abgabe von Medikamenten vor, deren Kosten nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung übernommen werden („Privatmedikamente“).

Im Ergebnis erhöhte die Betriebsprüferin im Lichte der Nachkalkulation die Besteuerungsgrundlagen um Hinzuschätzungen im Betrag von EUR 6.500,00 (für das Jahr 2012) und EUR 17.700,00 (für das Jahr 2013). Zusätzlich brachte sie für die Jahre 2011 und 2012 einen Sicherheitszuschlag in Höhe von jeweils EUR 1.300,00 in Anschlag. Für das Jahr 2013 wurde demgegenüber ein Sicherheitszuschlag von EUR 1.400,00 verhängt.

Diese Vorgehensweise wurde seitens der Betriebsprüferin mit formellen und materiellen Mängeln der vom Bf. geführten Aufzeichnungen begründet.

Hierzu führte die Betriebsprüferin in ihrem Prüfbericht zunächst sinngemäß aus, dass der Bf. die Erlöse aus dem Verkauf jener Privatmedikamente, welche unter der Rezeptgebühr liegen, jeweils in einer Monatssumme im Kassabuch aufgezeichnet und verbucht habe. Grundlage hierfür seien jene Abrechnungsdaten gewesen, die durch ein Programm zur Verwaltung der Patientenkarteien nach elektronischer Erfassung der rezeptierten Medikamente ermittelt worden wären. Da die Zusammensetzung der Monatsbeträge aus dem EDV-System nicht habe nachvollzogen werden können und auch keine Papierausdrucke vorgelegen seien, habe der Bf. über Aufforderung der Betriebsprüferin die Daten elektronisch ausgelesen und Monatsjournale im .csv-Format übermittelt. Hierbei hätten sich speziell im Jahr 2011 Differenzen zwischen den elektronischen Datensätzen und den in der Buchhaltung verarbeiteten Monatssummen ergeben, welche nicht hätten aufgeklärt werden können. Weiters habe auch eine in weiterer Folge vom Bf. in Papierform übermittelte Aufstellung der monatlichen Gesamtsummen aus diesen Verkäufen mit den zuvor ausgelesenen Daten nicht übereingestimmt. Zumindest in einigen Monaten des Jahres 2011 hätten sich diese nachträglich beigebrachten Aufzeichnungen zudem auch von den in der Buchhaltung erfassten Beträgen unterschieden.

Weiters hielt die Betriebsprüferin in ihrem Prüfbericht fest, dass jene Privatmedikamente, welche über der Rezeptgebühr liegen, nicht EDV-unterstützt, sondern ausschließlich händisch in einem jahreweise geführten Buch unter Angabe des Medikamentennamens erfasst worden wären. Hierbei seien zunächst Tagessummen gebildet worden, welche wiederum zu Monatssummen zusammengefasst worden wären. Diese hätten schließlich Eingang in das ebenso händisch geführte Kassabuch gefunden und wären anhand dieser Aufzeichnung verbucht worden. Die Summierung der einzelnen Tageslösungen zur Gesamtmonatslösung sei nach Angaben des Bf. lediglich mit einem Taschenrechner erfolgt und habe nicht vorgelegt werden können. Eine Überprüfung der Aufzeichnungen für die Jahre 2011 und 2013 habe geringe Abweichungen von den in das Kassabuch eingetragenen Monatslösungen ergeben. Die Umsätze aus dem Jahr 2012 hätten hingegen nicht mehr nachvollzogen werden können, da das bezughabende Buch über die Medikamentenverkäufe nicht mehr vorhanden gewesen sei.

Schließlich sei der Eigenverbrauch des Bf. nicht dokumentiert worden, weshalb dessen Höhe nicht habe nachvollzogen werden können. Ebensowenig sei eine tägliche Abstimmung des Bargeldbestandes mit den Barumsätzen des Tages oder eine Kontrolle der von den Dienstnehmerinnen des Bf. geführten Aufzeichnungen vorgenommen worden.

Auf Grundlage der Ergebnisse der Betriebsprüfung erließ die belangte Behörde im Zuge der Wiederaufnahme der Verfahren neue Sachbescheide im Hinblick auf die Einkommens- und Umsatzsteuer der Jahre 2011 bis 2013.

Weiters setzte die belangte Behörde für die Jahre 2011 bis 2013 nach Maßgabe der in den neuen Einkommensteuerbescheiden vorgeschriebenen Abgabennachforderungen Anspruchszinsen bescheidmäßig fest.

Mit im Wege seines steuerlichen Vertreters eingebrachter Beschwerde vom 4.9.2015 trat der Bf. den jeweils für die Jahre 2012 und 2013 ergangenen Umsatzsteuerbescheiden und Einkommensteuerbescheiden sowie den Bescheiden über die Festsetzung von Anspruchszinsen entgegen. Im Hinblick auf die entsprechenden Bescheide für das Jahr 2011 ergriff der Bf. hingegen kein Rechtsmittel.

In seiner Beschwerdebegründung richtete sich der Bf. gegen die Nachkalkulation der Hausapotheke.

Hierzu brachte er zunächst vor, dass er für die Jahre 2012 und 2013 auf Basis der bezahlten und verbuchten Einkäufe sowie der Einnahmen aus Medikamentenverkäufen einen durchschnittlichen Rohaufschlag von 26,07 % respektive 25,23 % errechnet und aufgrund der allgemeinen Tendenz zu sinkenden Rohaufschlägen im Apothekenbereich auch kein Anlass bestanden habe, diese Zahlen in Zweifel zu ziehen. Im Übrigen käme es im Rahmen einer Nachkalkulation immer zu Differenzbeträgen, wobei diese Problematik auch bei der Hochrechnung von Medikamentengruppen auftreten würde. Darüber hinaus sei zu beachten, dass der Anteil von hochpreisigen Medikamenten mit geringerem Rohaufschlag am Gesamtwarenwert sehr hoch sei. Schließlich entsprächen die von der Betriebsprüferin für die Jahre 2012 und 2013 vorgenommenen Hinzuschätzungen lediglich einer Abweichung von 0,96 % respektive 2,53 %. Im Übrigen könne er seine Hausapotheke aufgrund der Eröffnung einer öffentlichen Apotheke nur mehr bis Ende XY betreiben.

Im Ergebnis beantragte der Bf. mit der Begründung, dass eine genaue Kalkulation aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar sei und tatsächlich nur geringe Abweichungen vorlägen, seiner Beschwerde stattzugeben.

In ihrer Stellungnahme zur Beschwerde des Bf. führte die Betriebsprüferin zunächst aus, dass in der vom steuerlichen Vertreter des Bf. durch Division der erklärten Einnahmen durch den bezahlten und verbuchten Einkauf vorgenommenen Ermittlung des Durchschnittsrohaufschlags lediglich eine buchmäßige Grobverprobung, jedoch keine Nachkalkulation des Wareneinsatzes auf den damit erzielbaren Umsatz zu erblicken sei. Im Übrigen wäre dem Umstand, dass im Apothekenbereich sinkende Rohaufschläge zu beobachten seien, bei der im Rahmen der Betriebsprüfung vorgenommenen Nachkalkulation Rechnung getragen worden.

Dem Vorbringen des Bf., dass eine Nachkalkulation im konkreten Fall unmöglich sei, trat die Betriebsprüferin mit einer detaillierten Erörterung des Kalkulationsvorgangs entgegen.

Im Einzelnen führte die Betriebsprüferin hierbei aus, dass der Umsatz jener Medikamente, die mit den Krankenkassen abgerechnet werden, aufgrund des Vorliegens von Abrechnungen sowie gesetzlich festgelegter Rohaufschläge grundsätzlich als unbedenklicher Ausgangswert angenommen werden könne. Neben der Vornahme von

Jahresabgrenzungen sei der Kassenumsatz hierbei lediglich um jene Sondernachlässe, die den Krankenkassen gewährt wurden, zu erhöhen gewesen. Schließlich habe dieser adaptierte Umsatz unter Berücksichtigung der gesetzlichen Rohaufschläge herangezogen werden können, um den hierfür benötigten Wareneinsatz zu ermitteln. Dieser sei letztlich noch um einen zehnprozentigen Aufschlag bereinigt worden, um die Vergleichbarkeit der Rohaufschläge der Hausapotheke – welcher im Einkauf letztlich eine öffentliche Apotheke vorgeschaltet sei – mit jenen von öffentlichen Apotheken sicherzustellen. Der dergestalt ermittelte Wareneinsatz für die mit den Krankenkassen verrechneten Medikamente sei in weitere Folge von jenem Wareneinkauf, welcher aus den Belegen des Bf. hervorgeht, in Abzug gebracht worden. Zuvor sei der buchmäßige Wareneinkauf ebenso um Rabatte, Schwund, Sachspenden und Retaxierungen (nicht eingelöste Rezepte) bereinigt und jahresmäßig abgegrenzt worden. Schließlich sei der so ermittelte kalkulatorische Wareneinsatz für die Erlöse aus dem Verkauf der Privatmedikamente ebenso um einen zehnprozentigen Aufschlag für Hausapotheiken berichtigt worden, um die Vergleichbarkeit mit öffentlichen Apotheken zu gewährleisten. Der verbleibende kalkulatorische Wareneinsatz sei sodann den erklärten Erlösen aus dem Privatmedikamentenverkauf gegenübergestellt worden, um den bezughabenden Rohaufschlag zu ermitteln. Hierbei habe sich gezeigt, dass dieser Rohaufschlag im Jahr 2011 geringfügig und in den Jahren 2012 und 2013 signifikant vom Soll-Rohaufschlag abweicht.

Die Nachkalkulation stelle sich im Einzelnen daher wie folgt dar:

	2011	2012	2013
Erlöse laut Buchhaltung	575.427,63	603.062,56	631.918,84
Jahreskorrektur	- 963,36	10.304,14	-1.452,23
Erlöse vor Nachlässen	594.464,27	594.464,27	648.966,61
Durchschnitts-Rohaufschlag vor Nachlässen	1,16	1,16	1,15
Wareneinsatz Kassenmedikamente	512.469,20	545.143,70	564.318,79
Wareneinsatz Kassenmedikamente unter Berücksichtigung des 10-%-Aufschlags für Hausapotheken	465.881,09	495.585,19	513.017,09
Wareneinkauf laut Belegen	514.952,99	537.676,30	574.176,90
Kalkulatorischer Wareneinsatz unter Berücksichtigung von erhaltenen Skonti, Jahresabgrenzungen, Rabatten	575.017,34	609.579,71	644.579,59
Um Schwund, Sachspenden, Retaxierungen, Impfstoffeinsatz und Eigenverbrauch bereinigter kalkulatorischer Wareneinsatz	568.517,34	603.079,71	638.079,59

Kalkulatorischer Wareneinsatz unter Berücksichtigung des 10 %-Aufschlags für Hausapotheken	516.833,95	548.254,29	580.072,35
Abzug Wareneinsatz für Kassenumsätze	- 465.881,09	- 495.585,19	-513.017,09
= Kalkulatorischer Wareneinsatz für Privatmedikamente	50.952,85	52.669,10	67.055,27
Um Impferlöse bereinigte Umsätze aus dem Verkauf von Privatmedikamenten lt. Aufzeichnungen	66.053,07	63.695,56	70.934,83
Rohaufschlag für Privatmedikamente lt. Erklärungen	1.2964	1.2094	1.0579
Soll-Rohaufschlag für Privatmedikamente (15 % über Kassen-Rohaufschlag)	1.3340	1.3340	1.3225
Berichtigte Erlöse aus dem Verkauf von Privatmedikamenten lt. Aufzeichnungen	66.053,07	63.695,56	70.934,83
Soll-Privaterlöse (kalkulatorischer Wareneinsatz für Privatmedikamente x Soll-Rohaufschlag)	67.971,11	70.260,58	88.680,59
Differenz	- 1.918,04	- 6.565,02	-17.745,76
Abweichung	- 2,82 %	- 9,34 %	- 20,01 %
Hinzuschätzung	0,00	6.500,00	17.700,00
Sicherheitszuschlag	1.300,00	1.300,00	1.400,00

Vor diesem Hintergrund trat die Betriebsprüferin auch dem Vorbringen des Bf. entgegen, es sei in den Jahren 2012 und 2013 lediglich zu Abweichungen im Ausmaß von 0,96 % respektive 2,53 % gekommen. Multipliziere man nämlich den auf die zuvor beschriebene Weise ermittelten kalkulatorischen Wareneinsatz mit dem jeweiligen Soll-Rohaufschlag, so würden sich Soll-Erlöse aus dem Verkauf von Privatmedikamenten ergeben, die im Jahr 2012 um 9,34 % und im Jahr 2013 um rund 20 % von den erklärten Umsätzen abweichen. Die vom Bf. ins Treffen geführten Abweichungen basierten auf einer Gegenüberstellung der im Zuge der Betriebsprüfung vorgenommenen Hinzuschätzungen mit den Gesamtumsätzen aus dem Verkauf von Privat- und Kassenmedikamenten; tatsächlich sei jedoch ausschließlich ein Vergleich der erklärten und kalkulatorisch ermittelten Umsätze aus Privatmedikamentenverkäufen anzustellen, zumal der Krankenkassenumsatz anhand von Abrechnungen habe ermittelt werden können und folglich nicht in Frage stehe.

Schließlich nahm die Betriebsprüferin auch zum Vorbringen des Bf. Stellung, dass sein Rohaufschlag durch den hohen Anteil hochpreisiger Medikamente vermindert sei.

Hierzu führte sie zunächst aus, dass der Durchschnittsrohaufschlag, der auf die Krankenkassenumsätze angewendet wurde, auf einer Auswertung des Arzneimittelgroßhändlers über das Einkaufsverhalten basiere, welche den maximal erzielbaren Kassenumsatz anhand der eingekauften Medikamente abbilde und hierbei auch die Hochpreismedikamente berücksichtige. Die sodann auf dieser Grundlage ermittelten Durchschnittsrohaufschläge des Bf. blieben tatsächlich hinter jenen der österreichischen Apotheken, was letztlich auf den hohen Anteil der vom Bf. vertriebenen Hochpreismedikamente zurückzuführen sei. Im Ergebnis habe die Betriebsprüfung daher lediglich mit den anhand der Bestellauswertung des Arzneimittelgroßhändlers ermittelten (verminderten) Rohaufschlägen auf Grundlage des tatsächlichen Einkaufs des Bf. gerechnet und auch nur diesen eine fünfzehnprozentige Erhöhung hinzugeschlagen.

Im Übrigen wiederholte die Betriebsprüferin ihre Stellungnahme zur formellen und materiellen Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen des Bf.

Mit Schreiben vom 20.11.2015 brachte der Bf. im Wege seines steuerlichen Vertreters ergänzend vor, dass er die Kalkulation der Hausapotheke in den Jahren 2012 und 2013 so wie jedes Jahr auf Netto-Basis durchgeführt habe und dass sich hierbei sinkende Rohaufschläge von 26,07 % im Jahr 2012 und 25,23 % im Jahr 2013 ergeben hätten. Auch eine Bruttouaufschlagsberechnung könne in der Gesamtbetrachtung nur diese Rohaufschläge ergeben, wobei es hier aufgrund von pauschalen Schätzungen etwa des Eigenverbrauchs stets zu Abweichungen käme. Ein genaues Ergebnis könne nur bei ganz detaillierten Berechnungen ermittelt werden, die niemandem zumutbar seien.

Darüber hinaus wies der Bf. erneut darauf hin, dass seine Hausapotheke mit Ende XY aufgrund der Eröffnung einer nahegelegenen öffentlichen Apotheke geschlossen würde.

Schließlich brachte der Bf. vor, dass allfällige Differenzen in der EDV-unterstützten Verrechnung bereits im ersten Halbjahr 2011 wieder behoben worden wären und daher nicht als Begründung für die Jahre 2012 und 2013 herangezogen werden könnten.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 27.1.2016 wies die belangte Behörde die Beschwerde im Hinblick auf die Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 als unbegründet ab.

In der Bescheidbegründung verwies der Amtsvertreter der belangten Behörde im Wesentlichen auf die Feststellungen der Betriebsprüfung bezüglich der fehlenden formellen und materiellen Ordnungsmäßigkeit der Grundaufzeichnungen des Bf.. Hierdurch läge die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde dem Grunde nach vor. Hierbei sei die Verhängung von Sicherheitszuschlägen als eine vom Verwaltungsgerichtshof gebilligte Methode zur korrigierenden Ergänzung von Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, gerechtfertigt. Im Übrigen sei die belangte Behörde im Hinblick auf den Umfang des Sicherheitszuschlages nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs

zur Annahme berechtigt, dass auf Grund nicht erklärter Einnahmen im Zusammenhang mit Aufzeichnungsmängeln auch in den anderen geprüften Jahren nicht erklärte Einnahmen vorliegen.

Mit gleichlautender Begründung wies die belangte Behörde auch die Beschwerde im Hinblick auf die Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2012 und 2013 als unbegründet ab. Hierbei verwies der Amtsvertreter der belannten Behörde ergänzend auf die Bindungswirkung der Einkommensteuerbescheide. Da die wider diese Sachbescheide erhobene Beschwerde als unbegründet abzuweisen sei, teile auch das Rechtsmittel gegen die bezughabenden Anspruchszinsenbescheide dasselbe rechtliche Schicksal, ohne dass es einer gesonderten inhaltlichen Auseinandersetzung bedürfe.

Mit Vorlageantrag vom 25.2.2016 beantragte der Bf., die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Mit Vorlagebericht vom 16.3.2016 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte unter Verweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung und ihres in der Beschwerdevorentscheidung erstatteten Vorbringens deren Abweisung.

Feststellungen

Dem Erkenntnis wird folgender entscheidungserheblicher Sachverhalt zugrundegelegt:

Der Bf. bezieht als Arzt für Allgemeinmedizin Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und ermittelt seinen Gewinn mittels Einnahmen-Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Im Beschwerdezeitraum war der Bf. zur Führung einer Hausapotheke befugt.

Im Rahmen des Hausapothenbetriebs gab der Bf. sowohl Medikamente ab, die mit den Krankenkassen abgerechnet werden können, als auch Arzneimittel, deren Kosten nicht übernommen werden („Privatmedikamente“).

Jene Privatmedikamente, die unter der Rezeptgebühr liegen, wurden in eine EDV-gestützte Patientenkartei aufgenommen. Hierbei ermittelte das EDV-System automatisch die entsprechenden Abrechnungsdaten. Auf Grundlage dieser Beträge bildete der Bf. Monatssummen, die im Kassenbuch aufgezeichnet und in weiterer Folge verbucht wurden.

Der gespeicherte Originaldatenbestand in Gestalt von elektronischen Monatsjournalen weicht im Jahr 2011 von den in der Buchhaltung verarbeiteten Monatssummen ab. Der Grund für diese Abweichungen kann nicht festgestellt werden. Ebensowenig festgestellt werden kann, ob der Datenbestand vollständig ist.

Im Gegensatz zu oben erwähnten, auch EDV-mäßig erfassten Privatmedikamenten dokumentierte der Bf. die Umsätze aus dem Verkauf jener Privatmedikamente, die über der Rezeptgebühr liegen, ausschließlich händisch unter Angabe des

Medikamentennamens in einem jahreweise geführten Buch. Hierbei bildete der Bf. Tagessummen, die in weiterer Folge zu Monatssummen zusammengefasst und verbucht wurden.

Der Bf. bewahrte nur die diesbezüglichen Aufzeichnungen der Jahre 2011 und 2013 auf. Die händische Dokumentation der entsprechenden Privatmedikamentenverkäufe für das Jahr 2012 existiert hingegen nicht mehr.

In den Jahren 2011 und 2013 bestehen geringe Abweichungen zwischen den händisch aufgezeichneten und den verbuchten Monatslösungen. Ob und in welchem Umfang sich auch im Jahr 2012 Differenzen ergeben, kann in Ermangelung der entsprechenden Aufzeichnungen nicht festgestellt werden.

Keine Aufzeichnungen bestehen schließlich hinsichtlich des Eigenverbrauchs des Bf.. Eine tägliche Abstimmung des Bargeldbestands mit den Barumsätzen des Tages erfolgte ebensowenig.

Letztlich weichen die vom Bf. erklärten Erlöse aus dem Verkauf aller Privatmedikamente von jenen Umsätzen ab, die mit dem zugrundeliegenden Wareneinsatz unter Berücksichtigung des üblichen Rohaufschlags tatsächlich erzielt werden können. Die Abweichung beträgt im Jahr 2011 EUR 1.918,04 (2,82 %), im Jahr 2012 EUR 6.565,02 (9,34 %) und im Jahr 2013 EUR 17.745,76 (20,01 %).

Beweiswürdigung

Der entscheidungserhebliche Sachverhalt beruht auf den Ermittlungsergebnissen der belannten Behörde, insbesondere dem Betriebsprüfungsbericht sowie der hierzu ergänzend erstatteten Stellungnahme der Betriebsprüferin.

Auf Sachverhaltsebene steht im Wesentlichen das Ausmaß der Differenz zwischen den erklärten und den im Wege einer durch die belangte Behörde vorgenommenen Nachkalkulation ermittelten Erlösen aus der Abgabe von Privatmedikamenten aus der Hausapotheke des Bf. in Streit.

Hierbei erweist sich die Nachkalkulation der belangten Behörde als nachvollziehbar und frei von Fehlern. Ebenso konnte die belangte Behörde schlüssig darlegen, aus welchen Gründen den vom Bf. angebotenen Berechnungen nicht zu folgen ist. Im Ergebnis vermag sich das Bundesfinanzgericht daher der Nachkalkulation der belangten Behörde sowie den hieraus erfließenden Feststellungen anzuschließen.

Der von der belangten Behörde festgestellte faktische Ablauf der Dokumentation der Erlöse aus dem Privatmedikamentenverkauf steht außer Streit.

Ebenso unstrittig ist, dass es im Jahr 2011 zu Differenzen zwischen elektronischer und händischer Dokumentation jener Erlöse, die aus dem Verkauf von unter der Rezeptgebühr liegenden Privatmedikamenten herrühren, gekommen ist.

Strittig ist hingegen, ob Differenzen zwischen den händischen und elektronischen Aufzeichnungen nur im Jahr 2011 oder im gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraum aufgetreten sind.

Diesbezügliche Feststellungen konnten letztlich jedoch unterbleiben, da der eingangs festgestellte Sachverhalt bereits ausreicht, um die Verwirklichung des relevanten gesetzlichen Tatbestands beurteilen zu können (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0200).

Rechtliche Beurteilung

a) Zur Schätzungsbefugnis dem Grunde nach

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, falls sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Folglich beruht die Verpflichtung zur Schätzung allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (vgl. VwGH 1.6.2006, 2002/15/0174; VwGH 23.2.2010, 2008/15/0027).

Die Befugnis – und Verpflichtung – zur Schätzung kommt der Abgabenbehörde nach § 184 Abs. 3 BAO insbesondere dann zu, 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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Hierbei ist der Prüfungsmaßstab der materiellen und formellen Ordnungsmäßigkeit unabhängig von einer bestimmten Buchführungsmethode, Organisation oder Technik des Erfassens und Festhaltens der Geschäftsvorfälle zu beachten (vgl. VwGH 7.8.2001, 96/14/0118).

Der Bf. ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 und hat sohin nach § 126 Abs. 2 BAO Aufzeichnungen über seine Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben zu führen (vgl. Ellinger et al in Ellinger et al [Hg], BAO³ § 126 Anm 16).

Im Hinblick auf die verfahrensgegenständlichen Aufzeichnungen über die Einnahmen aus der Abgabe von Privatmedikamenten im Rahmen der Hausapotheke des Bf. zeigt sich folgendes Bild:

Der Bf. erfasste die Umsätze jener Privatmedikamente, die unter der Rezeptgebühr liegen, sowohl elektronisch als auch händisch. Hierbei wurden die schriftlichen Aufzeichnungen auf Grundlage der in der EDV dokumentierten Abrechnungsdaten erstellt und in weiterer Folge verbucht.

Obwohl diese händischen Aufzeichnungen – mithin die in der Buchhaltung ausgewiesenen Umsätze – aufgrund der vom Bf. gewählten Methode der Erfassung

von Geschäftsvorfällen die in der EDV dokumentierten Daten exakt widerspiegeln müssten, kommt es diesbezüglich im Jahr 2011 zu letztlich unerklärlichen Abweichungen. Hinzu kommt, dass der elektronische Datenbestand nicht mit dem vom Bf. vorgelegten Papierausdruck der EDV-Aufzeichnungen übereinstimmt.

Diese formelle Mangelhaftigkeit ist jedenfalls geeignet, das Vertrauen auf die Vollständigkeit und Zuverlässigkeit der Aufzeichnungen des Bf. zu erschüttern und somit deren sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, weshalb die Schätzungsbefugnis anzunehmen ist (vgl. VwGH 19.5.1967, 1497/66).

Insoweit der Bf. vorbringt, dass im Jahr 2011 aufgetretene Unregelmäßigkeiten im Rahmen der EDV-Verrechnung keine Schätzungsbefugnis für die Jahre 2012 und 2013 begründen könnten, so ist dem grundsätzlich zuzustimmen:

Tatsächlich erfordert die im Ertragsteuerrecht geltende Periodenbesteuerung, dass zu einer Schätzung berechtigende Feststellungen für jedes einzelne Streitjahr getroffen werden (vgl. VwGH 17.9.1997, 95/13/0015).

Richtig ist daher, dass sich aus mangelhaften Aufzeichnungen eines Jahres keine Schätzungsbefugnis für andere Jahre ergibt (vgl. VwGH 27.1.2016, 2012/13/0068).

Entscheidend ist jedoch letztlich, dass sich die formelle Mangelhaftigkeit der Dokumentation des Bf. nicht auf das Jahr 2011 beschränkt:

Die nur händisch geführten Grundaufzeichnungen über die Umsätze, die aus dem Verkauf jener Privatmedikamente resultieren, die über der Rezeptgebühr liegen, wurden für das Jahr 2012 nämlich nicht vorgelegt.

Nunmehr berechtigt bereits das Unterlassen der Vorlage von Grundaufzeichnungen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Schätzung (vgl. VwGH 27.2.2014, 2009/15/0212; VwGH 23.2.2011, 2007/13/0098).

Folglich lässt sich die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde für das Jahr 2012 auf diesen formellen Mangel stützen.

Im Übrigen gibt auch die sachliche Unrichtigkeit der Aufzeichnungen des Bf. für die Jahre 2011 bis 2013 Anlass zur Schätzung, wobei hier zwischen den Jahren 2011 und 2012 einerseits und 2013 andererseits zu differenzieren ist:

Im Jahr 2011 weicht der im Wege einer Nachkalkulation ermittelte Erlös aus der Abgabe von Privatmedikamenten um 2,82 % vom erklärten Umsatz ab. Für das Jahr 2012 ergeben sich Differenzen im Ausmaß von 9,34 %.

Richtig ist zunächst, dass sich die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs im Hinblick auf die Frage, inwieweit erst eine erhebliche Abweichung zwischen erklärttem und kalkuliertem Umsatz zur Schätzung berechtigt – mithin, ob auf eine „Toleranzgrenze“ Bedacht zu nehmen ist – als nicht gänzlich einheitlich erweist:

Während ältere Judikate ein „wesentlich abweichendes Ergebnis“ (vgl. VwGH 27.6.1958, 2058/57) respektive eine mindestens zehnprozentige Abweichung fordern (vgl. VwGH

15.4.1953, 1448/52) oder – anders gewendet – die Schätzungsbefugnis bei einer Differenz von weniger als drei Prozent verwerfen (vgl. VwGH 12.10.1955, 1033/53), verneint der Verwaltungsgerichtshof in seiner jüngeren Rechtsprechung, dass eine Schätzung erst im Falle der Überschreitung einer 10 %-Grenze zulässig sei (vgl. VwGH 25.5.2004, 2000/15/0185).

Im Ergebnis kann die Frage nach einer allfälligen Toleranzgrenze jedoch dahingestellt bleiben, zumal die in der älteren Rechtsprechung erhobene Forderung nach einer wesentlichen Abweichung stets vor dem Hintergrund einer ansonsten formell ordnungsgemäßen Buchführung erhoben wurde. Treten hingegen bereits formelle Unrichtigkeiten zutage, so kommt es auf das tatsächliche Ausmaß der Differenzen zwischen erklärttem und kalkuliertem Umsatz nicht mehr an (vgl. VwGH 2.10.1964, 1179/63; VwGH 10.3.1967, 0261/66).

Vor diesem Hintergrund berechtigt die materielle Unrichtigkeit der Aufzeichnungen des Bf. für die Jahre 2011 und 2012, die sich in kalkulatorischen Abweichungen von 2,82 % und 9,34 % widerspiegelt, unabhängig vom konkreten Ausmaß der aufgetretenen Differenzen zur Schätzung, zumal die Dokumentation des Bf. in diesen Jahren – wie bereits aufgezeigt wurde – mit formellen Mängeln behaftet ist.

Im Hinblick auf das Jahr 2013 ergibt sich die Schätzungsbefugnis schließlich ebenfalls aus der materiellen Unrichtigkeit der in diesem Zeitraum geführten Aufzeichnungen, die sich in einer Kalkulationsdifferenz von 20,01 % manifestiert. Einer (zusätzlichen) formellen Mangelhaftigkeit der Dokumentation bedarf es hier aufgrund der jedenfalls erheblichen Abweichung nicht (vgl. VwGH 25.6.1998, 96/15/0070; VwGH 24.11.1993, 92/15/0091; VwGH 25.11.1960, 1695/57).

Im Ergebnis lag daher die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde aufgrund der formellen Mangelhaftigkeit und der materiellen Unrichtigkeit der Aufzeichnungen des Bf. dem Grunde nach vor.

Hieran vermag auch das sinngemäße Vorbringen des Bf. nichts zu ändern, dass die Betriebsprüfung eine genaue Kalkulation gar nicht habe vornehmen können. Jeder Schätzung ist nämlich eine gewisse Ungenauigkeit immanent (vgl. VwGH 23.2.2012, 2009/17/0119; VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166). Diese ist vom Bf. hinzunehmen, zumal er begründeten Anlass zur Schätzung gab (vgl. VwGH 25.2.2004, 2003/13/0147).

Insoweit der Bf. weiters vorbringt, dass ihm eine genaue Kalkulation nicht zuzumuten sei, so übersieht er, dass sich die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde nicht zuletzt aufgrund formeller Mängel der von ihm geführten Aufzeichnungen ergibt. Da an der Zumutbarkeit der Einhaltung der im Falle des Bf. ohnehin reduzierten gesetzlichen Dokumentationspflichten kein Zweifel bestehen kann, geht auch dieses Vorbringen des Bf. ins Leere.

Schließlich brachte der Bf. wiederholt vor, dass seine Hausapotheke mit Ende des Jahres XY geschlossen würde. Die Rechtserheblichkeit dieses Vorbringens vermochte der Bf. hingegen nicht aufzuzeigen.

b) Zur Wahl der Schätzungsweise und zum Schätzungsverfahren

Die Abgabenbehörde ist in der Wahl der Schätzungsweise nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs grundsätzlich frei (vgl. VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; VwGH 28.6.2012, 2009/15/0201; Ritz).

Im Einzelfall ist jene Methode – oder allenfalls eine Kombination von Methoden – zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH 27.1.2011, 2007/15/0026; Ritz)

Hierbei muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden. Im Einzelnen bedeutet dies, dass die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein müssen und das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlage bestehende Ergebnis mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen muss (vgl. VwGH 28.10.2004, 2001/15/0137).

Schließlich unterliegen auch Schätzungsergebnisse der Begründungspflicht, wobei die Begründung die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsweise, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen hat (vgl. VwGH 27.1.2016, 2012/13/0068; VwGH 27.1.2011, 2007/15/0226).

Im vorliegenden Fall nahm die belangte Behörde eine kalkulatorische Schätzung vor und verhängte darüber hinaus einen Sicherheitszuschlag. Beide Schätzungsweisen kommen bei Vorliegen eines Schätzungsgrundes in Betracht (vgl. Ellinger et al in Ellinger et al [Hg], BAO³ § 184 Anm 12).

Da die belangte Behörde die Schätzung im Einklang mit der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vorgenommen und hinreichend begründet hat, haftet auch dem Schätzungsverfahren an sich keine vom Bundesfinanzgericht aufzugreifende Rechtswidrigkeit an.

Sonstige verfahrensrechtliche Fehler vermag das Bundesfinanzgericht ebensowenig zu erblicken.

c) Zur Beschwerde über den Anspruchszinsbescheid

Eingangs ist festzuhalten, dass Anspruchszinsen nach § 3 Abs. 2 lit. b BAO zu den Nebenansprüchen gehören und zur festzusetzenden Abgabe formell akzessorisch sind (vgl. VwGH 27.3.2008, 2008/13/0036).

Folglich sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden. Wenn sich diese nachträglich als rechtswidrig erweisen und abgeändert oder

aufgehoben werden, sind neue, an die geänderten Stammabgabenbescheide gebundene Anspruchszinsenbescheide zu erlassen (vgl. VwGH 29.7.2010, 2008/15/0107).

Zwar sind Anspruchszinsenbescheide selbständig anfechtbar, doch kann eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Sachbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, im Hinblick auf die vorerwähnte Bindungswirkung von Vornherein nicht zum Erfolg führen (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150).

Die Beschwerde des Bf. gegen die verfahrensgegenständlichen Anspruchszinsenbescheide stützt sich ausschließlich auf die vorgebliche Rechtswidrigkeit der bezughabenden Sachbescheide. Eine Rechtswidrigkeit der Anspruchszinsenbescheide vermag der Bf. im Lichte der dargestellten Rechtslage hiermit nicht aufzuzeigen.

d) Ergebnis

Die angefochtenen Sachbescheide der belangten Behörde beruhen auf den Ergebnissen eines materiell und formell ordnungsgemäßen Schätzungsverfahrens und erweisen sich daher nicht als rechtswidrig. Der nur mit der vorgeblichen Rechtswidrigkeit der bezughabenden Sachbescheide begründeten Anfechtung der Anspruchszinsenbescheide war ebenso der Erfolg zu versagen.

Im Ergebnis war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Die im vorliegenden Fall aufgetretenen Rechtsfragen zur Schätzungsbefugnis der belangten Behörde wurden in Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs gelöst, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

