

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch WT-Kanzlei über die Beschwerde vom 10.11.2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 20.10.2008 betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 sowie Einkommensteuer 2004 und 2005, die gemäß § 253 BAO auch als gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005 vom 15.11.2013 gerichtet gilt, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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 2004 und 2005 durch, wobei u.a. folgende Feststellung getroffen wurde (Bp.- Bericht ABNr. 123456/jj):

„Tz. 4 Sicherheitszuschlag

Mängel Erlöserfassung:

Der Pflichtige hat die Getränke- sowie die Küchenerlöse im Hotelbetrieb X-Hotel mithilfe einer Registrierkassa erfasst. Für die geprüften Jahre konnten dem Prüfer analog den Vorjahren kein Journal vorgelegt werden (weder in Papierform noch in elektronischer Form).

Getränkeerlöse:

Im Rahmen der Abschlussarbeiten wurden wiederholt Spartenerlösumbuchungen vorgenommen. Ohne diese Umbuchungen wären bei einer Nachkalkulation in einzelnen Erlössparten massive Erlösdifferenzen aufgetreten.

So wurden zum Beispiel im Rahmen der Bilanzierung die Spirituosenerlöse 2004 lt. Buchhaltung von € 915,33 durch Erlösumbuchungen von den Erlösen alkoholfreie Getränke sowie den Erlösen Warmgetränke auf € 36.915,33 erhöht. Dem Prüfer konnten keine Unterlagen vorgelegt werden, die diese Umbuchungen der Höhe nach begründen können.

## Rechtliche Würdigung:

Nachprüfbarkeit besteht nur, wenn die steuerlich erheblichen Daten festgehalten werden. Dabei ist die festzuhaltende Datenebene jene, in welcher die Primärdaten anfallen. Wenn also im Unternehmen die Daten der einzelnen Geschäftsfälle vorhanden sind (Bonierung durch Eingabe in Registrierkassensystem), entsprechen diese den Primärdaten für die Prüfung. Dem Abgabepflichtigen kommt kein Wahlrecht zu, entweder die Primärdaten oder deren Zusammenfassung vorzulegen, es sind jedenfalls die Basisdaten festzuhalten und auch vorzulegen.

Eine Buchführung, die als materiell richtig beurteilt werden soll, muss grundsätzlich passiv verprobungs- und überprüfungsfähig sein. Ist die Verprobung und Überprüfung durch das Fehlen der Registrierkassenjournale wie im gegenständlichen Fall unmöglich, besteht keine Möglichkeit für den Prüfer, Aussagen über die materielle Richtigkeit zu treffen, weil er der Prüfungsverpflichtung (Soll-Ist-Vergleich) gar nicht nachkommen kann und die Buchführung deshalb nicht auf ihre materielle Richtigkeit überprüfen kann.

Der formell nicht ordnungsgemäßen und durch die oben angeführten Mängel hinsichtlich ihrer materiellen Richtigkeit nicht effektiv überprüfbaren Buchführung fehlt wegen dieser Unkontrollierbarkeit die zweifelsfreie Vermutung auf sachliche Richtigkeit.

Die vorliegenden Bücher und Aufzeichnungen sind daher nicht als Grundlage für die Besteuerung geeignet (§ 163 BAO).

Die Besteuerungsgrundlagen für den Prüfungszeitraum sind deshalb zu schätzen (5 184 Abs. 3 BAO).“

Im Hinblick auf die angeführten Feststellungen verhängte der Prüfer folgende Sicherheitszuschläge (Nettobeträge):

Jahr	20% USt	10 % USt
2004	7.000,00	1.500,00
2005	7.000,00	1.500,00

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ (nach Wiederaufnahme der Verfahren) geänderte Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 (Ausfertigungsdatum 20.10.2008).

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

„Wie bereits in unserer Stellungnahme in der Niederschrift vom 16.10.2008 ausgeführt, berechtigen formelle Mängel nicht automatisch zur Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages. Wie Erlass des BMF, GZ BMF-10102/0001-IV/2/2007 vom 03.08.2007 unter Pkt. 4 ausgeführt, ist nach der Sachlage des Einzelfalls anhand der

vorhandenen Bücher und Aufzeichnungen, Unterlagen und sonstiger Beweismittel zu prüfen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein begründeter Anlass besteht, auch die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Eine Kontrolle der materiellen Richtigkeit ist aus den vorgelegten Aufzeichnungen und Belegen möglich. Auch im Fall einer Schätzungsberechtigung nach § 184 BAO, etwa bei gravierenden Verstößen gegen die Mitwirkungspflichten (die in diesem Fall nicht gegeben ist!), hat die Behörde den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen und die vorliegenden Beweismittel entsprechend zu würdigen. Die Außenprüfung hat keine Kalkulationsdifferenzen, sohin keine materiellen Differenzen festgestellt. Für die Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages fehlt es daher an einer gesetzlichen Grundlage.“

Die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens sind in Rechtskraft erwachsen, da die dagegen erhobene Berufung vom Bf. mit Eingabe vom 30.3.2010 zurückgezogen wurde (Gegenstandsloserklärungsbescheid vom 13.4.2010).

Die Abgabenbehörde erließ am 12.4.2010 eine abweisliche Berufungsvorentscheidung, wobei die Abweisung wie folgt begründet wurde.

„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 Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. Sicherheitszuschläge können 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. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt der Ansatz eines 10%-igen Sicherheitszuschlages bei mehreren Buchführungsmängeln keine ungerechtfertigte Überschätzung dar.

Die Sicherheitszuschlagsschätzung dient der Ermittlung der wahrscheinlichsten Besteuerungsgrundlage und hat keinesfalls Strafcharakter.

Im gegenständlichen Fall fehlen sämtliche Registrierkassenjournale sowohl in Papierform als auch in elektronischer Form, sodass eine genaue Überprüfung der Losungen unmöglich wird. Nachprüfbarkeit besteht nur dann, wenn die steuerlich erheblichen Daten festgehalten werden.

Bereits bei der Vorprüfung wurde das Fehlen der Journale aufgezeigt. Es konnten keine Eigenverbrauchs- und Personalverbrauchsaufzeichnungen vorgelegt werden.

Bei der durchgeführten Nachkalkulation kam es zu nennenswerten Kalkulationsdifferenzen, die nur mithilfe von Erlösumbuchungen aufgeklärt werden konnten. Ein Nachweis für diese Umbuchungen im Rahmen der Abschlussumbuchungen konnte nicht erbracht werden.

Von der BP wurden daher für die Jahre 2004 und 2005 4% vom Gesamtumsatz der Getränke mit 20% Umsatzsteuer und 2% vom Gesamtumsatz der Küche mit 10% Umsatzsteuer hinzugerechnet, um sämtliche Unsicherheiten mit der Erlöserfassung abzudecken.“

Mit Schreiben vom 11.5.2010 beantragte der Bf. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz, wobei er ergänzend zu seinem bisherigen Vorbringen ausführte:

„Dazu (Anm: zu den Feststellungen in der BVE) halten wir fest, dass unter Bezugnahme auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16.10.2008 keine Rede von Kalkulationsdifferenzen war, was wir auch in unserer Berufung vom 10.11.2008 ausdrücklich festgehalten haben. Wie oben bereits ausgeführt wurden die Sicherheitszuschläge begründet mit fehlenden Journalen und den Erlösumbuchungen im Rahmen des Jahresabschlusses. 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 Strafszuschläge 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 Buchungsstoff nicht vollständig nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wurde, sohin das Rechenwerk nachträglich durch direkte Korrekturen nicht richtig gestellt wurde. Bloß andernfalls kann und 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“.

Im gegenständlichen Fall wurden im Zuge der Prüfung Kalkulationen gemacht, und kam es dabei – unter Hinweis auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung – zu keinen anlässlich der Außenprüfung nicht aufgeklärten Kalkulationsdifferenzen. Der Hinweis des Finanzamtes Landeck in der Berufungsvorentscheidung auf nicht aufgeklärte Kalkulationsdifferenzen widerspricht daher dem Ergebnis der Außenprüfung. Somit hat das Finanzamt nach der zulässigen Methode der kalkulatorischen Schätzung keine Differenzen festgestellt.

Unter Hinweis auf unsere allgemeinen Ausführungen zum Sicherheitszuschlag in den vorigen Absätzen sind daher die angesetzten Sicherheitszuschläge als Strafszuschläge – wegen der Nichtaufbewahrung der Registrierkassenjournale – zu werten, für die nach § 184 BAO keine rechtliche Grundlage gegeben ist. Eine Kontrolle der materiellen Richtigkeit war aus den vorgelegten Aufzeichnungen und Belegen möglich.

Die objektive Voraussetzung der Unmöglichkeit die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen lag nicht vor. Auch im Falle einer Schätzungsberechtigung hat die Behörde den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen und die vorliegenden Beweismittel entsprechend zu würdigen.“

Mit Vorlagebericht vom 28.6.2010 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 u.a. in den Jahren 2004 und 2005 Einkünfte aus Kapitalvermögen gegenüber dem Finanzamt nicht erklärt habe (2004 € 82.097,63 und 2005 € 111.204,04). Im Hinblick auf diese Selbstanzeige erließ das Finanzamt hinsichtlich der Jahre 2004 und 2005 (nach neuerlicher Wiederaufnahme der Verfahren) geänderte Einkommensteuerbescheide (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:**

Die (nach Wiederaufnahme der ESt- Verfahren erlassenen) ESt- Bescheide vom 15.11.2013 traten an die Stelle der mit Berufung (Beschwerde) angefochtenen ESt- Bescheide vom 20.10.2008. Gemäß § 253 BAO gilt die Berufung (Beschwerde) daher auch als gegen die beiden ESt- Bescheide vom 15.11.2013 gerichtet.

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist davon auszugehen, dass die Getränke- sowie die Küchenerlöse im Hotelbetrieb X-Hotel mithilfe einer Registrierkassa erfasst wurden. Für die geprüften Jahre konnte kein Registrierkassenjournal (weder in Papierform noch in elektronischer Form) vorgelegt werden.

Im Rahmen der Bilanzierungsarbeiten wurden wiederholt Spartenerlösumbuchungen vorgenommen. Ohne diese Umbuchungen wären bei einer Nachkalkulation in einzelnen Erlössparten massive Erlösdifferenzen aufgetreten.

So wurden zum Beispiel im Rahmen der Bilanzierung die Spirituosenerlöse 2004 lt. Buchhaltung von € 915,33 durch Erlösumbuchungen von den Erlösen alkoholfreie Getränke sowie den Erlösen Warmgetränke auf € 36.915,33 erhöht. Dem Prüfer konnten keine Unterlagen vorgelegt werden, die diese Umbuchungen der Höhe nach begründen können.

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.

Berechtigen 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, Abgabenverfahren<sup>2</sup> (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 (2004 € 82.097,63 und 2005 € 111.204,04) 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: 2004 4,05 %, 2005 3,98 %; Küche: 2004 2,55 %, 2005 2,02 %) erscheinen unter Bedachtnahme auf die dargestellten Mängel bzw. Umstände keinesfalls unangemessen, weshalb der Beschwerde 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 21. September 2016