



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S.H., inS., vertreten durch König Steuerberatung GmbH, 4400 Steyr, Leopold-Werndl-Straße 19, vom 13. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Steyr vom 19. Dezember 2007 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2004 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betrieb seit April 2003 ein Café in S. und erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Für die Kalenderjahre 2004 und 2005 wurden vom Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen der Bw. gemäß § 184 BAO für die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer geschätzt. Es wurden keine Steuererklärungen eingereicht und die steuerliche Vertretung ersuchte mit Schreiben vom 14. August 2007 um Veranlagung der Umsatzsteuer auf Grund der abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen und der Einkommensteuer auf Grund einer

Schätzung mit einem Einkommen von 10.000,00 €, da die von der Buchhalterin zur Verfügung gestellte Buchhaltung unvollständig und mangelhaft sei und sämtliche Belege fehlen.

Daraufhin führte das Finanzamt bei der Bw. eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 durch. Die Betriebsprüferin verfügte mit Bescheiden vom 19. Dezember 2007 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und berechnete folgende Bemessungsgrundlagen:

Jahre	Umsatz	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
2003	133.000,00 €	44.100,00 €
2004	115.000,00 €	31.500,00 €
2005	115.000,00 €	31.500,00 €

Die Bw. erhob die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2003 – 2005 mit der Begründung, dass erst nach Einschaltung eines Rechtsanwaltes die gewerbliche Buchhalterin der Bw. die Unterlagen ausgefolgt habe. Dieses Belegmaterial sei nun vollständig aufgebucht und die entsprechenden Jahresabschlüsse erstellt worden. Für das Jahr 2003 habe sie die restlichen Belege leider nicht erhalten, sodass sie beantragt, die Umsätze und Aufwendungen analog zu den Folgejahren für neun Monate festzusetzen, da die Eröffnung am 1. April 2003 gewesen sei. Für das Jahr 2004 fehlen die Aufwendungen für KFZ, deshalb sei ein geschätztes Kilometergeld angesetzt worden. Es werde beantragt, die einzelnen Jahre auf Grund der abgegebenen Erklärungen durchzuführen.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung teilweise statt und setzte die Bemessungsgrundlagen wie folgt fest:

Jahre	Umsatz	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
2003	116.000,00 €	27.100,00 €
2004	109.367,59 (incl. 5.000,00 € Sicherheitszuschlag)	24.063,01
2005	106.554,59 (incl. 5.000,00 € Sicherheitszuschlag)	13.363,49

Diese Bescheide wurden damit begründet, dass die Abgabenbehörde gemäß § 184 BAO die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen hat, soweit sie die Grundlagen nicht

ermitteln oder berechnen kann. Zu schätzen sei ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. 2003 konnten die Belege teilweise nicht vorgelegt werden, 2004 und 2005 wurde der Abschluss erst Jahre später, nach Erhalt der Belege erstellt. 2003 wird in Hinblick darauf, dass der Betrieb erst im April begonnen wurde, ein Warenbestand zum 31.12.2003 in Höhe von 5.000,00 € geschätzt. Daraus ergibt sich eine Minderung der Kalkulationsdifferenz von 17.000,00 € ($5.000 \times 3,33 \text{ RAK}$). Auf Grund der 2004 und 2005 nunmehr „vorliegenden“ Abschlüsse werden die Kalkulationsdifferenzen in einen Sicherheitszuschlag in Höhe von jährlich 5.000,00 € umgewandelt.

Daraufhin stellte die Bw. betreffend die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass die Bw. ohne eigenes Verschulden in diese wirtschaftliche und finanzielle Lage geraten sei, da sie sich auf ihre gewerbliche Buchhalterin verlassen hätte. Die Sicherheitszuschläge würden eine besondere Härte für die Bw. darstellen. Aus diesem Grund beantrage sie die Sicherheitszuschläge für die Jahre 2004 und 2005 von je 5.000,00 € auf 1.000,00 € zu reduzieren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 126 Abs 2 BAO haben insbesondere Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Aufzeichnungen lassen sich durch die Sammlung und Aufbewahrung von Belegen und sonstigen Unterlagen nicht ersetzen (Ritz, BAO, Kommentar³, Tz 5 zu § 126 mit Hinweis auf Ellinger, ÖStZ 1990, 266).

Die zu den Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist (§ 131 Abs. 1 Z 5 BAO).

Nach § 184 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist insbesondere 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.

Nach § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass schon bloß formelle Buchführungsmängel einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermögen. Dem Abgabepflichtigen steht die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken.

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (vgl. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Eine Schätzungsberechtigung kann ua dann bestehen, wenn der Abgabepflichtige seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht nachkommt (vgl. VwGH 23.6.1992, 92/14/0028; VwGH 25.10.1994, 94/14/0002; VwGH 30.9.1998, 93/13/0258; VwGH 25.9.2002, 2002/13/0128 und Ritz, BAO, Kommentar³, Tz 8 zu § 184).

Formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen berechtigen nur dann zu einer Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (VwGH 2.6.1992, 87/14/0160).

Eine Schätzungsbefugnis kann auch dann bestehen, wenn Unterlagen nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist (§ 132) vernichtet wurden (Baldauf, ÖStZ 1982, 134; aM Fachgutachten Nr 64); Ritz, aaO, Tz 10 zu § 184).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehört zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 26.11.1996, 92/14/0212; VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113; VwGH 25.2.2004, 2000/13/0050, 0060, 0061 und VwGH 24.2.2005, 2003/15/0019).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dient, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden (vgl. VwGH 18. Februar 1999, 96/15/0050). Die Höhe des Sicherheitszuschlages hat sich an Anhaltspunkten für eine gebotene Schätzung zu orientieren, welche aus dem zu beurteilenden Sachverhalt zu gewinnen sind. So hat etwa der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis vom 18. Februar 1999 einen Sicherheitszuschlag von 50 %, mit dem Erkenntnis vom 22. April 1998, 95/13/0191, einen Sicherheitszuschlag von 100 % für nicht rechtswidrig erkannt.

Die steuerliche Vertretung der Bw. ersuchte mit Schreiben vom 14. August 2007 um Veranlagung der Umsatzsteuer auf Grund der abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen und der Einkommensteuer auf Grund einer Schätzung mit einem Einkommen von 10.000,00 €, da die von der Buchhalterin zur Verfügung gestellte Buchhaltung unvollständig und mangelhaft sei und sämtliche Belege fehlen. Die Schätzungsbefugnis ist daher nach Ansicht des UFS im gegenständlichen Fall zweifelsfrei gegeben. Auch wenn in der Berufung vorgebracht wird, dass nach Einschaltung eines Rechtsanwaltes die gewerbliche Buchhalterin der Bw. die Unterlagen ausgefolgt habe und dieses Belegmaterial vollständig aufgebucht und die entsprechenden Jahresabschlüsse erstellt worden seien, bleibt die Schätzungsbefugnis aufrecht, da nach Angaben der steuerlichen Vertretung der Bw. weiterhin Belege fehlen und die Abschlüsse der einzelnen Jahre erst Jahre später erstellt wurden. Zu erwähnen ist noch, dass den Steuerpflichtigen bei der Übertragung steuerlicher Agenden an Dritte Auswahl- und Kontrollpflichten treffen.

Im Lichte dieser Sachverhaltskonstellation ist davon auszugehen, dass die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vorgenommene Zuschätzung im Rahmen eines Sicherheitszuschlages in Höhe von jeweils 5.000,00 € zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 (d.s. etwa 5 % auf Basis der in der Berufung erklärten Gesamteinnahmen) die Untergrenze dessen darstellt, was notwendig ist, um den Sicherheitszuschlag in Relation zu setzen zu der nicht nachgewiesenen Vollständigkeit der Belege und Aufzeichnungen um ein der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Bw. entsprechendes Besteuerungsergebnis herbeizuführen.

Allerdings wäre nach Ansicht des UFS die Höhe des in der Berufungsvorentscheidung

angesetzten Sicherheitszuschlages von jeweils 5.000,00 € zur Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 auf 3.500,00 € zu reduzieren, da sich nach den Erfahrungen des täglichen Lebens im Gaststättengewerbe bei steigendem Umsatz die Einkünfte nicht in gleicher Weise erhöhen. Deshalb wurde unter Berücksichtigung des, in der Betriebsprüfung ermittelten, durchschnittlichen Rohaufschlages bei einer Erhöhung des Umsatzes mittels Sicherheitszuschlages um 5.000,00 € ein Gewinn von 3.500,00 € errechnet. Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 29. Juni 2010